

ANÁLISIS DEL RÉGIMEN DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA, DESARROLLO TECNOLÓGICO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA EN EL PERÚ

Adriana Kihara Nomura¹

El Perú nunca ha sido un país que destaque por el desarrollo de nuevas tecnologías y avances científicos. De acuerdo al ranking del índice global de Innovación (*Global Innovation Index*)² del 2015, Perú ocupaba el puesto 71 sobre un total de 141 países listados. Los primeros puestos los ocupó Suiza, el Reino Unido, Suecia, Finlandia, Holanda, los Estados Unidos de América y Singapur.

En la mayoría de casos, los países que ocupan los primeros lugares en ranking son quienes han desarrollado nuevas tecnológicas y aplicaciones como por ejemplo; google, la reconocida marca Apple con todos sus novedosos aparatos (ipod, ipad, iphone, entre otros). El uso de estas tecnologías generan un rendimiento vía regalías que significan gran parte de la recaudación fiscal del país en el que se aloquen las ganancias.³

Sobre la base de lo anterior, varios países han optado por regular bene-

¹ Abogada por la Universidad de Lima. Asociada de Grau Abogados. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.

² *The Global Innovation Index 2015: Effective innovation policies for development*, editado por la Universidad de Cornell a cargo de Soumitra Dutta, Bruno Lanvin y Sach Wunsch-Vincente.

³ En muchos casos, tratándose de aplicaciones virtuales, muchas empresas optaron por erosionar sus bases imponibles a países con baja imposición o tratamiento tributarios más beneficiosos de acuerdo a la naturaleza de las rentas obtenidas. Esto último, conocido como BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), ha sido ya discutido por la Organización de Cooperación Económica y de Desarrollo (OECD) quienes han presentado un plan de acción para combatir estas estructuras.

ficios tributarios por la ejecución de actividades de *Research and Development* (conocidos como R&D - investigación y desarrollo). Por ejemplo, desde el 2009, el Anexo B-2 de la Ley del Impuesto a la Renta de Singapur, contempla una deducción del 150% por los gastos relacionados a las actividades de R&D. Asimismo, se creó el *R&D Incentive for Start-up Enterprises* (RISE) que regula los incentivos tributarios otorgados a las empresas que recién iniciarán actividades en Singapur.

En el Perú, a partir del 2016 se aplica un régimen similar a lo regulado en Singapur, que otorga un beneficio tributario sobre la base a una deducción adicional del 150% o 175% sobre los gastos relacionados a las actividades de Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación Tecnológica (en adelante, I+D+i).⁴

No obstante, el Consejo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación Tecnológica (CONCYTEC) debe calificar los proyectos ejecutados por las empresas y autorizarlos como uno de I+D+i. De acuerdo a ellos, el grado de desarrollo tecnológico y/o innovación tecnológica, se mide en torno a la propia compañía, lo que en otras palabras significa que el resultado debe ser algo “nuevo” únicamente para la empresa que ejecutó o encargó la ejecución del proyecto.

Así entonces, el CONCYTEC asegura que el nivel de innovación no es medido a nivel regional, nacional y menos internacional.⁵ En base a ello, cabe preguntarse entonces si efectivamente este régimen colocaría al Perú en un mejor puesto en el índice global de la innovación, ya que claramente la implementación de una tecnología pre-existente en otro país, no será meritorio para el Perú y tampoco le generaría una recaudación de regalías por ello.

Sin perjuicio a lo anterior, y dejando de lado la “competencia” por co-

⁴ De la literalidad de las normas precedentes a la Ley N° 30309, se observa que se regulaban los gastos de “investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica”. Si bien no se refería específicamente al “desarrollo tecnológico” como lo hace la actual regulación, el concepto de dicha actividad es idéntica en todos los regímenes que estuvieron vigentes en el país, por lo que a lo largo del presente artículo me referiré a las actividades de I+D+i.

⁵ Esto ha sido aclarado por el CONCYTEC en reiteradas charlas que llevó a cabo en agosto de 2015, en los que se invitaba a varios contribuyentes de la SUNAT para incentivarlos a acogerse a este novedoso régimen.

locarnos como uno de los grandes innovadores a nivel mundial, lo cierto es que en el Perú se está intentando promocionar las actividades de I+D+i a nivel empresarial.

I. ANTECEDENTES NORMATIVOS

I.1. Antes del 1 de enero de 2013

Antes de la regulación del Régimen de I+D+i, cada vez que una empresa emprendía un nuevo proyecto, como por ejemplo una nueva línea de negocio, los gastos relacionados a ello se trataban como gastos pre-operativos.

Conforme a lo establecido en el literal g) del artículo 37 de la Ley del IR, los gastos pre-operativos podían ser deducidos en un solo ejercicio o amortizarse en un plazo máximo de diez años, a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

Nótese que en caso que el proyecto no resulte exitoso, es posible deducir el gasto pre-operativo en un solo ejercicio, siempre que se cumpla con el principio de potencialidad, esto significa demostrar que el proyecto pudo generar beneficios futuros.

