

GUÍA ORIENTATIVA PARA LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN FISCAL A LA I+D+i

- **Definición de los conceptos fiscales**
- **Justificación documental para su aplicación**
- **Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos**

ÍNDICE

1	OBJETIVO DE ESTE INFORME.....	3
2	CONSIDERACIONES FISCALES DE LA I+D+i EN ESPAÑA (Art. 35 TRLIS)	3
	2.1 Definiciones en el Impuesto sobre Sociedades.....	3
	2.2 Definiciones en el ámbito de la OCDE	4
	2.3 Conceptos deducibles.....	5
	2.3.1 Conceptos deducibles como I+D.....	5
	2.3.2 Conceptos deducibles como iT	5
	2.3.3 Diferencias entre I+D e iT a efectos fiscales	6
	2.4 Exclusiones.....	8
	2.5 Incompatibilidad de la deducción	11
3	PREPARACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN JUSTIFICATIVA DE LA DEDUCCIÓN	12
	3.1 Datos administrativos.....	12
	3.2 Descripción técnica del proyecto	13
	3.2.1 Objetivos.....	13
	3.2.2 Alcance	13
	3.2.3 Justificación de la novedad.....	14
	3.3 Descripción económica del proyecto	14
	3.3.1 Gastos asociados al proyecto.....	14
	3.3.2 Inversiones asociadas al proyecto.....	18
	3.3.3 Ayudas recibidas para la financiación del proyecto.....	19

1 OBJETIVO DE ESTE INFORME

El presente informe tiene por objeto proporcionar una guía orientativa para justificar la aplicación de la deducción fiscal por I+D+i (Art. 35 TRLIS), ante una posible comprobación. En particular, se definen los conceptos fiscales de I+D+i en España, se facilita una serie de recomendaciones sobre la correcta justificación documental y se incluyen diversas Consultas Vinculantes (CV) de la Dirección General de Tributos (DGT).

Las directrices del presente documento son las que se aplican por el Servicio de Información Fiscal en I+D+i de Madrid Network.

2 CONSIDERACIONES FISCALES DE LA I+D+i EN ESPAÑA (Art. 35 TRLIS)

A continuación se introducen los conceptos fiscales de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, y se incluyen las definiciones de los manuales de la OCDE utilizadas por la Dirección General de Tributos en sus consultas vinculantes, formuladas en contestación a las cuestiones planteadas por las empresas.

2.1 Definiciones en el Impuesto sobre Sociedades

El artículo 35, en sus apartados 1.a y 2.a, del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 marzo de 2004 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) define los conceptos de Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica a efectos fiscales:

- **Investigación (I)** es la “indagación original planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico”.
- **Desarrollo (D)** es la “aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro 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”.

- **Innovación Tecnológica (iT)** es la *“actividad cuyo resultado suponga un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o la mejora substancial de productos o procesos ya existentes”*.

2.2 Definiciones en el ámbito de la OCDE

A menudo se toman como referencia los manuales de la OCDE, en particular el Manual de Frascati para el concepto de I+D y el Manual de Oslo para el concepto de innovación. Estas referencias son utilizadas por la Dirección General de Tributos para la elaboración de las Consultas Vinculantes, que han de emitir en contestación a las cuestiones formuladas por las empresas en relación con el ejercicio de su actividad innovadora.

- **Manual de Frascati**, según el cual *“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 derivar nuevas aplicaciones.”*

El Manual de Frascati *“distingue entre investigación básica e investigación aplicada, siendo la básica la obtención de conocimientos acerca de los fundamentos de fenómenos y hechos observables, sin pensar en darles una aplicación o uso determinado, y la aplicada como la obtención de conocimientos dirigida fundamentalmente a un objetivo práctico específico.”*

Del mismo modo establece que *“la actividad de desarrollo es necesario que se oriente a la obtención de un nuevo producto, material, sistema o proceso de producción y, por tanto deberá apreciarse la existencia de una invención.”*

- **Manual de Oslo**, según el cual *“las innovaciones tecnológicas de productos y servicios comprenden la realización de productos y procesos tecnológicamente nuevos, y la realización de mejoras tecnológicas significativas en los productos y procesos.”*

2.3 Conceptos deducibles

Son deducibles las actividades calificables como I+D o iT que correspondan con los siguientes conceptos:

2.3.1 Conceptos deducibles como I+D

- a) Materialización de nuevos productos o procesos en un **plano, esquema o diseño**, la creación de un **primer prototipo no comercializable**, los proyectos de demostración inicial o **proyectos piloto**, siempre que estos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial. Y el **diseño y elaboración del muestrario** para el lanzamiento de nuevos productos (Art 35.1.a).
- b) La **concepción de “software” avanzado**, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información (Art 35.1.a).

