

# Incentivos fiscales a la inversión empresarial: catálogo y fundamento constitucional

## Planteamiento

La Exposición de motivos de la vigente ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (Ley núm. 43, de 27 de diciembre de 1995, en adelante LIS), proclama como uno de sus principios inspiradores el de "neutralidad": se presenta como objetivo del legislador el evitar que la política fiscal interfiera en el libre juego del mercado estimulando unos determinados comportamientos y actividades empresariales en perjuicio de otros. Puede dudarse de la sinceridad de tal proclama, e incluso de la propia condición de "principio" que a la misma se atribuye; puede discutirse su acierto o desvarío, su oportunidad o desatino. Lo que no puede negarse es que la normativa del impuesto no responde a semejante *desideratum*: son numerosos los beneficios fiscales que, a todo lo ancho del Impuesto —desde las exenciones hasta los regímenes especiales, pasando por las bonificaciones, los tipos impositivos específicos y las deducciones— deforman por completo la susodicha "neutralidad", premiando con descuentos tributarios a los empresarios que se comporten tal y como dispone el BOE.

**El objetivo de este trabajo es el de describir y desgranar el contenido de una parte de dichos beneficios, indagando su fundamento constitucional. Se trata, simplemente, como se anuncia en el título, de elaborar un catálogo de los incentivos fiscales a la inversión empresarial de que da razón la vigente normativa del Impuesto sobre Sociedades, deteniéndose en la consideración de alguna de las polémicas que su interpretación suscita. El propósito no va más allá del de facilitar al empresario —o a su asesor fiscal— un panorama de las inversiones que gozan**

**de un reconocimiento tributario general, así como el dar razón de su fundamento constitucional, en aras de permitirle evaluar qué políticas de inversión le pueden procurar un ahorro fiscal en su cuota del IS.**

Los beneficios fiscales en el IS, ya se ha hecho notar, tienen una considerable extensión: son muchas las entidades cuyos beneficios están total o parcialmente exentos de gravamen (vg. los partidos políticos o los sindicatos), gozan de una bonificación sustancial (vg. las radicadas en Ceuta o Melilla), disfrutan de un tipo impositivo rebajado (vg. los fondos de inversión o las Mutuas), o se determinan y gravan conforme a regímenes especiales encaminados a traducirse en ahorros fiscales (vg. las navieras o las promotoras de viviendas de alquiler). Todos estos "tratos de favor fiscal", sin embargo, están concebidos —con mayor o menor justicia o fortuna— para procurar amparo fiscal a determinados territorios, formas o sectores de actividad económica. Del mismo modo que otras normas o regímenes desincentivan o gravan de forma incrementada otros sectores (vg. hidrocarburos) o formas de organización societaria (vg. las sociedades patrimoniales). El catálogo que aquí se pretende hacer es el de los beneficios fiscales genéricos —que no específicos ni temporales— a los que puede acceder cualquier empresario, con independencia de cuál sea su objeto, forma social o ámbito territorial de actuación; lo que nos conduce directamente al capítulo de los incentivos fiscales a la inversión: salvo error u omisión, los artículos 20 quater y 33 a 37 de la LIS, así como en el título III de la Ley núm. 49, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, de 23 de diciembre de 2002.

En lo que al objeto formal del análisis se refiere, el método elegido lo limita a la descripción del catálogo de tales incentivos, deteniendo la atención en su fundamento constitucional y en alguna cuestión suscitada por la interpretación de su normativa específica. Se obvia, pues, el juicio crítico sobre su corrección en términos de justicia tributaria, eficacia económica o acierto social: cuestiones, todas ellas, que exceden del propósito y posibilidades del trabajo.

Cualquier clasificación de los mencionados incentivos que se hubiera propuesto habría sido insuficiente y discutible en uno u otro sentido. Se ha optado por catalogarlos en atención a su fundamento, a las políticas públicas que parecen animarlos. Y es que, todo beneficio fiscal que aspire a superar un juicio de constitucionalidad ha de construirse sobre un bien o valor protegido por la Norma Fundamental, que justifique el desigual trato tributario implícito en su configuración. En el caso de los incentivos fiscales a la inversión empresarial su fundamento último radica en un postulado bien simple: cuando el empresario invierte en objetivos constitucionalmente encomendados a los poderes públicos está contribuyendo directamente a la consecución del interés general; de modo que es de justicia que su contribución indirecta al logro de los mismos –a través de su aportación de recursos financieros al presupuesto público, mediante el pago de impuestos– sea objeto de una reducción proporcional al esfuerzo inversor que ha realizado<sup>1</sup>. En definitiva, vinculando a la realización de determinadas actividades e inversiones un descuento en la cuota del IS, el legislador tributario viene a implicar al sector privado en la culminación de determinadas políticas públicas. O, lo que es lo mismo, se logra el objetivo constitucionalmente protegido –la preservación del medio ambiente, la creación de empleo, etcétera– sin necesidad de que el sector público detraiga recursos del privado, vía tributaria, para reasignarlos, vía presupuestaria: es el empresario quien, directamente, acomete la realización y financiación de la política pública, obteniendo por ello un descuento en el pago de su IS. El coste financiero de dicha política pública no es la dotación de un crédito presupuestario específico, sino la renuncia a una parte del crédito fiscal que, de no mediar el incentivo, se habría generado: el llamado “gasto fiscal”<sup>2</sup>. En este sentido, se puede afirmar que el incentivo fiscal es el modo a través del cual el empresario participa directamente en la consecución del interés público, siendo así que no deja de ser razonable su catalo-

gación atendiendo a la política constitucional que en cada incentivo se adivina.