En esa línea, el Tribunal Fiscal en reiteradas oportunidades⁶ señaló que los gastos pre-operativos no se encuentran sujetos a una efectiva generación de ingresos. Tal es así que aun cuando no se habían regulado los gastos de I+D+i, el Tribunal Fiscal aplicaba esta noción como parte de del concepto de gastos pre-operativos.

Así la Resolución N° 4971-1-2006, de fecha 12 de setiembre de 2006, dispuso lo siguiente:

“Que conforme al inciso g) del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, los gastos pre-operativos originales por la expansión de las actividades podrán deducirse a opción del contribuyente en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años.

⁶ Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s 343-2-2005, 4971-1-2006, 10167-2-2007.

(...)

*Que sobre el particular, es preciso mencionar que la norma antes expuesta permite la deducción de **gastos de investigación, desarrollo o pre-operativos** vinculados con la expansión de las actividades de las empresas, es decir, que tiene por objeto lograr un nuevo producto o servicio, los cuales resultan necesarios para determinar si la inversión será adecuada o favorable para sus intereses, **pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa**".*

Observamos entonces que el concepto de gastos de investigación y desarrollo formaron parte de los gastos pre-operativos, cuya deducción se sujetaba al cumplimiento del principio de potencialidad del gasto, lo que resultaba viable a toda empresa.

1.2. A partir del 1 de enero de 2013

El 23 de agosto de 2012, se publicó el Decreto Legislativo N° 1124, el cual entró en vigencia a partir de 1 de enero de 2013. Dicha norma, incorporó el inciso a.3) en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (IR) y estableció que serán deducibles de la renta bruta, los gastos de I+D+i destinados a generar una mayor renta del contribuyente, siempre que no excedan en cada ejercicio el 10% de los ingresos netos, con un límite máximo de 300 Unidades Impositivas Tributarias (UIT) en el ejercicio.

Posteriormente, el 18 de diciembre de 2012, se publicó el Decreto Supremo N° 258-2012-EF, el cual también entró en vigencia el 1 de enero de 2013 y modificó el Reglamento de la Ley del IR.

Ahora bien, de acuerdo a la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1124, los gastos en I+D+i se regularon a fin de fomentar el crecimiento sostenido de la economía y aumentar la competitividad y productividad de las empresas.

Asimismo, se expresó la siguiente problemática:

“Si bien la Ley vigente permite la deducción de los gastos asociados a la investigación y tecnología, la aplicación estricta del criterio de causalidad del artículo 37 de la misma, podría llevar a establecer, vía interpretativa, una limitación para la deducción de los siguientes casos que podrían reducir la magnitud de tales inversiones:

- i. Si el gasto efectuado no llega a generar renta neta, o*
- ii. Si el gasto se destina a un giro distinto al que tiene la empresa al momento de efectuar tales inversiones.*

*El primer caso es factible que ocurra con cierta frecuencia si se toma en cuenta que, como cualquier inversión, los proyectos en investigación y tecnología conllevan una cierta probabilidad de éxito o de fracaso; caso éste último que podría no ser admitido como deducción tributaria, incluyendo un cierto desincentivo a las decisiones de inversión de esta índole. Mientras que el segundo caso, limita la posibilidad de las empresas de desarrollar nuevos productos o negocios, encareciendo una deseable diversificación productiva”.*⁷

Conforme a lo mencionado en el punto anterior (I.1) en estricto, el hecho de no generar renta neta o que el gasto se destine a un giro distinto no debía ser una limitación para efectos de la deducción del gasto. Este criterio ya había sido confirmado por el Tribunal Fiscal, por lo que podría interpretarse que estas premisas no suponían una problemática *per se*.

Sin perjuicio a lo anterior, la primera regulación sobre los gastos de I+D+i establecía como requisito para la deducción que la investigación (entiéndase el proyecto) será calificada como uno de carácter científico, tecnológico o de innovación por el CONCYTEC.

Adicionalmente se estableció que la actividad de I+D+i podría ser realizada por el contribuyente en forma directa o a través de centros de I+D+i.

⁷ Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1124 que modifica la Ley del Impuesto a la Renta. Págs. 5-7.

En caso sea realizada directamente por el contribuyente, este debe (i) contar con uno o más especialistas que tengan el conocimiento necesario para la investigación, el mismo que podrá ser sustentado con la certificación de los estudios o experiencia laboral y (ii) tenga a disposición el equipamiento, infraestructura, sistemas de información y otros bienes que sean necesarios para el desarrollo de la investigación.

Por otro lado, en caso el proyecto sea realizado a través de centros de I+D+i, el CONCYTEC deberá aprobar la actividad del centro siempre que (i) esté registrado en el Registro Nacional de Centros de Investigación tecnológica que lleve CONCYTEC, o aquéllos calificados para operar como Centros de Innovación Tecnológica (CITE), (ii) tenga experiencia en el desarrollo de investigaciones,⁸ (iii) cuente en el país con una organización y medios, tanto de personal como materiales, suficientes para realizar las actividades de investigación, y (iv) sea domiciliado en el país.

