

eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea

ZUZENBIDE
FAKULTATEA
FACULTAD
DE DERECHO

TRABAJO DE FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

INCENTIVOS FISCALES A LA I+D+i

ESPECIAL MENCIÓN A LAS DEDUCCIONES SOBRE LA CUOTA DEL
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Facultad de Derecho (Sección Bizkaia, Leioa)

Universidad del País Vasco – Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU)

Año académico 2021/2022

Trabajo realizado por: Xabier Alday Tapia

Dirigido por: Aitor Orena Domínguez

“Innovar es una actividad de riesgo cuyo principal riesgo es no practicarla”.

(cita anónima)

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	5
2. POLÍTICAS FISCALES E I+D+i.....	8
2.1 I+D+i. Concepto y sujetos intervinientes.....	8
2.2 “Extrafiscalidad” e incentivos fiscales.....	10
3. INCENTIVOS FISCALES A LA I+D+i.....	13
3.1 Justificación de su aplicación.....	14
3.2 Concepto.....	16
3.3 Estructura	16
3.3.1 Incentivos fiscales que operan sobre la base imponible del impuesto sobre sociedades. Régimen de “Patent Box”	17
3.3.2 Incentivos fiscales que operan sobre la cuota del impuesto sobre sociedades.	19
4. DEDUCCIONES SOBRE LA CUOTA DEL IS POR LAS ACTIVIDADES DE I+D+i	21
4.1 Deducción por actividades de investigación y desarrollo	21
4.2 Deducción por actividades de innovación tecnológica	23
4.3 Aplicación de las deducciones y seguridad jurídica.....	24
4.4 Límites comunes a ambas deducciones	26
4.5 Fiscalidad Foral.....	28
5. LA APLICACIÓN REAL DE LOS INCENTIVOS A LA I+D+i.....	31
5.1 Comparativa Internacional de su aplicación	31
5.2 Verdadera eficacia de su aplicación	35
6. CONCLUSIONES	38
BIBLIOGRAFIA.....	40

1. INTRODUCCIÓN

Del mismo modo que la invención de la luz eléctrica o del automóvil a finales del siglo XIX sentaron las bases para un gran desarrollo económico y social en los siglos posteriores, el fomento de la *investigación, desarrollo e innovación tecnológica* (I+D+i en adelante) puede traer consigo nuevas ideas o productos que allanen el terreno para el crecimiento y la mejora de la calidad de vida del conjunto de la ciudadanía.¹ Bajo esta premisa, Theodore Schultz, premio nobel de la economía en 1979, señalaba que el bienestar de un país dependía totalmente de la “calidad” de la sociedad y de los avances alcanzados en el campo del conocimiento.²

En este sentido, y apoyándonos en lo anterior, podemos deducir que este tipo de actividades pueden ser consideradas como uno de los principales motores para la consecución del bienestar de un país. Por ello, durante las últimas décadas, los responsables de estas políticas se han ido preocupando cada día más por su fomento y por la intervención del Estado en lo que a este ámbito se refiere.

Así, el artículo 44.2 de la Constitución Española de 1978 (en adelante CE 1978), dispone, que “*los poderes públicos promoverán la ciencia y la investigación científica y técnica en beneficio del interés general*”, lo cual convierte a estas políticas de incentivo a la I+D+i en una obligación a cumplir por parte de las Administraciones Públicas de nuestro país. Además, este mandato constitucional es desarrollado por la Ley 14/2011, de 1 de junio,³ de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación.⁴

No será únicamente la legislación nacional la que regule tales políticas, puesto que en el ámbito de la Unión Europea (UE en adelante) también se recogen disposiciones relativas a la I+D+i. En esta línea, y conectora de la importancia de la promoción de

¹ A de MOOIJ, R. (2017) “Dar en la tecla. Incentivos fiscales bien concebidos pueden contribuir a estimular la innovación y, en definitiva, el crecimiento”. *Finanzas y desarrollo: publicación trimestral del Fondo Monetario Internacional y del Banco Mundial*. Vol. 54, N.º. 1, pp.14-15 <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2017/03/pdf/demooij.pdf>

² SAN MIGUEL INZA, F. y BERECHET, C. (2004) “Incentivos fiscales a la Investigación, el Desarrollo y la Innovación: impacto y lecciones de política.” *Institución Futuro Policy Briefing*, N.º.2, pp.1-53 https://ifuturo.org/wp-content/uploads/attachments/1066_incentivos%20fiscales%20I+D+i.pdf

³ El artículo 1º de esta ley establece que “*El objeto fundamental es la promoción de la investigación, el desarrollo experimental y la innovación como elementos sobre los que ha de asentarse el desarrollo económico sostenible y el bienestar social*”

⁴ RODRIGUEZ PEÑA, N. L. (2021) “Instrumentos jurídicos para incentivar la investigación, el desarrollo y la innovación en el sector defensa desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario” *Revista jurídica de Castilla y León*, N.º. 53, 2021, pp. 27-72 <https://www.jcyl.es/web/jcyl/AdministracionPublica/es/Plantilla100Detalle/1131978346397/Publicacion/1285024103384/Redaccion>

estas actividades, del artículo 179.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE en adelante) se desprende la idea de invertir en estas actividades con el fin de potenciarlas y generar empleo y lograr así un crecimiento económico.⁵

Para lograr lo anterior, los Estados cuentan con una extensa lista de mecanismos de estímulo a estas actividades, así como las ayudas financieras. Entre estas últimas, destacaré los incentivos fiscales a las empresas privadas que inviertan en estas actividades de I+D+i,⁶ siendo estos el eje central del presente trabajo.

La aplicación de estos incentivos fiscales en España ha sido objeto de cuestión debido a las continuas inestabilidades y diferentes planteamientos en cuanto a la falta de claridad de los conceptos o el favorecimiento de estos incentivos a las grandes empresas.⁷ Además, tal y como veremos a lo largo del estudio, resulta bastante escasa la implicación de las Administraciones Públicas a este tipo de actividades, quedando así nuestro país como uno de los países desarrollados con más déficit en este campo.⁸

Por un lado, y realizando un estudio más comparativo, nos podríamos cuestionar si encontramos en España un verdadero déficit sobre el resto de países de la UE en cuanto al fomento de actividades de I+D+i mediante incentivos fiscales y su debido razonamiento.⁹ Una vez expuesto lo anterior, nos podríamos plantear también hasta qué punto los incentivos fiscales a la I+D+i empresarial son eficaces y cumplen el objetivo de aumentar la inversión privada en *investigación, desarrollo e innovación*.

Tal y como reza el título, el trabajo estará enfocado en el estudio jurídico de los incentivos fiscales a la I+D+i, y con el fin de que resulte lo más comprensivo posible, lo estructuraré de la siguiente manera.

En primer lugar, a modo de introducción y con el objetivo de salvar la cuestionabilidad definitiva de las actividades de I+D+i, presentaré los conceptos e ideas fundamentales

⁵ GIL RODRÍGUEZ, I (2017) “Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación tecnológica del grafeno” En COELHO PASIN, J (dir), *Grafeno: Innovación, Derecho y Economía*, (pp. 369-400) J. M. Bosch Editor

⁶ RIVAS SÁNCHEZ, C. (2007) *Los incentivos fiscales a la innovación. El caso español*. Publicaciones CESA https://www.juntadeandalucia.es/export/drupaljda/1_1510_incentivos_fiscales_innovacion.pdf

⁷ *Ibíd*em p.22

⁸ SÁNCHEZ MAMBRILLA, G (2020) *Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i* (Trabajo de fin de Grado) Universidad de Valladolid. Facultad de Derecho. España

⁹ BUSOM I PIQUER, I et al. (2015) “¿Todos los caminos llevan a Roma? Incentivos fiscales, ayudas directas y la inversión empresarial en I+D.” *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, N.º. 88 pp. 262-281 https://www.euskadi.eus/web01-a2reveko/es/k86aEkonomiazWar/ekonomiaz/inicio?locale=es_ES

que serán objeto de análisis a lo largo de todo el trabajo. De esta manera, quedarán claras desde el inicio las figuras fundamentales que posteriormente se analizarán.

En segundo lugar, y ya sentadas las bases, haré hincapié más concretamente en estas políticas o mecanismos de estímulo. Será en este punto donde se haga un estudio más teórico de los incentivos fiscales a la I+D+i. Por un lado, se estudiará su justificación jurídica y por otro, se ahondará en el ámbito de aplicación y la estructura de estos incentivos fiscales sobre el Impuesto sobre Sociedades (IS en adelante).

En tercer lugar, se realizará un análisis más exhaustivo de los incentivos fiscales que operan sobre la cuota. A estas denominadas “*deducciones en la cuota*” se les prestará particular atención debido a que la mayoría de la doctrina considera que son el mejor instrumento para incentivar la inversión en I+D+i.

Cabe destacar aquí, que al encontrarnos en un territorio foral que posee una regulación propia sobre el IS, se hará mención también a la aplicación de esta última en relación a la legislación nacional.¹⁰

En cuarto lugar, e intentando dar respuesta a una de las interrogaciones previamente planteadas, realizaré un estudio comparado acerca de la aplicación de estas políticas en España.

En quinto lugar, haciendo alusión a la otra de las cuestiones previamente planteadas, intentaremos profundizar en la verdadera eficacia de estos mecanismos. Para ello, se realizará un estudio siguiendo las ideas principales de diversos autores.

Por último, como cierre del trabajo, se presentarán las conclusiones que una vez realizado el grueso del trabajo considero oportunas, adaptándome en todo momento a las referencias que a lo largo del estudio he tenido.

De esta manera, en el presente trabajo trataré de realizar el análisis sobre estas actividades de la manera más precisa posible mediante la consulta y análisis de multitud de fuentes, tanto doctrinales como jurisprudenciales. Siempre ajustándome a las peculiaridades que un trabajo de fin de grado exige.

¹⁰ Realizaré especial mención a la fiscalidad foral del Territorio Histórico de Bizkaia y su Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia (BOB 13 de diciembre)

2. POLÍTICAS FISCALES E I+D+i

2.1 I+D+i. Concepto y sujetos intervinientes.

Para comenzar con el tema, la primera cuestión que debemos abordar es la de determinar los conceptos de *Investigación, Desarrollo e innovación* pues coexisten diferentes acepciones acerca de este término.¹¹ Se genera así una situación de inseguridad jurídica a la hora de concretar el término que dificulta la inversión de las empresas en este tipo de actividades.¹²

Es por lo expuesto, que a lo largo del presente trabajo tomaremos como referencia las definiciones sobre estos conceptos que nos ofrece el Manual de Oslo y Eurostat¹³, elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE). Son estas las definiciones que han adoptado tanto la legislación española¹⁴ como la Comisión Europea, la Administración tributaria y los Tribunales de justicia¹⁵ en lo relativo a los incentivos fiscales.

En el caso de la legislación española, será el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) el que contenga tales definiciones.¹⁶

En esta línea, entendemos como investigación (I) “*la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico*”

Asimismo, el desarrollo (D) “*se refiere a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de*

¹¹ GONZÁLEZ SABATER, J (2012) *Financiación de la I+D+i. Incentivos públicos para la innovación tecnológica empresarial*. Netbiblo.

¹² CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, M.B y MARTÍNEZ ROS, E. (2008) “Aplicación de los incentivos fiscales a la inversión I+D en las empresas españolas”, *Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública, Instituto de Estudios Fiscales* pp. 10-39 https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/7754/incentivosfiscales_martinez_HP_2008.pdf?sequence=1&isAllowed=y

¹³ El Manual de Oslo (2018) (4ª Edición) es la principal guía internacional para la realización de mediciones y estudios de actividades científicas y tecnológicas. Define conceptos de investigación y desarrollo y clarifica las actividades consideradas como innovadoras

¹⁴ PALOMARES MIRALLES, P. y RIPOLL I ALCON, J. (2020) “El papel de los incentivos fiscales a la inversión I+D+i en España”. *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, Nº 3129 pp.61-72 <http://www.revistasice.com/index.php/BICE/article/view/7115/7126>

¹⁵ ALONSO MURILLO, F. (2010) *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los Gastos en el Impuesto sobre Sociedades*. Netbiblo.

