

Estimados lectores,

Esta vigésima novena edición del Reporte Tributario, N°29 Agosto/2012, desea contribuir al conocimiento impositivo, a través del análisis tributario-económico de la Ley 20.570 de 06.03.2012, la cual modifica la Ley 20.241 de 19.01.2008, dando un nuevo impulso al incentivo tributario a la Inversión Privada en Investigación y Desarrollo.

Considerando los bajos índices de inversión en investigación y desarrollo que experimenta el país, ubicándolo muy por debajo del promedio experimentado por los países pertenecientes a la OCDE y evaluando las cifras que fueron aportadas en la elaboración de la nueva norma legal, entre el 2008 (año en que se publicó la norma) y el 2012, hubo proyectos por \$6.700 MM, se espera que entre las empresas que más invierten en I+D en Chile, para los próximos 12 meses se desarrollen proyectos superiores al doble de los desarrollados en 4 años de funcionamiento de la antigua norma.

De esta forma, la Ley 20.570 de 06.03.2012, potencialmente representa un gran impulso para la inversión en Investigación y Desarrollo (I+D), ya que además del estímulo económico existente - Crédito contra el Impuesto de Primera Categoría del 35% - la norma incorpora la eliminación del tope relacionado con los ingresos de la empresa y se abre la puerta a la investigación a través de las propias capacidades de las organizaciones, o investigación intramuros, resultando esto último en un gran agente impulsor, debido a que la investigación al interior de la empresa no era beneficiada por la antigua norma.

El Centro de Estudios Tributarios (CET UChile), continuará mensualmente desarrollando temas de índole tributaria, para lo cual los invitamos a visitar www.cetuchile.cl donde podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Saludos cordiales,
Profesor Javier Jaque López
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET UChile

LAS MODIFICACIONES AL INCENTIVO TRIBUTARIO I+D

I. INTRODUCCIÓN



Hace un tiempo atrás describimos detalladamente las novedades que traía el proyecto de Ley que modifica las normas sobre Incentivo Tributario para Investigación y Desarrollo, contenidas en la Ley 20.241, de 2008¹. Finalmente, tras poco más de un año de tramitación en el Congreso, la Ley 20.570 fue publicada en el diario oficial el día 6 de marzo del presente año. Cabe indicar que la norma entrará en vigencia recién el día 7 de septiembre², razón por la cual nos encontramos en un momento propicio para revisar las modificaciones introducidas por esta disposición.

Gonzalo Polanco Zamora
Master of Laws, London School of Economics and Political Science
Magíster © en Tributación
Abogado
Colaborador CET – UChile

II. QUE ES INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO



Primero que todo, es interesante apuntar qué se especifica en las modificaciones el concepto de “investigación”, no sólo para contemplar la “aplicada”, sino que también la investigación “básica”. Recordemos que el concepto expresado en la norma original indicaba que “investigación” es *“la búsqueda metódica que tenga por objeto generar nuevos conocimientos en el ámbito científico o tecnológico, con la expectativa de que contribuyan a desarrollar, fortalecer o mejorar la capacidad competitiva de las personas que la encargan”*. Una definición académica, pero que guardaba silencio y dejaba dudas en cuanto a si comprendía o no la investigación básica. La nueva norma la deja expresamente comprendida, indicando que es investigación básica *“aquella que consiste en trabajos experimentales o teóricos que se emprenden principalmente para obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de los fenómenos y hechos observables, con prescindencia de si tienen una aplicación o utilización determinada”*. La Investigación aplicada, en tanto, consiste también en *“trabajos originales realizados para adquirir nuevos conocimientos; sin embargo, está dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico”*.

Desarrollo Experimental o sencillamente “desarrollo”, consiste en *“trabajos sistemáticos que aprovechan los conocimientos existentes obtenidos de la investigación y/o la experiencia, y está dirigido a la producción de nuevos materiales, productos o dispositivos; a la puesta en marcha de nuevos procesos, sistemas y servicios, o a la mejora sustancial de los ya existentes. Asimismo, se comprende el desarrollo de programas informáticos, siempre que dicho desarrollo dé lugar a mayor*

¹ Ver reporte tributario diciembre 2010: “Ley 20.241, establece incentivo tributario a la Inversión Privada en Investigación y Desarrollo”.