2.3.2 Conceptos deducibles como iT

- a) Materialización de nuevos productos o procesos en un **plano, esquema o diseño**, la creación de un **primer prototipo no comercializable**, los proyectos de demostración inicial o **proyectos piloto**, y 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 (Art 35.2.a).

- a) Actividades de **diagnóstico tecnológico** tendente a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas con independencia de los resultados en que culminen (Art 35.2.b).
- b) **Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción**, que incluyen la concepción y elaboración de 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 (Art 35.2.b).
- c) **Adquisición de tecnología avanzada** en forma de patentes, licencias “know-how” y diseños, sin superar la cuantía de 1.000.000€ (Art 35.2.b).
- d) Obtención del **certificado** de cumplimiento de las **normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares** (Art 35.2.b).

2.3.3 Diferencias entre I+D e IT a efectos fiscales

Una de las cuestiones más relevantes y que más dudas suscita en la deducción por I+D+i es saber diferenciar si las actividades desarrolladas en la ejecución de un proyecto de la empresa son susceptibles de ser calificadas como investigación y desarrollo o, por lo contrario, se corresponden con el concepto de innovación tecnológica.

Como ayuda inicial para discriminar entre ambos conceptos, se puede analizar si concurren estas características:

- **Novedad del proyecto**

Si la novedad del proyecto es de naturaleza objetiva o subjetiva, es decir, si el producto o proceso objeto del proyecto aparece por primera vez en el mundo de la ciencia y/o de la técnica (I+D) o, por lo contrario, la empresa incorpora una novedad ya existente en el mercado pero con unas características y aplicaciones diferentes (iT).

- **Necesidad de obtener éxito en el proyecto innovador**

En el ámbito de la Investigación, no se exige para aplicar la deducción que se obtenga un resultado satisfactorio a la finalización del proyecto.

*DGT CV V1976-07 “La doctrina científica distingue entre la investigación básica y la aplicada, aunque ambas están íntimamente relacionadas, la investigación aplicada consiste en trabajos originales realizados para adquirir nuevos conocimientos, si bien está dirigida fundamentalmente hacia un objeto práctico específico. En todo caso, ambas modalidades de **investigación** están amparadas en la deducción establecida en el artículo 35.1 del TRLIS, **si cumplen los requisitos, con independencia de su resultado.**”*

Por el contrario, en el ámbito de la **innovación** si se debe producir esa mejora en el producto o el proceso al incorporar una **novedad que existía con anterioridad en el mercado** y que, por tanto, sus efectos ya sean conocidos. No obstante, **existe una excepción** a esta regla general, pudiendo no obtenerse el resultado deseado: el **diagnóstico tecnológico**, ya que su finalidad es identificar, definir u orientar soluciones tecnológicas avanzadas con independencia de los resultados en que culminen.

DGT CV V2006-05 “También se incluyen las actividades de **diagnóstico tecnológico** tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las entidades a que se refiere el párrafo b).1.º siguiente, con **independencia de los resultados en que culminen**”.

2.4 Exclusiones

No se consideran actividades de I+D+i las siguientes (Art.35.3):

a) Las **actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa**. En particular:

- Esfuerzos **rutinarios** para **mejorar la calidad** de los productos o procesos.

DGT CV V0108-00 “Entre las actividades que el apartado 3 del artículo 33 no considera de investigación y desarrollo se encuentra, en la letra a), “...los **esfuerzos rutinarios** para mejorar la calidad de materiales, productos, procesos o sistemas,...”. Por consiguiente, los gastos incurridos en la realización de ensayos clínicos para la búsqueda de mejoras en la aplicación de los productos de la entidad consultante **no serán susceptibles de acogerse a la deducción** por la realización de actividades de investigación y desarrollo.”

- **Adaptación de un producto o proceso de producción ya existente** a los **requisitos** impuestos por un **cliente particular**.

