

ECONOMÍAS DE OPCIÓN Y EL FOMENTO DE LA INNOVACIÓN EN CANARIAS (I)

JOSÉ ANDRÉS DORTA VELÁZQUEZ

Grupo de Investigación Finanzas Corporativas y Banca
Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

Trabajo galardonado con el premio compartido *ex aequo* en la novena edición de los premios "Hacienda canaria", en la modalidad de artículos doctrinales, año 2008

SUMARIO

PARTE I

- I. Introducción.
- II. Planificación fiscal de la innovación en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- III. Innovación cualificada a efectos fiscales respecto a otras nociones.
- IV. Reconocimiento de intangibles en el nuevo marco conceptual contable y su incidencia en la carga tributaria.
- V. Reserva para Inversiones en Canarias.
 - A) Activos intangibles y la RIC como ayuda a la inversión
 1. Defensa de la I+D como inversión inicial
 2. Derechos de propiedad intelectual
 3. Derechos de propiedad industrial
 4. Conocimientos técnicos no patentados
 5. Concesiones administrativas
 6. Requisitos constitutivos adicionales
 - B) Activos intangibles y la RIC como ayuda al funcionamiento
 1. Intangibles de adquisición y producción
 2. Exclusión del fondo de comercio como activo apto
 - C) Mantenimiento de la inversión
 1. Propiedad jurídica y económica de los intangibles del conocimiento
 2. Transmisión, arrendamiento o cesión de los intangibles

- VI. Deducción para el fomento de la I+D+IT: especialidades cualitativas y cuantitativas del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- VII. Economías de opción tributaria.
 - A) RIC *versus* deducción para el fomento de la I+D+IT
 - 1. Gastos en actividades de I+D+IT
 - 2. Inversiones afectas a actividades de I+D+IT
 - 3. Compatibilidad entre incentivos fiscales y otras ayudas públicas
 - 4. Créditos fiscales por insuficiencia de cuota
 - 5. Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2008 y propuesta de modificación de la deducción de I+D+IT
 - B) Bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del Personal Investigador como incentivo no tributario
 - C) RIC *versus* deducción para el fomento de las TIC

PARTE II

- VIII. Fomento de la innovación mediante contratación externa, mecenazgo y alternativas diversas de canalización de ahorro e inversión.
 - A) Contratación externa
 - B) Mecenazgo
 - C) Creación de empresas de base tecnológica: *spin off*
 - D) Fondos de inversión y sociedades capital-riesgo
 - E) Zona Especial Canaria
 - IX. Creación de infraestructuras públicas en el sistema de innovación canario.
 - A) Razones de política económica que justifican su impulso
 - B) Valoración de las alternativas atendiendo a las necesidades de financiación del sector público y privado
 - X. Seguridad jurídica en el contenido y ejecución de las actividades de innovación.
 - A) Procedimientos y competencias: el rol de los organismos de intermediación y de apoyo a la innovación empresarial
 - B) Incidencia de los requisitos sustanciales y formales de la RIC
 - XI. Conclusiones.
- Bibliografía.

Anexos

A.1. Definición fiscal de Investigación y Desarrollo

- A.1.1. La investigación calificada debe ser original (objetiva), planificada (formal) y desarrollada o encargada por el sujeto pasivo
- A.1.2. La Investigación calificada no precisa obtener éxito y comprende todo los campos científicos o tecnológicos, tanto la investigación básica como aplicada
- A.1.3. El Desarrollo no requiere la realización previa de Investigación
- A.1.4. El concepto de Desarrollo tiene un difícil encaje en el sector servicios
- A.1.5. Fiscalmente se admiten algunas actividades que están en la frontera entre el Desarrollo y la Producción Comercial: planes, prototipos, proyectos piloto y muestrarios de nuevos productos
- A.1.6. Interpretación restrictiva del *software* que pueda calificarse fiscalmente como I+D

A.2. Definición fiscal de Innovación Tecnológica (IT)

- A.2.1. La Innovación Tecnológica requiere demostrar una novedad subjetiva en la actividad económica del sujeto pasivo
- A.2.2. La Innovación Tecnológica se orienta hacia el mercado
- A.2.3. Necesidad de diferenciar Desarrollo respecto a la Innovación Tecnológica: los planes, prototipos y proyectos piloto
- A.2.4. Las actividades de diagnóstico tecnológico desarrolladas por Centros de Innovación y Tecnología tendrán la consideración de Innovación Tecnológica con independencia de los resultados alcanzados
- A.2.5. La innovación tecnológica queda restringida a determinados gastos e inversiones

A.3. Certificación de los proyectos en actividades de I+D+IT

- A.3.1. Certificación de contenido como seguridad *ex ante*
- A.3.2. Certificación de ejecución como seguridad *ex post*

Resumen del contenido:

El Régimen Económico y Fiscal de Canaria (REF) presenta importantes especialidades fiscales para fomentar la innovación y la industria intensiva en intangibles, sin que hayan sido suficientemente aprovechadas por las empresas y administraciones públicas canarias. El presente trabajo construye una argumentación que permita enfocar y coordinar los elementos del REF hacia la competitividad, la innovación y el fomento de una economía basada en el conocimiento.

Abstract

The Economic and Fiscal Regime of the Canary Islands (EFR) presents important fiscal specificities to encourage innovation and industry intensive in intangibles, although have not been sufficiently exploited by companies and public administration. This work builds an argument that allows focus and coordinate the elements of the EFR to competitiveness, the innovation and the promotion of an economy based on knowledge.

I. INTRODUCCIÓN*

El Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante REF) configurado en 1994 ha sido uno de los elementos clave en el singular desarrollo que ha experimentado Canarias en los últimos catorce años, si bien actualmente las empresas canarias pueden estar preparadas para afrontar una segunda modernización en aras de alcanzar mayores cotas de desarrollo económico y social, así como una economía más diversificada.

Un objetivo primordial del REF en esta segunda etapa es reorientar, en la medida de lo posible, las inversiones empresariales productivas hacia sectores de la economía menos intensivos en el consumo de suelo (preámbulo del *Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias*

y el *Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio*). Las limitaciones establecidas para la materialización de la RIC en suelo y arrendamientos de bienes inmuebles constituyen, sin lugar a dudas, una decisión de política económica dirigida a redefinir las actuaciones empresariales, por lo que cabe esperar un cambio en la cultura empresarial más propicio hacia actividades de innovación o intensivas en activos intangibles.

Cualquier sector económico de los existentes en las Islas –empezando por el turismo y los sectores que éste afecta y dinamiza directa o indirectamente– debe orientarse por cuatro valores clave: ser innovador, ser competitivo, ser respetuoso con el medio ambiente y tener enfoque global. Esta orientación ha estado, en cierta medida, presente en la renovación de los incentivos del REF, aceptándose de forma pacífica que tales instrumentos fiscales deben servir para facilitar

* Téngase en cuenta que este estudio, debido a su extensión, será publicado en dos partes en dos números consecutivos de la revista.

los procesos de innovación en las empresas, imbricar a nuestras universidades y centros de investigación en el desarrollo económico, así como promover el proceso de acceso de nuestras empresas a mercados exteriores, todo ello en un marco de respeto por el medioambiente (véase la Resolución 6L/CG-0007 sobre las propuestas para la renovación de los incentivos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, BOPC, núm. 35, de 6 de febrero de 2006).

Respecto al nacimiento de nuevos sectores industriales, se han introducido diversas modificaciones con el fin de conseguir la diversificación de la economía canaria en las mejores condiciones posibles. En la denominada economía del conocimiento ya no estamos limitados por la distancia a los mercados o a la inexistencia de materias primas para desarrollar nuevas industrias. El único recurso que se necesita es conocimiento y equipos cualificados capaces de crearlo (o importarlo) y, posteriormente, venderlo en el mercado global en forma de productos o servicios. Esto sitúa a Canarias en una posición competitiva, al menos potencialmente, igual que cualquier otra región para crear nuevos sectores industriales y en un momento histórico en el que se cuenta con generación formada, aunque con niveles de educación superior inferiores a la media nacional (Véase CES, 2008; Plan Canario de Investigación, Desarrollo, Innovación y Difusión (I+D+i+d 2007-2010)).

La presente investigación asume el planteamiento estratégico de que es preciso promover, enfatizar y flexibilizar la innovación empresarial y el florecimiento de una nueva

industria del conocimiento que compita en los mercados globales. Las razones que soportan esta afirmación son de diversa naturaleza:

a) Razones que tienen que ver con los modelos de desarrollo y la teoría económica. Los países del denominado primer mundo tienden a un modelo económico basado en servicios, donde el tipo de industria que sobreviva y perdure serán algunos nichos de la industria tradicional de abastecimiento del mercado local y aquella industria del conocimiento que haya encontrado su encaje en el mercado global (véase OCDE 2001).

b) Razones que tienen que ver con la política económica estratégica de la Unión Europea. En la agenda de Lisboa y otros documentos de estrategia de desarrollo de la Unión se enfatiza que las políticas, medidas, instrumentos y actuaciones en materia económica tienen que fomentar una Europa más innovadora y competitiva. Una ayuda de estado como el REF va a ser más fácil de defender y prorrogar en ocasiones sucesivas si incorpora en su esencia estratégica la promoción de un modelo económico para Canarias basado en el conocimiento. Si bien los países desarrollados emplean diferentes combinaciones de instrumentos financieros (subvenciones, avales, etc.) y fiscales (créditos fiscales, amortizaciones aceleradas, etc.), con diferente peso relativo, en los últimos años se ha potenciado el papel de la fiscalidad (véase Comisión Europea, 2006). Así mismo, *“los nuevos programas europeos destinados a la investigación científica a la innovación pueden ser combinados con los incentivos del REF. Del éxito de esta combinación dependerá la consecución de uno de los objetivos cla-*

ves para el futuro de la economía Canaria" (Rivero, 2007: 363).

c) Razones de índole social. Las universidades canarias están consolidadas y constituyen elementos claves para la creación de riqueza mediante la generación y transferencia de conocimientos con las empresas. Sin embargo, parte del capital intelectual acumulado en los egresados o los conocimientos generados por los investigadores, ambos de indudable valor económico, no encuentran cabida en un tejido empresarial con escasa presencia de industrias del conocimiento. Por esta razón, se hace preciso un mayor desarrollo en el que las universidades deben ser agentes de cambio. Las universidades deben poner énfasis en alcanzar los objetivos de desarrollo regional fomentando las oportunidades y los recursos particulares de cada región, así como el desarrollo de las industrias basadas en el conocimiento (véase OCDE, 2007). Ahora bien, las universidades u otros centros de investigación podrán jugar este rol de "agente de cambio" de la economía canaria si cuentan con un REF que, conjuntamente con otros instrumentos de política económica, incentive la innovación y, en general, todas las manifestaciones de la industria del conocimiento.

d) Razones de estrategia empresarial. El desarrollo de una industria global en Canarias tiene que tener en cuenta el coste de acceso a los mercados y a las materias primas. El conocimiento como materia prima y como servicio o producto no tiene masa, "el conocimiento no pesa". Por primera vez en su historia Canarias se enfrenta a una coyuntura económica donde la distancia a los mercados o la

disponibilidad de materias primas no la sitúan en una posición de desventaja competitiva. Si se desea desarrollar una industria global en Canarias, el único tipo de industria posible es la basada en el conocimiento (II edición del Foro *Internacional de Inversión Canary Tech*).

No se trata de fomentar uno y otro sector específico sino de incorporar los mecanismos para facilitar la puesta en marcha o consolidación de cualquier actividad que cumplan los siguientes atributos:

a) Que no consuman materias primas no existentes en Canarias.

b) Que sean intensivos en Investigación, Desarrollo e Innovación, esto es, que usen recursos humanos cualificados de Canarias y sean sinérgicos con los centros de investigación y universidades, así como la proliferación o atracción de industrias intensivas en activos intangibles.

c) Que el coste de abastecimiento de materias primas y el coste de transporte a los mercados no sea significativo respecto al coste del bien.

d) Que tengan como objetivo el mercado global y no exclusivamente el mercado Canario.

Somos conscientes que el último extremo señalado no encaja con los planteamientos subyacentes en el REF y que deben ser superados, pues las ventajas fiscales para la competitividad de la empresa canaria no pueden quedar encerradas en la economía de las

Islas, sino que deben ayudar a posicionar a las empresas en el mercado global.

A la luz de lo anteriormente expuesto, el presente documento trata de construir una argumentación sólida que permita enfocar y coordinar los elementos del REF canario hacia la competitividad, la innovación y el fomento de una economía basada en el conocimiento. Ahora bien, sin un marco normativo que aporte seguridad jurídica resultará imposible el fomento de las actividades de I+D+IT u otros activos intangibles a través del REF, siendo conscientes de que pueden existir interpretaciones heterogéneas en los ámbitos mercantil y fiscal, máxime cuando en esta parcela se carece de oficio por parte de los profesionales (asesores fiscales, contables, auditores), empresarios y la propia Administración Tributaria.

De forma más específica, el presente trabajo analiza las posibilidades de la actual redacción de la RIC aportada por el *Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio* (en adelante Real Decreto-Ley 12/52006) y el *Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria* (en adelante Reglamento). Dicho análisis se realiza con el propósito de obtener un conjunto de conclu-

siones a los efectos facilitar su aplicación práctica, teniendo en consideración que existen otros incentivos fiscales a la innovación como la deducción para actividades de I+D+IT o la deducción para TIC.

Una vez expuesto en esta introducción el contexto, las razones y objetivos de la presente investigación, el resto del trabajo se organiza siguiendo el siguiente itinerario:

- En primer lugar, se aporta una visión general de los diferentes instrumentos que pueden apoyar la innovación, resaltando las singularidades del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- En segundo lugar, se aborda la innovación cualificada a efectos fiscales respecto a otras nociones, a los efectos de evitar fijaciones conceptuales distorsionadas y, seguidamente, se exponen los criterios que rigen el reconocimiento de activos intangibles de acuerdo al marco teórico del nuevo Plan General de Contabilidad, prestando especial atención a las actividades de investigación y desarrollo.
- En tercer lugar, se profundiza en la casuística de la Reserva para Inversiones en Canarias, analizando las problemáticas que se relacionan con su materialización en activos intangibles, tanto si tienen la consideración de inversión inicial como de ayuda al funcionamiento, valorando diferentes manifestaciones del conocimiento, sean científicas, tecnológicas e incluso artísticas.

- En cuarto lugar, se resalta la deducción en actividades de I+D+IT de acuerdo a las especialidades del REF para, a continuación, valorar las economías de opción tributaria que existen entre este incentivo y la RIC.
- En quinto lugar, se analiza el fomento de la innovación mediante contratación externa, mecenazgo y distintas modalidades de canalización del ahorro como la creación de empresas de base tecnológica, los fondos de inversión o sociedades de capital-riesgo, así como la Zona Especial Canaria.
- En sexto lugar, se aborda las alternativas que permiten la creación de infraestructuras públicas para el fomento de la innovación.
- En séptimo lugar, se incide en los procedimientos que permiten dar seguridad jurídica a las actividades de innovación, prestando especial atención al rol que deben jugar los organismos de intermediación, ya sean del sector público o privado.
- Finalmente, se presentan las conclusiones más significativas de la presente investigación.

Como elemento anexo a esta investigación se aportan los atributos conceptuales que caracterizan las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica desde un punto de vista fiscal, así como los procedimientos habituales que certifican el contenido y ejecución de los proyectos de

esta naturaleza en aras de alcanzar un mayor grado de seguridad jurídica a los diversos incentivos objeto de estudio.

II. PLANIFICACIÓN FISCAL DE LA INNOVACIÓN EN EL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS

La estructura económica de Canarias se caracteriza por la significación del sector servicios y especialmente el Turismo, siendo de interés estratégico lograr una mayor diversificación económica. En este sentido, la innovación constituye una herramienta básica para dar respuesta a gran parte de las debilidades organizativas de nuestras empresas, pues permite una mayor diferenciación de los productos y servicios, satisfacer las expectativas demandadas por clientes, incorporar nuevas tecnologías en sustitución de otras que se muestran obsoletas, mantener y mejorar el posicionamiento de mercado en un entorno competitivo, etc.

Con el propósito de fomentar la capacidad de innovación de las empresas, las administraciones públicas elaboran programas, bien en el marco de las políticas de fomento (ayudas directas en forma de subvenciones, créditos reembolsables, créditos blandos y otras ayudas financieras), bien en la política fiscal (incentivos en forma de deducciones o exenciones fiscales).

Mientras las subvenciones y créditos suelen enmarcarse en programas que permiten a las diferentes administraciones (europea, estatal y autonómica) orientar los ámbitos de investigación según criterios sectoriales a través de los diversos planes, una caracte-

rística de los incentivos fiscales radica especialmente que no incorporar prioridades sobre los sectores, ni tampoco sobre las características de las empresas (tamaño, ubicación u otras características singulares). En este sentido, los incentivos fiscales ofrecen las siguientes ventajas generales:

1. Las actividades de innovación se fundamentan en la generación y protección de conocimientos aplicados que demandan proteger la confidencialidad de las actuaciones empresariales, estando suficientemente garantizada con los incentivos fiscales dado que la acreditación de la actividad se desarrolla sin hacer públicos los proyectos realizados.
2. Las actividades de innovación se desarrollan en un marco de autonomía empresarial y los proyectos pueden modificarse sin repercusión dado que los incentivos fiscales no están priorizados por sectores, ni por las características de las empresas.
3. Los incentivos fiscales se ajustan a la capacidad de las empresas ya que la deducción fiscal es proporcional al gasto y/o a la inversión incurrida en el proceso de innovación.
4. Los costes elegibles en las subvenciones u otras ayudas vienen tasados, mientras que en los incentivos fiscales admiten un abanico amplio de gastos, siempre que estén acordes con la definición de innovación otorgada por las normas tributarias. No

obstante, es justo reconocer que se establecen límites y salvaguardas a los efectos de evitar problemas de evasión fiscal.

Los incentivos forman parte de la planificación fiscal de la empresa, la cual se asocia a las economías de opción tributaria que desarrolla un contribuyente con fin de reducir su carga fiscal, aprovechando los incentivos establecidos en la norma reguladora. Son diversas las dimensiones que pueden afectar a la planificación fiscal, dado que la tasa fiscal efectiva depende de las conjugación de diversos factores: forma jurídica que adopte la empresa (empresa individual, formas asociativas intermedias como las comunidades de bienes y las sociedades civiles, empresas societarias), estructura financiera (financiación propia, ajena o híbrida), tamaño empresarial (incentivos de las empresas de reducida dimensión), política comercial (deducibilidad de la promoción comercial, incentivos a la actividad exportadora), política de personal (formación, creación, sistemas retributivos), procesos de reestructuración (transformación, grupos de sociedades, combinación de negocios), política de colaboración empresarial (uniones temporales de empresas, agrupaciones de interés económico, sociedades de garantía recíproca, sociedades y fondos de capital-riesgo) o la localización empresarial (régimenes forales y especiales).

La planificación fiscal de la innovación en Canarias no puede ser concebida obviando la interrelación existente entre las diversas dimensiones que se expresan en el párrafo anterior. Así, la innovación de una empresa de

reducida dimensión situada en Canarias bajo las premisas de su Régimen Económico y Fiscal presenta características diferenciadoras notables respecto a una gran empresa localizada en el régimen general.

A los efectos de señalar las economías de opción tributaria para el fomento de la innovación en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, es preciso tener en cuenta el esquema general de los incentivos fiscales que pueden apoyar la innovación y valorar cómo dicho Régimen pueden contribuir a las diferentes dimensiones del proceso innovador.

En la Figura 1 se representa un esquema general de los incentivos fiscales a la innovación que pueden ser aprovechados por los sujetos pasivos para disminuir su carga tributaria, resaltando en un recuadro aquellas instituciones que presenta singularidades en Canarias respecto al régimen general.

- En primer lugar, debe considerarse los incentivos fiscales en la base del impuesto sobre sociedades, los cuales se caracterizan por reducir la base imponible. Se incluyen aquí los gastos de innovación que son deducibles fiscalmente; el diferimiento de impuestos mediante la libertad de amortización, tanto de los gastos de innovación que se hayan podido activar contablemente, como de los activos depreciables que están asociados a un proyecto de innovación cualificado; la compensación de pérdidas; así como la creación de la Reserva para Inversiones en Cana-

rias con la finalidad de apoyar proyectos de innovación.

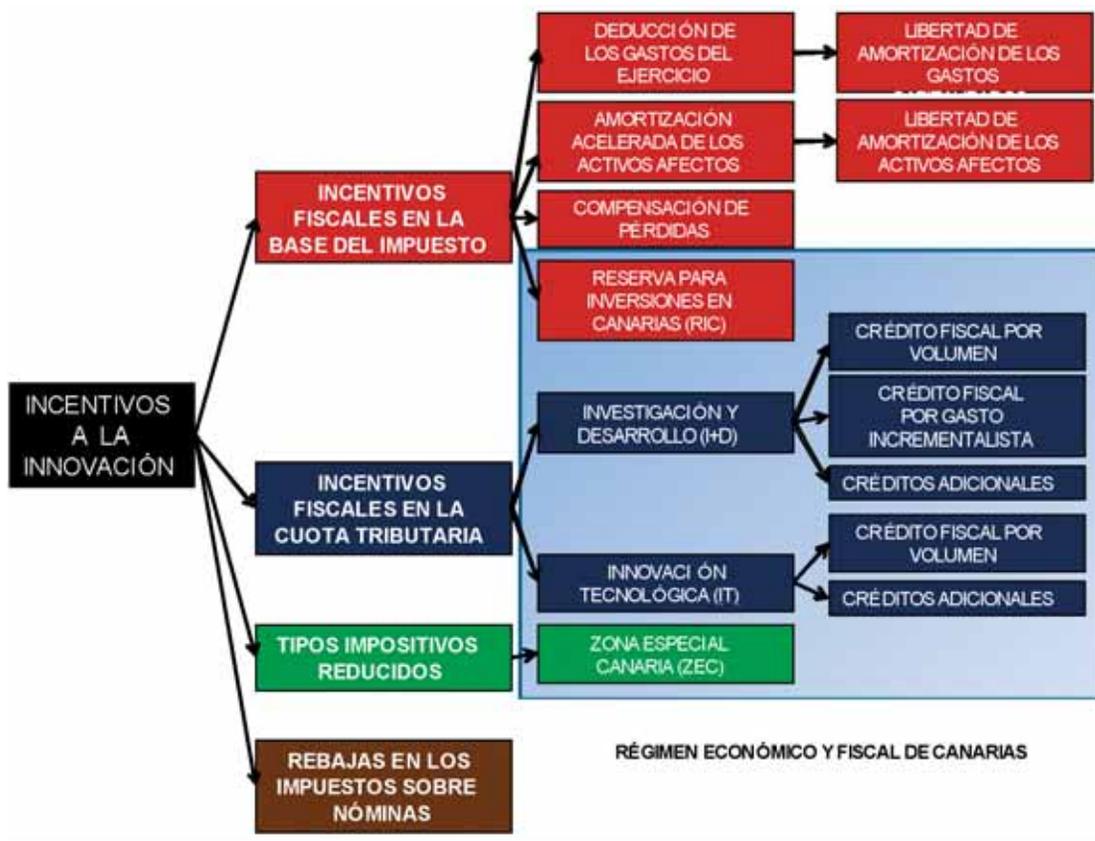
- En segundo lugar, los incentivos fiscales en la cuota del impuesto sobre sociedades recogen las deducciones que minoran la cuota íntegra, definidas básicamente en el artículo 35 y 36 del Texto Refundido de Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) que, para el caso de Canarias, debe ser valoradas atendiendo a las especialidades del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que permite una mayor intensidad en los porcentajes de deducción y que, por otra parte, gozan de superiores límites sobre la cuota íntegra.
- En tercer lugar, cabe resaltar los tipos impositivos reducidos como es el caso de la Zona Especial Canaria que, si bien pueden albergar diversas actividades, no cabe duda de que se trata de una institución fiscal que puede fomentar la industria del conocimiento.
- Finalmente, debe considerarse la bonificación en la cotización a la Seguridad Social correspondientes al personal investigador que, con carácter exclusivo, se dedique a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Dicha bonificación constituye un incentivo de naturaleza no tributaria incompatible con la deducción establecida en el artículo 35 del TRLIS.