## 1.- Política científica y tecnológica

Uno de los capítulos en los que la Estadística oficial continúa ubicando a España a una distancia considerable del resto de los países de nuestro entorno es el de inversiones en investigación y desarrollo (en adelante I+D). Este diferencial es aún más acusado cuando el análisis se restringe al sector privado<sup>3</sup>. El *unamuniano* y carpetovetónico “que inventen ellos” parece un mal difícil de erradicar. Los costes directos –en regalías e importaciones– e indirectos –en competitividad y productividad– que semejante diferencial supone para nuestra Economía es notable. Los riesgos e hipotecas que la situación comporta, en términos de dependencia del exterior, tampoco puede decirse, en absoluto, que sean despreciables. Además, para salvar los metros que nos separan de quienes lideran la carrera del PIB, no basta con mantener su velocidad, sino que es preciso correr más deprisa: física pura, que el proverbial retraso tecnológico y científico se empeña en recordarnos<sup>4</sup>.

■

**Tal vez por todo ello, el legislador tributario lleva varios años poniendo toda la carne de las deducciones fiscales en el asador de la política científica y tecnológica. El empresario que se decida a invertir en la generación e implantación de novedades científicas, así como quien se disponga a la renovación tecnológica de sus productos y sistemas de producción puede prever que sus esfuerzos van a verse recompensados con generosos descuentos en la cuota de su IS.**

■

El fundamento constitucional del incentivo es transparente. En un primer orden de ideas, el art. 44.2 Ce encomienda a los poderes públicos la promoción de la ciencia y de la investigación, lo que justifica el estímulo fiscal a las inversiones en creación científica; por otra parte, el art. 130.2 Ce exige de los poderes públicos que procuren la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos, lo que vendría a facilitar fundamento constitucional a las políticas fiscales que incentivan la incorporación de avances científicos a los procesos empresariales –el desarrollo de la investigación– así como a la innovación tecnológica en general.

Si se trata de I+D, los gastos corrientes directamente vinculados a la actividad científica gozan de una deducción del 30% –lo que, equivale prácticamente a la exención de los beneficios correspondientes– que se eleva hasta el 50% por cuanto a la fracción de la inversión que supere la media de los dos últimos años.

A dichos porcentajes se ha de adicionar un 20% –10% hasta el 2003– en el caso de los gastos de personal cualificado adscrito de forma exclusiva a actividades de I+D, así como en lo que afecta a las cantidades abonadas a Universidades y centros equivalentes en concepto de proyectos de esta naturaleza.

En cuanto a las inversiones en inmovilizado material e inmaterial –excluidos los inmuebles y terrenos– afectado de forma exclusiva a este tipo de actividades, el porcentaje de la deducción es del 10%.

Si la actividad llevada a cabo es de las denominadas, a partir del año 2000<sup>5</sup>, de innovación tecnológica (en adelante IT) (art. 33 LIS) el porcentaje de deducción en cuota es del 15% si se trata de proyectos encargados a Universidades y organismos de investigación y del 10% en los restantes casos. Las llamadas empresas de reducida dimensión, aquellas cuya facturación anual no supera los 6 millones €, tienen a su disposición, además, una deducción del 10% de todos los gastos que les comporte su incorporación a la pomposamente llamada “Sociedad del Conocimiento”: internet, intranet y derivados (art. 33 bis LIS).

## 1.1.- Los conceptos tributarios de Investigación y Desarrollo, e Innovación Tecnológica

Qué se haya de entender por I+D o IT a efectos tributarios es cuestión bien lejana de lo incontrovertible. De hecho, al objeto de anticiparse a los conflictos entre contribuyentes y empleados de la AEAT que la interpretación de ambos conceptos necesariamente ha de comportar, el legislador tributario ha arbitrado medidas excepcionales. Por una parte, ha dotado de carácter vinculante a las respuestas que la Administración tributaria dé a las consultas formales que al respecto planteen los contribuyentes y ha previsto la posibilidad de plantear sobre el particular un acuerdo previo, con dicha Administración, sobre los programas –contenido y gastos– que presenten los contribuyentes. En otro sentido, el legislador ha previsto un procedimiento específico<sup>6</sup> mediante el cual se podrá impetrar el parecer –vinculante en el orden tributario– no ya de la Administración responsable de la aplicación de los tributos, sino del Ministerio de Ciencia y Tecnología que –aunque tan solo sea por razones estadísticas– será con toda probabilidad más generoso en la delimitación de los conceptos en danza.



