



Universidad de Chile
Facultad de Derecho
Departamento de Derecho Económico

INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA LA INVERSIÓN
PRIVADA EN INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO:

**ANÁLISIS DEL TEMA EN CHILE, DE LA LEY 20.241
Y
DE LA NUEVA LEY 20.570**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y
SOCIALES

NICOLÁS JESÚS ALEGRÍA OJEDA

PROFESOR GUÍA: MARIO SILVA POBLETE

Santiago de Chile
2012

“A mis padres, por la vida y la posibilidad de escribir”

Agradecimientos

Quiero agradecer a las siguientes personas, que si bien su aporte ha podido ser mayor o menor en esta obra, ya sea en conocimiento, información, documentación, orientación o técnica, para mí son todos y cada uno igual de valiosos:

A mis padres quienes han sido el principal motor de esta obra, y que permitieron que pudiera dedicarme por varios meses a ella en forma exclusiva;

A mi profesor guía Mario Silva por su paciencia, su orientación, comentarios, su preciado tiempo, y lo que no es menor, su inmensa voluntad y disposición para ayudar y sacar adelante este proyecto;

A Pablo Catrián de CORFO, el cual sin perjuicio de no conocernos personalmente, no dudó en brindarme toda la información, documentos, y “papers” posibles relacionados con el tema;

A Jorge Sahd del Ministerio de Hacienda quien hizo un espacio en su agenda para orientarme en el tema, y hacerme entender mejor el propósito del incentivo y la labor de Innova Chile;

A Felipe Burgos, experto en innovación y propiedad intelectual, quien se tomó la molestia de ayudarme, y servir de pilar con su libro, su conocimiento y conclusiones sobre los problemas de la innovación en Chile;

A Juan Manuel Baraona, por sus enseñanzas y por ser a quien debo mi interés por el mundo de la tributación;

A Guillermo Fonseca de Deloitte por su genuina ayuda, correcciones, consejos, prudencia y talento tributario.

A Ricardo Escobar, por su tiempo y dedicación a corregir esta obra.

"The important thing is not to stop questioning"

Albert Einstein

TABLA DE CONTENIDOS

RESUMEN	10
I. INTRODUCCION	13
II. INVESTIGACION Y DESARROLLO	18
2.1 Concepto.....	18
2.2 Incentivos Fiscales.....	20
III. INCENTIVOS TRIBUTARIOS UTILIZADOS EN LA LEGISLACION COMPARADA	23
3.1 Estados Unidos.....	24
3.2 México.....	27
3.3 Brasil.....	29
3.4 España.....	33
3.5 Conclusión a la legislación comparada.....	37
IV. INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN CHILE	38
4.1 Situación en Chile de incentivos a la I+D antes de la Ley Nº 20.241.....	40
4.2 Mecanismo del Art. 31 Nº 11.....	41
4.2.1 Circular Nº 11 del año 1989.....	42
4.2.2 Oficio Nº 3826 del año 1992.....	43
4.2.3 Oficio Nº 3489 del año 1995.....	44
4.2.4 Oficio Nº 3973 del año 2006.....	45

4.3 Reducción de las Tasas del Impuesto Adicional a la Incorporación de Conocimiento y Tecnología desde el Exterior Ley Nº 20.154.....	49
4.3.1 Modificaciones introducidas por la Ley Nº 20.154.....	51
4.3.2 Criterio <i>Tax Haven</i> OECD.....	55
4.3.3 Concepto de Paraísos Tributarios en Chile.....	56
4.4 Historia de la Ley Nº 20.241.....	58
4.5 Ley 20.241: Conceptos, funcionamiento y mecanismos.....	61
4.5.1 Concepto de Investigación y Desarrollo (I+D).....	61
1. Concepto de I+D de la OECD.....	62
2. Actividades excluidas de I+D.....	64
3. Actividades excluidas de I+D según la OECD.....	67
4.5.2 Concepto de Centros de Investigación.....	70
1. Criterios – requisitos exigidos a los Centros de Investigación.....	71
2. Comentarios a los criterios-requisitos.....	72
3. Responsabilidad de los Centros de Investigación.....	74
4.5.3 Concepto de Registro de los Centros de Investigación.....	75
1. Procedimiento de Registro de los Centros de Investigación.....	76
2. Fiscalización de los centros y causales de eliminación del registro de los Centros de Investigación.....	80
3. Delito tributario contenido en el artículo 10º de la ley.....	84
4.5.4 Concepto de “Contrato de Investigación y Desarrollo”.....	87

1. Contribuyentes que pueden celebrar Contratos de Investigación y Desarrollo.....	88
2. Contribuyentes excluidos del beneficio.....	89
3. Contrato de prestación de servicios: ¿afecto a IVA?.....	91
4. Celebración del Contrato y términos establecidos por la ley.....	93
5. INNOVA CHILE. Función y estatuto.....	97
6. Conclusión y término anticipado de los Contratos de Investigación y Desarrollo.....	97
7. Certificación de los Contratos de Investigación y Desarrollo.....	101
8. Críticas a la Certificación de Contratos: Paneles de expertos y Confidencialidad. Régimen de Responsabilidad.....	104
4.6 Mecanismo del Incentivo Tributario.....	114
4.6.1 Contribuyentes de primera categoría.....	115
4.6.2 Crédito contra Impuesto.....	115
4.6.3 Rebaja como gasto necesario.....	118
4.6.4 Pagos en dinero por Contratos I+D.....	118
4.6.5 Contratos debidamente certificados por CORFO.....	119
4.6.6 No relacionados directamente con el giro.....	119
4.6.7 Monto límite del crédito tributario.....	120
4.6.8 Financiamiento público y beneficio tributario.....	121
4.6.9 Criterios del SII respecto a la aplicación de la Ley 20.241.....	122
1. Circular Nº 61 del año 2008.....	122
a) Ejercicio práctico de aplicación del beneficio.....	125

2. Oficio N° 1.266 del año 2010.....	128
4.6.10 Situación tributaria de los contribuyentes de Impuestos Finales.....	129
4.7 Crédito por I+D y Reorganizaciones Empresariales.....	131
1. Transformación de sociedad.....	131
2. División de sociedad.....	132
3. Fusión por creación o absorción.....	132
4. Fusión impropia.....	132
5. Aporte del activo y pasivo a otra sociedad.....	133
 V. LEY N° 20.570 QUE MODIFICA LA LEY N° 20.241.....	134
5.1 Redefinición de los conceptos de Investigación y Desarrollo.....	135
5.2 Modificación en el concepto de Centros de Investigación.....	137
5.3 Concepto de Contrato de Investigación y Desarrollo.....	138
5.4 Nuevo concepto de “Proyecto de Investigación y Desarrollo”.....	138
5.5 Reemplazo de actividad excluida de I+D.....	139
5.6 Reducción del período de operación de un Centro de Investigación.....	141
5.7 Contrato asociativo de I+D.....	143
5.8 Derogación del artículo 4º: Personas relacionadas.....	144
5.9 Reducción del porcentaje de crédito.....	145
5.10 Ampliación del monto límite.....	146
5.11 Deducción de la parte que corresponde a gasto.....	146
5.12 Exclusión del artículo 21, y 31 N° 11 LIR.....	147

5.13 Mención a la Responsabilidad del Centro de Investigación por incumplimiento de las condiciones.....	149
5.14 Desembolsos aceptados como gasto de I+D. Crítica a nueva facultad de CORFO.....	150
5.15 Sobre procedimiento y notas finales.....	154
VI. CONCLUSIONES.....	156
BIBLIOGRAFIA.....	161

RESUMEN

Nuestro país ha llegado al bicentenario de su existencia, celebración que ha coincidido con el ingreso de Chile como miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD¹), convirtiéndose en el primer país sudamericano en ingresar a dicha organización, y el número 31° a nivel mundial, luego de 10 años en los cuales ningún país ingresó a la organización desde Eslovaquia que lo hizo en el año 2000.

Este ingreso fue conseguido por nuestro país como corolario de varios años de estudios y recomendaciones por parte de esta organización, en los que se ha intentado identificar la situación económica del país, sus virtudes y deficiencias, y las medidas mediante las cuales debería lograrse un crecimiento y desarrollo económico sustentables en el tiempo comparables al nivel de los países que integran la OECD.

De esta manera, una de las importantes deficiencias que ha sido detectada en los “*Economic Surveys*”² sobre el país realizados por esta organización, es justamente la que dice relación con el bajo nivel de inversión privada en Investigación y Desarrollo (I+D), el cual se encuentra muy disminuido en comparación con el estándar de gasto en esta materia por parte de los países miembros de la OECD. Verbigracia, el gasto en I+D en nuestro país asciende al 0,4% del PIB, a diferencia de los países desarrollados miembros de la OECD que invierten aproximadamente 2,3% del PIB. Otro dato relevante es que en Chile sólo un 43,7% de la inversión es realizada por las empresas del sector

¹ El nombre de la entidad en inglés es “*Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)*”. Para efectos de nuestro trabajo hemos utilizado la sigla en inglés y no en español que sería OCDE.

² “*Economic Surveys*” se refiere a documentos técnicos que han sido preparados por la organización, destinados a estudiar la situación económica de los países.

privado, a diferencia del nivel alcanzado por el promedio de los países miembros de la OECD que asciende a un 64% del mencionado sector

Esta situación que como país pretendemos revertir resulta trascendental a efectos de acrecentar nuestro desarrollo económico. Tomando las recomendaciones entregadas por la organización, Chile tiene dentro de sus objetivos primordiales el aumento de la inversión privada en I+D, la cual viene a ser un combustible vital para motorizar el crecimiento y la innovación en ciencia y tecnología, con el impacto positivo en la competitividad empresarial que ello significa, y por ello el consecuente aumento del desarrollo económico.

Para la consecución del objetivo planteado, ha sido promulgada el año 2008 la Ley 20.241 que establece incentivos tributarios a la inversión privada en I+D, específicamente un mecanismo de crédito contra el impuesto de primera categoría (en su mayoría soportado por las empresas), respecto de los pagos que se realicen en virtud de Contratos de Investigación y Desarrollo celebrados con centros de investigación acreditados por la Corporación de Fomento a la Producción (CORFO).

El objetivo propuesto por el legislador por medio de esta iniciativa normativa, ha sido acercar a dos mundos distintos, por un lado, las instituciones de investigación y las universidades, quienes concentran el grueso de los estudios e investigaciones y avances tecnológicos, y por otro lado, el mundo empresarial, con el fin de promover el emprendimiento con base tecnológica, entregando incentivos económicos directos al sector privado para ello.

A casi 3 años de la entrada en vigencia de esta ley, se han detectado en ella graves falencias que la hacen excesivamente burocrática y “poco práctica” lo cual puede traducirse finalmente en un desincentivo a su uso, cuestión

paradójica ya que se trata de una normativa legal de incentivo. Por esta razón, en el presente trabajo analizaremos las ventajas entregadas por la ley, sus deficiencias, y como podrían mejorarse.

El análisis de este trabajo consistirá en abordar la situación existente en el país respecto a incentivos tributarios en I+D con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N°20.241, verificando la existencia de incentivos en esta área y su efectividad como medidas de fomento; se analizará la situación en otros países, como Estados Unidos, Brasil, España, y México, constatando las distintas opciones respecto a incentivos tributarios e implementación de medidas que han sido tomadas en Derecho Comparado. Efectuaremos una prueba de rendimiento a la Ley N°20.241, para determinar las deficiencias del mecanismo y como éste podría ser mejorado, analizando el proyecto de ley que actualmente pretende su modificación ampliando las ventajas contenidas en la ley, y como éste se plasmó definitivamente en la Ley N° 20.570.

I. INTRODUCCIÓN

Chile es un país que se encuentra en vías de desarrollo económico, mostrando como corolario de esto un crecimiento sustentable en el tiempo fruto de variados factores, principalmente la fijación de políticas públicas estables en torno al marco macroeconómico, provenientes tanto del gobierno como del Banco Central, órgano autónomo especialmente destacado a la hora de tomar decisiones y enfrentar las últimas crisis mundiales.

Tanto es así que Chile ha sido uno de los países más destacados en los rubros de agricultura, minería, y crecientemente industrial por los análisis de la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OECD), razón por la cual se le puso a prueba durante un lapso de tres años, figurando como candidato para ingresar a la organización, e ingresando definitivamente como miembro permanente en el mes de Enero de 2010, coincidiendo con el año del bicentenario de nuestra país, pasando a ser el primer país sudamericano en ser miembro de la organización, y el número 31 a nivel mundial. Junto con esto, es menester destacar que desde comienzo de la década, la OECD ha venido realizando estudios en distintas materias sobre el desarrollo del país, y efectuando recomendaciones que se plasman principalmente a través del establecimiento de medidas económicas y nuevas normativas legales que tiendan a promover el crecimiento y desarrollo de Chile en todo aspecto.

Dentro de las recomendaciones efectuadas por la organización, se han detectado falencias importantes en nuestro país, tanto en los estudios económicos correspondientes a los años 2005 y 2007 (*Chile: OECD Economic Surveys*), en especial sobre un área que constituye el punto de partida de este

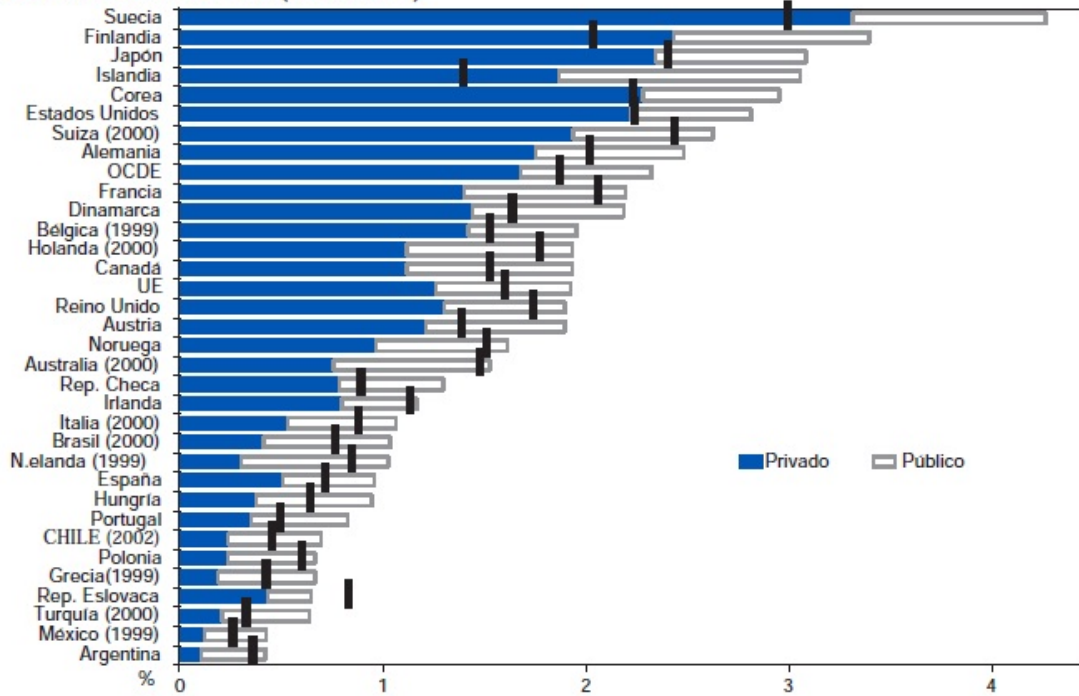
trabajo: La inversión privada en Investigación y Desarrollo (I+D), también conocido en el mundo como Research & Development (R+D).

Ya habiendo ingresado a la OECD, en el estudio económico del año 2010, la organización constata que efectivamente existe un avance por parte de Chile en la materia de la inversión privada en I+D, pero aún las cifras reflejan que nuestro país debe seguir avanzando. También el estudio constata la promulgación de la Ley 20.241, destacando la creación del mecanismo de crédito I+D como fomento a la inversión privada, quedando con la recomendación de seguir mejorando en la flexibilización de las medidas de incentivo.

En efecto, para hablar de cifras reales y actualizadas en lo que se refiere al gasto en I+D, tomamos como referencia los resultados de la última encuesta de innovación e I+D 2007-2008, de Agosto de 2010, la cual nos arroja que en 2008 el gasto en I+D fué de 0,40% del PIB, en comparación a los países del estándar OECD cuyo promedio de gasto en I+D asciende al 2,3% del PIB, claramente Chile aún está atrasado en este tema. Otro dato importante es también el porcentaje dentro de este gasto en I+D que corresponde al sector o empresa privada, y al sector público. En efecto, al año 2008 (última cifra entregada) el sector empresas financia un 43,7% del gasto en I+D, cifra que en comparación con el año anterior subió más de 4 puntos, pero que de todas maneras se encuentra alejado del estándar OECD que supera el 60% del gasto en I+D proveniente del sector empresarial.

Estos datos se reflejan gráficamente de la siguiente manera:

A. Inversión de I&D (% del PIB)



Este gráfico³ nos muestra –tomando como referencia datos obtenidos hasta el año 2005 – el nivel de inversión en I+D (como porcentaje del PIB) tanto de los países que están sobre el estándar OECD y los que se encuentran bajo él, incluyendo también el nivel proporcional de inversión privada versus inversión pública. Podemos observar que los países sobre la línea OECD son países desarrollados, que tienen los más altos índices de inversión por % del PIB en I+D, y que a su vez la mayor parte de estas inversiones corresponde a inversión proveniente del mundo privado.

A contrario sensu, en el análisis queda explicitado que a medida que se los países se van alejando del estándar OECD, se trata de países con menor desarrollo, que invierten bastante menos en I+D (tomando como referencia el % del PIB) y a su vez, lo invertido generalmente se equipara entre ambos sectores (público y privado), primando en algunos la inversión pública por sobre la privada.

³ OECD Estudios Económicos de la OECD Chile 2005, Vol.19/2005, Noviembre 2005, Suplemento N° 1, OECD Publishing 2005, p.84.

El objetivo buscado entonces es introducir en el sector privado factores tecnológicos, innovación y nuevos métodos de producción, cuyo origen radique en los centros de estudio y las Universidades que son los que producen el conocimiento y desarrollan investigación. Según la OECD, el modo mediante el cual se puede lograr esta coordinación entre la investigación y el desarrollo, sería estableciendo incentivos tributarios a las empresas para que con mecanismos de rebaja de impuestos puedan deducir los gastos en I+D del pago del impuesto a la renta, ya sea directamente como gasto, o como crédito imputable al impuesto cedular a pagar, cuestión que dió origen a la Ley 20.241 que en este trabajo analizaremos.

Lo que buscamos con esta tesis es realizar un análisis sistemático de los siguientes tópicos. De partida, dejar constancia de la situación existente en Chile respecto a este tipo de incentivos con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 20.241. Para esto analizaremos tanto el Artículo 31 N° 11 de la Ley de Renta, circulares, oficios y dictámenes relacionados para conocer la postura del Servicio de Impuestos Internos (SII) en la materia.

Realizaremos un análisis comparado, tomando como ejemplo los mecanismos de incentivos tributarios utilizados en otros países como Brasil, México, España, EEUU, de modo de tener un punto de comparación con los métodos de fomento que hemos utilizado en Chile.

Someteremos la Ley N°20.241 a una prueba de rendimiento, de modo de determinar si efectivamente el mecanismo contemplado por dicho cuerpo legal es una herramienta eficiente para promover el gasto privado en I+D. Analizaremos sus aciertos y deficiencias, efectuando una crítica a la Ley, y estableciendo qué cosas deberían ser reformadas, junto con terminar

analizando el proyecto de ley, que se plasmó en definitiva en la Ley N° 20.570, el cual intenta desburocratizar y flexibilizar el incentivo tributario entregado por dicha ley, tendiendo a lograr el objetivo de convertirlo en un verdadero incentivo a la inversión privada en innovación.

II. INVESTIGACION Y DESARROLLO (I+D)

2.1 Concepto

En nuestro país ha surgido de manera incipiente el concepto de Investigación y Desarrollo (I+D), no existiendo mucha claridad en su definición y en los ítemes que éste abarca. Al respecto – y en el contexto de la OECD – existen estudios estadísticos de corte internacional realizados por un panel de expertos⁴, los cuales se han plasmado en el llamado “Manual de Frascati”⁵, que básicamente ha sido un instrumento de definición y medición de las actividades científicas y tecnológicas que califican como I+D, desarrollado por dicha organización.

A rasgos muy generales, la **Investigación y Desarrollo (I+D)** “comprenden el trabajo creativo llevado a cabo de forma sistemática para incrementar el volumen de conocimientos, incluido el conocimiento del hombre, la cultura y la sociedad, y el uso de esos conocimientos para crear nuevas aplicaciones”⁶.

Esta definición nos da básicamente dos ideas con las que debemos trabajar para comenzar a investigar. Por un lado tenemos la producción del conocimiento, es decir, la constatación insoslayable de que el hombre va camino al avance y al desarrollo y no al revés, y que por lo tanto la constante es ir encontrando nuevas tecnologías que hagan la vida del hombre mas fácil. Por otra parte, la idea es llevar ese conocimiento –traducido en tecnologías e innovación – a su aplicación práctica, a su implementación en las empresas y actividades económicas varias, de manera que esa fórmula desencadene en un

⁴ Ya en 1963, la OECD comienza a realizar las primeras reuniones con expertos internacionales en estadísticas en I+D, pasando con el correr de los años a ser un potente instrumento de medición y comprensión del papel de la ciencia y la tecnología en el desarrollo.

⁵ OECD, *Manual de Frascati 2002*, Editado por FECYT 2003, Ed. Española

⁶ Ibid, p. 32

aumento y desarrollo de la producción, y en consecuencia, de un crecimiento sostenido y desarrollo de los países.

Tal como ha sido explicitado por Benavente, la innovación científica y tecnológica puede considerarse como *“la transformación de una idea en un nuevo y mejor producto introducido en el mercado, en un nuevo y mejorado proceso operativo utilizado en la industria y comercio, o en una nueva forma de servicio social”*⁷, y efectivamente para que eso ocurra -que se logre transformar una idea en un producto – es que es necesario contar con mecanismos de estímulos a la inversión en esta área.

No es intención de este trabajo sumergirse en un análisis profundo del concepto, aplicaciones y características de la Investigación y Desarrollo y la Innovación, ni tampoco realizar una determinación de cuales áreas quedan cubiertas por el concepto y cuales no, porque lo que nos convoca es analizar de qué manera logramos, una vez que ya determinamos lo que es I+D, fomentar e motivar a las empresas privadas a invertir recursos (cuantiosos) en nuevas formas de producción, o en tecnología.

Por la razón mencionada se hace menesteroso entrar a determinar de qué manera podemos incorporar la Innovación dentro de la actividad empresarial, y cómo influyen las políticas públicas de modo que el Estado sea quien incentive a los privados a que inviertan en I+D. Esto se logra mediante la vía de los: “Incentivos Fiscales”.

⁷ Benavente, J.M. *“Gastos Privados en Investigación y Desarrollo Chile: Aspectos Teóricos y Metodológicos para el Diseño de un Sistema de Incentivo Público”*, documento no publicado, Universidad de Chile, Santiago, 2003, p. 13

2.2 Incentivos Fiscales

A partir de la experiencia de los países miembros de la OECD podemos decir que existen básicamente dos tipos de incentivos fiscales a la innovación⁸:

1.- Una forma es a través de “subsidios” (o “apoyo público directo”), esto es, el estado entrega directamente recursos a las empresas como una manera de financiación directa de su gasto en I+D, recursos que son no reintegrables, esto es que el privado no es obligado a la devolución del dinero entregado, en vista que el objetivo estatal es el fomento en la producción de algún sector económico que requiere beneficios y que contribuye al fortalecimiento de la economía.

2.- Otra manera –y para el análisis la más efectiva – es el “incentivo tributario”, en el cual el estado vía normativa legal establece una franquicia o una rebaja de la carga tributaria para las empresas que realicen gasto en I+D e inviertan en Innovación.

3.- Luego podemos encontrar otra forma de incentivos fiscales, que si bien tiene un carácter diferente de las dos primeras, puede ser considerada como tal, ésta es la protección legal de la “propiedad industrial”. Su relevancia como incentivo fiscal radica en que efectivamente incentiva la creación de nuevos inventos al otorgar un derecho de propiedad exclusivo sobre éstos para su autor o creador. En efecto los resultados positivos de la Investigación y Desarrollo

⁸ *OECD Estudios Económicos de la OECD Chile 2005*, Vol.19/2005, Noviembre 2005, Suplemento N° 1, OECD Publishing 2005, p. 94, Recuadro 3.3. Se realiza un análisis grosso modo de la experiencia que han tenido los países de la OECD a partir de los incentivos fiscales en I+D.

que puedan tener valor comercial, tienen protección como propiedad de su creador al ser objeto de registro⁹.

Determinar cual de estos mecanismos es más efectivo no es una cuestión pacífica en la experiencia internacional, y sin duda que pende de los cambios y variaciones en distintas variables como: fallas de mercado, el valor social de las investigaciones y los beneficios derivados de éstas; sin embargo a partir de la evidencia empírica de los países de la OECD se ha logrado determinar que desde los años ochenta ha habido una tendencia hacia un mayor uso de los incentivos tributarios en vez del apoyo público directo en inversión de I+D, no obstante ambos tienen defectos y virtudes¹⁰, cuestión que se sustenta con datos empíricos brindados por el estudio de la OECD.

Otros autores estiman que el mecanismo de crédito tributario como único mecanismo no se hace eficiente, y que el sistema a utilizar depende del área de mercado del cual se trate, ya que en ciertas áreas donde no hay rentabilidad para los privados o ésta es muy baja es el estado el que debe otorgar subsidio directo, y así en las áreas donde si hay rentabilidad para la inversión privada es posible utilizar el mecanismo de crédito tributario, o inclusive pueden darse de manera mixturada, como una combinación entre incentivos mediante crédito tributario y subsidios.¹¹

De todas maneras, la opción elegida por nuestro país ha sido fomentar el gasto privado en I+D mediante la vía de los incentivos tributarios, y particularmente con un mecanismo de crédito directo imputable al impuesto a la renta el cual será analizado más adelante. Resulta importante pasar a revisar

⁹ La regulación del sistema registral en detalle se encuentra en la Ley 19.039 sobre Propiedad Industrial.

¹⁰ Ibid. p. 95

¹¹ FLAMM, Kenneth. *Targeting the computer: Government support and International Competition*, Kluwer Academic Publishers 1989, p. 187

cuales han sido las opciones de incentivos tributarios utilizadas en derecho comparado.

III. INCENTIVOS TRIBUTARIOS UTILIZADOS EN LA LEGISLACION COMPARADA

Como ya se adelantó, los países tiene diversas políticas orientadas al aumento de la inversión privada en I+D, y han sido una diversidad de factores los que determinan en definitiva que se opte por uno u otro.

Dentro de los que podemos mencionar como variables, o factores, que orientan las políticas fiscales de incentivo a la I+D, encontramos el sistema fiscal propio de cada país, la cultura innovadora, el sistema tecnológico, la estructura industrial, el tamaño de las empresas, la naturaleza de los fallos de mercado y los objetivos políticos¹². Los incentivos fiscales deben ser neutrales, transparentes y simples, estables y suponer costes de administración y cumplimiento reducidos, ideándose siempre con cuidado¹³. En la práctica, los gobiernos determinan el incentivo de manera de poder cumplir mejor sus objetivos.

A continuación revisaremos los incentivos utilizados en la legislación comparada de algunos países, y sus respectivos mecanismos.¹⁴

¹² DEPARTMENT OF FINANCE CANADA AND REVENUE CANADA (1998). *Why and How Governments Support Research and Development*. http://www.fin.gc.ca/resdev/why_e.html

¹³ CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, Ma. Beatriz. *Incentivos fiscales a la I+D en la OCDE: estudio comparativo*. Departamento de economía aplicada I, Cuadernos economicos de ICE N° 73, Universidad de Extremadura. P.3

¹⁴ Esta revisión de los incentivos tributarios en la legislación comparada ha sido obtenida de los documentos: a) REVISIÓN INTERNACIONAL DE INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA LA I+D, documento preparado por el departamento INNOVA CHILE, CORFO. b) RIVAS SÁNCHEZ, Carlos. *Los incentivos fiscales a la innovación, Una síntesis comparada*. Universidad de Málaga. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Boletín Económico de ICE N° 2915, Julio de 2007. c) RIVAS SÁNCHEZ, Carlos, *Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado*, Crónica Tributaria, doc. N° 10/07 Universidad de Málaga, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

3.1 ESTADOS UNIDOS: Ley “Internal Revenue Code (IRC) – Research and Development Act 2009”¹⁵

Esta ley entra en vigencia en el año 1981, y está dirigida a todas las empresas de Estados Unidos que invierten en investigación y desarrollo, y que tenga relación directa con la actividad de su negocio, siendo necesario que la actividad principal sea desarrollada dentro del país. La situación vigente del incentivo al año 2011 se divide básicamente en dos métodos a los cuales el contribuyente puede optar.

Por una parte, existe el “*Traditional Credit*”, el cual permite la deducción de un 20% equivalente al monto del gasto en I+D que exceda el monto base (*base amount*¹⁶) el cual refleja los gastos de los períodos anteriores.¹⁷

Por otro lado, existe también una alternativa de crédito simplificado llamado (*Alternative Simplified Credit, ó “ASC”*), y consiste en un crédito de tasa 14% el cual puede deducirse sobre el monto del gasto en investigación cualificada que exceda al 50% del promedio de gastos de los tres años anteriores al ejercicio en que se pretende deducir¹⁸. También es posible encontrar créditos especiales por investigación básica (la cual es llevada a cabo por las universidades), por

¹⁵ Disponible en el sitio web del Departamento de Tesorería de los Estados Unidos (Internal Revenue Service): www.irs.gov

¹⁶ El “*base amount*”, traducido por nosotros como “monto base”, corresponde a un complicado cálculo estimativo del monto de los ingresos brutos que la compañía espera gastar en investigación cualificada. Para hacer una comparación entendible, es un sistema que funciona de modo similar a la renta presunta de la actividad agrícola en Chile.