¹⁶ PALOMARES MIRALLES, P. y RIPOLL I ALCON, J. “El papel de los incentivos fiscales...” op.cit, p.65

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”

Por último, se considera innovación (i) tecnológica *“la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes”*¹⁷

A su vez, este mismo artículo, en su apartado 3º delimita de forma negativa los conceptos de I+D+i previamente comentados¹⁸. Aquí, la LIS excluye las siguientes actividades del marco de la I+D+i:

- a) Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa*
- b) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios*
- c) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios*

Por otro lado, determinaremos ahora que sujetos van a poder beneficiarse de la aplicación de estos beneficios fiscales por la I+D+i. En primer lugar, y siguiendo la tónica de la inmensa mayoría de estudios jurídicos sobre diferentes incentivos fiscales, existe en este caso la controversia acerca de si tal beneficio es aplicable únicamente en el ámbito de la fiscalidad empresarial (IS), o si, además, cabe su aplicación en el seno de las personas físicas (IRPF). A pesar de que no haremos en el presente trabajo hincapié en tal discusión doctrinal, cabe señalar que numerosos autores defienden, tal y como establece GIL RODRIGUEZ, que *“podrán aplicar estas deducciones, en su caso, las personas físicas, empresarios individuales, residentes en territorio español, que calculen sus rendimientos netos de actividades económicas mediante el método de estimación directa normal o simplificada. Como dispone el art. 68.2 de la LIRPF, los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas mediante alguno de los anteriores métodos podrán aplicar los incentivos a la inversión previstos en la*

¹⁷ Quedan aquí recogidas las definiciones que la referida ley contiene sobre la I+D+i en materia fiscal.

¹⁸ CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIERREZ LOUSA, M. (2010) “Los incentivos fiscales a la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica” *Clm.economía: Revista económica de Castilla - La Mancha*, Nº. 16, pp. 281-310 http://www.clmeconomia.jccm.es/pdfclm/cordon_16.pdf

*normativa del IS con igualdad de porcentajes y límites de deducción, con excepción de lo establecido en el art. 39, apartados 2 y 3 LIS».*¹⁹

Nos centraremos por tanto en el ámbito del IS, y concretamente en el caso español. Así, en España, estos beneficios fiscales a la I+D+i en el IS serán aplicables a todo tipo de sujetos subsumibles en el artículo 7.1 de la LIS y que a su vez cumplan los requisitos del artículo 35.1 de la misma.²⁰

Debido a que será un tema a tratar más adelante, cabe destacar que, a priori, no existe diferencia de trato entre grandes empresas y pequeñas y medianas empresas (PYMES en adelante) a pesar de que tal y como señala ALONSO MURILLO, esta tendencia está cambiando con las reformas de los últimos años²¹.

Una vez concretados los conceptos de I+D+i e identificados los sujetos que intervendrán en tal relación y antes de iniciarnos con la aplicación concreta de los incentivos fiscales a la I+D+i, es menester hacer referencia a la figura de los incentivos fiscales de forma general, pues serán estos los que incidan en el desarrollo de la I+D+i.

2.2 “Extrafiscalidad” e incentivos fiscales

En este apartado, veo necesario comentar de forma sucinta la figura de los tributos con fines extrafiscales, para lograr así una mejor comprensión del concepto de incentivo fiscal, y más concretamente de los incentivos a la I+D+i que analizaremos más adelante.

En primer lugar, comenzaremos por identificar la figura del tributo según lo dispuesto en el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT)²²:

“Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política

¹⁹ GIL RODRÍGUEZ, I; “Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo ...” op.cit p.394

²⁰ GIL GARCÍA, E. (2016) *Los incentivos fiscales a la I+D+i* (Tesis doctoral) Universidad de Alicante. España. Disponible en Repositorio Institucional de la Universidad de Alicante. <http://hdl.handle.net/10045/73333>

²¹ ALONSO MURILLO, F (2015) citado por GIL GARCÍA,E (2016)

²² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE núm. 302, de 18/12/2003)

económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”

Además de este precepto, es necesario hacer alusión al artículo 31 de la CE 1978²³, puesto que este será el principio que asiente las bases de toda la labor impositiva, como más adelante analizaremos. ²⁴ Analizaremos el papel de este principio de justicia tributaria en relación a los incentivos fiscales a lo largo del trabajo, pues se trata de un conflicto común en la aplicación de estas políticas.

En cuanto al desglose del mencionado artículo 2.1 de la LGT, cabe destacar que se aprecian primordialmente dos funciones del tributo.

La primera de ellas y principal, es la función recaudatoria de los tributos para sufragar así los gastos necesarios en los que el Estado tenga que invertir.²⁵ Por otro lado, si atendemos al segundo párrafo de este artículo 2.1 LGT, encontraremos aquí reflejada la segunda de las funciones de los tributos, la cual se orientará hacia la consecución de los objetivos marcados por la sociedad.²⁶ Será esta última la función en la que nos centraremos principalmente en el presente trabajo.

Atendiendo a lo anterior, vemos como los tributos pueden ir más allá de su bien conocido interés recaudatorio, lo que ha dado pie al concepto de “*extrafiscalidad*”. Así, y desde que el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987²⁷ aceptara la utilización del tributo más allá de su fin primordial, este concepto ha ido ganando importancia en el sistema tributario español a través de su capacidad para incidir en el comportamiento de la ciudadanía, puesto que ha demostrado ser una excelente herramienta para dar

²³ CE, 1978, art.31: 1. *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

2. *El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.*

3. *Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.*

²⁴ ASENJO GONZÁLEZ, M. (2016) *Los fines extrafiscales del tributo y su influencia en la economía de mercado* (Trabajo de Fin de Grado) Universidad de Valladolid. España. <http://uvadoc.uva.es/handle/10324/17966>

²⁵ DE HARO IZQUIERDO, M. (2010) *Estudio jurídico de los incentivos fiscales a la I+D+i* Dykinson. Madrid. 1º edición. <https://elibro-net.ehu.idm.oclc.org/es/ereader/eHu/57006?page=1>

²⁶ PATÓN GARCÍA, G. (2006) “Las políticas fiscales y el Estado de Bienestar”, *Crónica Tributaria*. Nº121. pp 97-112. <https://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/CT121-Paton.pdf>

²⁷ Así lo señala en el FJ 13 de la STC 37/1987: «*Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica*” https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1987-9279

cumplimiento a los fines constitucionales²⁸. Ahora bien, es necesario mencionar, que en ningún caso pueden los fines no fiscales que se persiguen llegar a desnaturalizar la función principal del tributo y romper así la congruencia entre los dos fines, pues resultaría inconstitucional.²⁹

Aun así, la STC 214/1994, de 14 de julio, deja abierta la posibilidad de “*declarar la exoneración de determinadas rentas cuando exista la oportuna justificación*” siempre que, tal y como señala este mismo tribunal en la STC 37/1987 “*respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza*”. De este modo, esta finalidad del tributo quedará plasmada en la práctica de forma que estas políticas fiscales tendrán como fin incentivar o por el contrario desincentivar determinadas conductas, como por ejemplo las que estimulen la I+D+i. Así, y condicionando a través de estos el comportamiento de la ciudadanía, se cumplirán los fines constitucionales propuestos.³⁰

Teniendo en cuenta lo anterior, todos los incentivos fiscales tendrán que ser configurados en virtud de Ley³¹ y de tal manera que se consigan esos fines extrafiscales establecidos en el ordenamiento jurídico. Cabe apuntar, además, que los incentivos fiscales serán considerados como un estímulo por parte del Estado, por lo que modificarán el régimen fiscal habitual con el fin de promover ciertas actividades³². Esta modificación se verá reflejada en la práctica con la reducción del pago en ciertas obligaciones tributarias, mediante la aplicación de un porcentaje o de una cantidad fija sobre el total del impuesto a pagar.³³

De este modo, y siguiendo la línea de los incentivos fiscales a la I+D+i, cabe destacar que esta será considerada una actividad clave en la sociedad. Mediante este mecanismo,

²⁸ GUTIERREZ BENGOCHEA M.A (2014) “Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario”. *Revista Técnica tributaria*. Nº107. pp.147-170 <https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/article/view/646>

²⁹ VARONA ALABERN, J.E (2009) *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, 2009. <https://www.marcialpons.es/media/pdf/100855279.pdf>

³⁰ GIL GARCÍA, E. *Los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit. p.139. Señala la autora que “*el desvío de contribuir del artículo 31.1 CE encuentra su fundamento en la consideración de la I+D+i como una actividad cuyo beneficio redunde en interés de la sociedad*”

³¹ CE, 1978, art 133.3: “*Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*”

³² GIL GARCÍA, E. *Los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit p. 141

³³ VERGARA MONTES, M. (2021) “Incentivos fiscales : Gasto o inversión para el Estado.” *Revista Digital Inesem*. <https://revistadigital.inesem.es/juridico/incentivos-fiscales-gasto-o-inversion-para-el-estado/>

se pretende desarrollar e incrementar la competitividad empresarial y de este modo, traer consigo una mejora de la calidad de vida del conjunto de la ciudadanía.³⁴

Así, gracias a su realización, se contemplarán diferentes beneficios en la sociedad en lo que al progreso técnico y científico se refiere.³⁵ Además, sobre esto incide la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, pues en su Preámbulo establece que : “*La generación de conocimiento en todos los ámbitos, su difusión y su aplicación para la obtención de un beneficio social o económico, son actividades esenciales para el progreso de la sociedad española, cuyo desarrollo ha sido clave para la convergencia económica y social de España en el entorno internacional.*”³⁶

En cuanto a esto, la OCDE ha destacado que la inversión en este tipo de actividades jugará un papel fundamental para encontrar solución a algunos de los grandes problemas que se presentan hoy en día en la sociedad, así como el cambio climático o el envejecimiento de la población.³⁷

Esto ha supuesto que el Estado se haya visto obligado a incidir en el desarrollo de la I+D+i, bien dedicando recursos de forma directa, así como fomentándola a través de políticas públicas.³⁸ Será dentro de estas últimas donde encontremos los incentivos fiscales a la I+D+i, los cuales serán objeto de análisis a continuación.

3. INCENTIVOS FISCALES A LA I+D+i

Una vez introducidos los conceptos necesarios para una mejor comprensión, trataré de desarrollar esta figura de los incentivos fiscales aplicada a la I+D+i.

Bien es cierto que existe más de un mecanismo para la financiación de las personas jurídicas que invierten en I+D+i. Entre estas, podemos mencionar tanto la financiación

³⁴ DE HARO IZQUIERDO, M. *Estudio jurídico de los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit p. 107

³⁵ GIL GARCÍA, E. *Los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit p.32

³⁶ SÁNCHEZ MAMBRILLA, G. *Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i*. op.cit p.10

³⁷ COBOS GÓMEZ, J.M (2019) “Incentivos fiscales a la innovación. Contexto internacional y situación en España” En IC Fundación (Ed.), *Imposición sobre el beneficio empresarial: Evolución reciente, perspectivas de futuro*, pp. 473-524. <https://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2020/03/Imposici%C3%B3n-sobre-el-beneficio-empresarial.pdf>

³⁸ SAN MIGUEL INZA, F. y BERECHET, C. “Incentivos fiscales a la Investigación, el Desarrollo...” op.cit. 14

directa³⁹ como la indirecta, siendo esta última en la que nos centraremos a lo largo del trabajo.

A su vez, se establece en la LIS una distinción dentro de esta denominada financiación indirecta, que englobará dos tipos de aplicación de los incentivos fiscales a la I+D+i, lo cual será objeto de análisis más adelante.