Por su parte, este primer Régimen estableció que la deducción se efectuará a partir del ejercicio en que se aplique el resultado de la investigación a la generación de rentas, hasta agotar el importe total invertido, con un límite anual equivalente al 10% de los ingresos netos, hasta 300 UIT.

Caso contrario, si el proyecto no resultaba exitoso, el contribuyente sólo podía deducir el importe total de la inversión, hasta el 10% de los ingresos netos con el límite máximo de 300 UIT. Esta deducción se efectuaría en el ejercicio en que el CONCYTEC certifique que el resultado de la investigación no es de utilidad.

Así entonces, podemos concluir que este primer régimen de I+D+i, en lugar de favorecer el desarrollo de este tipo de actividades, reguló una limitación cuantitativa en su deducción, lo cual claramente no resultó atractivo para las empresas.

De acuerdo al CONCYTEC, ninguna empresa se acogió a este Régimen

⁸ Se entenderá que se cumple con este requisito, si el centro de investigación tiene una permanencia mínima en el mercado de seis meses anteriores a la presentación de la solicitud de inscripción en el Registro, o cuenta con personal que haya participado en el desarrollo de investigaciones.

durante su vigencia.

1.3. A partir del 1 de enero de 2014

El 2 de julio de 2013, se publicó la Ley N° 30056, "*Ley que modifica diversas leyes para facilitar la inversión, impulsar el desarrollo productivo y el crecimiento empresarial*", la cual modificó el inciso a.3) del artículo 37 de la Ley del IR.

Posteriormente, el 18 de diciembre de 2013 se publicó el Decreto Supremo N° 234-2013-EF que modificó el Reglamento de la Ley del IR, ambas disposiciones entraron en vigencia a partir del 1 de enero de 2014.

A partir de este segundo Régimen de I+D+i, se permitió la deducción de los proyectos vinculados o no al giro del negocio, que sean calificados por el CONCYTEC y se eliminó el límite cuantitativo para la deducción.

Conforme a este Régimen, los gastos en proyectos vinculados al giro del negocio de la empresa, se deducían a partir del ejercicio en que se efectúe la calificación del CONCYTEC.

Sin embargo, los gastos en proyectos no vinculados al giro del negocio también podrán deducirse en el ejercicio en que se efectúe la calificación del CONCYTEC. No obstante lo anterior, en caso que el contribuyente no obtenga la aludida calificación antes de la fecha de vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada Anual del ejercicio en el que inició el proyecto de I+D+i, sólo podrá deducir el 65% del total de los gastos devengados, en el ejercicio en que se efectúe dicha calificación, pero siempre que esta le sea otorgada dentro de los seis meses posteriores a la fecha de vencimiento de la referida Declaración Jurada Anual. Una vez vencido ese plazo de seis meses, de no haber obtenido la calificación, el gasto no sería deducible para efectos del IR.

Asimismo, el Reglamento de la Ley del IR establecía que constituyen gastos de I+D+i aquéllos que se encuentren directamente asociados al desarrollo del proyecto, incluyendo la depreciación o amortización de los bienes afectados a dichas actividades. Sin embargo, no formaban parte los gastos relacionados a servicios de energía eléctrica, teléfono, agua e Internet.

Por su parte, este segundo Régimen agregó que el contribuyente debía llevar en su contabilidad cuentas de control denominadas “*gastos en investigación científica, tecnológica o de innovación tecnológica, inciso a.3 del Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta*”, en las que se anoten dichos gastos para su respectivo control. Y en el supuesto que el mismo contribuyente realice más de un proyecto de I+D+i, estas cuentas debían permitir distinguir los gastos por el mismo proyecto.

En resumen, notamos que este segundo Régimen resultaría más favorecedor que el primero, en tanto se permite desarrollar proyectos no vinculados al giro del negocio y se elimina el límite cuantitativo. Sin embargo, el trámite para la obtención de la calificación del CONCYTEC constituye un requisito que obstruye en cierta forma la deducción del gasto.

Nótese que la deducción de los gastos de I+D+i relacionados a proyectos no vinculados al giro del negocio, se encontraba supeditado a la calificación del CONCYTEC (dentro de un plazo determinado). Así entonces, tratándose de un organismo del Estado, y evaluando la burocracia que reina en muchas de ellas, las empresas tampoco estuvieron convencidas en acogerse a este segundo régimen. De acuerdo al CONCYTEC, únicamente una empresa del sector minero se acogió a este régimen y a la fecha se encuentra deduciendo al 100% los gastos del proyecto.

No obstante lo anterior, nuevamente recordemos que antes de existir este Régimen, los contribuyentes podían deducir sus gastos pre-operativos sin necesidad de que el proyecto sea calificado por una institución del Estado.

2. ACTUAL RÉGIMEN DE I+D+i

El 13 de marzo de 2015 se publicó la Ley N° 30309, “*Ley que promueve la Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación Tecnológica*” y posteriormente el 12 de julio del mismo año, se publicó el Decreto Supremo N° 188-2015-EF que aprobó el Reglamento de la Ley N° 30309. Ambos textos normativos entraron en vigencia a partir del 1 de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2019 (considérese un régimen excepcional transitorio).

