

**INCENTIVOS FISCAIS PARA AS ATIVIDADES DE
INVESTIGAÇÃO, DESENVOLVIMENTO E INOVAÇÃO
TECNOLÓGICA NO IMPOSTO ESPANHOL SOBRE
SOCIEDADES ***

*Saturnina Moreno González***

Resumo: A Espanha tem como um dos seus principais objetivos econômicos o incremento dos investimentos empresariais em atividades de investigação, desenvolvimento e investimento tecnológico (I+D+i), e já conta com importantes incentivos fiscais nesse sentido, especialmente no Imposto sobre Sociedades, o que leva este estudo a uma análise detalhada da matéria, essencialmente pela conformidade ao Direito da União Europeia.

Palavras-chave: Incentivos fiscais. Imposto sobre sociedades. Investigação, desenvolvimento e investimento tecnológico.

Abstract: One of Spain's main economic objectives is the increase in business investment in research, development and technological investment activities (R+D+i). Spain already relies on important tax benefits, especially the Company Tax, which leads this study to a detailed analysis of the subject matter, essentially concerning its conformity to the European Union Law.

Keywords: Tax benefits. Company Tax. Research, development and technological investments.

* Artigo traduzido para o português por Ana Paula Basso.

** Professora Contratada, Doutora de Direito Financeiro e Tributário da Universidad de Castilla - La Mancha (Espanha). Membro do Centro Internacional de Estudios Fiscales: www.uclm.es/cief.

1 A política da União Europeia e da Espanha em I+D+i

Um dos principais objetivos econômicos da Espanha, especialmente no contexto da crise econômica pela qual passamos, é incrementar o investimento das empresas espanholas em atividades de Investigação, Desenvolvimento e Investimento Tecnológico (daqui em diante, I+D+i). Apesar do considerável esforço investidor realizado nos últimos anos, a Espanha ainda se encontra muito distante dos países mais avançados em ciência e tecnologia, tanto no âmbito da União Europeia (UE) como no da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹. Por isso, o Plano Nacional de I+D+i de 2008-2011 se destaca pelo objetivo de alcançar a convergência com a União Europeia em matéria de I+D+i, mediante uma maior dotação de recursos e o encaminhamento de atuações estratégicas. Segundo o Plano, o gasto interno total em atividades de I+D+i deveria alcançar os 2,2% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2011².

Assim mesmo, uma das políticas da UE, expressamente reconhecida no Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE)³, é a promoção da Investigação, do Desenvolvimento Tecnológico e do Espaço⁴. Nesse contexto, um dos objetivos reconhecidos na estratégia comunitária de renovação econômica, social e ambiental iniciada no Conselho Europeu de Lisboa, celebrado em março do ano 2000 (mais

¹ Segundo os dados facilitados no Informe COTEC 2008, **Tecnología e innovación en España** (disponível em <http://ciencia.micinn.fecyt.es/ciencia/estadisticas/files/2008-informe-cotec.pdf>), em 2005 o esforço total em I+D (gasto interno total em I+D em porcentagem do PIB) da Espanha se situou em 64% da UE-27(1,12% frente a 1,74%) e muito abaixo da média da OCDE (2,25%). De acordo com os dados mais recentes proporcionados pelo Instituto Nacional de Estatística, em 2007 o esforço total em I+D da Espanha alcança o 1,27% do PIB (*Estadística sobre actividades de I+D*. Ano 2007, disponível em www.ine.es).

² Plano Nacional de I+D+i 2008-2011, disponível em http://www.plannacionalidi.es/plan-idi-public/documentos/plan_nacional_08-11.pdf.

³ **Diário Oficial de la Unión Europea** C-115, de 9 de maio de 2008, p. 47 e ss.

⁴ O artigo 4.3. TFUE assinala que nos âmbitos da investigação, do desenvolvimento tecnológico e do espaço, a União disponibilizará de competência para levar a cabo suas ações, sem prejuízo das efetuadas pelos Estados membros. Dita competência se concretiza no Título XIX do Tratado (artigos 179 a 190), no que se exemplificam as atividades que devem se realizar pela UE para fomentar a investigação, o desenvolvimento e a inovação no território comunitário.

conhecida como *Estratégia de Lisboa*), foi converter, em 2010, a União Europeia “en la economía, basada en el conocimiento, más competitiva y dinámica del mundo, capaz de crecer económicamente de manera sostenible con más y mejores empleos y con mayor cohesión social”⁵. Para isso, o Conselho Europeu, na sua reunião de Barcelona, em março de 2002, acordou incrementar o gasto global da UE em I+D+i até se aproximar a 3% do PIB em 2010⁶.

Os incentivos fiscais podem ser um instrumento muito útil para favorecer o investimento privado em atividades de I+D+i, tal e como se tem reconhecido tanto instâncias nacionais⁷ como comunitárias⁸. Por isso, o objeto deste trabalho é realizar uma aproximação ao regime fiscal das atividades de I+D+i no Imposto sobre Sociedades espanhol. Entretanto, deve se ter em conta que a Espanha, como Estado membro da União Europeia, deve respeitar, no momento de desenhar sua normativa fiscal, os limites que derivam do Direito da União Europeia. Concretamente, os incentivos fiscais à I+D+i, para ser respeitoso com o Direito da UE, não devem vulnerar o princípio comunitário da não discriminação, nem gerar restrições territoriais explícitas ou implícitas que diminuam as liberdades fundamentais do Tratado⁹; nem devem

⁵ Conclusões do Conselho Europeu de Lisboa, celebrado nos dias 23 e 24 de março de 2000, ap. 5, disponível em http://consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/es/ec/00100-r1.es0.htm.