3.1 Justificación de su aplicación

En primer lugar, tal y como venimos mencionando, esta función del tributo como instrumento de política general tiene que encontrar su justificación en el ordenamiento jurídico y más concretamente en la CE 1978. Sin embargo, la aplicación de estos tributos no ha quedado exenta de discusión, surgiendo aquí la controversia de la legitimidad de estos tributos con fines de política económica. La razón de esto se ve plasmada en la aplicación de beneficios tributarios para el fomento de distintas actividades, así como la inversión en I+D+i. En la aplicación de estos, se favorece también a sujetos con una capacidad económica suficiente para hacer frente a su correspondiente carga tributaria, y por lo tanto esto podría suponer un sacrificio de alguno de los principios de justicia tributaria regulados en la CE 1978.⁴⁰

En esta línea, destacamos que se utiliza esta figura de los incentivos fiscales con el objetivo de fomentar o incentivar la inversión en I+D+i debido a que esta queda actividad queda encuadrada dentro de los principios rectores de la política económica y social consagrados en los artículos 39 a 52 y que componen el Capítulo III del Título I de la CE 1978, y más concretamente encuentra su reflejo en el artículo 44.2 CE. Este precepto de la Carta Magna establece que *“Los poderes públicos promoverán la ciencia y la investigación científica y técnica en beneficio del interés general”*. De este modo, la inversión en I+D+i se considerará como una actividad esencial, pues permite el desarrollo una mejora de la calidad de vida de la cual derivan unos beneficios para el conjunto de la sociedad y no única y exclusivamente para el sujeto afectado, quedando así legitimada la concesión de esos beneficios fiscales.⁴¹ Además, en lo relativo a la controversia de la aplicación de estos con los principios de justicia tributaria han sido

³⁹ PALOMARES MIRALLES, P. y RIPOLL I ALCON, J. “El papel de los incentivos fiscales...” op.cit, p.62: *“existen dos modalidades fundamentales de ayudas a la financiación directa: subvenciones y préstamos”*

⁴⁰ DE HARO IZQUIERDO, M. *Estudio jurídico de los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit. pp. 107-108.

⁴¹ CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIERREZ LOUSA, M. “Los incentivos fiscales a la investigación...” op.cit. p. 283

varias las sentencias del Tribunal Constitucional que han justificado su utilización⁴², ya que según la doctrina moderna, con estos incentivos se satisface fines dotados de cobertura constitucional⁴³

En lo que llevamos de trabajo, hemos podido apreciar los fines de política general que se tratan de lograr a través de este tipo de medidas. Así, y una vez justificada su aplicación, podríamos cuestionarnos sobre que supone o que ventajas trae consigo que un país sea una potencia en lo que a la I+D+i se refiere.

Destaca aquí en primer lugar, que un país fuerte en I+D+i hará crecer su economía nacional. De este modo, una inversión adecuada en este tipo de actividades traerá consigo el posicionamiento como una de las principales potencias económicas del mundo. Se considerará así a la I+D+i como unas actividades clave para la progresión.⁴⁴

Bien es cierto que una de las dudas que se puede plantear acerca de este fomento a la I+D+i viene relacionado con los gastos que estos suponen para el Estado. De ahí, que nos cuestionemos si otros países sin tanta inversión en este tipo de actividades podrían hacerles competencia a través de una mano de obra más barata. Encontramos así países que desestiman esta opción de fomentar o incentivar la inversión en I+D+i frente a los que si lo hacen. En esta línea, no son pocas las fuentes que destacan que la no inversión en este tipo de actividades supone el estancamiento de un país, trayendo consigo un coste de bienestar del conjunto de la ciudadanía. Así, un primer ahorro supone a la larga un coste mucho más alto.⁴⁵

Como muestra de esto podríamos hacer mención a lo sucedido con la pandemia del Covid-19. Sobre esto se posicionaba el consejero de Ciencia, Universidades e Innovación de la Comunidad de Madrid, Eduardo Sicilia, afirmando que “muchos aspectos de la pandemia estarían resueltos si se hubiera invertido antes en ciencia e innovación”. Al mismo tiempo, y tal y como veníamos comentando, destaca que la

⁴² STC 10/2005 de 20 de enero: “Desde esta perspectiva la exención, como quiebra del principio de generalidad, que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen” <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-2005-2644>

⁴³ RODRIGUEZ PEÑA, N.L. “Instrumentos jurídicos para incentivar la investigación...” op.cit p. 57

⁴⁴ COLL MORALES, F. (5 de marzo de 2018) “Invertir en I+D, solución al mundo competitivo.” *Forbes*. <https://www.forbes.com.mx/invertir-en-id-solucion-al-mundo-competitivo/>

⁴⁵ VÁZQUEZ, D. (5 de octubre de 2021) “El coste real de no innovar: el bienestar social sería un 15% mejor en España si el país hubiera invertido cerca de un 2% del PIB en I+D desde 1960, según los expertos de BBVA Research.” *Business Insider*. <https://www.businessinsider.es/invertir-id-mejora-bienestar-social-paises-942483>

conexión entre la investigación y las empresas es fundamental para el desarrollo de la sociedad y de la economía.⁴⁶

3.2 Concepto

Los incentivos fiscales a la I+D+i en el Impuestos sobre Sociedades (IS) se entenderán como una disminución de la carga tributaria o como una simplificación de las obligaciones tributarias por el hecho de haber desarrollado alguna actividad o algún proyecto de I+D+i, reduciendo de esta manera el coste de la inversión realizada.⁴⁷ En el mayor número de supuestos, esta disminución será de aplicación en el Impuestos sobre Sociedades (IS), regulado en la LIS,⁴⁸ y, por consiguiente, será de aplicación a las personas jurídicas. Se intentará de esta manera estimular que las empresas privadas inviertan en I+D+i, pues se trata de una actividad deseable por la sociedad pero que debido a su coste no suele ser llevada a cabo por las personas jurídicas⁴⁹

Tal y como expone la doctrina más reciente, estos beneficios fiscales van a presentar una serie de ventajas respecto a otros tipos de financiación a la I+D+i. De este modo, y para una mejor comprensión de la aplicación de estos beneficios fiscales a la I+D+i, será objeto de desarrollo a continuación la configuración y el diseño que pueden adoptar estas figuras al amparo de la LIS.

3.3 Estructura

Durante el trabajo se seguirá la línea de los incentivos fiscales a la I+D+i que implican una rebaja o disminución en el Impuestos sobre Sociedades (IS). Son varios los criterios que se pueden seguir para una clasificación de estos incentivos fiscales, entre ellos, destacaremos la diferencia en función del momento en que se apliquen en el curso de la liquidación del impuesto⁵⁰. El primero de ellos operará sobre la base imponible del impuesto y el segundo sobre la cuota, a estos últimos también se les llamará “*créditos*”

⁴⁶ RUIZ GUEVARA, P (2020) “Los países no investigan porque sean ricos, son ricos porque investigan” *MIT Technology Review. Tecnología y Sociedad*. <https://www.technologyreview.es/s/12866/los-paises-no-investigacion-porque-sean-ricos-son-ricos-porque-investigacion>

⁴⁷ SAN MIGUEL INZA, F. y BERECHET, C. “Incentivos fiscales a la Investigación, el Desarrollo...” op.cit p.21

⁴⁸ PALOMARES MIRALLES, P. y RIPOLL I ALCON, J. “El papel de los incentivos fiscales...” op.cit, p. 65

⁴⁹ GIL GARCÍA, E. *Los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit. p.304

⁵⁰ RIVAS SÁNCHEZ, C. (2007) “Justificación y diseño de los incentivos fiscales a la innovación. El caso español.” *Cuadernos de ciencias económicas y empresariales. Papeles de trabajo*, Nº. 33. pp.1-101 <http://cuadernos.uma.es/pdfs/papeles52.pdf>

fiscales”⁵¹. Esta clasificación nos ayudará a ver las razones de implantar una u otra modalidad en el sistema español.⁵²

3.3.1 Incentivos fiscales que operan sobre la base imponible del impuesto sobre sociedades. Régimen de “Patent Box”

Estos primeros incentivos que analizaremos, operan sobre la base imponible del impuesto⁵³ y suponen una rebaja en dicha base de la cual las empresas que no desarrollen proyectos de I+D+i no gozarán. Asimismo, permitirán aumentar la liquidez de las empresas, pues rebajan el impuesto directamente.⁵⁴ A su vez, este tipo de incentivos fiscales va a permitir que en determinados países, no así en España, las empresas deduzcan de su base un importe superior a lo que vayan a gastar en I+D+i, por lo que en determinadas ocasiones podría entenderse como una forma de ahorro fiscal.⁵⁵

Cabe destacar en este apartado del trabajo el régimen de “*Patent Box*” pues este será uno de los esquemas a seguir en la aplicación de este tipo de incentivos fiscales sobre la base imponible en nuestro marco normativo.

El régimen de “Patent Box” se encuentra regulado en el artículo 23 de la LIS⁵⁶, el cual queda unido a la deducción del artículo 35 de esta misma ley, ya mencionado. A su vez, y para futuro análisis o comparación, debido a que en España existen determinados territorios forales que tienen su propia regulación del Impuesto sobre Sociedades, destacamos también el artículo 37 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia.⁵⁷

De este modo, el fundamento de este régimen de “Patent Box” consiste en *“proporcionar un beneficio fiscal a la empresa generadora del conocimiento y propietaria del activo intangible cuando esta transmite su conocimiento, vía cesión de un activo intangible, a otra empresa, que emplea ese activo para desarrollar su*

⁵¹ GIL RODRÍGUEZ, I. “Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo ...” op.cit. p. 374

⁵² RIVAS SÁNCHEZ, C. “Justificación y diseño de los incentivos fiscales...” op.cit. p.31

⁵³ El art.10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establece que: *“La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores”*

⁵⁴ RIVAS SÁNCHEZ, C. “Justificación y diseño de los incentivos fiscales...” op.cit p.32

⁵⁵ MARTÍNEZ-AZÚA, M.B (2007) “Incentivos fiscales a la I+D en la OCDE: estudio comparativo.” *Cuadernos económicos de ICE*, N°73, pp.197-220
<http://www.revistasice.com/index.php/CICE/article/view/5912/5912>

⁵⁶ Este artículo establece que *“Las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad ... que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica... tendrán derecho a una reducción en la base imponible...”*

⁵⁷ GIL GARCÍA, E. *Los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit. p.345

actividad”⁵⁸ Así, este modelo constituirá una reducción en la base imponible del impuesto por la cesión del uso de activos intangibles, así como las patentes, con el fin de potenciar su desarrollo en nuestro país. De esta manera se entiende como una figura legal que persigue incentivar la actividad innovadora y el desarrollo de las empresas españolas.⁵⁹

Además de este objetivo que acabo de señalar, la *Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea* establece en su preámbulo que este tipo de incentivos fiscales “*permitirá estimular a las empresas para que desarrollen este tipo de actividades, favoreciendo la internacionalización de las empresas innovadoras y, al mismo tiempo, se reduce la dependencia tecnológica del exterior de nuestras empresas*”

Sin embargo, al margen de estas virtudes que apuntaba, este régimen no cuenta hoy en día con una gran cantidad de empresas que se beneficien de él. Esto se debe a la inseguridad jurídica que surge a raíz de su interpretación, por lo que es ahora cuándo se está trabajando en una reforma de este régimen con el fin de hacerlo más atractivo.⁶⁰

Una vez mencionado de forma sucinta estos incentivos sobre la base y la respectiva mención al régimen de “Patent Box”, nos centraremos a continuación en los incentivos que operan sobre la cuota íntegra. Serán estos, objeto de un análisis más exhaustivo que los anteriores, pues tal y como señala la doctrina, las deducciones en cuota por actividades de I+D+i serán el instrumento de estímulo más importante que contiene la legislación española⁶¹. Asimismo, se considera que “*las deducciones en cuota están mejor dirigidas a incentivar las inversiones en I+D+i*”⁶².

En este sentido, son varias las razones que justifican esta última afirmación. La primera de ellas es que quedarán exentas de tributación a pesar de tener efectos equiparables a los métodos de financiación directa. En segundo lugar, mencionar que son de libre

⁵⁸ PALOMARES MIRALLES, P. y RIPOLL I ALCON, J. “El papel de los incentivos fiscales ...” op.cit, p. 68

⁵⁹ Ídem. p.68

⁶⁰ ESCOBAR IZQUIERDO, N. (14 de abril de 2022) “El patent box, clave para reducir la dependencia tecnológica.” *Voz Populi*. <https://www.vozpopuli.com/opinion/patent-box-reducir-dependencia-tecnologica.html?amp=1>

⁶¹ RIVAS SÁNCHEZ, C. *Los incentivos fiscales a la innovación. El caso español*. op.cit p.102

⁶² GIL GARCÍA, E. *Los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit. p.306

aplicación⁶³ y que no se encuentran sometidas a una concurrencia competitiva donde existan presupuestos definidos para su aplicación. Por último, destacan por ser proporcionales a las actividades de I+D+i que se hayan desarrollado, aplicándose estas en la liquidación anual del IS, hasta un determinado límite que analizaremos más adelante. Además, cabe la posibilidad de que la deducción generada pero no aplicada pueda aplicarse en ejercicios posteriores.⁶⁴

3.3.2 Incentivos fiscales que operan sobre la cuota del impuesto sobre sociedades.

Cuando hablamos de este segundo grupo de incentivos fiscales, hablaremos de aquellos que se aplican sobre la cuota del impuesto, reduciendo así la cuota tributaria. En esta línea, PEREZ ROYO, I. señala que «*la LIS recoge una serie de deducciones en la cuota del IS que tratan de premiar con un menor pago en este impuesto la realización por la entidad de determinadas inversiones o gastos*»⁶⁵. De esta manera, tal y como he mencionado anteriormente, podremos ver esta sucesión de deducciones en la cuota en el Capítulo IV del Título VI de la LIS, y más concretamente, los relativos a la I+D+i en el artículo 35 de esa misma ley.⁶⁶ No podemos olvidar aquí, tal y como apreciaremos más adelante, que es bastante frecuente que se establezcan una serie de límites a estas deducciones de la LIS.⁶⁷

En este sentido, es conveniente mencionar que estas deducciones pueden estar basadas en el volumen o en el incremento.⁶⁸ O bien puede tratarse de un sistema mixto tal y como se configura en el régimen jurídico español⁶⁹, lo cual analizaremos con más profundidad más adelante.