Este “*base amount*” es calculado tomando la proporción de “*Qualified Research Expenditures (QREs)*”, o sea, de “Gastos en Investigación Cualificada” de los ingresos brutos recibidos entre los ejercicios tributarios 1984 – 1988, y multiplicando ésta por el promedio de los ingresos brutos recibidos en los cuatro ejercicios tributarios anteriores al año de deducción del crédito. De todas maneras, si la empresa no existía durante el todo o parte del período de años mencionados (*Start-up Company*), se le aplican reglas especiales.

¹⁷ DELOITTE, 2010 Global Survey of R&D Tax Incentives, January 2011, P. 34. Disponible en el sitio web: <http://www.investinamericasfuture.org/factsheets.html>

¹⁸ DELOITTE, Ibid.

pagos realizados al consorcio de investigación energética, e investigación relativa a medicamentos en estudio, etc.

Las actividades susceptibles de dar derecho a crédito fiscal son la Investigación y Experimentación, I+D (según la definición del Manual de Frascati) cuya aplicación mejore comercialmente a la entidad, resultando excluída la IT (Innovación tecnológica) definida por el Manual de Oslo.

Las partidas que pueden ser deducidas son:

- i) Los salarios del personal investigador que se desempeña en el lugar de trabajo.
- ii) El 65% de los contratos de I+D con entidades cualificadas.
- iii) Los materiales empleados en el proceso de investigación.

En el caso de los créditos por investigación no utilizados, pueden ser deducidos hasta 1 ejercicio hacia atrás, y 20 ejercicios hacia adelante, aumentando con ésto las posibilidades de deducción de los créditos en el mediano plazo.

Asimismo, dos grandes puntos a favor que logramos observar en estos incentivos son, por una parte que la ley no coloca un monto tope o límite respecto al beneficio que se puede obtener con el mecanismo de crédito por gastos en I+D (cuestión que en la ley chilena sí ocurre); por otra parte, para llevar a cabo los proyectos y actividades de investigación y desarrollo no es necesario una aprobación previa de algún organismo estatal (tal como en el sistema chileno es requerido, v. gr. La aprobación de los contratos de investigación y desarrollo por parte de la CORFO)

El *modus operandi* del sistema de incentivos en Estados Unidos comprende dos métodos distintos¹⁹:

- 1) Deducible de impuesto: Son deducibles de impuesto los gastos en I+D de las empresas que no puedan cargarse a la cuenta de capital, aplicándosele el crédito en el proceso de devolución de impuestos.
- 2) Amortización: Puede también ser amortizado el gasto en I+D en un período no menor a 60 meses, siendo estos gastos relacionados con el giro de la empresa y que puedan cargarse a la cuenta de capital, pero no a la de patrimonio.

De todas maneras será la empresa la que debe escoger entre uno de los dos mecanismos al primer año de investigación o experimentación.

En los Estados Unidos, el crédito como incentivo para actividades de investigación y desarrollo ha sido renovado cada ciertos períodos desde su creación en el año 1981, y su última renovación estableció como plazo de expiración del beneficio el 31 de Diciembre del año 2011²⁰.

Debemos señalar que a la fecha 31 de Enero de 2012, el beneficio ha expirado y se discute actualmente en el Congreso de los Estados Unidos la posibilidad de consolidar el beneficio haciéndolo permanente, mediante un

¹⁹ Ambos métodos son explicados en el mismo sitio web del IRS, en el cual también se comprenden en detalles los sistemas de deducción de crédito y de amortización: <http://www.irs.gov/businesses/small/industries/article/0,,id=100123,00.html>

²⁰ DELOITTE, Op. Cit. p. 34

proyecto de ley introducido en Septiembre de 2011 por la comisión de finanzas del Congreso integrada por los senadores Max Baucus y Orrin G. Hatch²¹.

3.2 MÉXICO: Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISR) ²²

El mecanismo en este país se encuentra vigente desde el año 1981 y han sido realizadas diversas modificaciones a través de un decreto del año 2001. Cabe notar la amplitud del contribuyente que puede hacer uso del estímulo fiscal, ya que la ley mexicana establece que todos los contribuyentes del ISR, personas morales o físicas (se refiere a personas jurídicas, y personas naturales) que tengan actividad empresarial que inviertan en el desarrollo de nuevos productos, procesos o materiales.

El proceso de otorgamiento del beneficio tributario es bastante burocrático, es realizado a través de un comité integrado por representantes de CONACYT (Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología), y administrado por la misma institución, representantes de las Secretarías de Economía, Hacienda, Crédito Público y Evaluación Pública. Tan amplia llegan a ser las atribuciones de este comité, encontrándose facultado para negar el otorgamiento del estímulo u otorgar un monto menor por el cual se solicita. Cabe mencionar que deben llevarse también un Registro de Proyectos de IDT, y un Registro Nacional de Instituciones y Empresas Científicas y Tecnológicas.

El incentivo se otorga sobre gastos e inversiones de proyectos de:

- i) Desarrollo de productos
- ii) Materiales y procesos de producción

²¹ Noticia extraída del sitio web del Congreso de los Estados Unidos: <http://finance.senate.gov/newsroom/ranking/release/?id=4042ffa9-9861-431a-8ea8-9e6dc4af513e>

²² Texto vigente disponible en el sitio web: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/82.pdf>

- iii) Investigación y desarrollo de tecnología no financiados por otros fondos públicos.

Respecto al estímulo fiscal mismo, este consiste en un crédito fiscal del 30% de los gastos e inversiones comprobables en proyectos de desarrollo de productos, materiales y procesos de producción, investigación y desarrollo de tecnología, gastos de formación de personal para la I+D de tecnología considerados estrictamente indispensables para consecución de los proyectos, que sean realizados en el ejercicio, de acuerdo a las reglas de operación del programa. Se da la opción al contribuyente de aplicar el crédito contra el impuesto sobre la renta o contra el impuesto al activo (impuesto pagado en México en cada ejercicio sobre el valor del activo que pertenece a cada empresa²³), pudiendo ser acreditado dentro de los diez ejercicios posteriores hasta agotarlo.

La situación mexicana, sin perjuicio de que el beneficio incluido en la ISR tiene bastantes años de aplicación (siendo últimamente modificado), y ha sido entregado a las empresas que invierten en IDT (Investigación y Desarrollo Tecnológico) en el país, los resultados que México ha obtenido han sido deficientes ya que siguen siendo un país muy dependiente de las tecnologías extranjeras.

De todas maneras, como conclusión de la aplicación de este beneficio podemos desprender que los más beneficiados han sido las grandes empresas, dentro de ellas las transnacionales. De esta manera, los autores mexicanos proponen el incentivo de la inversión en IDT entre las pequeñas y medianas empresas, implementando mecanismos de apoyo relacionados con el

²³ Esta ley de impuesto al activo en México se encuentra disponible en el sitio web: <http://leyco.org/mex/fed/76.html>

financiamiento, la promoción de la vinculación de las universidades y centros públicos de investigación con el sector productivo²⁴.

3.3 BRASIL: Medida Provisoria Número 252 (MP252) / Lei do bem N° 11.196 - 2005²⁵

En el caso de Brasil, esta medida provisoria conocida como la “*MP do bem*”, la cual comienza a regir el 15 de Junio de 2005, ha sido concebida en principio por el Poder Ejecutivo Federal brasileño directamente como una forma de activar incentivos fiscales inmediatamente, la que posteriormente sometida a la sanción legislativa pasa a ser la Ley N° 11.196 – 2005 (*Lei do bem*). Este beneficio se ha entregado directamente a las personas jurídicas establecidas en dicho país que ejercen actividades que impliquen innovación tecnológica.

El primer párrafo del Art. 17 de la *Lei do bem* establece que se considera innovación tecnológica “la concepción de nuevo producto o proceso de fabricación, así como la agregación de nuevas funcionalidades o características al producto o proceso que implique mejoras incrementales y efectivo aumento de calidad o productividad, resultando en mayor competitividad en el mercado”²⁶.

No es menos cierto que aún cuando esta definición solo incluya la creación de un producto o un proceso como actividades que pueden recibir el incentivo fiscal, la normativa en cuestión también reconoce el beneficio fiscal para las

²⁴ MARTÍN GRANADOS, María Antonieta. *Los incentivos tributarios para Investigación y Desarrollo Tecnológico (Caso México)*. En: *La influencia de las nuevas tecnologías en derecho tributario*. Coordinadora: Rios Granados, Gabriela. Facultad de Contaduría y Administración. Universidad Nacional de México. 2006. p. 187 – 208.

²⁵ Disponible en el sitio web: www.planalto.gov.br

²⁶ *Texto original párrafo primero Art. 17 Lei N° 11.196: “Consideram-se inovação tecnológica a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado”*

personas jurídicas que inviertan en investigación tecnológica en conjunto con universidades, instituciones de investigación e inventores, que vendría siendo el paso que antecede a la creación o fabricación de un nuevo producto.²⁷

Resulta interesante constatar que los incentivos tributarios para la innovación tecnológica han sido fruto de constante cambio por medio de otras medidas provisorias y que finalmente derivan en la redacción de leyes posteriores. A continuación revisaremos cada uno de los incentivos contemplados por el Art. 17 de la Ley N° 11.196:

- i) Deducción como gasto del valor de los pagos realizados en el período impositivo a efectos del Impuesto de Renta de las Personas Jurídicas (el impuesto a la renta brasileño, también conocido como IRPJ), con relación a investigación tecnológica y desarrollo de innovación tecnológica contratadas en Brasil con universidades, instituciones de investigación e inventores independientes.
- ii) Reducción del 50% del Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI) que grava la fabricación o transformación de equipos, máquinas, aparatos e instrumentos, así como los accesorios y herramientas que acompañan a esos bienes, destinados a investigación y a desarrollo tecnológico.
- iii) Depreciación total en el mismo año de adquisición de máquinas, equipamientos, aparatos, e instrumentos, nuevos, destinados a la utilización en las actividades de investigación tecnológica y desarrollo de innovación tecnológica, para efectos del cálculo del IRPJ y el

²⁷ CELLI, Fabio Luis. *Incentivos Fiscales a la Innovación Tecnológica en Brasil*. Actualidad Jurídica Uría Menéndez, 12 – 2005, Sao Paulo, p. 118.

CSLL (Contribución Social sobre el Lucro Líquido: el cual grava de igual manera el beneficio de las personas jurídicas)²⁸.

- iv) Amortización acelerada, mediante deducción como costo o gasto operacional de los pagos relativos a la adquisición de bienes intangibles, vinculados exclusivamente a las actividades de investigación tecnológica y desarrollo de innovación tecnológica, clasificables en el activo diferido de la persona jurídica beneficiaria, a efectos del cálculo del IRPJ
- v) Reducción a un 0% del IRRF (Impuesto a la Renta Retenido en la Fuente) que grava las remesas al exterior destinadas al registro y mantenimiento de marcas y patentes

Cabe agregar que adicionalmente la MP 252 contemplaba originalmente un descuento de crédito, en principio de un 20% y que luego el año 2009 bajaría a un 10%, en el impuesto retenido en la fuente por las remesas de dinero enviadas al exterior, a título de royalties, asistencia técnica o científica y de servicios especializados previstos en contratos de transferencia de tecnología registrados en el instituto nacional de la propiedad industrial, incentivo que en el año 2010 fué derogado.²⁹

Sin perjuicio de estos incentivos, el Artículo 19 de la Lei N° 11.196, contempla que a partir del año 2006, las personas jurídicas que ejerzan actividades que impliquen innovación tecnológica podrán deducir como gasto de la renta neta (para efectos de calcular la base imponible del IRPJ y de la CSLL):

²⁸ Correspondiente a la redacción de la última modificación dada por la Lei N° 11.774 de 2008

²⁹ Derogado por la Lei N° 12.350 de 2010.

- i) Un importe del 60% de la suma de los gastos de investigación y desarrollo de innovación tecnológica, clasificables como gasto según la legislación del IRPJ (pudiendo llegar hasta un 80% en función de la cantidad de empleados investigadores contratados por la empresa); y
- ii) Un importe igual al 20% del gasto en innovación tecnológica y desarrollo de innovación tecnológica objeto de patente concedida.

Resulta interesante destacar también el hecho que el gobierno federal brasileño, por medio de agencias de fomento de ciencia y tecnología, puede llegar a subvencionar hasta el 50% de la remuneración de los investigadores (titulados con master o doctorado) y que sean empleados por empresas ubicadas en Brasil que se dediquen a actividades de innovación tecnológica³⁰. De esta manera la legislación brasileña tiende a mezclar los incentivos, dando facilidades de amortización y reducciones de tasas de impuesto por una parte, y por otra, entregando subvención directa a los investigadores, cuestión que da luces de un desarrollo mayor en el tópico de incentivos para la innovación.

Por último, se destaca la presencia de sanciones, ya que la obtención del beneficio fiscal está condicionada a la comprobación de la regularidad de la situación física de la persona jurídica beneficiaria, y el incumplimiento de cualquier obligación asumida por la empresa para la obtención de los incentivos, o su indebida utilización, implican la pérdida del derecho a los incentivos aún no siendo utilizados, la obligación de pagar los tributos no pagados en virtud de los incentivos ya utilizados, sumado a multas, intereses moratorios, y sin perjuicio de las sanciones penales que pudieren resultar³¹.

³⁰ CELLI, Fabio Luis. *Incentivos Fiscales a la Innovación Tecnológica en Brasil*. P. 120

³¹ *Ibid.* P. 120

3.4 ESPAÑA: Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo de 2004, que aprueba el texto refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades. ³²

La legislación española también contempla una regulación bastante detallada de los incentivos tributarios para la I+D. En efecto, mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, en el cual se aprueba el “Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades (TRLIS)”, aparecen las últimas modificaciones actualmente vigentes en la materia de nuestro estudio. El Capítulo IV de la Ley dedica un especial apartado sobre deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, siendo el Artículo 35 el cual se titula “*Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*”, ofreciendo esta ley un panorama bastante esquemático en el desarrollo del incentivo.

Lo que esta ley hace es separar ambas actividades, por una parte, tenemos las actividades de investigación y desarrollo, con su concepto, base de deducción y porcentajes de deducción como incentivo. Y por otra, se encuentra regulada la actividad de innovación tecnológica la cual tiene una regulación y deducción distinta; analicemos el esquema:

A) Deducción por Investigación y Desarrollo

Como es de esperar se sigue en la ley el concepto establecido por la OECD en los Manuales de Frascati y Oslo que ya hemos mencionado. De todas maneras el Art. 35 del TRLIS en la letra a) de su apartado N° 1 establece que

³²Disponible en el sitio web de la Agencia Tributaria de España:
http://www.aeat.es/Satelite/Educacion/Contenidos_Comunes/Ficheros/legislacion/rdleg42004.pdf

se considerará investigación a la *“indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico”*, y desarrollo a la *“aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes”*.

Considera también como actividades de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, proyectos de demostración inicial o pilotos (siempre que éstos no puedan servir para aplicación industrial o explotación comercial), así como el diseño y elaboración del muestrario de lanzamiento de nuevos productos, y la concepción de software avanzado, siempre que suponga progreso científico o tecnológico significativo (no incluyéndose las actividades rutinarias relacionadas con software).

La base de la deducción está constituida por el importe en gastos de investigación y desarrollo y por inversiones en el activo fijo (material e inmaterial) excluidos inmuebles y terrenos. Serán considerados éstos como gastos en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y sean efectivamente aplicadas, tal como corresponde a la estructura de gastos de los sistemas de impuesto a la renta.

Respecto a los porcentajes de deducción, se trata de un 30% de los gastos efectuados dentro del período impositivo, y se incluye una forma de cálculo bastante particular, ya que si los gastos efectuados por concepto I+D en el ejercicio resultan mayores que la media (entendamos “promedio”) de los

efectuados en los dos ejercicios anteriores la deducción se divide, esto es, se aplica un 30% hasta el monto de la media, y se aplica un 50% de deducción en el exceso de ésta hasta el mayor valor que represente el gasto en el ejercicio. Junto con esto procede una deducción adicional de un 20% correspondiente a gastos de personal de los investigadores cualificados.

También procede una deducción de un 10% de las inversiones en elementos del activo fijo (material e inmaterial), con exclusión como ya dijimos de los inmuebles y terrenos, y obviamente que estén afectos de forma exclusiva a la actividad de I+D.

B) Deducción por Actividades de Innovación Tecnológica

Para los efectos de esta ley se considera Innovación Tecnológica “*la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes*”³³, considerándose como productos o procesos nuevos los que en sus características o aplicaciones difieren sustancialmente de las existentes con anterioridad. También se incluye la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación del primer prototipo no comercializable y proyectos de demostración inicial o piloto, y encontrándose también incluidas las actividades de diagnóstico tecnológico referidas a soluciones tecnológicas avanzadas desarrolladas por las entidades de investigación.

Dentro de la base de deducción podemos contemplar los gastos en:

³³ Art. 35 Párrafo 2 a) de la Ley de Impuesto sobre Sociedades

- i) Proyectos que sean encargados a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología registrados – estos con un porcentaje de deducción de un 15%.
- ii) El diseño industrial e ingeniería de procesos de producción desde su concepción pasando por todas las etapas hasta su ejecución y utilización del producto.
- iii) Adquisición de tecnología avanzada, sea patentes, licencias, *know how*, y diseños, con un límite de un millón de euros, y tal como lo contempla nuestra ley 20.241 no se aplicará el beneficio de deducción en caso de que los gastos se realicen con personas relacionada.
- iv) Por último, los gastos en obtención de certificados de cumplimiento de las normas de aseguramiento de calidad de la serie ISO 9000, GMP, o similares (referido esto a normas técnicas internacionales de establecimiento de estándares de calidad).

Los ítems ii), iii), y iv) con un porcentaje de deducción del 10%.

De primer momento la empresa solicita un informe técnico a una entidad certificadora (debidamente acreditada). Luego será el Ministerio de Ciencia y Tecnología, el encargado de calificar las actividades, interpretar la deducción, verificar si se cumplen los requisitos científicos y tecnológicos, y emitir un informe motivado respecto a la procedencia del beneficio o su negación, para que en definitiva sea solicitada por la empresa la deducción de impuestos al Ministerio de Economía y Hacienda.

Como podrá apreciarse, el caso español resulta bastante parecido al de nuestra ley 20.241, en el sentido de su excesiva burocratización para la concesión del beneficio, pasando por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, quien analiza si debe o no concederse, para luego solicitar su aplicación tributaria.

3.5 Conclusión a la legislación comparada

Hemos analizado aquí los diferentes incentivos tributarios a la innovación en general, y a la Investigación y Desarrollo, utilizados en las diferentes legislaciones, para lo cual tomamos a grandes rasgos los casos de Estados Unidos, México, Brasil, y España, previo a entrar a analizar la situación de incentivos en nuestro país.

Nos llama la atención que en todas estas legislaciones comparadas que hemos observado, la regulación de los incentivos tiene una data bastante anterior a la de nuestra ley 20.241, que es la primera regulación sistemática para este tipo de actividad, situación que en parte debiera explicar el mayor desarrollo y especificidad de los textos legales revisados.

Dentro de las cosas analizadas, resalta la descripción y posibilidad de deducción de los distintos tipos de gastos, como también las diferentes opciones que los legisladores han entregado para reducir la carga tributaria, sea como crédito contra impuesto, sea como amortización especial de estos gastos en el tiempo, y en definitiva podemos constatar la diferencia en rigidez y burocratización de los incentivos entre las distintas legislaciones, cuestión que resaltarán de inmediato a la vista cuando más adelante analicemos la ley nacional.

IV. INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN CHILE

En Chile, la preocupación por el nivel de inversión en I+D y la necesidad de establecer un mecanismo de crédito que incentivara esta área surge real y directamente a partir de las recomendaciones realizadas por la OECD respecto de nuestro país, como uno de los aspectos en que éste debía trabajar para finalmente lograr su acceso como miembro de aquel en el año 2010 –fecha que coincide con el bicentenario de formación de nuestra república - , lo cual efectivamente se cumplió

Es así como ya desde los estudios económicos del año 2003³⁴, y 2005³⁵ de la OECD, se constata que Chile posee un nivel particularmente bajo de esfuerzo en investigación y desarrollo. Sin perjuicio de que su estándar es parecido al nivel de los otros países de América del Sur, se encuentra muy por debajo del promedio de los países miembros de la OECD, v. gr. El gasto en I+D por parte del sector privado – empresarial corresponde a un 43,7% del gasto total del país, siendo la mayor inversión por cuenta del sector público³⁶, correspondiendo este gasto total a un porcentaje bajísimo del PIB, apenas un 0,4%, en comparación con los países del estándar OECD que ascienden a 2,3% del PIB en inversión I+D³⁷.

Por ende, entendemos que se hace necesario impulsar la inversión privada en I+D, como propósito que nos lleve a fortalecer la productividad y desarrollo de nuestro sector industrial, y consecuentemente del país, tendiendo hacia los

³⁴ OECD Estudios Económicos de la OECD Chile 2003, París y Ministerio de Hacienda Chile, Volume 2003 ítem 17, OECD Publishing 2003

³⁵ OECD Estudios Económicos de la OECD Chile 2005, Vol.19/2005, Noviembre 2005, Suplemento Nº 1, OECD Publishing 2005

³⁶ Op. Cit. OECD Estudios...2003, p.189 – 190.

³⁷ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, *Historia de la Ley 20.241*, 2008, p. 19

estándares de los países miembros de la OECD que presentan un nivel amplio de desarrollo en comparación con el nuestro.

Nuestra legislación no se encuentra ajena a la consideración de la investigación como un elemento central en el desarrollo del país. Es así como, desde el máximo nivel jerárquico, esto es ,nuestra carta fundamental se encarga de asignar al Estado, entre otras acciones, la de “*estimular la investigación científica y tecnológica*”, tal como lo expresa el artículo 19 N° 10 de la Constitución. A mayor abundamiento, se reconoce también la propiedad sobre toda clase de bienes, incluidos los incorporales, así como el derecho de autor sobre las creaciones intelectuales de cualquier especie y sobre la propiedad industrial, de acuerdo al mismo artículo 19 N° 24 inciso 1º, y N° 25 de la carta fundamental³⁸.

De esta manera, y tomando como base las recomendaciones más arriba planteadas es que en 2008 se promulga la Ley 20.241, que establece definitivamente un mecanismo de crédito como incentivo tributario para el fomento de la inversión privada en Investigación y Desarrollo, cuestión que será el centro y objeto de nuestro análisis a lo largo de esta investigación, la cual expondremos, analizaremos, criticaremos y propondremos reformar³⁹.

³⁸ De esta manera es expuesto por TALLAR, Fernando. *Nueva ley de incentivo tributario a la Investigación y Desarrollo*. En: Gaceta Jurídica N° 352, Legal Publishing, Octubre de 2009, p. 17

³⁹ *Ibid*, p. 7

4.1 Situación en Chile de incentivos a la I+D antes de la Ley 20.241

Este será el punto de partida, mediante el cual nos interesa responder la pregunta por los incentivos tributarios en I+D existentes con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, y cómo o bajo qué sistema las empresas soportaban la carga tributaria en relación con el gasto en esta área.

El primer objeto de análisis es la configuración del sistema chileno de renta y como debe determinarse la base imponible para el pago del Impuesto a la Renta establecido por el Decreto Ley N° 824. La regulación se encuentra en los Artículos 29 a 33 de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”), y básicamente el sistema consiste en establecer los ingresos brutos que una empresa percibe⁴⁰, deduciendo de aquéllos los costos directos de los bienes y servicios que se requieren para obtener la renta⁴¹, y los gastos necesarios para producirla⁴², ajustándose esta renta neta por la inflación (debe aplicársele corrección monetaria, regulada en el Art. 41 LIR). Para poder determinar la Renta Líquida Imponible (RLI) a la cual le será aplicada la tasa establecida por la ley, es necesario seguir el mecanismo del Art. 33 el cual contiene los agregados y deducciones a la base imponible para determinar en definitiva el impuesto.

⁴⁰ El Artículo 29 de la Ley de Impuesto a la Renta establece que “ingresos brutos” son “*todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluídas en la presente categoría (se refiere a primera categoría), excepto los ingresos a que se refiere el artículo 17 (ingresos no-renta).*”

⁴¹ El Artículo 30 de la LIR considera como costos directos el valor de la materia prima y la mano de obra

⁴² A este respecto el Art. 31 de la LIR realiza una enumeración de gastos que son especialmente deducibles dentro de los que se encuentran los intereses, pagos de impuestos, pérdidas, depreciación, etc., siendo de vital importancia los requisitos generales que establece en el primer párrafo, esto es, que se trate de gastos necesarios para producir la renta, que sean acreditados fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos, y que no hayan sido deducidos previamente como costo directo de los bienes y servicios.

Esto sobre la base del impuesto de primera categoría, que es el que grava en general la actividad empresarial, y que asciende a una tasa de 17% aplicado a la RLI. Resulta atingente mencionar que actualmente la tasa del impuesto ha sido transitoriamente modificada debido a las circunstancias que afectaron a nuestro país con el terremoto de Febrero del año 2010, razón por la cual se promulga y publica el 31 de Julio de 2010 la Ley N° 20.455, que viene en aumentar la tasa del impuesto de primera categoría durante un período de dos años, elevándose a 20% para las rentas percibidas o devengadas durante el ejercicio del año 2011 (año tributario 2012), y a 18,5% para las rentas del ejercicio 2012 (año tributario 2013), volviendo a la normalidad del 17% recién el 1º de Enero de 2013⁴³.

4.2 Mecanismo del Art. 31 N° 11

Resulta menesteroso analizar el tratamiento que da la Ley de la renta al gasto en I+D, por lo que nos referiremos al Artículo 31 N° 11 de la LIR, el cual establece lo siguiente:

Art. 31 inciso 3º: “Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:

11. Los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aun cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos.”⁴⁴

Este numeral 11 fue incluido dentro de la LIR el 1º de Enero de 1989, con el propósito de dar la posibilidad al contribuyente del Impuesto de Primera

⁴³ Art. 1º de la Ley N° 20.455, de 31 de Julio de 2010.

⁴⁴ Art. 31 N° 11 de la Ley de la Renta, DL. 824

Categoría –específicamente la empresa- de deducir de su renta líquida, los gastos incurridos por ésta en investigación científica y tecnológica (I+D) que hayan sido realizados en interés de la empresa, incluso dando la posibilidad de deducirlos en el ejercicio en que fueron adeudados o pagados, o hasta en 6 ejercicios (a elección del contribuyente), de modo que el legislador permitió activar el gasto por este concepto e ir llevándolo a resultado año a año, justamente porque se refiere a un gasto que comprende varios ejercicios.

Junto con la normativa señalada de la Ley de la Renta, el Servicio de Impuestos Internos (SII) en su rol de intérprete de las normas tributarias, se pronunció respecto a la deducción de gastos en investigación científica y tecnológica en la Circular N° 11 del año 1989, y los Oficios N° 3826 del año 1992, N° 3489 del año 1995, N° 3973 del año 2006, y N° 1266 del año 2010⁴⁵⁴⁶.

4.2.1 Circular N° 11 del año 1989

Al respecto, la Circular N° 11 de 1989, coincide con la entrada en vigencia de la norma del Art. 31 N° 11 de la LIR, razón por la cual señala que del contexto de la LIR, y previo a la existencia de esta nueva norma no se tenía una claridad respecto a que los gastos incurridos por una empresa en investigación científica y tecnológica pudieran deducirse de la renta bruta bajo la regla general de ser gastos necesarios para producir la renta *“aún cuando dichos desembolsos se relacionaran con ingresos que se generarían en ejercicios futuros, o bien, cuando simplemente la empresa abandonaba el proyecto de*

⁴⁵ Todos los documentos disponibles en el sitio web del Servicio de Impuestos Internos, www.sii.cl

⁴⁶ Igual constatación realiza QUIROZ, Jorge. *Incentivos tributarios a actividades de Investigación y Desarrollo*. Estudio encargado por el Ministerio de Economía, 2001, p.19. En: Biblioteca del Consejo Nacional de Innovación para la Competitividad (CNIC),

*investigación, por no ser conveniente su implementación o continuar su desarrollo*⁴⁷.

En efecto, no había norma que ayudara a determinar el modo de deducción de aquellos gastos, sea en el ejercicio en que se incurrieren o activado en varios ejercicios, y que ocurría si es que la empresa una vez deducido el gasto, desertaba en su continuación o implementación por resultar excesivamente costoso o complejo.

De esta manera, la circular toma razón de la introducción de la nueva norma, dejando por sentado que es posible deducir de la renta bruta los gastos incurridos en interés de la empresa en investigación científica y tecnológica, aún cuando no sean necesarios para producir la renta del ejercicio, y estableciendo la posibilidad de que sea el contribuyente quien elija la forma en la cual realizar la deducción, llevándolos a resultado por la cantidad de años que éste elija hasta por un máximo de 6 ejercicios.

4.2.2 Oficio N° 3826 del año 1992

Es en el Oficio N° 3826 de 1992, en que el SII realiza una pronunciación mas detallada sobre el tratamiento tributario de la investigación científica y tecnológica, a propósito de una consulta por parte de un contribuyente en que pregunta al servicio si es que los desembolsos incurridos por una empresa en la realización de un estudio de factibilidad de un proyecto urbanístico, y que no persiguen la obtención de conocimiento nuevo derivado de investigaciones científicas o tecnológicas, califican como gastos deducibles de la renta bruta a la luz del Art. 31 N° 11 LIR.