En consecuencia, las singularidades del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

afectan a diferentes elementos de la estructura del tributo: un incentivo fiscal que actúa sobre la base del impuesto sobre sociedades (la Reserva para Inversiones en Canarias), un incentivo fiscal que opera sobre el tipo impositivo (la Zona Especial Canaria), así como diversos incentivos fiscales sobre cuota con una mayor intensidad del beneficio fiscal res-

pecto al régimen general (la deducción de I+D+IT regulada en el artículo 35 del TRLIS o las inversiones Tecnologías de Información y Comunicación establecidas en el artículo 36 del TRLIS), sin obviar la bonificación por producción de bienes corporales que afecta especialmente en determinado sectores económicos manufactureros.

Figura 1. Planificación fiscal de la innovación en el REF



III. INNOVACIÓN CUALIFICADA A EFECTOS FISCALES RESPECTO A OTRAS NOCIONES

Antes de abordar cómo los instrumentos fiscales pueden fomentar la innovación se hace preciso señalar qué tipo de innovaciones

están amparadas bajo las normas fiscales. Los tipos de innovación más reiterados en la literatura distinguen entre innovación técnica frente a innovación administrativa, innovación en producto frente a innovación en proceso, e innovación radical frente a innovación gradual.

- a) La innovación de tipo técnico se relaciona tanto con productos y servicios, como con el proceso productivo tecnológico y las operaciones de servicios, estando estrechamente vinculada a la actividad principal de la empresa, mientras que la innovación administrativa está relacionada con la estructura y dirección de la organización, con los procesos administrativos y con los recursos humanos (Damanpour, 1992).
- b) La innovación en producto queda definida como nueva tecnología o combinación de tecnologías que lleva a desarrollar nuevos productos o servicios introducidos para responder a un uso externo o a una necesidad de mercado, todo ello con el propósito de incrementar o expandir el dominio de la empresa. Por su parte, la innovación en proceso es definida como nuevos elementos, equipos o métodos introducidos en el sistema productivo de la empresa o en las operaciones de servicios, para producir un producto o prestar un servicio (Damanpour y Gopalakrishnan, 2001). A este respecto, la organización que esté más orientada hacia las necesidades del consumidor y hacia el diseño y producción de productos y desarrollo de mercados, innovará en producto. En cambio, la empresa más centrada en la tecnología introducirá innovaciones de proceso, para incrementar la eficiencia del desarrollo de productos y la comercialización (Damanpour y Gopalakrishnan, 2001; Damanpour, 1996; Ettlie, Bridges y O'Keefe, 1984).
- c) La innovación radical produce cambios fundamentales en las actividades de una organización o de una industria con respecto a las prácticas existentes; en cambio, la innovación gradual representa cambios marginales respecto a las prácticas habituales (Gopalakrishnan y Damanpour, 1997). Ettlie, Bridges y O'Keefe (1984) señalan que la adopción de innovaciones radicales ocurre más frecuentemente en empresas con una política tecnológica más agresiva, mientras que las graduales son adoptadas con mayor frecuencia por empresas más descentralizadas y formalizadas. Esta mayor descentralización como factor predictor de las innovaciones graduales se justifica por la existencia de un mayor poder individual para imponer pequeñas mejoras y porque no existe una autoridad que esté cuestionándolas constantemente. Por otra parte, las innovaciones radicales se caracterizan por su originalidad, la mayor dificultad para su adopción por parte de los miembros de la organización y por la incertidumbre que generan sobre los requisitos estructurales adecuados para desarrollarlas e implementarlas (Gopalakrishnan y Damanpour, 1994).
- Como se puede observar el término "innovación" ha sido analizado desde múltiples perspectivas y diferentes disciplinas, alcanzando una amplitud conceptual que ha

conllevado la publicación de diferentes interpretaciones con fines estadísticos (Manual de Oslo, OCDE, 2005; Manual de Frascati, OCDE, 2002), las cuales tratan de esclarecer algunos aspectos conceptuales sobre los tipos de innovación.

La definición de I+D recogida en las normas fiscales españolas tiene un alcance más restringido que los conceptos utilizados en literatura o en los manuales señalados, debido que el ámbito tributario no fomenta todas las actividades de innovación. Aunque las normas tributarias españolas puedan estar inspiradas en dichos conceptos, especialmente el Manual de Frascati y las primeras versiones

del Manual de Oslo, es preciso indicar que sólo determinadas actividades de innovación están amparadas en la norma fiscal.

Mientras el concepto de I+D en el Manual de Frascati (2002) asume una perspectiva lineal (creación, difusión y aplicación del conocimiento) que se concreta en diferentes actividades (investigación básica, aplicada y desarrollo), el Manual de Oslo (2005) desarrolla su definición bajo un enfoque más complejo e integrador, utilizando como referencia el término innovación tecnológica (innovación en producto, innovación de procesos, innovación en mercadotecnia, innovación de organización).

Cuadro 1. Tipos de Innovación

Manual de Frascati (2002)	Manual de Oslo (2005)
Investigación básica: Trabajos experimentales o teóricos dirigidos a obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de los fenómenos y hechos observables, sin pensar en darles ninguna aplicación o uso concreto.	Una innovación en producto se corresponde con la introducción de un bien o de un servicio nuevo, o significativamente mejorado, en cuanto a sus características o en cuanto el uso al que se destina. Esta definición incluye la mejora significativa de las características técnicas de los componentes y materiales, de la informática integrada, de la facilidad de uso u otras características funcionales.
Investigación aplicada: Tiene los mismos rasgos que la anterior, con la salvedad de que está dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico.	Una innovación de proceso es la introducción de un nuevo, o significativamente mejorado, procesos de producción o distribución. Ello implica cambios en las técnicas, los materiales y/o programas informáticos
Desarrollo: Labor sistemática basada en conocimientos ya existentes obtenidos de la investigación o la experiencia práctica, y dirigida a la fabricación de nuevos materiales, productos o dispositivos, a la puesta en marcha de nuevos procesos, sistemas y servicios, o a la mejora sustancial de los ya existentes	Una innovación en mercadotecnia es la aplicación de un nuevo método de comercialización que implique cambios en el diseño o en el envasado de un producto, o su posicionamiento, su promoción o tarificación.
	Una innovación de organización es la introducción de un nuevo método de organizativo en las prácticas, la organización del lugar de trabajo o las relaciones exteriores de la empresa.

Las normas fiscales no amparan, en términos generales, las innovaciones en mercadotecnia y de organización. Debe considerarse a este respecto que la norma fiscal ha

podido estar influida por la visión de los primeros manuales, en los que se trataba esencialmente de la innovación tecnológica de producto y proceso (conocida por las siglas TTP) en

el sector manufacturero. A partir de la segunda década de los noventa del siglo XX, se tomó conciencia de que el concepto de innovación TTP no reflejaba gran parte de la innovación en el sector servicios, dado lugar a que el Manual de Oslo (2005) incluyera la innovación en mercadotecnia y la innovación organizativa. A pesar de la importancia que pueda tener estos tipos de innovación no encuentran amparo en la norma fiscal española.

Como se señala en el Plan Canario de I+D (2007-2013), la innovación empresarial, dadas las características del tejido empresarial canario (servicios, turismo, pymes), debe responder a los nuevos modelos del Manual de Oslo, enfatizando la innovación comercial y organizativa frente a la invención y desarrollo limitado a los nuevos productos/procesos o a la aplicación de I+D. En este sentido, las políticas de fomento público de la innovación deben ser conscientes de las limitaciones impuestas por las normas fiscales que, como se ha señalado, no amparan la innovación comercial y organizativa.

Así mismo, los manuales y la literatura en innovación asume que los procesos de innovación difieren de un sector a otro en términos de desarrollo tecnológico, tasa de progreso tecnológico, vínculos y acceso al conocimiento, como en términos de estructuras organizativas y factores institucionales (Breschi y Malerba, 2005). Algunos sectores se caracterizan por cambios rápidos e innovaciones radicales, mientras que en otros se producen cambios más pequeños y progresivos. La norma fiscal se desarrolla con un alcance horizontal que no tiene en cuenta las anteriores apreciaciones, dado que no plan-

tea casos singularidades atendiendo al tamaño empresarial o sector de pertenencia, entre otras contingencias. Así, aquellas empresas que desarrollan innovaciones graduales en el sector servicios tienen mayor dificultad de aprovecharse de los incentivos fiscales debido a que se exige demostrar una "mejora sustancial" de carácter tecnológico, requiriendo, además, que tenga naturaleza objetiva (proyectos de Desarrollo) o un alcance subjetivo para una empresa particular (proyectos de Innovación Tecnológica).

En cualquier caso, el conocimiento de estos manuales tiene importancia en tanto que se preocupan no sólo de especificar actividades que quedan englobadas dentro del término I+D, sino que también aportan una delimitación negativa al indicar aquellas actividades que, si bien guardan alguna relación, quedan excluidas de su ámbito conceptual. Así, de acuerdo con el Manual de Frascati no constituyen actividades de I+D las actividades de enseñanza o formación, los servicios de transferencia científica o tecnológica, las actividades previas a la producción industrial o determinadas actividades auxiliares. Por su parte, quedan fuera del alcance del Manual de Oslo, la mera sustitución o ampliación de equipos, la producción personalizada al cliente, el abandono de un proceso de producción o dejar de comercializar un producto, las modificaciones estacionales regulares y otros cambios cíclicos, así como los cambios que derivan de la simple variación de los precios de los factores. Teniendo en consideración la amplitud de las definiciones, las actividades excluidas de las definiciones de los manuales señalados tampoco merecen la calificación de innovación cualificada a efectos fiscales.

Estamos de acuerdo con Rivas (2007: 42) cuando señala que *“es cierto que las definiciones incluidas en las normas fiscales cumplen una función distinta de la atribuible a las definiciones de los manuales metodológicos de la OCDE. En el primer caso responden a las necesidades propias de un incentivo fiscal particular que trata de delimitar su campo específico de aplicación, buscando simultáneamente permitir la existencia de un incentivo operativo e impedir una utilización abusiva o ineficiente de este instrumento. Ahora bien, en la medida en que las normas tributarias nacionales se nutren de las definiciones expuestas en estos manuales, les conceden valor de referencia en un apartado vital del diseño de los incentivos fiscales a la innovación”*.

Así mismo, el concepto de innovación utilizado en otras medidas financieras a las actividades innovadoras privadas (subvenciones o préstamos a tipo de interés preferenciales) tampoco tiene un efecto vinculante a efectos fiscales, dado que el alcance y ámbito de los gastos e inversiones a financiar pueden ser diferentes (véase Consulta de la DGT V0433-04 de 20 de diciembre de 2004).

Por último, señalar que la innovación amparada por las normas fiscales no queda restringida únicamente en los ámbitos de la investigación científica y del desarrollo tecnológico, pues existen otras actividades que puedan acogerse a determinadas ayudas fiscales. Entre las actividades que pueden conducir al desarrollo o introducción de innovaciones cabe destacar las siguientes:

- Investigación científica y desarrollo tecnológico (I+D internas).

- Adquisición de I+D (I+D externa).
- Adquisición de maquinaria y equipos relacionados con productos y procesos tecnológicamente nuevos o mejorados.
- Adquisición de tecnología inmaterial (patentes, licencias, modelos de utilidad, software de ordenador, etc.).
- Diseño e ingeniería industrial (planos, dibujos de productos y procesos nuevos y mejorados, cambios en procesos, control de calidad, fabricación experimental y lanzamiento de nueva producción, etc.).
- Formación relacionada con la introducción y/o desarrollo de innovaciones (productos y procesos nuevos y/o mejorados).
- Introducción/comercialización de innovaciones en el mercado (estudios de mercado, adaptación de los productos a diferentes mercados, marketing de lanzamiento de nuevos productos, etc.).

En consecuencia, las empresas pueden alcanzar un protagonismo importante en este ámbito sin que necesariamente lleven a cabo actividades de I+D, las cuales sólo constituyen una parte de la actividad innovadora. Así, la adquisición de determinados activos materiales o intangibles pueden acogerse a la Reserva para Inversiones en Canarias, sin necesidad de que la empresa haya emprendido actividades de I+D. Esta circunstancia es relevante si tenemos en cuenta que las empresas de nuestro

entorno son básicamente pymes, las cuales se caracterizan por la adquisición de maquinaria, equipos y software, lo que indica una clara preponderancia de las innovaciones inducidas por los proveedores, desarrollando actividades próximas al mercado y que ofrece resultados más inmediatos.

En resumen, el ámbito tributario recoge un conjunto de instrumentos para el fomento de determinadas actividades de innovación, especialmente aquellas en las que el sector privado pueda mostrarse ineficiente, dando lugar a un alcance más restringido respecto a los conceptos generalmente utilizados. Las actividades de I+D son un pilar importante en la gestión de la innovación, pero no exclusivo, dado que la empresa puede emprender una estrategia de innovación inducida por los proveedores mediante la simple adquisición de activos materiales o intangibles que también encuentra respaldo en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias a través de la RIC.

IV. RECONOCIMIENTO DE INTANGIBLES EN EL NUEVO MARCO CONCEPTUAL CONTABLE Y SU INCIDENCIA EN LA CARGA TRIBUTARIA

Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades supuso un cambio en el marco de la imposición societaria,

señalando que la base imponible del impuesto se determina a partir del resultado contable corregido en las excepciones tipificadas en la propia Ley. En la medida en que en el texto de la Ley no menciona la consideración que deben recibir los gastos de investigación y desarrollo se ha de acudir a la normativa contable recientemente aprobada (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas).

La nueva normativa mantiene el mismo tratamiento contable para los gastos de investigación que el otorgado por el Plan General de Contabilidad de 1990, aunque las normas internacionales adoptadas en Europa exigen con carácter general su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengan, permitiendo no obstante el registro de los gastos de investigación cuando son identificados como un activo de la empresa adquirida en una combinación de negocios¹. El Plan General de Contabilidad, así como el Plan de PYMES, en sintonía con la Cuarta Directiva, asumen este tratamiento incluso cuando su origen no trae causa de la citada combinación, siempre y cuando gocen de proyección económica futura.

¹ De acuerdo con la NIC 38 y la NIIF 3, una entidad adquirente reconocerá en la fecha de adquisición, de forma independiente del fondo de comercio, un activo intangible de la entidad adquirida siempre que el valor razonable del activo en cuestión pueda ser valorado de forma fiable, independientemente de que el activo haya sido reconocido por la adquirida antes de la combinación de negocios. Esto significa que la adquirente reconocerá como un activo, independiente del fondo de comercio, un proyecto de investigación y desarrollo, que la entidad adquirida tenga en proceso, si el proyecto satisface la definición de activo intangible y su valor razonable puede determinarse con fiabilidad. Un proyecto de investigación y desarrollo que la entidad adquirida tenga en proceso, cumplirá con la definición de activo intangible cuando:

(a) cumpla la definición de activo; y

(b) sea identificable, es decir, sea separable o surja de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal.

En virtud de la Norma de Valoración y Registro 6.^a del Plan General de Contabilidad de 2007, los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen, si bien podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Sin embargo, en la normativa contable internacional (NIC 38, párrafos 55 y 56) se señala que no se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del ejercicio en el que se incurran. Se asume que en la fase de investigación de un proyecto interno, la entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan. A título ilustrativo, dicha norma internacional señala las siguientes actividades de investigación: (a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos; (b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos; (c) la búsqueda de alternativas para

materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y (d) la formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

Por lo que respecta a los gastos de desarrollo, el Plan General de Contabilidad de 2007 señala que cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, esto es, cuando existan motivos fundados de éxito técnico y rentabilidad en un proyecto o proyectos específicamente individualizados, se deberán reconocer como activos y deberán amortizarse durante su vida útil que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años. En el caso de que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

La normativa internacional, siguiendo un cierto conservadurismo contable de carácter incondicional (sistemático), solo admite la actividad de los desembolsos en la fase de desarrollo cuando la entidad pueda demostrar todos los extremos que se expresan a continuación:

- a) Técnicamente es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.
- b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

- c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.
- d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.
- e) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.
- f) Su capacidad para valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

Así mismo, el coste de adquisición o de producción se mantiene como criterio general de valoración inicial de los activos intangibles, con la excepción de que se haya puesto de manifiesto en una combinación de negocios, en cuyo caso se deberá considerar el valor razonable. En términos generales, se aplicará el coste de adquisición del activo intangible en las adquisiciones independientes a terceros, calculado a partir del precio de adquisición al contado del activo más otros gastos adicionales especificados en la norma e incurridos por la empresa hasta que el activo esté en condiciones de uso. Entre estos gastos imputables al valor del activo se inclu-

yen los intereses procedentes de las fuentes de financiación directa, siempre que el período de puesta en condiciones de uso del activo sea superior a un año.

Como hemos señalado, el nuevo Plan General de Contabilidad requiere la diferenciación entre los gastos de la fase de investigación y aquéllos procedentes de la fase de desarrollo y, a diferencia de la NIC 38, permite la capitalización de los gastos incurridos en ambas fases del proyecto, siempre que se cumplan las condiciones relativas a su éxito comercial, técnico y financiero. El reconocimiento se realizará de forma separada, y con posterioridad, las patentes resultantes se reconocerán por el importe total capitalizado sólo en la fase de desarrollo del proyecto. De esta forma, la norma española se reconcilia, en parte, con el pronunciamiento internacional recogido en la NIC 38.

En lo que se refiere al tratamiento posterior al reconocimiento inicial, tanto la investigación como el desarrollo deben amortizarse, si bien existe una ligera diferencia en lo dispuesto en relación a la vida útil de ambos activos. Los gastos capitalizados como investigación se amortizarán en todo caso en un plazo máximo de cinco años. En el caso de los gastos capitalizados en la fase de desarrollo, se presume el mismo plazo de cinco años para su amortización, sin perjuicio de que en determinadas circunstancias pueda justificarse un plazo superior. Asimismo, siempre que existan dudas sobre el éxito técnico o rentabilidad económica y comercial, el saldo de las actividades de investigación y desarrollo se imputará directamente como pérdida del ejercicio.

En síntesis, la activación de los desembolsos realizados en proyectos individualizados de investigación y desarrollo debe ajustarse a estrictos criterios de reconocimiento. En virtud del marco conceptual del nuevo Plan General de Contabilidad, los activos deben reconocerse cuando sea probable la obtención de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro y siempre que se puedan medir con fiabilidad, lo que requiere la individualización de los proyectos.

La consideración de los desembolsos en actividades de Desarrollo como activos o gastos no constituye una opción contable, sino que deberá reconocerse en virtud de los criterios de relevancia (probabilidad de obtener beneficios futuros) y fiabilidad (identificabilidad de proyectos con costes debidamente individualizados) en un entorno de incertidumbre sobre el éxito de los proyectos. Por su parte, los desembolsos en actividades de Investigación podrán ser registrados como gastos o activos, incluso cuando cumpla con los requisitos ya señalados.

Esta opción contable sobre los gastos de investigación tiene consecuencias sobre la carga fiscal, pues la base imponible se determina a partir del resultado contable determinado conforme a la normativa mercantil. No obstante, en la práctica resulta difícil demostrar que un proyecto de investigación obtendrá beneficios futuros y, por tanto, cabe esperar que las empresas consideren sistemáticamente los desembolsos incurridos como gasto contable. No es extraño que la norma tributaria no ponga reparos a la deducción instantánea de los gastos de investigación dado que resulta complejo su activación

atendiendo al fondo económico. Estas consideraciones no impiden que la empresa siempre tendrá un retorno invisible en la inversión, aunque sea fallida, sea en términos de organización o de capital humano que aporta valor intangible a la empresa, con independencia de su reconocimiento contable.

Además, es preciso resaltar el artículo 11.2 del TRLIS señala que podrán amortizarse libremente los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización. En el supuesto de activar los gastos de investigación, la amortización contable puede ser igual o inferior a la amortización fiscal, dado que el nuevo Plan General de Contabilidad establece un plazo máximo de cinco años. Similar situación se encuentra en la posible activación de los gastos de desarrollo, si bien en este caso la norma contable admite una vida útil superior a los cinco años si se justifica adecuadamente la probabilidad de obtener beneficios.

En consecuencia, estos activos pueden tener una diferente valoración a efectos contable y tributario, dando lugar a activos por diferencias temporarias derivadas de una desigual imputación temporal de la amortización, considerando que la deducción del exceso de la cantidad amortizable en el ámbito tributario respecto de la depreciación contable no estará condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En la medida que se permite una amortización acelerada de los activos que resulten de los proyectos de I+D, el sujeto pasivo ten-

drá economía de opción tributaria con independencia del tratamiento contable que haya utilizado. En el supuesto de disponer de bases imponibles positivas es razonable que realice una amortización acelerada de estos activos, inclusive en un solo ejercicio, a los efectos de reducir la carga fiscal presente.

El reconocimiento de un proyecto de I+D como gasto o activo no interfiere en la deducción de I+D+IT regulada en el artículo 35 del TRLIS, pero sí pueden afectar a la correcta materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias. Las dotaciones realizadas con cargo a los beneficios de ejercicios anteriores a 2006 se exige obligatoriamente, entre otros requisitos, la activación de los gastos de I+D, mientras que esta exigencia no está presente en la nueva normativa de la RIC cuando el contribuyente desarrolla los proyectos de investigación por sus propios medios o por encargo a terceros.

El apartado 2 del artículo 12 del Reglamento de la RIC señala literalmente que la materialización de la RIC en gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica no estará condicionada a su activación posterior. Ahora bien, este artículo se inscribe en el capítulo II de dicho Reglamento (ayuda al funcionamiento), en el que se regula la adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo material o inmaterial que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas, señalando, entre otros requisitos, que deba "figurar en el activo de la empresa".

En la materialización indirecta de la RIC (diferentes modalidades de suscripción de

acciones o participaciones en el capital emitido por sociedades y fondos de capital, así como en fondos de inversión y sociedades de capital-riesgo), las sociedades participadas sólo podrán realizar inversiones iniciales y, en consecuencia, un proyecto de I+D canalizado por esta alternativa de materialización requiere inexorablemente cumplir con los estrictos criterios contables para su reconocimiento como activo (probabilidad de obtener beneficios futuros en proyectos con costes fiables debidamente individualizados).

V. RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

El Régimen Económico y Fiscal de Canarias ha introducido la posibilidad de materializar las dotaciones de la RIC en actividades de I+D, aunque es justo reconocer que no se logrado imbricar a las empresas. Según un estudio realizado por las universidades canarias en el período 1994-2002 (Dorta y Correa (dir.), 2007), las empresas optan en primer lugar por materializar sus dotaciones en activos tangibles, que absorben el 80% de las mismas; en segundo lugar, las empresas canalizan su ahorro hacia otros proyectos empresariales, aunque el porcentaje es reducido (12% de la RIC); la tercera alternativa la constituye la deuda pública, con un carácter residual (5-7%); por último, las inversiones en intangibles, donde se situaría la inversión en I+D, son muy escasas (2,26%) y de ese porcentaje la mayor parte son aplicaciones informáticas, arrendamiento financiero, es decir las que guardan mayor semejanza con los activos materiales. Dicho estudio no detecta que ninguno de estos sectores haya decidido materializar ningún por-

centaje de sus dotaciones a la RIC en forma de inversión en I+D. Si se tiene en cuenta que el gasto de las empresas canarias en I+D, según la encuesta INE, se ha movido entre 1999 y 2004 en cifras que van desde el 1,0% al 2,4% de las dotaciones RIC, entra dentro de lo posible que ni siquiera las empresas que realizaron actividades de I+D considerasen conveniente utilizar este tipo de inversión en concepto de materialización de sus dotaciones (COTEC, 2007). A modo de aproximación, de las 26 empresas con sede social en Canarias que presentan en su balance la partida "Investigación y Desarrollo" en ejercicio de 2006, de acuerdo a la base de datos SABI, ninguna ha utilizado tales activos para la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias, ni han servido como base para la deducción establecida en el artículo 35 del TRLIS, lo que pone de manifiesto que, salvo alguna excepción, los incentivos fiscales, por sí solos, se han mostrado ineficientes para fomentar actividades de innovación en Canarias.

En virtud de la redacción de la RIC hasta 2006, la materialización apta en estas actividades exige, como se ha señalado, el reconocimiento de un activo inmaterial –intangible en los términos contables actuales–, sin que sea posible considerar dichos importes como gasto deducible y, por otra parte, sin que, por su complejidad, quedara suficientemente claro que la materialización realizada fuera admitida posteriormente por la Inspección tributaria.

Así mismo, la deducción nacional en la cuota y la materialización de la RIC en I+D

son incompatibles, por lo que en la práctica los asesores fiscales recomiendan la deducción del artículo 35 del TRLIS y no la materialización de la RIC en actividades de I+D+I, por ser mucho más clara y generosa con el contribuyente. Esta realidad se plasma en que tanto en el pasado como en la actualidad los empresarios canarios no hayan materializado la RIC en actividades de I+D+I (Miranda, 2007).

Debe tenerse en consideración que la materialización de la RIC en actividades de I+D se incorporó a través de la Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado de 2001 y que desde este cambio normativo no se tiene constancia de resolución alguna del TEARC al respecto, mientras que la DGT el 4 de marzo de 2003 (consulta nº 1942) reitera los argumentos recogidos en la modificación legal, señalando qué tipo de gastos de investigación podían ser considerados materialización apta para la RIC.

Ya con carácter vinculante, la DGT se pronuncia nuevamente sobre la RIC y la actividad de I+D+I en la Consulta V1833-05, de 20 de septiembre de 2005, afirmando que sólo sirve como materialización el importe de los gastos de personal satisfechos a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a las actividades de investigación y desarrollo destinadas en Canarias.

La entidad consultante se dedicaba a la fabricación de sistemas electrónicos de control de accesos a edificios, en los que había de invertir en I+D+I, preguntando si podían considerarse aptos más gastos asociados. La

respuesta negativa de la DGT es consecuente con el literal de la norma que, como indica Miranda (2007), se muestra tan clara como restrictiva.

Cabía esperar que la nueva redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994 pudiera dar mayor relieve a la posibilidad de materializar la RIC en actividades de innovación, siendo conscientes de que si continua la deducción del artículo 35 en el ámbito estatal, pocas o ninguna serían las empresas que materialicen la RIC en estas actividades. A este respecto, debe señalarse que la deducción estatal puede que no se prorrogue a partir de 2012 si no alcanza los objetivos previstos, pero es evidente que la estrategia no debe ser contraponer la legislación estatal y el REF, sino favorecer que los recursos acumulados en la REF puedan canalizarse hacia proyectos innovadores que favorezcan la competitividad y la diversificación económica.

Por esta razón, resultaba necesario que el Real Decreto-Ley 12/2006 y su posterior Reglamento incorporaran todas las alternativas posibles para la canalización del ahorro empresarial hacia actividades de innovación.

La redacción de la RIC no aporta una definición concreta de las actividades de I+D que pueden ser objeto de materialización y no explicita la aptitud de los desembolsos realizados por las empresas en IT. A los efectos de evitar confusiones, consideramos de interés que el Reglamento haya asumido, no por aplicación subsidiaria, la definición utilizada en la legislación fiscal para las deducciones de I+D+IT. De esta forma, se mejora la seguridad jurídica y los contribuyentes pueden uti-

lizar los mismos procedimientos que se aplican en el ámbito estatal.

Ahora bien, la historia más reciente de la deducción estatal en innovación pone de manifiesto continuas aclaraciones a los efectos de lograr una definición más operativa. Como se ha señalado, las definiciones sobre I+D+IT aportadas en el ámbito fiscal no necesariamente se ajustan a la concepción ordinaria de las empresas y no adoptan la postura de los manuales metodológicos de los organismos institucionales (Manual de Frascati y el Manual de Oslo). La propia Administración tributaria ha reconocido las dificultades de interpretar estos conceptos que precisan introducirse en campos científicos y tecnológicos muy especializados. Los términos de "mejora tecnológica sustancial" que se incluye en los conceptos de desarrollo e innovación tecnológica son muy difíciles de verificar en la práctica, por lo que la participación de expertos se erige como una solución necesaria. Si bien existen diferentes alternativas para lograr la seguridad jurídica, consideramos que el Reglamento podía haber complementado las definiciones generales con listados de actividades concretas, especialmente en aquellos sectores de la economía canaria con mayores probabilidades de éxito o, al menos, señalar algunas actividades concretas siguiendo la deducción estatal para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación. Un claro ejemplo de lo que tratamos de indicar se encuentra en el artículo 18 del propio Reglamento, en que se detalla de forma pormenorizada las inversiones en largometrajes y cortometrajes, aportando condiciones concretas para que las inversiones realizadas en este sector puedan disfrutar de este incentivo.

A) ACTIVOS INTANGIBLES Y LA RIC COMO AYUDA A LA INVERSIÓN

La RIC puede tener una doble consideración en el marco de la legislación europea, bien como ayuda a la inversión, bien como ayuda al funcionamiento. Estas últimas están expresamente excluidas como ayudas al Estado, si bien quedan admitidas para Canarias como región ultraperiférica. De ahí que la nueva redacción de la RIC se haya adecuado a la exigencia normativa señalando que ayudas pueden ser calificadas por ayudas a la inversión o cuales tienen la calificación de ayudas al funcionamiento.

Las Directrices de Ayudas de Estado con Finalidad Regional para el Período 2007-2013, en su capítulo 4, apartado 1, establecen las formas de ayuda y su nivel máximo. Definen las ayudas regionales a la inversión como aquellas destinadas a un proyecto de inversión nueva o inicial, considerando como tales las inversiones materiales o inmateriales vinculadas a la puesta en marcha de un nuevo establecimiento, la ampliación de un establecimiento ya existente, la diversificación de la actividad productiva de una empresa a productos nuevos o adicionales o las destinadas a un cambio fundamental en proceso productivo global de un establecimiento preexistente.

Las Directrices definen los bienes materiales como activos relacionados con el suelo, los edificios, las instalaciones y maquinarias de las fábricas y, cuando se refiere a la adquisición a terceros, éstos habrán de haberse adquirido en condiciones de mercado. Entre los bienes inmateriales incluyen todo lo que

signifique transferencia de tecnología, adquisición de derechos de patentes, licencias, *know-how* e incluso conocimientos tecnológicos no patentados. Las inversiones de reposición que no cumplan los criterios anteriores no pueden considerarse dentro de las inversiones nuevas, pero sí en determinadas condiciones como ayudas al funcionamiento. No obstante, la Comisión admite que puede considerarse como nueva inversión la compra de activos relacionados con un establecimiento que haya cerrado o que cerrara si no fuera objeto de adquisición por un inversor no relacionado con la empresa adquirida.

Las ayudas a la inversión persiguen básicamente la atracción de la inversión privada como fuente de desarrollo de las estructuras económicas, mientras que las ayudas al funcionamiento se justifican, en el caso de las RUP, para compensar los costes de producción, bien reduciendo el coste del sistema de tributación empresarial (imposición directa), bien disminuyendo la carga impositiva de las operaciones destinadas a la producción y distribución (imposición indirecta).

Como señala Fornieles (2006: 159), las ayudas de funcionamiento son ayudas que tienen por objeto la reducción de los costes habituales de cualquier empresa, lo que se justifica, en el marco ultraperiférico, en la medida en que estos costes habituales se ven incrementados por los costes de ultraperiferia. Las ayudas de inversión son ayudas iniciales, de apoyo al comienzo de la actividad empresarial, persiguiendo la atracción de capitales y el desarrollo de inversiones que redunden en la elaboración de una estructura económica estable y diversificada, así

como en la creación de empleo. Para que una ayuda se considere como ayuda a la inversión, no basta con que presente esa finalidad, si no que ha de calcularse en atención a los costes de la inversión o a costes salariales (Punto 36 de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional para el período 2007-2013).

Las posibilidades establecidas en las directrices han sido ajustadas en el actual diseño del REF, especialmente en la RIC, a los efectos de que se convierta en un instrumento de política económica. A título ilustrativo, las Directrices de Ayudas de Estado permiten considerar el suelo como inversión inicial, si bien la reforma considera que el suelo, edificado o no, no será como regla general objeto de materialización con el propósito de reducir los costes medioambientales y, en los supuestos especiales que es admitido, también se observa objetivos de política económica en tanto que se desea favorecer la rehabilitación de establecimientos turísticos y zonas comerciales situados en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, la promoción de viviendas protegidas que sean destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora, así como las actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 del Impuesto sobre Actividades Económicas.

La materialización en actividades de investigación y desarrollo es una posibilidad insuficientemente tratada y, a pesar de los avances positivos que han existido en la nueva redacción de la RIC, no se aprecia que estos ámbitos constituyan parte del núcleo de la finalidad *extrafiscal* del REF y una prioridad en términos de política económica.

Ahondando en el concepto de inversión inicial definido en RDL 12/2006, la letra A del apartado 4 de la nueva redacción de la RIC señala que en el caso de activo fijo inmaterial, *“deberá tratarse de derechos de uso de propiedad industrial o intelectual, conocimientos no patentados, en los términos que reglamentariamente se determinen, y de concesiones administrativas”*.

Como puede observarse no se señala los diferentes activos intangibles admitidos en la legislación mercantil, sino parece limitarse a un número limitado de los mismos. Parece razonable que no se incluya el fondo de comercio, pero llama la atención que no señale explícitamente los activos de investigación y desarrollo, así como las aplicaciones informáticas, siendo precisamente estos activos los que, directa o indirectamente, pueden potenciar innovaciones en productos y procesos para lograr una estructura económica estable y diversificada.

El literal de la norma no explicita como inversión los activos generados por la empresa y, por tanto, puede interpretarse que solo se admiten los adquiridos a terceros, esto es, los resultantes de negocios jurídicos entre partes independientes (Pérez ,2008: 41). Ahora bien, la Ley General Tributaria, en su artículo 12, señala que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, en virtud del cual las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finali-

dad de aquéllas. La Ley General Tributaria recuerda en su artículo 23.2 que, *“en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”*.

Valorando precisamente la esencia y finalidad del REF, en el siguiente apartado se analiza la aptitud de los **activos** generados por actividades de I+D como inversión inicial, sin detenernos en los **gastos** derivados en estas actividades que solo pueden tener la consideración de ayudas al funcionamiento.

1. Defensa de la I+D como inversión inicial

La calificación de la I+D+IT como ayuda a la inversión (en la Ley se denomina inversión inicial) no sólo permitiría que los activos generados por estas actividades puedan servir para la materialización, sino también la creación de empleo que está asociada a dicha inversión, así como la posibilidad de utilizar la denominada materialización indirecta. En el supuesto de que sea calificada exclusivamente como ayuda al funcionamiento las posibilidades de impulsar actividades de I+D+IT quedarían más recortadas. Así, no podría fomentarse la canalización de financiación mediante sociedades de capital-riesgo que tienen un interés estratégico de máxima importancia para la economía del conocimiento.

Stolowy y Jeny-Cazavan (2001) revela la existencia de dos tipos diferentes de definición sobre activos intangibles en las normas: a) la que intenta acercarse y definir el concepto de

activo intangible, o b) la que se limita a recoger una lista o inventario de los elementos que se encuentran en la categoría de activos intangibles. Hasta la promulgación del nuevo Plan General de Contabilidad, la normativa contable española se ha limitado a señalar un inventario de los elementos considerados como inmateriales, sin aportar una definición sustantiva y los criterios generales para su reconocimiento contable en el balance.

El carácter hipotético-deductivo del Plan General de Contabilidad se aleja del marco regulador de la RIC en materia de activos intangibles, dado que este último se limita a enumerar algunas categorías de activos inmateriales y sin recoger, como ya hemos indicado, una definición o criterios de reconocimiento más generales aplicables a cualquier recurso intangible.

La nueva redacción de la RIC no establece una relación de los diferentes activos fijos materiales, señalando algunas precisiones sobre determinados elementos (terrenos, construcciones, elementos de transporte), bien por respeto a las directrices europeas, bien por decisiones de política económica. En todo caso, se asume que, a efectos fiscales, la materialización en este tipo de activos parte de las definiciones y criterios de reconocimiento contable, sin perjuicio de que deban cumplirse otros criterios para lograr que el inmovilizado material constituya una inversión apta (inversiones nuevas o usadas –empresas de reducida dimensión–, definición de inversión inicial, situados y ser recibidos en el archipiélago canario, plazo de materialización, plazo de permanencia en funcionamiento, etc.).

En la anterior redacción del artículo 27 sólo se hacía referencia a los "activos fijos" sin realizar una limitación o detalle sobre qué tipos de activos podían ser aptos para la RIC, incluidos los inmovilizados inmateriales. Así, la DGT, en contestación de 23 de junio de 1998, señalaba que *"dentro de los activos pueden distinguirse diversas especies, como el inmovilizado inmaterial (concesiones administrativas, propiedad industrial, etc.), el inmovilizado material (patrimonio tangible como muebles e inmuebles, maquinaria, etc.), el inmovilizado financiero (inversiones financieras permanentes de capital, créditos a largo plazo, etc.) y el inmovilizado no realizable (gastos de constitución y primer establecimiento). Por ello, cuando la antedicha Ley se refiere a "activos fijos" sin hacer mayores precisiones, deben entenderse comprendidos en dicha expresión los elementos del inmovilizado empresarial cualquiera que sea su clase o categoría"*.

El Informe de la Comisión (2000; apartado 3.2.1.5) también se pronunciaba sobre los activos inmateriales en virtud de la finalidad perseguida por este incentivo fiscal, señalando que *"no debe interpretarse de forma que suponga una negación absoluta de la aptitud de todos los activos inmateriales para la materialización de la RIC"* y explicita las concesiones administrativas y los derechos de propiedad industrial. Sin embargo, no menciona las aplicaciones informáticas u otros activos intangibles.

Dado el carácter no vinculante de la opinión incluida en el Informe de la Comisión fue necesario realizar una consulta contestada por la DGT el 25 de abril, en virtud de la cual

se consideran como inversiones aptas las concesiones administrativas, los derechos de propiedad industrial y las aplicaciones informáticas vinculadas a actividades económicas desarrolladas en Canarias. Sin embargo, en la pregunta no se hace referencia a los gastos de investigación y desarrollo, entre otros posibles activos intangibles, probablemente por su escasa presencia en la realidad del tejido empresarial canario.

Esta consulta manifiesta un aspecto esencial al no limitarse a expresar una interpretación del literal de la norma, sino que hunde su razonamiento en los propósitos de este incentivo fiscal: *"cuando el tipo de activo inmaterial permita asegurar de forma razonable que se localizan en Canarias los efectos económicos y sociales que se derivan de la explotación del mismo, garantizando así su utilidad para el desarrollo económico canario, su adquisición puede ser válida para la materialización de la RIC"*.

Así, la consulta de la DGT de 1 de febrero de 2005 (V0116-05) analiza si los derechos para la distribución de un producto en una de las islas son un inmovilizado inmaterial apto para la materialización de la RIC. En primer lugar, la DGT señala que la adquisición a título oneroso de un derecho de distribución puede suponer la adquisición de un activo fijo o inmovilizado inmaterial cuando cumple los criterios de valoración y registro de la normativa contable. En segundo lugar, nuevamente reitera que *"una correcta interpretación del precepto no debe impedir que, en aquellos casos en que se localicen en Canarias los efectos económicos derivados de la explotación de un inmovilizado inmaterial, garanti-*

zando así su utilidad para el desarrollo económico canario, su adquisición puede ser válida para la materialización de la RIC”.

Esta doctrina administrativa también se desprende de otras consultas que tratan de valorar la aptitud de determinados activos intangibles. Así, se confirma la aptitud de los activos intangibles resultantes de obras de mejoras realizadas en inmuebles arrendados en contratos de larga duración (Consulta DGT V0210-05, de 11 de febrero); se niega la materialización en la creación de un programa informático (software) consistente en un videojuego, cuya propiedad es transmitida posteriormente a otra empresa o empresas domiciliadas en Canarias (Consulta DGT V0621-05, de 14 de abril); se restringe la materialización de los gastos de investigación y desarrollo desarrollados por medios propios a los costes de personal efecto directamente a las actividades del proyecto (Consulta DGT V1833-05, de 20 de septiembre).

Consideramos que la aptitud de los activos intangibles como inversiones aptas para la materialización de la RIC debe realizarse atendiendo al carácter finalista e instrumental de este incentivo fiscal en el marco del REF, esto es, como institución que tiene por finalidad promover el desarrollo económico y social del Archipiélago canario en términos de reconocibilidad por la conciencia social canaria actual.

Siendo cierto que la regulación específica se contiene en la nueva redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994, no conviene olvidar que este concreto precepto del ordenamiento jurídico-positivo es ante todo

un mecanismo fiscal propio del REF. La interpretación y aplicación de la RIC no puede ignorar la institución histórico-jurídica más amplia del que forma parte indisoluble, el REF, cuya función esencial es promover el desarrollo económico y social del archipiélago. Como ha señalado el Tribunal Supremo (STC 16/2003), el REF es un conjunto de elementos de carácter instrumental, los cuales son puros medios para la atención de las circunstancias del “hecho insular” en el marco de la efectividad del principio de solidaridad y del establecimiento de un adecuado y justo equilibrio económico entre las distintas partes del territorio español.

La RIC es indudablemente uno de los elementos integrantes del REF, por medio del cual, éste último hace efectivo su carácter finalista. Este incentivo fiscal es inherente a la imagen que la actual sociedad canaria reconoce en esa institución como instrumento promotor del desarrollo económico y social del Archipiélago. La regulación, interpretación y aplicación de la RIC deben contemplarse desde la perspectiva de su consideración como parte integrante del REF.

Por los motivos expuestos, consideramos oportuna la propuesta realizada por las universidades canarias al borrador de Reglamento señalando que *“los activos adquiridos o generados en actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que cumplan los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en este Reglamento tendrán la consideración de inversión inicial, bien porque suponen la diversificación de la actividad para la elaboración de nuevos productos o servicios, bien porque suponen una transfor-*

mación sustancial del proceso de producción de un establecimiento”.

Esta propuesta no fue considerada explícitamente en la redacción final del Reglamento, por lo que es preciso analizar si las actividades de investigación y desarrollo pueden ser consideradas como inversión inicial.

La nueva redacción de la RIC indica que *“reglamentariamente se determinarán los términos en que se entienda que se produce la creación o ampliación de un establecimiento y la diversificación y la transformación sustancial de su producción”*, siendo clarificado tales conceptos jurídicos a través del artículo 8 del Reglamento, indicando:

1. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la creación de un establecimiento cuando determine su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de una actividad económica.
2. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la ampliación de un establecimiento cuando tenga como consecuencia el incremento del valor total de los activos del mismo.
3. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos cuando la misma tenga por finalidad obtener un producto o servicio distinto o que presente una novedad esencial y no meramente formal o accidental, respecto de los que

dicho establecimiento viniera elaborando con anterioridad a la realización de la inversión.

4. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento cuando el nuevo proceso tenga unas características o aplicaciones desde el punto de vista tecnológico que difieren de forma esencial del existente en dicho establecimiento con anterioridad a la inversión.

Las definiciones aportadas en los apartados 3 y 4 se aproximan al concepto de innovación tecnológica recogido en el artículo 35.2 del TRLIS, dado que para nuestra legislación fiscal es innovación 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”*. Ahora bien, el apartado 3 se dirige a identificar las inversiones que permiten diversificar la actividad de un establecimiento, esto es, es suficiente con obtener un producto o servicio distinto con respecto a los que el establecimiento viniera realizando con anterioridad. Así mismo, se considera que también existe diversificación cuando el producto o servicio presenta una novedad esencial de carácter subjetivo, pero no requiere que tal novedad tenga naturaleza tecnológica. La diversificación puede desarrollarse mediante una estrategia innovadora en sentido amplio, no requiriéndose que los productos o servicios difieran sustancialmente, desde un punto de vista tecnológico, de los existentes con anterioridad.

En la medida que la actividad de I+D+IT permita la diversificación en productos o innovaciones tecnológicas en procesos, no encontramos impedimento conceptual para que los activos intangibles resultantes de estas actividades no sean considerados como inversiones iniciales. Negar la condición de inversión inicial a los activos generados internamente en actividades de investigación y desarrollo, por el hecho de no ser adquiridos a terceros, es como si se negara tal condición a la construcción de un edificio u otro activo material por medios propios. Lo relevante es que se adquiera en condiciones de mercado y constituya un activo para la empresa.

Si la adquisición a terceros en condiciones de mercado se interpreta como negocios jurídicos entre personas diferentes, los sujetos que hayan dotado la RIC podrán materializarla mediante la adquisición de tales conocimientos, sean importados o generados en Canarias, estén patentados o no, siempre y cuando exista un derecho de protección claramente identificado y se espere obtener beneficios en su explotación económica (condición de activo).

2. Derechos de propiedad intelectual

El Reglamento de la RIC señala explícitamente que tendrán consideración de inversión inicial los derechos de uso de la propiedad intelectual. A este respecto, no cabe detenerse en los derechos morales de los autores como parte del contenido de la propiedad intelectual, pues son irrenunciables e inalienables (artículo 14 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado mediante Real Decreto-Legislativo 1/1996,

de 12 de abril), considerándose invalido todo tipo de negocios por el que el autor renuncie a ellos o los transmitan.

A los efectos del presente trabajo procede analizar los derechos de explotación de la propiedad intelectual y sus distintas manifestaciones (reproducción, distribución, comunicación pública y transformación), sabiendo que dicho derecho puede ser objeto de transmisión y, en su caso, de concesión, esto es, cabe distinguir entre la transmisión plena o a título de propiedad (denominada bajo el término cesión en la Ley de Propiedad Intelectual) y la transmisión limitada, temporal o a título de uso. En nuestra opinión, la adquisición onerosa de tales derechos servirá para la materialización de la RIC con independencia de que la transmisión sea plena o limitada, siempre y cuando tales derechos sean controlados económicamente y se espere obtener beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

La propiedad o el derecho de uso son conceptos jurídicos que no prejuzgan el reconocimiento de un determinado activo intangible. Ahora bien, la correcta materialización no solo exige la consideración de tales derechos como activos, sino que se debe concretar la localización de tales derechos en Canarias, esto es, se requiere delimitar que la producción y/o explotación de tales derechos se circunscribe en territorio canario. Así mismo, la calificación de tales activos como inversión inicial requiere demostrar que su adquisición permite la creación o ampliación de un establecimiento o facilita la diversificación de la actividad o la transformación sustancial de la producción.

a) Contrato de edición en general

En el contrato de edición en general de una obra, el autor no se desprende de la titularidad de su derecho de explotación, sino que autoriza a otro a que lo utilice temporalmente. Estamos en presencia de contratos limitados en el tiempo y a un determinado espacio territorial, indicándose en el artículo 43 del TRLPI que de no mediar pacto en estos aspectos la cesión se limita a cinco años y el ámbito territorial de explotación al país donde se realice la misma. La cesión puede ser exclusiva o no, según el cesionario disponga de la facultad de explotar la obra con exclusión de otras personas, incluido el propio cedente, y le concede, además, el derecho de otorgar cesiones no exclusivas a terceros. Estamos en presencia de contratos regidos por la onerosidad, donde la remuneración de los autores se realiza de acuerdo con lo pactado y en función de la modalidad de explotación.

