

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3281-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	13/07/2016
NORMATIVA	LIS/ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, arts. 35 y 39.2 TRLIS RDLeg 4/2004 arts. 35 y 44.2
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante desarrolla su objeto en el ámbito de la energía eléctrica y térmica, siendo su actividad principal el desarrollo de proyectos de I+D relacionados con dicho sector.</p> <p>En concreto está desarrollando un proyecto, que se extiende a los ejercicios 2013, 2014 y 2015, que ha recibido subvenciones de la Unión Europea, que financian algunos gastos que no se incluyen en la base de deducción del artículo 35 del TRLIS (gastos indirectos o gastos de dietas para desplazamientos). La empresa está activando los gastos del proyecto y, por tanto, dichas subvenciones se imputarán al resultado a medida que se amorticen los referidos activos. Adicionalmente, durante los períodos en que se realiza el proyecto se imputan al resultado otras subvenciones recibidas para financiar actividades de I+D que no han sido objeto de la deducción prevista en el artículo 35 del TRLIS.</p> <p>En el año 2014 la empresa solicitó un informe motivado vinculante al Ministerio de Economía y Competitividad a los efectos de aplicar la deducción del artículo 35 del TRIS, presentado dicha solicitud antes de la finalización del plazo de declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2013. El tipo de informe solicitado es de contenido y primera ejecución, o de seguimiento, lo que implica que, como es la primera anualidad, el informe se pronunciará sobre la calificación global del proyecto. Asimismo, en el año 2015 solicitó nuevamente un informe motivado vinculante sobre los gastos incurridos en 2014, es decir, se trata de un informe de seguimiento. La empresa tiene previsto solicitar en 2016 un informe motivado vinculante de seguimiento de los gastos incurridos en 2015. En el momento de presentación de la consulta ambos informes solicitados se encuentran en tramitación.</p> <p>En los ejercicios 2013 y 2014 la empresa pretende aplicar la opción prevista en el artículo 44.2 del TRLIS, pero en el momento de la presentación de las declaraciones correspondientes no se habían obtenido los informes motivados solicitados, por lo que no pudieron aplicar la citada opción.</p> <p>En la empresa trabajan tres de los socios que cuentan cada uno con el 25% del capital y son administradores. Los tres son ingenieros y participan en los proyectos de investigación desarrollados. Por aplicación de la legislación laboral se encuentran encuadrados en el régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social. Estos no cobran por sus cargos de administradores, percibiendo una nómina como ingenieros y justificando sus horas en las distintas subvenciones por la realización de proyectos de investigación.</p> <p>La plantilla a la finalización del ejercicio 2013 era de los tres ingenieros socios de la entidad, dos ingenieros contratados a tiempo completo y una licenciada en Administración y Dirección de Empresas a tiempo parcial, todos ellos en régimen general de la Seguridad Social, sin embargo la plantilla media en 2013 fue muy inferior (0,67 trabajadores en régimen general y 1,87 trabajadores RETA). La plantilla en 2014 se mantuvo estable, si bien la media disminuyó unas décimas por el tiempo transcurrido desde la baja de uno de los ingenieros contratados hasta que se consiguió sustituirle. Durante 2015 se han mantenido los anteriores trabajadores y se ha incorporado un nuevo ingeniero en régimen general de Seguridad Social.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Se plantean en la contestación de la consulta.
CONTESTACION-COMPLETA	1.- A los efectos de la deducción regulada en los artículos 35.1.b) del TRLIS y 35.1.b) de la LIS, si la base de la deducción debe minorarse en el importe de las subvenciones imputadas a resultados que financian proyectos de I+D aunque las mismas no estén asociadas a los proyectos que generan la base de deducción en ese ejercicio. En el caso de que los gastos que componen la base de la deducción hayan sido objeto de activación y, por tanto, las subvenciones vinculadas a los mismos se imputen a resultados a medida que se amorticen los

gastos, si dichas subvenciones minoran la base de deducción aunque no se hayan imputado a resultados en el ejercicio en el que se genera el derecho a la misma. Por otra parte cuando dichas subvenciones financian gastos que no forman parte de la base de deducción, si esta debe minorarse en el importe total de las subvenciones o sólo en la parte que se corresponda con los gastos financiados que forman parte de la base de deducción.