DGT CV V1834-05 “Las actividades descritas por la entidad consultante **no pueden calificarse como de innovación tecnológica**, pues no se aprecia el carácter de novedad tecnológica sustancial en las mismas, pudiéndose considerar incluso que, dada la actividad habitual desarrollada por la empresa en la actualidad (instalación de techo corredizo de lona plegable

*con accionamiento eléctrico), los productos que puedan obtenerse por las actividades de desarrollo descritas en la consulta serían más bien **adaptaciones a las nuevas exigencias de sus clientes***

- **Cambios periódicos** o de temporada, excepto determinados muestrarios.

*DGT CV V0041-01 “Tal actividad responde a la necesidad de **renovar constantemente el muestrario de productos** de la empresa impuesto, a su vez, por la limitada vida propia de los artículos de moda.*

*Esta actividad **no implica en si misma ningún tipo de novedad científica o tecnológica significativa** ya que su resultado es una simple modificación estética de productos ya existentes, zapatos de señoras, con la consiguiente adaptación a los mismos de sus respectivas hormas y troqueles, que tiene lugar de manera periódica, de una a otra temporada de moda, siguiendo los dictados de los mercados internacionales, con lo que le sería aplicable íntegramente la **exclusión** contenida en la transcrita letra a) del apartado 4 del artículo 33 de la LIS”*

- **Modificaciones estéticas** o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

*DGT CV V0028-01 “Los gastos en que incurre la entidad consultante, para la creación de varios prototipos de un tipo de mueble, no parece que impliquen una novedad tecnológica en relación con el lanzamiento de un nuevo producto al mercado, sino **modificaciones estéticas**, de diseño, o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares, por lo que los mencionados gastos **no podrán acogerse a la deducción por actividades de investigación y desarrollo**”*

b) Las **actividades de producción industrial o provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios**. En particular la planificación de la actividad productiva:

- **Preparación e inicio** de la producción.
- **Incorporación o modificación** de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción no afectos a actividades calificadas como I+D+i.
- **Solución de problemas técnicos** de procesos productivos interrumpidos.
- **Control de calidad y normalización** de productos y procesos.

*DGT CV V0402-04 “De los datos aportados por la consultante se observa que el proyecto que se pretende abordar, consistente principalmente en la adquisición de nueva maquinaria con el objetivo de mejorar la calidad de sus productos, se encamina no a la creación de un producto o sistema nuevo, sino a la **mera implantación de un proceso que ya existe en el mercado**, aplicándose para ello tecnología ya existente que será adquirida a empresas del sector, sin que siquiera pueda deducirse de la información aportada que dicha tecnología será objeto de desarrollo por parte de la consultante a fin de aportar a la misma cierta novedad de índole subjetiva u objetiva.”*

- **Prospección** en materia de ciencias sociales y estudios de mercado.
- Establecimiento de **redes o instalaciones para la comercialización**.
- Adiestramiento y **formación del personal** relacionado con dichas actividades.

*DGT CV V1521-06 “Por último, en cuanto a la realización de un **plan de formación** en las diferentes sedes de la entidad, (...) **no podrán considerarse como actividades de investigación** ya que no constituyen una “...indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico”(...*

En definitiva, las actividades previamente señaladas tendrán como finalidad la divulgación de conocimientos preexistentes, así como la implantación, mantenimiento y soporte del sistema, pero no pueden considerarse actividades de investigación, desarrollo o innovación (...)”

c) La **exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.**

2.5 Incompatibilidad de la deducción

A efectos de imputación de los gastos asociados al proyecto, **las empresas no podrán optar por la deducción fiscal en I+D+i cuando se hayan acogido a la bonificación de las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social por el personal investigador**

(Disposición adicional vigésima Ley 35/2006 Texto Refundido Ley IRPF).

*DGT CV V0105-10 “La **incompatibilidad** alcanza a que **en un mismo periodo no pueda aplicarse la bonificación** por los gastos en las **cotizaciones del personal investigador** y la **deducción** del artículo 35 del TRLIS sobre los **gastos de I+D** producidos en el mismo periodo impositivo con independencia de que esa deducción pudiese hacerse efectiva en periodos impositivos posteriores.”*

3 PREPARACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN JUSTIFICATIVA DE LA DEDUCCIÓN

A continuación se proporcionan una serie recomendaciones específicas de interés para la preparación de la documentación para la correcta justificación de la actividad de I+D+i de la empresa. Esta documentación ha de estar individualizada por cada proyecto y ser clara y concisa.