² A la fecha de redacción de este artículo, se encontraba pendiente la publicación del Reglamento de la Ley 20.570.

conocimiento con el objetivo de resolver en forma sistemática una incertidumbre científica o tecnológica o permita generar un mejoramiento sustancial e innovador en algún proceso, producto y/o servicio". El concepto se amplió del originalmente planteado por el gobierno ya que se eliminó el requisito que el desarrollo implicara algún grado de novedad y que resolviera alguna incertidumbre científica o técnica. Hay que felicitar al legislador por incluir expresamente el desarrollo de programas informáticos, una industria de creciente desarrollo e intensiva en conocimiento.

Para los efectos de esta ley, no se consideran actividades de investigación o desarrollo las consistentes en:

- i) Pruebas y evaluaciones, una vez que un prototipo se transforma en un material, producto o proceso comercializable, que tengan como fin inmediato su inserción en el mercado;
- ii) Las mejoras, adaptaciones y análisis de carácter rutinario, repetitivo o menor aplicadas en materiales, productos, servicios o procesos, aunque en ellos se utilice tecnología;
- iii) Modificaciones estéticas o menores de aplicaciones ya existentes para diferenciarlas de otras;
- iv) Los cambios periódicos o de temporada de materiales, productos o procesos;
- v) La promoción de aquello que sea resultado de investigación o desarrollo;
- vi) La adquisición de propiedad intelectual o industrial cuando ésta consista en el objeto principal de las labores de investigación o desarrollo, y
- vii) La realización o contratación de estudios de mercado y de comercialización.

Las modificaciones en este punto van en el sentido de ampliar las posibilidades de acogerse al incentivo a los gastos relacionados con la propiedad industrial. La norma antigua excluía de los conceptos de investigación y desarrollo la adquisición de la propiedad intelectual o industrial por el sólo hecho que éstas fueran **incluidas en el objeto principal de las labores**. Se excluía también de los beneficios la constitución de propiedad intelectual o industrial que pudiere resultar de labores de investigación o desarrollo. Esta norma evidentemente atentaba en contra de los esfuerzos de investigación aplicada, ya que la principal forma de protección de los productos de la investigación y desarrollo es precisamente la constitución de la propiedad industrial. La nueva, en tanto, sólo la excluye cuando esta adquisición **sea el objeto principal** de la investigación y desarrollo. Obviamente no se acogen al beneficio tributario si el proyecto sólo "consiste en" la constitución de la propiedad industrial. La razón resulta lógica: no existe mayor añadido si es que sólo se trata de constituir la propiedad intelectual de un producto que ya fue desarrollado.

La nueva Ley agrega las *"actividades necesarias para la constitución de los derechos de propiedad intelectual, industrial y de obtentores vegetales, incluyendo los servicios profesionales involucrados en el proceso de obtención de los derechos y registros, informes periciales, defensas ante eventuales oposiciones y costos de publicaciones asociadas, podrán ser objeto del beneficio tributario establecido en esta ley, en la medida que éstas se deriven de los resultados obtenidos de proyectos y contratos de Investigación y Desarrollo debidamente certificados por la "CORFO", al amparo de la presente ley"*. Como vemos, se refuerza la idea de que las actividades necesarias para la constitución de los derechos de propiedad intelectual se pueden acoger a los beneficios de la Ley. Como la norma es genérica, además de los gastos que expresamente se indican, se deberían incluir los gastos para el pago de formularios, tasas, poderes, etc.

Muchos de estos gastos tienen un valor fijado por ley, por lo que su fiscalización y control no será difícil. Una cosa diferente sucederá con aquellos gastos cuyo monto es más discrecional, como por ejemplo, las defensas ante eventuales oposiciones, que incluyen honorarios profesionales y que podrían llegar a ser cuantiosos. Esperamos que no se coloquen por la vía administrativa cortapisas a la posibilidad de deducir como gasto los desembolsos por este concepto, debilitando las fortalezas de la norma.

