



Rfa.: cms330-16

En relación con la consulta formulada ante este Instituto relativa a la obtención del derecho a una deducción en el Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya a raíz de financiar proyectos de investigación y desarrollo, se manifiesta lo siguiente:

1.- La Norma Foral 11/2013, de 6 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Vizcaya incluye, en su artículo 64 bis. *Participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica*, una deducción en la cuota líquida de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2017.

Para tener derecho a la deducción se requiere que el contribuyente participe en la financiación de proyectos de investigación o desarrollo que realicen otros contribuyentes. A tal efecto, ambas partes deberán suscribir un contrato previo de financiación detallando los extremos de la misma.

No obstante, la propiedad intelectual o industrial del proyecto será en todo caso del contribuyente que lo realice, aunque dicho contribuyente no tendrá derecho a la deducción prevista en la Norma Foral por el desarrollo de esas actividades, siendo el contribuyente que contribuya a la financiación el que pueda practicar la deducción en las mismas condiciones que se hubieran aplicado al contribuyente que realiza el proyecto, siempre que la deducción no supere el 120% de las cantidades desembolsadas en la financiación; el resto, en su caso, podrá ser aplicado por quien realice el proyecto.

Además, el artículo 39.9 de dicha Norma Foral establece que cuando las deducciones superen las cantidades aportadas al proyecto, se integrará en la base



imponible la diferencia positiva entre las deducciones aplicadas y las cantidades desembolsadas para su financiación.

Para ilustrar el caso, la consultante plantea el siguiente ejemplo: la empresa X planea realizar un proyecto de investigación y desarrollo por importe de 1.000.000 de euros, el cual generaría una deducción de 300.000 euros. Por otro lado, la empresa X suscribe un contrato de financiación con la empresa Y, aportando esta última 250.000 euros, y obteniendo el derecho a practicarse la deducción de 300.000 euros.

Se consultan varias cuestiones. En primer lugar, cómo debe contabilizar la empresa Y la aportación de 250.000 euros al proyecto. En segundo lugar, cómo debe contabilizar la empresa Y el efecto generado por la deducción, que la consultante califica como una rentabilidad financiero-fiscal de 50.000 euros. En tercer lugar se pregunta acerca de la contabilización por parte de la empresa X de la aportación recibida, teniendo en cuenta que tiene el carácter de no reintegrable.

2.- En primer lugar, es preciso señalar que la contestación a la presente consulta se realiza desde una perspectiva estrictamente contable, al margen de las posibles implicaciones mercantiles y fiscales que pudieran derivarse de los hechos descritos en la misma, en tanto en cuanto este Instituto carece de competencias para efectuar pronunciamientos de dicha naturaleza.

El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores, sin perjuicio de la que pudiera corresponder, en su caso, a los



auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

Desde esa perspectiva, la realidad económica de fondo de los hechos descritos parecen consistir en el otorgamiento de una subvención a la empresa que realiza el proyecto de I+D por medio de otra sociedad cuyo incentivo en participar en la operación consiste en obtener una rentabilidad financiera por diferencia entre el importe invertido (250.000 euros) y la deducción fiscal en el pago de impuestos (300.000 euros).

De acuerdo con este planteamiento, la empresa que realiza la aportación deberá reconocer un activo por impuesto corriente. Con posterioridad, en la fecha de devengo del impuesto sobre sociedades, el valor en libros del activo se ajustará para contabilizar el correspondiente ingreso financiero por diferencia entre el importe de la deducción y la cantidad entregada, y a continuación el citado activo se dará de baja con cargo a la cuenta 630. *Impuesto sobre beneficios.*

La sociedad que realiza el proyecto y que recibe los fondos del otro contribuyente contabilizará la operación aplicando por analogía los criterios para el reconocimiento de subvenciones establecidos en la norma de registro y valoración 18ª. “Subvenciones, donaciones y legados recibidos” del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, puesto que parece evidente que el objetivo último de la Administración en el caso planteado es financiar actividades de I+D, utilizando una forma diferente a la transferencia directa de sus fondos y diferente también a la aplicación de una deducción en la cuota del impuesto, esto es, que un tercero aporte la financiación en efectivo, a



cambio de reducir el impuesto corriente en la cantidad entregada más una rentabilidad.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá suministrar toda la información significativa sobre los hechos descritos en la consulta, con la finalidad de que aquellas en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

3.- La presente consulta se resuelve en el ejercicio de la competencia conferida al Presidente del ICAC en la disposición adicional novena del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el artículo único del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

4.- Conforme a lo establecido en la disposición adicional novena del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el artículo único del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

Madrid, 29 de mayo de 2017