⁴⁷ Circular N° 11 del Año 1989, Apartado 2.2.2.

De primer momento, el SII hace una distinción entre el conocimiento nuevo – el cual es objeto de una investigación científica o tecnológica – y el conocimiento preexistente de orden técnico “como lo es la ingeniería civil o la arquitectura”⁴⁸. Por ende, los desembolsos relacionados con este último tipo de conocimiento no reúnen los requisitos básicos exigidos por el Art. 31 N° 11 LIR para ser aceptados como gastos necesarios para producir la renta, y señala que estos desembolsos no pueden deducirse de la renta bruta del giro principal de la empresa sino que dichas cantidades deben activarse contablemente y rebajarse de los ingresos que en el futuro genere ese proyecto de factibilidad, aplicándose lo dispuesto en el Art.41 N° 7 respecto a estos desembolsos.

Junto con esto el SII estableció en dicho Oficio dos requisitos básicos que deben cumplirse para que opere la deducción autorizada por la norma del Art. 31 N° 11 LIR, estos son⁴⁹:

a) Que se trate de gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica.

El servicio constata que a falta de definición legal del concepto de investigación científica y tecnológica, se debe recurrir a las definiciones que contempla el diccionario de la Real Academia Española (RAE). Por “investigación científica” se entiende aquella que persigue la obtención de un conocimiento cierto de las cosas por sus principios y causas, y por “investigación tecnológica” aquella encaminada a obtener un conocimiento propio de un oficio mecánico o arte industrial. Ambas definiciones están orientadas a la obtención de conocimiento nuevo fruto de la investigación.

b) Que hayan sido desembolsados en interés de la empresa

⁴⁸ Oficio N° 3826 del año 1992

⁴⁹ Ibid.

El servicio ha entendido que estos gastos en investigación científica y tecnológica realizados “*en interés de la empresa*” deben entenderse como incurridos en propio beneficio o utilidad de la empresa, independiente de los ingresos a obtener de los proyectos a realizar –razón por la cual estima que no es necesario cumplir el requisito básico del gasto tributario de ser necesario para producir la renta, en concordancia con la actividad o giro de la empresa – y de si éstos proyectos e investigaciones se llevaron a cabo o se les abandonó por no ser conveniente o rentable su implementación y desarrollo, cuestión que viene a solucionar la incertidumbre en este ámbito con que se contaba antes de la introducción de la norma a la LIR.

4.2.3 Oficio N° 3489 del año 1995

En el Oficio N° 3489 de 1995, se le pide al SII que corrobore o ratifique el pronunciamiento del oficio N° 3826 de 1992 que acabamos de analizar, relacionado con el tratamiento tributario de los gastos incurridos en el estudio de factibilidad de un proyecto urbanístico, en razón de resolver una solicitud de reconsideración realizada por un contribuyente –una empresa forestal –del cálculo de la utilidad líquida afecta a gratificaciones legales.

El SII en este caso mantiene el criterio del oficio anterior, en el sentido de que los desembolsos realizados en virtud de un estudio de factibilidad de un proyecto urbanístico realizado por una empresa forestal no califican como gasto en investigación científica y tecnológica del Art. 31 N° 11 LIR, no cumpliendo los requisitos básicos que éste exige puesto que provienen de un estudio que no persigue la obtención de un conocimiento nuevo derivado de investigación científica y tecnológica sino que son producto de un conocimiento preexistente, como lo es la ingeniería civil y la arquitectura.

Por tanto, se confirma el pronunciamiento anterior, teniendo que activar esas cantidades y deducirlas en el ejercicio en que se produzcan los ingresos futuros que genere ese propio proyecto de factibilidad, de acuerdo a lo establecido por el Art. 41 N° 7 de la LIR.

4.2.4 Oficio N° 3973 del año 2006

En el presente oficio, el SII resuelve una solicitud de reconsideración de un oficio anterior realizada por un contribuyente relativo a la tributación que afecta a los ingresos por una venta de madera realizada, correspondiendo el origen de esta madera a un bosque de una parcela de su propiedad y que fué plantado con fines experimentales, objetivo esencial del contribuyente que aparece mencionado como “Instituto XX”. Éstos consideran que las ventas de madera efectuadas forman parte del objetivo social del instituto.

Se plantea por el contribuyente que de conformidad al Art. 31 N° 11 de la LIR, se permite a instituciones de investigación científica y tecnológica (carácter que dicen tener), rebajar los gastos incurridos en aquellas investigaciones *“aún cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos.”*⁵⁰

Sin perjuicio de que lo central de este oficio apunta a un error por parte del contribuyente que contabilizó aisladamente esta venta de madera de sus otros ingresos, cuando en realidad el SII consideró que todos los ingresos deben sumarse y considerarse, razón por la cual el contribuyente estima que hay pago indebido y solicita devolución. Lo cierto es que el SII efectivamente se

⁵⁰ Redacción correspondiente al numeral 11 del Art. 31 LIR

pronuncia sobre el Art. 31 N° 11, y por una parte confirma qué es lo que entiende por investigación científica (obtención de conocimiento cierto de las cosas por sus principios y causas), e investigación tecnológica (obtención de conocimiento propio de un oficio mecánico o arte industrial) por separado

Resultante interesante constatar que el SII, contrariamente a lo señalado por los oficios anteriores, autoriza al contribuyente la deducción por el Art. 31 N° 11. El razonamiento es el siguiente: *“se puede apreciar que en la especie se cumplen los requisitos que establece dicha norma legal, esto es, por una parte, la entidad recurrente realiza una actividad empresarial (producción y venta de madera), y por otra, los desembolsos incurridos quedan comprendidos en las expresiones investigación científica y tecnológica, pudiendo por lo tanto tales gastos amortizarse en los términos que establece dicha norma legal, cargándose a los resultados del ejercicio en el mismo período en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos, a elección del contribuyente⁵¹”*.

La razón que el SII en definitiva tuvo en consideración para autorizar la deducción fué la separación o desvinculación de los ingresos por un lado, y los gastos por otro, esto es, como efectivamente el numeral 11 autoriza la deducción de gastos en investigación científica y tecnológica, se estimó que el gasto en plantación del bosque de su propia parcela con fines experimentales efectivamente cumple con los requisitos de esta deducción, y no son directamente necesarios para la producción de la renta bruta del ejercicio, de manera tal que ésta actividad (que es deducida como gasto) queda desvinculada de los ingresos por la producción y venta de madera.

⁵¹ Párrafo N° 7, Oficio 3973 del año 2006.

Del análisis de los pronunciamientos del SII, podemos desprender que el numeral 11 del Art. 31 como mecanismo de deducción del gasto en investigación científica y tecnológica es bastante limitado, ya que *“al igual que el resto de los gastos necesarios enumerados en el art. 31, exige que los desembolsos se relacionen con el giro de la empresa, lo que de por sí le quita alcance a la norma”*⁵², situación que complica la deducción de este tipo de gastos que en su gran mayoría son de orden experimental e investigativo, no teniendo directa relación con el giro de la empresa.

En consecuencia, la desventaja e ineficiencia de este sistema de deducción de gastos I+D previo a la Ley 20.241 queda de manifiesto, sin perjuicio de que el sistema en sí constituye evidentemente un claro beneficio e incentivo para las actividades de innovación⁵³, esto es, entre poder deducir los gastos en investigación científica y tecnológica, y no poder, claramente es mejor poder hacerlo, y ya la Ley de la Renta se preocupaba de este tema a fines de la década del 80, incorporando el numeral 11 y brindando la posibilidad de realizar la deducción de estos gastos como gastos necesarios.

⁵² Concordamos con esta conclusión a la que llega BURGOS OSORIO, Felipe. *Innovación: Su promoción a través de la Propiedad Intelectual, Subsidios e Incentivos Tributarios*. Editorial Thomson Reuters Puntotext. 2010, p. 248 – 249

⁵³ *Ibid*, p. 249

4.3 Reducción de las Tasas del Impuesto Adicional a la Incorporación de Conocimiento y Tecnología desde el Exterior Ley 20.154

De manera de constatar la situación vigente de los incentivos tributarios en Chile con anterioridad a la implementación de la Ley N° 20.241, es que corresponde también analizar el beneficio incorporado por la Ley N° 20.154 de Enero de 2007⁵⁴, que consiste básicamente en la modificación, y su correspondiente reducción, de las tasas del impuesto adicional establecidas por el Art. 59 de la Ley de la Renta, como una manera de incentivar la incorporación de conocimiento y tecnología desde el extranjero.

Dentro de los objetivos que tuvo la introducción de esta ley que vino a modificar el Art. 59 en lo correspondiente a la propiedad intelectual, no sólo se tuvo aminorar el porcentaje de las tasas de impuesto adicional a aplicar de manera que resultaren las adquisiciones desde el extranjero menos gravosas para los empresarios, sino que también se corrigieron algunas imprecisiones contenidas por la norma en cuestión que no permitían una aplicación uniforme del tributo.

Por una parte, se generaba un problema de diferencia de tasas aplicables a los diversos hechos gravados por el legislador tributario (Tasa de 80% para uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías, y otras; Tasa de 20% los materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine o televisión; Y tasa de 15% por cantidades pagadas por uso de derecho de edición o de autor), en efecto,

⁵⁴ Ley 20.154 que reduce las tasas del impuesto adicional a la incorporación de conocimiento y tecnología desde el exterior. En artículo único, se modifica el Art. N° 59 de la Ley de la Renta en su primera parte donde se contienen los impuestos finales a pagar por las cantidades pagadas o abonadas al exterior por conceptos de uso, goce, o explotación de marcas, patentes, fórmulas, y similares, en temas que versan sobre derechos de propiedad intelectual. Se reducen las tasas del impuesto como incentivo a la importación de conocimiento y tecnología.

como sostiene BURGOS⁵⁵, se aplicaban éstas diversas tasas para diversos hechos gravados sin tener la claridad de cuándo procedía aplicar uno y otro.

Se señala también el problema de que todos los intangibles de la misma naturaleza eran gravados con igual tasa independiente de su registro, por tanto, no existía incentivo para que el contribuyente de impuesto adicional registrara sus conocimientos debido a la igual aplicación de las tasas, no importando si se encontraba o no debidamente registrado el título de propiedad intelectual⁵⁶.

Otro problema generado por la antigua redacción era la vulneración al principio de legalidad constitucional en materia tributaria⁵⁷, y esto por la vaguedad en la expresión del hecho gravado. Al usarse en el Art. 59 las expresiones “*y otras prestaciones similares*” y “*cualquier forma de remuneración*” para señalar prestaciones indefinidas que quedaban gravadas con el impuesto adicional, se estaba usando una redacción legal imprecisa que no otorgaba certeza de si determinado hecho quedaba o no gravado con el impuesto, cuestión que infringe el derecho que tiene todo contribuyente a conocer *a priori* exactamente el hecho que queda gravado con determinado impuesto. Dentro de los fundamentos del principio de legalidad tributaria encontramos “*la necesidad de proteger el derecho de propiedad de los contribuyentes y el consagrar un grado mínimo de seguridad jurídica*”⁵⁸.

De todas formas es la propia Constitución Política de la República de 1980 (CPR 1980) la que garantiza el principio de legalidad tributaria en su Art. 19 N° 20, estableciendo que la constitución asegura a todas las personas:

⁵⁵ BURGOS OSORIO, Felipe. Ob. Cit., p.256

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Ibid. P. 257

⁵⁸ FIGUEROA VÁSQUEZ, Waldo. *Apuntes de Clases Derecho Tributario I. Universidad de Talca, 2004. P. 13*

“Nº 20: La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos(...).⁵⁹

Resulta entonces de toda claridad constatar que con anterioridad a la modificación introducida por la Ley Nº 20.154, no sólo las tasas del impuesto adicional eran más altas, sino que existía confusión en la determinación del hecho gravado y sus correlativas tasas.

4.3.1 Modificaciones introducidas por la Ley Nº 20.154

Interesa de sobremanera dejar en claro que las modificaciones introducidas por la nueva ley dejan plasmada la importancia que para nuestro país significa la obtención de prestaciones desde el extranjero, que tienen como corolario una transferencia tecnológica fundamental para nuestro desarrollo. De esta manera *“mediante una disminución del impuesto relacionado con estos pagos, se pretende facilitar el acceso a procesos tecnológicos de punta provenientes del exterior, incrementando la adopción y adaptación de nuevos productos y procedimientos, así como la incorporación de nuevos conocimientos”⁶⁰.*

Las modificaciones introducidas por la Ley Nº 20.154 son las siguientes:

⁵⁹ El subrayado es nuestro. Puede notarse que en esas frases subrayadas queda efectivamente plasmado en nuestra carta fundamental el principio de legalidad constitucional en materia tributaria. La ley es la única que fija los hechos gravados con tributos.

⁶⁰ Historia de la Ley Nº 20.154. *Primer trámite constitucional de discusión en sala (C. De Diputados)*.P.28. Sitio web: www.bcn.cl/obtienearchivo%3Fid%3Drecursoslegales/10221.3/526/1/HL20.154.pdf

i) La ley diferencia las tasas aplicables a los distintos hechos gravados por el Art. 59 LIR (cuestión que la anterior redacción no realizaba). En efecto, ahora resultan gravados con una tasa de 30% el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración. Por otra parte, resultan reducidos al 15% el uso, goce o explotación de patentes de invención, modelos de utilidad, dibujos, diseños industriales, esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, y nuevas variedades vegetales. Resultan gravados con la misma tasa los programas computacionales, entendiéndose por tales el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio (de acuerdo con la definición y especificaciones de la Ley de Propiedad Intelectual)⁶¹.

ii) El legislador pone fin a la ambigüedad respecto a la descripción del hecho gravado eliminando la referencia que hacía la primera parte de la antigua redacción del Art. 59 a la expresión “asesorías”⁶². De este modo, las remuneraciones pagadas por asesorías técnicas y servicios profesionales en general, quedan gravadas con tasa del 15% de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 59 N° 2 inciso cuarto.

iii) La ley estableció diferencias al momento de regular la tasa impositiva para el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, por una parte, y el uso, goce o explotación de patentes de invención, modelos de utilidad, dibujos y diseños industriales,

⁶¹ Nueva redacción del Art. 59 inciso primero, modificado por la Ley N° 20.154 artículo único, N°1, letra a).

⁶² BURGOS, Ob. Cit. P. 265.

esquemas de trazado, topografías de circuitos integrados y nuevas variedades vegetales, por otro. A los primeros les estableció una tasa del 30% de Impuesto Adicional, y a los segundos, una tasa rebajada del 15%. Sin perjuicio de que el legislador no explicitó las razones de la diferencia de tasas, BURGOS llega a la conclusión de que éste tipo de conocimientos (se está refiriendo a patentes de invención, modelos de utilidad, dibujos, etc. – todos gravados con tasa 15%) *“ya sea por su calidad, ya sea porque están sujetos al trámite del registro, son considerados por el legislador esenciales para los fines estatales – el bien común – y por lo tanto justificantes de un tratamiento impositivo diferente”*⁶³.

No compartimos la conclusión del autor, toda vez que no es claro que el legislador haya establecido dicha diferencia de carga impositiva, en orden a la calidad de la actividad, o por el hecho de estar sujetas o no al trámite registral. En efecto, el propio Servicio de Impuestos Internos, interpretando la voz “otras prestaciones similares” del artículo 59, ha incluido en este concepto el contrato de *“know how”*, y otros que no se encuentran sometidos a registro⁶⁴.

Quizás podría estimarse que -aplicando esta diferenciación de tasas- se podría verificar un incentivo tributario para ciertas actividades (las gravadas con tasa del 15%) que el legislador estimó que sería conveniente fomentar su desarrollo y productividad en nuestro país.

iv) Otro punto incluido en la reforma fue el uso, goce o explotación de programas computacionales o *software*, gravándolos con tasa 15%, que sin

⁶³ BURGOS, Ob. Cit. P. 270

⁶⁴ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 1479/2008. *“En efecto, la parte de la remuneración que corresponda al contrato de Know How, determinada ésta en base a las indicaciones contenidas en el mismo contrato o de acuerdo con una distribución razonable, se sujetará a la tributación establecida en el inciso primero del artículo 59 de la Ley de la Renta, vigente en la oportunidad de la remesa, con una tasa del 30%”.*

perjuicio de realizar un intento por impulsar la industria del *software* en Chile, tal como constata BURGOS, fue innecesaria su inclusión debido a que podrían haberse interpretado correctamente y quedar como hecho gravado bajo el inciso tercero del Art. 59 *“cantidades que se paguen por el uso de derechos de edición o de autor, estando afectas a una tasa de un 15%”*, y quedando con igual tasa, cuestión que se debió a un error interpretativo del SII que les aplicaba la tasa de 30% bajo la expresión de la primera parte *“y otras prestaciones similares”*⁶⁵.

v) Por último, el artículo único de la Ley N° 20.154 agregó al inciso primero del Art. 59 una protección bastante relevante: *“No obstante, la tasa de impuesto aplicable será de 30% cuando el acreedor o beneficiario de las regalías o remuneraciones se encuentren constituidos, domiciliados o residentes en alguno de los países que formen parte de la lista a que se refiere el artículo 41° D, o bien, cuando posean o participen en 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor, así como en el caso que se encuentren bajo un socio o accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro. El contribuyente local obligado a retener el impuesto deberá acreditar estas circunstancias y efectuar una declaración jurada dentro de los dos meses siguientes al término del ejercicio respectivo, en la forma y condiciones que establezca el Servicio de Impuestos Internos”*.

A simple lectura, el legislador está claramente previniendo que el incentivo tributario no sea mal utilizado por las empresas, no otorgándoles el beneficio de reducción de la tasa, e inclusive aumentándola cuando los pagos del impuesto adicional sean realizados a empresas relacionadas o se

⁶⁵ BURGOS, Ob. Cit. P. 272

trate de personas que operen en países o territorios que sean considerados como paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos para la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (“La OECD”)⁶⁶.

Ahora bien, ¿Qué entiende la OECD por “regímenes fiscales preferenciales nocivos”?

4.3.2. Criterio *Tax Haven* OECD

En un documento emitido por la OECD titulado “*Tax Haven Criteria*”⁶⁷, el organismo establece cuatro criterios clave para determinar si una determinada jurisdicción es o no un paraíso fiscal o “*tax haven*”.

Los criterios son los siguientes:

1) El primero se refiere a si la jurisdicción en cuestión no establece impuestos, o los establece pero de manera nominal. Este criterio resulta necesario pero no suficiente, ya que la OECD reconoce también que cada jurisdicción tiene el derecho de determinar si impone impuestos directos y las tasas que éstos tendrán.

2) Determinar si existe falta de transparencia en la jurisdicción. Esta asegura que haya una abierta y consistente aplicación de las leyes tributarias que sea equilibrada entre contribuyentes en similares condiciones, y que al ser requerida información por las autoridades tributarias puedan determinar la responsabilidad de los contribuyentes de impuesto.

⁶⁶ Así lo expresa la redacción del N° 2 del Art. 41 D de la Ley de la Renta.

⁶⁷ OECD, *Tax Haven Criteria*, 26 de Febrero de 2008. Disponible en sitio web: http://www.oecd.org/document/63/0,3343,en_2649_37427_30575447_1_1_1_37427,00.html

3) Si existen o no leyes o prácticas administrativas que prevengan el efectivo intercambio de información por propósitos tributarios con otros gobiernos, a los contribuyentes que pueden resultar más beneficiados con la no imposición, o imposición nominal de impuestos, intercambio que puede producirse en base a peticiones sobre impuestos específicos entre las autoridades competentes de dos países distintos.

4) Por último, incluye otro factor que es la ausencia de requisitos que exijan que la actividad sea sustancial, esto significa que el hecho de la existencia de muchas actividades no sustanciales sugiere que la jurisdicción en cuestión intenta atraer la inversión y las transacciones que son puramente manejos tributarios (*tax driven*).

De esta manera, podemos concluir que el legislador previo a la Ley 20.241 efectivamente contempló algunos mecanismos de rebaja tributaria e incentivo para las actividades de investigación científica y tecnología, concepto que resulta ampliado en la nueva ley, al incluir el concepto foráneo de I+D (Investigación + Desarrollo), con todo lo que éste internacionalmente incluye en la definición dada por la OECD. De todas maneras, ni la deducción por gasto del Art. 31 N° 11, ni la Ley 20.154 resultan suficientes para un país que ha ingresado a esta organización mundial y que pretende desarrollar su economía y convertirse a futuro en un país productor de tecnología e innovación.

4.3.3 Concepto de Paraísos Tributarios en Chile

En Chile, a raíz del establecimiento de las normas tributarias para que sociedades con capital proveniente del exterior puedan efectuar inversiones desde Chile en el extranjero, el artículo 41 letra D de la Ley de la Renta

mandata al Ministerio de Hacienda la fijación de una lista con los países o territorios considerados como paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos, en base a la lista establecida por la OECD, en orden a su *Tax Haven Criteria*, descrito anteriormente, estableciendo restricciones para la inversión en esos países.

En este sentido, el Ministerio de Hacienda mediante el Decreto Supremo N° 628 de 2004 (modificado a Enero de 2004), estableció una lista de 39 países, y territorios considerados paraísos nocivos o fiscales, los cuales son:

Principado de Andorra	Granada	Santa Lucía
Anguila	Guernsey	República de Seychelles
Antigua y Barbuda	Isla de Man	San Vicente y Granadinas
Aruba	Jersey	Principado de Liechtenstein
Bahamas	República de Liberia	Principado de Mónaco
Estado de Bahrein	Malta	República de Islas Marshall
Barbados	República de Mauricio	República de Nauru
Belice	Montserrat	República de Vanuatu
Bermudas	Antillas Neerlandesas	Turcas y Caicos
Islas Vírgenes Británicas	Niue	Islas Vírgenes (Estados Unidos).
Islas Cayman	República de Panamá	
Islas Cook	Samoa	
República de Chipre	República de San Marino	
Dominica	San Cristóbal (San Kistts)	
Gibraltar	y Nevis	

4.4 Historia de la Ley 20.241⁶⁸

La Ley 20.241 que establece un incentivo tributario a la inversión privada en investigación y desarrollo, tiene su origen en el mensaje presidencial enviado a la Cámara de Diputados con fecha 27 de Septiembre del año 2006, por la Sra. Michelle Bachelet Jeria, Presidenta de la República en la fecha. La historia completa de la presente ley contempla en integridad el trámite constitucional que incluye el mensaje presidencial, los informes técnicos de las distintas comisiones, de hacienda, de educación y de ciencias y tecnología en ambas cámaras, la discusión en la cámara baja, en el senado, para finalmente ser aprobado el proyecto de ley final por la Presidenta de la República.

Resulta innecesario e inficioso a la vez, detallar cada uno de los trámites constitucionales con sus respectivas adiciones y reducciones, razón por la cual lo que haremos será ir incluyendo lo más interesante y controvertido de la discusión del proyecto al momento de desarrollar cada uno de los artículos de la ley, generando su análisis y crítica.

De todas maneras, el mensaje presidencial que origina el proyecto de ley es interesante ya que éste parte del análisis económico de nuestro país, esbozando la forma en la cual la innovación se hace necesaria para la mantención de nuestro crecimiento como nación. Dice el mensaje que *“lo relevante es innovar en su acepción más amplia: generar y aprovechar productivamente el conocimiento”*⁶⁹, de esta manera es posible que las buenas ideas productivas puedan llevarse a la práctica, para eso es necesario el financiamiento, el cual reside en el sector privado empresarial, y resulta de la

⁶⁸ El texto que contiene la historia de la ley 20.241 es de fecha 19 de Enero de 2008, y se encuentra disponible en la Biblioteca del Congreso Nacional, y también de forma electrónica en el sitio web: <http://www.bcn.cl/histley/lfs/hdl-20241/HL20241.pdf>

⁶⁹ Historia ley 20.241, Mensaje presidencial. p. 5.

esencia establecer un incentivo que motive a ese sector a impulsar la actividad de innovación.

Se constata también que el esfuerzo en I+D realizado por nuestro país a la fecha del mensaje es muy bajo en comparación con otras economías ricas en recursos naturales que han tenido un crecimiento sostenido en el tiempo, razón por la cual se propone un incentivo tributario directo. Ahora bien, el objetivo del proyecto que se presenta no sólo es el incentivo a la inversión, ya que la otra cara de la moneda está constituida por el mundo de la investigación, desarrollada en centros y las Universidades chilenas, por tanto, se pretende fortalecer el vínculo de unión y coordinación entre el sector productivo y el investigativo de manera de generar *“un círculo virtuoso entre el desarrollo de la capacidad de Investigación y Desarrollo de las instituciones y la demanda de las empresas”*⁷⁰.

En relación con este punto la OECD ha señalado que en Chile las relaciones entre la industria y la ciencia enfrentan los mismos problemas que en otros países, ya sea la falta de demanda de investigación por parte de las empresas, una cultura investigativa en los académicos que no pone énfasis en la relevancia económica y utilidad productiva de las investigaciones, y una especie de competencia por el apoyo estatal entre empresas e investigadores. Sin embargo, este tipo de problemas en Chile se hacen más agudos que en otros países del estándar OECD, principalmente por dos razones, por una parte, hay una importante escasez en el tipo de recursos humanos necesarios para una adecuada vinculación entre la industria y la ciencia; y segundo, los marcos institucionales que comúnmente son usados para promover esta relación son poco desarrollados⁷¹. En efecto, nuestro país carece de recursos

⁷⁰ Ibid. P. 7

⁷¹ OECD *Reviews of Innovation Policy Mix CHILE*, Noviembre 2007, p.13 (En español: Estudios de la OECD sobre Políticas de Innovación en Chile, 2008)

humanos para desarrollar I+D, tanto a nivel administrativo, como a nivel de investigadores, y los fomentos a través de fondos concursables para el desarrollo de investigación, tampoco han sido un mecanismo eficiente.

Resulta interesante la mención que el mensaje realiza a la situación comparada con otros países mas desarrollados, en los cuales la metodología de implementación "*en principio*" ha sido la vía del incentivo tributario directo, para que las empresas pudieran conocerlo progresivamente y comenzar a utilizarlo de manera paulatina, y una vez que la I+D logra instalarse en la cultura del empresario, comprendiendo éstos sus bondades, la experiencia de éstos países ha sido dejar de aplicar los incentivos para dar paso a otros tipos de instrumento. De este modo, el ejecutivo considera colocar un plazo de 10 años en el proyecto como plazo de vigencia del incentivo, al cabo de los cuales tendrá que pasar a evaluar su desempeño, decidiendo así si se mantiene, modifica o revoca.

Ya cubierto el panorama tanto del origen de la Ley, como las referencias internacionales, los mecanismos anteriormente usados, y la constatación de escasez de incentivos tributarios a la I+D en Chile, es que entraremos a analizar la Ley 20.241, su propósito, objetivos, y mecanismos contemplados, para intentar determinar si efectivamente funcionan, si son pragmáticos en su aplicación para las empresas y no engorrosas, o resultan en definitiva, demasiado burocráticos y rígidos en su ejecución.

4.5 Ley 20.241: Conceptos, funcionamiento y mecanismos.

4.5.1 Concepto de Investigación y Desarrollo (I+D)

El Art. 1 de la Ley 20.241, establece algunos conceptos que van a ser relevantes para la aplicación y correcta interpretación de las normas de esta ley. El primero es el concepto de investigación y desarrollo establecido por las letras a) y b) que rezan lo siguiente:

“Artículo 1º.- Para los efectos de esta ley, se entenderá por:

a) Investigación: 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.

b) Desarrollo: la aplicación de los resultados de la investigación o la adaptación de cualquier conocimiento científico o tecnológico, cuando se relacionen con oportunidades comerciales o productivas, con la expectativa de que contribuyan a desarrollar, fortalecer o mejorar la capacidad competitiva de quien lo encarga, para: i) la fabricación de nuevos materiales, productos o el diseño de nuevos servicios, procesos o sistemas de producción, o ii) la mejora sustancial de materiales, productos, servicios, procesos o sistemas de producción ya existentes. El desarrollo para estos efectos alcanza hasta la materialización de los resultados de la investigación en un plano, esquema o diseño, así como la creación de prototipos no comercializables y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto”.

Es posible constatar que los conceptos aquí establecidos, si bien han sido trabajados por el legislador, se trata de conceptos de difícil aplicación, más bien abstractos, los cuales están lejos de ser determinados con claridad.

El legislador divide los conceptos de Investigación y Desarrollo, cuestión que podemos apreciar al establecer la diferencia entre ambos. Por un lado, los conceptos clave en la definición de “investigación” son, la búsqueda metódica, el conocimiento nuevo que pueda adquirirse, y la expectativa de que ése conocimiento contribuya de alguna manera a la productividad del empresario.

Por otra parte, los conceptos clave al definir “desarrollo” son, la aplicación de los resultados investigativos o el conocimiento nuevo, las oportunidades comerciales o productivas, la mejora de la capacidad competitiva, y la materialización de los resultados investigativos en un proyecto o construcción de un producto.

1. Concepto de I+D de la OECD

El concepto que OECD maneja de Investigación y Desarrollo (I+D), plasmado en su manual del año 2002 que surge como una propuesta de norma práctica para la medición de las actividades científicas y tecnológicas, y la ejecución de encuestas de investigación y desarrollo experimental, llamado Manual de Frascati, es el siguiente:

“La investigación y el desarrollo experimental (I+D) comprenden el trabajo creativo llevado a cabo de forma sistemática para incrementar el volumen de conocimientos, incluido el conocimiento del hombre, la cultura y la sociedad, y el uso de esos conocimientos para crear nuevas aplicaciones”⁷².