Se amplía la posibilidad para acogerse a los beneficios no sólo a aquellos proyectos de Investigación y Desarrollo llevados a cabo con un centro de investigación, sino que también a aquellos se realicen con las capacidades de la propia empresa, es decir, la llamada investigación “intramuros”, tal como lo indica expresamente la definición de desarrollo ya vista.

III. EL BENEFICIO TRIBUTARIO: INVESTIGACIÓN “EXTRAMUROS”



Es la forma tradicional a través de la cual los contribuyentes pueden acogerse a los beneficios de la Ley y supone la celebración, por escrito, con los centros de investigación registrados en CORFO, un contrato de investigación y desarrollo por montos superiores al equivalente a 100 UTM al momento de su celebración. Señala el Art. 3° de la ley modificada que *“tratándose de contratos de investigación y desarrollo celebrados entre un centro de investigación y más de un contribuyente simultáneamente, cada contribuyente deberá comprometerse a pagar a lo menos 100 unidades tributarias mensuales, señalándose en el contrato la parte del precio a pagar por cada uno de ellos”*, posibilidad de asociación que no contenía la norma original y que evidentemente

podrá beneficiar sobre todo a las PYMES.

El artículo 5° de la Ley indica que los contribuyentes del impuesto de primera categoría de la Ley sobre impuesto a la renta que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa tienen derecho a un crédito contra el impuesto de primera categoría del ejercicio, equivalente al 30% del total de los pagos en dinero ejecutados conforme a los contratos de investigación y desarrollo registrado. El monto del crédito, agrega la Ley, no puede exceder el equivalente a 15.000 UTM, de acuerdo al valor de ésta en el ejercicio respectivo.

Dos cambios pueden subrayarse de este artículo: en primer lugar, el crédito en contra del impuesto de primera categoría bajó desde el 35% al 30%, cuestión que fue cuestionada durante la discusión parlamentaria, pero en la que primó el criterio del ejecutivo; en segundo, el texto original de la ley indicaba un doble tope, equivalente al 15% del ingreso anual determinado conforme al art. 29 de la Ley de la Renta ni el equivalente a 5.000 UTM. El primer tope fue eliminado, por lo que las empresas podrían destinar un porcentaje importante de sus ingresos a actividades I+D pudiendo acogerse a los beneficios de la Ley. Esta eliminación tuvo el propósito explícito, según consta en el informe de la Comisión de Ciencias y Tecnologías de la Cámara de Diputados de ayudar a las PYMES a que pudieran efectuar desembolsos por este concepto.

Además, el contribuyente tiene derecho a rebajar como gasto necesario para producir la renta, el monto de los pagos efectuados conforme a los contratos de investigación y desarrollo debidamente certificados en aquella parte que no constituya crédito. La norma original aceptaba la posibilidad de rebaja de los desembolsos como gasto, aun cuando éstos no se relacionaran con el giro. A pesar que la norma ya flexibilizaba uno de los requisitos para que el gasto pudiera ser considerado como necesario, la flexibilización resultaba un tanto tímida, ya que nada decía en torno a la

obligatoriedad del gasto. Se seguían aplicando en este punto, en consecuencia, los conceptos generales del Art. 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En esta perspectiva, los gastos debían seguir siendo necesarios para producir renta del ejercicio, en otras palabras, se obligaba a que los gastos en I+D hubieran sido obligatorios, lo que conllevaba implícitamente la idea de que debían haber generado una renta, cuestión que resultaba poco menos que imposible tratándose de gastos que por su esencia no tienen un resultado conocido. La nueva norma asimila el tratamiento que tiene al respecto el art. 31 N°11 de la Ley sobre Impuestos a la Renta respecto de los gastos incurridos en investigación científica y tecnológica.