La citada Ley, estableció por primera vez un Régimen que puede denomi-

narse propiamente como uno de incentivos a las actividades de I+D+i, pues reguló que aquellos contribuyentes que efectúen proyectos de esta naturaleza, vinculados o no al giro del negocio podría acceder a las siguientes deducciones:

- i. 175% - Si el proyecto es realizado directamente por el contribuyente o por medio de un Centro de I+D+i domiciliado en el país.
- ii. 150% - Si el proyecto es realizado mediante un Centro de I+D+i no domiciliado en el país.

Si bien han existido otros dos Regímenes de I+D+i, reitero que este es el primero que efectivamente regula un “incentivo” para aumentar el desarrollo de la actividad, pues brinda un beneficio tributario como tal que es la deducción adicional de un 75% o 50%.

Esto numéricamente significa que si el proyecto generó gastos por S/ 10,000, el contribuyente podría deducir hasta S/ 7,500 adicionales para efectos de la determinación del IR.

De acuerdo al artículo 6 de la Ley N° 30309, la deducción adicional del 75% y 50% no podrá exceder en cada caso del límite anual de 1335 UIT. Adicionalmente, se dispuso que mediante Decreto Supremo refferendado por el ministro de Economía y Finanzas, se establecerá anualmente el monto máximo total por el que las empresas podrían deducir este monto adicional (en conjunto) en cada ejercicio, esto se determinaría en función al tamaño de empresa y busca proteger de cierto modo la recaudación fiscal.

En atención a lo anterior, el 16 de noviembre de 2015 se publicó el Decreto Supremo N° 326-2015-EF, que fijó el monto máximo total deducible anual, por los ejercicios en los que se encontrará vigente este Régimen, reiterando que esto se determinaría en función al tamaño de la empresa. Así se establecieron los siguientes límites anuales:

- i. Ejercicio 2016 - S/ 57'500,000.00 (cincuenta y siete millones quinientos mil Soles).
- ii. Ejercicio 2017 - S/ 114'800,000.00 (ciento catorce millones ochocientos mil Soles).
- iii. Ejercicio 2018 - S/ 155'200,000.00 (ciento cincuenta y cinco millones doscientos mil Soles).

- iv. Ejercicio 2019 - S/ 207'200,000.00 (doscientos siete millones doscientos mil Soles).

Agrega que para las micro y pequeñas empresas se destinará como mínimo el 10% del monto máximo total deducible. Lo que significa que no todo el tope de deducción beneficiaría a grandes empresas, sino hay un monto destinado a los proyectos que desarrollen las micro y pequeñas empresas.

Asimismo, el Decreto Supremo en mención señaló que se tendrá en cuenta las categorías empresariales previstas en la Ley de Impuesto al Desarrollo Productivo y al Crecimiento Empresarial, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 013-2013-PRODUCE. Los límites máximos serán asignados a las empresas que hayan obtenido la calificación de sus proyectos de I+D+i.

3. REQUISITOS PARA ACCEDER AL RÉGIMEN

Los requisitos para acceder al actual Régimen de I+D+i no resultan distantes de los regulados en anteriores oportunidades. Se requiere la calificación del CONCYTEC y mantener cuentas de control por cada proyecto.

Sin embargo, tratándose de un Régimen que otorga beneficios tributarios, se han establecido requisitos más rigurosos para (i) obtener la calificación del CONCYTEC y (ii) beneficiarse de la deducción adicional.

Sobre la base de lo anterior, el 1 de agosto de 2015 se publicó el Decreto Supremo N° 220-2015-EF que modificó el inciso y) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del IR y definió cada concepto que engloba las actividades de I+D+i.

Cabe precisar que estos conceptos no resultan novedosos, en tanto el "*Glosario de Términos para la Calificación y Autorización de Proyectos de Investigación, elegibles de Deducción Tributaria*" elaborado por el CONCYTEC en mayo de 2014 ya contenía las mismas definiciones. La diferencia es que actualmente esto se encuentra recogido en un texto legal y no en un documento interno del CONCYTEC.

Así entonces, el primer requisito que se debe cumplir para acceder al Régimen es coincidir con una de las definiciones establecidas en el inciso y) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del IR, tal como sigue:

- i. **Investigación científica** - se trata de la (i) *investigación básica* que genera o amplía los conocimientos generales científicos y técnicos, no necesariamente vinculados con productos o procesos industriales o comerciales, o la (ii) *investigación aplicada*, que se refiere a la generación o aplicación de conocimientos con vistas a utilizarlos en el desarrollo de productos o procesos nuevos o para suscitar mejoras importantes de productos o procesos existentes.

Asimismo se agrega que no constituye investigación científica; la enseñanza y formación de personal que se imparten en universidad e instituciones especializadas, los estudios de viabilidad, recolección, tratamiento e interpretación de datos, actividades rutinarias de uso y mantenimiento de software, estudios relacionados con la política, los estudios de pre-factibilidad, factibilidad o consultorías ajenas a la materia de investigación, la simple sustitución, compra, ampliación o actualización de infraestructura, máquinas, equipos, estudios de mercado, entre otros.