⁷² OECD, Manual de Frascati, Ob Cit. p. 30

Es evidente que el concepto de OECD es bastante más escueto y abstracto que el entregado por el legislador, lo cual a nuestro juicio debe ser entendido como un concepto de orientación general para que cada ordenamiento jurídico establezca a partir de esa base un concepto de I+D acorde con su propia realidad, lo que comprende su desarrollo, productividad, y actividades económicas.

De todas formas, la OECD junto con definir la I+D establece que este término engloba tres actividades⁷³:

- i) La investigación básica: que consiste en los trabajos experimentales o teóricos que se emprenden principalmente para obtener nuevos conocimientos respecto al fundamento de los fenómenos y los hechos objeto de observación. Esta etapa es plenamente investigativa y no contempla la aplicación o utilización del conocimiento adquirido.

- ii) La investigación aplicada: que también consiste en trabajo investigativo, pero a diferencia de la primera, está orientado a un objetivo práctico específico.

- iii) El desarrollo experimental: este punto ya contempla trabajos sistemáticos que aprovechan los conocimientos obtenidos por la investigación o la experiencia práctica, y se dirige a la producción de nuevos materiales, productos o dispositivos.

A modo de análisis, podemos constatar que sin perjuicio que el legislador no introdujo esta clasificación realizada por la organización a la hora de definir

⁷³ Ibid.

qué se entiende por investigación y desarrollo, lo cierto es que de alguna manera contempla e incluye las actividades de investigación desde su concepción como orientadas éstas a la obtención de un conocimiento nuevo, pasando por el establecimiento de objetivos definidos, y terminando en el desarrollo final de un material, producto, o de un proyecto o prototipo.

Así las cosas y a modo de crítica preliminar, podemos constatar de primer momento, que la definición de la ley excluyó lo que la OECD entiende como *“investigación básica”*. Y esto le coloca una gran barrera a la inversión privada en investigación privándoles del beneficio tributario cuando las empresas solamente inicien procesos de *“investigación básica”*, que pueden resultar necesarios, pero que no tengan como objeto generar un conocimiento nuevo, por ejemplo, profundizar o desarrollar un conocimiento preexistente, o que sencillamente partan como una simple investigación no orientada a fortalecer la capacidad competitiva. Nos parece que obligar a un empresario a que al inicio de una simple actividad investigativa ya cuente con expectativas en torno a que la investigación a desarrollar le generará grandes utilidades o ventajas competitivas, es un exceso de la ley, y un estándar bastante alto para que el empresario acceda al beneficio.

Podríamos entonces calificar esta restricción como una barrera de entrada de la ley para el correcto incentivo al uso del beneficio por parte del inversionista privado.

2. Actividades excluidas de I+D

Tal como lo establece el último inciso del Artículo 1º de la Ley, el legislador dejó establecidas taxativamente las actividades que quedan fuera del concepto de I+D, y por ende, fuera del beneficio tributario, como una forma de acotar el

concepto abstracto contenido por las letras a) y b) de Investigación y Desarrollo. De esta manera, el beneficiario podrá saber a modo de exclusión, si su actividad quedará o no comprendida dentro del incentivo. La letra del artículo expresa lo siguiente:

“Para los efectos de esta ley, no se considerarán 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 se incluya en el objeto principal de las labores de investigación o desarrollo, y

vii) La constitución de propiedad intelectual o industrial que pudiere resultar de labores de investigación o desarrollo”.

Si observamos el tenor de este inciso final del primer artículo, podremos constatar que junto con cerrar de manera taxativa los casos de aplicación del incentivo tributario, el espíritu de esta norma ha sido que el beneficio única y exclusivamente acompañe a los empresarios sólo hasta el momento del término y la aparición de los resultados finales de la investigación, quedando excluidas del beneficio las actividades posteriores, como la inserción del producto en el mercado, su promoción, y los gastos posteriores como el registro de propiedad intelectual o industrial.

Este punto fue objeto de discusión dentro de la generación constitucional de la ley. En efecto, dentro de la discusión de las indicaciones realizadas al proyecto de ley en el Senado, y en el contexto de la presentación del segundo informe de Hacienda, el Honorable Senador Sr. García Ruminot, se refiere al número vii) de las actividades excluidas, *“la constitución de propiedad intelectual o industrial que pudiere resultar de labores de investigación y desarrollo”*, manifestando que este punto debiera ser un aspecto cubierto por el incentivo y no excluido, ya que no es lógico incentivar el financiamiento durante la etapa de investigación y desarrollo, y abandonar ese incentivo al momento de la culminación del trabajo, cuestión que se manifiesta en la constitución y/o registro de propiedad intelectual o industrial⁷⁴.

Sin perjuicio que este argumento fue desmontado por la subsecretaria de Hacienda, y por otros senadores que no estuvieron de acuerdo con esta propuesta acotando el rango de aplicación de la ley, dando como ejemplos que la tasa de registro y patentamiento en Chile es baja, lo cierto es que de algún modo el H. Senador tiene bastante razón al establecer que si este proyecto busca fortalecer el vínculo entre instituciones de investigación y empresas *“no*

⁷⁴ Historia de la Ley 20.241. Ob. Cit. P. 274

se explica que a quien ha investigado y logrado un resultado gracias al incentivo tributario que el proyecto consulta, no se le apoye en el paso inmediatamente posterior, el de patentar, máxime si ello implica el alto costo de acudir a oficinas de abogados especializadas en el tema”⁷⁵.

Junto a ésta aprensión, el H. Senador Sr. Sabag estima que si no se concurre con el inversionista hasta el final del proceso, esto es, hasta el momento de constituir la propiedad intelectual o industrial, podría correrse el riesgo de que el conocimiento nuevo que se logró, y lo invertido en él se pueda perder y sea aprovechado y patentado antes en países del extranjero⁷⁶, advertencia que nos parece certera y que en definitiva no fue tomada en cuenta para el proyecto definitivo.

3. Actividades excluidas de I+D según la OECD

Según este organismo, resulta menesteroso distinguir la I+D de una amplia gama de actividades afines que tienen una base científica y tecnológica, y que pudiéndose encontrar muy relacionadas con ésta, sea a través de flujos de información, funcionamiento, instituciones y personal, no deben considerarse incluidas en la gama de actividades que califican como I+D. Revisaremos a continuación cuales son para dejar luces entre lo que la OECD considera, y nuestra ley comprende como actividades que no son I+D. Estamos hablando de: enseñanza y formación, otras actividades científicas y tecnológicas afines, otras actividades industriales, y administración y otras actividades de apoyo⁷⁷.

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ Historia de la Ley 20.241, Ob. Cit. P. 275

⁷⁷ Manual de Frascati, Ob. Cit. P.30. Se establecen y desarrollan en el manual éstas cuatro actividades mencionadas como excluidas de I+D.

Al hablar de “enseñanza y formación”, se refiere a que no califica como I+D la enseñanza y la formación del personal de las distintas materias científicas impartidas en universidades e instituciones especializadas. Ahora bien, si debe calificar como I+D la investigación realizada por estudiantes de doctorado de las universidades⁷⁸.

Deben excluirse también “*otras actividades científicas y tecnológicas afines*”, como, recogida, codificación, registro, clasificación, difusión, traducción, análisis, y evaluación realizadas por personal científico y técnico, servicios bibliográficos, servicios de patentes, servicios de difusión y de información científica y técnica, y conferencias científicas, salvo que las mencionadas sean realizadas “*exclusiva o principalmente como apoyo a la I+D*”⁷⁹.

Quedan fuera en tercer lugar “*otras actividades industriales*”, las cuales se pueden clasificar en “*otras actividades de innovación*” y “*producción y actividades técnicas afines*”. Podemos entender por “*otras actividades de innovación*”, aquellas que forman parte del proceso de innovación, pero que recurren raramente a la I+D “*por ejemplo, trabajos relativos a las patentes, concesión de licencias, estudios de mercado, inicio de fabricación, reconfiguración de procesos, utillaje*”⁸⁰, y que pueden ser en definitiva distinguidas y separadas de las actividades de I+D bajo el criterio básico de la “*existencia en el seno de la I+D de un elemento apreciable de novedad y la resolución de una incertidumbre científica y/o tecnológica; o dicho de otra forma, la I+D aparece cuando la solución de un problema no resulta evidente para alguien que está perfectamente al tanto del conjunto básico de*

⁷⁸ Manual de Frascati, Ob. Cit. P. 31

⁷⁹ Ibid.

⁸⁰ Manual de Oslo, Guía para la recogida e interpretación de datos sobre innovación, OECD, 3ª edición, 2005. P. 112

*conocimientos y técnicas habitualmente utilizadas en el sector de que se trate*⁸¹.

Sentado este concepto, queda definir la segunda categoría de otras actividades industriales, la cual es la “*producción y actividades técnicas afines*”, que en palabras simples se refiere a todas las actividades previas a la producción, o distribución de bienes o servicios, un buen ejemplo al efecto, son los estudios de mercado⁸².

Por último, encontramos también la “*administración y otras actividades de apoyo*”, lo cual está referido a la gestión de apoyo de ministerios, u organismos gubernamentales o de beneficencia que están encargados de reunir y administrar los fondos, y distribuirlos a los ejecutores de I+D, así también se incluyen gastos generales como transporte, alimentación, limpieza, reparación, conservación seguridad, y servicios de presupuesto y personal.⁸³

A modo de colofón, hemos logrado dilucidar de un modo diáfano que efectivamente los parámetros de las actividades de I+D entre lo definido por la OECD y nuestro legislador en la ley 20.241, si bien en algunas cosas se asemejan, se alejan bastante en la especificidad y rigor con la cual han sido establecidos estos cánones por el organismo. Nuestro legislador en definitiva sólo se limitó a dar definiciones generales de I+D, para luego concluir cerrando el ámbito de aplicabilidad de las actividades, con la ayuda de una enumeración taxativa de lo que no constituye, o no califica como actividad de I+D.

⁸¹ Manual de Frascati, Ob. Cit. P. 34.

⁸² Ob. Cit. P.33

⁸³ Ibid.

4.5.2 Concepto de Centros de Investigación

La letra c) del mismo Art. 1º establece que para los efectos de esta ley se entenderá por:

“c) Centros de Investigación: las entidades que formen parte integrante o dependan de una universidad, o las entidades que formen parte de personas jurídicas constituidas en Chile, o las personas jurídicas constituidas en Chile; cuya actividad principal consista en la realización de labores de investigación o desarrollo. El Reglamento del Registro de Centros para la Realización de Actividades de Investigación o Desarrollo que se dictará al efecto, establecerá los criterios o parámetros objetivos para determinar cuándo las labores de investigación o desarrollo constituyen la actividad principal del Centro de Investigación. Para los efectos de la presente ley, los centros de investigación que no sean personas jurídicas deberán ser patrocinados por las personas jurídicas de las que formen parte o dependan, las que serán referidas en adelante, individualmente, como la "Persona Jurídica Patrocinante".

Este punto establece quienes podrán ser considerados como centros de investigación para efecto del desarrollo de actividades de I+D, estos son, entidades que sean parte o dependan de universidades (no especifica si públicas o privadas), o que sean parte de personas jurídicas constituidas en Chile, o esas mismas personas jurídicas (no existiendo ninguna exigencia respecto a si debe tratarse de una sociedad de personas o de capital, dentro de la vasta gama de figuras societarias existentes en nuestra legislación), y aún centros de investigación que no tengan personalidad jurídica propia, podría ser una persona natural, pero siempre bajo el alero de una persona jurídica patrocinante.

Efectivamente, el reglamento del registro de los centros –que este punto exige – ha sido dictado a modo de poder determinar los criterios bajo los cuales se considera que la actividad principal de una determinada entidad es efectivamente la investigación o desarrollo.

1. Criterios-requisitos exigidos a los Centros de Investigación

En efecto, el Decreto Supremo DS N° 411 de 2008 dictado por el Ministerio de Hacienda, dejó establecido el reglamento al cual hacíamos mención más arriba, y es en su Artículo 4º que dispone tres criterios-requisitos que los Centros de Investigación, deben cumplir de manera indistinta (basta con que cumplan uno solo) para que pueda entenderse que su actividad principal es investigación o desarrollo. Estos son⁸⁴:

“a) la realización de labores, actividades o proyectos de investigación o desarrollo o relacionados con la investigación básica, investigación aplicada, o desarrollo tecnológico en ciencias o ingeniería sean el objeto o giro principal en los estatutos del Centro de Investigación. Este numeral será aplicable sólo a los Centros de Investigación que cuenten con personalidad jurídica constituida en Chile, o:

b) al menos el 50% de los ingresos totales obtenidos por el Centro de Investigación en los 24 meses anteriores a la fecha de la solicitud de incorporación al Registro estén vinculados a la realización de actividades, proyectos o labores de investigación o desarrollo, o relacionadas con la

⁸⁴ Requisitos no copulativos, y que pueden ser cumplidos de manera indistinta con cualquiera de ellos, establecidos por el reglamento del registro de centros para la realización de actividades de Investigación o Desarrollo, DS N° 411 – 2008, del Ministerio de Hacienda. Disponible en sitio web:

<http://wapp.corfo.cl/sisrid/Archivos%20Descargas/ReglamentoCentros.pdf>

investigación básica, o aplicada o desarrollo tecnológico en ciencias o ingeniería. Para estos efectos el concepto de ingresos totales comprende los ingresos operacionales, y los recursos percibidos provenientes tanto de fondos públicos como privados para el financiamiento de Proyectos; o

c) al menos un 50% de los proyectos en que haya participado el Centro de Investigación, en el señalado período de 24 meses, estén vinculados a actividades, proyectos o labores de investigación o desarrollo, o relacionadas con la investigación básica o aplicada o desarrollo tecnológico en ciencias o ingeniería. Para estos efectos deberá acompañar una nómina del total de los proyectos en que haya participado”.

2. Comentarios a los criterios-requisitos

Respecto al requisito mencionado en la letra a), podemos observar una gran dificultad que surge directamente del tenor literal del reglamento, y se refiere a un problema de paradoja jurídica en la redacción de los términos. En efecto, cuando anteriormente mencionamos el concepto de Investigación y Desarrollo que la ley 20.241 establece, y lo comparamos con la definición que da la OECD en el Manual de Frascati, decíamos que esta última contemplaba la distinción entre investigación básica, aplicada y desarrollo tecnológico, la cual nuestra ley no observó. Pero curiosamente el reglamento si la observa, claro que sin definir que se entiende por cada una.

A modo de ejemplo, si el objeto o giro principal de un determinado Centro de Investigación (que cuente con personalidad jurídica constituida en Chile, siguiendo el tenor del requisito) es la “investigación básica”, y según la OECD, tal como ha sido definida por el Manual de Frascati, *“esta etapa es plenamente investigativa y no contempla la aplicación o utilización del conocimiento*

*adquirido*⁸⁵. Pero como sabemos, el concepto de nuestra ley establece que la investigación goza del beneficio tributario, sí y solo sí esta se encuentra orientada a contribuir o influir de algún modo en la capacidad competitiva de las personas que encargan la investigación, por lo que nuestra ley no acepta una etapa plenamente investigativa, *ergo*, nuestro Centro de Investigación del ejemplo, no podría gozar del incentivo tributario de la ley, aún cuando sí cumple con el requisito establecido por el reglamento dictado por Decreto Supremo, entonces, existe una clara contradicción entre la ley y su propio reglamento, cuestión que debe ser solucionada por una modificación legal.

Respecto a los requisitos establecidos en los numerales b) y c), también surge otra dificultad como barrera de entrada para la utilización del beneficio, respecto al registro de los Centros de Investigación. En efecto, ambos numerales establecen que estos centros, para acreditar que su actividad principal es investigación o desarrollo, deben contar con un cierto porcentaje de proyectos o cantidad de ingresos totales dedicados a la actividad, en los 24 meses anteriores a la fecha de la solicitud de ingreso al registro. Esto es directamente criticable por dos razones. Por una parte debemos constatar que se excluye de plano a aquéllos Centros de Investigación, que tengan menos de dos años de existencia, con lo cual muchos centros más pequeños, o de corta vida quedan fuera, lo cual reduce las posibilidades de aplicación del beneficio en virtud de las pocas posibilidades de registro para estos centros.

Por otra parte, el plazo de 24 meses es francamente excesivo, y debiera ser drásticamente reducido –no al absurdo de 2 semanas o 1 mes, cosa la cual se prestaría para maniobras fraudulentas –pero sí 1 año, o 6 meses, incluso 3 meses, de manera tal que pueda ser cumplido el objetivo que tuvo en cuenta el legislador de estrechar vínculos entre la empresa y los Centros de

⁸⁵ OECD, Manual de Frascati, Ob Cit. p. 30

Investigación. Mal podrían fomentarse estos vínculos estableciendo un estándar tan alto para el registro de los centros, ya que esta situación solo ayuda a reducir el número de registros, y por conclusión, reducir de paso el abanico de opciones con que cuenta un empresario para encargar e invertir una investigación –que como sabemos son de un alto costo-.

3. Responsabilidad de los Centros de Investigación

Ha sido el propio legislador quién ha encargado a los Centros de Investigación una obligación, la cual es de su absoluta responsabilidad, y que resulta posterior al hecho de quedar inscritos en el registro llevado por la CORFO.

El propio artículo 2º de la ley en su 7º inciso, establece que durante el mes de Mayo de cada año mientras el centro se encuentre vigente en el registro *“será de exclusiva responsabilidad de los centros de investigación registrados informar a CORFO acerca de cualquier modificación de las condiciones y antecedentes que permitieron obtener su inscripción en el Registro...”*.

Así las cosas, ya que la CORFO no cuenta con el suficiente capital humano de fiscalización de los centros, se encarga al propio centro que informe de cualquier cambio en las condiciones que permitieron su ingreso al registro, aún más, debe informarse de cualquier cambio en las condiciones y antecedentes que le permitan su vigencia en el registro, y que no haya sido antes informada, habiendo ocurrido dentro de los últimos doce meses.

Junto con informar, el legislador obliga a que se acompañe toda la documentación indispensable para el análisis y evaluación de la modificación, y también para comprobar que se siguen cumpliendo los requisitos necesarios

para que el centro pueda mantener vigente su registro, además de una declaración jurada en que se haga presente la veracidad de los antecedentes y los documentos presentados.

Por el contrario, si no ha habido modificación alguna en estos antecedentes y condiciones sea para la obtención de la inscripción en el registro, o para seguir vigente en él, también será presentada por el representante una declaración jurada consignando estas circunstancias, señalando que el centro puede seguir actuando como un órgano registrado.

Si el centro pierde sus características que lo hicieron ingresar al registro, o que lo facultan para permanecer en él, caerá en una causal de eliminación del registro que será tramitada por CORFO mediante resolución fundada, la cual más adelante analizamos en detalle.

4.5.3 Concepto de Registro de los Centros de Investigación

La ley define lo que entiende por registro de centros para la realización de investigación o desarrollo, en efecto el artículo 1º de la ley en su letra e) establece que se entiende por:

“e) Registro de Centros para la Realización de Actividades de Investigación o Desarrollo: en adelante indistintamente el "Registro", es el registro público administrado por la Corporación de Fomento de la Producción que contiene la nómina de los centros de investigación que se encuentran habilitados para celebrar Contratos de Investigación y Desarrollo que conceden los beneficios tributarios establecidos en esta ley. Dicho Registro deberá contener una nómina actualizada de los centros de investigación que

mantengan al día los requisitos establecidos por esta ley para encontrarse registrados. La forma en que CORFO deba llevar el Registro y el contenido del mismo serán determinados en el Reglamento de Registro de Centros para la Realización de Actividades de Investigación o Desarrollo”.

Como puede ser constatado, el legislador encargó la misión de la ejecución y funcionamiento del beneficio tributario a la Corporación de Fomento de la Producción (CORFO), la cual es la encargada de dos cosas principales: una, registrar, verificar, y fiscalizar a los Centros de Investigación que soliciten su ingreso al sistema; dos, certificar los contratos de I+D celebrados entre los centros y los privados, cuestión que será objeto de nuestro análisis mas adelante.

De todas maneras, en la práctica esta misión ha sido encargada al comité dependiente de la CORFO llamado Innova Chile⁸⁶, el cual es dirigido por la gerencia de emprendimiento e innovación de CORFO, y su labor consiste en promover las acciones que debe desarrollar la CORFO en materia de innovación y transferencia tecnológica.

1. Procedimiento de Registro de los Centros de Investigación

Este procedimiento concentrado básicamente entre el articulado de la ley, y el reglamento dictado para este efecto, es bastante pormenorizado a la hora de establecer cada uno de los requisitos requeridos para que los centros puedan registrarse. Expondremos de manera sucinta lo más relevante de este.

⁸⁶ Establecido por Acuerdo del Consejo de la CORFO N° 2.480 de 2008, el cual fue puesto en ejecución mediante Resolución Exenta N° 550 de 2008 de la Vicepresidencia Ejecutiva de CORFO.

De acuerdo al artículo 2º de la ley, el procedimiento se inicia con la presentación de una solicitud de registro a CORFO por parte del representante del centro con una serie de documentos que sirven de respaldo al centro y que están mencionados en el artículo 3º del reglamento, estableciendo junto con ello los aranceles que CORFO tendrá derecho a cobrar para efectos del inicio de la tramitación y de la inclusión del centro en el registro.

La CORFO deberá verificar que los centros de investigación cumplen efectivamente con todos los requisitos establecidos por la ley pudiendo valerse de asesoría de expertos nacionales e internacionales (cuestión que queda abierta a preguntas como de qué expertos estamos hablando, y quien los selecciona). Si verificando las circunstancias CORFO rechaza la solicitud, debe hacerlo mediante resolución fundada, la cual notificará al representante, y contra la cual procederán los recursos administrativos ordinarios.

Existen cuatro condiciones copulativas que un Centro de Investigación debe cumplir para ser inscrito en el registro. Estas son:

i) *Contar en el país con una organización y medios, tanto personales como materiales, suficientes para realizar actividades de investigación o desarrollo.*

Este requisito fue explicitado de mejor manera por el reglamento en el numeral i) letra a) del artículo 5º, estableciendo dos condiciones copulativas para poder entender que los Centros de Investigación cuentan con organización, y con los medios personales suficientes para realizar las actividades en cuestión. A saber:

1) Deben contar con a lo menos 4 profesionales y/o técnicos que desarrollen actividades de investigación o desarrollo para el centro, y que

tengan experiencia en estas actividades en los últimos 36 meses. Además, que estén en posesión de un título profesional o grado académico de una carrera relacionada con ciencias o ingeniería de al menos ocho semestres de duración, otorgado por universidad o instituto profesional, para profesionales, y cuatro semestres de duración para el caso de los técnicos.

- 2) Es necesario que al menos uno de los profesionales o técnicos tenga el grado de magíster o doctorado en las áreas de ciencias o ingeniería.

Por otra parte, se entiende que los centros cuentan con organización y medios materiales suficientes, pudiendo acreditar que disponen o puedan disponer de infraestructura para el desarrollo de las actividades. Es el mismo reglamento el que da ejemplos de disposición de infraestructura como serían: espacio físico preexistente, redes instaladas de información y documentación, y laboratorios debidamente equipados.

Respecto a este último requisito, sin perjuicio que es lógico exigirle un estándar en infraestructura a los centros, el tenor del reglamento se hace bastante arbitrario. De partida al ejemplificar, el reglamento deja un rango abierto para interpretar otros ejemplos que podrían caer dentro los entregados por él. Creemos que de alguna manera la ley debió haberse echo cargo –al menos de manera reglamentaria –de los requisitos técnicos mínimos que un centro debe cumplir, porque siendo razonables, ¿será posible pensar que el funcionario de CORFO o un asesor de este órgano –a los cuales no sabemos quiénes son –encargados del registro, puedan llegar a un consenso en el concepto de “laboratorios debidamente equipados” con un investigador doctor en ciencias? Es de toda lógica entonces que al legislar sobre materias técnicas

y científicas, serían este tipo de resquicios los que entrabarían la obtención y funcionamiento del beneficio.

ii) Haberse encontrado en funcionamiento, ejerciendo actividades de investigación básica, investigación aplicada o de desarrollo tecnológico en ciencias o ingeniería, durante al menos los veinticuatro meses anteriores a la solicitud de inscripción en el Registro.

A este requisito, el reglamento agrega la manera en la cual debe acreditarse el tiempo de funcionamiento mínimo del centro de veinticuatro meses anteriores a la fecha de solicitud de registro, ya sea mediante documentos u otros antecedentes al efecto. Y tratándose de centros sin personalidad jurídica, no se toma en cuenta el tiempo de existencia de la persona jurídica patrocinante.

Como ya expusimos, nos parece que el estándar de los veinticuatro meses es excesivo, excluyéndose así una gran cantidad de Centros de Investigación, y acotando en definitiva las posibilidades de opción del inversionista privado.

iii) Poseer sistemas de administración financiera-contable adecuados que permitan realizar seguimientos a los contratos de investigación y desarrollo amparados en lo dispuesto en la presente ley.

Dispone el reglamento que este requisito de poseer sistemas de administración financiera-contable, se cumple llevando por separado la contabilidad de cada uno de los contratos de investigación y desarrollo que celebre, y reflejar en los libros por lo menos los ingresos y gastos de su ejecución.

iv) Presentar una declaración jurada, firmada por el Representante, en la que éste declare que los antecedentes que se entregan a CORFO para los efectos

de obtener la inscripción en el Registro del Centro de Investigación son auténticos, fidedignos, veraces y que se encuentran plenamente vigentes a la fecha de su presentación.

El reglamento en este punto sólo agrega que la declaración jurada debe extenderse ante Notario Público.

De este modo, siguiendo el procedimiento de registro, el Centro de Investigación que quedare registrado se encontrará habilitado para todos los fines, para usar la expresión *“Entidad inscrita en el Registro de Centros para la Realización de Actividades de Investigación o Desarrollo para fines de la Ley N° 20.241, de Incentivo Tributario a la Inversión Privada en Investigación y Desarrollo”⁸⁷*, característica la cual deberá mencionar al momento de comunicar o publicitar su inscripción en el registro.

Ya mencionadas las características y requisitos más importantes del registro, pasemos a revisar las causales de eliminación del registro de los Centros de Investigación, cuestión interesante a la hora de establecer las prohibiciones y restricciones que el legislador le ha impuesto a estos.

2. Fiscalización de los centros y causales de eliminación del registro de los Centros de Investigación

En principio, y previo a establecer las causales de eliminación, queremos recalcar la importancia de la entrega que el legislador hizo del mecanismo, el funcionamiento y la ejecución de la Ley 20.241 a la CORFO, y ésta a Innova

⁸⁷ Expresión establecida por el Art. 2º de la Ley 20.241, y Art. 13º del Reglamento para el registro de los Centros de Investigación.

Chile, que termina siendo el órgano gestor en la práctica. Y lo recalcamos porque nos parece que CORFO termina siendo al final del día un actor principal en la materia, lo cual *a priori* no miramos con tan buenos ojos porque estimamos que este organismo adolece de escasez en muchos tópicos que consideramos relevantes, como el capital humano, y el personal calificado, cuestión que nos lleva a utilizar la expresión “*corforizado*”, término que nos ayudará –más adelante será objeto de análisis –a comprender las deficiencias de la ley, junto con la excesiva preponderancia otorgada a esta institución en la ley.

Quiérase o no, ha sido el legislador quien ha entregado a CORFO esta actuación principal, a nivel de registro, evaluación, fiscalización, y eliminación, entre otras amplísimas facultades. El artículo 7º de la ley establece que CORFO “*podrá solicitar, tanto de los centros de investigación registrados como de los contribuyentes que los hayan celebrado, la información que estime necesaria para verificar el cumplimiento de las condiciones establecidas en esta ley, su Reglamento, y en el contrato de investigación y desarrollo respectivo...*”⁸⁸, por lo tanto, CORFO cuenta con una amplísima facultad de fiscalizar a su modo, y en el tiempo que estime, sin límites, y de manera arbitraria (claro que con los límites que todo órgano de la administración tiene⁸⁹) cuestión que nos sugiere una dudosa extralimitación de la ley.

Es el artículo 7º de la ley el encargado de establecer las causales de eliminación del registro de los Centros de Investigación, que ya anticipábamos. Estas son:

⁸⁸ El subrayado es nuestro. Esto lo destacamos puesto que al tenor literal de la ley deberíamos entender que incluso información confidencial y privada es la que el órgano puede solicitar, cuestión que será analizada con detención más adelante.

⁸⁹ En referencia a la Ley N° 18.575 (LOCBGAE, Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado), y la Ley N° 19.880 (LBPA: Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado)

a) Si CORFO determina que han dejado de cumplir con las condiciones y requisitos que determinaron su ingreso al registro.

b) Si CORFO determina que el Centro de Investigación, no ha dado cumplimiento a los términos y condiciones de tres contratos de investigación y desarrollo

c) Si judicialmente se determina que para acceder al beneficio tributario, la voluntad declarada de las partes en el acto o contrato, es diferente a aquella que poseen respecto de la identidad de partes que en él concurren, de la especie del acto o contrato celebrado, de su contenido, o que simplemente no existió voluntad o consentimiento alguno entre las partes para celebrarlo. En este caso, el legislador mismo nos ha entregado un caso de simulación relativa en lo concerniente a los vicios del consentimiento, situación poco común en nuestra legislación.

d) Si CORFO establece que los centros han subcontratado mas de un 50% del valor del contrato de investigación y desarrollo a entidades no registradas⁹⁰, ya sea que éstas se encuentren dentro o fuera del país, estimación que se efectuará en relación al valor pagado por dichas actividades subcontratadas.

Especial detención nos merece este último punto, y esto porque si bien hemos podido observar que hasta el momento la ley ha sido muy rigurosa y burocrática para establecer el estándar que permite acceder al beneficio, es en esta causal donde deja un flanco abierto susceptible de escapar al control y fiscalización de los Centros de Investigación y de los Contratos de Investigación y Desarrollo, que al legislador tanto le preocupan.