⁶ Conclusões do Conselho Europeu de Barcelona, de 15 e 16 de março de 2002, ap. 47, disponível em http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/es/ec/70829.pdf.

⁷ Na p. 173 do Plano Nacional de I+D+i 2008-2011 pode se ler: “Los incentivos fiscales a la I+D+i se revelan como un instrumento extraordinariamente eficaz para el impulso de las actividades de I+D+i, y así há sido reconocido por diferentes observatorios industriales constituidos”.

⁸ A relevância dos incentivos fiscais como instrumento a serviço do fomento das atividades de I+D+i tem sido manifestada em numerosos documentos das instituições comunitárias, como a Comunicação da Comissão “Invertir en investigación: un plan de acción para Europa”, COM (2003) 226 FINAL, p. 17 e 18, que inclui expressamente, entre as medidas de apoio públicas para aumentar os investimentos privados em I+D+i, aos incentivos fiscais.

⁹ Ainda que os Estados membros da UE sejam, em princípio, livres para eleger os regimes fiscais que considerem mais oportunos e conformes a suas preferências no âmbito da imposição direta, ao fazê-lo devem respeitar o princípio comunitário da não discriminação (art. 18 TFUE) e as liberdades fundamentais do Tratado [livre circulação de trabalhadores (art. 45 TFUE), liberdade de estabelecimento (art. 49 TFUE), livre prestação de serviços (art. 56 TFUE) e livre circulação de capitais (art. 63 TFUE)] cuja interpretação corresponde ao Tribunal de Justiça da União Europeia, que deve garantir seu

constituir auxílios de Estado incompatíveis com o mercado interior¹⁰. Esta advertência é muito importante porque, como veremos nas seguintes páginas, alguns incentivos fiscais contidos no Imposto sobre Sociedades espanhol têm sido “fiscalizados” pelas autoridades da UE, para assegurar sua compatibilidade com o Direito da União.

2 Os incentivos fiscais à I+D+i no Imposto sobre Sociedades espanhol

Os estímulos ou incentivos fiscais à I+D+i acolhidos atualmente no Imposto sobre Sociedades espanhol (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de março – TRLIS) são os seguintes:

- Isenção parcial dos ingressos procedentes da cessão do direito de uso ou de exploração de patentes e outros ativos intangíveis (art. 23 TRLIS);
- Liberdade de amortização para gastos de I+D+i [art. 11.2, letras c) e d) TRLIS];
- Dedução na cota por atividade de I+D+i (art. 35 TRLIS);
- Dedução na cota para o fomento das tecnologias da informação e da comunicação (art. 36 TRLIS);
- Dedução na quota de gastos de formação profissional em novas tecnologias (art. 40 TRLIS).

respeito quando se vejam ameaçadas pelas normas fiscais dos Estados membros.

¹⁰ O art. 107.1 TFUE contém o princípio geral de incompatibilidade das ajudas de Estado como mercado interior. Segundo este preceito, “Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.”

Para verificar a presença de um auxílio de Estado é necessário que concorram simultaneamente os seguintes requisitos: concessão de uma vantagem econômica ou financeira; a favor de uma ou várias empresas (seletividade); mediante ajudas outorgadas pelo Estado ou mediante fundos estatais; que prejudiquem ou ameacem a prejudicar a concorrência afetando ao tráfico intracomunitário.

Não obstante, existem certas exceções ao princípio geral de incompatibilidade dos auxílios de Estado, estabelecidas no artigo 107, parágrafos 2 e 3, do Tratado.

Corresponde à Comissão Europeia examinar os auxílios de Estado e determinar se são ou não compatíveis com o mercado interior.

Em seguida, descreverei os aspectos essenciais de cada um desses incentivos, prestando particular atenção àqueles que têm gerado controvérsia desde a perspectiva de sua adequação ao Direito da União Europeia.

2.1 Isenção parcial dos ingressos procedentes da cessão do direito de uso de exploração de patentes e outros ativos intangíveis

O artigo 23 TRLIS – acrescentado, com efeitos para os períodos impositivos que se iniciam a partir de 1 de janeiro de 2008, pela disposição adicional oitava da Lei 16/2007, de 4 de julho – contém um benefício fiscal consistente na concessão de uma isenção parcial equivalente a 50% dos ingressos procedentes da cessão do direito de uso ou de exploração de patentes e outros ativos intangíveis, o que se traduz numa redução da base de cálculo.

Segundo a Exposição de Motivos da Lei 16/2007, a norma tem a finalidade de estabelecer um incentivo fiscal a favor das empresas que desenvolvem atividades de caráter eminentemente tecnológico, favorecendo a internacionalização das empresas inovadoras e reduzindo sua dependência do exterior¹¹.

Em concreto, podem se admitir à redução os ingressos procedentes da cessão do direito de uso ou exploração de patentes, desenhos e modelos, planos, fórmulas ou procedimentos secretos, e direitos sobre informações relativas a experiências industriais, comerciais ou científicas. A lista anterior tem caráter taxativo. Não podem ser alcançados pelo benefício fiscal os ingressos procedentes da cessão do direito de uso ou exploração de marcas, obras literárias, artísticas ou científicas, inclusive os filmes cinematográficos, ou os ingressos derivados de direitos pessoais suscetíveis de cessão (como os direitos de imagem, programas informáticos, equipamentos industriais, comerciais ou científicos).