- ii. **Desarrollo tecnológico** - En este caso, el Reglamento de la Ley del IR no ha definido el concepto de “desarrollo tecnológico”.

Sin embargo, el Glosario de Términos del CONCYTEC lo definió como “*la aplicación de los resultados de la investigación de cualquier otro tipo de conocimiento científico, para la producción de nuevos bienes, servicios o materiales y el diseño de nuevos procesos o sistemas preexistentes. Esta actividad incluirá la materialización de los resultados de la investigación en un plano, esquema o diseño, así como la creación de prototipos comerciables u los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no se conviertan o utilicen en aplicaciones industriales o para su explotación comercial*”.⁹

⁹ Glosario de Términos: Calificación y/ Autorización de Proyectos de Investigación, elegibles de Deducción Tributaria. Elaborado por el CONCYTEC en mayo 2014, Págs. 9-21.

No obstante lo anterior, el Reglamento de la Ley del IR sí establece los supuestos que en ningún caso se considerarán desarrollo tecnológico, entre los que se encuentran; las modificaciones habituales o periódicas, las pruebas u evaluaciones de un prototipo, los esfuerzos rutinarios para mejorar un producto, los cambios periódicos o de temporada, las modificaciones estéticas o menores de aplicaciones ya existentes, etc.

- iii. **Innovación tecnológica** - se entiende a la (i) *Innovación de producto* que responde a la introducción de un bien o de un servicio nuevo o significativamente mejorado, en cuanto a sus características funcionales o en cuanto al uso al que se destina, así como la (ii) *innovación de proceso* que introduce un nuevo o significativamente mejorado proceso de producción o distribución que impliquen atributos funcionales nuevos o sustancialmente diferentes.

También se exceptuó de la definición de innovación tecnológica a: Los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos y procesos, la formación del personal si esta no se orienta hacia una innovación específica, la simple sustitución o ampliación de equipos, los cambios periódicos o de temporada, la promoción de aquello que sea resultado del proyecto, entre otros.

Ahora bien, una vez que el proyecto encaje de uno de los conceptos antes glosados, además de las formalidades que se requerían en los anteriores regímenes, el actual régimen incorpora los siguientes:

- i. El resultado del proyecto debe ser registrado en el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI), de corresponder según la naturaleza del resultado.

Por ejemplo, si el resultado fuese un *know how* que mejora la eficiencia y reduce los costos dentro de un proceso productivo, no se requeriría su inscripción.

- ii. Cuando la empresa desarrolle directamente el proyecto, además de contar con el equipamiento, infraestructura, sistemas de información y otros bienes que sean necesarios para el desarrollo de la in-

investigación,¹⁰ deben tener investigadores o especialistas que formen parte del proyecto y que se encuentren en el *Directorio Nacional de Investigadores e Innovadores del CONCYTEC*.

De acuerdo al Reglamento de la Ley N° 30309, a fin de ingresar en el mencionado directorio, se deberá presentar, como mínimo, la siguiente información:

- Datos personales.
- Formación académica que permita verificar los estudios realizados, títulos y/o certificaciones, fechas de obtención de los mismos y centros de estudios.
- Experiencia laboral en el que se detallen las empresas, cargo o actividades realizadas y los periodos de servicios.
- Áreas del conocimiento según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD) de sus actividades.
- Proyecto de I+D+i en los que ha participado. De acuerdo al CONCYTEC, los proyectos que señale el investigador no necesariamente deben haber sido calificados como de I+D+i por el CONCYTEC, sino que deben tener una naturaleza similar.
- Producción científica realizada.

Cabe precisar que el Reglamento de Ley N° 30309 permite que el contribuyente contrate de un Centro de I+D+i para que presten servicios específicos desarrollados en el proyecto. Que resulta distinto que el proyecto sea desarrollado íntegramente por el Centro.

- iii. Cuando la empresa desarrolle el proyecto contratando a un Centro de I+D+i, este deberá encontrarse autorizado por el CONCYTEC. Dicha autorización tendrá una vigencia máxima de cuatro años y no podrá exceder del plazo de vigencia del beneficio tributario (hasta el 2019).

En caso el proyecto se desarrolle por un centro domiciliado en el país, estos además de contar con el equipamiento, infraestructura e

¹⁰ Tal como se requerían en los anteriores Regímenes.

investigadores o especialistas, se les requerirá contar con experiencia en el desarrollo de proyectos de I+D+i.

Para estos efectos se entenderá que se cumple con el requisito si a la fecha de presentación de solicitud del proyecto, el centro se encuentre operando por lo menos seis meses consecutivos anteriores a la fecha de presentación, o en todo caso se demuestra que cuenta con uno o más especialistas que hayan participado en el desarrollo de proyectos de I+D+i (nuevamente no será necesario que el proyecto haya sido calificado como de I+D+i por el CONCYTEC, sino se evaluará según su naturaleza).