No obstante, para fundamentar la aplicación de las deducciones fiscales por I+D+i, la empresa requiere obtener una calificación de sus actividades, que se recomienda sea realizada por personal experto.

3.1 Datos administrativos

Empresa

- Razón social.
- NIF.
- Domicilio Social.

Proyecto

- Título.
- Fechas de inicio y de finalización.
- Ayudas recibidas para la financiación del proyecto: organismo concedente, línea de ayuda, tipo de ayuda (crédito, subvención o mixta), fecha de concesión, fecha de ingresos y cuantía.
- Presupuesto/Coste real del proyecto.

3.2 Descripción técnica del proyecto

3.2.1 *Objetivos*

Describir los objetivos del proyecto, siendo recomendable el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- *Específicos*: deben concretar lo que se pretende alcanzar.
- *Medibles*: ser susceptibles de medición
- *Alcanzables*: deben ser posibles y realizables.
- *Realistas*: pueden alcanzarse con los recursos de la empresa.
- *Tiempo*: se indicará cuándo planean alcanzarse.

En particular, deben definirse:

- ***Objetivos tecnológicos/científicos***, referidos a aquellos que persiguen los desarrollos y actividades a acometer durante el proyecto desde el punto de vista técnico o científico. Estos han de ir ligados a las barreras tecnológicas o limitaciones que se pretende superar.
- ***Objetivos empresariales***, referidos a la proyección del posicionamiento competitivo a alcanzar desde el punto de vista empresarial tras la finalización del proyecto; es decir, qué aspectos empresariales permitirá el proyecto llevar a cabo una vez finalizado.

3.2.2 *Alcance*

El alcance del proyecto debe especificar el detalle de las acciones a acometer, y cómo éstas serán realizadas. En esta sección se deben incluir las diferentes fases de trabajo y el contenido de las mismas, explicando los desarrollos o actuaciones llevados a cabo, así

como plazos de ejecución. Se recomienda seguir una estructura de “paquetes de trabajo” y entregables que permita comprender con claridad las actividades a desarrollar.

3.2.3 Justificación de la novedad

Este apartado debe enumerar las novedades del proyecto, explicando por qué el proyecto supone una novedad respecto a sistemas o productos existentes, y que barreras tecnológicas permiten superar las tareas a acometer. Esta justificación deberá permitir la posterior calificación de las actividades como investigación, desarrollo o innovación tecnológica en base a los criterios fiscales españoles, para lo que se recomienda acceder a expertos en la materia.

3.3 Descripción económica del proyecto

Los proyectos han de recibir un tratamiento individualizado a efectos de imputación de los gastos e inversiones en que ha incurrido la empresa asociados en exclusiva al mismo. Para ello, es recomendable llevar una contabilidad analítica de costes del proyecto.

A continuación se proporcionan observaciones específicas de interés referentes al desglose de los gastos e inversiones, asociados a cada proyecto.

3.3.1 Gastos asociados al proyecto

Los gastos imputables al proyecto deberán estar debidamente justificados por medio de nóminas, facturas, etc.

*DGT CV V0049-01 “La adecuada **individualización por proyectos de los gastos directos** incurridos en cada uno de ellos exige, por tanto, la concreción de los conceptos y de los importes de los mismos, pudiendo determinarse por cualquier método racional y presentarse en cualquier formato, siempre que haga **posible la posterior justificación y prueba de la relación directa de cada gasto con cada proyecto y de su importe.**”*

Se recomienda desglosar los gastos según las siguientes partidas:

▪ **Personal**

Coste empresarial del personal que ha trabajado directamente en el proyecto.

- El coste para la empresa del personal dedicado de forma exclusiva al proyecto, se reflejará en su totalidad, tanto a nivel de salario como de cotización empresarial a la Seguridad Social.
- Para cada trabajador asignado a más de un proyecto, se realizará una imputación de costes de acuerdo con un ratio de dedicación a cada uno de ellos, que deberá ser coherente con el total de las actividades que realiza en la empresa.
- El importe por gasto de personal imputado al proyecto por cada uno de los trabajadores, deberá coincidir con el resultante de aplicar el ratio de imputación de costes, mencionado en el apartado anterior, las respectivas nóminas y TC2 de la Seguridad Social.
- Los gastos correspondientes a personal directivo, administrativo y otros no vinculados directamente a la actividad de I+D+i, no tendrán consideración a efectos de imputación al proyecto.