⁹⁰ El subrayado es nuestro.

En efecto, la letra d) del artículo 7º de la ley, se preocupa de establecer una prohibición –como causal de eliminación del registro si es transgredida –la cual puede ser leída *a contrario sensu* como una verdadera autorización para que cada centro registrado pueda funcionar hasta el 50% del valor del contrato (monto que podría ser bastante alto) en virtud de subcontratos con centros que no se encuentren registrados por CORFO, o sea, esto va a significar que hasta la mitad del valor del contrato, podría operar cualquier centro, aun cuando no cumpla con los requisitos mínimos, sea chileno, o extranjero; en definitiva, la misma ley otorga una tremenda válvula de escape para el inversionista privado, en orden a caer en algún tipo de manejo u operación en el borde de la evasión tributaria, cuestión absolutamente innecesaria y justificada. ¿Cómo se explican las aprensiones del legislador y el elevado estándar de registro de los centros por una parte, si es el quien autoriza hasta un 50% del monto de un contrato I+D trabajar con centros no registrados, manteniendo la mitad de la operación prácticamente en negro? El legislador claramente se equivocó.

Siguiendo con la eliminación del registro, esta debe ser por resolución administrativa fundada, debe notificarse en forma, y proceden los recursos administrativos ordinarios que ya conocemos.

Los centros quedan con una prohibición –una vez eliminados del registro – de volver a postular a los beneficios otorgados por la ley. Si la causal de eliminación es de las mencionadas en las letras a), b) y d) del artículo 7º, no pueden volver a postular al registro transcurridos tres años desde la resolución que aplicó la sanción. Ahora bien, tratándose de la causal c), el caso de simulación como vicio de la voluntad, la sanción de impedimento correrá por seis años.

¿Qué ocurre si el centro luego de aplicada una sanción de eliminación, vuelve a solicitar su registro pasado el tiempo del impedimento, y nuevamente incurre en la misma sanción? El legislador fue clarísimo en este tópico estableciendo una sanción *per-sé*, haciéndola definitiva, no pudiendo el centro volver a prestar servicios que otorguen los beneficios de la presente ley.

Cabe señalar que estas sanciones de eliminación del registro, siempre son antecedidas por una fiscalización previa en la cual CORFO constata (como ya sabemos con facultad de exigir cualquier antecedente que estime pertinente) que no se han cumplido, o no se están actualmente cumpliendo, o manteniendo, las condiciones y requisitos que hicieron acreedor al centro del ingreso al registro y el consecuente acceso a los beneficios otorgados por la ley.

Entonces, es el mismo artículo 8º el que establece que respecto a la fiscalización de los centros se aplicarán las normas de la ley N°19.880, sobre procedimiento administrativo, y además que será CORFO la encargada de implementar y regular sus procedimientos internos, cuestión que efectivamente realiza mediante la dictación de normas de procedimiento para la fiscalización⁹¹.

3. Delito tributario contenido en el artículo 10º de la ley.

El legislador ha establecido tal como ya revisamos la sanción de eliminación del registro, y en ciertos casos en carácter de definitiva, para los Centros de Investigación que no cumplan con los estándares exigidos para gozar del

⁹¹ Estas normas fueron establecidas por la vicepresidencia ejecutiva de CORFO, a través de la resolución N° 1323 de 2009, "*Normas de Procedimiento para la Fiscalización de Centros de Investigación y Contratos de Investigación y Desarrollo certificados por CORFO*"

beneficio, ni mantengan las condiciones que permitieron su incorporación al registro.

No contento con esto, y de manera de explicitar la importancia en la rigurosidad que le otorga el legislador al beneficio, es que se ha establecido una sanción penal estableciendo un tipo delictivo de carácter tributario en el artículo 10º de la ley; establece el artículo:

“Artículo 10.- Los que, individualmente o concertados, proporcionaren antecedentes, informes o declaraciones maliciosamente falsas o incompletas con el objeto de obtener la inscripción o mantenerse en el Registro, la certificación de un contrato de investigación y desarrollo o de impetrar el beneficio tributario a que se refiere esta ley, según corresponda, serán sancionados con las penas que se establecen en el inciso primero del artículo 97, Nº 23, del decreto ley Nº 830, de 1974, sobre Código Tributario”.

Es decir, la ley 20.241 establece un tipo delictivo y se remite a la sanción punitiva establecida en el inciso primero del artículo 97 Nº 23 del Código Tributario, la cual es:

“...será sancionado con la pena de presidio menor en su grado mínimo y con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual”.

De acuerdo al artículo Nº 56 del Código Penal, el presidio menor en su grado mínimo comprende un tiempo de privación de libertad entre 61 y 540 días, que eventualmente será remitida en virtud de los beneficios establecidos por la ley penal.

De todas formas, la sanción merece un análisis un poco más detallado. Primeramente, debemos destacar que el tipo se encuentra dentro de la categoría de las figuras que pueden constituir delito que el profesor VAN WEEZEL llama “*maquinaciones fraudulentas*”, y que califica como “*Falseamiento de estado inicial*”, actividad que en general consiste en proporcionar maliciosamente información falsa dentro de una declaración que se exige⁹².

Ahora bien, nos surge la siguiente pregunta: ¿Qué entendemos por la voz “maliciosamente”? Sin perjuicio que existen varias posibilidades de entendimiento por parte de la doctrina, VAN WEEZEL entiende que la explicación es bastante sencilla, estableciendo que esta expresión podemos encontrarla en aquellas figuras en que el elemento fraudulento en el sentido de “engañoso con el fin de perjudicar” parece estar especialmente presente en la representación del legislador. Se trata en definitiva de “*maquinaciones o artificios engañosos para perjudicar*”⁹³, en donde sin el rasgo de malicioso la conducta –que se trata de un delito de mera actividad –no aparecería con tal grado de gravedad.

En conclusión, el legislador tributario ha considerado que la situación de proporcionar maliciosamente información falsa o incompleta con el objeto del ingreso o mantención en el registro, o para obtener la certificación de un contrato, o sencillamente obtener el beneficio de reducción tributaria de esta ley, es necesariamente abordable como delito del punto de vista punitivo.

⁹² VAN WEEZEL, Alex. *Delitos Tributarios*. Editorial jurídica, 2007, p.28

⁹³ VAN WEEZEL, Ob. Cit., p. 65 – 66

4.5.4 Concepto de “Contrato de Investigación y Desarrollo”

Es éste el último concepto contemplado por la ley que nos corresponde analizar, previo a entrar a analizar de lleno el mecanismo de reducción tributaria el cual su análisis nos convoca. Quizás sea éste el concepto más importante, o el objeto fundamental de estudio, porque al final del día el contrato será el vehículo y motor de la investigación y desarrollo, acordado entre los privados y los Centros de Investigación, el cual deberá ser objeto de certificación previa, para así acceder al beneficio.

El artículo 1º de la ley 20.241 en su letra d) contiene la definición de Contrato de Investigación y Desarrollo, diciendo que:

“d) Contrato de Investigación y Desarrollo: es el contrato de prestación de servicios suscrito entre un contribuyente de aquellos a que se refiere el artículo 5º de esta ley y el representante legal de un Centro de Investigación registrado, o de la Persona Jurídica Patrocinante, según corresponda, en adelante el “Representante”, que tenga por objeto la realización o ejecución, por parte del Centro de Investigación, de actividades de investigación o desarrollo, o ambas, conforme ellas se definen en la presente ley. Una vez certificado, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 3º, este contrato dará derecho a los beneficios tributarios establecidos en esta ley”.

Desglosando el concepto legal, tenemos que por una parte se trata de un contrato de prestación de servicios, luego analizaremos las implicancias de esto, el valor del contrato, sus efectos, y conclusión, y si al caer dentro de lo entendido como prestación de servicios está o no gravado con el “Impuesto al Valor Agregado (IVA)” del DL 825.

También debe analizarse de qué tipo de contribuyentes trata el artículo 5º susceptibles de celebrar estos contratos con los centros, y quiénes resultan excluidos, así como, una vez celebrados estos contratos examinar cómo procede el mecanismo de certificación, si es o no transparente, si es manejado en base a un parámetro de confidencialidad razonable por parte de CORFO, y de qué modo se obtiene el beneficio finalmente.

Cabe adelantar previo al análisis, que si bien el concepto de Contrato de Investigación y Desarrollo utiliza la conjunción “y”, estableciendo de algún modo que se trataría de contratos necesariamente inseparables, lo cierto es que la misma definición habla de “...*actividades de investigación o desarrollo, o ambas...*”, utilizando a estos efectos la conjunción “o”, e incluyendo después la forma “o ambas”, lo cual nos deja concluir que son contratos que no necesariamente van enlazados, y que pueden celebrarse por una parte contratos de investigación, y por otra parte, contratos de desarrollo, con distintos centros y sin el riesgo de caer en problemas de interpretación o ejecución de la ley⁹⁴.

1. Contribuyentes que pueden celebrar Contratos de Investigación y Desarrollo

De la propia definición de Contratos de Investigación y Desarrollo, encontramos que quedan establecidas explícitamente las partes de este contrato. Por un lado, tenemos a los Centros de Investigación, quienes actúan a través de representante, y a los cuales ya dedicamos nuestro estudio, y por el otro, al contribuyente mencionado por el artículo 5º de la ley. Revisemos entonces de qué tipo de contribuyentes se trata.

⁹⁴ Así también BURGOS, Felipe. Ob. Cit. P. 321

El artículo 5º establece que tendrán derecho al crédito otorgado como beneficio tributario *“los contribuyentes de la primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa”*.

Entonces ¿quiénes son contribuyentes de primera categoría? Los que perciban rentas provenientes principalmente del capital, y rentas mixtas, donde se mezcla capital con trabajo, pero que prepondera el factor capital, establecidas por el artículo N° 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, DL N°824 (LIR), dentro los cuales se menciona una gran cantidad de actividades, como industrial, de comercio, etc., así como las rentas generadas por el capital.

De acuerdo a la segunda parte referida a la contabilidad, los artículos N° 16 y N° 17 del Código Tributario, establecen la obligación del contribuyente de primera categoría de determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa, siguiendo para estos efectos los principios contables generalmente aceptados.

2. Contribuyentes excluidos del beneficio

El legislador dedicó el artículo 4º de la ley para expresar los contribuyentes que se encuentran excluidos del beneficio tributario de un porcentaje de crédito contra impuesto de primera categoría, fundamentalmente porque se estimó que podría prestarse para manejos tributarios inadecuados, y derechamente para evasión de impuesto, que teniendo en cuenta los altos montos de un Contrato de Investigación y Desarrollo, pueden resultar influyentes en el ámbito de la evasión tributaria.

Establece la norma que:

“Artículo 4°.- No podrán acogerse a los beneficios que establece esta ley aquellos contribuyentes relacionados, en los términos establecidos en el artículo 100 de la ley N° 18.045, con el Centro de Investigación registrado con el cual se ha celebrado el contrato de investigación y desarrollo”.

Lo que el legislador quiere precisar es que para evitar cualquier tipo de malos entendidos, los contribuyentes que quieran acceder al beneficio, pero que al mismo tiempo sean “personas relacionadas” –en la definición del artículo N° 100 de la Ley de Mercado de Valores N° 18.045⁹⁵ –de los Centros de Investigación, es decir, que éstos pertenezcan al mismo grupo empresarial, o que sea filial o una matriz de la otra, o existan ciertos lazos de proximidad en el parentesco, o tengan participación una en otra de un cierto porcentaje de capital, etc., no pueden acceder al beneficio de incentivo tributario otorgado por la ley.

En este punto, debe destacarse que sin perjuicio que el concepto de “personas relacionadas” está definido en dicha norma, el término resulta de una

⁹⁵ En detalle el concepto de “personas relacionadas” en la Ley de Mercado de Valores N° 18.045: *“Artículo 100.- Son relacionadas con una sociedad las siguientes personas: a) Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad; b) Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046; c) Quienes sean directores, gerentes, administradores o liquidadores de la sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, y d) Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones. La Superintendencia podrá establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que: 1. Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad; 2. Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés; 3. Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o 4. Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad. No se considerará relacionada a la sociedad una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa sociedad”.*

magnitud amplísima al momento de definir y establecer que se entendería por personas relacionadas. En efecto, la misma norma legal menciona como una forma de relación el hecho de pertenecer la sociedad a un mismo “*grupo empresarial*”, concepto que tampoco se encuentra definido por la ley, y respecto del cual sería necesario entrar a interpretar.

3. Contrato de prestación de servicios: ¿afecto a IVA?

Corresponde analizar si este Contrato de Investigación y Desarrollo, que ha sido calificado según su naturaleza jurídica como de “prestación de servicios”, corresponde a un hecho gravado para efectos de aplicársele el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

En el artículo 2º de la Ley del IVA, se establecen algunas definiciones para sentar las bases del hecho gravado con IVA, fundamentalmente ventas y servicios. Es así como el N° 2 de este artículo entiende por “*servicio, la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración*”. Pareciera, que *a priori*, este contrato si califica como hecho gravado.

Si revisamos la definición de “prestador de servicios” del numeral 4º del mismo artículo, este establece que se entiende por tal “*cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y sociedades de hecho, que preste servicios en forma habitual o esporádica*”. De este modo, también podríamos entender que cabe dentro de esta definición como prestador de servicios los Centros de Investigación registrados que realizan actividades de investigación de forma habitual.

Pero cabe hacer notar que la segunda parte del numeral 2º del mismo artículo, en el cual resulta definido el concepto de servicio, establece que dicha acción o prestación resultará gravada *“siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta”*, que tal como ya analizamos, comprende las rentas gravadas con impuesto de primera categoría, señalando en este punto específico que sólo las actividades de los números 3 y 4⁹⁶ del mismo quedarán gravadas con IVA. Estas son fundamentalmente las rentas de la industria, comercio, minería, etc., y las rentas obtenidas por corredores, agentes aduaneros, martilleros, etc., actividades en las cuales no se encuentra comprendida la investigación y/o desarrollo, razón por la que en definitiva, estos contratos objeto de nuestro análisis no quedan gravados con IVA.

Entonces, si la actividad investigativa remunerada no se encuentra comprendida dentro de estos numerales, la pregunta es ¿dónde está regulada dentro de la Ley de la Renta? Estimamos que esta actividad cae dentro de la norma residual del numeral 5º del artículo 20 de la misma ley, que comprende *“todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se*

⁹⁶ Son actividades gravadas con IVA, según los numerales 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta: Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas (aquí se comienza a nombrar no actividades gravadas sino personas gravadas), de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructoras, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones, las rentas obtenidas por corredores, sean titulados o no, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el N° 2 del artículo 42, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguros que no sean personas naturales, colegios, academias e institutos de enseñanza particulares y otros establecimientos particulares de este género, clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento.

encuentren exentas”, quedando en definitiva también excluida como hecho gravado de IVA⁹⁷.

Otro punto interesante que es necesario tener a la vista sería si dicha actividad investigativa, al estar conjunta, o formar parte de otra actividad gravada con IVA, podría verse afecta a dicho impuesto.

En efecto, si dicha actividad de investigación y desarrollo estuviera asociada a un sistema computacional que comprenda el “*procesamiento automático de datos*”, efectivamente se encontraría afecta a IVA en virtud de lo dispuesto por el artículo 20 N° 3 de la Ley de la Renta.

Ha sido el Servicio de Impuestos Internos quien ha entregado una definición del concepto “*procesamiento automático de datos*” en el Oficio N° 238 del año 1993, estableciéndolo como “...*el proceso integral de tratamiento de la información consistente en la entrada de datos, a un sistema mecánico o electrónico, mediante digitación, procedimientos ópticos u otros, para obtener como resultado final la información...*”⁹⁸, por lo que si la actividad investigativa comprende el desarrollo de alguna de las incluidas en este concepto, quedaría de esta manera gravada con el Impuesto al Valor Agregado.

4. Celebración del Contrato y términos establecidos por la ley

Muestra de la importancia que para el legislador significa este Contrato de Investigación y Desarrollo, es que presenta una regulación especial, tanto dentro del articulado de la Ley N° 20.241, como en las normas de procedimiento

⁹⁷ Así también: TALLAR, Fernando. Gaceta jurídica...Ob. Cit. P. 23

⁹⁸ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 283 de 18 de Enero de 1993.

de certificación dictadas por la CORFO⁹⁹, de manera que aún siendo una manifestación de la voluntad libre de las partes, se establecen varias cláusulas de tipo obligatorio en virtud de la posterior certificación del mismo, las cuales iremos revisando en este apartado.

De partida, para acceder al beneficio, el contrato debe estar suscrito entre el contribuyente y el Centro de Investigación y constar por escrito (no exigiéndose la formalidad de escritura pública o protocolización notarial), y debe ser igual o superior a un monto de 100 UTM al momento de su celebración, tal como lo establece el artículo 3º de la ley, y el artículo 5º letra f) de las normas de certificación de CORFO.

Sin perjuicio que el artículo 5º de las normas de certificación mencionadas se limita a repetir algunos de los puntos ya analizados, como, que el centro se encuentre registrado, que no se trate de personas relacionadas, que el centro cuente con adecuada organización y medios para la realización de las labores investigativas, también menciona otros como el objeto del contrato, y que el precio pactado por las labores de investigación refleje los costos adecuadamente, y corresponda además a un precio de mercado, consideraciones que son detalladas en el artículo 6º siguiente.

Las normas de certificación en su artículo 6º establecen cual debe ser el contenido y las cláusulas del contrato –cuestión que la ley misma no reguló – siendo éstas estipulaciones mínimas que debe necesariamente incluir con el objeto de ser certificado. El artículo en cuestión comienza diciendo que:

⁹⁹ Normas de Procedimiento para la Certificación de Contratos de Investigación y Desarrollo, dictadas por medio de Resolución N° 1.712 de 2008 por la vicepresidencia ejecutiva e CORFO, como muestra de la facultad de CORFO de establecer reglas procedimentales sea para la etapa de fiscalización, sea para la de certificación. Disponibles en sitio web: <http://wapp.corfo.cl/sisrid/Archivos%20Descargas/NormasCertificacionContratos.pdf>

“El Contrato de Investigación y Desarrollo que el Contribuyente presente a INNOVA CHILE, para fines de certificación, debe contener una relación de las actividades de investigación y desarrollar a ejecutar, el plan de trabajo asociado, el precio y las condiciones de pago pactadas, así como toda aquella información adicional...”

De todas maneras, y como ya lo anticipa la norma, inmediatamente después a esta introducción establece cuales serán los contenidos mínimos del contrato, los cuales pasamos a revisar y explicar:

- a) Objeto del contrato: debe contener una referencia al maco general del proyecto en el que se realizan las actividades de I+D, especificando el ámbito de acción y el resultado general que se espera obtener a través de éstas. En el fondo, realizar una descripción del proyecto para que sea entendido por CORFO como tal.
- b) Condiciones de aceptación del contrato: las partes deben expresar su voluntad en el sentido que acuerdan realizar actividades de investigación y desarrollo con sujeción al plan de trabajo, los recursos y los precios que se especifican en los formularios (confeccionados para el efecto por CORFO) que deben acompañarse al contrato y que también lo integran. Ahora bien, si se trata de contratos asociativos, en los que participe más de un contribuyente, debe detallarse cada uno de ellos con su correspondiente aporte.
- c) Precio y modalidad de pago: debe expresarse el monto del precio total del contrato, y si las hubiere, las modalidades que condicionan los pagos parciales, junto con los formularios técnicos exigidos que permiten determinar el contexto en el cual se enmarcan las actividades y lo que

se espera obtener de ellas. Tratándose de contratos asociativos, CORFO deja explicitado que el monto mínimo de 100 UTM se aplica al aporte que cada contribuyente debe enterar.

d) Modificaciones al contrato: las partes están obligadas a informar a INNOVA CHILE de todos aquellos cambios que se efectúen durante el desarrollo del contrato que alteren las condiciones de certificación. De todas maneras, existen 3 cláusulas inmodificables según el último inciso del artículo 6º, éstas son:

- i) Que las partes acuerdan celebrar un contrato para fines de obtener el beneficio tributario de la presente ley.
- ii) Que el Centro de Investigación dispone de un sistema de información financiero/contable que permite realizar adecuadamente las labores de seguimiento y fiscalización de las actividades.
- iii) Que las partes se obligan a proporcionar a INNOVA CHILE toda la información que pudieran solicitar en el marco de los procesos de certificación y fiscalización.

Junto con estas cláusulas mínimas, e inmodificables, el artículo 7º de las normas de procedimiento, deja las restantes estipulaciones entregadas a la autonomía de la voluntad de las partes, sin contrariar las ya establecidas, de manera tal que concluimos esta exposición del contenido del contrato de I+D, constatando el acotado espacio entregado por la ley a la autonomía de las partes en su celebración, de manera tal que si las partes quieren obtener el beneficio, deben observar con estricto rigor las mencionadas cláusulas, pasando por el insoslayable proceso de certificación realizado por la división INNOVA CHILE de CORFO.

5. INNOVA CHILE. Función y estatuto.

INNOVA CHILE es un comité dependiente de la Corporación de Fomento de la Producción, dedicado a promover las acciones que la CORFO debe desarrollar en materia de innovación, emprendimiento innovador y transferencia tecnológica. Fundamentalmente, la misión de este comité está en apoyar el desarrollo de negocios que generan alto impacto económico y social, promoviendo en éstos la innovación, el emprendimiento y el fomento de la inversión en I+D.

Orgánicamente, el comité esta dirigido por un Consejo Directivo, el cual se encuentra integrado por un equipo multidisciplinario correspondiente a la misma CORFO, así como de otros ministerios, del CONICYT, empresarios, profesionales y académicos. Su Regulación se encuentra en el reglamento aprobado por el consejo de CORFO en resolución N° 42/2011 de fecha 12 de Abril de 2011.

6. Conclusión y término anticipado de los Contratos de Investigación y Desarrollo

Tengamos claro que si bien el artículo 7º de la ley establece las causales y formas de eliminación del registro de un Centro de Investigación previamente acreditado, nos surgen las siguientes preguntas: ¿Qué ocurre con los Contratos de Investigación y Desarrollo que actualmente estaban siendo ejecutados por determinado centro, si se declara contra éste la resolución de eliminación del registro? ¿Podrán seguir ejecutándolos o simplemente deben concluir su ejecución?

El legislador previó esta situación diciendo que no obstante la resolución de eliminación, el centro *“podrá concluir los contratos de investigación y desarrollo que se encontraban vigentes al momento de declararse su eliminación”*¹⁰⁰, con el fin de no perjudicar al inversionista que sin perjuicio de elegir un centro acreditado, resultó eliminado por el no cumplimiento de las condiciones.

Sin embargo, encontrándonos en este caso, el beneficio tributario resulta condicionado por el legislador, estableciendo que sólo podrá mantenerse por los 24 meses siguientes a la fecha de la resolución que declaró la eliminación del registro del centro y siempre que se cumpla con dos condiciones copulativas, a saber:

- i) que los pagos realizados al centro lo sean en virtud de Contratos de Investigación y Desarrollo, con una vigencia de al menos 6 meses de anterioridad a la fecha de la resolución de eliminación; y
- ii) que estos contratos mantengan la certificación otorgada por CORFO durante todo el periodo mencionado.

Por otra parte, se hace necesario analizar la situación del contrato mismo entre los privados y los centros, y las vías de escape con que éstos cuentan frente al incumplimiento de los centros.

Al respecto, el inciso 6º del artículo 7º de la ley dispone que la eliminación del registro de un centro *“será causa suficiente para que los contribuyentes que mantengan contratos de investigación y desarrollo vigentes con dichos centros de investigación, puedan poner término anticipado a tales contratos...”*. Esto es, el legislador tributario se preocupó de darle una salida al contribuyente ante la

¹⁰⁰ Artículo 7º inciso 5º de la ley 20.241

eliminación del centro del registro de CORFO, y que quiere prosperar en la investigación por mas de 24 meses, estableciendo una especie de “condición resolutoria” especial.

El problema aquí consiste en conciliar esta condición resolutoria especial, con la condición resolutoria tácita establecida por el artículo 1489 del Código Civil, envuelta en todo contrato bilateral¹⁰¹. En efecto, la ley le entrega la salida al contribuyente de poner término anticipado al contrato con el centro eliminado, cuestión que *a priori* no le es conveniente porque aún continuando la investigación, perdería el beneficio. De todos modos esto fue previsto por la ley entregándole la posibilidad al contribuyente de continuar con el contrato –y por ende con el beneficio –con otro Centro de Investigación, debidamente registrado, previa certificación de CORFO, tal como el mismo inciso 6º del artículo 7º estipula.

Aún así, el contribuyente no solo puede quedarse con esa opción. A nuestro juicio, ambos tipos de condición resolutoria deben ser conciliados, teniendo el contribuyente por una parte que resolver el contrato de manera anticipada – cuestión que puede hacerla de pleno derecho facultado por la ley 20.241 –, tomando la opción de continuarlo con otro centro con el objetivo de mantener el beneficio tributario. Pero al mismo tiempo puede recurrir a la condición resolutoria tácita civil envuelta en todo contrato bilateral para obtener la indemnización de los perjuicios que el contribuyente estime que el centro le ha causado por el incumplimiento de obligaciones que hacen que no pueda continuar la investigación con éste gozando del beneficio, cuestión que como

¹⁰¹ Recordemos que la condición resolutoria tácita del artículo 1489 del Código Civil, nos da una doble opción a elegir por la parte que ha cumplido sus obligaciones, a saber, puede exigir el cumplimiento forzado o la resolución del contrato (no ambas), cualquiera de éstas con indemnización de perjuicios.

sabemos deberá ser objeto de una sentencia judicial que declarará en definitiva el contrato resuelto, y la procedencia de la indemnización por daños¹⁰².

Ligado con lo que planteamos, una situación que nos causa tremenda extrañeza es que el legislador tributario no mencionó posibilidad alguna de solicitar indemnización de perjuicios para el contribuyente que se viera afectado por el incumplimiento del centro, razón por la cual planteamos la opción de la herramienta civil mencionada; muy por el contrario, se limitó a constatar que es el centro quien no tiene derecho a exigir indemnización alguna más allá de los pagos devengados y adeudados a la fecha de su eliminación.

Una segunda opción que no nos parece razonable sería que el contribuyente, obviando la opción legal, decidiera recurrir directamente a la condición resolutoria tácita, exigiendo la indemnización de perjuicios al centro por la no obtención del beneficio tributario, exigiendo a éste el pago del diferencial del crédito tributario; esto sería una forma de abuso de derecho, ya que la misma ley otorga las facilidades al contribuyente para que no se vea interrumpido y pueda continuar su investigación, sea cumpliendo con las condiciones copulativas hasta por un período de 24 meses, o cambiando de centro si es que desea perseverar en el beneficio por un tiempo mayor.

A mayor abundamiento, y como efecto de la terminación anticipada del contrato, el contribuyente puede exigir la entrega de toda la información y antecedentes relativos a la investigación o desarrollo realizadas.

La misma norma legal establece que *“cualquier estipulación en contravención a lo dispuesto anteriormente será nula y de ningún valor”*. Se

¹⁰² VIAL DEL RIO, Victor. *Teoría General del Acto Jurídico*. Ed. Jurídica, 5ª Edición, 2007, pp. 350 – 351

está refiriendo a que es nulo cualquier pacto que contravenga o excluya la posibilidad del contribuyente de recurrir a esta condición resolutoria especial contenida en la ley.

Asunto aparte es la mención del inciso final del artículo 7º de la ley, respecto a que si el centro es eliminado del registro por la causal de la letra c) del mismo artículo (simulación relativa, respecto al consentimiento de las partes), el contribuyente perderá inmediatamente el beneficio, y aún más, deberá rectificar sus declaraciones por todos los períodos en que reconoció el crédito y el gasto derivado del Contrato de Investigación y Desarrollo, sancionando en esta sola causal tanto al centro como al contribuyente.

7. Certificación de los Contratos de Investigación y Desarrollo

Sin perjuicio que el proceso de certificación de un Contrato de Investigación y Desarrollo se encuentra latamente regulado tanto en la ley, como en las normas de procedimiento de certificación de CORFO, revisaremos sucintamente (al igual como lo hicimos con el proceso de fiscalización) lo más relevante del proceso de certificación de contratos.

Una vez que contribuyentes y centros han suscrito su contrato escrito por un mínimo de 100 UTM al momento de la celebración, y han cumplido con las cláusulas que ya hemos analizado, el paso siguiente es la certificación del contrato por parte de INNOVA CHILE, el órgano dependiente de la CORFO. Ahora bien, nos hacemos la siguiente pregunta: ¿En qué consiste la certificación de los contratos?

Esta pregunta es resuelta por las normas de procedimiento de certificación dictadas por CORFO que contienen una definición de certificación de contratos de investigación y desarrollo en su letra h) del artículo 2º, este señala:

“h) Certificación del Contrato de Investigación y Desarrollo: Es el procedimiento administrativo que tiene como propósito verificar que dicho contrato tiene por objeto la ejecución de actividades o labores de investigación y desarrollo, que los precios están en relación con los costos y con los valores de mercado, que el Centro de Investigación cuenta con los medios para realizar las actividades o labores comprometidas en el contrato, y que se ha dado cumplimiento a los demás requisitos y formalidades exigidos por la Ley. El mismo término Certificación, se utilizará para referirse a la resolución del Director Ejecutivo del Comité Innova Chile con la que concluye el mencionado procedimiento administrativo, y que constituye la condición esencial para que el contribuyente que ha suscrito el respectivo contrato, impetre el beneficio tributario que la Ley establece”.

Esta definición del órgano administrativo, contiene el núcleo del procedimiento de certificación y los requisitos cuyo cumplimiento deberá CORFO verificar, limitándose a repetir lo que establece el propio inciso 2º del artículo 3º de la ley 20.241.