Por un lado, una *deducción basada en el volumen* será la forma más fácil y sencilla de conceder una deducción a la I+D+i. Se trata simple y llanamente de aplicar un porcentaje estatutario sobre el total de los gastos realizados, que en nuestro caso serán los gastos realizados en I+D+i,⁷⁰ Supongamos, a modo de ejemplo, que en un país se aplica una deducción del 20% por realizar determinadas actividades de I+D+i.

⁶³ En esta línea, destaca que este tipo de incentivos fiscales podrá ser aplicado en todo tipo de empresas y para cualquier área de estas.

⁶⁴ PALOMARES MIRALLES, P. y RIPOLL I ALCON, J. “El papel de los incentivos fiscales ...” op.cit, p. 65

⁶⁵ PÉREZ ROYO, I. (2019) “El Impuesto sobre Sociedades (I)”, En PÉREZ ROYO, F (Dir), *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, pp. 335-498 Tecnos.

⁶⁶ RODRIGUEZ PEÑA, N.L. “Instrumentos jurídicos para incentivar la investigación...” op.cit p.63

⁶⁷ CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, M.B. “Aplicación de los incentivos fiscales...” op.cit p.202

⁶⁸ RIVAS SÁNCHEZ, C. “Justificación y diseño de los incentivos fiscales...” op.cit. pp 35-36

⁶⁹ *Ibidem*. p.39

⁷⁰ *Ibidem* p. 35

En esta línea, imaginemos que una empresa de ese mismo país ha realizado un gasto en I+D+i de 1000€. De esta manera, esta empresa podría deducirse 200€. ⁷¹ Sin embargo, desde el punto de vista político económico, gran parte de la doctrina señala que este método no contribuye a la generación de nuevas actividades en I+D+i debido a que el incentivo se concede respecto a ciertas actividades que hubiesen sido igualmente llevadas a cabo sin la aplicación de esta deducción. ⁷²

Por otro lado, las *deducciones basadas en el gasto incremental* consistirán en aplicar un porcentaje sobre el gasto en I+D+i que sobrepase o exceda un nivel previamente fijado, lo cual suele beneficiar a las grandes empresas que tienen tendencia a destinar una mayor parte de su presupuesto a inversiones en I+D+i. ⁷³

Asimismo, y respecto al sistema anterior, cabe destacar que su aplicación resulta más compleja, pues es necesario determinar cuál será el criterio para fijar la base a sobrepasar. A su vez, también ofrece diferentes ventajas si lo comparamos con las deducciones basadas en el volumen. De esta manera, el inconveniente comentado previamente podría verse solventado con este tipo de deducciones. Esto último encuentra su fundamento en que estas si fomentan de una forma más real la realización de nuevas actividades de I+D+i, debido a que se no se conceden beneficios fiscales a aquellas iniciativas que se hubieran producido sin la aplicación de la deducción fiscal. ⁷⁴

Así, en nuestro ordenamiento jurídico, con el fin de ofrecer todas las ventajas posibles para la realización de estas actividades de I+D+i, se adoptará un sistema mixto. Esta variante tratará de combinar los dos anteriores con el fin de premiar el volumen total de lo gastado en actividades de I+D+i al igual que en el sistema global, y por otra parte, se concederá un trato más favorable a aquellas personas jurídicas que incrementen año tras año el gasto en I+D+i. ⁷⁵

Es por lo expuesto, que a continuación expondré este sistema de deducciones en la cuota del IS por la realización de actividades de I+D+i que adopta nuestro ordenamiento jurídico.

⁷¹ Ejemplo seguido de GIL GARCÍA, E. *Los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit. p.146

⁷² RIVAS SÁNCHEZ, C. (2007) “Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado” *Documentos de trabajo, Instituto de Estudios Fiscales, N°10*, pp.131-156 https://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/127_incentivos.pdf

⁷³ CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, M.B. “Aplicación de los incentivos fiscales...” op.cit p.204.

⁷⁴ RIVAS SÁNCHEZ, C. “Justificación y diseño de los incentivos fiscales...” op. cit. p.36

⁷⁵ CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, M.B. “Aplicación de los incentivos fiscales...” op.cit p.204.

4. DEDUCCIONES SOBRE LA CUOTA DEL IS POR LAS ACTIVIDADES DE I+D+i

Al comienzo del presente trabajo hacía referencia tanto a los distintos conceptos que engloba el artículo 35 de la LIS como a los sujetos pasivos a los que les son aplicables este tipo de deducciones fiscales. Una vez asentados estos, cabe destacar que será este mismo artículo el eje central sobre el que nos apoyaremos para hacer referencia a este conjunto de deducciones⁷⁶. Se puede afirmar que en este artículo se diferencian dos modalidades⁷⁷ de deducción debido a sus importantes diferencias en cuanto a su tratamiento fiscal, aunque a fin de cuentas los resultados de ambas deducciones deberán de sumarse con el fin de lograr el importe final a deducir por gastos de I+D+i del artículo 35 de la LIS.⁷⁸ Sin embargo, tal y como señala RAMOS PRIETO, “no se podrán acumular deducciones en la cuota por ambos conceptos respecto a un mismo gasto o inversión”⁷⁹ Es por esto que nos encontraremos por un lado con una “deducción por actividades de investigación y desarrollo” y por otra, con una “deducción por actividades de innovación tecnológica”.⁸⁰ Estas serán objeto de estudio a continuación, siempre al hilo de lo establecido en el artículo 35 de la LIS.

4.1 Deducción por actividades de investigación y desarrollo

En primer lugar, según el artículo 35.1 de la LIS, la realización de actividades de I+D⁸¹ dará derecho a practicar una deducción sobre la cuota íntegra. Este mismo artículo en el 1.b establece que “la base de esta deducción quedará constituida por los gastos en I+D y en su caso por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos”. A tales efectos, de este mismo precepto se desprende la idea de que serán considerados gastos los realizados por el sujeto siempre que respondan efectivamente al concepto de I+D⁸² “en cuanto estén directamente

⁷⁶ Este artículo hará una diferenciación dentro de su esquema, regulando lo relativo a la “Investigación y desarrollo” en su primer apartado y lo relativo a la “innovación tecnológica” en el segundo.

⁷⁷ RAMOS PRIETO, J. (2017) “Las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i): su limitada incidencia a pesar de los mecanismos de reforzamiento de la seguridad jurídica previstos en su regulación legal” *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, Nº. 14 pp.200-219

⁷⁸ RIVAS SÁNCHEZ, C. *Los incentivos fiscales a la innovación. El caso español..* op.cit pp.148-149

⁷⁹ RAMOS PRIETO, J. “Las deducciones por actividades de investigación...” op.cit. p. 203

⁸⁰ COBOS GÓMEZ, J.M. “Incentivos fiscales a la innovación...” op. cit p. 491.

⁸¹ Estos conceptos quedan recogidos en el artículo 35 de la LIS, y han sido previamente concretados al comienzo del presente trabajo con el fin de esclarecer la incertidumbre sobre ellos.

⁸² ALONSO MURILLO, F. *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los Gastos en el Impuesto sobre Sociedades.* op.cit. p.76

relacionados con la actividad” y “se apliquen efectivamente a la realización de estas”, “constando específicamente individualizados por proyectos”.

Estos gastos que conforman la base de la deducción deberán atribuirse a actividades que se hayan llevado a cabo en España, en cualquier estado de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE en adelante). Cabe destacar en último lugar que este mismo artículo de la LIS establece que *“la base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo”*.⁸³

Por otro lado, encontramos los porcentajes de deducción que se contemplan en el apartado 1.c del mismo artículo. En el ordenamiento jurídico español, y como previamente mencionaba, se utiliza un método híbrido que combina por una parte el volumen total del gasto y por otra el incremento del gasto respecto a los dos años anteriores.⁸⁴ Esto se verá reflejado de la siguiente manera.

Según establece el apartado que recientemente mencionaba, se aplicará una deducción del 25% de los gastos efectuados por I+D en ese período impositivo, lo cual premiará el volumen de gasto realizado en ese concepto. A su vez, este mismo precepto establece que si *“los gastos efectuados en la realización de estas actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los 2 años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 42 por ciento sobre el exceso respecto de ésta”*⁸⁵ Con esto último, la doctrina sostiene que se premia el esfuerzo inversor.⁸⁶ Se configura así el sistema mixto del que antes hablábamos.

Como último matiz a estas deducciones, y a pesar de no tener lo siguiente un gran peso en el presente estudio, cabe destacar que el artículo 35 sostiene que además de las anteriores, se pueden practicar dos deducciones más, que serán las siguientes:

“Se practicará una deducción adicional del 17 por ciento del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo”

⁸³ RODRIGUEZ PEÑA, N.L. “Instrumentos jurídicos para incentivar la investigación...” op.cit. p.65

⁸⁴ COBOS GÓMEZ, J.M. “Incentivos fiscales a la innovación...” op.cit. p.493

⁸⁵ Segundo inciso del artículo 35.1.c de la LIS.

⁸⁶ GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. (2017) *La financiación empresarial: Tributación en la empresa y del inversor*. Tirant lo Blanch.

Además en el 2º apartado de este mismo, se recoge otro porcentaje de deducción. Este será el “8% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo”

4.2 Deducción por actividades de innovación tecnológica

No será la deducción por I+D la única que regule la Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades. Así, en cuanto a las actividades de I+D+i, la LIS contempla también las deducciones en la cuota por actividades de innovación tecnológica⁸⁷. Al igual que la anterior, quedará regulada en el artículo 35 de la LIS, pero esta vez nos centraremos en el segundo apartado de este precepto para el análisis de su base y porcentaje de deducción.⁸⁸

Tal y como establece este apartado, “la base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica” y de forma idéntica que las deducciones previamente expuestas, se considerarán así “en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados por proyectos”.⁸⁹ A su vez, estas últimas precisan de las mismas condiciones que las anteriores para su aplicación.⁹⁰

No son pocos los autores que señalan la complejidad y la falta de acierto en la redacción de este apartado lo cual hace que su aplicación sea problemática.⁹¹ Así el legislador, considera que no todas las actividades de “it” disfrutarán de la deducción, sino únicamente los gastos por estas actividades recogidos expresamente en el apartado b) del artículo 35.2 de la LIS.⁹²

⁸⁷ Al igual que las anteriores, quedan recogidas al comienzo del presente trabajo las actividades consideradas como “Innovación tecnológica”

⁸⁸ RIVAS SÁNCHEZ, C. *Los incentivos fiscales a la innovación. El caso español.* op.cit p.165

⁸⁹ Art. 35.2.b/ de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁹⁰ Hablamos aquí del lugar donde han de llevarse a cabo las actividades y de la minoración por las subvenciones recibidas. Su regulación es idéntica a la previamente expuesta en el caso de las deducciones por I+D.