La deducción por actividades de investigación y desarrollo se regula en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), del Impuesto sobre Sociedades.

A los efectos de esta consulta, se partirá de la hipótesis de que los proyectos realizados por la consultante cumplen los requisitos para ser calificados como actividades de investigación y desarrollo, conforme a lo dispuesto en el artículo 35.1 de la LIS. No obstante, se trataría de circunstancias de hecho que deberían ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

El apartado 1 del citado artículo, en su letra b), establece los elementos que componen la base de deducción en los siguientes términos:

“La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el contribuyente, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constando específicamente individualizados por proyectos.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

Los gastos de investigación y desarrollo que integran la base de la deducción 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 contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Las inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.”

De acuerdo con lo anterior, la base de deducción en el presente supuesto estará formada por:

- Los gastos derivados de la realización de actividades investigación y desarrollo que se devenguen en el período impositivo, con independencia de su activación contable, que tiene carácter opcional. En el caso de que dichos gastos sean objeto de activación contable, éstos ya habrán formado parte de la base de deducción, por tanto, cuando con posterioridad se amorticen dichos gastos activados, éstos no podrán, nuevamente, formar parte de la base de deducción en el período impositivo en que se hubiesen realizado la referida amortización.

- Con signo negativo, el importe de las subvenciones recibidas por la consultante para el fomento de las actividades de I+D, imputables como ingresos en el período impositivo.

Por tanto, la base de la deducción estará compuesta por todos los gastos realizados en el período impositivo, con independencia de su activación contable. De igual manera, por tanto, debe procederse en relación con las subvenciones, que deberán minorar la base de la deducción cuando se perciban para hacer frente a los gastos que constituyen la base de la deducción. Por tanto, una interpretación razonable y sistemática de la norma permite determinar que la base de la deducción estará constituida por los gastos realizados en el período impositivo minorados en las subvenciones recibidas para hacer frente a los referidos gastos, con independencia del período impositivo en que se realice la imputación efectiva a resultados, como consecuencia de la activación contable de los gastos. Con ello se consigue un tratamiento homogéneo de la norma, independientemente de que la entidad haya optado por activar los gastos de I+D.

2.- A los efectos de la opción prevista en los artículos 44.2 del TRLIS y 39.2 de la LIS, si el informe motivado solicitado tras la anualidad de 2013, en el que se evalúa el global del proyecto es suficiente para permitir la aplicación de dicha opción en los ejercicios 2014 y 2015.

El apartado 2 del artículo 44 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), en la redacción dada por el artículo 26.Uno de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre (BOE de 28 de septiembre), de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, establece:

“2. No obstante, en el caso de entidades a las que resulte de aplicación el tipo general de gravamen, el tipo del 35 por ciento, o la escala de gravamen prevista en el artículo 114 de esta Ley, las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 35 de esta Ley, que se generen en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, podrán, opcionalmente, quedar excluidas del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y aplicarse con un descuento del 20 por ciento de su importe, en los términos establecidos en este apartado. En el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto, una vez finalizado el plazo a que se refiere la letra a) siguiente. Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2.

El importe de la deducción aplicada o abonada, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, en el caso de las actividades de innovación tecnológica no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales. Asimismo, el importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3 millones de euros anuales. Ambos límites se aplicarán a todo el grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Para la aplicación de lo dispuesto en este apartado, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Que transcurra, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación.
- b) Que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo a que se refiere la letra c) siguiente.
- c) Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, a gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica o a inversiones en elementos del inmovilizado material o activo intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles, en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono.
- d) Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley.