Las normas de procedimiento agregan un párrafo dedicado a la certificación de los contratos en detalle, entre los artículos 8º y 16º, dividiendo el proceso en tres grandes etapas que desarrollaremos a continuación.

a) Recepción de solicitudes (iniciación)

Durante esta primera etapa INNOVA CHILE debe asegurarse que los contribuyentes presenten su solicitud en términos claros e inequívocos, acompañando la información y documentos necesarios, los cuales están completamente detallados en el artículo 12º de las normas de procedimiento.

b) Análisis de solicitudes (instrucción)

En esta etapa se permite que contribuyentes y centros acompañen al proceso las pruebas que estimen convenientes de manera de recabar la mayor información para realizar un estudio acabado de la presentación. Inclusive el órgano se encuentra facultado –por el inciso final del artículo 3º de la ley, y por el artículo 13º de las normas de procedimiento –para utilizar sus capacidades internas en el análisis, e inclusive valerse de asesorías de expertos nacionales e internacionales, según la naturaleza del contrato, cuestión que por su arbitrariedad nos parece cuestionable y que será objeto de un análisis más adelante.

Inclusive cuando exista duda de los antecedentes puede abrirse un término probatorio no menor a 10 ni superior a 30 días.

c) Certificación de contrato I+D (finalización)

Finalmente, el Director Ejecutivo de INNOVA CHILE tomará la decisión de certificar o no, dictando una resolución al respecto. Previo a esta resolución, está facultado para ordenar la elaboración de un informe y someter el contrato a la evaluación de un Panel Evaluador Consultivo –cuya composición y atribuciones se detallan en el párrafo quinto de las normas –

que recomendará respecto a la conveniencia de certificar el contrato o denegar su certificación.

Creemos que la complejidad y burocratización de un simple beneficio tributario que debería ser un incentivo, está muy lejos de cumplir su objetivo, y que por el contrario, está mas cercano a operar como un “desincentivo” a la inversión privada en I+D. Podemos constatar que quizás el problema se encuentra no en la ley, ni en el incentivo, sino en el carácter excesivamente enrevesado con el que CORFO se dedicó a regular el proceso de certificación. Si ya observamos que las normas de procedimiento para el registro y fiscalización de los centros son complejas, las normas de certificación vienen a completar el mismo panorama, no favoreciendo en absoluto el objetivo último que el legislador tuvo y que ya analizamos: estrechar el vínculo entre Universidades e Inversionistas privados.

8. Críticas a la Certificación de Contratos: Paneles de expertos y Confidencialidad. Régimen de Responsabilidad.

Tal como anticipamos, es la propia ley la que establece algunas atribuciones a CORFO que a nuestro entender resultan excesivas a la hora de ponderar las atribuciones que este órgano posee.

En efecto, el inciso final del artículo 3º de la ley, así como el artículo 13º de las normas de procedimiento de certificación, establecen la facultad que CORFO tiene en la organización e implementación de los procesos de evaluación de los contratos de *“valerse de la asesoría de expertos nacionales o internacionales, según lo demande la naturaleza de las actividades”*. Dicho de otro modo, el legislador facultó a CORFO para valerse de asesoría de expertos cuando la actividad objeto del contrato resultare demasiado compleja de

analizar dentro del proceso de certificación, cosa que *a priori* parece buena y necesaria, pero, surgen una serie de interrogantes que la ley y los reglamentos dejaron sin resolver, por ejemplo saber quiénes son estos expertos, como se elegirán, cual será su estándar de calificación académica, como serán remunerados sus servicios consultivos, etc.

Al respecto, la ley N° 19.880 de Bases de Procedimientos Administrativos que rigen los actos de los órganos del Estado, establece en su artículo 17° letra b) el derecho que las personas tienen en sus relaciones con la Administración de *“identificar a las autoridades y al personal al servicio de la Administración, bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos”*, cuestión que en la ley objeto de nuestro estudio no se aplica, y que los contribuyentes tienen no sólo la posibilidad, sino un derecho reconocido a saber quiénes se encuentran involucrados revisando sus contratos.

Observamos entonces, que por una parte, la ley y las normas de procedimiento mencionan de manera muy simplificada la facultad de recurrir a asesoría experta, cuando la verdad es que ninguna de las regulaciones mencionadas se hizo cargo de este punto. En definitiva, ¿sería realmente este un incentivo para un inversionista privado interesado en encargar una investigación, si al momento de certificar su contrato éste puede ser objeto de análisis por parte de experto de los cuales desconocemos su identidad? La respuesta negativa es más que razonable, ya que así como las normas de la CORFO regularon las recomendaciones del Panel Evaluador Consultivo, debieron haber procedido de igual modo con las asesorías expertas.

Junto con esta primera crítica, surge una cuestión de vital importancia que si bien la reglamentación contempló, no nos parece que se le haya dado el correcto peso que debiera tener, y si refiere al tema de la confidencialidad por

parte de los funcionarios públicos respecto a los contratos que les corresponde certificar.

Al respecto, la última parte del inciso segundo del artículo 3º de la ley lo mencionó expresamente de la siguiente manera:

“La CORFO, así como el personal que actúe bajo su dependencia y aquellos asesores o expertos de los que CORFO se valga para los efectos de realizar la evaluación técnica a que se refiere este artículo, deberán guardar confidencialidad acerca del contenido de los contratos de investigación y desarrollo”¹⁰³.

El sentido de la norma es claro, el legislador ha establecido como un deber para los funcionarios de CORFO, los expertos, y para toda persona vinculada al proceso de certificación de los contratos, el de guardar confidencialidad acerca del contenido de éstos, como de los antecedentes e información que les sean entregados a propósito de un procedimiento de fiscalización –cuestión mencionada por el artículo 6º de la ley –. Ahora bien, la ley no fue mas allá del establecimiento de este deber, quedando lejos de regular un régimen de responsabilidad frente al incumplimiento de este deber por parte de los funcionarios.

Si revisamos las normas de procedimiento dictadas por CORFO, tampoco ahondan en este sentido, limitándose el artículo 21º a repetir la letra de la ley, adicionando solamente la mención al COMITÉ INNOVA CHILE que queda bajo este deber, y que junto con mantener la confidencialidad de los contratos, deben hacer lo mismo con los formularios anexos a éstos presentados por el contribuyente, regulación que nos parece inoficiosa teniendo en cuenta lo dicho ya por la misma ley.

¹⁰³ El subrayado es nuestro

Analizando detenidamente tanto ley como normas de procedimiento, nos encontramos con que la única mención que se realiza a una eventual responsabilidad, la hace el artículo 22º de las normas de procedimiento, y con el objeto de establecer una exención de responsabilidad, liberando por una parte tanto a CORFO como al COMITÉ INNOVA CHILE de cualquier especie de responsabilidad, sea contractual o extracontractual, causada con ocasión de la ejecución o cumplimiento del contrato entre el contribuyente y un Centro de Investigación –cuestión obvia ya que el acuerdo de voluntades es entre estas mismas partes, y el órgano certificador sería un tercero ajeno a ellos –, y estableciendo por otra parte la responsabilidad del contribuyente de entregar todos los antecedentes necesarios para la certificación. Demás está decir que esta norma no resuelve el problema y no interfiere con el régimen de responsabilidad del funcionario.

Así las cosas, ¿Qué ocurre entonces si algún funcionario incumple este deber? ¿Quién responde? ¿Será necesario identificar al funcionario infractor, o responderá el órgano por él? Todas estas preguntas quedan sin respuesta en la ley, en sus reglamentos, y nos vemos en la necesidad de sentar las bases del régimen de responsabilidad, primero analizando las normas que lo avalan

Nuestra Constitución Política establece en su artículo 38 inciso segundo, el régimen general de Responsabilidad del Estado, estableciendo al efecto que:

“Cualquier persona que sea lesionada en sus derechos por la Administración del Estado, de sus organismos o de las municipalidades, podrá reclamar ante los tribunales que determine la ley

Al respecto el artículo 4º de la Ley de Bases Generales de la Administración del Estado (LOCBGAE)¹⁰⁴, establece que :

“El Estado será responsable por los daños que causen los órganos de la Administración en el ejercicio de sus funciones, sin perjuicio de las responsabilidades que pudieren afectar al funcionario que los hubiere ocasionado”.

A su vez la Ley de Bases de Procedimientos Administrativos, establece en su artículo 17º, que las personas en sus relaciones con la Administración, tienen derecho a:

“b) Identificar a las autoridades y al personal al servicio de la Administración, bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos”; y,

“g) Exigir las responsabilidades de la Administración Pública y del personal a su servicio, cuando así corresponda legalmente”.

Tenemos entonces que las normas que regulan los actos y procedimientos de la Administración, nos entregan las bases para establecer la responsabilidad del Estado por los daños causados por los órganos y sus funcionarios, y para identificar a los funcionarios responsables, exigiendo su responsabilidad y del órgano que está detrás.

Esta especie de responsabilidad debemos calificarla como una “falta de servicio” por parte del órgano, en la cual como dice BARROS *“está siempre implícito que alguien de carne y hueso actuó con negligencia en sus deberes*

¹⁰⁴ Ley N° 18.575

*funcionarios*¹⁰⁵, es decir, solo si no se han cumplido estos deberes el Fisco puede resultar responsable¹⁰⁶, quedando establecido que si la conducta ha sido realizada por un determinado funcionario, al reclamarse la responsabilidad del Estado, ésta es imputada no a la persona del funcionario sino a su función pública, con tal que pueda ser *“objetivamente atribuible a la función administrativa”*¹⁰⁷. De este modo, por el funcionario de CORFO que incumple su deber de confidencialidad en el ejercicio de su función administrativa de certificación, responderá el órgano público CORFO, que dará lugar a responsabilidad del Estado.

Al tratar derechamente el deber de información que pesa sobre funcionarios públicos, BARROS estima que consiste en un deber de reserva que *“debe entenderse aplicable a órganos públicos que ejercen funciones de fiscalización”*¹⁰⁸, y por esta razón es que incluso se encuentran sujetos a la amenaza de la sanción penal establecida en el artículo 247 inciso primero del Código Penal que establece que:

“El empleado público que, sabiendo por razón de su cargo los secretos de un particular, los descubriere con perjuicio de éste, incurrirá en las penas de reclusión menor en sus grados mínimo a medio y multa de seis a diez unidades tributarias mensuales”

Es decir, el legislador considera como un bien jurídico altamente ponderado y protegido en nuestro derecho al “deber de reserva” o “deber de confidencialidad en la información”, sobre todo si es cometido por funcionarios

¹⁰⁵ BARROS, Enrique. *Tratado de Responsabilidad Extracontractual*. Ed. Jurídica, 2007. P. 498.

¹⁰⁶ Ibid.

¹⁰⁷ BARROS, Enrique. Ob. Cit. P. 499

¹⁰⁸ BARROS, Enrique. Ob. Cit. P. 556

públicos, considerando sanciones no solo civiles sino también de carácter penal.

Entonces, aclarando el panorama, constatamos que en la obligación establecida por el legislador en la ley 20.241 a los funcionarios de CORFO de guardar confidencialidad respecto a los contratos que certifiquen y sus antecedentes, el estándar de conducta razonable exigido es justamente la no divulgación de la información, cuestión que si es vulnerada, sólo generará responsabilidad del Estado en la medida en que haya daño (porque si no hay daño, no hay responsabilidad), y que el funcionario haya incurrido en el ilícito con ocasión del ejercicio de su función administrativa de certificación, teniendo acceso a la información confidencial con ocasión de ésta. Aplicamos el principio general de nuestra legislación referido a quien comete daño, debe pagar, el cual funda nuestro sistema de responsabilidad civil en el artículo 2314 del Código Civil.

Otra posibilidad de acción, junto con perseguir derechamente la responsabilidad civil de los órganos de la administración, se encuentra en la Ley de Propiedad Industrial N° 19.039, con una modificación introducida por la Ley 19.996, que viene a establecer normas respecto a los “secretos empresariales” y su vulneración.

En efecto el artículo 86 de la ley de Propiedad Industrial establece que se entiende por secreto empresarial *“todo conocimiento sobre productos o procedimientos industriales, cuyo mantenimiento en reserva proporciona a su poseedor una mejora, avance o ventaja competitiva”*, concepto que calza íntegramente con lo que ya venimos analizando.

Siguiendo con esta regulación el siguiente artículo 87 define el estándar de conducta respecto a lo que constituirá “violación del secreto empresarial”, entendiéndose por tal:

“la adquisición ilegítima del mismo (del secreto empresarial¹⁰⁹), su divulgación o explotación sin autorización de su titular y la divulgación o explotación de secretos empresariales a los que se haya tenido acceso legítimamente pero con deber de reserva, a condición de que la violación del secreto haya sido efectuada con ánimo de obtener provecho, propio o de un tercero, o de perjudicar a su titular¹¹⁰”.

Sin perjuicio de que estas normas contienen un régimen de responsabilidad civil, que tiene la virtud de ser bastante específico, e inclusive el artículo 88 de esta ley establece que a la infracción de estas normas de secreto empresarial se aplicará el régimen de responsabilidad del artículo 106 y siguientes, que contempla las normas de observancia de los derechos de propiedad industrial, estableciendo los conceptos por los que el afectado puede demandar civilmente, dando la opción de solicitar la indemnización de perjuicios conforme a reglas generales o a alguna de las reglas del artículo 108 –materia que es propia de análisis de la propiedad industrial –, lo cierto es que estimamos que este sistema puede servir de orientación, pero no puede aplicarse a la vulneración del deber de reserva del funcionario público a efectos de la ley 20.241, justamente por la razón que subrayamos el artículo 87 recién mencionado, esto es, que el régimen de responsabilidad contemplado en esta ley, sólo se aplica a condición de que la vulneración haya sido realizada con el ánimo de obtener provecho propio o de un tercero, o con el ánimo de perjudicar,

¹⁰⁹ El paréntesis explicativo es nuestro.

¹¹⁰ El subrayado es nuestro.

cuestión que para efectos procesales, es muy difícil probar, haciéndose casi inaplicable a nuestro juicio.

A diferencia de éste, el hecho de aplicar el sistema general de responsabilidad del funcionario público por falta de servicio del órgano, no exige la prueba ningún ánimo – como lo es justamente el régimen de responsabilidad civil general – sino que deberá probarse la culpa (mediante la vulneración del estándar de conducta), el nexo de causalidad entre infractor y daño, y en definitiva, el daño mismo, que como veremos puede manifestarse con la sola vulneración del deber de secreto, no exigiéndose un ánimo especial por parte del infractor.

Ahora bien, queremos dejar planteada la siguiente pregunta que nos surge: ¿Cómo indemnizar razonablemente el daño producido por la divulgación de la información confidencial contenida en los contratos, y de que manera valorizar ese daño con la expectativa del contribuyente de terminar la investigación encargada en un proyecto, proceso o prototipo nuevo, que puede ser muy costoso a valor de mercado? La pregunta es larga, y de difícil solución, veamos por ejemplo, si un inversionista encarga una investigación para su empresa orientada a obtener un proceso nuevo de producción que le significará mejoras importantes y aumento de utilidades, se celebra el contrato –que demás está decir que comprenden un alto costo –pero al momento de certificarlo, la información es divulgada por un funcionario CORFO y ésta cae en manos de su competencia, lo que significará que ésta también podrá encargar una investigación similar, u obtener derechamente un conocimiento nuevo. La gran interrogante aquí es la valorización en términos monetarios de ese daño para efectos de la indemnización de perjuicios por parte del fisco.

Sin entrar a recoger teorías civilistas sobre qué tipo de daños deben indemnizarse, el panorama será el siguiente: De acuerdo al artículo 1556 del Código Civil, la indemnización de perjuicios comprende el daño emergente –lo que efectivamente se desembolsó –y, el lucro cesante –lo que razonablemente se habría ganado hipotéticamente de no mediar el hecho dañoso. Dentro del concepto de daño emergente podríamos estimar que el inversionista de nuestro ejemplo podría obtener indemnización de los gastos de encargo de la investigación, que es lo que efectivamente desembolsó, y que tiene posibilidad de acreditar.

El problema se genera con el lucro cesante. Siempre debemos tener conciencia de que en los temas de Innovación, e Investigación y Desarrollo, siempre van acompañados de una expectativa, o especulación, en el sentido de que al encargar una Investigación, ésta puede terminar en un gran conocimiento nuevo, como a su vez, terminar en cero, no obteniéndose resultado alguno, siendo al final del día una pérdida de dinero para el inversionista. Entonces, en estos casos, acreditar un lucro cesante se hace una tarea casi imposible; aún así, BARROS constata que los tribunales chilenos en los juicios de responsabilidad han tomado como práctica ante tan extremas exigencias probatorias del lucro cesante, conceder la indemnización de este concepto inmersa dentro de la indemnización del daño moral¹¹¹, cuestión que tampoco nos serviría ya que en el derecho chileno, se ha estimado que las personas jurídicas “sólo podrían demandar la reparación del daño moral por atentados contra su nombre y reputación”¹¹², lo cual se encuentra lejos de la reparación por la pérdida de la expectativa de obtener un producto o proceso derivado de una Investigación.

¹¹¹ BARROS, Enrique. Ob. Cit., p. 264 – 265

¹¹² ALESSANDRI, Arturo. *De la Responsabilidad Extracontractual en el Derecho Civil chileno*. Imprenta Universitaria, Santiago, 1943, p. 475. Criterio confirmado por BARROS, Enrique. Ob. Cit. P. 299

En conclusión, el concepto de “confidencialidad”, no se encuentra bien desarrollado en la ley, no tomando ésta el peso de lo que puede significar la vulneración de este deber, y sus consecuencias dañosas para el contribuyente que, por el hecho de acceder a un beneficio de incentivo tributario, y celebrar un contrato de Investigación y Desarrollo, sufre un perjuicio de parte de funcionarios de CORFO o sus asesores al momento de certificar su contrato, que puede tener graves implicancias económicas negativas para el contribuyente.

4.6 Mecanismo del Incentivo Tributario

Luego de haber revisado y desarrollado los diferentes puntos y exigencias del incentivo tributario, pasemos a analizar en detalle el mecanismo de reducción tributaria para la inversión privada en Investigación y Desarrollo.

El artículo 5º de la ley 20.241, en su primer inciso parte señalando de que se trata el incentivo, estableciendo lo siguiente:

“Los contribuyentes de la 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 impuesto de primera categoría del ejercicio, equivalente al 35% del total de los pagos en dinero efectuados conforme a los contratos de investigación y desarrollo debidamente certificados por CORFO, aun cuando las actividades de investigación o desarrollo realizadas en virtud de dichos contratos de investigación y desarrollo no se relacionen directamente con su giro. El monto del crédito a que tendrá derecho el contribuyente en cada ejercicio no podrá exceder de un 15% de su ingreso bruto anual determinado de

conformidad a lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ni el equivalente a cinco mil unidades tributarias mensuales, de acuerdo al valor de dicha unidad al término del ejercicio respectivo”.

Ya que explicitamos la letra de la ley, nos corresponde desglosar cada uno de los puntos interesantes que el mecanismo contempla.

4.6.1 Contribuyentes de primera categoría

Como vimos anteriormente sólo los contribuyentes del impuesto de primera categoría que declaren su renta efectiva mediante contabilidad completa – según lo establece el Código Tributario – pueden acceder al beneficio de esta ley, cuestión ya tratada en este trabajo.

4.6.2 Crédito contra Impuesto

Sin duda que este punto es lejos el más interesante para el contribuyente en lo que a incentivos tributarios se refiere, esto porque si recordamos la estructura del pago del impuesto de primera categoría contenido en los artículos 29 y siguientes de la Ley de la Renta, tenemos que para determinar la renta líquida imponible del ejercicio debe tomarse como base el ingreso bruto, descontando los costos y gastos, aplicando corrección monetaria, para luego a ese resultado aplicar el 17% de impuesto; lo que está haciendo este incentivo es actuar directamente como una reducción a nivel de impuesto, y no de la base imponible, cuestión tremendamente beneficiosa para el contribuyente, ya que podrá pagar derechamente menos impuesto de primera categoría,

El porcentaje de impuesto a descontar es de un 35% del valor de los pagos efectuados por el contribuyente dentro del ejercicio en virtud de Contratos de

Investigación y Desarrollo. Veremos dos ejemplos a continuación que grafican de forma genérica las diferencias en la utilización del gasto a nivel de base imponible y a nivel de impuesto:

a) Efecto a nivel de base imponible:

Ingreso bruto.....	1000
Costos.....	(200)
Gastos.....	(100)
Pago Contrato I+D.....	(100)
=====	
RLI ¹¹³	600 / 17% (Imp. 1º Categ.)
Total de impuesto a pagar... ..	<u>102</u>

b) Efecto a nivel de impuesto

Ingreso bruto.....	1000
Costos.....	(200)
Gastos.....	(100)

RLI ¹¹⁴	700 / 17% (Imp. 1º Categ.)
Gasto por Contrato I+D	(65)
RLI (Ajustada)	635
Impuesto a pagar.....	108
Crédito contra impuesto I+D.....	(35)
Total a pagar.....	<u>73</u>

¹¹³ No hemos considerado la Corrección Monetaria para efectos de simplificar el ejercicio.

¹¹⁴ No hemos considerado la Corrección Monetaria para efectos de simplificar el ejercicio.

El ejemplo deja claridad absoluta respecto al incentivo, y evidentemente resulta más favorable descontar los pagos efectuados por los contratos I+D contra el Impuesto de Primera Categoría, que como gasto del ejercicio. Podemos apreciar que el mecanismo de incentivo brinda al contribuyente del ejemplo la posibilidad de pagar un valor 73 de impuesto, en vez de un valor 102 si descontara totalmente como gasto los pagos efectuados, diferencia que contribuye a un ahorro significativo de impuestos (los cuales evidentemente están sujetos a variación según el nivel de ingreso bruto, costo y gasto del contribuyente).

El inciso segundo del artículo 5º de la ley, establece el caso en que al imputar el crédito del 35% del beneficio contra el impuesto de primera categoría, se produzca un remanente de crédito, el legislador optó por no dar derecho a devolución en caso de producirse éste, pero sí estableció que puede usarse como remanente para ser imputado contra el impuesto de primera categoría que corresponda pagar en los ejercicios siguientes, debidamente reajustado, hasta agotarlo completamente.

Debemos mencionar también que para efectos del cálculo del crédito de 35%, se deberá considerar la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) entre el último día del mes anterior al pago efectivo, y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio, quedando así debidamente reajustado el valor del crédito.

Así las cosas, resulta es diáfano concluir que el mecanismo de crédito contra impuesto es beneficioso para el contribuyente en los números, ya que efectivamente resulta un incentivo real para la inversión privada esta reducción de la carga impositiva.

4.6.3 Rebaja como gasto necesario

Sin perjuicio que el primer inciso del artículo 5º menciona la estructura fundamental del incentivo tributario, el legislador dejó establecido en el inciso cuarto del mismo, la situación correspondiente a la parte del pago en dinero que hace el inversionista por Contratos de Investigación y Desarrollo que no constituye crédito contra impuesto.

En efecto, el contribuyente tiene derecho –aparte de la rebaja del 35% de los pagos contra el impuesto de primera categoría – a rebajar en calidad de “gasto necesario para producir la renta” (de acuerdo al concepto contenido en el artículo 31 LIR) aquella parte del contrato que no constituye crédito, es decir el 65% restante del pago efectuado, y aún cuando –sigue la ley – las actividades realizadas en virtud de estos contratos no se relacionen directamente con su giro.

Utilizando el ejercicio explicativo anterior podemos ver que el mecanismo completo de la ley se refleja en ambos niveles de determinación del impuesto, esto es, el pago es utilizado en parte como crédito contra el impuesto a pagar, y el saldo que no se imputa como crédito es utilizado a nivel de la base imponible ajustando la Renta Líquida Imponible de primera categoría.

4.6.4 Pagos en dinero por Contratos I+D

Ya expuesto el funcionamiento del mecanismo, resulta necesario agregar que el legislador es claro al establecer la cantidad porcentual de reducción tributaria. Esta corresponde a un 35% de los pagos en dinero efectuados en el ejercicio por concepto de Contratos de Investigación y Desarrollo contra impuesto, y un 65% de esos como gasto necesario, lo cual nos lleva a

comprender que se trata de gastos pagados efectivamente en dinero, no bastando que se encuentren devengados.

De esta manera, estos pagos tampoco se corresponden con el concepto del artículo 31 de la LIR, de gastos adeudados o pagados, en los cuales es posible contabilizar gastos que se encuentren adeudados pero aún no pagados, permitiéndose sólo la reducción de un porcentaje de los pagos¹¹⁵, que no cuentan como gasto, sino como crédito contra el impuesto de primera categoría.

4.6.5 Contratos debidamente certificados por CORFO

Nos remitimos a todo lo ya expuesto en este trabajo respecto a la forma en que un Contrato de Investigación y Desarrollo queda “debidamente certificado por CORFO”, en este caso, por su órgano dependiente, INNOVA CHILE.

4.6.6 No relacionados directamente con el giro

Respecto a este punto, podemos decir que en virtud de la estructura básica de determinación de la Renta Líquida Imponible del ejercicio, el legislador tributario ha expresado en el artículo 31 de la LIR los gastos susceptibles de reducirse respecto al ingreso bruto obtenido por el contribuyente en un ejercicio determinado. Aún más, dentro de los requisitos fundamentales de un gasto es que se relacione directamente con el giro del negocio o empresa que se desarrolla.

El legislador fue mas allá apartándose de este concepto, y estableciendo que los contribuyentes pueden acceder a este beneficio aun cuando las

¹¹⁵ Así también la Circular N°61 del 2008 de SII, en las Instrucciones sobre la materia, apartado III, N°3 letra c)

actividades que realicen en virtud de estos Contratos de Investigación y Desarrollo “*no se relacionen directamente con su giro*”, dejando por sentadas las bases para la inversión en estas materias de cualquier tipo de rubro o negocio, y que no necesariamente se dediquen a la actividad de Investigación o Desarrollo.

Claramente esta constituye una mejora en el concepto de la inversión en la materia respecto al antiguo mecanismo de descuento de gastos por investigación científica y tecnológica contemplado por el artículo 31 N° 11 de la LIR –el cual ya ha sido objeto de análisis en este trabajo – que sólo autoriza a descontar los gastos incurridos con tal que éstos se relacionen directamente con el giro de la empresa, aún cuando no hayan sido necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, concepto que nos parece bastante desactualizado, y que a su vez a ley 20.241 vino a ampliar considerablemente.

4.6.7 Monto límite del crédito tributario

El legislador ha establecido un monto límite de crédito tributario susceptible de ser descontado directamente contra el impuesto, que consiste en dos formas de tasas, contempladas de modo alternativo, de manera que el monto tope va a operar cuando se cumpla primero con cualquiera de estas tasas.

En efecto, el mismo inciso primero del artículo 5° de la ley, estima que el monto del crédito a que tendrá derecho el contribuyente no podrá exceder de un 15% de su ingreso bruto anual (el artículo 29 de la LIR establece que se entiende por ingreso bruto y como se computan), ni de cinco mil unidades tributarias mensuales (5000 UTM, correspondiente aproximadamente a USD \$400.000), de manera que podemos apreciar que ambos límites están

concebidos de modo que el que se cumpla primero será el tope que operará, pudiendo o no cumplirse el otro.

El problema que generan estas limitaciones es que si bien el porcentaje de crédito entregado como beneficio es alto, y a su vez interesante para el contribuyente interesado en invertir, dado el carácter fuertemente oneroso que pueden tener estos Contratos de Investigación y Desarrollo, el beneficio podría quedar seriamente limitado con la aplicación de estos montos tope de 15% de los ingresos brutos, o de 5000 UTM, disminuyendo entonces la intensidad y el carácter atractivo del incentivo tributario. Este es uno de los puntos a modificar a nuestro juicio, para que el beneficio sea realmente interesante a la hora de que un privado quiera invertir en Investigación o Desarrollo.

4.6.8 Financiamiento público y beneficio tributario

Resulta menesteroso tocar este punto, para dejar en claro que ocurre ante la situación en que la actividad de Investigación y Desarrollo, sea desarrollada y financiada en parte con la obtención de recursos públicos, y también con aporte privado correspondiente a desembolsos de dinero por parte del contribuyente.

Tanto el inciso final del artículo 5º de la ley, como la letra f) del N°3 del apartado III de las Instrucciones dadas por el SII en la circular N° 61 de 2008, dejan en claro que dada esta situación mencionada, el beneficio tributario de crédito sólo va a hacerse efectivo para la parte de la actividad que haya sido financiada con desembolsos de dinero del contribuyente, para la cual debe presentar una declaración jurada ante el SII.

4.6.9 Criterios del SII respecto a la aplicación de la Ley 20.241

Hasta el momento se registran dentro de los pronunciamientos del SII respecto a la ley 20.241, una circular que contiene la forma de aplicación de la ley, y un oficio en respuesta a una consulta por parte de un contribuyente sobre la procedencia del crédito tributario objeto de análisis. A continuación revisaremos estos pronunciamientos.

1. Circular N° 61 del año 2008

La Circular N° 61 del año 2008, emitida por el Servicio de Impuestos Internos, observa la entrada en vigencia de la ley 20.241, estableciendo íntegramente su texto, y detallando los puntos más importantes concernientes a la aplicación del beneficio tributario y su solicitud ante este órgano.

Junto con realizar la constatación de los contribuyentes incluidos dentro del beneficio –los de primera categoría –la circular también contempló los contribuyentes que se encuentran excluidos en la letra b) N°2 del apartado III, cuales son:

“...los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren sus rentas en dicha categoría mediante una contabilidad simplificada o acogidos a un régimen de renta presunta, como también aquellos clasificados en la Segunda Categoría y los afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional de la Ley de la Renta”.