⁹¹ ALONSO MURILLO, F. *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los Gastos en el Impuesto sobre Sociedades.* op.cit. p. 86

⁹² COBOS GÓMEZ, J.M. “Incentivos fiscales a la innovación...” op.cit. p.494

En lo relativo al porcentaje de deducción por actividades de innovación tecnológica, el artículo 35.2.c) de la LIS establece que será el “*El 12 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto*”⁹³

Encontramos aquí un inciso al que veo oportuno hacer referencia debido a los tiempos de pandemia de la COVID-19 que corren. Aquí, la LIS, con la intención de apoyar a las empresas del sector energético, establece una deducción mayor al porcentaje general “*para los gastos efectuados en la realización de actividades de innovación tecnológica cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción o mejoras sustanciales de los ya existentes*”⁹⁴ De este modo, y al amparo de este artículo, se establece que el porcentaje de deducción se incrementará en 38 puntos porcentuales para los gastos efectuados en proyectos iniciados a partir del 25 de junio de 2020. Esta medida afectará así de manera positiva a los fabricantes de vehículos.⁹⁵

Para cerrar así este apartado, no está de más mencionar aquí que entre las dos deducciones que recientemente acabamos de exponer se aprecia una notable diferencia en cuanto al porcentaje deducible. Según diversos autores, así como ALONSO MURILLO, el legislador ve oportuno que las primeras (*Investigación y Desarrollo*) tengan mayor incentivación fiscal que las segundas (*Innovación*) , pues en las primeras el “*fallo de mercado*”⁹⁶ que fundamenta el incentivo es mayor, y esto justifica su diferenciación.⁹⁷

4.3 Aplicación de las deducciones y seguridad jurídica.

Atenderemos a continuación a una cuestión que afectará a los dos tipos de deducciones previamente expuestas. Para ello, debemos de mencionar en primer lugar el artículo 9.3 de la CE de 1978, por el cual se garantiza el principio básico de seguridad jurídica.⁹⁸

⁹³ RODRIGUEZ PEÑA, N.L. “Instrumentos jurídicos para incentivar la investigación ...” op.cit. p.67

⁹⁴ Art. 7 del RDL 23/2020, de 23 de junio por el que se aprueban medidas en materia de energía y en otros ámbitos para la reactivación económica. «BOE» núm. 175, de 24/06/2020

⁹⁵ SÁNCHEZ MAMBRILLA, G. *Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i*. op.cit. p.100

⁹⁶ Según la Guía Jurídica Wolters Kluwer, “*se entiende por fallo de mercado, la situación que se produce en una economía cuando el mercado suministra un bien o servicio de forma no eficiente, ya sea porque el mercado suministre más cantidad de lo que sería eficiente o porque el equilibrio del mercado proporcione menos cantidad de un determinado bien de lo que sería eficiente.*”
<https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Inicio.aspx>

⁹⁷ SÁNCHEZ MAMBRILLA, G. *Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i*. op.cit pp.100-101.

⁹⁸ CE, 1978, Art.9.3 : “*La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o*

Contradiciendo lo establecido en la Carta Magna, encontramos en los incentivos fiscales cierta sensación de inseguridad jurídica. Esto se debe a que no existe un consenso o unanimidad en cuanto a los conceptos y definiciones de las actividades de I+D+i. De esto se desprende una dificultad para los empresarios, pues les resulta particularmente complicado determinar si los proyectos en los que han invertido pueden ser considerados como una actividad de I+D+i.⁹⁹

Como bien es sabido, los obligados tributarios, además del ahorro económico que supone la aplicación de las deducciones, buscan también la seguridad jurídica que les garantice su aplicación. En lo que a esto se refiere, y con el temor de eventuales inspecciones fiscales que les denieguen la aplicación de estos beneficios fiscales, se producen un elevado número de consultas tributarias.¹⁰⁰

Así, con el fin de acabar con esas dudas que recién planteaba, y acogiéndonos al principio básico de seguridad jurídica, va a resultar necesario que los sujetos que realizan estas actividades tengan claro qué proyectos van a estar encuadrados dentro de los proyectos de I+D+i.

Para ello, encontramos en la ley la figura de un informe que queda regulado en el artículo 35.4 de la LIS.¹⁰¹ La aportación de este informe no será obligatoria para el contribuyente, pero tal y como vengo comentando, la aplicación de estos incentivos no resulta ser tarea fácil por la inseguridad jurídica que desprende la regulación de los conceptos de I+D+i. De este modo, estos informes van a permitir reducir esa inseguridad y así colaborar a que la Administración no cuestione su aplicación.¹⁰²

En cuanto a los órganos que nos encontramos que pueden emitir estos informes, destaca el CDTI (Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial), que se encargará de emitir tal informe motivado “ex ante”, mediante el cual se asegurará el contenido de esas

restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”

⁹⁹ GIL GARCÍA, E. *Los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit p.28

¹⁰⁰ SÁNCHEZ MAMBRILLA, G. *Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i*. op.cit p.78

¹⁰¹ Este artículo señala que “Para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos...para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o..., para calificarlas como innovación”

¹⁰² SÁNCHEZ MAMBRILLA, G. *Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i*. op.cit p.94

actividades de I+D+i, tal y como se establece en la LIS.¹⁰³ Al hilo de esto, la consulta DGT V3203-15 de 21 de octubre de 2015, señala que las actividades calificadas como I+D+i por parte del CDTI tendrán tal consideración a efectos del artículo 35 LIS.¹⁰⁴

Además de garantizar, en cuanto al principio de seguridad jurídica se refiere, que el proyecto realizado tiene efectivamente la consideración de I+D+i, cabe apuntar otra finalidad de estos informes emitidos por los entes competentes. Así, desde el punto de vista del fraude fiscal, se pretende eliminar aquellos proyectos calificados como de I+D+i, que realmente no lo son, y que no hacen sino mermar la recaudación. Y es que no debe perderse de vista que el perfil de los miembros de la Administración tributaria suele ser el de personas con titulaciones universitarias como Derecho o ADE, y no el de expertos en I+D+i, en sus diferentes sectores y facetas.

4.4 Límites comunes a ambas deducciones

Por otra parte, es fundamental hacer referencia al artículo 39 de la LIS, el cual establece las normas comunes a las deducciones previstas en el Capítulo IV de la LIS.

El apartado primero de este artículo dispone en para comenzar que las deducciones a la I+D+i *“se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los Capítulos II y III de este Título”*.

Al mismo tiempo, será este artículo el que marque los requisitos a cumplir en cuanto a los límites de aplicación de este tipo de beneficios fiscales. En esta línea, una vez realizadas las correspondientes a los Capítulos que antes mencionaba, establece que estas deducciones por las actividades de I+D+i generadas en un ejercicio, se podrán aplicar hasta un cierto límite de la cuota. Así, este artículo (39.1 LIS) establece que *“no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta Ley, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota*

¹⁰³Página Oficial del Gobierno de España. Ministerio de Ciencia y Educación. <https://www.cdti.es/index.asp?MP=6&MS=5&MN=2&TR=C&IDR=412>

¹⁰⁴ GIL GARCÍA, E. *Los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit. p.298

íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones”¹⁰⁵

Además, este mismo precepto señala que las deducciones pendientes, es decir, aquellas que se hayan generado y que por algún motivo no se han podido aplicar, “*podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos*”¹⁰⁶. No estorba comentar aquí que este artículo de la LIS (art 39.1 in fine) señala este plazo de 18 años para las deducciones del artículo 35, es decir, las correspondientes a la I+D+i. El resto de deducciones pendientes deberán aplicarse en los 15 años siguientes.

Como último apunte en cuanto a los límites de este tipo de deducciones, el segundo apartado de este mismo artículo (artículo 39.2 LIS) contempla la posibilidad de que puedan solicitar la aplicación del 100% de la cuota íntegra en caso de insuficiencia de cuota, y el abono de lo restante. Siempre acorde a los límites establecidos en este mismo artículo.¹⁰⁷

Podemos apreciar así, que los incentivos fiscales a la I+D+i van a gozar de ciertos límites superiores al resto de beneficios fiscales contemplados en esta ley. Esto se verá reflejado en la LIS, tal y como acabo de comentar, pues a estas deducciones se les confiere un mejor status que a otras en cuanto a los límites de su aplicación.

La razón de ser de este privilegio la encontramos en la necesidad de asegurarnos de este modo nuevas inversiones en nuestro país, además de un mantenimiento de las que ya existen. Además, hoy en día, debido a que nos encontramos en una situación de recuperación económica post pandemia del Covid-19, esta necesidad se ha vuelto fundamental para lograr así ese fomento de las actividades de I+D+i y conseguir así los objetivos que se proponen.¹⁰⁸

¹⁰⁵ GIL GARCÍA, E. *Los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit. p.311

¹⁰⁶ Ídem. p.311

¹⁰⁷ Núbica Consultoría I+D+i. Deducciones fiscales I+D+i y financiación de proyectos. (6 de noviembre de 2020) *Blog de Deducciones fiscales I+D+i – Porcentajes de deducción y límites de aplicación*. <https://nubica.com/deducciones-fiscales-porcentajes-limites-aplicacion/>

¹⁰⁸ RODRIGUEZ CANTARERO, A. (11 de febrero de 2022) “Tributación mínima y monetización de la deducción de I+D: ¿una convivencia pacífica?” *Expansión*. <https://www.expansion.com/especiales/pwc/2022/02/11/6204ffa9468aeb461d8b45a5.html>

4.5 Fiscalidad Foral

Antes de comenzar con esa visión comparativa entre la aplicación de estos incentivos fiscales en España y en otros países de la UE, haremos especial mención al régimen foral de deducciones para inversiones en I+D+i que se establece para el Territorio Histórico de Bizkaia. Con carácter general, tal y como se establece en el artículo 2º de la Norma Foral 11/2013, este régimen será aplicable a *“los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en Bizkaia”*. No obstante, y a pesar de no ser objeto de estudio del presente trabajo, cabe destacar que este mismo artículo recoge una serie de supuestos y excepciones en cuanto al ámbito de aplicación subjetivo.

Si bien es cierto que no se tratará como uno de los gruesos del trabajo, al encontrarnos en un Territorio Histórico que tiene un régimen diferente al común, considero que no está de más hacer una pequeña observación y analizar de forma sucinta las diferencias que puede presentar la regulación foral con la del régimen general en cuanto a este tipo de incentivos fiscales.

En primer lugar, destacaré que al igual que el gobierno central procura desarrollar mecanismos que ayuden o incentiven la inversión en I+D+i, nos encontramos hoy en día con que la mayoría de las Comunidades Autónomas (CCAA en adelante) también encuentran diferentes líneas de apoyo a las empresas que invierten en este tipo de actividades.¹⁰⁹

Mención especial merecen aquí la CCAA del País Vasco y la de Navarra. Según el artículo 2.2 de la LIS, estas dos CCAA quedan excluidas del régimen general de aplicación de tal Ley, quedando estas reguladas por su propio régimen tributario foral.¹¹⁰ De este modo, queda patente que las Normas Forales sobre el Impuesto sobre Sociedades en Bizkaia, Gipuzkoa, Araba podrán, siempre respetando el deber de coordinación y armonización fiscal, regular estos incentivos fiscales a la I+D+i de una forma distinta, al igual que podrá hacerlo la Ley Foral de Navarra. Esta “independencia” en su actuación se entenderá siempre en aras del cumplimiento de lo estipulado en

¹⁰⁹ PALOMARES MIRALLES, P. y RIPOLL I ALCON, J. “El papel de los incentivos fiscales...” op.cit. p. 64

¹¹⁰ El artículo 2 del Título I de la LIS señala en su apartado 1º que *“El Impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español”* y matiza esto en el 2º apartado añadiendo que *“Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra”*

Concierto Económico¹¹¹ por una parte y del Convenio entre el Estado y Navarra¹¹² por otra.¹¹³

A pesar de haber presentado estas exclusiones de forma general, como al principio de este apartado adelantaba, nos centraremos en lo tocante al Territorio Histórico de Bizkaia. Así, lo relativo a la tributación sobre el Impuesto sobre Sociedades, quedará regulado por la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia (NF 11/2013 del IS). Además, al igual que lo hemos hecho a lo largo del presente trabajo, ocupará nuestro estudio la regulación de los incentivos fiscales a la I+D en esta Norma Foral.