**Siguiendo el excelente trabajo que sobre el particular acaba de publicar Martínez Giner<sup>7</sup>, se puede adivinar qué se habrá de entender por ambos conceptos y qué no se habrá de considerar como tales actividades, siempre –claro está– en el orden tributario.**



### A) Delimitación positiva

La caracterización de una actividad como susceptible de generar el derecho a la deducción por inversión en I+D exige que concurren en la misma dos circunstancias:

- a) Ha de obedecer al desarrollo de un programa específico, estar insertada en un plan ordenado al logro de un objetivo de orden científico;
- b) La finalidad de la actividad ha de tener uno de los tres siguientes objetivos:
  - a. el descubrimiento de un proceso, un producto o un sistema nuevo en el plano científico o técnico;
  - b. la aplicación novedosa del conocimiento previo a determinados productos o procesos; o
  - c. la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Delimitado el concepto, la norma enriquece su contenido con supuestos específicos que tendrán la consideración fiscal de actividades de I+D:

- a) Los planos, esquemas o diseño de los nuevos productos o procesos;
- b) El primer prototipo no comercializable así como los proyectos pilotos no aptos para su aplicación industrial o comercial<sup>8</sup>;
- c) Los muestrarios para el lanzamiento de productos que incorporen novedades sustanciales, que no accidentales<sup>9</sup>;
- d) La concepción de *software* avanzado, entendiéndose por tal el que suponga<sup>10</sup>:
  - a. el desarrollo de nuevos teoremas o algoritmos;
  - b. la creación de sistemas operativos o lenguajes nuevos; o
  - c. el acceso de personas discapacitadas a la sociedad de la información.

Al tratar de perfilar qué se ha de entender por IT se descubre que el concepto es, en buena medida, coincidente con el de I+D. Siendo así que en los puntos de confluencia prevalecerá lo más, el I+D, sobre lo menos, el modo de delimitar qué se haya

de entender por IT es acotando la parte del concepto que no se superpone al anterior.



**El elemento más claro de diferenciación radica en el carácter subjetivo de la novedad. Si en I+D la novedad de la investigación, básica o aplicada, acometida ha de tener carácter objetivo, en IT la novedad implícita en la actividad desarrollada no tiene por qué ser absoluta, sino que puede consistir en la incorporación del conocimiento preexistente a los procesos o productos específicos de la empresa en particular<sup>11</sup>.**



En este sentido actividades de desarrollo que no tendrían cabida en I+D, por no suponer indagaciones originales en sentido estricto, pueden reconducirse a IT, por ser novedosas en el marco específico de la empresa que las acomete. En este sentido se ha de entender la restricción que hace el precepto en cuanto al resultado de la actividad de IT. Desde el momento en que la innovación tecnológica parte de unos conocimientos preexistentes para aplicarlos –en la IT no tiene cabida la investigación básica– a una empresa en particular, el resultado está asegurado. Sólo se admitirá, en su caso, la deducción por actividades de diagnóstico, por contrastar la viabilidad de aplicar las soluciones tecnológicas avanzadas, ya conocidas, a la empresa en particular, siempre y cuando se contrate su realización con terceros. Además de estas actividades –de aplicación de avances a los procesos de la empresa y de diagnóstico de su viabilidad por terceros– se califican como IT las siguientes actividades que, en ningún caso, son I+D:

- a) Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, incluyendo planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos, especificaciones y características de

- funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto;
- b) La adquisición de patentes, licencias, *know-how* y diseño, con el límite de 1.000.000 €, 500.000 hasta 2003;
  - c) La obtención del certificado ISO 9000, GPM o similares.

En cualquiera de ambos casos la actividad puede llevarse a cabo directamente por el contribuyente o, reuniendo las características descritas, por un tercero a quien éste se lo ha encomendado.

## **B) Delimitación negativa**

Lo que, con toda claridad, el legislador pretende estimular es que el sector privado invierta en la prospección de avances científicos así como en el análisis de su incorporación a los procesos productivos, en cuanto a I+D; en la incorporación de dichas novedades a sus actividades específicas, en lo que a IT se refiere. De modo que, únicamente serán deducibles las inversiones realizadas en actividades que precedan a la producción, propiamente dicha, del bien o servicio.

El art. 33.3 excluye expresamente de la consideración de actividades de I+D+IT las siguientes:

- a) Los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos;
- b) La adaptación de un producto a los requerimientos de un cliente;
- c) Los cambios de temporada, así como las modificaciones estéticas o menores;
- d) Las actividades de producción industrial, así como las de provisión o distribución de bienes y servicios, incluida su planificación y preparación;
- e) La incorporación de instalaciones o equipamiento de producción<sup>12</sup>;
- f) La solución de problemas técnicos en procesos productivos interrumpidos, así como el control de calidad y la normalización de productos y procesos;

- g) La prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado;
- h) El establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización;
- i) El adiestramiento y la formación del personal;
- j) La exploración, sondeo, o prospección de minerales e hidrocarburos.