También, respecto al límite del beneficio del 15% de los ingresos brutos anuales, deja expresado los ingresos que quedan cubiertos en este concepto según el artículo 29, estos son todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades desarrolladas por el contribuyente, conforme a los

números 1 a 5 del artículo 20 LIR, exceptuándose los ingresos no renta del artículo 17 LIR. Así lo menciona la letra b) del número 4º de las instrucciones.

Cuestión interesante, y novedosa respecto a la regulación legal, es el establecimiento de un orden de imputación del crédito al impuesto de primera categoría, desarrollando al efecto una tabla con las distintas partidas imputables a este impuesto. Para efectos del beneficio tributario que analizamos, y según el número 6º de la circular, el crédito de la ley 20.241 se imputará después de aquellos créditos que el contribuyente también tenga derecho a imputar a la primera categoría, y cuyos excedentes no dan derecho a imputación en los ejercicios siguientes o a devolución del remanente, y antes de aquellos que si permiten su reembolso o devolución al contribuyente.

En el número 7º de las instrucciones del SII, podemos encontrar un apartado dedicado a la situación tributaria de los remanentes de crédito del beneficio. En efecto, como ya sabemos los remanentes de crédito imputados contra el impuesto de primera categoría, pueden ser utilizados en los ejercicios siguientes hasta que sean totalmente extinguidos, cuestión beneficiosa para el contribuyente, de manera de no perder el crédito obtenido.

Dice la letra b) del mismo número que los remanentes de dicho crédito se producen en los casos siguientes: *“cuando el impuesto de Primera Categoría no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea, porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría por disposición expresa de una ley o porque su base imponible no excede el límite exento que contempla la ley, se encuentre en situación de pérdida tributaria o el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del crédito por inversiones en actividades de investigación o desarrollo”*.

Interesante resulta constatar que la circular contempló el mecanismo completo, estableciendo como procede la deducción como crédito contra impuesto, y también la parte que no constituye crédito deduciéndola como gasto necesario, esto es, el 65% restante del contrato, y el porcentaje que exceda los montos máximos de 15% de los ingresos brutos anuales y de 5000 UTM.

La letra c) del número 8º, se encarga de señalar que para deducir el monto excluido del crédito como gasto necesario, debe darse cumplimiento a los requisitos generales establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, para aceptar un gasto como “necesario” para producir la renta de los desembolsos incurridos por el contribuyente, estos son:

- 1) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- 2) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, mediante su pago. El gasto debe tener origen en un valor real y efectivo, y no en una mera apreciación del contribuyente; y
- 3) Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad, y monto del gasto, con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnar dichos medios, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

Además, se consigna que si los desembolsos que constituyen crédito tributario, fueron contabilizados durante el ejercicio con cargo a la cuenta de gastos, éstos deberán agregarse al resultado del ejercicio (utilidad o pérdida del balance, según corresponda) debidamente reajustados. Si estos desembolsos fueron contabilizados con cargo a una cuenta de “activo”, no deben agregarse

al resultado del período, pero al término del ejercicio deben reajustarse abonando a la cuenta de resultado “Corrección Monetaria”.

La última apreciación contable que realiza la circular es referente a la situación de los gastos rechazados. A saber, se establece que a los desembolsos para Contratos de I+D en la parte que constituyen crédito contra impuesto, por tratarse de una partida imputable al valor o costo de un bien del activo de la empresa (un crédito), no le será aplicado el artículo 21 LIR que contempla el impuesto sanción a los gastos rechazados, porque no califica como gasto de este tipo.

Por último, esta circular menciona las informaciones que el contribuyente debe presentar al SII para la certificación del contrato, se repiten las menciones de la ley a la facultad fiscalizadora y certificadora de CORFO, para terminar con ejercicios prácticos que ejemplifican gráficamente la forma de realizar la deducción del crédito tributario.

a) Ejercicio práctico de aplicación del beneficio

A continuación desarrollaremos un ejercicio práctico para ilustrar las imputaciones contenidas en el mecanismo de la ley, de la forma en que el mismo SII en la circular lo ha expuesto, usando datos ficticios:

ANTECEDENTES

(a) Contribuyente de la Primera Categoría que declara su renta efectiva mediante contabilidad completa.

(b) Ingresos brutos anuales **debidamente actualizados** al término del ejercicio..... \$ 100.000.000

(c) Pagos efectivos efectuados a un Centro de Investigación y Desarrollo, debidamente autorizado por la CORFO, sin actualizar y contabilizados con cargo a cuentas de resultado (gastos).....	\$ 30.000.000
(d) R.L.I. de 1ª Categoría determinada al término del ejercicio, deducidos gastos indicados en la letra c) anterior.....	\$ 40.000.000
(e) Pagos efectivos efectuados a un Centro de Investigación y Desarrollo debidamente autorizado por la CORFO, actualizados al término del ejercicio	\$ 35.000.000
(f) Valor UTM del mes de diciembre del año comercial respectivo (supuesto).....	\$ 33.000
(g) Créditos imputables al Impuesto de Primera Categoría cuyos remanentes no dan derecho a imputación a los ejercicios siguientes ni a devolución, actualizados	\$ 2.000.000
(h) Créditos imputables al impuesto de Primera Categoría cuyos remanentes dan derecho sólo a imputación en los ejercicios siguientes, actualizados.....	\$ 1.500.000

DESARROLLO DEL EJERCICIO

(a) Determinación del monto del crédito

• Pagos efectuados a actividades de investigación y desarrollo actualizados	\$ 35.000.000
• Tasa del crédito.....	35%
• Monto del crédito: \$ 35.000.000 x 35%.....	\$ 12.250.000 =====

Cálculo de los Topes: (se considera el menor)

• <u>Límite 1:</u> 15% de los Ingresos Brutos Anuales Actualizados: \$ 10.000.000 x 15%.....	\$ 15.000.000
• <u>Límite 2:</u> Valor 5.000 UTM Diciembre 5.000 x \$ 33.000	\$165.000.000 =====

- **Monto crédito a utilizar:** Por exceder el monto del crédito de uno de los límites que establece la ley, se invoca hasta el monto del límite menor (en este caso el Límite 1)..... **\$ 12.250.000**
=====

(b) Imputación del crédito al impuesto de Primera Categoría

- R.L.I. 1ª. Categoría antes del reconocimiento de los gastos de investigación y desarrollo como crédito..... \$40.000.000
- **Más:** Monto crédito a utilizar según determinación letra a) anterior..... **\$ (12.250.000)**
- R.L.I. de 1ª. Categoría Definitiva..... \$ 27.750.000
=====
- Impuesto de Primera Categoría determinado
17% s/ \$ 27.750.000..... \$ 4.717.500
- **Menos:** Créditos cuyos excedentes no dan derecho a imputación ni a devolución, actualizados..... \$ (2.000.000)
- **Menos:** Créditos cuyos excedentes dan derecho a imputación en los ejercicios siguientes, actualizados..... **\$ (1.500.000)**
- Saldo impuesto Primera Categoría..... \$ 1.217.500
- **Menos: Crédito por inversiones en actividades de investigación y desarrollo hasta tope menor**..... **\$ (12.250.000)**
- **Remanente de crédito** por actividades de investigación y desarrollo a imputar en los ejercicios siguientes al impuesto de Primera Categoría, debidamente actualizado..... **\$ (11.032.500)**
=====

(c) Parte de los pagos destinados a actividades de investigación y desarrollo que constituyen gasto necesario para producir la renta

• Pagos efectuados a actividades de Investigación y Desarrollo, sin actualizar	\$ 30.000.000
• Menos: Pagos recuperados como crédito.....	<u>\$ (12.250.000)</u>
• Pagos que constituyen un gasto necesario para producir la renta cuando se cumpla con los requisitos generales exigidos por el inciso primero del artículo 31 de la LIR.....	\$ 17.750.000 =====
(d) <u>Recuperación pagos destinados a actividades de investigación o desarrollo</u>	
• Monto recuperado como crédito en el mismo ejercicio en que se efectuó el pago mediante su imputación al impuesto de Primera Categoría.....	\$ 1.217.500
• Remanente de crédito a recuperar en los ejercicios siguientes.....	\$11.032.500
• Monto recuperado como gasto necesario para producir la renta.....	<u>\$ 17.700.000</u>
Total pagos efectuados sin actualizar.....	\$ 30.000.000 =====

2. Oficio N° 1.266 del año 2010

En el contexto de este oficio, se solicita el pronunciamiento del SII respecto a la procedencia del crédito tributario en un contrato asociativo (entre un centro y dos o más contribuyentes), preguntándose si existen limitaciones respecto a la cantidad de contribuyentes que pueden concurrir en cada contrato.

Al respecto, el SII establece que el contrato por el cual se le ha consultado cumple con la norma legal, ya que la ley 20.241 no estableció un límite en la cantidad de contribuyentes por contrato, sólo constató que cada uno debe

obligarse por un monto mínimo de 100 UTM, y que los contribuyentes gozan del crédito solo respecto a los desembolsos realizados únicamente en virtud de dar cumplimiento a las obligaciones emanadas del contrato.

4.6.10 Situación tributaria de los contribuyentes de Impuestos Finales

Uno de los puntos importantes dentro de la legislación tributaria, que no ha sido tratado por la Ley 20.241 ni por vía administrativa es el referido a la situación de los contribuyentes de impuestos finales, ya sea de Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA), en lo referente al crédito por el impuesto pagado de primera categoría, y de qué manera afectaría en la utilización de este crédito el beneficio tributario de la ley en estudio.

Sabemos que la Ley de la Renta en sus artículos 56 N° 3 y 63, en el caso de contribuyentes de Impuesto Global Complementario o Adicional respectivamente, les otorga un crédito contra el impuesto que efectivamente pagarán, correspondiente a lo pagado por Impuesto de Primera Categoría.

A su vez, la Ley 20.241 otorga un crédito contra el Impuesto de Primera Categoría, y no contra impuestos finales, beneficio tributario otorgado sólo a nivel de tributación empresarial y no para los socios o accionistas de las empresas. Entonces, la pregunta que surge es si el crédito por el Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa y que será utilizado por los contribuyentes de impuestos finales se ve afectado o mermado por el crédito por I+D.

Para facilitar el entender del lector, graficamos el problema de la siguiente forma:

RLI Primera Categoría	100
Tasa 17%	17
Impuesto a pagar	17
Crédito pago I+D	10
Impuesto a pagar 1ª C. (después de imputado el crédito)	7
Crédito contra Impuestos Finales (IGC o IA)	X

Entonces, ¿Cuánto será el monto de crédito a utilizar por los contribuyentes de Impuestos Finales? ¿El monto del Impuesto de Primera Categoría pagado antes del crédito o el monto posterior a su imputación?

En nuestra opinión, y en vista que el punto no ha sido tratado por la Ley 20.241 ni por nuestra autoridad fiscal, no podemos sino concluir que el crédito por el Impuesto de Primera Categoría pagado tiene el tratamiento normal de los créditos de este tipo, no viéndose afectado por el crédito por I+D, teniendo el contribuyente de impuesto final derecho a la totalidad del crédito por el Impuesto pagado por la empresa, ya que el crédito I+D se trataría de una forma de pago de dicho impuesto –establecida por la ley como incentivo – y no afectaría de esta manera la integridad del crédito al momento de ser utilizado contra retiros y distribuciones a los socios o accionistas¹¹⁶.

¹¹⁶ Esto sin perjuicio que el crédito puede ser objeto de variaciones al momento de su anotación y posterior deducción del Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

4.7 Crédito por I+D y Reorganizaciones Empresariales

Otro tema que resulta interesante analizar radica en la situación del crédito tributario por I+D frente a las distintas formas jurídicas de reorganizaciones empresariales, que tienen por objeto hacer más eficiente el desarrollo del negocio y aliviar la carga impositiva total de la empresa.

En efecto, en la mayoría de los casos en que tienen lugar este tipo de reorganizaciones el crédito por I+D se pierde, y no puede ser aprovechado por la nueva sociedad resultante de la reorganización, en virtud del carácter personalísimo de los créditos tributarios, entendidos como beneficios otorgados por la ley en consideración al contribuyente que los generó, criterio sostenido de manera invariable por nuestra autoridad fiscal¹¹⁷.

A continuación revisamos los distintos tipos de reorganizaciones empresariales estableciendo si el crédito por I+D se conserva o se pierde en cada uno de ellos, para la sociedad resultante de la reorganización:

1. **Transformación de la sociedad:** En este tipo de reorganización, al no existir cambio de contribuyente, sino que solo cambia la forma jurídica de la sociedad (subsiste su personalidad jurídica)¹¹⁸, no podemos hablar de traspaso del crédito, y en consecuencia el crédito tributario por I+D sigue

¹¹⁷ El Servicio de Impuestos Internos en Oficio N° 3126 del año 2007 sostuvo respecto del carácter personalísimo de los créditos tributarios lo siguiente: *“Este Servicio en su jurisprudencia administrativa ha sostenido invariablemente que en los casos de reorganización de empresas, los créditos tributarios que se determinen en favor de los contribuyentes que subsisten, sólo pueden ser aprovechados o recuperados por éstos, en razón de que se tratan de créditos de carácter personalísimos, que han sido concebidos en la ley para que sean aprovechados sólo por los contribuyentes que los generen. Por lo tanto, la parte del remanente de dicho crédito tributario que proporcionalmente corresponda a los bienes que se traspasan a la nueva sociedad resultante de la división, no puede ser utilizado por ésta última empresa, precisamente por su calidad de crédito personalísimo.* (el subrayado es nuestro). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja3126.htm>

¹¹⁸ Artículo 96 de la Ley N° 18.046

en el patrimonio de la sociedad, pudiendo utilizar su remanente (de existir) en los ejercicios siguientes.

2. **División de la sociedad:** En el caso de la división en que se distribuye el patrimonio de la sociedad entre sí y otra o más sociedades que se crean¹¹⁹, efectivamente se produce un cambio de contribuyente y el crédito por I+D no podría ser traspasado a la o las nuevas sociedades, dado su carácter personalísimo¹²⁰. La sociedad original si podría utilizarlo.
3. **Fusión por creación o absorción**¹²¹: Sea que dos o más sociedades se fusionen creando una nueva sociedad (creación), o que una sociedad sea absorbida por otra ya existente (absorción), en ambos casos el crédito I+D se perderá y no podrá ser utilizado por las nuevas sociedades ya que se trata de otro contribuyente, y el crédito es personalísimo y sólo corresponde al contribuyente que los generó.
4. **Fusión Impropia:** Esta se da por la reunión del 100% de las acciones de una sociedad anónima que son adquiridas por otra sociedad anónima, configurándose la disolución de la primera¹²². En este caso, el crédito I+D se pierde al ser un contribuyente distinto del que produjo el crédito y quien estaba habilitado para su utilización.

¹¹⁹ Artículo 94 de la Ley N° 18.046

¹²⁰ Este punto de todas maneras resulta controvertido, puesto que el SII ha sostenido un criterio contradictorio, por una parte ha establecido expresamente el criterio según en el cual en la división de sociedades no existe enajenación de los activos, debido a que se trata de un acto meramente declarativo en el cual existiría una “especificación de derechos preexistentes” (ver Oficio N° 1.083 del año 2000); por otra parte el SII es de la opinión que los beneficios y los créditos que han sido generados por la sociedad matriz, no pueden ser utilizados por la sociedad naciente de la división, no reconociéndole estos “derechos preexistentes”.

¹²¹ Artículo 99 de la Ley N° 18.046

¹²² Artículo 103 N° 2 de la Ley N° 18.046, regulado como causal de disolución de las S.A.

5. **Aporte del activo y pasivo a otra sociedad:** Consiste en la transferencia que una sociedad hace a otra de sus bienes, derechos, créditos y obligaciones. En este caso, tampoco hay traspaso del crédito I+D, al ser un crédito de carácter personalísimo y que sólo puede beneficiar al contribuyente que lo generó.

V. LEY N° 20.570 QUE MODIFICA LA LEY N° 20.241¹²³

En el período en que transcurría la confección y corrección de esta tesis de grado, vimos como el Ejecutivo con fecha 01 de Marzo de 2011 presentaba un proyecto de ley que venía a establecer modificaciones y mejoras a la Ley N° 20.241, el cual finalmente se convirtió en la Ley N° 20.570, publicada en el Diario Oficial del día 06 de Marzo de 2012. La nueva ley efectivamente establece modificaciones e introduce mejoras a nuestra cuestionada ley 20.241 de incentivo tributario para la Investigación y Desarrollo

El mensaje del proyecto de ley suscrito por el Presidente de la República¹²⁴, junto con realizar la constatación de la importancia para un país de invertir en Investigación y Desarrollo, y de la escueta cifra de este tipo de inversión en Chile, menciona que el objeto de la ley modificatoria es justamente la introducción de mejoras a la actual ley 20.241 que la acerquen realmente a un incentivo para los contribuyentes a la inversión en Investigación y Desarrollo.

Algunas de las modificaciones planteadas resultan bastante novedosas para los términos de la ley anterior, verbigracia, se propone la reducción del porcentaje del crédito de un 35% a un 30%, en orden a que se plantea también un crédito tributario para la investigación “intramuros”, es decir, que el propio contribuyente dentro de su empresa puede generar actividad de Investigación y Desarrollo sin recurrir a los centros registrados por CORFO, y de todas maneras gozar del crédito, abandonando entonces el concepto actual del beneficio que contempla exclusivamente la actividad “extramuros”, esto es, con

¹²³ El proyecto de ley fue presentado por el ejecutivo en el parlamento, número de boletín 7503-19, ingresado el 01 de Marzo de 2011, disponible en el sitio web: http://sil.senado.cl/cgi-bin/index_eleg.pl?7503-19, y la Ley 20.570 fue publicada en el Diario Oficial de fecha 06 de Marzo de 2012

¹²⁴ Mensaje N° 575 – 358, de 04 de Enero de 2011

centros registrados, cuestión que con la nueva modificación se da la opción para desarrollar la actividad “intramuros” o “extramuros”.

Otras modificaciones que iremos revisando con detalle, son por ejemplo, la ampliación del monto límite de 5.000 UTM a 15.000 UTM (aumento de USD \$400.000 a USD\$1.2 MM, la redefinición de los conceptos de Investigación y Desarrollo, que ahora contemplan los distintos tipos de Investigación definidos por la OECD, la exclusión de la aplicación del artículo 21 LIR en la actividad de I+D, etc.)

5.1 Redefinición de los conceptos de Investigación y Desarrollo

Tal como hemos revisado los conceptos de la ley 20.241, la modificación legal propone nuevos conceptos de Investigación y Desarrollo, que a su vez se hacen más específicos, y que contemplan la triple distinción que la OECD realiza entre la investigación básica, aplicada, y el desarrollo experimental, sustituyéndose así las letras a) y b) del artículo 1º, por las siguientes:

“a) Investigación: la búsqueda metódica que tenga por objeto generar nuevos conocimientos en el ámbito científico o tecnológico, la que podrá ser básica o aplicada. Se entiende por 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 consiste también en trabajos originales realizados para adquirir nuevos conocimientos; sin embargo, está dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico. Para efectos de esta Ley la expresión

“Investigación” se entenderá referida tanto a la investigación básica como a la investigación aplicada.

b) Desarrollo Experimental: En adelante indistintamente “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, siempre que el resultado buscado envuelva algún grado de novedad y permitan o faciliten la resolución de alguna incertidumbre científica o tecnológica. Asimismo, se comprende el desarrollo de programas informáticos, siempre que dicho desarrollo dé lugar a mayor 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.^{125”}

Son novedades aquí explicitadas respecto al actual concepto, por una parte, la incorporación de la investigación básica (que anteriormente había quedado excluida) que persigue la obtención de un conocimiento con prescindencia de si eso va o no a generar una aplicación u obtención de una ventaja comparativa, incentivándose así al privado derechamente a investigar, y nada más, cuestión que nos parece un avance significativo.

En un segundo orden, se ha incluido el concepto de Desarrollo Experimental, y que debe utilizarse indistintamente dentro de la ley como “Desarrollo”, concepto correcto que en principio fue definido por la OECD¹²⁶.

¹²⁵ Artículo único, N° 3 punto i)

¹²⁶ OECD. Manual de Frascati. Ob. Cit. P.30

Otra novedad relevante –excluida en la Ley N° 20.241 – que hoy se incluye en el concepto de “desarrollo experimental” del artículo 1° letra b) es la incorporación del desarrollo de programas informáticos como una actividad susceptible de obtener el crédito, siempre y cuando se haga con el objetivo de resolver en forma sistemática una incertidumbre científica o esté destinada a mejorar un proceso o producto, tópico que nos resulta tremendamente relevante, el cual consideramos un buen avance.

5.2 Modificación en el concepto de Centros de Investigación

Recordemos que la ley anterior exige que para que un Centro de Investigación pueda registrarse resulta menesteroso que su “actividad principal” sea la de Investigación y Desarrollo, en efecto, la nueva ley elimina este requisito limitándose a exigir a los centros “que realicen” labores de Investigación y Desarrollo.

Se realiza una observación respecto a las dudas que generó la imprecisión en el uso de las conjunciones “o”, e “y”, entre la palabra Investigación, y la palabra Desarrollo. Se zanja la discusión sustituyendo la conjunción “o”, por la conjunción “y”, todas las veces que ésta aparece.

Por último, tal como se encuentra contenido en la misma definición, la alusión al reglamento para que éste establezca los criterios de determinación de si las labores de I+D de un centro constituyen la “actividad principal” se acaba, y se reemplaza diciendo que el reglamento *“establecerá los criterios o parámetros objetivos para determinar cuándo las actividades desarrolladas por tales Centros constituyen labores de investigación y desarrollo”*¹²⁷.

¹²⁷ Artículo único, N°3 punto ii)

5.3 Concepto de Contrato de Investigación y Desarrollo

El tenor literal de la letra d) del artículo 1º hoy contempla que el Contrato de Investigación y Desarrollo, es el suscrito entre un contribuyente y un Centro de Investigación. La nueva ley elimina la frase “un contribuyente”, y la reemplaza por la frase “uno o más contribuyentes”, en relación directa a la posibilidad de contar con contratos asociativos que comprenden más de un contribuyente. Aparte, se eliminar también la conjunción “o”, y se reemplaza por “y”, para mencionar el concepto de Investigación y Desarrollo.

5.4 Nuevo concepto de “Proyecto de Investigación y Desarrollo”

La nueva ley contempla la introducción de un concepto novedoso, agregando la letra f) al artículo 1º, que es el de Proyecto de Investigación y Desarrollo, el cual:

“Es el conjunto de actividades realizadas por los contribuyentes utilizando sus propias capacidades o de terceros, que tenga por objeto la realización o ejecución de actividades de investigación, desarrollo, o ambas, conforme ellas se definen en el presente artículo, siempre que sea relevante para el desarrollo del país y se lleven a cabo principalmente dentro del territorio nacional, según lo establezca el señalado en el artículo 16. Una vez certificado un proyecto de investigación y desarrollo de conformidad a lo establecido en el Título III, los gastos en que incurran los contribuyentes para la realización de dicho proyecto, cumpliéndose los demás requisitos de esta ley, darán derecho a los beneficios tributarios establecidos en dicho Título.”¹²⁸

¹²⁸ Artículo único, N°3, punto iv)

Esta definición comprende dos novedades en comparación con la regulación anterior de la ley. Por un lado, se comienza a esbozar el concepto de actividad de Investigación y Desarrollo “intramuros”, estableciendo que se trata de actividades que los contribuyentes realicen utilizando sus propias capacidades y que tengan por objeto la realización de labores de Investigación, Desarrollo, o ambas. Por otro lado, se incluye una exigencia no incluida anteriormente respecto a que las actividades se lleven a cabo principalmente dentro del territorio nacional, de modo de incentivar la I+D en nuestro país.

5.5 Reemplazo de actividad excluida de I+D

El nuevo inciso segundo del artículo 1º, contiene una modificación respecto a una de las actividades excluidas. En efecto, el antiguo punto vii) del mismo establece como actividad excluida de Investigación y Desarrollo *“la constitución de propiedad intelectual o industrial que pudiere resultar de labores de investigación o desarrollo”*, la cual fue eliminada, reemplazándose por la siguiente:

“vii) La realización o contratación de estudios de mercado y de comercialización”

Esta modificación responde a la crítica que nosotros habíamos ya formulado, y que había sido discutida anteriormente en el contexto del segundo informe de hacienda por el H. Senador García Ruminot¹²⁹, como parte de la tramitación constitucional de la ley 20.241, quien planteó la necesidad de que el incentivo tributario cubriera los desembolsos de dinero hasta el final de un proyecto de Investigación y Desarrollo, incluyendo los costos de registro e inscripción de propiedad intelectual o industrial del producto, o proceso nuevo

¹²⁹ Historia de la Ley 20.241. Ob. Cit. P. 274

generado, iniciativa que no prosperó en el texto definitivo de la ley, pero que revive unos años después con la introducción de reformas.

Nos da la impresión, que las modificaciones en este sentido de la Ley 20.570 han recogido la necesidad de acompañar al contribuyente con el incentivo tributario hasta el momento de constitución de la propiedad intelectual o industrial, eliminando éstas del catálogo de actividades excluidas de I+D, y reemplazándola por la realización o contratación de estudios de mercado o comercialización, materia que efectivamente excede los límites de la Investigación y Desarrollo, por tratarse de gastos orientados a insertar el nuevo producto en el mercado y maximizar las utilidades, y no dicen relación con la actividad de Investigación y Desarrollo propiamente tal.

Justamente se explicita esta novedad, agregando los siguientes tres últimos incisos al artículo primero de la ley 20.241:

“Tratándose de actividades asociadas a la constitución de derechos de propiedad industrial, consistentes en patentes de invención, modelos de utilidad, y diseños y dibujos industriales, todo ello al amparo de la ley N° 19.039, de Propiedad Industrial; de derechos de autor sobre programas computacionales, al amparo de la ley N° 17.336, de Propiedad Intelectual; y de derechos de protección sobre nuevas variedades vegetales, al amparo de la ley N° 19.342, que Regula Derechos de Obtentores de Nuevas Variedades Vegetales, las actividades necesarias para la constitución de los derechos respectivos, 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.

Las actividades descritas en el inciso precedente podrán ser incorporadas ya sea en la solicitud original de certificación del correspondiente contrato o proyecto, o bien con posterioridad, rigiéndose en este último caso por el mismo procedimiento para la certificación de contratos y proyectos de investigación y desarrollo, en cuanto sea aplicable.

Para los efectos de la presente ley, se entenderá que la expresión “investigación y desarrollo” comprende a las actividades de investigación, desarrollo o ambas.¹³⁰”

Queda claridad entonces respecto a la prevención que hicimos a esta nueva normativa, en la cual se incluyen las actividades necesarias de constitución, servicios profesionales, informes periciales, defensas ante eventuales oposiciones al registro, y costos de publicación, de los derechos de propiedad industrial, derechos de autor sobre programas computacionales, y derechos de protección sobre nuevas variedad vegetales, los cuales ahora con la nueva modificación quedarán cubiertos con el beneficio tributario.

5.6 Reducción del período de operación de un Centro de Investigación

Recordemos que el artículo 2º de la ley 20.241 contiene cuatro requisitos copulativos con los que un centro debe cumplir para ingresar al registro llevado por CORFO al efecto, resumidamente son: contar con organización y medios suficientes, desarrollo de actividades de I+D por 24 meses, sistemas de

¹³⁰ El subrayado es nuestro

administración financiera-contable adecuados, y declaración jurada de veracidad.

En efecto, se introducen cambios al primer, segundo y tercer requisito mencionados, quedando de la siguiente manera:

“i) Contar en el país con una organización y medios, tanto personales como materiales, suficientes para realizar actividades de investigación y desarrollo.

Se entenderá que el centro cuenta con suficiente experiencia si éste acredita la ejecución de a lo menos un proyecto relacionado con una o más actividades de las descritas en las letras a) y b) del artículo 1º, en los últimos 36 meses anteriores a la fecha de presentación de sus antecedentes”

ii) Haberse encontrado en funcionamiento, ejerciendo actividades de investigación y desarrollo, durante al menos los seis meses anteriores a la solicitud de inscripción en el Registro.

iii) Contar con mecanismos que reflejen fiel y claramente la cuenta de aquellos gastos que serán realizados en el marco del proyecto.”

El cambio en el primer requisito, fue objeto de una indicación parlamentaria, en virtud de la cual se precisó el concepto de la suficiencia con que los centros deben contar. En este sentido, los Centros de Investigación al menos deben acreditar la ejecución de un proyecto relacionado con actividades de I+D en los 36 meses anteriores a la presentación de sus antecedentes. Estimamos que esta indicación no ha sido afortunada en correlación con el propósito de ampliar el espectro de centros que pueden desarrollar este tipo de actividades.

Respecto al segundo punto, corresponde a un acertado cambio, el cual dentro de nuestras críticas ya habíamos constatado anteriormente, a saber, que el plazo mínimo de desarrollo de operaciones de 24 meses por parte de un Centro de Investigación para obtener el registro es excesivo, y su reducción actual a sólo 6 meses, incluye y amplía el espectro para otros centros que tenían o tienen menor antigüedad y que por esta razón no podían pasar a ser centros registrados, ni trabajar con contribuyentes que quisieran optar por este beneficio tributario.

La otra modificación, viene a eliminar el carácter abstracto de la norma actual referido a contar con un sistema de administración financiera-contable adecuado, para efectos del seguimiento de los contratos, siendo reemplazado por la sencilla exigencia de contar con un mecanismo que refleje de manera fiel y clara los gastos realizados en actividades de I+D.