Así, la NF 11/2013 del IS establece por una parte una deducción a la I+D en su artículo 62 y otra a la “*innovación tecnológica*” en el 63 de la misma norma.¹¹⁴ En esta línea, en el artículo 64 de esta misma norma se establecen unos requisitos comunes a ambas deducciones. Conviene hacer alusión aquí a que esta norma establece unos conceptos de I+D+i casi idénticos a los del régimen común, y la base de la deducción está constituida igualmente por los gastos y por las inversiones en inmovilizados.¹¹⁵ Sin embargo, no se trata de una extensión o una copia del régimen general, pues encontramos también una serie de diferencias. Estas se circunscriben sobre todo en cuanto al porcentaje de deducción.¹¹⁶

Tal y como mencionaba, tanto el artículo 62 como el 63 de la NF 11/2013, presentan unos porcentajes de aplicación superiores a los establecidos en el régimen común. Estos se apreciarán tanto en las deducciones a la I+D como a la “*innovación tecnológica*”.¹¹⁷ De este modo el TTHH de Bizkaia gozará de unos porcentajes más altos para el fomento de las actividades de I+D+i.¹¹⁸ Con el fin de hacer ver esta diferencia de una

¹¹¹ Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. «BOE» núm. 124, de 24/05/2002

¹¹² Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. «BOE» núm. 310, de 27/12/1990.

¹¹³ SÁNCHEZ MAMBRILLA, G. *Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i*. op.cit p.57

¹¹⁴ GIL GARCÍA, E. *Los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit. p.243

¹¹⁵ IS-PAÍS VASCO. Bonificaciones y Deducciones (22 de abril de 2021). Aranzadi Instituciones. <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?psrguid=&docguid=I261e5870985211e38b0001000000000#>

¹¹⁶ ATXABAL RADA, A. (2020). “Las medidas fiscales para favorecer el emprendimiento por las cooperativas.” *REVESCO: Revista De Estudios Cooperativos*, 133. pp.1-16 <http://dx.doi.org/10.5209/reve.67335>

¹¹⁷ DE HARO IZQUIERDO, M. *Estudio jurídico de los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit. p.254

¹¹⁸ SÁNCHEZ MAMBRILLA, G. *Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i*. op.cit. p.95

forma más visual, presentaré a continuación un cuadro comparativo entre los porcentajes aplicables en ambos regímenes.¹¹⁹

% DEDUCCIÓN I+D	LIS 27/2014 (RÉGIMEN COMÚN)	NF 11/2013 (TTHH BIZKAIA)
% Deducción General	25%	30%
% Deducción sobre el exceso	42%	50%
% Deducción Personal Cualificado	17%	20%
% Deducción inmovilizado material o inmaterial	8%	10%

Por otro lado, en cuanto al porcentaje de deducción por innovación tecnológica no resulta necesario una tabla comparativa. Basta con señalar aquí, que en la NF 11/2013 se diferencian dos tipos de deducciones en cuanto a esta actividad. La primera de ellas será del 15% y afectará al “*Diseño industrial*” y a la “*Adquisición de la Propiedad Intelectual*”. Por otra parte, encontramos una del 20% a “*Proyectos encargados a Universidades u Organismos Públicos...*” y a la “*Obtención del Certificado ISO*”¹²⁰

Por último, y del mismo modo que se establece en el régimen común, será en el artículo 64.2 de la presente norma foral donde se establezca la posibilidad de aportar un informe motivado.¹²¹

Una vez apuntadas las más destacadas características del régimen de este Territorio Histórico que de cerca nos afecta, pasaré a realizar un breve análisis comparado de la aplicación de estos beneficios fiscales en la normativa estatal y europea. De esta manera, se podrá apreciar desde un punto de vista más real lo redactado con anterioridad.

¹¹⁹ Fuente: Elaboración propia, basado en DE HARO IZQUIERDO, M. *Estudio jurídico de los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit. p.255

¹²⁰ Art. 63.1 de la NF 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades. (BOB 13 de diciembre)

¹²¹ Este artículo señala que “*para la aplicación de las deducciones reguladas en los artículos 62 y 63 de esta Norma Foral, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el órgano que reglamentariamente se establezca...*”

5. LA APLICACIÓN REAL DE LOS INCENTIVOS A LA I+D+i

5.1 Comparativa Internacional de su aplicación

Para comenzar, destaco que tal y como mencionaba anteriormente, existen diferentes mecanismos para la financiación de estas actividades de I+D+i. Bien es cierto, que el grueso del presente ha sido enfocado en las ayudas indirectas y por tanto en los incentivos fiscales a este tipo de actividades. Es por esto que en el presente análisis analizaremos los datos relativos a este mecanismo, dejando de lado lo correspondiente a las ayudas directas, pues no son estas últimas objeto de nuestro estudio.

Por lo tanto, una vez abordados los principales enfoques de estas políticas fiscales utilizadas en España como método de incentivo a la I+D+i,¹²² me dispongo a realizar un análisis de la aplicación de estos en nuestro país. Con este fin, haré referencia a datos comparados con otros países de la UE. Utilizaré para ello diversas fuentes de información y estadística, así como del Instituto Nacional de Estadísticas (INE en adelante), de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE en adelante) o de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIREF en adelante).

Es menester hacer referencia en un primer momento al nivel de gasto de España respecto a la I+D+i. De esta manera, podremos situar cual es el punto en el que se encuentra nuestro país en lo que a la inversión en I+D+i se refiere. En esta línea, apreciamos que España dedicó un 1,41% de su PIB (Producto Interior Bruto) a la I+D+i en 2020.¹²³ Así, y tal y como se apreciará en el gráfico que presentaré a continuación, según los datos que nos ofrece el INE se demuestra que la inversión en I+D+i en España sigue en crecimiento, y ha llegado así a alcanzar su punto más alto. Sin embargo, no todo lo que reluce es oro, y esto es así puesto que España sigue por debajo de la media europea¹²⁴ así como de los países internacionales referentes en este ámbito como por ejemplo Israel o Corea del Sur¹²⁵. Además, no se alcanzó el objetivo del 2% que

¹²² SEGARRA i BLASCO, A. (2021) “El papel del Estado en el fomento de la innovación en España” *Papeles de economía española*, N°169. pp. 48-73 https://www.funcas.es/wp-content/uploads/2021/09/PEE-169_4.pdf

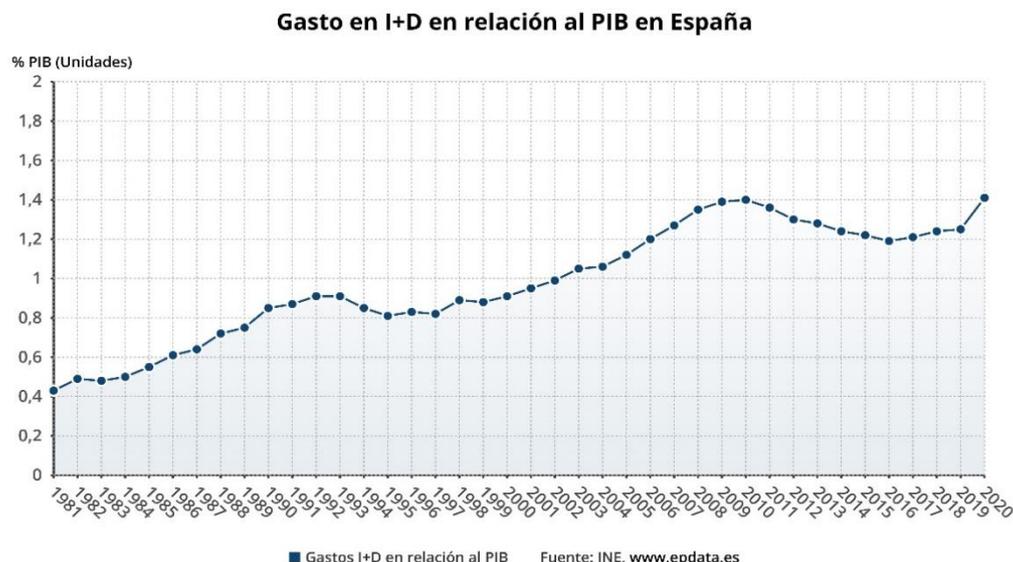
¹²³ Son de este año las últimas estadísticas que ofrece el INE.

¹²⁴ Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal “AIREF” (2020): *Beneficio fiscal: Deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades* https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/I+D/BF_IDi.pdf

¹²⁵ Instituto de Estudios Económicos de Madrid (2020) *Una propuesta de mejora para los incentivos fiscales a la I+D+i* https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/IEE_Informe-de-Opinion-Nov.-2020.-Una-propuesta-de-mejora-para-los-incentivos-fiscales-a-la-IDi-1.pdf

estableció el “Plan Estatal de Investigación Científica, Técnica y de Innovación 2017-2020” para ese año.¹²⁶

GRÁFICO 1¹²⁷



Podríamos apreciar lo anterior como un indicativo de lo que veremos a continuación relativo a la aplicación de los incentivos fiscales a la I+D+i.

En esta línea, tal y como comentaba, encontramos los incentivos fiscales como una de las políticas fiscales que la economía española y más concretamente el sector público articula para apoyar a las empresas en su inversión en I+D+i. Así, este mecanismo, articulado en forma de beneficios fiscales a la I+D+i, es reducido en comparación con las principales potencias económicas y con los distintos estados de la UE en lo que al PIB se refiere.¹²⁸

De esta manera, tal y como apreciaremos en el GRÁFICO 2 que expondré a continuación, el impacto efectivo anual de la aplicación de estos incentivos supondrá

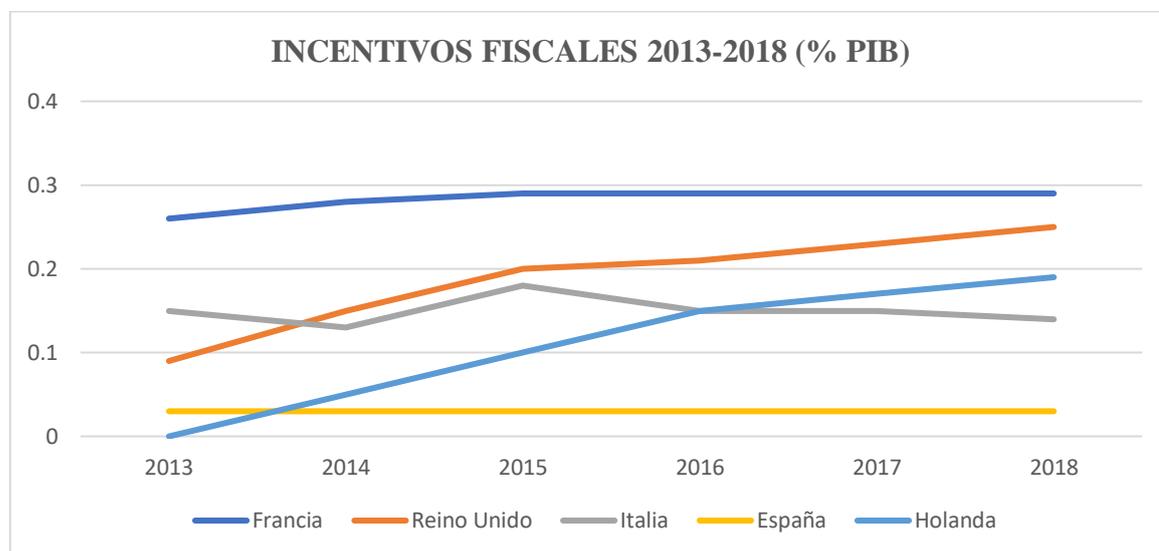
¹²⁶FERNÁNDEZ JARA, M. (24 de noviembre de 2021). “La inversión en I+D en España alcanzó el 1,41% del PIB en 2020 con 15.768 millones de euros, un 1,3% más.” *Europa Press*. <https://www.europapress.es/ciencia/noticia-inversion-id-espana-alcanzo-141-pib-2020-15768-millones-euros-13-mas-20211124180456.html>

¹²⁷ Fuente: Gráfica del Instituto Nacional de Estadísticas del Gasto en I+D+i en relación al PIB en España. https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176754&me nu=ultiDatos&idp=1254735576669

¹²⁸ Comité de Personas Expertas Para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022) *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

tan solo el 0,03% del PIB. Esto muestra un claro estancamiento en este tipo de políticas respecto a países que, al contrario que España, si han potenciado este mecanismo.¹²⁹

GRÁFICO 2¹³⁰



Por otra parte, y como a lo largo del trabajo he comentado, la existencia de estos incentivos fiscales se fundamenta en la reducción del coste de la inversión en I+D+i para así producir un efecto e incrementar la inversión de las empresas en este tipo de actividades. De esta forma, lo relevante sería cual es el ahorro que estas personas jurídicas van a obtener por lo gastado en las actividades que venimos mencionando. Así, la OCDE computa el ahorro fiscal que supone para las empresas la aplicación de estos incentivos.¹³¹