**No se integrará en la base de la deducción el 65% del importe de las subvenciones recibidas por el fomento de dichas actividades. Siendo así que el 35% restante sí que se integra como base de la deducción, el estímulo fiscal llega en este punto a procurar la aplicación de un descuento en la cuota equivalente a un porcentaje, no ya del beneficio invertido, sino de la subvención recibida, de lo que ha desembolsado, en muchos casos, una entidad pública.**



Tampoco se integrarán en la base de la deducción los gastos por actividades realizadas en el extranjero, salvo que la actividad principal se desarrolle en España y no superen el 25% del total invertido.

## **2.- Política económica**

Con carácter específico son muchas y variopintas –a veces contradictorias entre sí- las políticas económicas sectoriales o territoriales que –con uno u otro fundamento constitucional- se expresan en forma de beneficios fiscales: cooperativas fiscalmente protegidas (art. 129.2 Ce); regímenes fisca-

les de Canarias, Ceuta y Melilla (art. 131.1 y disp. ad. 3ª Ce); régimen especial de las sociedades de viviendas en alquiler (art. 47 Ce). Las políticas empresariales de internacionalización de la actividad gozan, sin embargo, de beneficios fiscales genéricos –para todos los sectores, sea cual sea la radicación de la entidad– y, curiosamente, no es posible acotar el precepto constitucional que, expresamente, atribuya a los poderes públicos la función de estimular la expansión internacional de la actividad empresarial.

En última instancia se pueden concebir, estos beneficios fiscales, como expresión de las políticas genéricas que en materia económica la Carta Magna encomienda a los poderes públicos: estímulo del crecimiento de la renta y de la riqueza (art. 131.1 Ce); desarrollo de todos los sectores económicos (art. 130.1 Ce); defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general (art. 38 Ce); promoción de la estabilidad económica y del pleno empleo (art. 40 Ce). Y es que, la tan traída y llevada dimensión global de las relaciones económicas, impone un axioma incuestionable: la única política económica pública que puede traducirse en crecimiento, desarrollo y productividad es aquella que logre dar una dimensión internacional a la actividad empresarial.



**Una actividad económica general cuyo único horizonte vital sean los mercados locales está condenada a la extinción. De ahí que las políticas fiscales públicas estimulen la inversión y el comercio exterior, sacrificando ingresos tributarios en aras de otros objetivos constitucionalmente protegidos: la ordenación de una política económica general encaminada al crecimiento, la estabilidad y el pleno empleo.**



Los arts. 20 quater y 34 LIS establecen sendos beneficios fiscales, diferimiento y reducción de la tributación, respectivamente, para aquellas empresas que inviertan en la internacionalización de su actividad. Se trata de beneficios tributarios que se incardinan en el ámbito de políticas con finalidad extrafiscal, bien distinta de la que anima los preceptos que regulan la exención (arts. 20 bis y 20 ter LIS) y la deducción (arts. 29 y 30 LIS) aplicable a ciertos beneficios obtenidos en el extranjero. Si en el primer caso se trata de incentivar la expansión internacional de la actividad económica española aliviando la carga tributaria soportada por los beneficios generados en España, las exenciones y deducciones por doble imposición obedecen a una lógica bien distinta: integrar en la modulación de la capacidad contributiva del contribuyente el impuesto equivalente satisfecho en el extranjero por los beneficios extraterritoriales.

Si los primeros obedecen a finalidades ajenas al orden tributario cuyo amparo constitucional permitiría desatender las exigencias propias del principio de capacidad económica, los segundos pretenden, justamente, ajustar el gravamen de los beneficios a la capacidad contributiva real de su perceptor, integrando en el cálculo del impuesto los tributos semejantes al español que por tales beneficios ya se hubieran satisfecho en el extranjero: atenuar o eliminar la doble imposición.

## 2.1.- Implantación de empresas en el extranjero

Desde mediados del año 2000<sup>13</sup> la normativa del IS contempla la posibilidad de diferir la tributación de los beneficios que se inviertan en la adquisición de empresas radicadas en el extranjero. Este régimen jurídico tiene carácter específico y alternativo respecto a la deducción general por exportación, a la que en seguida nos referiremos. Será el propio contribuyente quien decida qué beneficio disfruta y en qué proporción, si es que prefiere compaginar los dos (art. 20 quater. 2 LIS).

En esencia, se trata de fomentar el que empresas españolas amplíen su mercado potencial mediante la adquisición –no dice constitución, pero cabría admitirse identidad de razón entre uno y otro caso– de empresas no residentes en España. El incentivo se construye permitiendo a las entidades que realicen tales operaciones

## el promediar en el tiempo la tributación de los beneficios invertidos en las mismas.

Por lo tanto, no se reduce la carga tributaria en términos nominales aunque sí se pospone su ingreso, lo que, en términos financieros sí implica una menor tributación: la inflación subyacente y el lucro que se haya podido obtener del juego de tesorería concomitante al diferimiento del pago suponen, en sí mismos, un atractivo ahorro fiscal; pagar tarde, monetaria y financieramente, es pagar menos.