Para poder desfrutar da redução é necessário que se cumpram os seguintes requisitos:

- Que a entidade cedente tenha criado os ativos objeto de cessão;

¹¹ Deste modo se introduz em nosso ordenamento tributário um regime fiscal privilegiado para os ativos gerados pela realização de atividades de I+D parecido ao existente em outros Estados membros da UE, como Bélgica, Holanda ou Luxemburgo (*patent box*). Vid. AA.VV., **European Tax Handbook**, International Bureau of Fiscal Documentation, Holanda, 2009, p. 100, 507 e 595.

- Que os direitos de uso ou exploração sejam utilizados pelo cessionário no desenvolvimento de uma atividade econômica, sempre que essa utilização não se materialize numa entrega de bens ou prestação de serviços suscetível gerar gastos fiscalmente dedutíveis na entidade cedente quando ambas entidades sejam vinculadas;
- Que o cessionário não resida num território de nula tributação ou considerado paraíso fiscal;
- Que se diferencia a contraprestação correspondente à cessão e a contraprestações acessórias de serviços, quando um mesmo contrato inclua tais prestações;
- Que a entidade registre contabilmente os ingressos e gastos, diretos e indiretos, correspondentes aos ativos objeto de cessão.

Ante a possibilidade de que a medida proposta pudesse ser qualificada como um auxílio de Estado, a disposição adicional nona da Lei 16/2007 assinalou que a aplicação efetiva de dito benefício fiscal ficaria “condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario”, quer dizer, até que a Comissão Europeia não autorizasse o incentivo fiscal, este não resultaria aplicável.

Pois bem, a Comissão Europeia, mediante Decisão de 13 de fevereiro de 2008, tinha autorizado o incentivo fiscal do art. 23 TRLIS, ao considerar que não constitui um auxílio de Estado, senão uma medida de carácter geral aplicável à generalidade das empresas. Em concreto, a Comissão Europeia afirma que o incentivo “está abierto a cualquier empresa sujeta al impuesto sobre sociedades en España que cree activos intangibles. Efectivamente, cualquier contribuyente del impuesto sobre sociedades, independientemente de su dimensión, su estructura jurídica y su sector de actividad puede beneficiarse de la medida”, pelo que, tratando-se de uma medida fiscal aberta a todos os agentes económicos que operam num Estado membro estaríamos, em princípio, em presença de uma medida geral. Acrescenta a Comissão que “[e]l hecho de que no todas las empresas decidan crear un activo intangible que da derecho a la subvención y genere ingresos correspondientes a la cesión del derecho a usarlo o explotarlo no constituye más que un mero reflejo de la realidad económica”, para terminar declarando que “[e]s cierto que algunas empresas pueden beneficiarse de la medida más que otras, pero esto no supone necesariamente que la medida sea selectiva”¹².

¹² Vid. *aps.*15 e 17 da Decisão da Comissão C (2008) 467 final, de 13 de fevereiro de 2008, sobre auxílio de Estado nº 480/2007, publicada no **Jornal**

2.2 Liberdade de amortização para elementos afetos e gastos de I+D+i

Além das deduções na cota do Imposto sobre Sociedades (que estudaremos mais adiante), as atividades de I+D apresentam para a entidade o benefício da livre amortização fiscal dos ativos afetos a essas atividades, assim como dos gastos relacionados com ela.

O benefício da livre amortização opera sobre o resultado fiscal (matéria colectável), antecipando no tempo gastos fiscais, o que significa que não reduz o Imposto sobre Sociedades, senão que simplesmente o difere. A amortização livre permite, por tanto, amortizar mais rápido a efeitos fiscais o custo de aquisição do ativo.

O artigo 11.2 TRLIS¹³ recolhe diferentes supostos nos que se pode desfrutar da liberdade de amortização. Dois deles se referem às atividades de I+D:

- Na letra c) do art. 11.2 TRLIS, permite-se a liberdade de amortização sobre os elementos do imobilizado material e intangível que se encontrem afetos aos projetos de I+D, a exceção dos edifícios (que poderão se amortizar, por partes iguais, durante um período de dez anos);
- Na letra d) do art. 11.2. TRLIS se prevê a liberdade de amortização para os gastos de I+D ativados como imobilizado intangível, excluídas as amortizações dos elementos que já desfrutem de liberdade de amortização¹⁴.

Em princípio, a amortização livre de elementos afetos e de gastos de I+D+i não coloca problemas desde a perspectiva das normas comunitárias sobre auxílios de Estado, já que não tem um caráter seletivo, isto é, não beneficiam unicamente a determinadas empresas ou produções. A liberdade de amortização constitui uma medida geral de

Oficial da União Europeia, C-80, de 1 de abril de 2008. Para um estudo mais detalhado do Direito da União Europeia em matéria de auxílios de Estado, veja-se MORENO GONZÁLEZ, S., “Tendencias recientes de la jurisprudência comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria”, **Revista Española de Derecho Financiero**, nº 132, 2006, p. 825-893.

¹³ Modificado, com efeitos para os períodos impositivos que se iniciem a partir de 1 de janeiro de 2008, pela disposição adicional oitava da Lei 16/2007, de 4 de julho.