Los desembolsos, señala la ley, ya sea en la parte en que dan derecho a crédito como en la parte en que pueden ser descontados como gastos, en ningún caso constituyen gastos rechazados al no aplicárseles el art. 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La norma impone dos limitaciones que conviene subrayar:

Señala que no es posible hacer uso de las franquicias del Art. 31 N° 11 de la Ley de la Renta respecto de los pagos incurridos en virtud de los contratos de investigación y desarrollo certificados que den derecho a los beneficios tributarios que establecidos en la presente Ley, cuestión que resulta lógica ya que los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa ya pueden ser reconocidos como gastos según la Ley de Incentivo Tributario I+D. Además, los desembolsos efectuados al amparo de esta última norma pueden ser rebajándose hasta en 10 ejercicios, a diferencia de la norma general del Art. 31 de la Ley de la Renta que sólo permite que sea hasta en 6.

Una segunda limitación está dada por el hecho que en aquellos casos en que la investigación sea financiada con fondos públicos, el beneficio tributario establecido en la Ley será aplicable sólo sobre aquella parte de los desembolsos que no hayan recibido dicho financiamiento. Para efectos de su fiscalización, el contribuyente deberá presentar una declaración jurada ante el SII.

Para poder acceder a los beneficios tributarios, en esta modalidad, es necesario que los contratos de investigación y desarrollo cuenten con la certificación de la CORFO. Hasta antes de la dictación de la norma, se trataba exclusivamente de una certificación previa, exigencia que entorpecía la agilidad en la ejecución de los contratos. En la nueva disposición, en cambio, el contribuyente podrá hacer uso en forma limitada de los beneficios sin contar con la certificación de la mencionada entidad, sino que con la sola declaración de su intención de acogerse a la mencionada certificación dentro de los 30 días corridos siguientes al de efectuado su primer desembolso. En ese caso, la solicitud de certificación deberá presentarse, a más tardar, dentro de los 18 meses siguientes al envío de la información a la CORFO.

Mientras se obtiene la certificación, los contribuyentes que se acojan al beneficio, sólo podrán deducir de su renta líquida el 65% de los gastos en que incurran con motivo de un contrato de investigación y desarrollo (no la totalidad de los gastos que no sean créditos, como es bajo el régimen con certificación), pero no tendrán derecho al crédito establecido en el Art. 5 sino una vez obtenida la certificación de su contrato por parte de la CORFO. Desde la fecha en que se informe a la CORFO de la intención de acogerse al beneficio, el Servicio de Impuestos Internos no podrá liquidar ni girar impuesto alguno relativo a dichos gastos. Durante el mismo período, no correrán los plazos de prescripción que establece el artículo 200 del Código Tributario, suspensión que resulta lógica considerando que el Servicio se encontrará imposibilitado de determinar impuesto alguno por estos gastos.

Para obtener la certificación, CORFO debe revisar los contratos para asegurarse que i) éstos tengan efectivamente por objeto la realización o ejecución de labores de investigación y desarrollo, sin consideración a la pertinencia o valor de la iniciativa; ii) verificará que los contratos de investigación y desarrollo se celebren en relación a la organización y medios de que dispone el respectivo Centro de Investigación debidamente registrado, así como el que el precio pactado en dichos contratos refleje adecuadamente los costos en que se incurrirá para realizar las actividades de investigación y desarrollo a que ellos se refieren, **y que el precio se ajuste a las condiciones observadas en el mercado**. Es una cuestión por verse la forma en que CORFO podrá efectivamente fiscalizar que los precios se ajusten a esta última exigencia.

IV. EL NUEVO ARTÍCULO 17



Menciona cuáles son los tipos de desembolsos que podrán ser considerados por CORFO como parte de un proyecto de investigación y desarrollo, en la medida que se relacionen directamente con éste. La norma se encuentra redactada en términos facultativos para la entidad, por lo que sólo debe entenderse como una guía que ayuda a generar mayores certezas, pero en definitiva dependerá de CORFO la aceptación o no de éstos.