De modo que la deducción, en realidad reducción, se practica en la base imponible del ejercicio en el que se ha realizado la inversión y por el importe íntegro de ésta -con el límite de 30.050.605,22 € y del 25% de la base imponible- reincorporándose la cantidad inicialmente deducida a la base imponible de los cuatro ejercicios consecutivos, por partes iguales. La cantidad a reintegrar ha de coincidir, al término del período, con la que en su momento se dedujo, de modo que no tendrá incidencia alguna sobre la misma las provisiones que durante el mismo se puedan deducir como consecuencia de la depreciación de los valores adquiridos.

La inversión ha de revestir determinadas características para gozar del amparo legal:

- a) Debe permitir a la empresa española controlar la extranjera, en definitiva, proporcionarle la mayoría de los derechos de voto de la sociedad adquirida;
- b) Se ha de tratar de una sociedad radicada fuera de la Unión Europea -de lo contrario se podría interpretar como una ayuda de Estado que vendría a distorsionar el juego de la libre competencia en el mercado común integrado- y en un territorio que no sea calificado reglamentariamente como paraíso fiscal;
- c) La actividad desarrollada por la participada no ha de haberse ejercido previamente por la adquirente -ha de entenderse que en términos equivalentes- bajo otra titularidad, por cuanto se pretende estimular la inversión nueva, que no la transformación o traslado de la precedente;

- d) El objeto social de la sociedad participada ha de ser la producción de bienes y servicios -no puede tratarse de una sociedad patrimonial- que no sea la actividad inmobiliaria, financiera, de seguros o de prestación de servicios a entidades vinculadas, residentes en territorio español;
- e) La inversión no ha de tener como "único motivo económico" el disfrute de la deducción, lo que se entenderá que ocurre cuando la misma actividad, y en relación con el mismo mercado, se hubiera desarrollado previamente en España por otra entidad vinculada con la adquirente que hubiera cesado en la misma.

## 2.2.- Actividades de exportación

Si el diferimiento de la tributación de los beneficios invertidos en determinadas operaciones exteriores tiene carácter específico y temporal, con efectos generales e ilimitados en el tiempo se prevé una deducción global del 25% de lo invertido en actividades encaminadas a la internacionalización de la actividad empresarial (art. 34 LIS):

- a) La creación de sucursales y establecimientos permanentes;
- b) La adquisición de sociedades extranjeras o la constitución de filiales, siempre que el porcentaje de participación sea, como mínimo del 25%, y su actividad esté directamente relacionada con la exportación de bienes o servicios o con la contratación de servicios turísticos en España, sin que se consideren tales las actividades financieras o de seguros;
- c) Los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados extranjeros, de concurrencia a ferias o similares, incluidas las celebradas en España con carácter internacional.

## 2.3.- Reinversión de las plusvalías

Como ocurría con los dos precedentes, este incentivo a la inversión, más exactamente a la reinversión, no tiene fácil justificación constitucional

más allá de lo que la Carta Magna califica como política económica orientada al crecimiento de la renta y de la riqueza (art. 131.1 Ce), el desarrollo (art. 130.1 Ce), la defensa de la productividad (art. 38 Ce), y la promoción de la estabilidad económica y el pleno empleo (art. 40 Ce). En definitiva, se viene a propiciar con esta deducción la reinversión de las plusvalías obtenidas en la enajenación de activos, de forma que permanezcan en el capital productivo de la empresa los beneficios extraordinarios obtenidos en tales operaciones, en aras de la continuidad y fortalecimiento de la actividad.



**El régimen tributario vigente en esta materia, desde enero de 2002, consiste en permitir al contribuyente la práctica de una deducción que –para quienes tributen al tipo general del gravamen– será del 20% de las rentas obtenidas en la transmisión que ha generado la ganancia patrimonial, que hayan sido objeto de reinversión en el plazo, y por los tiempos, legalmente previstos. Con carácter ordinario, dicho plazo abarcará desde el año precedente a la transmisión hasta los tres subsiguientes, sin perjuicio, en su caso, del plan especial de reinversión que aprobase la Administración para supuestos particulares.**



Siendo así que el tipo general es del 35%, la aplicación de la deducción supone sujetar a estas plusvalías a un tipo efectivo del 15%, que es justamente el previsto en IRPF para las ganancias patrimoniales obtenidas de la enajenación de bienes y derechos poseídos por un período superior al año.

### 3.- Política cultural

Es aparentemente sencillo el acotar el fundamento constitucional de los beneficios fiscales ordenados al desarrollo de políticas culturales: con carácter general, el art. 44.1 Ce exige de los poderes públicos el fomento y la tutela del “acceso” a la cultura, a la que todos tienen derecho; en términos específicos el art. 46 Ce confía a los poderes públicos la conservación y enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España. Otra cosa es qué se haya entendido por cultura digna de protección en el orden tributario.