*DGT CV V0883-06 “Puede entenderse como **investigador cualificado**, el profesional poseedor de título de nivel universitario, que trabaja en la concepción o creación de nuevos conocimientos, productos, procesos, métodos y sistemas y en la gestión de los respectivos proyectos. Por tanto, no tendrían esta consideración aquellos técnicos y personal asimilado que participan en la actividad de investigación y desarrollo ejecutando tareas bajo la supervisión de los investigadores, así como el personal de apoyo y el personal administrativo”*

- Los costes incurridos en personal investigador dedicado a tiempo completo al proyecto se considerarán por separado.
- El personal investigador deberá estar cualificado, es decir ser profesional poseedor de título de nivel universitario, que trabaja en la concepción o creación de nuevos conocimientos, productos, procesos, métodos y sistemas y en la gestión de los respectivos proyectos.

*DGT CV V0249-06 “Puede entenderse como **investigador cualificado**, el profesional, poseedor de un título universitario, que trabaja en la concepción o creación de nuevos conocimientos, productos, procesos, métodos y sistemas y en la gestión de los respectivos proyectos”*

- **Material fungible**

Gastos de material fungible asociado al proyecto, cuyo importe y características se corresponderán con los que aparezcan en la/s factura/s, que deberán de haberse expedido dentro del periodo impositivo.

- **Colaboraciones externas, subcontrataciones, etc.**

Colaboraciones externas y subcontrataciones a otras entidades, incluyendo empresas, universidades, centros tecnológicos, etc. Estos gastos se podrán justificar con la factura correspondiente, que deberá haber sido emitida en el período impositivo.

- **Amortizaciones**

Gastos de amortización asociados en exclusiva al proyecto. La imputación de las amortizaciones debe corresponder a las registradas en contabilidad.

*DGT CV V1976-07 “Se considerarán **gastos de investigación y desarrollo** los realizados por el sujeto pasivo, incluidas las **amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades**, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constanding específicamente individualizados por proyectos.”*

- **Gastos indirectos**

Se evitará incluir gastos indirectos cuando se aplique la deducción por I+D+i, pese a que estos sean necesarios para la actividad.

*DGT CV V0049-01 “**No podrá aplicarse la deducción sobre los gastos indirectos** (como puedan ser los de estructura general de la empresa o los gastos financieros) ni sobre todos los que, pese a tener una relación directa con la mencionada actividad (como los laborales o la amortización de activos) no sean susceptibles de individualización, es decir, de reparto entre los distintos proyectos que se benefician de la deducción y las demás actividades de la empresa que puedan realizarse, o si dicho reparto no se ha realizado.”*

3.3.2 *Inversiones asociadas al proyecto*

▪ **Activos materiales e intangibles**

Gastos de inversión en activos materiales e intangibles adscritos en exclusiva al proyecto, excluidos inmuebles y terrenos.

- Los gastos de inversión deberán justificarse con la correspondiente factura.
- Sólo se considerarán las inversiones que sean necesarias y exclusivas para la actividad del proyecto, sin que estas tengan uso para otros objetivos tras la finalización del proyecto.

*DGT CV V2006-05 “No formarían parte de la **base de deducción** las **inversiones materiales o gastos derivados de las mismas** realizadas con **destino a la producción industrial** una vez finalizada la actividad de desarrollo”*

DGT CV 0237-06 “Los elementos en que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, admitido en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 11, que se aplique, fuese inferior.”

- Las inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean⁹ puestos en condiciones de funcionamiento.

*DGT CV V0023-08 “Las **inversiones** se entenderán **realizadas** cuando los elementos patrimoniales sean **puestos en condiciones de funcionamiento**”.*

3.3.3 Ayudas recibidas para la financiación del proyecto

Cuando la empresa haya recibido ayudas en forma de subvención para el fomento de las actividades de I+D+i, la base de la deducción se minorará en el 65% de la cuantía recibida e imputables como ingreso en el período impositivo. En este caso, la empresa deberá adjuntar justificación de la resolución de concesión de la subvención y, en su caso, de los ingresos recibidos.

*DGT CV V2079-07 “Debiendo, en todo caso, **minorarse en el 65% de la subvención recibida** para el desarrollo de dicho proyecto e imputable **como ingreso en el período impositivo**, la cual se **distribuirá proporcionalmente** entre los distintos **gastos imputables** al proyecto, **salvo que del acuerdo de concesión de la misma pudiera inferirse un criterio de reparto diferente”***