El incumplimiento de cualquiera de estos requisitos conllevará la regularización de las cantidades indebidamente aplicadas o abonadas, en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta Ley.”

Por su parte la letra d) de la disposición final decimotercera de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, prevé que: “La redacción dada a los apartados 2 y 3 del artículo 44 y el artículo 41, ambos del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que contienen, respectivamente, los apartados Uno y Tres del artículo 26, surtirán efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013.”

Por otra parte, el apartado 4 del artículo 35 del TRLIS establece:

“a) Para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

(...)”.

Siguiendo lo dispuesto en el artículo 4 del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), por el que se regula la emisión de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, el Ministerio de Economía y Competitividad es competente para emitir dichos informes motivados.

Por su parte, el artículo 39.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), que entra en vigor el 1 de enero de 2015, establece:

“2. No obstante, en el caso de entidades a las que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el apartado 1 o en el apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 35 de esta Ley, podrán, opcionalmente, quedar excluidas del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y aplicarse con un descuento del 20 por ciento de su importe, en los términos establecidos en este apartado. En el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto, una vez finalizado el plazo a que se refiere la letra a) siguiente. Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31.

El importe de la deducción aplicada o abonada, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, en el caso de las actividades de innovación tecnológica no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales. Asimismo, el importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3 millones de euros anuales. Ambos límites se aplicarán a todo el grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Para la aplicación de lo dispuesto en este apartado, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Que transcurra, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación.
- b) Que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo a que se refiere la letra c) siguiente.
- c) Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, a gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica o a inversiones en elementos del inmovilizado material o inmovilizado intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles, en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o la solicitud de abono.
- d) Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley.

Adicionalmente, en el supuesto de que los gastos de investigación y desarrollo del período impositivo superen el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del mismo, la deducción prevista en el apartado 1 del artículo 35 de esta Ley generada en dicho período impositivo podrá quedar excluida del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y aplicarse o abonarse con un descuento del 20 por ciento de su importe en la primera declaración que se presente transcurrido el plazo a que se refiere la letra a) anterior, hasta un importe adicional de 2 millones de euros.

El incumplimiento de cualquiera de estos requisitos conllevará la regularización de las cantidades indebidamente aplicadas o abonadas, en la forma establecida en el artículo 125.3 de esta Ley.”.

Asimismo, el apartado 4 del artículo 35 de la LIS prevé:

“4. Aplicación e interpretación de la deducción.

a) Para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

(...)”.

Por último, la disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS regula en su apartado 3:

“3. Las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, podrán deducirse a partir de dicho período impositivo, con los requisitos previstos en su respectiva normativa de aplicación con anterioridad a esa fecha, en el plazo y con las condiciones establecidos en el artículo 39 de esta Ley. El límite establecido en el referido artículo 39 se aplicará, igualmente, sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, computándose dicha deducción a efectos del cálculo del citado límite.”

Por tanto, se entenderá cumplido el requisito establecido en la letra d) del apartado 2 del artículo 44 del TRLIS (o el de la letra d) del artículo 39.2 de la LIS) cuando tenga un informe motivado que califique la actividad realizada como una actividad de I+D, siempre que el proyecto no sufra desviaciones técnicas en su desarrollo y se certifique dicha ausencia de desviación. En el presente caso, dicha certificación se acreditará mediante los informes motivados de seguimiento.

3.- Si una vez obtenido el informe motivado correspondiente a 2013, puede presentar una rectificación de la declaración del ejercicio 2014, solicitando que se aplique la opción prevista en el artículo 44.2 del TRLIS, y si la devolución comprenderá tanto los ingresos indebidos (por la cuota que ingresó) como la cantidad no aplicada por insuficiencia de cuota. O si debe esperar a la primera declaración que se presente tras la obtención del informe motivado solicitado respecto a dicho ejercicio 2014.