De mayor a menor deducción los bienes culturales que protege la normativa tributaria del IS son tres:

- a) 20%: Las inversiones en largometrajes cinematográficos de producción española y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada; siendo la deducción del 5% para el coproductor, con el límite del 5% de la renta del período derivada de dichas inversiones;
- b) 15%: El Patrimonio Histórico Español: su adquisición para ser introducido en el territorio nacional, durante al menos cuatro años, siempre que se trate de bienes declarados de interés cultural o incluidos en el Inventario General de Bienes Muebles; así como los gastos derivados de la conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes declarados de interés cultural; así como, desde 2003, la rehabilitación de edificios situados en zonas protegidas por la normativa administrativa española o de la Unesco.
- c) 5%: la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada.

En los tres casos, y a diferencia de lo que ocurría con las actividades relacionadas con I+D o exportación, desde 2003, la parte de la inversión subvencionada no dará derecho a la deducción.



## 4.- Política medioambiental

También el uso de beneficios fiscales como instrumento de las políticas medioambientales encuentra en la Constitución un fundamento general incuestionable: el art. 45.2 Ce establece que los poderes públicos han de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales.



**En términos semejantes a lo que ocurre con las políticas culturales, no todas ni cualquier política empresarial susceptible de calificarse como medioambiental es objeto de protección tributaria mediante beneficios fiscales específicos en el IS.**



En este caso el beneficio fiscal llega hasta el 10% de la inversión, excluida el importe de la subvención que, en su caso, se hubiera a tal objeto empleado. Las actividades incentivadas son de dos órdenes:

- a) Inversiones, concertadas con las autoridades competentes en la materia, que consistan en instalaciones incorporadas al activo material<sup>14</sup> que eviten la contaminación-atmosférica o de las aguas- o mejoren el tratamiento de los residuos industriales; así como en adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, en aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye a la reducción efectiva de la contaminación atmosférica;
- b) Las inversiones realizadas en bienes del activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables: solar, proveniente de residuos (urbanos, industriales, agrícolas, forestales o ganaderos) o de cultivos energéticos, así como los biocarburantes.

## 5.- Política laboral

Un grupo de los incentivos fiscales genéricos previstos en la LIS están dirigidos al desarrollo de determinadas políticas laborales que se consideren dignas de protección pública. Todas ellas tienen su debido encaje en el texto constitucional: así el art. 40 Ce dice que los poderes públicos fomentarán una política que garantice la formación y readaptación profesionales; el art. 49 Ce, por su parte, ampara las políticas dirigidas a lograr que los discapacitados disfruten de todos los derechos que se reconocen al conjunto de los ciudadanos; el art. 50 Ce dice que los poderes públicos garantizarán la suficiencia económica a los ciudadanos durante la tercera edad; el art. 39 Ce, por último, formula como principio rector de la política económica la protección de la familia.

En este orden de cosas la normativa del IS contempla cuatro incentivos generales:

- a) Las actividades de formación dan derecho a practicarse una deducción del 5%, que se transforma en el 10% sobre lo que exceda de la media de lo invertido en este capítulo en los dos últimos años (art. 36.1 LIS);
- b) La financiación del equipamiento informático necesario para que los empleados accedan a internet no tiene la consideración de rendimiento del trabajo en especie para el trabajador y se contabilizará como gasto de formación, a efecto de deducciones, para la empresa (art. 36.3 LIS);
- c) Por cada persona/año de incremento anual de la plantilla de trabajadores discapacitados con contrato indefinido de jornada completa la empresa se puede deducir 6000 € (art. 36 bis LIS);
- d) Las contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social darán derecho a una deducción del 10% de su importe, cuando el empleado tenga una retribución bruta anual inferior a 27.000 €, o de la parte proporcional a esta cifra cuando supere la misma<sup>15</sup>, siempre y cuando no obedezcan a las exigencias de externalización de planes internos contemplados en la Ley 30/1995, ni

se deriven de compromisos asumidos en un expediente de regulación de empleo;

- e) Desde el año 2003, las inversiones y gastos en locales homologados por la Administración pública para prestar gratuitamente el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores de la entidad, así como los satisfechos a terceros por dichos servicios dan derecho a practicarse una deducción del 10% (art. 35.7 LIS).

El 65% de las subvenciones que se obtuvieran para prestar los servicios de formación y de educación primaria referidos no se integraría en la base de la deducción.

## 6.- Política social

La Ley núm. 49, de 23 de diciembre de 2002 prevé una serie de incentivos fiscales relativos a las actividades de mecenazgo. En este caso no se atiende el desarrollo de una política específica sino, más bien, se da amparo público a las entidades dedicadas a actividades consideradas de interés general otorgando beneficios fiscales a aquellos sujetos pasivos del IS que destinen recursos a financiar dichas entidades.