¹⁴ Na aplicação desse incentivo fiscal se deve ter em conta o Real Decreto 1514/2007, de 16 de novembro, pelo qual se aprova o novo *Plan General Contable (PGC)*. Esta norma precisa a definição de “imobilizado intangível”, assim como a vida útil do mesmo, e estabelece a não aplicação da amortização em caso de vida útil indefinida, substituindo-se pela determinação do deterioro.

apoio econômico de que podem se beneficiar todas as empresas, independentemente de seu tamanho, do setor de atividade ao que se dediquem e de sua localização geográfica¹⁵.

2.3 Dedução na cota por atividade de I+D+i

O artigo 35 TRLIS regula uma dedução na cota do Imposto sobre Sociedades pela realização de atividades de investigação e desenvolvimento e inovação tecnológica. Essa dedução resulta, sem dúvida alguma, no incentivo fiscal de maior importância para fomentar a atividade inovadora das empresas, já que, a diferença da liberdade de amortização (baseada num mero efeito financeiro), a dedução na cota do Imposto pode dar lugar a uma importante economia fiscal de caráter definitivo.

Antes de analisar com detalhes a redação vigente do artigo 35 TRLIS (derivada da Lei 4/2008, de 23 de dezembro), é preciso fazer uma breve referência à redação anterior do preceito, na medida em que aquela foi declarada contrária ao Direito da União Europeia.

2.3.1 O artigo 35 TRLIS antes da Lei 4/2008, de 23 de dezembro

A sentença do Tribunal de Justiça de Luxemburgo, em 13 de março de 2008, C-248/06, declarou que o art. 35 TRLIS (em sua redação anterior à Lei 4/2008) era contrário ao Direito da União Europeia, porque outorgava um tratamento fiscal diferente em função de que ditos gastos foram realizados na Espanha ou no estrangeiro. Os aspectos do artigo 35 TRLIS incompatíveis com o Direito da UE eram os seguintes:

- Os gastos em I+D+i correspondentes a atividades realizadas no exterior (outro Estado da UE) não podiam superar 25% do importe total investido, devendo se efetuar na Espanha a atividade principal de investigação e desenvolvimento;
- Excluía-se a possibilidade de deduzir os gastos em I+D+i nos que se tivesse incorrido ao subcontratar a outra entidade para a realização das atividades de investigação e desenvolvimento fora do território nacional (em outro Estado da UE);
- Finalmente, estabelecia-se uma porcentagem de dedução adicional a respeito dos gastos nos que se tivesse incorrido ao

¹⁵ No mesmo sentido FABRA VALLS, M., *Deducción por actividades de I+D+i: Principales aspectos de su régimen jurídico*, **Jurisprudencia Tributaria Aranzadi**, nº 11, 2003, p. 10-11.

contratar a realização das atividades de investigação e desenvolvimento com universidades e organismos públicos reconhecidos e registrados conforme a legislação espanhola (que não resultava aplicável se a realização das atividades de I+D se contratava com universidades e organismos públicos não reconhecidos e registrados conforme a legislação espanhola)¹⁶.

Ao considerar que o art. 35 TRLIS suporia uma vulneração à liberdade de estabelecimento e à livre prestação de serviços, a Comissão Europeia enviou à Espanha uma solicitação formal¹⁷ para que procedesse à modificação da normativa discriminatória. A desatenção do Governo da Espanha levou a Comissão a interpor um recurso por descumprimento ante o Tribunal de Justiça¹⁸.

A Comissão solicitava ao Tribunal de Justiça que declarasse o descumprimento das obrigações incumbidas à Espanha, em virtude dos artigos 49 e 56 do TFUE, relativos à liberdade de estabelecimento e à livre prestação de serviços, ao manter em vigor um regime de dedução dos gastos correspondentes a atividades de I+D+i que é menos favorável para os gastos realizados no estrangeiro do que para os realizados na Espanha.

O Tribunal de Luxemburgo estimou as alegações da Comissão, declarando, no que atine à liberdade de estabelecimento, que o artigo 35 TRLIS dissuadia às empresas espanholas de efetuar gastos relativos a atividades de I+D+i em estabelecimentos secundários situados fora da Espanha, num Estado membro da União Europeia, pois essas empresas não podiam se acolher ao regime fiscal mais favorável que se concedia às empresas que exerciam as mesmas atividades na Espanha. Igualmente, as empresas dos demais Estados membros da UE se viam dissuadidas de abrir estabelecimentos secundários na Espanha, pois estes, submetidos ao imposto sobre sociedades espanhol, não podiam desfrutar do regime fiscal favorável, pois os gastos correspondentes a tais atividades seriam efetuados com maior probabilidade no lugar do estabelecimento principal da empresa, isto é, fora da Espanha.

Enquanto a livre prestação de serviços, o TRLIS submetia a um regime fiscal diferente os gastos correspondentes a atividades de I+D+i subcontratadas em função de que se executassem na Espanha ou no estrangeiro. Em consequência, dita legislação estabelecia uma

¹⁶ Real Decreto 2609/1996, de 20 de dezembro, pelo que se regulam os centros de inovação e tecnologia.

¹⁷ **Nota de prensa IP/05/933**, de 14 de julho de 2005.

¹⁸ Interposto com data de 2 de junho de 2006, **Jornal Oficial da União Europeia**, C-178, de 29 de julho de 2006, p. 26.

diferença de tratamento baseada no lugar de execução da prestação do serviço e constituía uma restrição no sentido do artigo 56 do TFUE. Em definitiva, a normativa fiscal espanhola estabelecia uma diferença de tratamento que vulnerava claramente as liberdades de estabelecimento e livre prestação de serviços, vulnerações que se viam agravadas pelo fato de se estabelecer um percentual adicional de dedução só aplicável quando a execução da atividade de investigação e desenvolvimento se encomendasse a um centro de inovação e tecnologia reconhecido e registrado conforme a legislação espanhola, sem que se contemplasse a possibilidade de aplicar essa medida àqueles centros que houvessem obtido reconhecimento similar, conforme a legislação de outros Estados membros.