El cesionario que satisface un precio a tanto alzado para explotar una determinada obra en exclusividad deberá registrar tal derecho como un activo intangible, siempre y cuando se espere beneficios futuros en la reproducción, distribución o comunicación pública de la obra en cuestión. En tanto se inserte en la definición sustantiva de inversión inicial, así como en el resto de requisitos constitutivos establecidos en el RDL 12/2006, dicho activo es apto para esta modalidad de materialización de la RIC.

b) Contrato de representación teatral y ejecución musical

Estos contratos están regulados en los artículos 74 a 85 del TRLPI, cuyo objeto es

específicamente los actos de comunicación pública de una obra literaria, dramática, musical, dramático-musical, pantomímica o coreográfica. Aquí el cesionario se obliga a llevar a cabo la comunicación pública de las obras señaladas en las condiciones establecidas en el correspondiente contrato. Pero el hecho de que el objeto se limite a los actos de comunicación pública no prejuzga que el cesionario valore los criterios para reconocer tal derecho como un activo intangible y, por ende, su aptitud en la materialización de la RIC.

c) Contratos de producción de obra audiovisual

Estas modalidades de contratos se configuran como el medio de transmisión en exclusiva del derecho de explotación de una obra audiovisual si no media pacto en contrario. Como señala Blasco (2004: 300), la cesión a la que se refiere el artículo 88 de la Ley opera como una auténtica transmisión, si bien con peculiaridades propias debido al objeto de la misma, pues el derecho de autor no es enajenable.

El artículo 18 del Reglamento señala que la RIC *"se podrá materializar en la producción de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y series audiovisuales de ficción, animación o documental, así como en el desarrollo de programas, cuando todas ellas se hayan efectuado en Canarias"*. La territorialidad constituye un elemento básico de este incentivo fiscal por lo que el Reglamento exige que las obras sean realizadas por una persona o entidad con domicilio social y sede de dirección efectiva en la Comunidad Autónoma de Canarias o aquellas realizadas

por personas o entidades no residentes fiscales en dicho territorio con establecimiento permanente en el mismo que cumplan los siguientes requisitos:

- a) La persona o entidad productora o coproductora deberá estar inscrita en el Registro de Empresas Audiovisuales de Canarias.
- b) Las producciones audiovisuales realizadas en régimen de coproducción tendrán la consideración de producciones canarias siempre que la aportación del productor canario supere el veinte por ciento del coste de la misma.
- c) Cuando, de acuerdo con la legislación estatal vigente en cada momento, puedan ser certificados como proyectos de coproducción canarios aptos para la materialización de la reserva, por existir una participación limitada a una aportación financiera, siempre que se admitan una o varias participaciones minoritarias limitadas al ámbito financiero, conforme al contrato de coproducción, que no sean inferiores al diez por cien ni superiores al veinticinco por cien del coste de producción.
- d) En términos artísticos la aportación del coproductor canario deberá comportar una participación técnica o artística con, por lo menos, un elemento considerado creativo, un actor en papel principal o, en su defecto, un actor en papel secundario o un técnico

especializado jefe de equipo, entendiéndose como técnico o artista canario a aquella persona con residencia o domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de Canarias.

- e) Las producciones deberán de tener en todo caso un mínimo de 2 semanas de rodaje en interiores o exteriores en las Islas Canarias, salvo que por circunstancias, debidamente justificadas, no pudieran realizarse en el ámbito de las mismas.
- f) Aquéllas a cuyas obras les sea otorgado el certificado de obra canaria por la Consejería competente del Gobierno de Canarias, quien analizará el cumplimiento de los requisitos expuestos en las letras a) a e) anteriores. Dicho certificado será vinculante para la Administración tributaria competente.

Interesa destacar aquí que sólo será apta la materialización de la reserva para inversiones en Canarias en largometrajes y cortometrajes producidos por terceros si aquellos son objeto de reproducción y distribución exclusivamente en el archipiélago canario. Es precisamente en esta modalidad donde se pone de manifiesto los contratos de producción de obra audiovisual, no requiriéndose que la obra sea desarrollada en Canarias, sino que los efectos económicos derivados de la reproducción y distribución sean exclusivos de este ámbito territorial.

Cabe incluir aquí la explotación comercial de las obras audiovisuales realizadas por

los distribuidores, como intermediarios entre los productores y los exhibidores. Estos empresarios realizan su actividad comercial a través de contratos de distribución que conciertan con el productor o a través de contratos de exhibición que puedan concertar con empresarios de salas de espectáculos. El contrato de exhibición liga al distribuidor con el empresario de espectáculos, obligándose el primero, a cambio de un precio, a ceder al segundo el uso o goce de la obra audiovisual para exhibición y proyección al público. Ahora bien, en este caso puede existir dificultad para la valoración y registro del derecho como activo intangible, dado que la remuneración puede no pactarse a tanto alzado, sino proporcional a los ingresos de la explotación y, por otra parte, el autor tiene derecho a revisión de la remuneración si se manifiesta una desproporción entre la remuneración pactada y los beneficios obtenidos por el cesionario.

En España no existe una normativa contable específica para la industria de la creación en sentido amplio, como las editoriales, los productores fonográficos o audiovisuales, las entidades de emisión, etc., las cuales se caracterizan por el desarrollo de una actividad económica de la que resultan derechos de propiedad intelectual o industrial. No existen planes contables para estos sectores y tampoco resoluciones o consultas por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Tampoco existen pronunciamientos concretos en las Normas Internacionales de Información Financiera del *International Accounting Standards Board*. Por su parte, los productores y distribuidores audiovisuales de Estados Unidos se rigen por pronunciamien-

tos de la *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) (Statement of Position 00-2, *Accounting by Producers or Distributors of film*). En diciembre de 2000 fue incorporada por el *Financial Accounting Standards Board* (FASB). En términos generales, se permite reconocer como activo los gastos incurridos en la generación de una producción y proceder a su amortización de forma paralela a su secuencia de explotación.

Los derechos sobre obras audiovisuales cumplen con la definición de activo intangible y son citados por la NIC 38 en diversos párrafos (6, 9 y 78). Sin embargo, existe duda si tales producciones audiovisuales se pueden considerar como una actividad de desarrollo y, en consecuencia, que los recursos dedicados se deban considerar como activos o gastos. Incluso cabe interpretar que las distintas ventanas de explotación de una obra audiovisual son objetos de transacción y deben ser consideradas como una generación de su inventario, mientras que las obras audiovisuales para las cuales ya se han vendido las ventanas de explotación deben ser consideradas como activos no corrientes disponibles para la venta.

Esta amplia gama de interpretaciones requiere de un pronunciamiento contable específico por parte del ICAC, no sólo para un adecuado reconocimiento de la realidad económico-financiera de esta industria, sino también por las consecuencias que, en nuestro caso, tiene para la materialización de la RIC al requerirse el registro de las producciones audiovisuales como activo, aunque implícitamente se está asumiendo en el artículo 18 del Reglamento de este incentivo fiscal.

d) Los programas de ordenador (aplicaciones informáticas)

Ya se ha señalado que las aplicaciones informáticas no se explicitan como inversión inicial en el Reglamento de la RIC, pero tal omisión no es óbice para su consideración en la medida que los derechos de uso de los programas informáticos constituye una manifestación particular de la propiedad intelectual. Los programas de ordenador o el software informático en general también están amparados bajo los derechos de explotación de la propiedad intelectual, en virtud de los cuales la entidad titular de los mismos tiene la facultad de transmitir tal derecho o cederlo para su uso a otras personas.

El derecho a uso de los programas de ordenador puede dar lugar a distintas situaciones jurídicas, desde la adquisición de la propiedad del programa informático y, por tanto, el pleno derecho a la percepción de los derechos de explotación; la adquisición del derecho a uso para su explotación mercantil satisfaciendo un precio tanto alzado o periódico por el derecho de utilización de los derechos de autor sobre el programa; licenciar el derecho de uso del programa para las necesidades de la propia organización, sea por copia en disco duro o a fines de archivo o haciendo copias para su empleo dentro de la organización (las denominadas licencias de sitio); incluso, la adquisición del código fuente del programa mediante contrato de *know how*, asimilable al uso o derecho de uso del secreto derivado de la experiencia o conocimiento, aún cuando registrado al amparo de la propiedad intelectual por el cedente.

Generalmente se produce la transmisión del derecho cuando los programas son desarrollados para cubrir necesidades específicas de una determinada persona. La cesión de uso es más habitual cuando la empresa adquirente está interesada en el derecho de uso indefinido, habida cuenta de que la adquisición de un derecho exclusivo supone un esfuerzo económico innecesario. De esta forma, en la mayoría de los casos el titular del derecho de explotación sólo cede el mero derecho de uso en el ámbito interno de la empresa, por tiempo limitado o no y sin facultad de cederlo a terceros (Blasco, 2004).

Los programas informáticos específicos que permiten el funcionamiento de un determinado equipo de proceso de información, tal y como ocurre con el sistema operativo de un ordenador, son tratados como elementos del inmovilizado material. Solo serán tratados como activos intangibles aquellos programas informáticos que no constituyan parte integrante del equipo, al gozar del criterio de identificabilidad, porque el titular del derecho puede darlo en explotación, ya sea individualmente o junto un equipo informático. Este criterio difiere, en parte, del pronunciamiento realizado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la Consulta 2º, de 27 de noviembre de 1996, de acuerdo a las normas particulares del inmovilizado inmaterial establecido en el extinto Plan General de Contabilidad de 1990. Dicho organismo señalaba que *"en el caso de que la empresa elabore o adquiera una máquina por un importe global que incluya el programa informático necesario para su funcionamiento, deberá separarse su importe con objeto de que éste quede registrado como inmovilizado inmate-*

rial, permitiendo de esta forma que su amortización se realice de acuerdo con su naturaleza". No obstante, en dicha consulta también se señala el siguiente literal: "si las máquinas se identifican con una instalación técnica que incluye la aplicación informática dentro del conjunto de elementos que configuran aquéllas, no debe separarse el importe correspondiente a los distintos elementos que la componen y deberán estar sometidos al mismo ritmo de amortización".

La aptitud de las aplicaciones informáticas generadas internamente como inversión inicial se encuentran con los mismos problemas que los señalados para los activos derivados de las actividades de I+D.

Las bases de datos también están protegidas por los derechos de autor pudiendo dar lugar a un activo intangible cuando se den los criterios de reconocimiento establecido en el marco conceptual contable, esto es, cuando se trate de un derecho controlado económicamente y se espere obtener beneficios futuros. El control económico queda constatado si se produce la transmisión plena a cambio de un precio a tanto alzado, pero con habitualidad se cede el derecho de uso de una determinada base de datos por tiempo limitado, inferior a un año, lo que impide su consideración como activo intangible. Como también puede ocurrir con los programas de ordenador, las bases de datos pueden enmarcarse en prestaciones simples de servicios profesionales, en cuyo caso no dan lugar al registro de activos por parte del adquirente. Sin embargo, puede adquirirse o cederse licencias de uso de las bases de datos, en cuyo caso es preciso analizar el reconocimiento de activos de acuerdo a los criterios contables.

Los videojuegos constituyen una combinación de diferentes creaciones o elementos que pueden ser utilizados y protegidos separadamente (el programa informático en sí mismo considerado, las imágenes y los sonidos que se desarrollan en el mismo). La protección de estos elementos también gozan del derecho de explotación intelectual, pudiéndose ser transmitidos o cedidos temporalmente. Por tanto, la materialización de la RIC servirá para aquellas empresas que desarrollen un videojuego en Canarias para su explotación económica o bien adquieran la propiedad plena de un videojuego, si bien en este último caso es preciso que su explotación quede limitada al territorio canario.

e) Otros derechos de explotación de la propiedad intelectual

Además de los elementos intangibles que pueden surgir de los acuerdos contractuales anteriormente mencionados, pueden existir otros que serán reconocidos como tales en balance, siempre que cumplan los criterios contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad y los requisitos especificados en estas normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad.

Así, en los contratos publicitarios una agencia puede concertar con el creador la realización de una obra mediante el contrato de creación publicitaria, lo que llevará, si no media pacto en contrario, a la presunción de cesión en exclusiva a favor de la agencia del derecho de explotación de la obra, sólo para los fines previamente establecidos en el correspondiente contrato (artículo 43 del TRLPI). En el supuesto de que el derecho de

explotación de la creación publicitaria tenga un periodo temporal superior a un ejercicio económico puede dar lugar a un activo intangible, dado que goza de identificabilidad, valoración fiable y probabilidad de obtener beneficios futuros.

3. Derechos de propiedad industrial

En este apartado se desarrolla brevemente las principales figuras que comprende la propiedad industrial, atendiendo especialmente en los derechos de explotación de este especial tipo de propiedad. Al igual que ocurre con los derechos de propiedad intelectual, los activos intangibles sólo se pueden reconocer cuando sea probable obtener beneficios económicos futuros y el coste del activo pueda ser valorado de forma fiable. Si bien la valoración no constituye un problema cuando se produce una transacción onerosa con un tercero, tal y como exige el marco normativo de la RIC, adquiere mayor dificultad evaluar la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros, dado que se precisa utilizar hipótesis razonables y fundadas, de modo que representen una adecuada estimación respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo intangible.

a) Las patentes, los modelos de utilidad y el diseño industrial

Las patentes otorgan al titular registral un derecho de propiedad exclusivo sobre la invención, sobre el bien inmaterial que compendia "una solución original de un problema técnico, susceptible de aplicación práctica en el sector de los bienes y servicios".

El derecho de explotación de una patente se puede llevar a cabo por cualquiera de los medios que existen en Derecho, esto es, se posibilita la transmisión plena (cesión), la transmisión negocial limitada, licencias contractuales, usufructo, etc. En las licencias de pleno derecho, donde el titular de una patente ofrece su explotación a cualquier sujeto en calidad de licenciataria a cambio de un precio, resulta más fácil valorar los criterios de reconocimiento contable respecto a otros regímenes que limitan las facultades de explotación de licenciataria, especialmente aquellas que hacen referencia a la exclusividad. La innovación tutelada por la patente bajo monopolio legal de realización implica un bien inmaterial que acrece el capital organizativo de la empresa (Rosembuj, 2003: 92).

Las patentes abarcan una amplia gama de invenciones por lo que se puede lograr la materialización de la RIC en una diversidad de sectores económicos, pero también es cierto que no todas las invenciones son patentables, ni siempre interesa la protección de los mismos. La creación intelectual del I+D observa grados diferentes de construcción jurídica que no siempre, ni en cualquier situación, culmina en la plena propiedad intelectual o industrial. Puede resultar en un secreto de la organización, que supone una indagación original o un nuevo descubrimiento provisional o el interés de la organización de la reserva de su desarrollo le conduce al sigilo a fin de evitar la difusión de efectos "spillover" de terceros (Rosembuj, 2003: 87).

Así, las invenciones biotecnológicas son protegibles mediante el derecho de patentes. El marco normativo viene establecido en el

ámbito europeo por la Directiva 98/44/CE, relativa a la protección jurídica de las invenciones biotecnológicas, y en el ámbito nacional por la Ley 10/2002, de 29 de abril, por la que se modifica la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, para la incorporación al Derecho español de la Directiva 98/44/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de julio, relativa a la protección jurídica de las invenciones biotecnológicas. Son patentables las invenciones nuevas que impliquen actividad inventiva y sean susceptibles de aplicación industrial, aun cuando tengan por objeto un producto que esté compuesto o que contenga materia biológica o un procedimiento mediante el cual se produzca, transforme o utilice la materia biológica. Así mismo, la materia biológica aislada de su entorno natural o producida por medio de un procedimiento técnico podrá ser objeto de una invención, aun cuando ya exista anteriormente en estado natural.

Ahora bien, una decisión estratégica a considerar es si la invención biotecnológica debería patentarse, teniendo en cuenta en qué medida se puede obtener una patente de alcance y susceptible de defensa. Resulta difícil obtener protección mediante patente para algunos productos, como los anticuerpos monoclonales, debido al rápido desarrollo de las técnicas para generarlos. Asimismo, la concesión de la patente requiere la divulgación de la línea celular que genera los anticuerpos monoclonales y, en consecuencia, todo uso no autorizado de la línea celular debería controlarse a través de medidas costosas y que requieren un enorme trabajo y que probablemente conlleven litigios en materia de infracción de patentes. Por otro

lado, algunos enfoques tecnológicos pueden ser diseñados o eludidos mediante aproximaciones similares. O bien una tecnología puede desarrollarse tan rápidamente que la invención puede superarse antes de patentarla. Por este motivo, en ciertos casos, en lugar de solicitar y conceder licencias de patentes, un simple acuerdo de transferencia de material que incluya la licencia de conocimientos técnicos (no patentados) con la cesión de la línea celular u otros materiales pertinentes y una obligación mutua de confidencialidad puede servir mejor a los intereses de las partes.

Por lo que respecta a los modelos de utilidad, estos constituyen una invención de menor entidad que la invención patentable, las cuales hacen referencia a las invenciones que, siendo nuevas e implicando una actividad inventiva, consisten en dar a un objeto una configuración, estructura o constitución de la que resulta una ventaja prácticamente apreciable para su uso o fabricación. Lo relevante es que los modelos de utilidad gozan de protección, siendo este derecho transmisible por todos los medios reconocidos en nuestro Derecho. En la medida que la protección legal concedida manifieste un claro derecho de exclusividad sobre los beneficios, no existen dudas sobre su reconocimiento contable como activo intangible.

También gozan de protección el derecho sobre el diseño industrial, el cual se adquiere mediante la inscripción en el Registro de la Propiedad de Diseños, por el que se confiere el derecho exclusivo de explotación (artículo 45 y siguientes de la Ley). Este carácter de exclusividad permite valorar la apropiación y control de los beneficios futuros asociados al

diseño industrial y, por ende, cumplir con uno de los criterios para su reconocimiento con activo intangible, mientras que será el precio satisfecho el que permita asegurar la fiabilidad en la valoración.

Tanto el Plan General de Contabilidad como las NIC 38 permiten el reconocimiento de estos activos intangibles en el inmovilizado intangible, si son objeto de una transacción aislada. Sin embargo, el reconocimiento de un activo intangible por los diseños industriales generados por el equipo de diseño de una empresa, se debe distinguir si el activo surge de una Fase de Investigación o de una Fase de Desarrollo. Nos encontramos ante un uso extraño de los términos Investigación y Desarrollo. En la NIC-38 por Fase de Investigación y por Fase de Desarrollo se entienden una serie de actividades que van más allá de la acotación de I+D utilizada en planes contables como el español. Aunque también es cierto que las definiciones de I+D no se incluye en la estructura básica (marco conceptual, normas de valoración y registro, cuentas anuales), sino en el apartado de relaciones contables que tiene un carácter potestativo.

Para la NIC 38 la fase de Desarrollo se define como la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial. La expresión "o de cualquier otro tipo de conocimiento" o "sustancialmente mejorados" permite considerar el diseño

industrial generado internamente como un resultado de la fase de desarrollo, en cuyo caso, los gastos de generación se puede reconocer como un activo intangible, sujeto evidentemente al cumplimiento de las disposiciones establecidas en la NIC 38 (párrafo 57). No obstante, también cabe interpretar que el diseño industrial generado internamente no constituye un resultado de una fase de Desarrollo y, en consecuencia, los recursos dedicados a su generación se deben imputar como gastos del ejercicio en el que se hayan devengado.

De lo anteriormente expuesto se desprende que no existen criterios consensuados sobre la activación de los gastos de desarrollo de diseños industriales. Esta indefinición puede generar problemas interpretativos en la materialización de la RIC como ayuda al funcionamiento, dado que sólo se admitiría cuando la generación interna de un diseño industrial sea concebida como resultante de una fase de desarrollo.

b) Las obtenciones vegetales

La protección de variedades vegetales constituye una modalidad de protección dentro del derecho de propiedad industrial. Tradicionalmente se acudía al derecho de patentes para dotar de protección a las nuevas creaciones obtenidas a través de las técnicas de reproducción de material vegetal. En la actualidad la normativa europea en materia de patentes excluye expresamente la posibilidad de proteger las variedades vegetales a través de esta figura de propiedad industrial (Reglamento nº 2100/94 del Consejo, de 27 de julio de 1994, relativo a la

protección comunitaria de las obtenciones vegetales).

Las obtenciones vegetales están reguladas por la Ley 3/2000, de 7 de enero, de Régimen jurídico de la protección de las obtenciones vegetales, reformada por la Ley 3/2002, en la que se reconoce a las comunidades autónomas la competencia para el ejercicio de las actividades de tramitación de los procedimientos para la concesión de títulos de obtención vegetal. Dicha legislación protege el derecho del obtenedor (persona que haya creado o descubierto y desarrollado una variedad, o sus causahabientes) sobre una variedad vegetal nueva mediante la concesión de un "Título de Obtención Vegetal" que, previamente registrado en el Registro Oficial de Variedades Vegetales Protegidas del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, confieren al titular el derecho exclusivo, a llevar a cabo, entre otras actuaciones, la venta o cualquier otra forma de comercialización.

Nuevamente nos encontramos con un derecho que puede ser objeto de transmisión plena (cesión) o limitada (licencias). Serán las particularidades establecidas en los respectivos contratos los que permitan apreciar si se deducen activos intangibles para el adquirente de las mismas.

Por otra parte, es preciso señalar que los activos biológicos que tengan la funcionalidad de activo fijo (véase NIC 41 contabilidad agrícola) son aptos para la materialización de la RIC. Si bien la redacción del articulado de este incentivo fiscal sólo hace referencia al inmovilizado material e inmaterial, es razonable

que se extienda a los activos biológicos que tenga la misma funcionalidad. Así se desprende de la Consulta de la DGT V0567-07, de 19 de marzo de 2007, en la que se admite que la adquisición de plantas madre son susceptibles de ser tratadas como adquisición de activo fijo afecto a una explotación económica, consistente en la producción y comercialización de flores, asumiendo que dicho activo biológico esté situado y utilizado en el archipiélago canario. La DGT indica que la adquisición de un activo biológico se registre como inmovilizado material amortizable atendiendo a su vida útil y susceptible de corrección valorativa. En lo tocante a la determinación del momento de su puesta en funcionamiento de este activo biológico habrá que atender a las condiciones necesarias para su explotación económica, lo que puede resultar un problema si el plazo para alcanzar tal condición supera el plazo fijado para cumplir con la efectiva materialización de la RIC.