Por su parte, en caso el proyecto se desarrolle mediante un centro no domiciliado, este deberá contar con investigadores, quienes acreditarán su condición mediante las publicaciones especializadas que han sido realizadas, las cuales deberán estar registradas en las bases de datos de revistas indexadas a nivel internacional. Asimismo, ellos deberán estar inscritos en el Directorio Nacional de Investigadores e Innovadores del CONCYTEC.

4. APLICACIÓN DEL BENEFICIO TRIBUTARIO

A efectos de aplicar el beneficio tributario y deducir el monto adicional del 75% y 50%, el Régimen de I+D+i ha regulado su reconocimiento y los requisitos para acceder a esta deducción tributaria.

Sin embargo, esto ha llevado a más preguntas que respuestas, lo que en mi opinión ha generado que las empresas opten por esperar a que esto se aclare antes de formalmente solicitar el acogimiento del Régimen de I+D+i.

Si bien la SUNAT y el CONCYTEC han estado alineados al momento de presentar los beneficios de este Régimen, a la fecha, ninguno ha podido aclarar la forma de reconocer el gasto adicional. La aplicación errónea de ello, podría llevar a una deducción incorrecta, que en el peor de los casos generaría un tributo omitido en un determinado ejercicio, más intereses y multas. Mientras la SUNAT no aclare la aplicación práctica de este beneficio, las empresas podrían seguir temerosas en acogerse a ello.

Como veremos a continuación, si bien los contribuyentes pueden co-

nocer cuál es el beneficio del régimen, existen muchas dudas prácticas respecto a cómo plasmarlo en su Declaración Jurada Anual del IR y hacerlo efectivo. Si bien el sentido común puede llevarnos a concluir un aspecto en su deducción, resultaría pertinente que la propia SUNAT confirme estos criterios.

4.1. Reconocimiento de los gastos de I+D+i

En primer lugar, La Ley N° 30309 establece que la deducción de los gastos en proyectos de I+D+i se efectuará a partir del ejercicio en el que se obtenga la calificación, conforme se vayan produciendo.

Por su parte, el Reglamento establece que constituyen gastos de I+D+i aquéllos que se encuentren directamente asociados al desarrollo del proyecto, incluyendo la depreciación o amortización de los bienes afectados a dichas actividades. Agrega que no se considerarán gastos de I+D+i los señalados en el inciso y) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del IR (que detallan las actividades que no se consideran de I+D+i, de acuerdo a lo señalado en el punto 3).

Adicionalmente, el artículo 10 del Reglamento establece que para la deducción de los gastos en proyectos de I+D+i se entenderá que los gastos se producen en el ejercicio en el que devenguen, salvo que formen parte del costo de un proyecto que implique el reconocimiento de un activo intangible, en cuyo caso se entenderá que éstos se producen en el ejercicio en el que se desembolsen.

Respecto a este último punto cabe notar que la Ley establece que en ningún caso podrán deducirse los desembolsos que formen parte del valor de intangibles de duración ilimitada.

Por su parte, tratándose de activos fijos utilizados en los proyectos se aplicarán las reglas de depreciación establecidas en la Ley del IR y su Reglamento.

Finalmente, la Ley establece que los gastos incurridos antes de la calificación del proyecto, se deducirán en el ejercicio en que se obtenga la referida calificación. Sin embargo, el Reglamento agrega (o se contradice) estableciendo se deducirán los gastos devengados o desembolsados a partir del ejercicio en el que se presente la solicitud de calificación.

En resumen, de lo anterior se observa que el régimen contempla que en un proyecto de I+D+i se generarían las siguientes clases de gastos:

- i. Los desembolsos directamente asociados al proyecto de I+D+i, que se deducen en el ejercicio en que se devenguen.
- ii. Los desembolsos que impliquen el reconocimiento de un intangible de duración limitada, se deducen conforme a su desembolso.
- iii. La depreciación de activos fijos se deducirá de acuerdo a las normas establecidas en la Ley del IR y su Reglamento.

4.2. Diferencia con la Ley del IR

En primer lugar debemos señalar que el Régimen de I+D+i dista del régimen general que regula la Ley del IR puesto que este último dispone que no procede la amortización de llaves, marcas, patentes y otros activos intangibles similares, excepto el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, que a opción del contribuyente podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez años.

El artículo 25 del Reglamento de la Ley de IR agrega que se consideran activos intangibles de duración limitada a las patentes, modelos de utilidad, derechos de autor, derechos de llave, entre otros de similar naturaleza. No se consideran de duración limitada a las marcas de fábrica y el *goodwill* (entendiéndose entonces como ilimitados).

Resulta claro que el Régimen de I+D+i ha querido marcar una gran diferencia con lo establecido en la Ley del IR, puesto que los intangibles autogenerados por el propio contribuyente no resultan deducibles de acuerdo a la Ley del IR dado que no existe un “precio pagado”, sino la suma de costos relacionados al activo. El Régimen de I+D+i abriría una ventaja para poder amortizar los intangibles de duración limitada autogenerados por la propia compañía, pues claramente el resultado del proyecto sería un bien autogenerado por el contribuyente o en todo caso del centro contratado.