En este sentido la Constitución, en distintos preceptos, considera un bien público digno de protección el que existan entidades de iniciativa privada que se dediquen a actividades de interés general, sin ánimo de lucro, bajo la forma de fundaciones (art. 34 Ce), asociaciones (art. 22 Ce), corporaciones profesionales (art. 52 Ce), sindicatos (art. 7 Ce), partidos políticos (art. 6 Ce), entidades eclesiásticas (art. 16 Ce), organizaciones de defensa de los consumidores (art. 51 Ce) o federaciones deportivas (art. 48 Ce). Con independencia de las políticas financieras de apoyo explícito, mediante subvenciones directas, los poderes públicos contribuyen al fomento de todas estas entidades estimulando su financiación por parte del sector privado mediante estos beneficios fiscales.

Por una parte, como sector diferenciado con regímenes tributarios especiales, estas entidades o no tributan en el IS o lo hacen a tipos reducidos del 10% o del 25%. En el sentido que aquí nos intere-

sa, cualquier entidad que financie estas entidades va a disfrutar de unos beneficios fiscales específicos que, en resumen, son de dos tipos:

- Si se trata de donativos a fondo perdido el gasto no será deducible de la base imponible pero, lo que es lo mismo o incluso más beneficioso para las entidades con tipos impositivos inferiores al general, se permite a la entidad donante practicar en su cuota íntegra una deducción del 35% -que puede llegar hasta el 40% en el caso de actividades prioritarias de mecenazgo- del importe donado (art. 20 Ley 49/2002);
- Las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de tales donativos están exentas de gravamen (art. 23 LIS);
- Las cantidades que se abonen, en el marco de un convenio de colaboración empresarial, a una entidad no lucrativa serán gasto deducible en el IS de la aportante, no teniendo la consideración de prestación de servicio publicitario sujeto a IVA la difusión de la participación de la misma en dichas actividades (art. 25 LIS);
- Las inversiones y gastos en adquisición de elementos del inmovilizado, excluidos los terrenos, la rehabilitación de edificios y la propaganda y publicidad de proyección plurianual relacionados con los llamados "acontecimientos de excepcional interés público" (Forum 2004, Xacobeo 2004, Copa América 2007, etcétera) dan derecho a deducirse de la cuota íntegra del aportante un 15% de su importe íntegro -del 25% de lo invertido en el caso de publicidad indirecta (art. 27 LIS).

## 7.- Disposiciones comunes

A todos los incentivos relacionados les son de aplicación unos límites y condiciones comunes (art. 37 LIS):

- En conjunto, no pueden exceder del 35% de la cuota íntegra menos deducciones por doble imposición y bonificaciones; del 50% -45% hasta 2004-, cuando la deducción

relativa a I+D+IT exceda del 10% de dicha cifra;

- b) Las cantidades no deducidas, por carencia de cuota, podrán practicarse en los diez ejercicios siguientes -15 en el caso de I+D+IT- a contar desde el primero con resultados positivos en el caso de entidades de nueva creación o de aquellas que saneen pérdidas mediante la aportación de nuevos recursos sin cargo a reservas;
- c) Una misma inversión no podrá lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad;
- d) Los elementos patrimoniales en que se haya materializado la inversión que ha dado lugar a la deducción se han de mantener en el activo de la entidad durante cinco años, tres para los muebles o durante su vida útil, de acuerdo con las reglas de amortización, en el caso de que fuera inferior.

## Notas

1. "(...) puede acontecer que se exima de gravamen lo que, siendo justo que pague el impuesto, se reputa útil que no lo haga, por entender que la fracción de riqueza que no se entregó al Fisco puede prestar a la comunidad un servicio más alto asegurándole un destino diverso, que el propio legislador se encarga de establecer como presupuesto de la exención (...)"

"En términos esquemáticos podría decir que con ello la exención deja de ser un instrumento de justicia fiscal para convertirse en un instrumento de política social o económica". F. Sainz de Bujanda, "Teoría jurídica de la exención tributaria", en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 419.

2. Para 2004 (Ley núm. 61, de 30 de diciembre de 2003), sobre un presupuesto global de ingresos tributarios, en números redondos, de 100.000 millones €, los gastos fiscales se evalúan en un total de 38.000 millones €, de los que el capítulo relativo a incentivos fiscales en el IS representaría un porcentaje cercano al 10% del total. Lo que podría traducirse diciendo que el Estado viene a dedicar a la atención de políticas públicas a través

del sector privado, mediante los sistemas de incentivos a la inversión, un volumen de recursos equivalente al 3,5% de sus ingresos tributarios.

3. España habría destinado, en 2002, un 0,96% de su PIB a dichas políticas, mientras que la media de la UE-15 es del 1,99%; lo que implica que el porcentaje de la media europea de esfuerzo inversor en este capítulo es más del doble que la española. Si la comparación la referimos a países como Francia (2,2%), Alemania (2,49%) o Estados Unidos (2,8%), el diferencial es todavía más acusado, llegando los americanos a triplicar el porcentaje español. Cuando los datos se restringen al sector privado la comparación es aún más alarmante: frente a un modesto 0,5% español, los parámetros de UE-15 (1,3%), Francia (1,41%), Alemania (1,76%) y Estados Unidos (2,1%) evidencian una distancia abismal (Cfr. Simona Frank, "R&D expenditure and personnel in the EU", en *Statistics in focus, Science and Technology*, T. 9-8/2003). Debo agradecer al Profesor Antoni Mora (UB-Abat Oliba CEU) el haberme amablemente procurado la fuente referida.