Con arreglo a lo dispuesto en la letra d) del artículo 44.2 del TRLIS (o artículo 39.2.d) de la LIS), previamente transcrito, para poder aplicar lo dispuesto en dicha letra la consultante debe haber obtenido el informe motivado. En caso de obtenerse con posterioridad a la presentación de la declaración correspondiente a un determinado período impositivo, podrá solicitarse la rectificación de la autoliquidación, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios para ello.

4.- En relación con el requisito de mantenimiento de plantilla previsto en la letra b) del artículo 44.2 del TRLIS o del 39.2 de la LIS:

a) Si se pueden computar a los socios trabajadores afectos a actividades de I+D que están adscritos al RETA.

A estos efectos debe entenderse que se trate de personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral. El requisito de mantenimiento de plantilla pretende asegurar que se computen en el cálculo del mantenimiento del empleo a quienes prestan sus servicios en régimen de dependencia y por cuenta ajena, y, por tanto, debe considerarse únicamente a quienes las leyes laborales determinan que reúnen las condiciones referidas para poder entender que su contratación implica mantenimiento de empleo.

En consecuencia, para el cálculo de la plantilla media es indiferente la modalidad del contrato que regule la relación laboral del trabajador con la empresa. Por tanto, a efectos de computar en la plantilla media de la empresa a los socios, lo único que resulta relevante es que exista un contrato de trabajo en los términos que dispone la legislación laboral, con independencia de cual sea su régimen de cotización a la Seguridad Social. En consecuencia, en la medida en que se dé esta circunstancia, los socios podrán ser considerados como personas empleadas, a los efectos del artículo 44.2.b) del TRIS (o 39.2.b) de la LIS).

b) Si el concepto de plantilla adscrita a actividades de I+D exige que los trabajadores se dediquen en exclusiva a la realización de dichas actividades. En el caso de que se entienda que los trabajadores parcialmente dedicados a estas actividades también deban computarse cuál sería el criterio de imputación.

A estos efectos, el artículo 44.2.b) del TRLIS (o 39.2.b) de la LIS) no exige a los efectos de computar la plantilla media que los trabajadores estén exclusivamente dedicados a las actividades de I+D. En consecuencia, los trabajadores parcialmente dedicados a estas actividades también deberán tomarse en consideración a los efectos de determinar la plantilla media.

En cuanto al criterio de imputación de estos trabajadores parcialmente dedicados a actividades de I+D, se trataría de una circunstancia de hecho que debería ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

c) Si la necesidad de que se mantenga la plantilla afecta a actividades de I+D exige que las actividades desarrolladas durante el plazo de mantenimiento deban solicitar también la deducción por I+D.

El requisito de que se mantenga la plantilla afecta a actividades de I+D no obliga a que la entidad consultante aplique la deducción prevista en el artículo 35 del TRLIS (o 35 de la LIS). No obstante, dichas actividades deberán cumplir las definiciones contenidas en el citado precepto.

d) En cuanto a los términos de comparación, si debe entenderse como primer término la plantilla media del ejercicio en el que se genera el derecho a la deducción o la del último día de dicho ejercicio, y como segundo término la plantilla media del período de mantenimiento, la plantilla del último día de dicho período o la plantilla media en cada uno de los días que componen el período de mantenimiento.

A estos efectos, el primer término de comparación será la plantilla media del período impositivo en el que se genera la deducción. Dicha plantilla media deberá compararse con la plantilla media correspondiente a todo el plazo de mantenimiento.

e) Si el plazo de mantenimiento es de 24 meses desde que finaliza el período impositivo en que se genera el derecho a la deducción o si debe mantenerse hasta que concluyan los 24 meses siguientes a que finalice el período en cuya declaración se realice la aplicación o abono.

Con arreglo a lo dispuesto en las letras b) y c) del artículo 44.2 TRLIS (o artículo 39.2 LIS), el plazo de mantenimiento se computa desde el final del período impositivo en el que se generó la deducción hasta la conclusión de los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se aplique lo dispuesto en el artículo 44.2 del TRLIS (o 39.2 de la LIS).

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.