O Governo espanhol aduziu duas causas de justificação das restrições às liberdades de estabelecimento e prestação de serviços: de um lado, a necessidade da norma controvertida para fomentar as atividades de I+D+i com objeto de remediar a precária situação na qual se encontra a investigação tecnológica nacional e, por outro, a luta contra a fraude fiscal. Nenhuma delas foi admitida pelo Tribunal de Justiça.

Com relação à necessidade de incentivar a investigação e o desenvolvimento na Espanha, o Tribunal, seguindo a jurisprudência estabelecida em **Laboratoires Fournier**¹⁹ e **Jundt**²⁰, assinalou que, se é bem certo que a promoção dessas atividades constitui uma razão imperiosa de interesse geral, o incentivo fiscal, vinculado à realização do investimento no Estado membro que concede o benefício fiscal, se opõe frontalmente ao objetivo da política comunitária no âmbito da investigação e desenvolvimento tecnológico.

Enquanto a justificação baseada na necessidade de garantir eficazmente a luta contra a fraude fiscal, o Tribunal recordou que esta é uma razão imperiosa de interesse geral que pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado. Com o objetivo de garantir a eficácia dos controles fiscais e, em geral, da luta contra a fraude fiscal, um Estado membro está autorizado a aplicar medidas que permitam a comprovação, de maneira clara e precisa, do importe dos gastos dedutíveis naquele Estado em conceito de gastos de investimento, sempre que a medida destinada a permitir essa comprovação não vá além do necessário a tais efeitos. Contudo, a eficácia dos controles fiscais não pode justificar uma normativa

¹⁹ Sentença do Tribunal de Justiça de 10 de março de 2005, C-39/04, Rec. 2005, p. I-2057.

²⁰ Sentença do Tribunal de Justiça de 18 de dezembro de 2007, C-281/06, Rec. 2007, p. I-12231.

nacional que impeça de maneira absoluta ao contribuinte aportar a prova de que os gastos correspondentes às atividades de investigação realizadas em outros Estados membros se efetuaram realmente e respeitam os critérios prescritos. Não pode se excluir *a priori* que o contribuinte possa aportar os justificantes pertinentes que permitam às autoridades tributárias do Estado membro de tributação comprovar, de forma clara e precisa, a existência e a natureza dos gastos de investimentos realizados em outros Estados membros.

Finalmente, o Tribunal de Justiça tampouco aceitou a justificação formulada pela Espanha no sentido de que só o reconhecimento e registro dos centros de investigação realizado conforme a legislação espanhola permitia verificar a fiabilidade e seriedade das universidades e organismos públicos que realizam atividades de investigação e desenvolvimento, pois nada impedia que essa porcentagem de dedução adicional pudesse se aplicar quando as atividades se realizavam por centros de inovação e tecnologia que houvessem obtido um reconhecimento similar em outro Estado membro da UE.

2.3.2 O artigo 35 TRLIS depois da Lei 4/2008, de 23 de dezembro

Após a declaração de incompatibilidade do artigo 35 TRLIS com o Direito da União Europeia, o legislador espanhol modificou o texto do artigo 35 TRLIS, através da Lei 4/2008, de 23 de dezembro. Mediante essa Lei, suprime-se a limitação de 25% relativa ao importe máximo dos gastos que podem ser objeto de dedução pela realização de atividades I+D+i fora da Espanha, permite-se a dedução dos gastos nos que se tenha incorrido ao subcontratar outras entidades para a execução deste tipo de atividade fora do território nacional, e desaparece a dedução adicional aplicável quando se contrata a realização dos projetos de investigação e desenvolvimento a organismos reconhecidos e registrados conforme a legislação espanhola.

Todavia, a Ley 35/2006, de 28 de novembro, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e de modificação parcial das leis dos Impostos sobre Sociedades, sobre a Renda dos não Residentes e sobre o Patrimônio, havia previsto o desconto progressivo da dedução prevista no artigo 35 TRLIS até seu completo desaparecimento a partir de 1 de janeiro de 2012. Segundo explicava a Exposição de Motivos da dita Lei, a supressão desse e de outros benefícios previstos no Imposto –

junto à redução dos tipos de gravame²¹ – respondia à necessidade de defender a posição competitiva das empresas espanholas no âmbito comunitário, alcançar maior coordenação fiscal com os países da UE, simplificar a estrutura do Imposto, lograr maior neutralidade em sua aplicação e facilitar sua gestão por parte da Administração tributária, satisfazendo o princípio da transparência.

Um setor da doutrina tributária tinha manifestado sua discordância com a supressão deste incentivo fiscal, posto que podia continuar contribuindo ao cumprimento dos objetivos marcados ao nível comunitário e nacional em matéria de I+D+i²². O desaparecimento do artigo 35 TRLIS, resultava surpreendente e contraditória com a finalidade de incentivar publicamente o investimento privado em I+D+i anunciada no Plano Nacional de I+D+i 2008-2011.