4. En este sentido la estadística sí arroja un halo de esperanza: corremos a más velocidad que nuestros competidores. De la comparación de las cifras de 1999 con las del 2001 se deduce que mientras la inversión global en I+D ha experimentado en España un incremento del 9,9%, tanto en UE-15 como en Estados Unidos ese porcentaje es sensiblemente inferior: 3,65% y 5,65% respectivamente. Si centramos la atención en la inversión del sector privado se observa que el incremento es comparativamente aún mayor: el 8,7% del crecimiento español contrasta con el 4% de UE-15 y el 6% de Estados Unidos [Cfr. S. Frank "R&D...", ob. cit., págs. 1-2; en el mismo sentido puede consultarse el informe "Innovación tecnológica en las empresas 2002", disponible en la página web del INE ([www.ine.es](http://www.ine.es))].

5. La deducción por "innovación tecnológica" se incorporó a nuestro Ordenamiento merced al art. 3.3 de la Ley núm. 55, de 29 de diciembre de 1999, de medidas administrativas, sociales y tributarias.

6. Desarrollado en su pormenor en el RD núm. 1432, de 21 de noviembre de 2003.

7. L.A. Martínez Giner, "Los conceptos de Investigación y Desarrollo e Innovación Tecnológica en

el Impuesto sobre Sociedades", en *Revista Técnica Tributaria*, (ed. AEDAF), núm. 62, julio-septiembre 2003, págs. 14 a 55.

8. La DGT (RDGT 10/07/2001) interpreta este supuesto en sentido restrictivo al considerar que sólo es I+D la construcción del primer prototipo, que no su prueba ni la de segundos y posteriores prototipos -¿bastaría con que no fueran idénticos al primero para no considerarlos "segundos" modelos de aquél?- eso sí, sin que llegue a aclarar qué consideración fiscal merece la producción de un "segundo" prototipo: ¿inversión en bienes de equipo?, ¿gasto corriente en existencias?

9. Son muchos los siglos que llevan los filósofos intentando distinguir de forma nítida lo esencial o sustantivo de lo contingente o adjetivo, y no parece previsible -ni se puede aspirar a tal cosa- que la Administración tributaria vaya a lograr ajustar tal frontera con precisión, a efectos de I+D. Lo que sí es de prever, se puede ya constatar, es que será cicatera (RRDGT de 19/12/1999, 4/12/2000, 13/12/2000, 21/05/2001).

10. También en esta materia la DGT es, como era de esperar, restrictiva (RRDGT de 11/07/2001, 27/02/2001 y 27/10/2002) no teniendo por tal la configuración de una nueva aplicación que permite hacer una comparativa de precios del mismo producto, o el diseño de una página *web*, por ejemplo.

11. Cfr. RDGT de 11/07/2001 y de 16/02/2002.

12. No se considera, por la Administración tributaria, inversión en I+D la adquisición de la maquinaria necesaria para producir el nuevo producto (RDGT de 21.07.2001).

13. Real Decreto Ley núm. 3, de 23 de junio de 2000.

14. En una empresa que se dedicara, como objeto social, a la producción y venta de equipamiento destinado a la reducción de la contaminación se habría de distinguir entre la parte de las inversiones encaminadas, específicamente, a limitar la propia contaminación y aquéllas otras que forman parte de su actividad ordinaria. En definitiva, se habría de diferenciar entre los gastos en activo fijo y en existencias (STSJ de Cantabria, de 4 de abril de 2003).

15. Si a un trabajador con ingresos de 27.000 se le imputa una contribución a un plan de pensiones de 5000 €, la deducción a practicar en la cuota íntegra sería de 500 €, el 10% de la aportación. Si se hiciera idéntica contribución por cuenta de otro empleado con un salario bruto anual de 60.000 €, aplicando una simple regla de tres (500 es a 60.000 lo que 27.000 es a equis) obtendríamos la cifra proporcional de la deducción a que se tendría derecho: 225 €. En definitiva, siendo el objetivo de la deducción favorecer la protección social -de jubilación, desempleo y enfermedad- de los trabajadores con menores salarios, el importe de la deducción decrece a medida que se incrementa la capacidad contributiva del perceptor de los derechos sobre los planes de previsión social o, lo que es lo mismo, en tanto en cuanto disminuye la utilidad marginal concomitante a las susodichas contribuciones complementarias del salario.

---

**José A. Rozas Valdés**  
Profesor titular de Derecho  
Financiero y Tributario

---

# **elsecreto**

La Revista Mensual de Protección de Datos, Intimidación y Mercado