De lo anterior se desprende que, más allá de los derechos de propiedad industrial registrado como activos intangibles, los activos biológicos pueden ser aptos para la RIC, ya sean animales vivos o plantas, siempre que sean adquiridos a terceros y cumplan con la funcionalidad de activo fijo. Lógicamente no constituyen activos aptos los productos agropecuarios obtenidos de los activos biológicos, ni tampoco los productos resultantes del procesamiento. A título ilustrativo, la adquisición de ganado lechero permite materializar la RIC, pero no la leche (producto agropecuario) o los quesos obtenidos (producto resultante de su procesamiento). Tampoco es apto el ganado vacuno para el sacrificio en tanto que no constituye

un activo fijo permanente para la empresa adquirente.

c) Protección de los signos distintivos

Entre las normas particulares sobre los activos intangibles, el Plan General de Contabilidad advierten que *“en ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente”*. Esta limitación es idéntica a la establecida en el párrafo 63 de la NIC 38, referida únicamente a los activos intangibles generados internamente, pero que en ningún momento afecta a la adquisición realizada a terceros.

Se entiende por marca, todos signo susceptible de representación gráfica que sirva para distinguir en el mercado los productos o servicios de una empresa de los de otras (artículo 4.1 de la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.). Por tanto, las marcas tienen como característica principal la función de diferenciación de productos y servicios, constituyendo un derecho subjetivo que otorga a su titular el derecho y deber exclusiva de utilizarla bajo sanción de caducidad.

La marca en tanto que puede ser objeto de negocios jurídicos y así el artículo 46.2 de la Ley dispone que, con independencia de la transmisión de la totalidad o de parte de la empresa, la marca y su solicitud podrán transmitirse, darse en garantía o ser objeto de otros derechos reales, licencias, opciones

de compra, embargos u otras medidas que resulten del procedimiento de ejecución, para todos o parte de los productos o servicios para los cuales estén registradas o solicitadas, e inscribirse en el Registro de Marcas, sin perjuicio de los demás negocios jurídicos de que fuere susceptible el derecho de marca.

Interesa señalar que la transmisión de la empresa en su totalidad presupone también la de sus marcas, salvo pacto en contrario (artículo 47.1 de la Ley), pero interesa aquí si tales activos intangibles quedan integrados dentro del fondo de comercio. En este sentido, la NIC 38, en su párrafo 35 a 37, señala algunos aspectos que precisan ser analizados, pues si bien no son de aplicación directa a nuestra normativa, no cabe duda que reflejan criterios de ayuda para el razonamiento que pueda realizarse.

Señala esta norma internacional que el valor razonable de los activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios, normalmente puede medirse con suficiente fiabilidad, para ser reconocidos de forma independiente del fondo de comercio. Así, un activo intangible adquirido en una combinación de negocios podría ser independiente, pero sólo si se le considera junto con otro activo material o intangible asociado al mismo. Por ejemplo, es posible que el título con el que se publica una revista no pudiera ser capaz de ser vendido de forma separada de la base de datos asociada de suscriptores, o una marca para agua natural de manantial podría estar asociada con un manantial concreto y podría no ser vendida independientemente del mismo. En tales casos, el adquirente reconocerá el grupo de activos como un único acti-

vo, independientemente del fondo de comercio, si los valores razonables de los activos del grupo no se pueden medir de forma fiable.

Un caso similar es el de los términos "marca" y "nombre comercial", que son a menudo empleados como sinónimos de marca registrada y otro tipo de marcas. Sin embargo, los primeros son términos comerciales generales, normalmente usados para hacer referencia a un grupo de activos complementarios como una marca registrada (o marca de servicios) junto a un nombre comercial, fórmulas, componentes y experiencia tecnológica asociados a dicha marca. El ordenamiento jurídico positivo no rechazaba absolutamente que el nombre comercial pudiera ser objeto de tráfico jurídico, en su individualidad, desligada de la transmisión de la empresa. La norma contable también entiende que la entidad adquirente reconocerá como un activo individual un grupo de activos intangibles complementarios, entre los que se incluya una marca, siempre que los valores razonables individuales de los activos complementarios no se puedan medir con fiabilidad. Si los valores razonables de los activos complementarios se pudieran medir con fiabilidad, la adquirente podrá reconocerlos como un activo individual suponiendo que los activos individuales tengan vidas útiles similares.

No cabe detenerse en los derechos de protección de otros signos distintivos, como los que recaen sobre el rótulo de establecimiento, las denominaciones geográficas de los productos y servicios, así como las denominaciones de calidad, en tanto que no pueden ser objeto de transmisión. No obstante,

los rótulos de establecimiento pueden beneficiarse de la protección de la Ley de Marcas a través de su conversión en marca o en nombre comercial.

En todo caso, la redacción actual de la RIC recoge nuevamente que serán aptos para la materialización los derechos de propiedad industrial "*que no sean meros signos distintos del sujeto pasivo o de sus productos*". La Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas no realiza una distinción entre los signos distintivos significativos respecto a otros de inferior importancia, por lo que no se comprende el alcance que desea el legislador cuando hace referencia a "meros signos distintos", pudiendo comprender aquellos signos distintivos que no pueden ser objeto de transmisión, o bien quererse excluir los elementos que componen el *brand* (logos, símbolos o figuras utilizadas como proyección comercial de los signos distintivos, normalmente del nombre comercial o de los productos), o cualquier otra acotación. Considerando su cercanía conceptual con el fondo de comercio, puede ser el argumento para mantener una limitación sobre las marcas.

4. Conocimientos técnicos no patentados

El RDL 12/2006 incluye los conocimientos no patentados como una alternativa de inversión inicial, la cual es admitida en las Directrices de Ayudas de Estado con Finalidad Regional para el Período 2007-2013, siendo definida por el Reglamento de la RIC como "*los derechos para la explotación económica de fórmulas o procedimientos secretos, los derechos sobre informaciones relativas a*

experiencias industriales, comerciales o científicas y el conjunto no divulgado de informaciones técnicas necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento”.

La norma parece restringirse a los derechos de transferencia tecnológica y no parece admitir otros derechos no patentables como los derechos de emisión, los derechos de retransmisión televisiva o los derechos de imagen. En todo caso, estamos en presencia de una materia nada fácil en sus términos conceptuales y con una casuística compleja que puede provocar una inseguridad jurídica que el propio Reglamento trata de solventar.

El término *know-how* deriva de la frase *know how to do it* (saber cómo hacerlo), si bien ha sido traducido al castellano con el término “conocimientos técnicos”. Entre las características del *know how* según la definición aportada en el Reglamento de la RIC cabe señalar:

- a) El secreto constituye una de las características más significativas dado que dota al *know-how* de valor económico, siendo un presupuesto esencial que se reconoce en la doctrina fiscal española. Así, en la medida que las informaciones secretas definidas como *know how* se patenten habrán perdido dicho valor, aunque cabe la posibilidad que una misma tecnología sea protegida por patentes, mientras que otros conocimientos no se registran porque son difíciles de imitar y además se ahorra los

costes de transacción asociados a los trámites formales asociados a las patentes. Lo jurídicamente relevante es que el objeto del *know-how* sea una información técnica no divulgada necesaria para la reproducción industrial de un producto o procedimiento.

- b) Necesarias para la reproducción industrial de un producto o procedimiento. La definición aportada por el Reglamento se restringe al conjunto de conocimientos e informaciones necesarias para la reproducción industrial, por lo que parece excluirse toda una serie de informaciones relativas a la gestión de un negocio, siendo un concepto restringido del término que ha sido superado por la doctrina.
- c) Procedentes de la experiencia. La experiencia de la que se deriva el *know-how* es definida como una experiencia propia, por oposición a la experiencia general que puede adquirir cualquier persona por el desempeño usual de su actividad profesional o empresarial, de modo que no deba confundirse con la asistencia técnica, dado que en este caso, no hay transferencia de información secreta, sino sabiduría convencional inseparable del objeto de la actividad que el prestador realiza (*show-how*).

El *know-how* designa la serie de conocimientos o métodos con posibles aplicaciones industriales o mercantiles que puede transmitirse de dos maneras

- Mediante contrato de licencia. El contrato de licencia de *know-how* es un negocio jurídico por el que una parte (transferente o licenciante) se compromete a poner a disposición de la otra (adquirente, receptor o licenciario) los conocimientos técnicos constitutivos del *know-how* de modo definitivo, desprendiéndose de ellos en todo o parte, o bien se obliga a comunicar dichos conocimientos, posibilitando su explotación por un tiempo determinado, a cambio de una contraprestación (normalmente, una cantidad de dinero calculada como porcentaje sobre producción o venta).
- Mediante contrato de cesión: El cedente del *know-how* lo transmite al cesionario que se obliga a satisfacer un precio cierto. La diferencia con la licencia, reside en que en la cesión el cedente se desprende definitivamente de la titularidad del *know-how*, no pudiendo explotarlo mientras no se divulgue o pierda su carácter secreto.

No cabe incluir aquí el contrato de prestación de asistencia técnica, cuyo contenido es más amplio que el del *know-how*, dado que supone una ayuda especializada que el comerciante o industrial recibe de un tercero para la mejor realización de la actividad que le incumbe. La doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos viene efectuando una interpretación lineal del concepto de *know-how*, escindiéndolo nítidamente de los contratos de "asistencia técnica".

A efectos de delimitar ambos tipos de contratos se apunta que el *know-how* consti-

tuye un elemento inmaterial (fórmulas, procedimientos, etc.), secreto y no patentado que puede distinguirse en atención al objeto contractual de la asistencia técnica. Si el cedente se obliga al suministro de informes, especificaciones, etc., sobre un proceso industrial específico, siendo éstos desconocidos y debiendo mantenerse en secreto («cláusula de confidencialidad»), pero sin intervenir en la aplicación de las fórmulas, ni garantizar el resultado, se trataría de un contrato de *know-how*. Si por el contrario, el cedente se obliga a suministrar el consejo técnico necesario, garantizando el resultado y comprendiendo una obligación de hacer, el contrato se calificaría como de asistencia técnica.

Abundando en el objeto de estos contratos, existen una serie de rasgos definitorios del denominado *know-how* que Carmona (2001) sintetiza de la siguiente manera: "se trata de "conocimientos" (informaciones, fórmulas, experiencias, etc.) no divulgados y sin protección registral, por consiguiente, de carácter confidencial o secreto, que, a su vez, tienen un valor productivo o reproductivo industrial, una utilidad comercial, etc.; y cuya transmisión no implica una obligación de hacer ni la prestación de un servicio determinado que garantice su resultado".

La doctrina del Tribunal Supremo (Sentencia de 7 de abril de 2000) reconoce que, al igual que la compraventa, la transmisión del *know-how* se realiza mediante un contrato "consensual", bilateral, oneroso y conmutativo, se reconocen ciertas singularidades en este último: "En el *know-how*, por tratarse de un solo contrato y no de una serie o sucesión de ellos, el transmitente queda obligado a

comunicar no sólo el know-how, sino también sus perfeccionamientos futuros y el adquirente se obliga, no sólo a pagar el precio, sino también a no divulgar ni transmitir la técnica no patentada pero secreta monopolizada de facto, pues, obvio es, si se divulgara la técnica secreta y no patentada el contrato perdería su valor. Por último, los contratos de know-how se estipulan en atención a la persona que adquiere, lo que obvio, es también, no ocurre en los contratos de compraventa”.

A este respecto, la actividad comercial en régimen de franquicia ha experimentado un espectacular crecimiento, de manera que juega un papel significativo en una economía abierta y globalizada como la actual, abierta a nuevas formas de comercialización y en las que se pueden ceder derechos de propiedad industrial o intelectual, entre lo que cabe incluir el *know-how*. La figura jurídica del denominado «contrato de franquicia», sea de servicios o de producción, susceptible de ser definido como aquel que se celebra entre dos partes jurídica y económicamente independientes, en virtud del cual una de ellas, el franquiciador, otorga a la otra, franquiciado, el derecho a utilizar, bajo determinadas condiciones de control, y por un tiempo y zona delimitados, una técnica –es decir, el patrimonio de conocimientos o el *know-how* o asistencia o metodología de trabajo– en la actividad industrial o comercial o de prestación de servicios del franquiciado, contra entrega por éste de una contraprestación económica.

La franquicia incluye la aportación de una serie de conocimientos técnicos o saber hacer, que no son sino un conjunto de cono-

cimientos prácticos no patentados, derivados de la experiencia del franquiciador y verificados por éste, que son secretos, substanciales e identificados, entendiéndose por ello que no sean generalmente conocidos o fácilmente accesibles y que incluyen una información importante y suficientemente completa para la gestión de la actividad empresarial (Real decreto 419/2006 de 7 de abril, por el que se modifica el Real Decreto 2485/1998, de 13 de noviembre, relativo a la regulación del régimen de franquicia y el registro de franquiciadores).

Sin intención de profundizar en esta fórmula organizativa, resaltar que, en virtud del artículo 5 del Real Decreto 2485/1985, no tienen la consideración de franquicia, el contrato de concesión mercantil o de distribución en exclusiva, por el cual un empresario se compromete a adquirir, en determinadas condiciones, productos normalmente de marca, a otro que le otorga una cierta exclusividad en una zona, y a revenderlos también bajo ciertas condiciones, así como a prestar a los compradores de estos productos asistencia una vez realizada la venta. Por otra parte, tampoco tiene la consideración de franquicia la concesión de una licencia de fabricación (contrato de franquicia industrial) o la cesión de una marca registrada para utilizarla en una determinada zona con o sin asistencia por parte del licenciante (contrato de licencia de marca), así como la transferencia de tecnología (véase Lázaro, 2000).

En tanto que la norma reguladora de la RIC no permite la materialización en aquellas manifestaciones de la propiedad industrial asociada a meros signos distintos del sujeto

pasivo o de sus productos, tampoco parece que deba admitirse en el contrato de franquicia cuyo objeto sea un contrato de licencia de marca, sin perjuicio de las dudas que ya planteadas sobre el alcance que rodea la expresión "meros signos distintivos". Así mismo, el Reglamento de la RIC hace referencia a "conocimientos técnicos no patentados" y el contrato de franquicia no recoge las relaciones jurídicas de transferencia tecnológica que se ha de desarrollar por contratos de explotación de derechos sobre bienes intangibles (por ejemplo, licencias de patentes, de marcas o de *know-how*, de explotación de derechos de autor).

Con independencia del alcance del contenido de los conocimientos no patentados y de su revestimiento jurídico, la aptitud de los conocimientos no patentados como inversión inicial requiere cumplir con un conjunto de requisitos, esto es, sea utilizado exclusivamente en un establecimiento, sea amortizable, adquirido a terceros en condiciones de mercado y figurar en el activo de la empresa.

Los conocimientos no patentados descritos en el Reglamento deben cumplir la estricta definición de activo intangible establecido en el nuevo Plan General de Contabilidad, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento no cumpliera la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, deberá reconocerse como un gasto del ejercicio en el que se haya incurrido y, por tanto, no podrá tener la consideración de inversión inicial.

Es probable que los conocimientos no patentados sean identificables, dado que el criterio de identificabilidad se logra cuando el elemento en cuestión es separable, esto es, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación. También cuando pueda surgir de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

Sin embargo, mayor dificultad existe para demostrar que la entidad controla un conocimiento no patentado. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal, como la propiedad intelectual o el derecho de copia, siendo difícil demostrar si se carece de tales derechos.

También presenta dificultad determinar si los conocimientos no patentados son adquiridos a terceros en condiciones de mercado, pues el secreto no consiente la libre circulación al quedar limitada a un ámbito restringido que es precisamente el que aporta valor económico. Las transacciones se desarrollan bajo secreto como elemento básico de este tipo de contratos y el secreto no consiente la libre circulación. "Cuando el *know how* u otros activos intangibles son inputs importantes, hay dificultades en las transacciones. Si hay valor, hay secreto y si hay secreto no hay posibilidades efectivas de comparación en el mercado" (Rosembuj, 2007: 109).

También señala la norma que los activos intangibles sean amortizables. A este respecto, se deberá valorar si la vida útil de los conocimientos no patentados es finita o indefinida, teniendo en cuenta que la norma contable señala que sólo se puede amortizar aquellos activos intangibles en los que se constata un límite previsible al periodo a lo largo del cual el elemento en cuestión pueda generar entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

Finalmente, la nueva redacción de la RIC señala que los activos intangibles, incluyendo los conocimientos no patentados, sean adquiridos a terceros y, por tanto, se niega aquellos que puedan ser generados internamente. Normalmente, el precio que paga la entidad para adquirir de forma independiente un activo intangible refleja las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros, resultando más difícil evaluar tal condición en un activo generado internamente.

Como se puede observar son diversos los criterios que deben cumplirse para considerar los conocimientos no patentados como inversión inicial. Estos condicionantes también afectan a otros activos intangibles, siendo especialmente relevante que sólo se admita como inversión inicial determinados activos intangibles adquiridos a terceros y no los generados internamente, lo que implica una seria limitación para la posible consideración de los gastos de investigación y desarrollo como inversión inicial.

En todo caso, el contribuyente que ha dotado la RIC puede materializar dicha reserva mediante la adquisición de conocimientos

no patentados, siempre que puedan ser registrados como activos, bien directamente o a través de algunas de modalidades de suscripción establecidas en la letra D del apartado 4 de la nueva redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Así, el contribuyente que dota la RIC puede suscribir acciones o participaciones en el capital emitido en una operación de constitución o ampliación de capital de una sociedad que desarrolla su actividad en el Archipiélago. Dichas acciones se desembolsan con aportaciones dinerarias del contribuyente cumpliendo con los requisitos de desembolso mínimo establecido en la normativa mercantil. Con dichos desembolsos dinerarios la sociedad participada adquiere, mediante un contrato de licencia o cesión, determinados conocimientos no patentados que, de cumplir con los criterios contables, registrará como activo intangible. Así mismo, la entidad participada deberá comunicar que las inversiones realizadas en estos activos intangibles han sido financiadas con los fondos derivados de las acciones o participaciones emitidas.

5. Concesiones administrativas

La nueva redacción de la RIC considera, entre otros activos intangibles aptos, las concesiones administrativas, entiendo este concepto de forma amplia, al no especificar su modalidad, tipo u obra, servicio o prestación pública a la que se refiere la concesión. La relevancia de las concesiones radica en la importancia que han adquirido en la última década, pues conjuntamente con el concepto concesional clásico ligado a la cesión del

dominio público con o sin construcción de obra pública, se han desarrollado otras iniciativas jurídicas en la gestión de servicios públicos o diversas modalidades de intervención privada en la construcción, gestión y explotación de obras y servicios públicos (conocido como *Private Public Partnership* o bajo las siglas PPP; traducidas en España como Participación Público-Privada). El propio Tribunal Supremo (STS de 19 de octubre de 1995) señala que existe dificultad de englobar en una misma definición la amplia diversidad de concesiones administrativas, porque las demaniales otorgan a los particulares facultades muy próximas a las propias del derecho de dominio, mientras que otras concesiones establecen relaciones jurídicas muy complejas de gestión y prestación de servicios públicos.

Bajo la expresión de concesiones administrativas se engloban diferentes especies de negocios jurídicos, presididas por la idea común de la existencia de una cesión por parte de la autoridad administrativa competente a un particular, de una esfera de actuación administrativa, lo que conduce, inexorablemente, a que el concesionario se embarque en el negocio con ánimo de lucro, existiendo una transferencia patrimonial que se incorpora como derecho en el patrimonio del concesionario, a cambio de una contraprestación abonada por aquél y definida genéricamente como canon, el cual resulta de cuantías y formulaciones muy variables desde la simple cantidad fija a tanto alzado hasta su manifestación en sistemas complejos de cuantificación, pasando por retribuciones en especie (Carbajo, 2006: 117).

Esta multiplicidad de negocios jurídicos están recogidos en la nueva redacción del artículo 27 de la RIC aportada por el Real Decreto-Ley 12/2006, al señalar que serán aptas las concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público radicados en Canarias, las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el Archipiélago, así como las concesiones administrativas de obra pública para la ejecución o explotación de infraestructuras públicas radicadas en Canarias.

Ahora bien, el concepto de concesión administrativa es esencial desde un punto de vista tributario, especialmente para la calificación del hecho imponible de los diferentes tributos, pero desde la óptica contable lo significativo es el fondo o sustancia económica de la operación, con autonomía respecto a consideraciones legales. Como señala Carbajo (2006:109), *"no siempre el concepto de concesión administrativa coincidirá en el terreno tributario y en el contable; es más, desde la perspectiva contable la expresión concesiones administrativas cubre negocios y contratos públicos con el Derecho Administrativo, en puridad, no reconocería como tales"*.

Será el razonamiento lógico-deductivo del marco conceptual contable lo que permita dilucidar el fondo económico de las diversas modalidades de concesiones administrativas, encontrando escaso apoyo en la normativa contable española. En este sentido, el Plan General de Contabilidad de 2007 se limita a señalar que las empresas podrán reconocer en la cuenta de concesiones admi-

nistrativas los “*gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión*”, siempre y cuando cumplan los criterios contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad y los requisitos especificados en estas normas de registro y valoración.

El alcance de esta definición no recoge todos aquellos negocios y contratos que, si bien no son propiamente concesionales, presentan la misma finalidad económica, esto es, lograr la participación del sector privado en actividades de interés público. Estos negocios o contratos igualmente deben ser considerados desde una perspectiva contable dado que, como se ha señalado, debe atenderse al fondo económico de la transacción y no a la calificación jurídica del contrato.

Las adaptaciones sectoriales del extinto Plan General de Contabilidad a negocios concesionales, actualmente vigentes en todo aquello que no contradiga los elementos esenciales del marco conceptual de la nueva regulación contable, se centran en las actividades de autopistas de peaje, así como en las empresas del sector de abastecimientos y saneamiento de agua. Así, en las concesiones de autopistas de peaje dicha adaptación se centra en el problema de valoración derivado de la diferencia temporal entre la generación de gastos (construcción) y la obtención de ingresos (peajes o tarifas), teniendo en consideración el principio de correlación de ingresos y gastos, así como en el tratamiento de los gastos financieros y la reversión de acti-

vos. Por su parte, las especialidades en materia contable de la concesión administrativa de aguas no aportan normas valorativas diferenciales y se limita a indicar diversas cuentas contables para una mejor representación de la actividad económica de estas empresas. Su principal novedad radica en la cuenta que recoge los derechos sobre activos cedidos en uso, la cual recoge el derecho de uso sobre activos y bienes que la empresa utiliza para el desarrollo de su actividad.

Se constata que las normas contables en España se centran en el instante constitutivo de la concesión, sin plantearse la realidad concesional como un negocio sujeto a diversas variaciones a lo largo de su duración y con la producción de diferentes actos y contratos (transmisiones, prórrogas, subrogaciones, renunciaciones, etc.) y tampoco profundiza en los diversos contratos de asociación público-privado. Esta misma apreciación parece extraerse de la nueva redacción de la RIC al señalar que las concesiones administrativas deben ser adquiridas a terceros en condiciones de mercado, señalando que tal requisito existe cuando sean objeto de un procedimiento de concurrencia competitiva.

Finalmente, el Plan General de Contabilidad de 2007 elimina las provisiones para riesgos y gastos, incluyendo el denominado fondo de reversión, habida cuenta de que no cumple con el concepto de pasivo. Se asumen nuevos criterios de valoración y registro de los activos revertibles, que no presenta consecuencias directas sobre la materialización de la RIC en estos activos, generalmente de naturaleza material. La nueva normativa considera que los activos sometidos a reversión,

se amortizarán durante el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo. Con este procedimiento los activos tendrán un valor neto contable nulo al finalizar el período concesional, sin perjuicio de que puedan realizarse cambios de estimaciones contables como consecuencia de circunstancias sobrevenidas derivadas de la propia dinamicidad de las concesiones.

También señala la nueva norma contable que en el inmovilizado material se incorpora, formando parte del precio de adquisición, el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar en el que se asienten los activos, que en el Plan de 1990 originaban el registro sistemático de una provisión para riesgos y gastos. La provisión que debe contabilizarse como contrapartida del inmovilizado se actualizará cada año por el efecto financiero ocasionado por el descuento, sin perjuicio de la revisión del importe inicial que pueda traer causa de una nueva estimación del coste de dichos trabajos, o del tipo de descuento aplicado. En ambos casos, el ajuste motivará al inicio del ejercicio en que se produzca, tanto la revisión del valor del activo como de la provisión.