5.7 Contrato asociativo de I+D

Respecto a este punto, la anterior ley no contemplaba el contrato asociativo, que es aquel que pueden celebrar dos o más contribuyentes con un Centro de Investigación, sino que fueron las normas de certificación de contratos dictadas por CORFO las encargadas de mencionar el asunto, ateniéndose eso sí al mínimo de 100 UTM por contribuyente establecido en el artículo 3º inciso primero.

En virtud de esta situación, es que la nueva ley introduce la frase siguiente al inciso primero del artículo 3º de la ley estableciendo 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 ellos¹³¹”.

Como constatamos, queda establecida la necesidad de compromiso por parte del contribuyente de pagar al menos la cantidad de 100 unidades tributarias mensuales, cuestión que debe ser indicada en el contrato y al monto que asciende cada pago.

5.8 Derogación del artículo 4º: Personas relacionadas

Tal como hemos revisado, el artículo 4º de la anterior ley expresaba la prohibición de acceder al beneficio por parte de los contribuyentes relacionados con los Centros de Investigación, bajo la definición del artículo 100 de la ley 18.045. En efecto, esta limitación es injustificada, llegando a límites tan poco razonables pensando por ejemplo que una empresa que está relacionada con un centro, no podría obtener el beneficio encargando una investigación a éste mismo, teniendo que encargarlo a otro desconocido, cuestión que no tiene ninguna razón de peso en su mantención.

Otro argumento para eliminar esta prohibición, es que la nueva ley propone el uso del beneficio para “Contratos de Investigación y Desarrollo” en modalidad “intramuros”, es decir, será la propia empresa que usando sus capacidades propias o de terceros realizará esta actividad por su cuenta accediendo al beneficio y sin tener que recurrir a los centros registrados, por tanto, es diáfano concluir que el artículo 4º debía ser derogado para incluir esta modalidad. Si

¹³¹ Artículo único, N°6, punto i)

ahora las empresas pueden investigar “intramuros”, menos complicado sería que el contribuyente y el centro –en la modalidad “extramuros” – se encuentren vinculados.

5.9 Reducción del porcentaje de crédito

La nueva modificación legal establece la reducción del porcentaje de crédito tributario respecto de los desembolsos efectuados por los contribuyentes en virtud de Contratos de Investigación y Desarrollo, de 35% a un 30%. Así lo establece el punto i) del N° 8.

La razón de esta reducción –explicitada por el mensaje de la ley – es la introducción en el proyecto de la actividad investigativa “intramuros”, de manera que al quedar equiparada con la modalidad “extramuros”, se decide igualar el beneficio para ambos tipos de inversión, quedando el artículo 5° inciso primero de la siguiente manera:

“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 impuesto de primera categoría del ejercicio, equivalente al 30% del total de los pagos en dinero efectuados conforme a los contratos de investigación y desarrollo debidamente certificados, celebrados con centros de investigación y desarrollo registrados...”

A mayor abundamiento, el nuevo artículo 18 inciso 2°, introduce el detalle de la conformación de la base a la cual se le aplicará el 30% que se imputará como crédito, la cual se comprende del total de pagos por conceptos de gastos corrientes, y la cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo

inmovilizado siempre que sean adquiridos en el marco de un proyecto de investigación y desarrollo (los cuales analizamos mas adelante ya que también se detallan los gastos deducibles en el nuevo artículo 17).

5.10 Ampliación del monto límite

Vimos que la anterior redacción del artículo 5º de la ley, establece ciertos montos límites en el goce del beneficio tributario, éstos son, que no puede exceder del 15% del ingreso bruto anual del contribuyente, ni de 5.000 UTM, rigiendo el límite al que primero se alcance.

Dentro de la nueva regulación del inciso primero del artículo 5º, se ha logrado observar que los montos límites son actualmente bajos –considerando las grandes cifras que puede manejar un Contrato de Investigación y Desarrollo– razón por la cual se ha suprimido el límite de 15% del ingreso bruto anual, pudiendo ascender a cualquier porcentaje de éste, pero manteniendo y ampliando el segundo límite, de 5.000 UTM a 15.000 UTM, es decir, el contribuyente ahora tendrá la posibilidad de gozar de un beneficio tributario tres veces mayor, cuestión muy acertada en la nueva normativa.

5.11 Deducción de la parte que corresponde a gasto

De modo de darle un tratamiento correlativo con el porcentaje que corresponde a crédito tributario, tenemos que la deducción de la parte que constituye gasto tiene dos novedades en la nueva normativa, al tenor del nuevo artículo 5º. Una que es bastante obvia, que al reducirse el porcentaje de deducción como crédito tributario de un 35% a un 30%, el porcentaje de deducción como gasto inmediatamente aumenta de un 65% a un 70%.

Dos, se introduce una nueva forma de deducción, esto es, si la anterior redacción se limitaba a mencionar que procedían estas deducciones aún cuando dichas actividades no sean necesarias para producir la renta del ejercicio –mención que se mantiene-, la nueva normativa agrega la opción de deducir los gastos *“en hasta diez ejercicios comerciales consecutivos contados a partir del mismo ejercicio en el que se haya otorgado la certificación correspondiente”*. De este modo, el contribuyente podrá amortizar dicho gasto hasta por el período señalado

5.12 Exclusión del artículo 21, y 31 N° 11 LIR

Sin duda un punto interesante son las exclusiones que la nueva ley realiza en virtud de otros mecanismos tributarios que podrían operar, como lo son el artículo 21° de la Ley de la Renta, que contempla un impuesto sanción para los gastos rechazados, y el artículo 31 N° 11, que como ya vimos es el antiguo mecanismo de deducción de gastos de investigación científica y tecnológica.

En efecto, el nuevo inciso quinto del artículo 5° de la ley, establece lo siguiente:

“Los desembolsos, ya sea en la parte que den derecho a crédito como en la parte que puedan ser descontados como gastos, en ningún caso serán gravados conforme a lo establecido en el artículo 21 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta”..

Nos sorprende la radicalidad con la que se ha querido proponer las modificaciones, en general, y específicamente en este punto, con el objeto de hacer funcionar el incentivo, ya que lo que se está haciendo es hacer inaplicable el impuesto del artículo 21°, a una partida vinculada con un Contrato de Investigación y Desarrollo, el cual consideraría los gastos rechazados como

retiros –para el caso de las sociedades de personas – o, aplicándoles un impuesto único de un 35% si se trata de sociedad de capital (fundamentalmente Sociedades Anónimas).

Por tanto, si ya en la regulación anterior sólo la circular N° 61 de 2008 del SII, se había limitado a establecer que el impuesto sanción del artículo 21° de la LIR no sería aplicable para la parte del beneficio que puede ser imputada como crédito tributario, la ley 20.570 en actual estudio va más allá, y establece que tampoco en el 70% restante susceptible de ser deducido como gasto tributario podrá aplicarse este impuesto sanción, eliminando este impuesto para los gastos rechazados en lo que a desembolsos de dinero por Contratos de Investigación y Desarrollo se refiere.

En efecto, el inciso final del nuevo artículo 22°, establece que si el contribuyente invocó el beneficio para pagos o bienes que no correspondan total o parcialmente a los proyectos certificados, el Servicio de Impuestos Internos (previo informe de la CORFO en que establezca que dichos pagos o bienes no se corresponden total o parcialmente con los proyectos) *“podrá impugnar el crédito o la deducción de los gastos de que se trate, conforme a sus facultades de fiscalización, determinando los impuestos, intereses y multas que correspondan”*.

Más aún, CORFO podría llegar a revocar la certificación total de un contrato en ejecución si este tipo de gastos impugnados son iguales o superiores al 20% del monto total del proyecto. Nos parece que esta norma de fiscalización si podría hacerse relevante en la impugnación de los gastos y en la cancelación de un contrato de I+D.

El inciso séptimo del artículo 5° de la ley, establece que:

“Los contribuyentes no podrán hacer uso de las franquicias establecidas en el artículo 31 N° 11 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta, respecto de los pagos incurridos en virtud de contratos de investigación y desarrollo certificados que den derecho a los beneficios tributarios establecidos en la presente ley.”

En la nueva redacción se excluye directamente la utilización del antiguo mecanismo de deducción de gastos por investigación científica y tecnológica contemplado por el artículo 31 N° 11 de la LIR (el cual aún se encuentra vigente en la Ley de la Renta), al momento que el contribuyente opta por los beneficios de crédito y gastos de la ley 20.241.

5.13 Mención a la Responsabilidad del Centro de Investigación por incumplimiento de las condiciones

Se introducen modificaciones al artículo 6° que establece la facultad de CORFO de fiscalizar y de decretar mediante resolución fundada el incumplimiento de las condiciones del “Contrato de Investigación y Desarrollo”, perdiéndose de esta manera el beneficio si no se cumple con éstas, y con la entrega de los antecedentes e información necesarios.

Al respecto, el nuevo inciso tercero del mismo artículo, establece una atribución de responsabilidad en el caso que por incumplimiento de parte del centro, y resolución fundada de CORFO, el contribuyente pueda perder el beneficio, ante lo cual *“tendrá derecho a repetir en contra del centro de investigación que es parte del contrato de investigación y desarrollo, de acuerdo a las condiciones que hubieren estipulado contractualmente y a las normas*

generales, en su caso". De esta manera, el contribuyente puede hacer responsable al centro por incumplimiento de condiciones, y por los daños causados, según lo que las partes hayan pactado libremente en el contrato, y de no estar pactado, de acuerdo a las reglas de responsabilidad civil contractual.

5.14 Desembolsos aceptados como gasto de I+D. Crítica a nueva facultad de CORFO.

Como otra novedad incluida en la nueva ley N° 20.570, se contempla la incorporación detallada de las partidas, o desembolsos de dinero que pueden ser considerados por CORFO como parte de un proyecto de investigación y desarrollo, para efectos de su deducción como gasto tributario, siempre que se relacionen directamente con este proyecto. De acuerdo al nuevo artículo 17°, estos son:

"1. Gastos Corrientes de Investigación y Desarrollo

a) Remuneraciones y honorarios por servicios personales prestados por personas naturales, ambos valorizados según el porcentaje de dedicación al proyecto, correspondientes al personal técnico y profesional directamente vinculado a las actividades del mismo. 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, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1° de esta ley.

f) Gastos de servicios básicos asociados al proyecto, tales como agua, luz, teléfono e internet, entre otros. Estos desembolsos no podrán constituir más del 5% de los gastos corrientes del proyecto, sin perjuicio de la deducción como gasto de aquellos que no formen parte del mismo. No obstante lo anterior, mediante resolución fundada CORFO podrá autorizar un porcentaje superior al indicado en esta letra cuando los gastos de esta naturaleza sean un componente relevante del costo total, dadas las características del proyecto.

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, entro (sic) 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.”

No deja de sorprendernos la disposición que la nueva ley tiene a la ampliación del concepto del gasto tributario, respecto a su especificidad, y a la deducción de partidas que anteriormente no se habían contemplado, las que el legislador en su minuto pasó por alto al momento de regular el tema en la ley 20.241, no considerando que se trata de gastos que forman necesariamente parte de un todo, que es el Proyecto de Investigación y Desarrollo.

Dentro de los comentarios a la lista de gastos, destacamos la exigencia de que al menos 50% del gasto debe corresponder a actividades que se lleven a cabo dentro del territorio nacional –forma también de fomentar la investigación con recursos nacionales – en lo referente a las remuneraciones y honorarios por servicios prestados sean técnicos o profesionales provenientes de personas naturales, o servicios prestados por personas jurídicas.

Se comprende también el arrendamiento, o cualquier otra forma de uso o goce temporal de muebles e inmuebles, necesarios para el desarrollo del proyecto, cuestión que nos deja entrever la consideración ya no de un incentivo aislado, sino que se trata de un verdadero proyecto en el cual se invierte y que es menester llevar adelante.

La nueva letra e) del artículo 17º, se limitó a concordar con lo que ya habíamos visto como modificación de las actividades excluidas de I+D del artículo 1º, e incluyó como gasto lo referente a la constitución y registro de propiedad intelectual e industrial.

También se han incluido los gastos de servicios básicos como luz, agua, teléfono e internet, con tal de que no superen el 5% de los gastos corrientes del proyecto, cuestión que puede ser modificada por CORFO autorizando un mayor porcentaje de deducción cuando éstos sean un componente relevante dentro del costo total.

Otro punto importante mencionado, es el gasto en bienes físicos del activo fijo necesarios para el proyecto de Investigación y Desarrollo, sea adquisición o fabricación de equipos, instrumental, y sus gastos de seguros, traslado e internación, si es que es necesario importarlos, incluyendo todos sus accesorios y gastos de puesta en marcha de estos activos. Aparte, se consideran también las inversiones en edificación e infraestructura, y para adquisición o compra de inmuebles, siempre que sean requeridos para la ejecución del proyecto.

Una crítica con la que queremos cerrar el apartado, y más bien algo que nos inquieta, es la entrega de la facultad por parte de la nueva regulación a la CORFO de determinar y objetar si un gasto queda o no incluido dentro del proyecto de investigación y desarrollo (inciso final del artículo 17º), facultad que nos parece habría quedado más clara en manos del Servicio de Impuestos Internos, quien es el órgano exclusivamente calificado en Chile para interpretar la normativa tributaria, cuestión que podría generar problemas constitucionales respecto a tal atribución de facultades.

5.15 Sobre el procedimiento y notas finales

La nueva modificación de la ley 20.570 contiene ciertos tópicos, que nos parecen de bastante menor relevancia que los puntos anteriores –que ya hemos revisado y que constituyen los cambios importantes que se pretenden introducir – pero que de todas maneras preferimos mencionar para cerrar el círculo de su análisis.

La ley contempla un nuevo título tercero llamado “De los Proyectos de Investigación y Desarrollo”, que como ya vimos este concepto de proyecto es una novedad en la ley, y comprende entre los artículos 9º a 24º, temas relacionados con el proceso de certificación del proyecto a cargo de CORFO, los requisitos de la solicitud y las verificaciones que este órgano debe realizar (materias que ya habían sido incluidas dentro de las normas de procedimiento de certificación dictadas por CORFO), la resolución de certificación, las facultades de fiscalización, así como la posibilidad de que en la certificación intervengan asesores expertos nacionales e internacionales, materias que siguen iguales sin modificaciones, y que la nueva ley no modificó, situación que aún sigue siendo cuestionable tal como lo expresamos en nuestras objeciones a la antigua norma, a pesar de tener tanta relevancia, sobretodo en el tema de la confidencialidad de la información y de las asesorías de expertos..

Para terminar, el nuevo título, comprende entre otras cosas, la regulación del cobro por parte de CORFO de un arancel de certificación de proyectos que no puede ser inferior a 10 UTM, ni superior al 4% del costo total del proyecto, arancel que puede ser considerado gasto necesario para deducirlo según el artículo 31 LIR, y el establecimiento del deber de CORFO de preparar un informe anual estadístico sobre centros que soliciten registro, contratos

certificados, contribuyentes gozando del beneficio, y cantidad total de recursos comprometidos.

Según el informe de gestión 2010, publicado por CORFO el 30 de Enero de 2011¹³², el total de solicitudes de registro por centros recibidas fue de 24, y fueron aprobadas solo 17, quedando como resultado acumulado 99 solicitudes, para en definitiva constatar que sólo existen 82 centros a nivel nacional registrados. Respecto a contratos certificados, se recibieron en 2010 la escueta cifra de 32 contratos para certificación, de los cuales fueron aprobados 22, quedando actualmente certificados desde el inicio del incentivo hasta el año 2010 solamente 33 contratos, con una cifra ascendiente a 2.566 millones de pesos.

Otro punto es que el artículo transitorio, en el cual se contiene el tema de la entrada en vigencia de la ley, da la posibilidad al contribuyente de elegir –una vez que cobre vigor – entre permanecer con el antiguo beneficio hasta el término del contrato certificado, u optar por el nuevo beneficio introducido por la modificación estudiada, el cual debe ser informado al Servicio de Impuestos Internos.

Constatadas las anteriores cifras, reconocemos la flaqueza del incentivo hasta el momento, y observamos la necesidad de la rápida implementación de los cambios, ya que si el legislador se propuso inicialmente entregar el beneficio hasta el año 2019, en la modificación se amplía el plazo hasta el 31 de Diciembre de 2025, de manera de poder dar aplicación a los cambios y observar su ejecución pragmática.

¹³² Disponible en el sitio web:
[http://wapp.corfo.cl/sisrid/Archivos%20Descargas/Ppt_Credito_Tributario -
Informe_gesti%C3%B3n_2010.pdf](http://wapp.corfo.cl/sisrid/Archivos%20Descargas/Ppt_Credito_Tributario_-_Informe_gesti%C3%B3n_2010.pdf)

VI. CONCLUSIONES

1. La Investigación y Desarrollo (I+D) se ha convertido en los últimos años en una actividad influyente a la hora de determinar y condicionar los índices de productividad y desarrollo de una economía, tal como ha sido constatado por la Organización Económica para la Cooperación y Desarrollo (OECD), ya que los países que han alcanzado un gran nivel de desarrollo, ha sido en parte gracias al aumento experimentado en Investigación y Desarrollo dentro del Producto Interno Bruto (PIB), y a que dentro de éste, la mayor parte de la inversión proviene de las empresas privadas, y no del sector público, cuestión que aún en Chile no ha sido superada, presentando nuestro país un escaso 0,4% del PIB en actividad I+D, y apenas un 43,7% de inversión privada, frente al estándar de países OECD que alcanza 2,3% del PIB, y más del 60% de la inversión proviene del sector privado.

2. Básicamente, la I+D como concepto general consiste en el trabajo o actividad creativa desarrollado en forma sistemática destinado a aumentar el volumen de conocimientos, de modo de utilizar éstos en la creación de nuevas aplicaciones, en definitiva mediante la investigación se obtienen conocimientos nuevos que hacen posible la obtención de productos, proyectos, nuevas técnicas y procesos, programas informáticos (incluidos en la modificación de la ley), y otros, que impliquen obtener una ventaja competitiva, o cualquier mejora dentro de la producción económica.

3. Si bien hemos constatado la importancia de la actividad de I+D, la preocupación legislativa en nuestro país ha sido encontrar las formas de incentivar a los empresarios a invertir en innovación, partiendo por la base de una carencia absoluta de cultura innovativa, contribuyendo así a disminuir el aporte estatal, y centrar la actividad en la inversión privada, que es al final del

día la forma de hacer más fructuosa la actividad. Tal como ilustran las cifras, nuestro país se encuentra en un atraso absoluto en la materia, y por eso han surgido dentro de los últimos tres años, intentos serios de regulación legal en las áreas de la propiedad intelectual e industrial, y la innovación tecnológica.

4. Revisamos algunas legislaciones comparadas sobre incentivos tributarios a la inversión privada en Innovación, e Investigación y Desarrollo, quienes en todos los casos presentan regulaciones de data anterior a la nuestra, llegando incluso a mas de dos décadas, como es el caso de Estados Unidos. Este en especial, presenta un sistema que se ha dado como eficiente en el tiempo debido a la escasa burocracia del mecanismo, y a sus amplias posibilidades de deducción hasta en veinte ejercicios hasta agotar el crédito. Los casos de México y España por el contrario, no han sido tan fructíferos, por su excesiva burocratización y dificultades en el otorgamiento del crédito, viéndose beneficiadas al fin y al cabo las grandes empresas y trasnacionales, cuestión que no contribuye a mejorar los niveles de innovación en los países, y consecuentemente de desarrollo económico. El caso brasileño es diferente, ya que presenta un mecanismo bastante detallado y sofisticado, que mezcla incentivos por medio de amortización y reducción de tasas por una parte, y subvenciones estatales directas a los investigadores por otra, pero que a su vez resulta excesivamente burocrático.

5. A lo largo de este trabajo, hemos revisado y analizado el estado de la regulación nacional previo a la dictación de la Ley N° 20.241, como una forma de constatar las vías con que contaba el contribuyente al momento de deducir como gasto sus desembolsos de dinero en investigación científica y tecnológica.

Vimos que el artículo 31 N° 11 de la Ley de Impuesto a la Renta, entrega la posibilidad de deducción –dentro del catálogo de los gastos deducibles – de los desembolsos de dinero efectuados dentro del ejercicio destinados a la actividad de investigación científica y tecnológica que no necesariamente debe haberse destinado para la producción de los ingresos. Esta regulación –presente hace dos décadas en la ley – si bien es el primer intento normativo en la legislación chilena, es bastante genérico, y no se condice con la gran cantidad de aristas que comprende el concepto I+D.

Por otra parte la ley N° 20.154, que antecede a la de incentivos tributarios por muy poco, es un buen acierto de reducción de las tasas del impuesto adicional respecto a la entrada de conocimiento y tecnología desde el exterior, con lo cual se fomenta la propia producción y el desarrollo de nuestra propiedad intelectual e industrial.

6. Nuestro objeto de análisis ha sido la ley N° 20.241, y sus consecuencias como incentivo tributario para la inversión privada en Investigación y Desarrollo. Tal como ya se había realizado en otras legislaciones, se estableció un incentivo por medio de reducción de la carga tributaria, en el cual el contribuyente (inversionista privado) tiene derecho a un descuento de un 35% por los pagos en dinero efectuados a Centros de Investigación por concepto de Contratos de Investigación y Desarrollo debidamente certificados por INNOVA CHILE (división de innovación de CORFO) los cuales se imputan directamente al impuesto de primera categoría, con un monto límite de 15% del ingreso bruto anual del contribuyente o 5.000 UTM, pudiendo deducir como gasto para efectos del cálculo del impuesto el 65% restante.

La pregunta que tenemos que hacernos es respecto a si es o no verdaderamente eficiente el beneficio, lo cual nos parece que la respuesta es

negativa, debido a numerosos factores los cuales ya hemos desarrollado a lo largo de este trabajo, siendo los mas importantes, la excesiva burocratización, o mas bien, “corforización” del beneficio para lograr su obtención (lo cual se debe a la desconfianza del aparato público respecto a los privados en el tema de la evasión tributaria), constatando la falta de capital humano de la cual CORFO adolece, sea para sus funciones registrales, de certificación o fiscalizadoras; el problema de la confidencialidad de la información respecto a los proyectos de Investigación y Desarrollo por parte de los funcionarios involucrados, y la desconfianza que esto genera en el inversionista; el beneficio mismo no se hace lo suficientemente conveniente en términos numéricos estableciendo montos límites que dado el carácter oneroso de los contratos de Investigación y Desarrollo se hacen muy bajos e injustificados, caracteres que sumados a otros transforman el incentivo en su inverso, en un desincentivo tributario.

7. De este modo, y observando los problemas que presenta la ley N°20.241, es que hemos realizados nuestras críticas a ésta, que van mas allá del detalle de la ley, y que básicamente tienen que ver con una visión o cultura de la innovación, de la investigación, del desarrollo y de la tecnología, comprendiendo que se trata de temas claves para el aumento de la productividad y el desarrollo económico del país, y que deben ser abordados con estándares de países desarrollados, y no con un enfoque legislativo celoso que no permite en definitiva entregar el beneficio.

En el mes de Marzo del año 2011 fue enviado al parlamento el proyecto de ley de modificación a la actual ley N° 20.241, el cual derivó íntegramente en la publicación con fecha 06 de Marzo de 2012 en el Diario Oficial de la Ley N° 20.570, la cual ya analizamos, destacando sus aciertos y sus falencias. Es claro que la inclusión de conceptos como los de “intramuros” y “extramuros” son tremendamente notables, de manera de hacer extensible el beneficio para la

actividad de Investigación y Desarrollo llevados a cabo dentro de la empresa y no necesariamente de manera externa con un Centro de Investigación. También podemos mencionar lo mismo respecto a la eliminación de los montos límites de crédito, y su triplicación en cantidad de unidades tributarias.

Sin perjuicio de lo anterior, existen ciertos tópicos como la regulación del deber de confidencialidad, y la responsabilidad en la divulgación de la información por parte de un funcionario público, que no han sido incluidos en la modificación legal, los cuales creemos que tienen un rol clave en la sistematización de la ley de incentivos tributarios. Es dable concluir, que el propósito es, en definitiva, contar con un beneficio tributario claro, accesible en su utilización y eficiente.

BIBLIOGRAFIA

ALESSANDRI, Arturo. *De la Responsabilidad Extracontractual en el Derecho Civil chileno*. Imprenta Universitaria, Santiago, 1943.

BARROS, Enrique. *Tratado de Responsabilidad Extracontractual*. Ed. Jurídica, 2007.

BENAVENTE, J.M. “*Gastos Privados en Investigación y Desarrollo Chile: Aspectos Teóricos y Metodológicos para el Diseño de un Sistema de Incentivo Público*”, documento no publicado, Universidad de Chile, Santiago, 2003.

BURGOS OSORIO, Felipe. *Innovación: Su promoción a través de la Propiedad Intelectual, Subsidios e Incentivos Tributarios*. Editorial Thomson Reuters Puntolex. 2010

BCN, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, Historia de la Ley 20.241.

CELLI, Fabio Luis. *Incentivos Fiscales a la Innovación Tecnológica en Brasil*. Actualidad Jurídica Uría Menéndez, Sao Paulo, 12 – 2005.

CONICYT. *Estimación del Gasto en Investigación y Desarrollo en Chile*. Documento del Dpto. de Información del CONICYT, Diciembre 2004

CORFO, Consejo Directivo. Resolución N° 42/2011 de fecha 12 de Abril, 2011.

CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, Ma. Beatriz. *Incentivos fiscales a la I+D en la OCDE: estudio comparativo*. Departamento de economía aplicada I, Cuadernos economicos de ICE N° 73, Universidad de Extremadura, 2007.

DELOITTE, 2010 Global Survey of R&D Tax Incentives, January 2011. Disponible en el sitio web: <http://www.investinamericasfuture.org/factsheets.html>

FIGUEROA VÁSQUEZ, Waldo. *Apuntes de Clases Derecho Tributario I*. Universidad de Talca, 2004.

HISTORIA DE LA LEY 20.241. Disponible en sitio web: <http://www.bcn.cl/histley/lfs/hdl-20241/HL20241.pdf>

HISTORIA DE LA LEY 20.154. Disponible en sitio web: www.bcn.cl/obtienearchivo%3Fid%3Drecursoslegales/10221.3/526/1/HL20.154.pdf

RIVAS SÁNCHEZ, Carlos. *Los incentivos fiscales a la innovación, Una síntesis comparada*. Universidad de Málaga. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Boletín Económico de ICE N° 2915, Julio de 2007.

RIVAS SÁNCHEZ, Carlos, Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado, Crónica Tributaria, doc. N° 10/07 Universidad de Málaga, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

DEPARTMENT OF FINANCE CANADA AND REVENUE CANADA (1998). *Why and How Governments Support Research and Development*. http://www.fin.gc.ca/resdev/why_e.html

FLAMM, Kenneth. *Targeting the computer: Government support and International Competition*, Kluwer Academic Publishers 1989

MARTÍN GRANADOS, María Antonieta. Los incentivos tributarios para Investigación y Desarrollo Tecnológico (Caso México). En: La influencia de las nuevas tecnologías en derecho tributario. Coordinadora: Rios Granados, Gabriela. Facultad de Contaduría y Administración. Universidad Nacional de México. 2006

MINISTERIO DE ECONOMÍA, Resultados de las Encuestas de Innovación e I+D 2007-2008. Agosto de 2010, División de Innovación – Ministerio de Economía. Disponible en www.economia.cl

OECD Estudios Económicos de la OECD Chile 2003, París y Ministerio de Hacienda Chile, Volume 2003 ítem 17, OECD Publishing 2003

OECD Estudios Económicos de la OECD Chile 2005, Vol.19/2005, Noviembre 2005, Suplemento N° 1, OECD Publishing 2005

OECD Estudios Económicos de la OECD Chile 2007, Vol. 20/2007, Suplemento N° 2, OECD Publishing 2007

OECD Estudio de la OECD sobre políticas de Innovación. Chile 2007, OECD Publishing 2008.

OECD Fostering Innovation in Chile, Economics Department Working Papers N° 454, by José Miguel Benavente, Luiz de Mello and Nanno Mulder.

OECD Manual de Frascati 2002, Editado por FECYT 2003, Ed. Española.

OECD Manual de Oslo 2005, Guía para la recogida e interpretación de datos sobre innovación, 3ª edición, 2005. Traducción española 2006.

OECD, Tax Haven Criteria, 26 de Febrero de 2008. Disponible en sitio web: http://www.oecd.org/document/63/0,3343,en_2649_37427_30575447_1_1_1_37427,00.html

PÉREZ Royo, Fernando. Incentivos Fiscales para Investigación y Desarrollo en la Unión Europea. En: De la Peña Mena, José Antonio. Investigación y Desarrollo en la Reforma Fiscal, UNAM, México, 2002

QUIROZ, Jorge. Incentivos Tributarios a actividades de Investigación y Desarrollo, Estudio solicitado por el Ministerio de Economía, 2001. En: Biblioteca del Consejo Nacional de Innovación para la competitividad (CNIC)

REVISIÓN INTERNACIONAL DE INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA LA I+D, documento preparado por el departamento INNOVA CHILE, CORFO.

SII Oficio N° 1.266 del año 2010

SII Oficio N° 1479 del año 2008

SII Oficio N° 3.126 del año 2007

SII Oficio N° 3.489 del año 1995

SII Oficio N° 3.826 del año 1992

SII Oficio N° 3.973 del año 2006

SII Circular N° 11 del año 1989

SII Circular N° 61 del año 2008

TALLAR, Fernando. *Nueva ley de incentivo tributario a la Investigación y Desarrollo*. En: Gaceta Jurídica N° 352, Legal Publishing, Octubre de 2009.

VAN WEEZEL, Alex. *Delitos Tributarios*. Editorial jurídica, 2007

VIAL DEL RIO, Victor. *Teoría General del Acto Jurídico*. Ed. Jurídica, 5ª Edición, 2007