Ahora bien, ambos regímenes (Ley del IR e I+D+i) coinciden en el hecho que el valor de un intangible de duración “ilimitada” no puede deducido vía amortización o deducción. Sin embargo cabe preguntarse

si realmente existen intangibles de esta naturaleza, puesto que los párrafos 91 y 93 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38, señala lo siguiente:

*“91. **El término ‘indefinido’ no significa ‘infinito’.** La vida útil de un activo intangible refleja sólo el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de rendimiento, evaluado en la fecha en la que se estima la vida útil del activo, así como la capacidad de la entidad y su intención de alcanzar dicho nivel. (...)”.*

*“93. **La vida útil de un activo intangible puede ser muy larga, o incluso indefinida.** La incertidumbre existente justifica una estimación prudente de la vida útil del activo intangible, aunque no justifica la elección de un periodo de amortización que sea tan corto que resulte irreal”.*

De lo anterior cabe preguntarse si realmente existen intangibles “ilimitados” o “infinitos”, pues las normas contables dan a entender que todos los intangibles tienen duración limitada solo que en algunos casos, no es posible definir su vida útil mediante estimaciones ciertas.

Más allá de la discusión de la amortización de intangibles de acuerdo a la Ley del IR y su Reglamento, y considerando que la Ley del IR tácitamente ha calificado como ilimitado a las marcas de fábrica y el *goodwill*, para efectos de la presente investigación, cabría preguntarse si esto genera algún inconveniente en la aplicación del Régimen de I+D+i.

Las marcas de fábrica son un signo distintivo que identifica un determinado producto, servicio o persona. Por su parte el *goodwill* o fondo de comercio se refiere al valor agregado de una compañía:

“Este conjunto de bienes inmateriales o ‘intangibles’ valorables económicamente puede estar compuesto, entre otros elementos, de: i) un equipo administrativo de primera clase; ii) una notable organización de ventas; iii) puntos débiles en la administración de una empresa competidora; iv) publicidad efectiva; v) buenas relaciones laborales; vi) clasificación excelente en materia de crédito; vii) circunstancias desfavorables en las operaciones de un competidor; viii) ubicación estratégica; ix) clientela, etc.

Es importante destacar que según la doctrina, el denominado 'fondo de comercio' o 'goodwill', únicamente es susceptible de configurarse en una transferencia de un negocio en su conjunto, integrado por elementos tales como las instalaciones o el local, las existencias, las patentes o marcas, entre otros".¹¹

Si bien “el valor de estos ‘otros’ atributos resultará de la diferencia entre el precio pagado por el negocio en su conjunto y el valor real o de mercado de los activos y pasivos plenamente identificables”,¹² la Ley del IR ha señalado que no es posible amortizar el *goodwill*, en tanto este valor no es susceptible de ser valorado propiamente.

Sin perjuicio a lo anterior, y conforme a las definiciones de “marca de fábrica” y *goodwill*, considero que la prohibición de la amortización de estos intangibles calificados como ilimitados por la Ley del IR, no afectan la aplicación del Régimen de I+D+i, pues el resultado de un proyecto en ningún caso sería una marca o un *goodwill*.

Esto en tanto el primero es el signo distintivo de un producto o servicio (que no tiene carácter científico, de desarrollo ni innovativo) y el *goodwill* como se señaló, es una característica inherente a la empresa, no susceptible de ser “creado” mediante un proyecto.

Así entonces, si nos ponemos a evaluar los posibles resultados de un proyecto de I+D+i, y de acuerdo lo señalado por la NIC 38 en tanto los intangibles se clasifican en limitado e “indefinidos” y la Ley del IR sólo ha considerado ilimitado a las marcas y el *goodwill*, podría concluirse que todo resultado podría ser amortizado siempre que el gasto relacionado no haya sido deducido al momento de su desembolso (pues esto generaría una indebida doble deducción).

4.3. Aplicación de las normas contables

Ahora bien, a efectos de analizar la aplicación práctica del beneficio del

¹¹ CACHAY BERNAOLA, Silvia. “Régimen de intangibles según la Ley del Impuesto a la Renta y la Norma Internacional de Contabilidad NIC 38”, En: *Cuadernos Tributarios*, N° 28, dedicado a las VII Jornadas Nacionales de Tributación - Tema II: Implicancia de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta. Junio 2003. Pág. 75.

¹² *Loc. Cit.*, Pág. 76.

Régimen de I+D+i y su reconocimiento tributario, corresponde comparar lo establecido por este Régimen, con lo dispuesto en la NIC 38 relacionado a los activos intangibles.

Si bien es cierto que existe autonomía entre el derecho tributario y las normas contables, es innegable que cuando estas difieren en el tratamiento de una misma operación, se genera más de un dolor de cabeza. Es por ello, analizaremos el impacto contable en atención a este nuevo régimen.

Las normas contables han regulado la ejecución de proyectos, y lo divide en dos niveles; (i) fase de investigación y (ii) fase de desarrollo.

El párrafo 54 señala que los desembolsos realizados durante la fase de investigación se reconocerán como gastos del período en que se incurran. Agrega que en la fase de investigación, dado que no se puede demostrar que existe un activo intangible (pues su creación está en proceso), los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.