Como se puede observar los supuestos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación afecta al precio de adquisición de los activos, pero no parece que puedan ser considerados como una inversión apta para la materialización de la RIC, en tanto que no derivan de una adquisición onerosa a terceros antes de la puesta en condiciones de funcionamiento.

6. Requisitos constitutivos adicionales

El Plan Canario de I+D (2007-2013) señala que *"un ecosistema innovador en una economía globalizada necesita una mayor apertura internacional con una fuerte base local. No sólo "empresas canarias" (criterio fiscal) sino aquellas que aporten o absorban conocimientos (criterio innovador), creen empleo (criterio de establecimiento), accedan a clientes y mercados más amplios y sofisticados (criterio de competitividad), pertenezcan a redes virtuales o se articulen con el sistema de innovación regional (criterio local)"*.

Dicho Plan es consciente de las limitaciones que pueden derivarse de los problemas de circunscribir la innovación –y los activos intangibles en general– desde la perspectiva fiscal que se inserta en el REF. Como indica Pérez (2008: 41) *"el principal problema que plantean en la práctica los activos inmateriales es el de limitar el ámbito de aplicación o utilización de sus efectos"*.

El criterio de delimitación territorial de la innovación está perfectamente recogido en la Comunicación del Gobierno sobre las propuestas para la renovación de los incentivos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, núm. 73, 10 de marzo de 2006), reconociendo que la necesidad de una modernización de la actividad productiva en Canarias, utilizando en las diferentes normas reguladoras un criterio general que permita incentivar y estimular las inversiones en I+D, tanto en las empresas existentes como en las de nueva creación. Acorde con el principio de delimita-

ción territorial del REF, se insiste en la vinculación entre el tejido empresarial y los centros de formación y las universidades, así como en la flexibilidad industrial, minimizando rigideces y eliminando requisitos puramente burocráticos, que dificulten la labor empresarial, amén de establecer un proceso de selección y priorización de aquellas áreas de actuación más adecuadas para captar la inversión extranjera.

Junto al "principio de estanqueidad geográfica" de la Zona Especial Canaria, las Directrices de Ayudas de Estado con Finalidad Regional para el Período 2007-2013, señalan que, en todos los casos, los activos inmateriales subvencionables se someterán a los requisitos necesarios a fin de garantizar que permanecerán ligados a la región destinataria que opte a obtener ayudas regionales, y, en consecuencia, que no sean objeto de transferencia a otras regiones, sobre todo a aquéllas que no puedan optar a este tipo de ayudas. A tal fin, los activos inmateriales subvencionables deberán reunir, en particular, los requisitos siguientes:

- se utilizarán exclusivamente en el establecimiento beneficiario de la ayuda regional;
- se considerarán activos amortizables;
- se adquirirán a terceros en condiciones de mercado;
- figurarán en el activo de la empresa y permanecerán en el establecimiento del beneficiario de la ayuda regional durante un período mínimo de cinco

años (tres años en el caso de las PYME).

Tales requisitos constitutivos han sido recogidos literalmente por la Ley 12/2006, sin matizaciones en el Reglamento, siendo preciso cumplir con los mismos en aras de lograr la aptitud de una inversión inicial. Tales requisitos serán objeto de atención en los siguientes apartados, salvo la obvia inscripción y mantenimiento de los activos intangibles en el balance en el plazo estipulado de cinco o tres años, atendiendo al tamaño empresarial, habida cuenta de que constituye un requisito también exigido a la materialización como ayuda al funcionamiento

A los efectos de eliminar posibles fijaciones funcionales, indicar como preámbulo al análisis de los requisitos constitutivos que se exigen a los activos intangibles como inversión inicial, las diferencias que existen entre el activo material e intangible. Siguiendo a Teece (2002; tomado de Rosembuj 2003), cabe destacar las siguientes:

- En primer lugar, el bien inmaterial tiene por fuente el conocimiento. Es un bien público por lo que su consumo individual no empece su utilización por otros. El bien material, al contrario, supone que su empleo por alguno significa limitación de uso para otro.
- En segundo lugar, el bien inmaterial, de conocimiento, no se desgasta por el uso, pero se deprecia rápidamente por la creación de nuevo conocimiento. El bien material, al contrario, se deprecia por el uso, en forma sistemática o acelerada.

- En tercer término, la transferencia de costes del intangible no es fácil de valorar, incluso dentro de la propia organización, pudiendo ser altos o bajos; mientras que dicha transferencia es fácil de apreciar en los bienes materiales.
- En cuarto término, los derechos de propiedad son más claros y comprensivos respecto a los bienes materiales que los inmateriales, frecuentemente limitados o borrosos en sus límites, cuando no inexistentes.

a) Adquisición a terceros en condiciones de mercado

Ya se ha señalado las dificultades de conocer si la adquisición de intangibles se realiza en condiciones de mercado, especialmente en el supuesto de conocimientos no patentados.

La concepción amplia de la propiedad intelectual e industrial permite incluir intangibles bienes que, prescindiendo de su registro o publicidad, poseen un valor en sí mismos que los hace aptos para la circulación jurídica patrimonial. Por tanto, no solo la propiedad intelectual en sentido estricto o las diferentes manifestaciones de la propiedad industrial, sino también los conocimientos no patentados puede ser objeto de diversos negocios jurídicos.

Son activos intangibles que fundamentan su reconocimiento contable por su identificación, control y apropiación en exclusiva de beneficios o rendimientos futuros, poniendo-

se de manifiesto mediante la adquisición onerosa a terceros y realizada en condiciones de mercado.

Tanto en el nuevo modelo contable, como en su antecesor, con carácter general, valoran los elementos patrimoniales del inmovilizado por su precio de adquisición que, en ocasiones, se materializa expresamente en la norma como el valor razonable del elemento patrimonial adquirido y, en su caso, de la contrapartida entregada a cambio. Lógica consecuencia del principio de equivalencia económica que debe regir en todo intercambio comercial, en cuya virtud, el valor de los bienes o servicios entregados y el de los pasivos asumidos debe ser coincidente con el importe de la contraprestación recibida.

Las reglas que rigen la valoración inicial de un activo intangible se rigen por el coste histórico del mismo que comprende el precio de adquisición o coste de producción. El precio de adquisición se erige como el criterio valorativo de operaciones a terceros, definido como *"el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas"* (Normas de valoración y registro 5ª del Plan General de Contabilidad).

El precio de adquisición no puede ser superior a su valor razonable de mercado, es decir, la cantidad satisfecha no puede superar el importe por el que puede ser intercambiado un activo entre partes interesadas y debi-

damente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua, no resultando de mercado cuando derive de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

Surge el problema en aquellos activos intangibles en los que no existen referencias fiables por inexistencia de un mercado activo, en el hecho de que los activos intercambiados no son homogéneos y se suscitan por operaciones aisladas que dificultan el conocimiento de los precios e, incluso, tener acceso a los mismos. Las técnicas de valoración encuentran el impedimento de la inexistencia de datos observables de transacciones recientes y otros factores que los participantes en un mercado de intangibles puedan estar utilizando.

De lo anterior se puede interpretar que los activos intangibles son adquiridos en condiciones de mercado cuando se desarrollan en un entorno de independencia mutua, en cuyo caso el precio satisfecho también adquiere la condición de mercado. Ha de cumplirse el denominado principio "*at arms length*", en virtud del cual los precios deben ser iguales a los que habrían sido si las partes de la transacción no hubiesen estado relacionados la una con la otra, teniendo especial importancia en las operaciones vinculadas para impedir una manipulación de los precios (precios de transferencia).

b) Amortización y pérdidas de valor asistémáticas

En términos abstractos, el valor amortizable de un activo intangible depende de la

renta monopólica que estaría en condiciones de generar, esto es, de la exclusividad de beneficios aleatorios que se controla económicamente, la cual puede envilecer, bien porque la competencia ha logrado mejores conocimientos, o bien se debe a la debilidad del capital organizativo que deteriora el conocimiento protegido. La acumulación de información atiende su muerte útil en el periodo de tiempo que definitivamente pierde la ventaja competitiva para la organización y es, normalmente, irreversible; si no se actualiza (Edvinsson, 2002: 38).

La reforma contable que se plasma en el Plan General de Contabilidad no ha introducido grandes cambios, ni en el criterio de valoración del inmovilizado material, ni en el criterio para registrar la amortización de los bienes, ni en la contabilización de los deterioros del valor. Por el contrario, incorpora un cambio paradigmático respecto a la valoración posterior del inmovilizado intangible, bajo la previsión de que puedan existir activos con vida útil indefinida, los cuales no se amortizarán, sin perjuicio de que si se comprueba que su valor se ha deteriorado, se registrará la correspondiente pérdida.

El supuesto más llamativo ha sido el Fondo de Comercio que, en virtud del artículo 39.4 del Código de Comercio, en su nueva redacción, sólo puede figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso, incorporando como novedad que no debe ser objeto de amortización, sin perjuicio de que anualmente deba analizarse si corresponde practicar la oportuna corrección de valor, en cuyo caso tales pérdidas tendrán carácter irreversible. Se asume que este acti-

vo intangible tiene vida ilimitada, o mejor dicho, no definida y que, por tanto, no deberá someterse a amortización, sino a pruebas encaminadas a determinar si han sufrido algún tipo de deterioro, siempre que existan indicios de ello y, como mínimo, con una periodicidad anual.

Esta idea es de aplicación para el resto de activos intangibles, habiéndose producido un cambio de orientación contable que no encuentra acomodo en la Ley 12/2006. Algunos artículos del TRLIS han sido modificados para adecuarse al nuevo marco contable bajo un principio de neutralidad impositiva, siendo preciso que los conceptos contables manejados en la dotación y materialización de la RIC también deban ajustarse a dicho cambio. Miranda y Dorta (2003: 184) ya anunciaban este problema, al indicar que *“el futuro marco regulador de este incentivo fiscal (haciendo referencia a la RIC) no debe ser ajeno al cambio de orientación que se está emprendiendo en el Derecho contable español, máxime cuando ambos entrarán en vigor aproximadamente en la misma fecha”*.

Aunque las normas contables españolas señalen que pueda existir una vida finita o indefinida, resulta poco realista establecer una programación sobre la vida útil de los activos intangibles, la cual está sujeta a la aleatoriedad de las rentas esperadas. Ello obliga a realizar pruebas periódicas sobre el deterioro de la diversidad de activos intangibles, sin que ello implique que la depreciación sistemática plurianual prevista en determinados activos (por ejemplo, en la inversión en investigación y desarrollo) tenga un rango conceptual superior que el envilecimiento,

siempre que pueda justificarse y probarse por los medios habituales de la economía.

Por tanto, el requisito de amortización de los activos intangibles no puede ser comprendido como un sistema de amortización sistemático y plurianual. Asumir tal postura es ignorar el concepto de innovación y la racionalidad económica como fundamento conceptual de la contabilidad, sin perjuicio de que deba atenderse, en su caso, a la disciplina de las normas contables y fiscales (por ejemplo, la investigación deberá amortizarse en un plazo máximo de 5 años). En la doctrina tributaria española se ha venido distinguiendo entre bienes inmateriales susceptibles de amortización fluctuante, puesto que la depreciación o apreciación del bien es esporádica, aislada; y otros que pueden recoger la amortización técnica lineal, de condición o plazo cierto, y cuya vida útil, previsiblemente, consiente la determinación más o menos fiable de las cuotas periódicas. Esta doctrina se encuentra también inserta en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad de 2007, así como en las diferentes normas de valoración y registro de los activos intangibles.

c) Territorialidad y exclusividad

Los intangibles son activos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, resultando problemático discernir cuando son *“utilizados exclusivamente en el establecimiento del beneficiario”*. El Real Decreto Ley 12/2006 recoge los criterios anteriormente señalados por la Comisión Europea e indica, además, que *“únicamente se entenderá que se produce tal utilización en este establecimiento cuando los citados ele-*

mentos se destinen directa y exclusivamente a la realización de operaciones que se entiendan efectuadas en las Islas Canarias conforme a las reglas de localización del Impuesto General Indirecto Canario". Por lo que respecta a las aplicaciones informáticas y los derechos de propiedad industrial que no sean meros signos distintivos de la entidad o de sus productos, exige su aplicación exclusiva en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario. Finalmente, indica que los derechos de propiedad intelectual deben ser objeto de reproducción y distribución en el archipiélago canario.

Los intangibles amparados por el secreto propietario (patentes, diseños industriales, modelos de utilidad, etc.) o por el secreto posesorio (conocimientos no patentados) tienen como función, en tanto que reúnen las características de activos no corrientes, su empleo en la producción de bienes y prestaciones de servicios en paridad con otros activos materiales.

Ahora bien, no puede confundirse la funcionalidad del activo intangible en el proceso productivo con los bienes y servicios que resultan del mismo.

Los activos se clasifican en no corrientes y corrientes en el Plan General de Contabilidad de 2007, de forma similar a la distinción establecida en el Plan de 1990 entre activo fijo y circulante. En este sentido, el activo corriente comprenderá aquellos elementos que la empresa espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación, aquellos otros cuyo vencimien-

to, enajenación o realización se espera que se produzca en el plazo de un año, los clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados a largo plazo, y el efectivo y equivalentes. Los demás activos se clasificarán como no corrientes.

Mientras la empresa mantenga los activos intangibles como activos no corrientes se está poniendo de manifiesto que, funcionalmente, no se ha producido su venta, cesión u cualquier otro negocio jurídico que traslade la propiedad económica a un tercero. Su utilización en un proceso productivo que se localice en Canarias es el principal indicador para observar que los efectos económicos se localizan en Canarias.

Por el contrario, aquellos activos intangibles cuyo valor contable se recupera fundamentalmente a través de su enajenación (venta, cesión, arrendamiento, etc.), en lugar de por su uso continuado, dejan de tener la consideración de activos no corrientes y, por tanto, no pueden ser aptos para la materialización de la RIC, con independencia de que el negocio jurídico se realice con un tercero localizado dentro o fuera de Canarias.

B) ACTIVOS INTANGIBLES Y LA RIC COMO AYUDA AL FUNCIONAMIENTO

La letra C del apartado 4 de la nueva redacción de la RIC admite como materialización apta la "*adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo material o inmaterial que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la letra A anterior (referidas a inversión inicial), la inver-*

sión en activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, así como aquellos gastos de investigación y desarrollo que reglamentariamente se determinen”.

1. Intangibles de adquisición y producción

Entendemos que se incluyen todos los activos fijos materiales (incluido los activos biológicos no corrientes) e intangibles y no constreñidos a la lista cerrada que figura en el literal de la letra A de la Ley 12/2006, siempre y cuando cumplan los estrictos criterios para su reconocimiento contable como activo, con la excepción de los gastos de investigación y desarrollo.

Como ajuste a normas comunitarias, los vehículos de transporte de pasajeros por vía marítima o por carretera, como activos aptos para recibir ayudas al funcionamiento, deben dedicarse exclusivamente a servicios públicos en el ámbito de funciones de interés general que se correspondan con las necesidades públicas de las Islas Canarias. Teniendo en consideración que el sector del transporte constituye un elemento vital para el desarrollo económico de Canarias, como región ultraperiférica, la Unión Europea ha optado por no aplicar las directiva relativas a la fiscalidad del transporte pesado, de manera que existe libertad para establecer el régimen fiscal que se estime más conveniente, siempre que se trate de vehículos matriculados en Canarias y realicen exclusivamente transporte dentro del territorio regional y entre éste y el exterior.

También se ha limitado las posibilidades de materialización de la RIC en suelo (promoción de viviendas protegidas, desarrollo de actividades industriales, rehabilitación de un establecimiento turístico), aunque no obedece a las normas comunitarias, sino que es resultante de una decisión de política económica en aras de reorientar, en la medida de lo posible, las inversiones empresariales productivas hacia sectores de la economía menos intensivos en el consumo de suelo.

Así mismo, el hecho de que se haga referencia a los gastos de investigación y desarrollo como ayudas al funcionamiento, no prejuzga que los activos intangibles resultantes de estas actividades puedan ser considerados como ayudas a la inversión. Como se ha señalado, son varios los atributos esenciales los que deben cumplir las inversiones incluidas en la letra A:

- Sólo se admiten aquellos elementos de activo fijo material o intangible que permiten la creación, ampliación, diversificación de la actividad para la elaboración de nuevos productos o transformación sustancial del proceso de producción de un establecimiento.
- Y, además, deben ser registradas como activos intangibles, adquiridas a terceros en condiciones de mercado, amortizables y utilizadas exclusivamente en el establecimiento beneficiario.

Los gastos de investigación y desarrollo, como ayudas al funcionamiento, no requieren cumplir con estos atributos conceptuales, siendo especialmente importante que se

admira la materialización de la RIC en todos aquellos proyectos que no encuentran viabilidad comercial en el mercado. Esta apreciación es congruente con el artículo 12 del Reglamento de la RIC, en el que se señala que *“tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo los derivados de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica a que se refiere el artículo 35.1 y 2, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”*, indicando, además, que *“la materialización de la reserva en gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica no estará condicionada a su activación posterior”*.

Consideramos esencial resaltar que los intangibles no precisan ser adquiridos a terceros (intangibles por adquisición independiente), al admitirse los que sean elaborados por la propia empresa para sí misma (intangibles de producción). Por tanto, se admite cualquier intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento establecido en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad: relevancia (probabilidad de obtener beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro) y fiabilidad en la valoración. En particular, el marco contable incluye como intangibles de producción, además de las actividades de investigación y desarrollo, las aplicaciones informáticas y los sitios *web*.

2. Exclusión del fondo de comercio como activo apto

Por los mismos motivos que en este trabajo se ha defendido la aptitud de los activos

de I+D como inversión inicial, se niega que pueda admitirse el fondo de comercio como ayuda al funcionamiento, atendiendo a la finalidad perseguida de la RIC, pues el literal de la Ley 12/2006 y el Reglamento no realizan tal exclusión. En los siguientes párrafos se analiza, brevemente, la problemática contable, mercantil y fiscal del fondo de comercio para, finalmente, observar las razones que aconsejan que no pueda ser un activo apto para la materialización de la RIC.

El artículo 39.4 del Código de Comercio, en su nueva redacción, dispone que el fondo de comercio sólo puede figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso, incorporando como novedad que no debe ser objeto de amortización, sin perjuicio de que anualmente deba analizarse si corresponde practicar la oportuna corrección de valor, en cuyo caso tales pérdidas tendrán carácter irreversible. Se asume que este activo intangible tiene vida ilimitada, o mejor dicho, no definida y que, por tanto, no deberá someterse a amortización, sino a pruebas encaminadas a determinar si han sufrido algún tipo de deterioro, siempre que existan indicios de ello y, como mínimo, con una periodicidad anual.

El fondo de comercio es una magnitud residual, dado que se define como el exceso, en la fecha de adquisición, del valor razonable de la contraprestación entregada en una combinación de negocios, sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos. Por tanto, la valoración del fondo de comercio depende de que el resto de los activos y pasivos estén debidamente identificados y valo-

rados. Si en la fecha de adquisición de una combinación de negocios se obvia un activo (por ejemplo, el crédito de una base imponible negativa cuya reversión es probable) o un pasivo (por ejemplo, una provisión para responsabilidades que reúna los requisitos para su reconocimiento), se produce una infravaloración o sobrevaloración del fondo de comercio.

El legislador mercantil siempre ha sido cauteloso con el fondo de comercio y ha venido estableciendo límites en el reparto de dividendos. Por esta razón, la nueva redacción del artículo 213.4 del TRLSA establece la obligación de dotación, en todo caso, de una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el balance, destinándose, a dicho efecto, una cifra del beneficio que represente, al menos, el cinco por ciento del mismo. En aquellos casos en los que no exista beneficios o cuando dicho beneficio sea insuficiente, la dotación se efectuará con cargo a reservas de libre disposición –reservas voluntarias, primas de emisión o asunción-.

Digamos que el legislador mercantil ha puesto la venda antes de que se produzca la herida, tratando de evitar que se produzca un reparto de dividendos en aquellas entidades que, intencionada o no, cuantifiquen de forma insuficiente el deterioro del fondo de comercio. De esta forma se evidencia la preocupación por los intereses de los acreedores frente a la posición de los propietarios de las entidades.

El preámbulo de la Ley 16/2007 por la que se establece la reforma contable es cons-

ciente de que la ausencia de amortización del fondo de comercio no tendría un comportamiento neutral, estableciendo que se seguirá depreciando a efectos fiscales, aún cuando a efectos contables no se amortice y, por tanto, no se restringe ningún gasto por este concepto. Esta excepción al principio de inscripción contable, lógicamente ha conllevado una modificación del artículo 12 del TRLIS, cuyo literal indica que será deducible “el precio de adquisición originario”, siempre que se cumplan tres requisitos básicos.

El primero no constituye ninguna novedad al exigir que el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa. En segundo lugar, se señala que la entidad transmitente y adquirente no pueden formar parte de un grupo de empresas según la definición sustantiva aportada en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Esta limitación no alcanza al precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la entidad transmitente que haya adquirido previamente a personas o entidades no vinculadas. En tercer lugar, condiciona la deducibilidad fiscal del fondo de comercio a la dotación de reserva indisponible exigida en la nueva redacción del artículo 213.4 del TRLSA, en los términos ya señalados. De no existir beneficios o reservas de libre disposición la deducibilidad fiscal queda condicionada a la obtención de futuros beneficios.

Es preciso advertir, por su importancia, que desde un punto de vista mercantil, la base de la reserva indisponible es el fondo de comercio que aparezca en el activo, mientras

que para la norma tributaria la base de cálculo es el "precio de adquisición originario". Por esta razón, en el supuesto de que se produzca el deterioro de un fondo de comercio, la base de cálculo mercantil se verá disminuida por el importe de dicho deterioro. Sin embargo, desde un punto de vista tributario se debe mantener la base de cálculo determinada por "el precio de adquisición originario". En palabras sencillas, el deterioro parcial o total del fondo de comercio desde un punto de vista contable no altera la perspectiva fiscal. Aún cuando se deteriore totalmente el fondo de comercio, la deducción fiscal del fondo de comercio puede practicarse, en cuyo caso se requerirá, como requisito imprescindible, que la dotación de la reserva indisponible alcance el 5% del precio de adquisición originario del fondo de comercio en los términos ya señalados.

En el supuesto de que un fondo de comercio no se haya deteriorado, la base fiscal será inferior a la base contable. Por esta razón, la renta que pueda derivarse de la transmisión de un fondo de comercio será mayor que la contable e, implica, la reversión de las cantidades ya deducidas en ejercicios previos. Tal supuesto requiere de un ajuste positivo al resultado contable para la determinación de la base imponible.

Expuesto el encaje en los ámbitos contable, tributario y mercantil, corresponde exponer la razón básica por la que no puede admitirse el Fondo de Comercio como ayuda al funcionamiento.

Aún cuando el fondo de comercio se exprese en la adquisición onerosa de una

empresa o segmento de la misma (fusión por absorción o adquisición de una rama de actividad) y se registre como activo intangible, tiene presencia propia con carácter previo, siendo resultante de todos aquellos elementos que dan crédito a la empresa en el mercado, cuya valoración subjetiva se nutre de beneficios futuros y aleatorios. La transmisión del fondo de comercio simplemente produce la sustitución de tales componentes (clientela, razón social, capital humano, nivel de competencia y otros de naturaleza análoga) de un organizador a otro.