Veremos a continuación un 3º GRÁFICO, en el cual se aprecia el ahorro fiscal de los países por cada euro invertido en I+D+i. Resulta llamativo aquí, qué pese a lo visto en el 2º GRÁFICO, podremos apreciar en el siguiente que España se encuentra entre una de las economías con más ahorro por cada euro gastado en lo que al mecanismo de los incentivos fiscales se refiere. Como se apreciará en el gráfico, este es un dato extrapolable tanto a las PYMES como a las grandes empresas. Queda demostrado aquí que hay determinados países (por ejemplo, Canadá y Reino Unido) que emplean incentivos más altos en PYMES que en las grandes empresas, justificando que el fallo

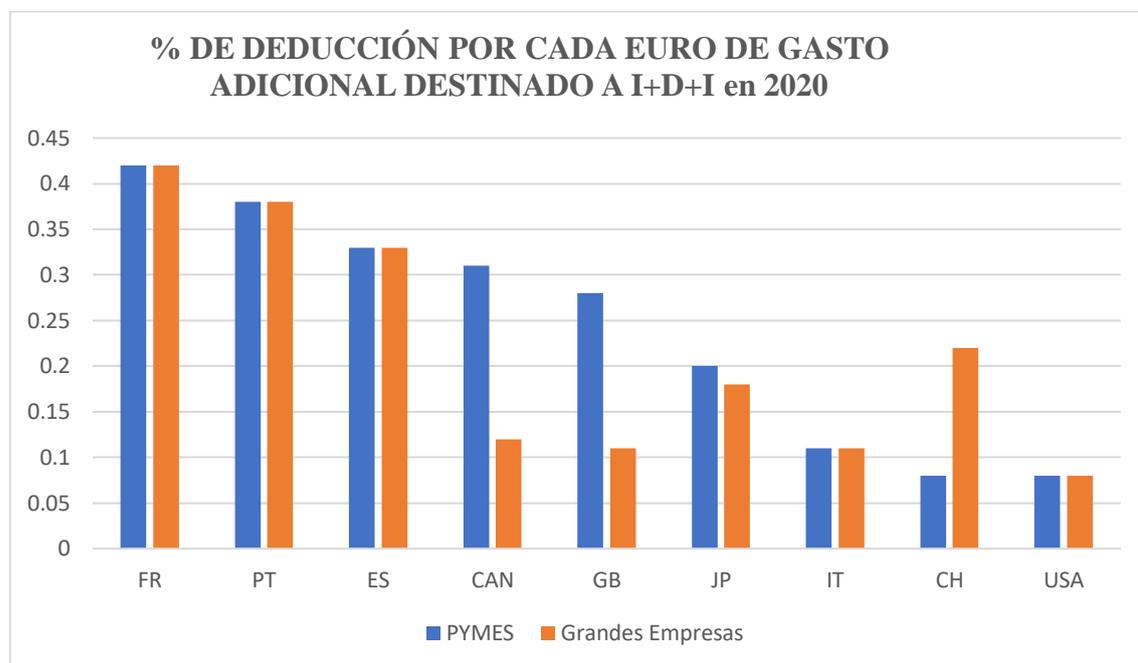
¹²⁹ Ídem. p.451

¹³⁰ Fuente: Elaboración propia a partir de OECD, R&D Tax Incentive Database (2021). <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-database.pdf>

¹³¹ Comité de Personas Expertas Para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria. *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. op.cit, p.452

de mercado es mayor en este tipo de empresas. Esto será cuestión de análisis más adelante, cuándo vayamos a analizar la eficacia de estos incentivos fiscales.¹³²

3º GRÁFICO¹³³



Lo más llamativo de este gráfico, tal y como apuntaba previamente, es la posición en la que encontramos a España. Si bien en términos recaudatorios nos encontramos en un punto crítico, en cuanto a la “generosidad” de este beneficio fiscal, situamos a nuestro país como uno de los mejores posicionados junto con Francia y Portugal. Se encuentra así España en una posición superior a la media.¹³⁴

Cómo último dato reseñable en cuanto a los incentivos fiscales a la I+D+i en España en comparación con otros países de la UE, haremos alusión a la evolución temporal de cada uno de ellos, mostrando para ello un 4º GRÁFICO. En este último, se apreciará como los países que antes señalábamos han incrementado la fuerza de sus incentivos fiscales a la I+D+i, especialmente a raíz de la crisis económica de 2008, superando así en un corto periodo de tiempo a España.¹³⁵

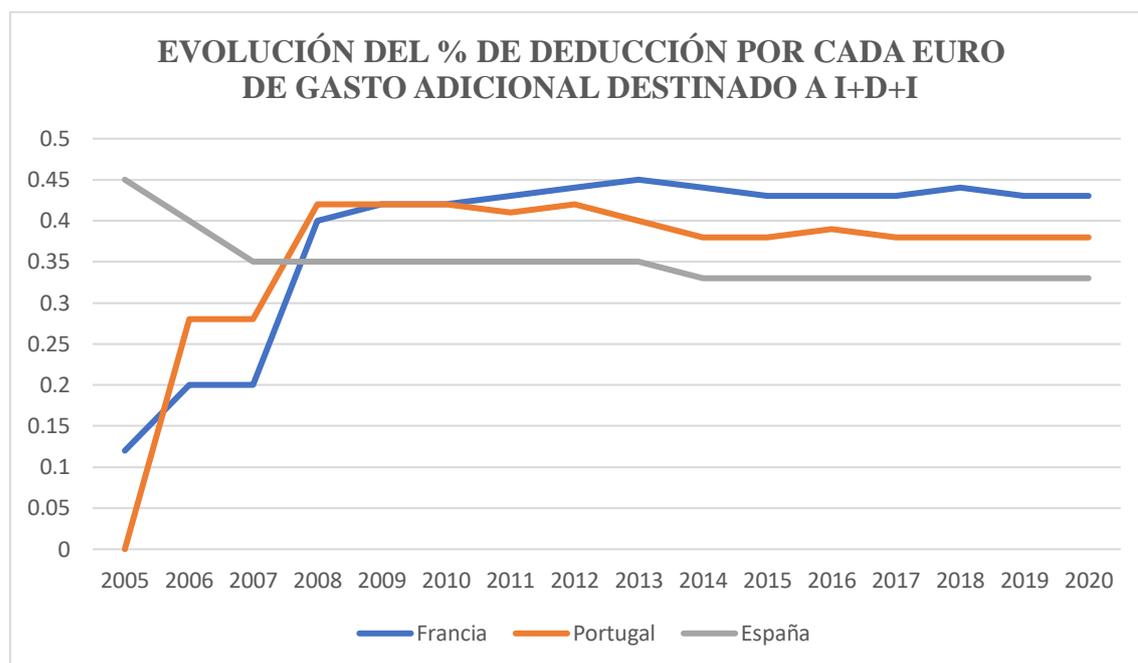
¹³² Ídem. p.452.

¹³³ Fuente: Elaboración propia a partir de OECD, R&D Tax Incentive Database (2021). <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-database.pdf>

¹³⁴ AIREF. *Beneficio fiscal: Deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades*. op.cit p. 16

¹³⁵ Ídem. p.16

4º GRÁFICO ¹³⁶



Una vez mostradas las gráficas con el fin de adquirir una visión real de la aplicación de este conjunto de beneficios fiscales, realizaremos a continuación una evaluación de la eficacia real de estos incentivos según el criterio de diversos autores.

5.2 Verdadera eficacia de su aplicación

Será aquí donde trataremos de responder a la otra de las cuestiones que nos planteábamos al comienzo del trabajo.

Tal y como veíamos en el apartado anterior, son bastantes los países que utilizan este tipo de incentivos fiscales. Al mismo tiempo, comprobábamos que estos varían en cada uno de ellos, obteniendo cada país diferentes resultados en cuanto al ahorro fiscal. De esta forma, y en base al criterio de diferentes autores, plantearé las ideas que estos presentan acerca de la verdadera eficacia de estos incentivos fiscales. Así, intentaré poner de manifiesto a continuación si realmente estas políticas cumplen con el objetivo de aumentar la inversión privada en I+D+i.¹³⁷

Parte de la doctrina considera que una reducción en el coste de las actividades de I+D+i a través de este tipo de incentivos, tendrá como consecuencia el incremento del gasto en

¹³⁶ Fuente: Elaboración propia a partir de OECD, R&D Tax Incentive Database (2021).

<https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-database.pdf>

¹³⁷ SAN MIGUEL INZA, F. y BERECHET, C. “Incentivos fiscales a la Investigación, el Desarrollo...” op.cit. p.24

este tipo de actividades. Por lo que haciendo alusión a la cuestión que nos planteábamos, estas políticas sí tendrían un efecto positivo.¹³⁸ En consecuencia, RIVAS SÁNCHEZ, considera que sí serán eficaces.

En la misma línea que el autor anterior, la AIREF, en su informe sobre Beneficios Fiscales, ha puesto de manifiesto que la deducción por I+D+i incentiva la inversión en estas actividades y trae consigo beneficios para las empresas españolas. Del mismo modo, la Asociación Española para el Fomento de la I+D+i (AFIDI) ha acogido este informe. Ambas entidades señalan los efectos positivos que traen consigo estas deducciones respecto a la promoción de la inversión en I+D+i.¹³⁹

Bien es cierto que resulta muy complicado extraer una única respuesta en lo que a la eficacia de estos incentivos fiscales se refiere. A pesar de esto, en vista de lo anterior, se pone de manifiesto que, a priori, estas medidas “*dan lugar a un aumento del gasto en I+D superior en cuantía a los gastos fiscales que implican*”¹⁴⁰

Al mismo tiempo, otro de los Informes consultados, expone que este tipo de incentivos son un buen mecanismo para el fomento de la inversión en estas actividades. Supondrá así un beneficio fiscal eficaz.¹⁴¹

No obstante, a pesar de la teórica generosidad fiscal y por ende la eficacia que recientemente acabo de señalar, el alcance real de estos incentivos fiscales en el ámbito recaudatorio es escaso, y esto se atribuye principalmente al mal diseño de estos. En esta línea, señalamos que el Comité de Expertos del “*Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*” expone que un buen diseño de estos incentivos fiscales podría generar un impacto positivo y así incrementar el gasto de I+D+i de las empresas en España, salvando así esos obstáculos que se presentan para su utilización.¹⁴²

No estorba hacer aquí referencia a una de las cuestiones que anticipábamos en alguno de los apartados anteriores del trabajo. Hablamos de las diferencias que surgen entre las grandes empresas y las PYMES. El Comité de Expertos señala en este punto que la certificación del gasto en I+D+i se trata de un sistema costoso debido a las diferentes

¹³⁸ RIVAS SÁNCHEZ, C. *Los incentivos fiscales a la innovación. El caso español*. op.cit p.287

¹³⁹ AIREF (2019) *Estudio de Beneficios Fiscales de la Fase II del Spending Review* <https://www.airef.es/es/estudio-1-fase-dos-spending-review-beneficios-fiscales/>

¹⁴⁰ RIVAS SÁNCHEZ, C. *Los incentivos fiscales a la innovación. El caso español*. op.cit p.287

¹⁴¹ Instituto de Estudios Económicos de Madrid. *Una propuesta de mejora para los incentivos fiscales a la I+D+i*. op.cit. p.35

¹⁴² Comité de Personas Expertas Para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria. *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. op.cit. pp.453-454

peculiaridades que se exigen cumplir y a la ausencia de límites.¹⁴³ Esto, sumado a la rigidez que presenta, ha ido en detrimento de las empresas de menor tamaño, es decir, de las PYMES.¹⁴⁴

Queda patente así, que, a pesar de la teórica efectividad de este tipo de incentivos, existen determinados obstáculos que solventar para lograr una verdadera eficacia real e igualitaria entre todas las empresas.