Dentro de los gastos que cabe la pena mencionar, se encuentran:

1. Gastos Corrientes de Investigación y Desarrollo.

a) Remuneraciones y honorarios por servicios personales prestados por personas naturales. Expresa la ley que al menos el 50% de estos gastos deberán corresponder a actividades que se lleven a cabo dentro del territorio nacional.

b) Gastos directos en las actividades de ejecución del proyecto, tales como materiales e insumos, reactivos, servicios informáticos, análisis de laboratorio, material bibliográfico y otros componentes necesarios para llevar a cabo el proyecto.

c) Contratos con personas jurídicas para la prestación de servicios relacionados directamente con las actividades del proyecto. Al menos el 50% de estos gastos deberán corresponder a actividades que se lleven a cabo dentro del territorio nacional.

d) El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma remunerada de cesión del uso o goce temporal de bienes muebles o inmuebles, siempre que sean necesarios para desarrollar el objeto del proyecto.

e) Gastos incurridos en la constitución de derechos de propiedad industrial, intelectual, o de registro de nuevas variedades vegetales, en los términos ya indicados.

f) Gastos de servicios básicos asociados al proyecto, tales como agua, luz, teléfono e internet, entre otros, con limitaciones en cuanto al monto.

2. Gastos en Bienes Físicos del Activo Inmovilizado para la Investigación y Desarrollo.

Gastos en Bienes Físicos del Activo Inmovilizado para la Investigación y Desarrollo, dentro de los cuales se cuentan aquellos incurridos en la adquisición o fabricación de equipos e instrumental requerido para la ejecución del proyecto. Estos desembolsos podrán incluir gastos de seguros,

traslado e internación, y todos los accesorios necesarios para el funcionamiento y puesta en marcha de los activos señalados.

Asimismo, se considerarán las inversiones en edificación e infraestructura, y aquellas inversiones para la adquisición o compra de inmuebles, requeridos para la ejecución del proyecto.

CORFO será el organismo que mediante Resolución establecerá la especificación y detalle de los gastos que podrán ser considerados como parte de un proyecto de investigación y desarrollo. Además, la misma entidad es la que debe pronunciarse sobre si un desembolso que no se ha indicado ni el artículo 17 ni en la Resolución respectiva, puede ser tenido como parte del proyecto.

V. EL BENEFICIO TRIBUTARIO: INVESTIGACIÓN “INTRAMUROS”



Quizás la modificación más importante que trae la nueva legislación está dada por la posibilidad de ampliar los beneficios de la Ley a la investigación “intramuros”, es decir, aquella que se efectúa con las capacidades propias del contribuyente, sin recurrir a un centro de investigación certificado. Señalaba sobre este punto el mensaje del Ejecutivo con el cual se envió el primitivo proyecto de Ley que: *“surge la necesidad de que la inversión en investigación y desarrollo que las empresas realizan con sus capacidades internas —llamada “intramuros” —, también pueda ser objeto de un beneficio tributario. Ello, en atención a que en la actualidad existe un gran número de empresas que cuentan con las capacidades internas para realizar este tipo de investigaciones pero no tienen la posibilidad de realizarlo pues la ley sólo permite la modalidad “extramuros”.*

“A partir de la experiencia internacional comparada y de los esquemas aplicados en países miembros de la OCDE, este proyecto de ley propone la creación de un incentivo tributario a los proyectos de investigación y desarrollo realizados al interior de las empresas. A su vez, perfecciona aquellos incentivos contemplados en la Ley N° 20.241”.

“En efecto, estos beneficios consisten en otorgar a las empresas que realicen proyectos de investigación y desarrollo con sus propias capacidades o de terceros, en la medida que tales proyectos sean previamente certificados por CORFO, la posibilidad de utilizar como un crédito tributario contra el impuesto de primera categoría un monto equivalente al 30% de los pagos por concepto de gastos en el marco de un proyecto de investigación y desarrollo, según se define en la ley. Respecto del 70% restante de los desembolsos que no dan derecho a crédito, puede ser deducido de la renta líquida de la empresa como gasto necesario, aun cuando éstos no sean necesarios para producir la renta del ejercicio”³.