La retribución del fondo de comercio premia el mérito del empresario por el valor patrimonial, pero no está conectado a la capacidad de atraer, ni siquiera de conservar, mayor crecimiento económico que el que ya se disponía. El mercado premia la reputación ya conquistada, la cual se ha conformado a lo largo de la historia de la empresa mediante múltiples esfuerzos y conforme a los propios gastos que lo han generado. Admitir la aptitud del fondo de comercio como materialización de la RIC supone reconocer la aptitud de los gastos que en el pasado ha registrado la empresa transmitente o, en su caso, una materialización anticipada de un beneficio futuro que el propio mercado puede desmentir.

C) MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN

Los activos en que se haya materializado la reserva para inversiones, ya sean constitutivos de una ayuda a la inversión o al funcionamiento, incluyendo tanto la materialización directa como las diferentes modalidades de materialización indirecta, deben permanecer en funcionamiento en la empre-

sa del adquirente durante cinco años como mínimo (diez años para los terrenos), sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

Los atributos de permanencia (vida útil) y funcionamiento son complejos de observar en aquellos activos intangibles que surgen del conocimiento, pues en unos casos depende de la continuidad del secreto posesorio (conocimientos no patentados) y en otros del envilecimiento del conocimiento protegido mediante títulos de propiedad (patentes, modelos de utilidad, diseños industriales, etc.).

Ya se ha señalado la complejidad del proceso contable que refleja la disminución de valor de los activos intangibles del conocimiento, esto es, la concreción de su vida útil. Pero con independencia de cómo se distribuya la pérdida de valor en un horizonte plurianual, bien mediante amortización sistemática o a través de pruebas de deterioro, la materialización de la RIC en un activo intangible requiere su mantenimiento en el plazo general de cinco años, sin perjuicio de que su incumplimiento pueda ser subsanado mediante la adquisición de otro elemento patrimonial apto. Lógicamente, esta subsanación debe entenderse en términos financieros y no físicos, de modo que el exceso del valor entre dichos elementos patrimoniales constituirá una nueva materialización.

1. Propiedad jurídica y económica de los intangibles del conocimiento

La participación de los sujetos en los intangibles del conocimiento responde a diferentes titularidades, según se ostente un título

dominical (propiedad jurídica), un título posesorio (propiedad de hecho) o simplemente es el tenedor material del activo a sabiendas de que no le pertenece el dominio o la posesión. Este es el caso de las patentes desarrolladas por las universidades públicas en las que la propiedad legal de la invención patentada corresponde a la institución pública, si bien el aprovechamiento económico se distribuye entre más partícipes, atendiendo a los preceptos que la Universidad haya establecido atendiendo a su autonomía reguladora.

La propiedad legal es una condición significativa para determinar quien ostenta el activo, pero es insuficiente para acotar la sustancia económica de las transacciones. El fondo, económico y jurídico de las operaciones, constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización debe responder y mostrar la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas. Cuando no existe concordancia entre la propiedad legal y el fondo económico, tendrá prevalencia este último desde el punto de vista contable. Este es el caso de un licenciario que recibe todos los derechos de uso y explotación de un intangible del conocimiento con carácter indefinido, de modo que será quien controla económicamente su utilidad con exclusividad y con proyección permanente.

El propietario económico es quien tiene el derecho de explotación y utilización del intangible y quien ostentará la capacidad de registrar tal activo como un componente más de su patrimonio. Este criterio contable es acorde con la propia definición de activo que

se define como "bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro".

La adquisición a terceros de un intangible que no conlleve el aprovechamiento económico del mismo no será apta para la RIC, aún cuando se haya producido un trasvase de recursos financieros, en tanto que no podrá ser registrado como activo, sino simplemente se constatará un decremento del patrimonio, esto es, el devengo de un gasto.

En el supuesto de que el propietario económico también ostente la facultad de cesión a terceros de los rendimientos económicos supondrá un incumplimiento si tal cesión se realiza en el plazo de mantenimiento de la RIC.

De lo anterior se desprende que la importancia de identificar quien ostenta el control económico del intangible, no sólo en el momento de primera relación contractual, sino a lo largo de la vida económica del intangible, entendiéndose por vida económica el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios.

2. Transmisión, arrendamiento o cesión de los intangibles

Un supuesto de incumplimiento de la materialización de la RIC se produce por la transmisión, arrendamiento o cesión del acti-

vo intangible en el plazo de mantenimiento, esto es, cuando se trasladan de forma efectiva los derechos sustanciales del propietario económico, lo cual requiere prestar atención al contenido contractual.

Cualquier manifestación de trasvase del aprovechamiento económico de los intangibles provoca la pérdida del beneficio fiscal de la RIC, pues el mantenimiento del activo se sustenta en la propia apropiabilidad de los rendimientos futuros.

Ahora bien, no debe obviarse que atendiendo al contenido contractual se puede modificar otros efectos jurídicos tributarios. Así se puede optar por una licencia exclusiva en lugar de proceder a su venta a los efectos de evitar gastos registrales o diferir el pago de impuestos (fraccionamiento), modificando además la naturaleza del ingreso como ingreso corriente en lugar de ganancia de capital.

Mayor dificultad existe en los conocimientos no patentados, pues como afirma Rosembuj (2007: 29), "*la transmisión de la propiedad del know how no es una cuestión de fácil solución*". Se puede verificar que hay cesión cuando hay una comunicación de la información y transferencia de competencias, habilidades, experiencias, etc. En la medida que se transfiere el secreto posesorio al mercado se pierde el valor de este intangible y, por tanto, su consideración como activo. Sin embargo, el problema estriba en demostrar que se ha producido dicho suministro de información y cómo diferenciarlo de la transferencia habitual de la asistencia técnica a terceros.

VI. DEDUCCIÓN PARA EL FOMENTO DE LA I+D+IT: ESPECIALIDADES CUALITATIVAS Y CUANTITATIVAS DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS

El esquema vigente de incentivos fiscales a la innovación en la legislación estatal está formado esencialmente por dos beneficios fiscales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades. En primer lugar está la libertad de amortización para activos afectos a actividades de I+D, y en segundo lugar, la deducción en cuota por actividades de I+D e Innovación Tecnológica. También se suele incluir dentro de este grupo la deducción para el fomento de las Tecnologías de Información y Comunicación (TIC), exclusivamente dirigida a las empresas de reducida dimensión.

Respecto a la aplicación de estos incentivos, el régimen canario presenta considerables ventajas sobre el general dado que presenta una mayor intensidad del beneficio fiscal, gracias a un mayor porcentaje de deducción aplicable y un límite más amplio al importe total de la cuantía finalmente deducible. No debe obviarse que en los rankings internacionales que evalúan la generosidad fiscal (OCDE, 2006), España se suele aparecer en primer lugar en el tratamiento favorable de las inversiones en I+D+i, por lo que respecta al impuesto de sociedades.

La mayor intensidad del beneficio fiscal del régimen especial canario de deducción por inversiones se concreta en las siguientes

características que lo diferencian del régimen general: los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80% a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.

La reforma fiscal realizada a través de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, ha supuesto un cambio de rumbo en relación con el conjunto de los incentivos fiscales a la inversión en el Impuesto sobre Sociedades. Con el propósito de lograr un sistema tributario menos burocrático y transparente, se ha procedido a disminuir los tipos impositivo y eliminar gradualmente las deducciones en cuota. Como se indica en el propio preámbulo de la Ley 35/2006, en "*muchos casos, los estímulos fiscales a la inversión son poco eficaces, presentan un elevado coste recaudatorio, complican la liquidación y generan una falta de neutralidad en el tratamiento fiscal de distintos proyectos de inversión*".

La deducción por I+D e IT también se ha visto afectada por este recorte, aunque de forma menos intensa respecto a otros incentivos a la inversión, afectando a los porcentajes de deducción. Dichos porcentajes para periodos 2007 y 2008-2011 se determinan aplicando un coeficiente reductor, de 0,92 y 0,85, respectivamente. Esta reducción es prácticamente proporcional a la disminución el tipo de gravamen del impuesto previsto por dicha Ley, por lo que no se ha perjudicado a las empresas que desarrollan actividades de innovación.

Tabla 1. Tipos aplicables según el régimen general

Años	Tipo	TERD	G(I+D)	EXC (I+D)	ADIC (I+D)	INV(I+D)	UNI (IT)	OTROS (IT)	TIC
2006	35%	30-35%	30%	50%	20%	10%	15%	10%	15%
2007	32,5%	25-30%	27%	46%	18%	9%	13%	9%	12%
2008	30%	25-30%	25%	42%	17%	8%	12%	8%	9%
2009	30%	25-30%	25%	42%	17%	8%	12%	8%	6%
2010	30%	25-30%	25%	42%	17%	8%	12%	8%	3%
2011	30%	25-30%	25%	42%	17%	8%	12%	8%	D
2012	30%	25-30%	D	D	D	D	D	D	D

Tabla 2. Tipos aplicables en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias

Años	Tipo	TERD	G(I+D)	EXC (I+D)	ADIC (I+D)	INV(I+D)	UNI (IT)	OTROS (IT)	TIC
2006	35%	30-35%	54%	90%	20%	10%	35%	30%	35%
2007	32,5%	25-30%	48%	82%	18%	9%	33%	29%	32%
2008	30%	25-30%	45%	75%	17%	8%	32%	28%	29%
2009	30%	25-30%	45%	75%	17%	8%	32%	28%	26%
2010	30%	25-30%	45%	75%	17%	8%	32%	28%	23%
2011	30%	25-30%	45%	75%	17%	8%	32%	28%	D
2012	30%	25-30%	D	D	D	D	D	D	D

TERC: Tipo impositivo en las empresas de reducida dimensión

G (I+D): Porcentaje de deducción para los gastos en actividades de I+D

EXC (I+D): Porcentaje de deducción para el exceso de gastos respecto al período anterior

ADIC (I+D): Porcentaje de deducción para determinados gastos adicionales en actividades de investigación y desarrollo (personal investigador y proyectos encargados a Universidades y otros Centros)

INV (I+D): Porcentaje de deducción para las inversiones afectas a actividades de I+D

UNI (IT): Porcentaje de deducción para las actividades de innovación realizadas a través de Universidades y otros Centros admitidos

OTROS (IT): Porcentaje de deducción para los restantes conceptos que figuran en la base de la deducción por innovación tecnológica

TIC: Porcentaje de deducción de la deducción por las inversiones en TIC

D: Deducción derogada

La Disposición adicional 23ª de la Ley 35/2006 reconoce la necesidad de evaluar la eficacia del modelo actual de incentivos a la I+D en el régimen general y prevé la presentación por parte del Ministerio de Economía y Hacienda, dentro del último semestre de 2011, de un estudio en torno a la eficacia de todos los incentivos y ayudas a la I+D y a la innovación vigentes durante el periodo 2007-2011, para, en su caso, adecuarlos a las necesidades de la economía española, respetando la normativa comunitaria.

La evidencia disponible sobre la eficacia de los incentivos fiscales a la innovación no son concluyentes, tanto en el ámbito internacional (Dagenais et al., 1997; Hall y Van Reenen, 2000; OCDE, 2002 y Comisión Europea, 2003) como nacional (Marra, 2008 y 2004; Corchuelo, 2006; Romero y Sanz, 2007). Con independencia de que pueda obtenerse evidencia positiva o negativa sobre la eficacia de los incentivos a la innovación y del esquema que pueda adoptarse, lo cierto es que se introduce un elemento de inseguri-

dad jurídica que puede afectar a la propia eficacia del incentivo. Así mismo, surge la duda si la posible supresión de este incentivo fiscal también queda suprimido en el régimen especial canario dado el carácter de permanencia otorgado. En este sentido, la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, relativa al régimen de deducción por inversiones en Canarias, indica que en el supuesto de supresión del Régimen General de Deducción por Inversiones regulado por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, su aplicación futura en las islas Canarias, mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente, continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión.

VII. ECONOMÍAS DE OPCIÓN TRIBUTARIA

En este apartado se valoran las economías de opción tributaria de los diversos incentivos, considerando las especialidades cualitativas y cuantitativas del REF, teniendo en consideración la incompatibilidad de los mismos en términos financieros. Dicho análisis también permitirá sopesar la modificación de la deducción de I+D+IT como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2008.

A) RIC VERSUS DEDUCCIÓN PARA EL FOMENTO DE LA I+D+IT

La RIC opera sobre la base del impuesto y aporta un beneficio fiscal resultante de multiplicar el tipo impositivo (30% ó 25% para las empresas de reducida dimensión)

sobre los gastos e inversiones realizadas en las actividades de innovación. Por su parte, las deducciones en las actividades de I+D+i actúan sobre la cuota con porcentajes diferenciados según sean gastos o inversiones y con límites máximos.

Dado el carácter incompatible de estos incentivos, el contribuyente optará por aquel beneficio fiscal que le permita un mayor ahorro y una mejor adecuación en su planificación fiscal. A este respecto, se hace preciso valorar los porcentajes de la deducción según la base esté constituida por gastos o inversiones, teniendo en consideración que la RIC actúa por anticipado y sin límites, mientras que la deducción se hace efectiva a media que el gasto se devenga o se realizan las inversiones y con límites sobre la cuota.

A los efectos de valorar las economías de opción tributaria en el presente trabajo se tomarán los porcentajes de deducción aplicables para el periodo 2008-2011 relativos al marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, recogidos en la Tabla 2, según corresponda a gastos o inversiones. Dicho análisis permitirá valorar el alcance de las modificaciones establecidas en la *Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.*

1. Gastos en actividades de I+D+IT

En virtud del apartado c) del punto 1 del artículo 35 del TRLIS relativo a la deducción

en I+D, en Canarias se aplicará un tipo general de deducción del 45% del importe de los gastos efectuados en el período impositivo (base de la deducción). No obstante lo anterior, el tipo se elevará al 75% sobre el exceso de gastos del período impositivo sobre la media de los efectuados en los dos años anteriores.

Señala el articulado que, además de la deducción que proceda conforme a lo anteriormente señalado, se practicará una deducción adicional del 17% del importe de los siguientes gastos del período:

- a) Los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo (GP_{ic})

- b) Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología (G_{CIT})

Por tanto, nos podemos encontrar en dos situaciones en la cuantificación de la deducción:

- a) Si los gastos en actividades de I+D en el período impositivo n (G_{I+D}) son menores que la media de los gastos de I+D de los años anteriores ($n-1$ y $n-2$), la deducción (D_{I+D}) será el 45% de los gastos de dicho período:

$$G_{I+D(n)} < \left(\frac{G_{I+D(n-2)} + G_{I+D(n-1)}}{2} \right)$$

$$D_{I+D} = 45\% G_{I+D(n)} + 17\% (GP_{IC(n)} + G_{CIT(n)})$$

Si los gastos en actividades de I+D (G_p) en el período impositivo n son mayores que la media de los gastos de I+D de los años anteriores ($n-1$ y $n-2$), la deducción (D_{I+D}) será la suma de aplicar:

– El 45% hasta el gasto medio de los dos años anteriores

– El 75% a la diferencia entre los gastos del período impositivo y la media de los gastos de los dos años anteriores

$$G_{I+D(n)} > \left(\frac{G_{I+D(n-2)} + G_{I+D(n-1)}}{2} \right)$$

$$D_{I+D} = 45\% \left(\frac{G_{I+D(n-2)} + G_{I+D(n-1)}}{2} \right) + 75\% \left(G_{I+D(n)} - \frac{G_{I+D(n-2)} + G_{I+D(n-1)}}{2} \right) + 17\% (GP_{IC(n)} + G_{CIT(n)})$$

Por lo que respecta a los porcentajes de deducción aplicables a la base de deducción de las actividades de IT, la problemática es más simple dado que son fijos, no admitiendo la normativa deducciones adicionales por incurrir en determinados gastos. En Canarias se aplicará un 32% para

los proyectos encargados a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología reconocidos y registrados como tales ($G_{IT,CIT}$) y/o un 28% para los restantes conceptos que configuran la base de la deducción ($G_{IT,OTROS}$):

$$D_{IT} = 32\% G_{IT,CIT}(n)$$

$$D_{IT} = 28\% G_{IT,OTROS}(n)$$

Por su parte, la RIC permite un beneficio fiscal igual al tipo impositivo ($t = 30\%$ ó 25% en las empresas de reducida dimensión) por

los gastos incurridos en actividades de I+D+IT:

$$RIC = 30\% \text{ ó } 25\% (G_{I+D}(n) + G_{IT}(n))$$

Aunque el ahorro fiscal de la RIC se obtiene en el año de obtención del beneficio y, por tanto, antes de efectuar el gasto en las actividades de I+D+IT, resulta evidente que la deducción permite una mayor disminución de la carga fiscal porque los porcentajes de deducción son superiores al tipo impositivo. Así mismo, también permite incluir gastos adicionales en las actividades que puedan

calificarse como I+D.

De la comparación del ahorro fiscal de los incentivos analizados, cabe realizar las siguientes afirmaciones:

Primera: La deducción para actividades de I+D aporta una ventaja fiscal superior a la RIC en términos financieros, incluso en el supuesto más restrictivo.

$$RIC = 30\% \sum_{n=1}^5 G_{I+T}(n)$$

$$D = 45\% G_{I+T} a_{5,i}$$

$$D > RIC$$

Sujeto a las siguientes restricciones: todos períodos del plazo de materia-
 a) Los gastos de I+D+IT son iguales en lización de la RIC:

$$G_{I+D}(n) = \left(\frac{G_{I+D}(-2) + G_{I+D}(n-1)}{2} \right)$$

b) No existen gastos con deducciones adicionales:

$$G_{RIC} + G_{CIT} = 0$$

c) La empresa está sujeta a un tipo impositivo (t) más alto (30%) rior, similar o superior a la RIC dependiendo del tipo impositivo y de la base de deducción:

Segunda: La deducción para actividades de IT puede aportar una ventaja fiscal infe-

• La RIC aporta un ahorro fiscal superior

$$RIC = 30\% \sum_{n=1}^5 G_{OTROS}(n)$$

$$D = 28\% G_{IT,OTROS} a_{5,i}$$

$$D < RIC$$

Sujeto a las siguientes restricciones:

$$G_{IT,CIT}(n) = 0$$

$$t = 30\%$$

• La RIC aporta un ahorro fiscal inferior

$$RIC = 25\% \sum_{n=1}^5 G_{IT,CIT}(n)$$

$$D = 32\% G_{IT,CIT}(n) a_{5,i}$$

$$D > RIC$$

Sujeto a las siguientes restricciones:

$$G_{OTROS(n)} = 0$$

$$t = 25\%$$

- La RIC aporta un ahorro fiscal similar

$$RIC = 30\% \sum_{n=1}^5 (G_{IT,CIT(n)} + G_{OTROS(n)})$$

$$D = 32\% G_{IT,CIT(n)} a_{5,i} + 28\% G_{OTROS(n)} a_{5,i}$$

$$D \approx RIC$$

2. Inversiones afectas a actividades de I+D+IT

Para los proyectos de I+D se establece una deducción del 8% sobre las inversiones realizadas por el sujeto pasivo en elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

Para aquellas empresas que no puedan ser calificadas de reducida dimensión, las economías de opción se inclinan, desde un punto de vista exclusivamente financiero, hacia la RIC teniendo en cuenta que el porcentaje de deducción (8%) es claramente inferior al tipo impositivo (30%) y que, además, la RIC se aplica por anticipado. Así mismo, la RIC presenta ventajas frente a la Deducción para Inversiones porque este incentivo permite un porcentaje inferior (25%), obteniendo el ahorro en los años de realización de la inversión y sujeto a limitaciones sobre cuota.

La planificación fiscal tiene un abanico más amplio para las empresas de reducida dimensión en los términos establecidos en el artículo 108 del TRLIS. En este supuesto, el ahorro fiscal de la RIC viene determinado por el tipo impositivo (25%) que es igual al tipo de la Deducción para Inversiones en Canarias (25%) y superior al tipo de la Deducción por actividades de I+D (8%).

No obstante a lo anterior, es preciso valorar aspectos financieros con otras consideraciones. Como es sabido, la RIC exige un plazo general de permanencia de la inversión de cinco años, salvo que la vida útil de dicho activo sea inferior. En la deducción por I+D, los elementos en que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil, conforme al método de amortización que se aplique, fuese inferior.

Será preferible la RIC en el caso que los elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible estén afectos a un proyecto de I+D durante un período superior a cinco años. También puede ser preferible la RIC cuando no se desee afectar en exclusividad los elementos patrimoniales en actividades de I+D, cuando existan dudas sobre la calificación conceptual del proyecto como innovación cualificada, o cuando los activos adquiridos sean inmuebles o activos usados:

- La RIC no exige que los elementos estén afectos, en exclusividad, a las actividades de I+D, sino a una actividad económica que se desarrolle en el Archipiélago y, por tanto, el contribuyente puede realizar un uso compatible de los mismos sin incurrir en supuestos de incumplimiento.
- Las definiciones normativas no aportan un grado de claridad y operatividad suficiente como para conferir certidumbre al sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades en cuanto a la obtención y cuantía del beneficio fiscal por actividades de innovación, pues la valoración subjetiva de las características de un proyecto pueden calificar las actividades emprendidas como I+D, IT o simplemente como trabajos rutinarios para la mejora de productos o procesos. La deducción por inversiones en I+D está sujeta a la calificación del proyecto, por lo es preciso valorar el cumplimiento de los conceptos a través de las diferentes modalidades establecidas por la Ley. La materialización de la RIC en activos

patrimoniales de inmovilizado material o intangible es más objetiva y, en consecuencia, aporta mayor seguridad jurídica sin necesidad de emprender un procedimiento de acreditación, informes motivados o consultas vinculantes.

- La deducción de I+D excluye claramente los inmuebles y terrenos como activos aptos, mientras la RIC admite los inmuebles y, como principio general, no contempla el suelo como una inversión válida, sirviendo únicamente cuando se afecta a determinadas actividades (la promoción de viviendas protegidas que sean destinadas al arrendamiento para la sociedad promotora; las actividades industriales de las divisiones 1 a 4 del Impuesto sobre Actividades Económicas; y, finalmente, la rehabilitación de establecimientos turísticos y zonas comerciales situados ambos en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive). Dada la significación financiera de los inmuebles resulta evidente la importancia de la RIC para proyectos que precisen tales activos, máxime cuando no se exige que estén afectos en exclusividad. Mayores dudas presenta la posibilidad de materializar la RIC en suelo para actividades de I+D, si bien consideramos que debe admitirse cuando la finalidad de dichos proyectos se dirige a la innovación cualificada de productos o procesos en las actividades tasadas por el legislador. A título ilustrativo, no encontramos impedimento para que una empresa

incluida en la división 1 del Impuesto de Actividades Económicas (energía y agua) pueda adquirir terrenos que destine al desarrollo de una actividad de investigación y desarrollo para nuevas fuentes energéticas o nuevos procedimientos para hacer potable aguas procedentes del mar.

- Una diferencia importante de la materialización de la RIC en activos materiales en una inversión de sustitución respecto a una inversión inicial es que no es preciso que los activos fijos sean nuevos, sino que pueden ser usados, sin necesidad de acreditar –tal y como es preciso en la DIC o en la antigua RIC– que dicha inversión haya supuesto una mejora tecnológica. Tanto grandes empresas como las de reducida dimensión pueden materializar la RIC en bienes usados cuando la inversión es calificada de sustitución, siempre que no se haya beneficiado anteriormente de la RIC, de la DIC o de las deducciones a la inversión establecidas en el artículo 35 del TRLIS. Sin embargo, como señala Miranda (2007: 568) resultará muy difícil cumplir con estos tres condicionantes, por lo que la materialización en activos usados es más aparente que real, sin perjuicio de que puedan existir casos interesantes como es la adquisición de elementos patrimoniales a empresarios que no estuviesen en estimación directa, habida cuenta de que dichos contribuyentes no han podido acogerse a las referidas deducciones.