En base a lo expuesto, el Comité de Expertos, siguiendo las evaluaciones de la AIREF, la información de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y los datos del INE, llega a la conclusión de que han de solventarse los problemas planteados mediante un rediseño de estos beneficios fiscales para así lograr una eficacia real de los incentivos fiscales a la I+D+i.¹⁴⁵

Al hilo de esto, presentaré de manera sucinta cuáles son esas medidas que proponen estos organismos para conseguir los objetivos reales de cara al futuro.¹⁴⁶

En primer lugar, y haciendo referencia a uno de los problemas que antes planteaba, se propone configurar este mecanismo de incentivos a la I+D+i de una manera mucho más rápida y ágil, de manera especial para aquellas que invierten poco en I+D+i y que les resulta más complicado hacerlo. Consideran aquí fundamental reforzar la seguridad jurídica y reducir así la ineficacia.

En segundo lugar, propone la publicidad de toda la lista de empresas privadas que se beneficien de tal incentivo.

Por último, este informe señala que, para lograr unos mejores resultados de su aplicación, convendría informar mejor a las empresas beneficiarias sobre la normativa de estas políticas fiscales y su configuración. De esta forma quedarían más claros los mecanismos, y de la misma forma, entenderían los resultados que se pueden conseguir mediante su aplicación.

¹⁴³ RIVAS SÁNCHEZ, C. *Los incentivos fiscales a la innovación. El caso español*. op.cit p.287

¹⁴⁴ SEGARRA i BLASCO, A. “El papel del Estado en el fomento...” op.cit p.62

¹⁴⁵ Ídem. p.62

¹⁴⁶ Las ideas que señalaré a continuación quedan recogidas en SEGARRA i BLASCO, A. “El papel del Estado en el fomento...” op.cit p.70.

6. CONCLUSIONES

Las conclusiones a las que se ha llegado en la realización del presente TFG son las siguientes:

PRIMERA. Del mismo modo que cualquier otro beneficio fiscal, los incentivos fiscales a la I+D+i merman la capacidad recaudatoria de un Estado debido a que se deja de recaudar. Ahora bien, tal y como se ha hecho ver a lo largo del presente trabajo, el fomento de este tipo de actividades a través de los tributos ha quedado más que justificado tanto por la propia CE de 1978 como por el TFUE. Esto es así puesto que los beneficios que se obtienen mediante la apuesta por la I+D+i no solo compensan el gasto fiscal que suponen, si no que van más allá, y se constituyen como una de las actividades claves para el desarrollo y para el bienestar social y económico de un Estado.

SEGUNDA. Bien es cierto que tradicionalmente han sido otras las actividades consideradas como los *“tractores de la economía”* de un país. Sin embargo, a lo largo de los últimos años, ha quedado demostrado que la inversión en este tipo de actividades juega un papel relevante en el crecimiento, la internacionalización del tejido productivo, la creación de empleo o la satisfacción de las necesidades de los consumidores, lo cual convierte a la I+D+i en un motor de la actividad económica.

En base a lo que acabo de apuntar, resulta complicado hoy en día no considerar que los proyectos de *I+D+i* resultan de vital importancia y que se sitúan como uno de los pilares de cara al desarrollo del estado de bienestar. Debido a lo anterior, los países de la UE se han propuesto para el futuro situar a este tipo de actividades como una de las bases para mejorar el desarrollo económico y social.

TERCERA. Las ayudas indirectas en forma de incentivos fiscales poseen un diseño complejo debido a la dificultad de las definiciones y conceptos que se establecen en su regulación. Esto crea inseguridades y dudas en los contribuyentes a la hora de apostar por el fomento de estas actividades de I+D+i. Por ello han jugado un papel muy trascendental, y vital, los certificados de I+D+i emitidos por los entes competentes, en cuanto que eliminan la inseguridad jurídica y el miedo a futuras regularizaciones.

Por otro lado, la utilización de este instrumento (certificados) supondrá un gran paso en aras de luchar contra el fraude fiscal, en cuanto que la calificación como I+D+i no dependerá de la voluntad de los obligados tributarios, sino de expertos en la materia, a

su vez que descarga también responsabilidad en los trabajadores de la Administración tributaria.

CUARTA. Si comparamos entre distintos países de la UE encontraremos una gran diversidad en cuanto a este tipo de incentivos fiscales por actividades de I+D+i. Esto ha dificultado a lo largo de los años la comparación entre los sistemas de cada uno. De esta manera, comprobar la verdadera eficacia de estas medidas en los diferentes países no ha sido tarea fácil.

Sin embargo, ha quedado patente que a pesar de las dificultades que se contemplan en su aplicación, la inmensa mayoría de los países punteros han aumentado el apoyo fiscal a este tipo de medidas. Esto nos conduce a pensar que, si bien cabe una mejora en su diseño o su aplicación, la correcta utilización de estos mecanismos resulta eficaz, en clave del estado de bienestar.

QUINTA. Con la llegada de la pandemia del Covid-19, se ha podido comprobar con sencillez la importancia de la inversión en este tipo de actividades, que no solo suponen riqueza, creación de empleo o independencia en cuanto a otros países, si no que van más allá, y como ha quedado demostrado, los países que más fuerte han apostado por la inversión en *I+D+i*, han podido superar importantes contratiempos producidos por la pandemia, así como todo lo relativo a la vacunación y tratamiento de este virus. Además, teniendo como referencia esta situación o la de la guerra entre Rusia y Ucrania, creo que un país que apueste firmemente por el desarrollo de la *I+D+i* le podrá hacer frente de una forma preventiva, eficaz e independiente a cualquier tipo de crisis tanto económica como social que se le presente en un futuro.

Así, con el fin de no quedarnos estancados a la cola de Europa en la inversión de *I+D+i*, nos encontramos ahora en un buen momento para abordar las mejoras en este tipo de proyectos y garantizar así una recuperación económica más sólida.

BIBLIOGRAFIA

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- A de MOOIJ, R. (2017) “Dar en la tecla. Incentivos fiscales bien concebidos pueden contribuir a estimular la innovación y, en definitiva, el crecimiento.” *Finanzas y desarrollo: publicación trimestral del Fondo Monetario Internacional y del Banco Mundial*. Vol. 54, Nº.1, pp.14-15
- ALONSO MURILLO, F. (2010) *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los Gastos en el Impuesto sobre Sociedades*. Netbiblo.
- ATXABAL RADA, A. (2020). “Las medidas fiscales para favorecer el emprendimiento por las cooperativas.” *REVESCO: Revista De Estudios Cooperativos*, 133. pp.1-16
- BUSOM I PIQUER, I et al. (2015) “¿Todos los caminos llevan a Roma? Incentivos fiscales, ayudas directas y la inversión empresarial en I+D.” *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, Nº.88 pp. 262-281
- COBOS GÓMEZ, J.M (2019) “Incentivos fiscales a la innovación. Contexto internacional y situación en España” En IC Fundación (Ed.), *Imposición sobre el beneficio empresarial: Evolución reciente, perspectivas de futuro*, pp. 473-524.
- COLL MORALES, F. (2018) “Invertir en I+D, solución al mundo competitivo.” *Forbes*.
- CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, M.B y MARTÍNEZ ROS, E. (2008) “Aplicación de los incentivos fiscales a la inversión I+D en las empresas españolas” *Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública, Instituto de Estudios Fiscales* pp. 10-39
- CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIERREZ LOUSA, M. (2010) “Los incentivos fiscales a la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica.” *Clm.economía: Revista económica de Castilla - La Mancha*, Nº.16, pp. 281-310.
- DE HARO IZQUIERDO, M. (2010) *Estudio jurídico de los incentivos fiscales a la I+D+i*. Dykinson. Madrid. 1º edición.

- ESCOBAR IZQUIERDO, N. (2022) “El patent box, clave para reducir la dependencia tecnológica.” *Voz Populi*.
- FERNÁNDEZ JARA, M. (2021). “La inversión en I+D en España alcanzó el 1,41% del PIB en 2020 con 15.768 millones de euros, un 1,3% más.” *Europa Press*.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. (2017) *La financiación empresarial: Tributación en la empresa y del inversor*. Tirant lo Blanch.
- GIL GARCÍA, E. (2016) *Los incentivos fiscales a la I+D+i* (Tesis doctoral) Universidad de Alicante. España.
- GIL RODRÍGUEZ, I (2017) “Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación tecnológica del grafeno” En COELHO PASIN, J (Dir.), *Grafeno: Innovación, Derecho y Economía*, (pp. 369-400) J. M. Bosch Editor
- GONZÁLEZ SABATER, J (2012) *Financiación de la I+D+i. Incentivos públicos para la innovación tecnológica empresarial*. Netbiblo.
- GUTIERREZ BENGOCHEA M.A (2014) “Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario.” *Revista Técnica tributaria*. Nº107. pp.147-170.
- MARTÍNEZ-AZÚA, M.B (2007) “Incentivos fiscales a la I+D en la OCDE: estudio comparativo.” *Cuadernos económicos de ICE*, Nº73, pp.197-220
- PALOMARES MIRALLES, P. y RIPOLL I ALCON, J. (2020) “El papel de los incentivos fiscales a la inversión I+D+i en España.” *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, Nº3129 pp.61-72.
- PATÓN GARCÍA, G. (2006) “Las políticas fiscales y el Estado de Bienestar” *Crónica Tributaria*. Nº121. pp 97-112.
- PÉREZ ROYO, I, (2019) “El Impuesto sobre Sociedades (I)”, En PÉREZ ROYO, F (Dir.), *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, pp. 335-498 Tecnos.
- RAMOS PRIETO, J. (2017) “Las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i): su limitada incidencia a pesar de los mecanismos de reforzamiento de la seguridad jurídica previstos en su

- regulación legal”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, N°. 14 pp.200-219.
- RIVAS SÁNCHEZ, C. (2007) “Justificación y diseño de los incentivos fiscales a la innovación. El caso español.” *Cuadernos de ciencias económicas y empresariales. Papeles de trabajo*, N°.33. pp.1-101
- RIVAS SÁNCHEZ, C. (2007) “Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado” *Documentos de trabajo, Instituto de Estudios Fiscales, N°10*, pp.131-156.
- RIVAS SÁNCHEZ, C. (2007) *Los incentivos fiscales a la innovación. El caso español*. Publicaciones CESA
- RODRIGUEZ CANTARERO, A. (2022) “Tributación mínima y monetización de la deducción de I+D: ¿una convivencia pacífica?” *Expansión*.
- RODRIGUEZ PEÑA, N. L (2021) “Instrumentos jurídicos para incentivar la investigación, el desarrollo y la innovación en el sector defensa desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario” *Revista jurídica de Castilla y León*, N°.53, 2021, pp. 27-72
- RUIZ GUEVARA, P (2020) “Los países no investigan porque sean ricos, son ricos porque investigan.” *MIT Technology Review. Tecnología y Sociedad*.
- SAN MIGUEL INZA, F. y BERECHET, C. (2004) “Incentivos fiscales a la Investigación, el Desarrollo y la Innovación: impacto y lecciones de política.” *Institución Futuro. Policy Briefing*, N°.2 pp.1-53
- SÁNCHEZ MAMBRILLA, G (2020) *Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i* (Trabajo de fin de Grado) Universidad de Valladolid. Facultad de Derecho. España
- SEGARRA i BLASCO, A. (2021) “El papel del Estado en el fomento de la innovación en España” *Papeles de economía española*, N°169. pp. 48-73
- VARONA ALABERN, J.E (2009) *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, 2009.

VÁZQUEZ, D. (2021) “El coste real de no innovar: el bienestar social sería un 15% mejor en España si el país hubiera invertido cerca de un 2% del PIB en I+D desde 1960, según los expertos de BBVA Research.” *Bussiness Insider*

VERGARA MONTES, M. (2021) “Incentivos fiscales: Gasto o inversión para el Estado.” *Revista Digital Inesem*.

OTRAS FUENTES

JURISPRUDENCIA:

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 (Pleno), de 26 de marzo de 1987 (Recurso de inconstitucionalidad 685/1984)

Sentencia de Tribunal Constitucional 214/1994 (Pleno), de 14 de julio de 1994 (Recurso de inconstitucionalidad 1857/1991)

Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2005 (Pleno), de 20 de enero de 2005 (Cuestiones de inconstitucionalidad 660-2000 y otras)

ESTUDIOS E INFORMES:

Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal “AIREF” (2019) *Estudio de Beneficios Fiscales de la Fase II del Spending Review*.

Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal “AIREF” (2020): *Beneficio fiscal: Deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades*.

Comité de Personas Expertas Para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022) *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*.

Instituto de Estudios Económicos de Madrid (2020) *Una propuesta de mejora para los incentivos fiscales a la I+D+i*.