Luego, el párrafo 57 señala que un activo intangible surgido del desarrollo, se reconocerá como tal siempre que el sujeto pueda demostrar el cumplimiento de una serie de requisitos, tales como: Su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo, su capacidad de utilizar o venderlo, la forma en que el intangible genere probables beneficios económicos, la disponibilidad de recursos para completar el desarrollo y utilizar o vender el activo, la capacidad de medir de forma fiable el desembolso atribuible al desarrollo del intangible durante su desarrollo, etc.

Finalmente, el párrafo 65 regula el costo de un activo intangible generado internamente, para estos efectos señala que el costo será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumplió las condiciones para su reconocimiento como tal, lo que comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

Así, la norma contable lista ejemplos de los costos atribuibles entre los que se encuentran: Los costos de materiales y servicios, los costos de

las remuneraciones de los empleados, los honorarios para registros los derechos legales y la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar los activos intangibles.

Asimismo, establece los conceptos que no componen el costo de activos intangibles generados internamente; gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos, las ineficiencias identificadas y pérdidas operativas y los desembolsos de formación del personal.

4.4. Problemas en la aplicación de los beneficios de I+D+i

Nótese que las normas contables difieren sustancialmente del reconocimiento de los costos y gastos que recoge el Régimen de I+D+i.

Así entonces existe una serie de dudas respecto a la aplicación práctica de este beneficio, que si bien el “sentido común” podría generar conclusiones como las que expondré a continuación, resulta necesario que la propia SUNAT confirme estos criterios.

- i. El Régimen de I+D+i señala que los desembolsos directamente asociados a los proyectos, se deducirán cuando se devenguen.

Sobre esto cabe preguntarse ¿qué se entiende como gasto directamente asociado al proyecto? Si bien la respuesta pareciese sencilla, sucede que dependiendo del proyecto existirán zonas grises en las cuales no se puede determinar si el gasto efectivamente es directamente asociado.

Respecto a ello, ¿Quién definirá si el gasto es directamente asociado al proyecto, la SUNAT o el CONCYTEC? Considero que el CONCYTEC tiene mayor capacidad de determinar la asociación del gasto con el proyecto.

Pero bajo la misma línea ¿qué ocurre con los gastos no asociados directamente con el proyecto pero que son influyen en su desarrollo, por ejemplo, una biblioteca con libros especializados en la materia que se está investigando?.

Sin perjuicio a lo anterior, debe notarse que de acuerdo a lo establecido en la NIC 38, la ejecución de un proyecto de I+D+i se en-

contraría dentro de la “fase de investigación” porque aún no se cuenta con un resultado. Al respecto, las normas contables señalan que los gastos deberían reconocerse en el momento en que se produzcan (se desembolsen).

Sobre lo anterior, cabría preguntarse entonces si lo “indirectamente asociado” al proyecto debe ser reconocido conforme a su desembolso de acuerdo a la NIC 38 y en qué oportunidad procedería su deducción tributaria.

- ii. Por otro lado, el Régimen de I+D+i también señala que los gastos que impliquen el reconocimiento de un “intangible limitado” se deducirá cuando se desembolse. Esto claramente resultaría compatible con lo establecido en la NIC 38.

No obstante lo anterior, cabe preguntarse ¿por qué el Régimen de I+D+i diferencia el tratamiento de los gastos directamente relacionados al proyecto, de los gastos que impliquen el reconocimiento de un activo intangible?

Como hemos observado en el punto anterior, durante el tiempo de su desarrollo no se tiene conocimiento si el resultado será efectivamente exitoso pero aun así el Régimen de I+D+i permitiría su deducción en el momento en que se devengue (los gastos directamente asociados).

5. CONCLUSIONES

- i. Antes de la regulación de los gastos de I+D+i, estos eran tratados como gastos pre-operativos deducibles siempre que se cumpliera con el principio de potencialidad.
- ii. Los regímenes anteriores a la Ley N° 30309, no suponían un incentivo para el desarrollo de las actividades de I+D+i porque limitaron la deducción de sus gastos.
- iii. El beneficio de la deducción adicional del 175% y 150% busca incentivar la ejecución de proyectos de I+D+i. Se han mantenido los requisitos establecidos en los Regímenes anteriores pero también se han establecido requisitos más rigurosos para (i) obtener la cali-

ficación del CONCYTEC y (ii) beneficiarse de la deducción adicional.

- iv. Existen serias dudas referidas a la aplicación práctica de la deducción adicional del 75% y 50% lo que genera que las empresas opten por no acogerse a este Régimen aún, por temor a tomarse una deducción indebida que genere un IR omitido más intereses y multas.

Corresponde que la SUNAT aclare el alcance de la deducción de estos gastos y la oportunidad de los mismos.

- v. Finalmente, si bien el CONCYTEC ha brindado seguridad en el hecho que existirá estricta confidencialidad con los proyectos que se presenten, resulta también necesario que las empresas tengan la seguridad que los gastos asociados a sus proyectos y detallados al momento de solicitar su calificación, no sean reparados por la SUNAT.

Lima, febrero de 2016.