

## Tratamiento contable de la devolución por parte de la AEAT de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Autor: Gregorio Labatut Serer

La aplicación de la totalidad de las deducciones de la cuota contempladas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) están limitadas y no deben sobrepasar el 25 % de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones (art. 39 LIS). No obstante, el límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35 de esta Ley (gastos de I+D), que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

No obstante 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.

Dicho esto, en este post nos planteamos el tratamiento contable que debe darse al ejercicio de este derecho. He estado estudiando la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, pero no he visto este supuesto, por lo que la solución que se propone es la aportada por el autor.

Sin embargo, tanto la Resolución del ICAC como el PGC, sí contemplan el importe de las deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar y cuyo derecho se conserva para años siguientes. Siempre y cuando no existan dudas razonables sobre su recuperabilidad futura, estos importes no aplicados en el ejercicio, se contabilizarán en la cuenta 4742 Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con abono a la cuenta 6301 Impuestos diferidos.

Por lo tanto, si se ha efectuado este asiento, y ahora se ejercita el derecho de devolución (menos el 20 %). Deberíamos abonar la cuenta 4742 Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, por el importe recuperable con cargo a 4709 H.P. deudora por devolución de impuestos, ya que el activo por impuesto diferidos se convierte en un activo corriente por el derecho a la devolución. Por otro lado, la parte no recuperable (20 %) debería abonarse también la cuenta 4742 Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con cargo a la cuenta 6301 (si se ejercita el derecho de devolución el mismo ejercicio), o con cargo a la cuenta 633 ajustes negativos en la imposición sobre beneficios, si se realiza en ejercicios anteriores.

Cuando se cobre y se recupere el importe de la AEAT, se cargará cuenta de tesorería con abono a la 4709 Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.

**Veamos un caso práctico.**

En el ejercicio que se cierra, la cuota íntegra asciende a 250.000 euros. La empresa tiene deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, por importe de 300.000 euros. El límite aplicable es del 25 % de la cuota íntegra.

No tenemos en cuenta ninguna otra circunstancia para aislar el efecto de la deducción por I+D.

La liquidación del impuesto será:

Cuota íntegra	250.000
(-) deducciones de la cuota por actividades de I+D: 25 % sobre 250.000	62.500
Cuota liquida	187.500

Contabilización:

187.500	(6300) Impuesto corriente	(4752) H.P. acreedora por IS	187.500
---------	---------------------------	------------------------------	---------

Por las deducción pendiente de aplicar:  $300.000 - 62.500 = 237.500$  euros. Supongamos que no existe duda sobre su recuperabilidad futura.

237.500	(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	(6301) Impuesto diferido	237.500
---------	--	--------------------------	---------

A continuación, se solicita la devolución del importe correspondiente: 80 % sobre 237.500 = 190.000 euros.

190.000	(4709) H.P. deudora por devolución de impuestos	(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	237.500
47.500	(6301) Impuesto diferido		

Cuando se perciba el importe solicitado:

190.000	(57xx) Tesorería	(4709) H.P. deudora por devolución de impuestos	190.000
---------	------------------	---	---------