Finalmente la idea original del ejecutivo cambió en algunos aspectos, ya que el porcentaje del crédito finalmente fue de un 35% y no de un 30%. El nuevo Artículo 18 indica entonces que *“los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa, tendrán derecho a un crédito contra el*

3 Mensaje N° 575-358, de 11 de enero de 2011, de S.E. el Presidente de la República, con el que inicia un proyecto de Ley que modifica la Ley N° 20.241, que establece un incentivo tributario a la inversión privada en investigación y desarrollo. Disponible en [en línea] /http://www.Leychile.cl/consulta/portada_hl [Última actualización 17.08.2012]

Impuesto de Primera Categoría (...) siempre que los respectivos proyectos sean debidamente certificados por CORFO”.

Indica la norma que *“el crédito por cada ejercicio será equivalente al 35% de una base conformada por el total de los pagos por concepto de gastos corrientes y la cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado a que se refiere el artículo 17, siempre que estos bienes físicos sean adquiridos en el marco de un proyecto de investigación y desarrollo. Esta cuota anual de depreciación se determinará conforme a lo dispuesto en el artículo 31, número 5°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.*

El monto del crédito a que tendrá derecho el contribuyente en cada ejercicio, no podrá exceder del equivalente a 15.000 UTM, de acuerdo al valor de dicha unidad al término del ejercicio respectivo.

El crédito, indica la norma, se imputará contra el impuesto de primera categoría que grava las rentas del ejercicio en que se produjeron los desembolsos efectivos de los gastos, o se dedujo la cuota anual de depreciación, en su caso, según corresponda. En caso de producirse un remanente de crédito, éste no dará derecho a devolución, pero podrá imputarse contra el Impuesto de Primera Categoría que corresponda pagar en los ejercicios posteriores, debidamente reajustado en la forma que establece el artículo 95 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El crédito se calculará considerando el monto de los egresos efectuados en el ejercicio por concepto de proyectos de investigación y desarrollo, así como la cuota de depreciación que corresponda, actualizados conforme al IPC.

Cuando los pagos o la adquisición de los bienes físicos vinculados al proyecto hayan tenido lugar entre las fechas de presentación de la solicitud de certificación y de la resolución que certifica el proyecto, pero en un ejercicio distinto a aquél en que se dicta la referida resolución, deberán ser considerados para la determinación de los beneficios que establece la Ley en el ejercicio en que dicha resolución sea dictada.

El contribuyente tiene derecho, además, a rebajar como gasto necesario para producir la renta, en aquella parte que no sea crédito, los egresos y la cuota anual de depreciación a que se refiere el artículo 17, siempre que los respectivos proyectos de Investigación y desarrollo estén debidamente certificados, y aun cuando los egresos incurridos con ocasión de las actividades de investigación y desarrollo realizadas en virtud de los mismos proyectos no sean necesarias para producir la renta del ejercicio, pudiendo ser deducidos hasta en diez ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos.

Se repiten a este respecto las limitaciones que ya conocimos a propósito de la investigación “extramuros”. En otras palabras: los egresos efectuados, ya sea en la parte que den derecho a crédito como en la parte que puedan ser descontados como gastos, no serán considerados gastos rechazados; se consagra una incompatibilidad entre el uso de las franquicias establecidas en el número 11° del artículo 31, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respecto de los pagos incurridos en virtud de proyectos de investigación y desarrollo certificados que den derecho a los beneficios tributarios establecidos en la presente ley; el beneficio establecido en esta ley será aplicable

solamente respecto de aquella parte de los desembolsos que no haya recibido financiamiento público.

Se establece, en este caso, una limitante adicional: tratándose de gastos en bienes físicos del activo inmovilizado, respecto de las adquisiciones efectuadas en virtud de proyectos de investigación y desarrollo que estén certificados, los contribuyentes no podrán hacer uso, además, del crédito establecido en el artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

De acuerdo a lo que establece el artículo 9° de la Ley, los proyectos de investigación y desarrollo “intramuros” deben también ser certificados por CORFO, aplicándose a su respecto el mecanismo de utilización previa, sin certificación, que ya explicamos a propósito de los proyectos “extramuros”.