Contudo, a situação de crise econômica global por que passamos, e seu especial impacto sobre a economia espanhola, tem feito reagir o legislador espanhol que, com a intenção de fomentar a competitividade de nossas empresas, tem feito desaparecer esse limite temporal contendo a disposição derogatória segunda da Lei 35/2006, dotando de estabilidade o artigo 35 TRLIS²³, por meio do artigo 2 do Real Decreto-Lei 3/2009, de 27 de março, de medidas urgentes em matéria tributária, financeira e concorrencial ante a evolução da situação econômica²⁴.

A medida me parece acertada e de acordo com o atual clima comunitário favorável à utilização dos incentivos fiscais à I+D+i para a

²¹ Para os períodos impositivos iniciados a partir de 1 de janeiro de 2008, o tipo de gravame aplicável com caráter geral no Imposto sobre Sociedades é de 30%, ainda que existam tipos reduzidos e incrementados (disposição adicional oitava do TRLIS).

²² Nesta linha CHECA GONZÁLEZ, C., IS y deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, **Quincena Fiscal**, nº 8, 2008, p. 94; NOCETE CORREA, F. J., Los incentivos fiscales a la I+D+i y su adecuación al Derecho Comunitario: ejemplos recientes en el Impuesto sobre Sociedades español, **Revista de Contabilidad y Tributación**, nº 309, 2008, p. 9; PASTOR DEL PINO, M.C., **El incentivo fiscal a la inversión en actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre Sociedades**, La Ley, Madrid, 2008, p. 365, 389-390.

²³ Art. 2 do Real Decreto-Lei 3/2009, de 27 de março, de medidas urgentes em matéria tributária, financeira e concorrencial ante a evolução da situação econômica.

²⁴ **Boletín Oficial del Estado** nº 78, de 31 de março de 2009. Convalidado pela Resolução do Congresso dos Deputados de 23 de abril de 2009, BOE nº 104, de 29 de abril de 2009.

consecução dos objetivos de Lisboa (o fomento da competitividade das empresas Europeias e do emprego) mais prioritário ainda no atual contexto de crise econômica global.

Uma vez analisada “a história recente” do art. 35 TRLIS, passarei a explicar brevemente as principais características desse incentivo fiscal.

Deve-se ter em conta que a dedução na cota do Imposto se aplica pela realização de dois tipos de atividades: de um lado, a atividade de “investigação e desenvolvimento”; de outro, a atividade de “inovação tecnológica”. Ambos os conceitos são diferentes, ainda que possam coincidir, por exemplo, mediante a realização de atividades de I+D que finalmente se desemboquem num produto ou processo novo qualificável como “inovação tecnológica”.

Em relação à dedução por I+D, seu regime jurídico pode se resumir do seguinte modo:

Enquanto ao *conceito de “I+D”*, considera-se “investigação” a indagação original e planificada que persiga descobrir novos conhecimentos e uma superior compreensão no âmbito científico ou tecnológico. Entende-se por “desenvolvimento” a aplicação dos resultados da investigação ou de qualquer outro tipo de conhecimento científico para a fabricação de novos materiais ou produtos, ou para o desenho de novos processos ou sistemas de produção, assim como para a melhora tecnológica substancial de materiais, produtos, processos ou sistemas preexistentes. Incluem-se expressamente dentro dessas atividades as seguintes:

- A materialização dos novos produtos ou processos num plano, esquema ou desenho, assim como a criação de um primeiro protótipo não comerciável, e os projetos de demonstração inicial ou projetos pilotos;
- O desenho e elaboração do mostruário para o lançamento de novos produtos;
- A concepção de *software* avançado, sempre que suponha um progresso científico ou tecnológico significativo.

A lei exclui expressamente das atividades de I+D+i as seguintes:

- As que não impliquem uma novidade científica ou tecnológica significativa;
- As atividades de produção industrial e provisão de serviços ou de distribuição bens e serviços;
- A exploração, sondagem ou prospecção de minerais e hidrocarbonetos.

A *base da dedução* está integrada não só pelo importe dos gastos de I+D, mas também pelos investimentos em imobilizado afeto a tais atividades, salvo imóveis e terrenos. Só se leva em conta os gastos diretamente relacionados com as atividades de I+D, incluídas as amortizações dos investimentos afetos aos mesmos, mas sem incluir custos indiretos. Os gastos de I+D que integram a base da dedução devem corresponder a atividades efetuadas na Espanha ou em qualquer outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Econômico Europeu. A base da dedução se reduzirá em 65% das subvenções que a entidade tivesse recebido para desenvolver tais atividades.

As percentagens aplicáveis para calcular o importe da dedução são os seguintes²⁵:

- Os 30% dos gastos efetuados no período impositivo, aplicável com caráter básico para os gastos efetuados, independente da quantia dos mesmos e de sua relação com os efetuados em exercícios anteriores. Entretanto, no caso em que os gastos efetuados em atividades de I+D no período impositivo sejam maiores que a média dos efetuados nos dois anos anteriores, aplicar-se-á a percentagem de 30% até dita medida, e os 50% sobre o excesso relativo a esta;
- Além da dedução que proceda conforme o parágrafo anterior, praticar-se-á uma dedução adicional de 20% do importe dos gastos de pessoal da entidade correspondentes a investigadores qualificados adstritos em exclusividade a atividades de I+D;
- Os 10% dos investimentos em elementos de imobilizado material e intangível, excluídos os imóveis e terrenos, sempre que estejam afetos exclusivamente às atividades de I+D.

Esta dedução é compatível com a prevista no art. 42 TRLIS (dedução por reinvestimento de benefícios extraordinários), mas incompatível com os restantes incentivos previstos no capítulo IV do título VI do TRLIS.