A diferencia de la RIC, la deducción para actividades de I+D presenta dos ventajas en el supuesto de inversiones:

- Los elementos en los que se materialice la inversión deben permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que se cumpla su finalidad específica en las actividades de I+D, excepto que su vida útil sea inferior. Esta ventaja adquiere interés en los proyectos de innovación con un plazo de ejecución inferior al plazo de materialización de la RIC (en general, 5 años) y para activos con una corta vida útil dado que no se requiere proceder a su sustitución. También para los activos que, afectos con exclusividad a la actividad innovadora, se hayan adquiridos en el período final de los proyectos, en el supuesto de que el contribuyente desee la libre disposición de los mismos al finalizar la actividad de I+D.
- Es compatible, para las mismas inversiones, con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del TRLIS referida a la deducción por reinversión de beneficios. Los porcentajes de esta deducción están en función del tipo impositivo (véase Tabla 3), dado que el propósito es que las sociedades tributen por las plusvalías de determinados elementos igual que las ganancias patrimoniales de las personas físicas (18%) a condición de su reinversión en un determinado plazo, siempre y cuando cumpla con determinados requisitos sobre los elementos transmitidos y en los que se invierte.

Tabla 3. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Años	Régimen General		Reducida dimensión	
2006	20%	35-20 = 15%	20%	30-20 = 10%
2007	14,5%	32,5-14.5 = 18%	7%	25 - 7 = 18%
2008	12%	30 -12 = 18%	7%	25 - 7 = 18%

Finalmente, es preciso señalar que la base de la deducción por innovación incluye, entre otros conceptos, la adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, *know-how* y diseños, los cuales pueden tener la consideración de activos desde un punto de vista contable. Interesa resaltar que la base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de un millón de euros, mientras que la RIC no está sujeta a este límite. Ya hemos señalado que la deducción para estos conceptos aporta una ventaja fiscal similar o inferior a la RIC, según sean empresas de reducida dimensión ($t=25\%$) o grandes empresas ($t=30\%$). Ahora bien, cuando el precio de adquisición de estos activos intangibles es superior al límite establecido, el exceso se podrá acoger a la RIC, considerando el criterio general de que los incentivos fiscales a la inversión son incompatibles en términos financieros.

3. Compatibilidad entre incentivos fiscales y otras ayudas públicas

El apartado b) del punto 1 referido a las actividades de investigación y desarrollo, así como el apartado b) del punto 2, en cuanto a las de innovación tecnológica, del artículo 35 del TRLIS, tratan de evitar la duplicidad de beneficios fiscales, excluyendo de la base de la deducción el 65% de las subvenciones para

el fomento de tales actividades, que hayan sido recibidas y resulten imputables como ingreso en el período impositivo. Sin embargo, el artículo de la RIC señala que "*la parte de la inversión financiada con subvenciones no se considerará como importe de materialización de la reserva*", lo que supone una clara desventaja respecto a la deducción.

En una interpretación ajustada a la dicción literal de la norma, deberá detraerse el 65% de las subvenciones recibidas con independencia de que el gasto subvencionado forme parte de la base de la deducción, aunque parece más razonable que se excluya sólo la parte financiada de aquellos gastos que formen parte de la base de deducción. En este sentido, es más clarificador el criterio restrictivo de la regulación de la RIC en la que se señala claramente que la materialización no computa en "*la parte de la inversión financiada con subvenciones*",

Por otra parte, en la deducción deberá detraerse el 65 por ciento de la subvención en el ejercicio en el que se computa como ingreso la subvención. A este respecto, el Plan General de Contabilidad de 2007 establece, entre sus criterios de reconocimiento, que las subvenciones de explotación se imputarán directamente en la cuenta de resultado en el que se conceden, mientras que las subven-

ciones de capital no reintegrables se reconocerán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de

forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención. En este sentido, se aportan diferentes criterios de imputación según la finalidad de la subvención y buscando una correlación entre los ingresos y gastos derivados a las mismas (véase Cuadro 2).

Cuadro 2. Imputación a resultados de las subvenciones

TIPOLOGÍA	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
Subvenciones para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación (ya existentes)	Imputación directa a resultados en el ejercicio en el que se conceden
Subvenciones para compensar déficit de explotación de ejercicio futuros	Imputación en dichos ejercicios
Subvenciones para financiar gastos específicos	Imputación en el ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando
Subvenciones asociadas a bienes depreciables	Imputación plurianual en virtud de la depreciación efectiva, enajenación, deterioro o baja del bien en cuestión
Subvenciones asociadas bienes no depreciables como existencias (que no tengan la consideración de rappel comercial) y activos financieros	Imputación en el ejercicio de su enajenación, deterioro o baja
Subvenciones para cancelación de deudas	Imputación en el ejercicio que se produzca la cancelación y si se trata de una deuda específica para la financiación de un inmovilizado dependerá de su carácter depreciable o no

De acuerdo a estos criterios de imputación, bien podría darse la paradoja de que un gasto subvencionado generase la deducción en el ejercicio en que se incurre, mientras que la reducción del 65% de la subvención en el siguiente ejercicio no pudiese realizarse en la práctica, por no existir base de deducción al haber cesado la actividad innovadora en el mismo. En estos supuestos, lo razonable podría ser corregir la deducción inicialmente aplicada, aunque la norma no contempla tal previsión, por lo que parece excesivo apreciar

la existencia de dicha obligación (Ministerio de Ciencia y Tecnología, 2002).

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que, en ocasiones, se obtendrán préstamos sin interés o con intereses muy reducidos concedidos por organismos públicos para financiar la ejecución de las actividades de innovación. El procedimiento de registro contable de los intereses subvencionados, mediante la cuantificación del interés de mercado correspondiente a préstamos de carac-

terísticas similares como ingreso y, simultáneamente, como gasto, según criterio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (Consulta nº 3 del Boletín nº 15 de este organismo) ha quedado en suspenso, habida cuenta de que el actual Plan General de Contabilidad no permite el registro de ingresos o gastos diferidos en tanto que no cumplen con la definición de activo o pasivo.

En el párrafo 37 de la Norma Internacional de Contabilidad nº 20 se señala que *“los préstamos a tipos de interés bajos o nulos son formas de ayudas públicas, pero los beneficios económicos procedentes de los mismos no se cuantifican mediante la imputación de intereses”*. En consecuencia, el apartado 37 de la NIC 20 podría interpretarse como una forma para reflejar el efecto neto derivado de la ayuda a la financiación. Sin embargo, parece que existe una contradicción entre dicho criterio y el establecido en la NIC 39 (instrumentos financieros: reconocimiento y medición), al regularse en esta última que se tenga en cuenta los tipos de interés nulo o bajos a efectos del registro y valoración de los pasivos financieros. En consecuencia, es preciso que el ICAC se pronuncie indicando el tratamiento contable de los préstamos a interés bajo o nulo, indicado si este tipo de ayudas dan lugar al registro de ingresos y los criterios para su imputación en la cuenta de resultados.

4. Créditos fiscales por insuficiencia de cuota

Diversos autores han llamado la atención sobre la técnica jurídica que regula la deducción por inversiones, resultando confu-

sa como consecuencia de la evolución del REF en el ámbito del impuesto sobre sociedades, al no regular de forma completa y sistemática este incentivo fiscal, sino que se ha limitado a establecer unas especialidades cualitativas y cuantitativas (Cabrera, 2004; Huerta, 2007). El carácter evolutivo del REF no ha encontrado suficiente acomodo en los cambios normativos que han acontecido en las diferentes leyes del impuesto sobre sociedades, dando lugar a confusiones e interpretaciones diversas, así como a opiniones oficiales (Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 11 de octubre, de 2004 y Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 29 de marzo de 2007). Ante esta situación Huerta (2007) señala que *“la mejor solución de los problemas planteados, desde un punto de vista exclusivo de técnica jurídica, no sería otra que derogar expresamente la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994 e introducir el mandato que se pretenda”*.

Esta controversia no sólo afecta a la deducción de activos fijos nuevos en Canarias, sino también al resto de modalidades de la deducción por inversiones en el capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995, entre los que se encuentra la deducción por actividades de I+D+I, siendo especialmente conflictiva la interpretación sobre los límites que existen sobre cuota.

El ahorro fiscal de las deducciones por inversiones tradicionalmente ha sido limitado en cada ejercicio en función de un porcentaje de la cuota íntegra, permitiéndose que los créditos fiscales no aplicados por insuficiencia de cuota puedan aplicarse en los ejercicios siguientes.

A los efectos del presente trabajo, interesa indicar que la aplicación de deducciones para la deducción de I+D+I se ha interpretado considerando un doble límite sobre cuota (Kessomal, 2007):

- Existe un límite general conjunto de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, entre las que se encuentra el fomento de la I+D+I, del 70% de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición y las bonificaciones.
- El límite anterior se eleva al 90% cuando la deducción por I+D+I, conjuntamente con la deducción por inversiones en TIC del propio ejercicio, excedan del 10% de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición y las bonificaciones.
- Las deducciones no practicadas por insuficiencia de cuota pueden aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.
- El cómputo de los plazos de aplicación de estas deducciones pueden diferirse hasta el primer ejercicio en el que, dentro del plazo de prescripción, se produzcan resultados positivos en entidades de nueva creación o en las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que tenga tal consideración la aplicación o capitalización de reservas.

La amplitud de los límites sobre cuota que operan en Canarias, así como el horizonte temporal en el que los contribuyentes pueden aplicar los créditos fiscales por actividades de I+D+I, confirman las fortalezas de las deducciones respecto a la RIC, no sólo porque permitan asegurar el aprovechamiento íntegro de los créditos fiscales, sino especialmente por su adaptación en la planificación fiscal del contribuyente.

5. Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2008 y propuesta de modificación de la deducción de I+D+IT

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (en adelante Ley 4/2008) ha modificado el artículo 35 del TRLIS para adaptarlo a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2008, por concluir ésta que la deducción de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica regulada es contraria al ordenamiento comunitario, al ser menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los efectuados en España, a cuyo fin se eliminan las restricciones existentes de manera que la deducción se aplica de igual manera con independencia de que esas actividades se efectúen en España, en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Dicha regulación sólo admitía practicar la deducción cuando se subcontrata parte del

proyecto en el extranjero, siempre que ésta no supere el 25% del total invertido. La Comisión Europea, como indica Rivas (2007: 61), solicitó el levantamiento de esta restricción por considerarlas incompatibles con el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea. La Comisión interpuso el 2 de junio de 2006 un recurso contra el Reino de España frente al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, señalando que se estaban violando los artículos 43 y 49 referidos a la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, siendo confirmada con la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2008.

La regulación establecida en la Ley 4/2008 no supone un cambio profundo en los incentivos en las actividades de I+D+IT, dado que se mantiene los conceptos y el mecanismo de funcionamiento. Los cambios introducidos se pueden resumir en los siguientes

- Ampliación de la base de deducción para actividades de I+D+IT: Los gastos que integran la base de la deducción de las actividades de I+D+IT deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

- Reducción en la deducción adicional: La deducción adicional se restringe al 20 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. Se suprime el porcentaje adicional que gozaban los gastos correspondientes a proyectos de I+D contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología.
- Reducción de la base de cálculo: Se suprime de la base de esta deducción los gastos derivados de proyectos cuya realización se encargue a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según el citado Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre.

La ampliación de la base de la deducción por admitirse los gastos I+D+IT no sólo los efectuados en España, sino en el resto de estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo no altera las conclusiones alcanzadas en este trabajo, en el supuesto de que todas las actividades de innovación cualificada se desarrollen en Canarias, pues las ventajas fiscales insertas en el REF se rigen por el principio de territorialidad. Ahora bien, los gastos que se desarrollen fuera de las Islas se podrán acoger a la deducción nacional, lo que requiere de una

adecuada segmentación de las actividades efectivamente emprendidas en el Archipiélago, a los efectos de evitar que gastos efectuados en otras regiones se beneficien de las singularidades fiscales del Archipiélago.

El recorte previsto en la deducción adicional en las actividades de I+D –limitado únicamente a los gastos de personal de la entidad correspondiente a investigadores– no modifica las economías de opción tributaria y las conclusiones alcanzadas. Sin deducción adicional y sin incrementar los gastos del periodo impositivo respecto a la media de los dos años anteriores, siempre será preferible la deducción respecto a la RIC, pues el tipo general de deducción aplicable en Canarias es del 45%, mientras que el tipo impositivo más alto es del 30%.

Sin embargo, si altera las conclusiones respecto a las actividades de IT, al excluir de la base de la deducción los proyectos encargados a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología. La RIC reconoce la materialización del coste total de los proyectos, siempre y cuando se trate de organismos públicos localizados en Canarias.

Para el resto de conceptos admitidos que tengan la consideración de gastos (actividades de diagnóstico tecnológico, diseño industrial e ingeniería de procesos, obtención de certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000m GPM), el porcentaje de deducción previsto en el régimen general es de un 10%. En consecuencia, en Canarias se aplicará, por las singularidades fiscales del REF, un 30%, resul-

tando preferible en las empresas de reducida dimensión respecto a la RIC, teniendo en consideración que estas empresas tributan a un tipo impositivo general del 25%. Sin embargo, para las empresas de mayor dimensión puede ser preferible la RIC desde un punto de vista estrictamente financiero, dado que la ventaja fiscal se obtiene por anticipado, sin perjuicio de la influencia que puedan ejercer otras contingencias (subvenciones, adaptación al plazo, requisitos formales, etc.).

Igualmente, los gastos de IT que se realicen fuera de Canarias (resto del territorio español o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo) se registrarán por el tipo general.

Por último, la Ley 4/2008 no afecta a las conclusiones alcanzadas respecto a las inversiones afectas a actividades de I+D, en las que las economías de opción tributaria se inclinan hacia la RIC, no sólo en términos de ahorro fiscal, sino también por otras razones derivadas del régimen tributario (exclusividad de las inversiones, calificación conceptual del proyecto como innovación, materialización en inmuebles o en activos usados).

B) BONIFICACIONES EN LA COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL DEL PERSONAL INVESTIGADOR COMO INCENTIVO NO TRIBUTARIO

La disposición adicional vigésima de la *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio,*

autoriza al Gobierno para que establezca bonificaciones en las cotizaciones a la Seguridad Social correspondientes al personal investigador que, con carácter exclusivo, se dedique a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, a que se refiere el artículo 35 del texto TRLIS.

El Real Decreto el 278/2007, de 23 de febrero, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social respecto del personal investigador desarrolla la disposición adicional vigésima de la citada Ley 35/2006, estableciendo un nuevo incentivo, de naturaleza no tributaria, en la línea de los aplicados en otros países de la Unión Europea, en los que ha demostrado un buen funcionamiento al tener un efecto más directo, favoreciendo la actividad investigadora y de desarrollo y la contratación de trabajadores.

Las empresas que reúnan los requisitos de aplicación podrán optar por beneficiarse de los incentivos tributarios o por beneficiarse de esta nueva bonificación en las cuotas de la Seguridad Social consistente en el 40 por ciento de las cuotas empresariales por contingencias comunes a la Seguridad Social. En la actualidad las empresas cotizan un 23,60% por las contingencias comunes.

A modo de síntesis, el contenido del Real Decreto el 278/2007 regula las siguientes disposiciones:

- a) Se aplicará a los trabajadores del Régimen General de la Seguridad Social incluidos en los grupos de cotización 1 (Ingenieros y licenciados), 2 (Ingenieros técnicos, Peritos y

Ayudantes Titulados), 3 (Jefes Administrativos y de Taller) y (Ayudantes no titulados).

- b) Deben dedicarse con carácter exclusivo y por la totalidad de su tiempo de trabajo en la empresa dedicada a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, a realizar dichas actividades.
- c) El contrato de trabajo puede ser indefinido, en prácticas o de carácter temporal por obra o servicio determinado, en este último caso el contrato debe ser de, al menos tres meses de duración.
- d) Las definiciones fiscales de I+D+IT son coincidentes con las establecidas para la deducción reguladas en el artículo 35 TRLIS.
- e) Se excluye el personal contratado por empresas u organismos cuya contratación para actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica esté subvencionada o financiada con fondos públicos, siempre que dicha financiación incluya también las cuotas empresariales a la Seguridad Social.

El Consejo de Ministros ha autorizado la aplicación del fondo de contingencia por importe de 583.231 euros para compensar al Servicio Público de Empleo Estatal el gasto correspondiente a 2007 por las bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigador, poniendo de manifiesto

que ha sido utilizado por las empresas españolas. Ahora bien, esta cifra es notoriamente inferior a la deducción en el Impuesto sobre Sociedades (en 2005 el importe calificado por el Ministerio de Industria se elevó a 339 millones de euros en actividades de I+D con una tasa de crecimiento del 45% respecto a 2004 y 221 millones en IT con una tasa de crecimiento del 78% respecto a 2004), siendo coherente con el mayor ahorro que ofrece al contribuyente y, además, porque la bonificación se logra cuando se desarrollan actividades I+D+IT con el mismo alcance conceptual que el establecido para los incentivos fiscales.

Las especialidades del REF hacen más notoria la razonable opción por la deducción de I+D+IT respecto a la bonificación en las cotizaciones a la Seguridad Social correspondientes al personal investigador.

C) RIC VERSUS DEDUCCIÓN PARA EL FOMENTO DE LAS TIC

Las entidades consideradas como empresas de reducida dimensión, así como los empresarios y profesionales que realicen actividades económicas, pueden aplicar en el ejercicio 2007 una deducción en la cuota del importe de las inversiones y gastos realizados en el período impositivo que estén relacionados con la implantación o mejora de las tec-

nologías utilizadas en la información y comunicación (en adelante TIC).

Las economías de opción tributaria de la deducción son más obvias en tanto que la base de la deducción comprende tanto activos como gastos (véase Cuadro 3), mientras que la materialización de la RIC sólo apoya fiscalmente la inversión. En consecuencia, una planificación fiscal racional aprovechará la deducción para los gastos, mientras que la disyuntiva entre deducción y RIC para las inversiones queda despejada a través de la comparación entre el tipo impositivo (25%) y el porcentaje de deducción (29-23% para el período 2007-2010), sin perjuicio de los límites sobre cuota que existen en la deducción y la lógica incompatibilidad con otros beneficios fiscales para las mismas inversiones y gastos.

A diferencia de su tratamiento en la deducción para el fomento de I+D+IT, el importe total de las subvenciones recibidas reducirán la base de la deducción, con independencia de que se haya computado total o parcialmente como ingreso en el período impositivo. De esta forma se eliminan las asimetrías entre el ejercicio fiscal en el que se aplica la deducción y el ejercicio en que se produce el devengo de la subvención como ingreso.

Cuadro 3. Inversiones y gastos deducibles en la deducción TIC**ACCESO Y PRESENCIA EN INTERNET**

- Adquisición de equipos y terminales, con su software y periféricos asociados, para la conexión a Internet y acceso a facilidades de correo electrónico, así como para el desarrollo y publicación de páginas y portales web.
- Adquisición de equipos de comunicaciones específicos para conectar redes internas de ordenadores a Internet.
- Realización de trabajos, internos o contratados a terceros, para el diseño y desarrollo de páginas y portales web.
- Instalación e implantación de dichos sistemas.
- Formación del personal de la empresa para su uso.

COMERCIO ELECTRÓNICO

- Adquisición de equipos y terminales, con su software y periféricos asociados, para la implantación del comercio electrónico a través de Internet con las adecuadas garantías de seguridad y confidencialidad de las transacciones, así como para la implantación del comercio electrónico a través de redes cerradas formadas por agrupaciones de empresas, clientes y proveedores.
- Instalación e implantación de dichos sistemas.
- Formación del personal de la empresa para su uso.

INCORPORACIÓN DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y DE LAS COMUNICACIONES A LOS PROCESOS EMPRESARIALES

- Adquisición de equipos y paquetes de software específicos para la interconexión de ordenadores, la integración de voz y datos y la creación de configuraciones intranet, así como la adquisición de paquetes software para su aplicación a procesos específicos de gestión, diseño y producción.
- Instalación e implantación de dichos sistemas.
- Formación del personal de la empresa para su uso.

En el supuesto de que las TIC (*software* avanzado) se hayan desarrollado a partir de un proyecto de I+D y cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 35 del TRLIS, será preferible esta última deducción, lo cual resulta razonable dado que el beneficio fiscal es proporcional a la innovación realizada (véase Consulta de la DGT, de 27 de diciembre de 2002).

Finalmente, considerando el interés que pueden tener los sitios web como fuente para

la innovación en el tejido empresarial canario, incluimos una breve referencia en este apartado para observar su aptitud como materialización de la RIC en su condición de ayuda al funcionamiento. Muchas empresas canarias comienzan a introducirse en la filosofía de la gestión del conocimiento mediante la implantación de herramientas de tecnologías de información y comunicación (Díaz, 2007), las cuales no sólo incluyen paquetes informáticos de uso común para la gestión adquiridas normalmente mediante derechos de uso, sino

que se está extendiendo el uso de internet e intranet.

El desarrollo de un sitio web sirve como estrategia para la comercialización y diferenciación de la empresa (promoción de los productos y servicios, prestación de servicios electrónicos, venta de productos y servicios para el acceso externo) o, en su caso, como herramienta para la gestión del conocimiento incluyendo acceso a diversos detalles sobre las políticas de entidad o cualquier otra información relevante.

El Plan General de Contabilidad admite como activo intangible las páginas *web* que surgen de una fase de desarrollo. Ahora bien, su reconocimiento exige cumplir con el criterio de relevancia que se concreta en la determinación del control de beneficios o rendimientos futuros probables, así como la fiabilidad de los costes que puedan ser capitalizados.

Siguiendo la SIC 32 del IASB, el requisito de relevancia se logra si la empresa es capaz de generar ingresos ordinarios, entre los que se incluyen los procedentes de la generación de pedidos, pero no se dará tal condición si el sitio web se ha desarrollado sólo, o fundamentalmente, para promocionar y anunciar sus propios productos y servicios y, consecuentemente, todos los desembolsos realizados para el desarrollo de dicho sitio *web* deben ser reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos.

Esta interpretación de norma sólo admite como activables los desembolsos incurridos en las fases de desarrollo de la infraestructura y de la aplicación, así como en la fase de diseño gráfico, siempre que tales desembolsos estén debidamente individualizados y asignados directamente (criterio de fiabilidad), pero no admite los desembolsos incurridos en la fase de contenidos (por ejemplo servicios profesionales consistentes en tomar fotografías digitales de los productos de una entidad y mejorar su exhibición).

La doctrina tributaria también ha venido matizando las fases de desarrollo y el simple mantenimiento de las páginas web. Así, la contratación de una persona encargada de la creación y mantenimiento de un sitio web podrá acogerse a la deducción en la parte que se refiere a la creación e implantación del sistema, pero no para la de mantenimiento (DGT 02-07-2002). La creación de páginas web temáticas para su divulgación en Internet no constituye innovación tecnológica a efectos de la deducción, porque representa simplemente la elaboración de un texto para su edición posterior en Internet y no supone una novedad significativa desde el punto de vista científico o técnico. Sin embargo, sí se podrá acoger a la deducción aplicable a las empresas de reducida dimensión de los gastos e inversiones relacionados con el acceso a Internet. Los gastos que se produzcan con anterioridad a la puesta en marcha del nuevo sitio web se reflejarán como inmovilizado inmaterial (DGT 29-01-2001).