VI. EJEMPLO PRÁCTICO



Se consideran los siguientes antecedentes:

- (1) Contribuyente de Primera Categoría, que declara su renta efectiva en base a contabilidad completa.
- (2) Los ingresos brutos anuales, **actualizados** al cierre del ejercicio ascienden a **\$150.000.000**.
- (3) Los desembolsos efectuados en investigación y desarrollo con capacidades propias del contribuyente, “Investigación Intramuros”, certificado por CORFO, sin actualizar, y contabilizado en cuentas de **gasto**, son de **\$200.000.000**.
- (4) La Renta Líquida Imponible (RLI) al término del ejercicio, deducidos los gastos indicados en punto (3) es de **\$227.000.000**.
- (5) Los gastos efectivos en investigación y desarrollo, certificado por CORFO, **actualizados**, son de **\$204.400.000**.
- (6) Valor de la UTM a Diciembre del año comercial respectivo, **\$39.021**.
- (7) Crédito imputable al Impuesto de Primera Categoría, cuyo remanente no da derecho a imputación en ejercicios siguientes, ni a devolución, actualizado **\$ 1.000.000**.
- (8) Crédito imputable al Impuesto de Primera Categoría, cuyo remanente sólo da derecho a imputación en ejercicios siguientes, actualizado **\$800.000**.

De este modo, el beneficio tributario de esta ley, se imputará al impuesto de Primera Categoría **después** de aquellos créditos que no dan derecho a imputación a ejercicios siguientes ni a devolución y **antes** de aquellos que sí permiten reembolso o devolución.

Luego:

(i) Determinación del monto del crédito a utilizar

Pagos efectuados a actividades de investigación y desarrollo, actualizados al término del ejercicio.	204.400.000
Sup: Corrección monetaria : 2,2%	
Tasa del crédito	35%
Monto del crédito: \$204.400.000 * 0,35	71.540.000
<u>Topes de uso del crédito</u>	
(1) Límite 15% de los ingresos brutos anuales actualizados No aplicable con nueva Ley Nº 20.570 de 2012	
(2) Límite de 15.000 UTM, donde 1 UTM Dic. = \$39.021	585.315.000
Luego, dado que el crédito no excede el límite de 15.000 UTM, el monto de crédito a utilizar contra el impuesto de 1º categoría es:	71.540.000

(ii) Imputación del crédito al impuesto de 1º categoría

RLI de 1º categoría, deducidos gastos en investigación y desarrollo	227.000.000
(+) monto de crédito a disponible contra el impuesto de 1º categoría	71.540.000
RLI de 1º categoría, definitiva	298.540.000
Impuesto de 1º categoría: 20%	59.708.000
(-) crédito cuyo excedente no da derecho a imputación ni a devolución	1.000.000
(-) crédito cuyo excedente da derecho a imputación en ejercicios sigtes	800.000
Saldo impuesto de 1º categoría	57.908.000
(-) crédito por actividades de investigación y desarrollo	71.540.000
(=) remanente de crédito por actividades de investigación y desarrollo	13.632.000

<u>(iii) Parte de los pagos por actividades de investigación y desarrollo constituyen gasto necesario para producir la renta</u>	
Pagos efectuados en actividades de investigación y desarrollo, sin actualizar	200.000.000
(-) pagos recuperados como crédito	71.540.000
(=) pagos que constituyen gasto necesario para producir la renta siempre que cumplan con los requisitos exigidos en el art. 31 de la LIR	128.460.000
<u>(iv) Destino de los pagos por actividades de investigación y desarrollo</u>	
Monto recuperado como crédito en el ejercicio que se hizo el pago, el cual fue imputado contra el impuesto de 1º categoría	57.908.000
Remanente de crédito por actividades de investigación y desarrollo	13.632.000
Monto que constituye gasto necesario para producir la renta	128.460.000
Total pagos efectuados, sin actualizar	200.000.000