Os investimentos deverão permanecer na empresa até que cumpram sua finalidade específica nas atividades de I+D, ou bem, até que expire sua vida útil se for antes.

Em relação à dedução por atividades de inovação tecnológica, seu regime jurídico pode se resumir da seguinte forma:

²⁵ Para os períodos impositivos iniciados a partir de 1 de janeiro de 2007 os percentuais de dedução se ponderarão por 0,92, e para os que iniciarem a partir de 1 de janeiro de 2008 a ponderação se fará por 0,85. O percentual de dedução que resulte de tal ponderação se arredondará na unidade inferior (disposição adicional décima do TRLIS). Em definitivo, tem-se procurado adaptar o importe da dedução ao desconto tido no tipo geral do imposto.

Respeito ao *conceito de “inovação tecnológica”*, esta se define como a atividade cujo resultado é um avanço tecnológico na obtenção de novos produtos ou processos de produção ou de melhoras substanciais dos já existentes. Consideram-se novos aqueles produtos ou processos cujas características ou aplicações, desde o ponto de vista tecnológico, difiram substancialmente das existentes com anterioridade. Excluem-se do conceito as mesmas hipóteses anteriormente comentadas como exclusões relativas às atividades de I+D.

A *base da dedução* está constituída pelos gastos do período impositivo pelos seguintes conceitos:

- Projetos cuja realização se encarregue a universidades, organismos públicos de investigação ou centros de inovação e tecnologia;
- Desenho industrial e engenharia de processos de produção;
- Aquisição de patentes, licenças, *know-how* e desenhos, sempre que não lhe seja feito a uma entidade vinculada, e sem superar o limite de um milhão de euros;
- Obtenção do certificado de cumprimento das normas de garantia da qualidade da série ISO 9000, GMP ou similares.

Consideram-se gastos de inovação tecnológica os realizados pelo sujeito passivo, quando estejam diretamente relacionados com ditas atividades, apliquem-se efetivamente à realização destas e constem especificamente individualizados por projetos.

Além disso, os gastos de inovação tecnológica devem corresponder a atividades efetuadas na Espanha ou em qualquer outro Estado membro da UE ou do Espaço Econômico Europeu.

Também terão a consideração de gastos de inovação tecnológica as quantidades pagas para a realização de ditas atividades na Espanha, em qualquer Estado membro da UE ou do Espaço Econômico Europeu, por encargo do sujeito passivo, individualmente ou em colaboração com outras entidades.

A base da dedução se reduzirá em 65% das subvenções que a entidade tivesse recebido para desenvolver tais atividades.

A *porcentagem aplicável para calcular o importe da dedução* é 10% dos gastos efetuados no período impositivo por este conceito (8% para os períodos iniciados desde 1 de janeiro de 2008).

Finalmente, deve-se fazer referência a três aspectos comuns, aplicáveis a ambas deduções (por I+D e por inovação tecnológica):

Em primeiro lugar, o art. 44 TRLIS estabelece um limite conjunto ao importe das deduções para incentivar a realização de determinadas atividades, aplicadas no período impositivo, que não poderá exceder os 35% da cota íntegra minorada nas deduções para

evitar a dupla tributação interna e internacional e as bonificações. Entretanto, o limite se eleva aos 50% quando o importe da dedução por atividades de I+D e inovação tecnológica e da dedução para o fomento das tecnologias da informação e da comunicação, que correspondam a gastos e investimentos efetuados no próprio período impositivo, exceda dos 10% da cota íntegra, minorada nas deduções para evitar a dupla tributação interna e internacional e as bonificações.

Em segundo lugar, as quantidades não deduzidas por insuficiência de cota correspondente a deduções por I+D e inovação tecnológica poderão se aplicar, respeitando igual limite, nas liquidações dos períodos impositivos que concluem nos quinze anos imediatos e sucessivos.

Por último, devido à dificuldade inerente à aplicação e interpretação de ambas as deduções, o legislador tributário, com a finalidade de procurar aos agentes econômicos um marco de segurança jurídica, permite-os: de um lado, apresentar consultas sobre interpretação e aplicação da dedução, cuja contestação terá caráter vinculante para a Administração tributária²⁶; de outro, solicitar à Administração tributária a adoção de acordos prévios de avaliação dos gastos e investimentos correspondentes a projetos de I+D ou de inovação tecnológica²⁷ (art. 35.4 TRLIS).

2.4 Dedução para o fomento das tecnologias de comunicação e informação

Essa dedução está contida no art. 36 TRLIS. Só tem direito à dedução as empresas de reduzida dimensão, quer dizer, aquelas sociedades que tenham tido no período anterior um importe líquido de cifra de negócios inferior a oito milhões de euros.

A dedução pretende incentivar os investimentos e gastos relacionados com as seguintes atividades: o acesso à internet, a presença de internet (desenho e desenvolvimento de portais ou páginas *web* da empresa), implantação de comércio eletrônico e incorporação das novas tecnologias da comunicação aos processos empresariais. Não dará direito à dedução a parte destes investimentos ou gastos que se encontre subvencionada.

As entidades que cumpram os requisitos assinalados terão direito a uma dedução na cota íntegra dos 15% dos investimentos e dos

²⁶ Vejam-se os artigos 88 e 89 da Lei 58/2003, de 17 de dezembro, Lei Geral Tributária.

²⁷ Veja-se art. 91 da Lei 58/2003, de 17 de dezembro, Lei Geral Tributária.

gastos do período impositivo relacionados com ditas atividades. Não obstante, a disposição derogatória segunda da Lei 35/2006, de 28 de novembro, estabelece que esta dedução desaparecerá nos períodos impositivos que se iniciem a partir de 1 de janeiro de 2011. Por isso, o percentual de dedução de 15% irá se reduzindo progressivamente (12% em 2007, 9% em 2008, 6% em 2009, 3% em 2010, 0% em 2011).

Finalmente, cabe recordar que quando o importe da dedução pelos gastos do período exceda os 10% da cota íntegra ajustada positiva da empresa, o limite conjunto para a mesma e as restantes deduções por investimentos empresariais se eleva até os 50% de dita cota íntegra ajustada positiva. As deduções que não puderem praticar por insuficiência de cota, aplicar-se-ão nos quinze anos imediatos e sucessivos.

2.5 Dedução por gastos de formação profissional em I+D+i

No artigo 40 TRLIS se estabelece uma dedução relacionada aos gastos efetuados pela empresa para a formação profissional de seu quadro de pessoal. Entre esses gastos, incluem-se os realizados para familiarizar os trabalhadores ao uso das novas tecnologias, abarcando inclusive a entrega gratuita ou a preços descontados dos equipamentos necessários para as mesmas, ou a concessão de empréstimos ou ajudas para aquisição de equipamentos informáticos e *software* necessários para a conexão à internet, ainda no caso em que os empregados os utilizem em casa ou fora das horas de trabalho.

A base da dedução está formada pelos gastos realizados durante o período impositivo reduzidos em 65% das subvenções recebidas para os mesmos.

O percentual da dedução da cota íntegra é de 5% dos gastos efetuados no período impositivo. No caso em que os gastos efetuados na realização de atividades e formação profissional no período impositivo sejam maiores que a média dos efetuados nos dois anos anteriores, aplicar-se-á o percentual de 5% até dita média, e os 10% sobre o excesso relativo a esta. Não obstante, a dedução desaparecerá nos períodos impositivos que se iniciem a partir de 1 de janeiro de 2011. Por isso, o percentual de dedução vai reduzindo progressivamente (4% em 2007, 3% em 2008, 2% em 2009, 1% em 2010 e 0% em 2011).

3 Conclusões

O fomento da I+D+i constitui um objetivo prioritário da União Europeia e os incentivos fiscais se consideram, a partir de instâncias

Europeias, um instrumento que pode resultar eficaz na consecução de dito objetivo. Nesse cenário, um número crescente de Estados membros da UE tem adotado nos últimos anos incentivos fiscais para fomentar os investimentos em I+D+i. A Espanha não é uma exceção, já que conta com importantes incentivos fiscais a favor de distintas atividades relacionadas com a I+D+i. Ainda que alguns deles desapareçam num futuro próximo, o incentivo fiscal mais importante (contido no art. 35 TRLIS) continuará sendo aplicado.

Não obstante, deve-se levar em conta que aqueles países que formam parte da União Europeia, como a Espanha, estão submetidos a importantes limites quando desenham incentivos fiscais a favor de determinadas atividades empresariais, pois deverão respeitar as exigências que derivam do princípio de não discriminação comunitário e das liberdades fundamentais contidas no TFUE (liberdade de estabelecimento, livre prestação de serviços, livre circulação de trabalhadores e capitais), assim como da proibição geral de auxílios de Estado incompatíveis como mercado interior.

Tudo isso manifesta a incidência do Direito da União Europeia sobre os sistemas tributários dos Estados membros e, particularmente, sobre a utilização do tributo como instrumento de política econômica. Essa incidência se produz num duplo sentido: negativo, proibindo os incentivos fiscais que suponham uma restrição injustificada das liberdades do Tratado ou que distorcem a livre competitividade no mercado interior; e positivo, orientando a utilização dos incentivos fiscais para fins de interesse comunitário, empregando-os no marco de uma política comunitária de estímulo à I+D+i através da coordenação das legislações dos Estados membros.

Referências

CHECA GONZÁLEZ, C. IS y deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, **Quincena Fiscal**, nº 8, 2008.

CONSELHO EUROPEU. Disponível em: <http://consilium.europa.eu>

EUROPEAN Tax Handbook In: **International Bureau of Fiscal Documentation**. Holanda, 2009.

FABRA VALLS, M. Deducción por actividades de I+D+i: Principales aspectos de su régimen jurídico. **Jurisprudencia Tributaria Aranzadi**, nº 11, 2003.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA. Disponível em:
www.ine.es

MINISTÉRIO DE CIÊNCIA E INNOVACIÓN. Informe COTEC –
Tecnología e innovación en Espanha. Disponível em:
<http://ciencia.micinn.fecyt.es/ciencia/Estadísticas/files/2008-informe-cotec.pdf>

MORENO GONZÁLEZ, S. Tendencias recientes de la jurisprudencia
comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria.
Revista Española de Derecho Financiero, nº 132, 2006.

NOCETE CORREA, F. J. Los incentivos fiscales a la I+D+i y su
adecuación al Derecho Comunitario: ejemplos recientes en el Impuesto
sobre Sociedades español. **Revista de Contabilidad y Tributación**, nº
309, 2008.

PASTOR DEL PINO, M.C. El incentivo fiscal a la inversión en
actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre
Sociedades. **La Ley**, Madrid, 2008.

PLAN NACIONAL DE I+D+i 2008-2011. Disponível em:
http://www.plannacionalidi.es/plan-idi-public/documentos/plan_nacional_08-11.pdf