Luego, considerando el ejemplo, es posible efectuar un análisis de cuánto cuesta utilizar este incentivo tributario, tanto para las empresas como para el Estado:

<u>Análisis de la utilización del incentivo tributario:</u>	
<u>Supuesto:</u> El contribuyente con derecho al incentivo, gasta \$200.000.000 por actividades de investigación y desarrollo en el ejercicio.	
<u>Efectos Tributarios:</u>	
Ahorro tributario de imputar el crédito contra el impto 1º categoría	71.540.000
Ahorro tributario por la deducción como gasto necesario en la RLI, del monto no utilizado como crédito por \$128.460.000	25.692.000

Nota: La parte que se considere gasto necesario para producir la renta - el monto de los pagos efectuados conforme a los contratos de investigación y desarrollo debidamente certificados, en aquella parte que no constituya crédito - aun cuando los gastos por las actividades realizadas en virtud de dichos contratos no sean necesarios para producir la renta del ejercicio, podrán ser

deducidos hasta en diez ejercicios comerciales consecutivos contados a partir del mismo ejercicio en que se haya otorgado la certificación correspondiente, reajustados conforme a lo dispuesto en el número 7°, del artículo 41, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Lo anterior pudiera considerarse y ser arbitrado para la aplicación de los créditos a utilizar en los ejercicios respectivos.

VII. NORMAS GENERALES DE FISCALIZACIÓN



La fiscalización de la correcta ejecución y cumplimiento de los contratos de I+D corresponde a CORFO, para lo cual esta entidad puede solicitar tanto a los centros de investigación como de los contribuyentes que la hayan celebrado, la información que estime necesaria para verificar el cumplimiento de las condiciones establecidas en la Ley, en el Reglamento y en el respectivo contrato de Investigación y Desarrollo.

La CORFO puede determinar por Resolución fundada el incumplimiento de las condiciones del contrato, ya sea porque la información solicitada por la entidad no fue presentada a su satisfacción en los plazos y forma requeridos o bien determina el incumplimiento de de los términos y condiciones del contrato de investigación, dando aviso de este hecho al SII. La Resolución dictada debe fijar una fecha de incumplimiento y el contribuyente afectado por la Resolución debe rectificar sus declaraciones desde la fecha de incumplimiento fijada por la Resolución por los periodos en que reconoció el crédito y el gasto derivado de los contratos de investigación y desarrollo.

VIII. NORMAS TRANSITORIAS



La Ley indica que entrará en vigencia 6 meses después de su publicación en el diario oficial, es decir, el 7 de septiembre de este año. Indica además que los contribuyentes que a dicha fecha tengan vigente uno o más contratos de investigación y desarrollo, debidamente certificados por la CORFO, en virtud del cual estuvieren haciendo uso de los beneficios que contempla el artículo 5° de la Ley N° 20.241, continuarán acogidos a dichos beneficios, en los mismos términos que señala el referido artículo, hasta el término del respectivo ejercicio. En lo sucesivo, estos contribuyentes podrán optar si se

acogen a las modificaciones introducidas a la Ley N° 20.241 por la Ley que en este artículo comentamos, o continúan haciendo uso de los señalados beneficios tributarios en los términos consagrados en el régimen anterior. En cualquier caso, deberán informar de su decisión al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste determine.

IX. CONCLUSIONES



Creemos que los cambios efectuados en la Ley van en la dirección correcta, tanto por el aumento de los beneficios, como de los gastos que pueden ser cubiertos por éste. Se debe felicitar, además, el hecho que la fiscalización de la ejecución de los contratos se haya entregado a CORFO, organismo que debiera tener una mirada amplia que permita favorecer a los innovadores.

Será necesario hacer una evaluación del funcionamiento de la nueva

normativa cuando esté en funcionamiento. Resulta evidente que la Ley por sí sola no transformará a Chile en país de innovadores. Hay desafíos pendientes en educación, en capacitación, en formación de capital humano avanzado, en la facilidad para hacer negocios, etc.; sin embargo, esta Ley se puede considerar un gran paso.



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE