

INFORME N.º 093-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se formula diversas consultas sobre el beneficio tributario otorgado por la Ley N.º 30309, Ley que promueve la Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación Tecnológica (en adelante, I+D+i).

BASE LEGAL:

- Ley N.º 30309, Ley que promueve la Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación Tecnológica, publicada el 13.3.2015.
- Reglamento de la Ley N.º 30309, aprobado por el Decreto Supremo N.º 188-2015-EF, publicado el 12.7.2015.
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, "LIR").
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, "Reglamento de la LIR").

ANÁLISIS Y CONCLUSIONES:**1. Tratándose del desarrollo de un proyecto de I+D+i bajo la modalidad indirecta (mediante centros de I+D+i) a que alude el literal b) del artículo 3º de la Ley N.º 30309:**

- a) ¿Pueden estar a cargo del desarrollo de dicho proyecto conjuntamente dos centros en donde uno sea domiciliado y otro, no domiciliado?**
- b) De ser afirmativa la respuesta a la consulta anterior, ¿el contribuyente que desarrolle el proyecto en cuestión bajo esta modalidad deberá llevar cuentas de control diferenciadas a efectos de aplicar la deducción adicional del 75% o 50% a uno y a otro centro, según corresponda?**

De acuerdo con el inciso b) del artículo 3º de la Ley N.º 30309, para que un contribuyente tenga derecho a la deducción adicional de 75% o 50% a que hace referencia su artículo 1º⁽¹⁾, el proyecto de I+D+i debe ser realizado directamente por el contribuyente o mediante centros de I+D+i, siendo que, de conformidad con lo señalado además por el artículo 4º de su reglamento,

¹ El cual establece que los contribuyentes que efectúen gastos en proyectos de I+D+i, vinculados o no al giro de negocio de la empresa, que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 3º de dicha ley, podrán acceder a las siguientes deducciones:

- i) 175%, si el proyecto es realizado directamente por el contribuyente o mediante centros de I+D+i domiciliados en el país.
- ii) 150%, si el proyecto es realizado mediante centros de I+D+i no domiciliados en el país.

en ambos casos, deben estar autorizados por el CONCYTEC⁽²⁾ para realizar dicho proyecto.

Así, en cuanto al desarrollo directo del proyecto en cuestión, el artículo 5° del reglamento de la referida ley prevé que, entre otros:

- i. El contribuyente que desarrolle un proyecto de I+D+i bajo esta modalidad, podrá contratar a uno o más centros de I+D+i autorizados, para que presten servicios específicos relacionados al desarrollo del proyecto.
- ii. Dicho contribuyente podrá cambiar de centro de I+D+i autorizado a uno distinto del que inicialmente estuvo a cargo de prestar los servicios específicos relacionados al desarrollo del proyecto, siempre que el nuevo centro cuente con autorización en la misma disciplina de investigación para el desarrollo de proyectos de I+D+i que el anterior.

Ahora bien, en lo que respecta a las reglas aplicables a los centros de I+D+i, el artículo 6° del citado reglamento señala, entre otras, que:

- i. Se considerará centro de I+D+i, a aquel que tenga entre sus actividades principales la realización de labores de investigación científica, desarrollo tecnológico y/o innovación tecnológica en una o más disciplinas de investigación.
- ii. Dicho centro podrá desarrollar todos los proyectos que sean calificados como de I+D+i, siempre que la autorización esté vigente y el proyecto se encuentre dentro de alguna de las disciplinas de investigación para las que fue autorizado.
- iii. Obtenida la calificación del proyecto, el contribuyente podrá cambiar de centro de I+D+i autorizado a uno distinto del que inicialmente estuvo a cargo del proyecto, siempre que este último cuente con la autorización para desarrollar proyectos en la misma área y disciplina de investigación del proyecto aprobado.

Como puede advertirse de las normas citadas, el contribuyente que desarrolle un proyecto de I+D+i, tanto por la modalidad directa como indirecta (mediante centros de I+D+i), podrá contratar centros de I+D+i domiciliados o no domiciliados en el país para que le presten el servicio de desarrollar el proyecto en cuestión, siendo que, en cuanto al alcance de dicho servicio en la ejecución de tal proyecto, tratándose de la segunda de estas modalidades, los referidos centros están a cargo del desarrollo del proyecto en mención, el cual podrá comprender una o más disciplinas de investigación.

Nótese, además, que, tratándose de contribuyentes que desarrollan el proyecto de I+D+i mediante centros de I+D+i, si bien ni la Ley N.° 30309 ni su reglamento han previsto en sus disposiciones que puedan estar a cargo del referido proyecto dos o más de tales centros, tampoco contienen norma alguna que disponga lo contrario.

De lo expuesto, podemos afirmar, en cuanto a la consulta formulada en a), que, tratándose del desarrollo de proyectos de I+D+i bajo la modalidad indirecta (mediante centros de I+D+i) a que alude el literal b) del artículo 3°

² Consejo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación Tecnológica.

de la Ley N.º 30309, el desarrollo de uno de dichos proyectos puede estar a cargo conjuntamente de dos o más de tales centros, independientemente de su condición de domiciliado o no en el país.

En efecto, toda vez que la Ley N.º 30309 y su reglamento señalan que para que un contribuyente tenga derecho a la deducción adicional en cuestión, el proyecto debe ser realizado, entre otro, mediante centros de I+D+i y al no existir norma alguna que disponga que no puedan estar a cargo del referido proyecto dos o más de tales centros, en la medida que estos últimos cumplan con los requisitos establecidos para ser considerados como tal (entre otros, estar autorizados en una o más disciplinas de investigación), dichos centros podrán estar a cargo conjuntamente de la ejecución del referido proyecto.

Asimismo, cabe indicar que esta Administración Tributaria ha señalado⁽³⁾ que:

- i. Los gastos directamente asociados al desarrollo de proyectos de I+D+i realizados por el contribuyente, ya sea de manera directa o a través de centros de I+D+i domiciliados o no en el país, podrán ser deducidos por aquel con el beneficio de deducción adicional del 75% o 50% de tales gastos, según corresponda.
- ii. Para tal efecto, dichos gastos deberán ser anotados en las cuentas de control que, tanto el contribuyente como los referidos centros, deberán llevar por cada proyecto de I+D+i que desarrollen, debiendo estar debidamente sustentadas.

En consecuencia, respecto a la consulta formulada en b), tratándose de contribuyentes que desarrollen un proyecto de I+D+i mediante centros de I+D+i, para lo cual contratan centros domiciliados y no domiciliados en el país para que le presten el servicio de desarrollar el proyecto, tales contribuyentes deberán llevar cuentas de control diferenciadas a efectos de aplicar la deducción adicional del 75% o 50% a uno y a otro centro, según corresponda.

2. En caso el CONCYTEC deniegue la calificación del proyecto, vinculado o no al giro del negocio de la empresa, como de I+D+i, se consulta lo siguiente:

a) ¿En ambos casos se podría deducir los gastos al 100% en virtud de lo dispuesto por el inciso a.3) del artículo 37º de la LIR o se tomaría en consideración algún argumento técnico que exponga CONCYTEC en la resolución denegatoria de dicha calificación para efectos de no reconocer la referida deducción?

b) En caso se trate de un proyecto no vinculado al giro del negocio, ¿los gastos no serían deducibles, o para que lo sean habría que probar la causalidad de dichos gastos?

El encabezado del primer párrafo del artículo 37º de la LIR dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los

³ En el Informe N.º 026-2019-SUNAT/7T0000, disponible en el Portal SUNAT en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i026-2019-7T0000.pdf>.

vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, y que, en consecuencia, son deducibles los conceptos que dicho artículo señala; siendo uno de ellos, los gastos en proyectos de I+D+i, vinculados o no al giro de negocio de la empresa [inciso a.3)].

Agrega dicho inciso lo que, para efecto de lo dispuesto en el párrafo precedente, se entiende por proyectos de I+D+i⁽⁴⁾.

Además, el inciso y) del artículo 21° del Reglamento de la LIR señala lo que se debe tener en cuenta tratándose del inciso a.3) del artículo 37° de la LIR.

Por su parte, la primera disposición complementaria final del Decreto Supremo N.° 220-2015-EF dispone que CONCYTEC establecerá los lineamientos que permitirán determinar las características o actividades que se atribuyen a la I+D+i.

Por otro lado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley N.° 30309, para que el contribuyente tenga derecho a la deducción adicional de 75% o 50% a que hace referencia su artículo 1°, debe cumplir con los requisitos que allí se señala.

Uno de esos requisitos es el que los proyectos en cuestión deben ser calificados como tales, por las entidades públicas o privadas que, atendiendo a la naturaleza del proyecto establezca el reglamento (CONCYTEC); siendo que, para tales efectos, se considerarán las definiciones sobre proyectos de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica previstas en el inciso a.3) del artículo 37° de la LIR.

De las normas citadas fluye que, para efectos del impuesto a la renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría:

a) En general, el artículo 37° de la LIR consagra el "principio de causalidad" por el cual todos los gastos necesarios para la generación y mantenimiento de rentas de tercera categoría gravadas con el impuesto son deducibles de la renta bruta, salvo cuando se haya previsto límites a la deducibilidad o se prohíba expresamente. Este principio tiene implícito que los gastos

⁴ Para dicho efecto, el inciso en mención da las siguientes definiciones:

- i. Investigación científica: es todo aquel estudio original y planificado que tiene como finalidad obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, la que puede ser básica o aplicada.
- ii. Desarrollo tecnológico: es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.
- iii. Innovación tecnológica: es la interacción entre las oportunidades del mercado y el conocimiento base de la empresa y sus capacidades, implica la creación, desarrollo, uso y difusión de un nuevo producto, proceso o servicio y los cambios tecnológicos significativos de los mismos. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad. Consideran la innovación de producto y la de proceso.

Añade el referido inciso que en ningún caso podrán deducirse, los desembolsos que formen parte del valor de intangibles de duración ilimitada.

sean necesarios, entendiéndose al mismo bajo los criterios, entre otros, de normalidad y razonabilidad⁽⁵⁾.

Además, debe entenderse la deducibilidad de tales gastos bajo una concepción amplia⁽⁶⁾; considerando que el gasto es deducible incluso si no se llega a generar rentas, pues lo que importa no es la efectividad sino su potencialidad⁽⁷⁾; y que la lista de los conceptos deducibles para efecto de determinar la renta neta que dicho artículo contiene no es una lista taxativa, sino que esta resulta enunciativa⁽⁸⁾.

- b) En particular, son deducibles los gastos en proyectos de I+D+i, vinculados o no al giro de negocio de la empresa, entendiéndose por tales aquellos que estén comprendidos en las definiciones sobre proyectos de I+D+i previstas en el inciso a.3) del artículo 37° de la LIR y sus normas reglamentarias.
- c) En relación a estos gastos, se concede al contribuyente una deducción adicional de 75% o 50%, siempre que cumplan los requisitos establecidos, uno de los cuales es el que los proyectos en cuestión deben ser calificados como tales por el CONCYTEC; para lo cual este considerará las definiciones sobre proyectos de I+D+i previstas en el inciso a.3) del artículo 37° de la LIR y sus normas reglamentarias.

Nótese que si bien la calificación en cuestión es para efectos de la deducción adicional establecida por la Ley N.° 30309, para ello el CONCYTEC debe tomar en consideración las definiciones establecidas en el inciso a.3) del artículo 37° de la LIR y sus normas reglamentarias sobre proyectos de I+D+i, las cuales también se deben tener en cuenta para determinar la deducibilidad de determinados gastos como de I+D+i al amparo de dicho inciso.

En ese sentido, si una resolución denegatoria de la calificación de un proyecto como de I+D+i emitida por el CONCYTEC se sustenta en que este no cumple con las características o actividades que se atribuyen a la I+D+i, según las definiciones establecidas en el inciso a.3) del artículo 37° de la LIR y sus normas reglamentarias sobre proyectos de I+D+i, ello debería ser tomado en consideración para efecto de reparar la deducción de los gastos incurridos en tales proyectos como gastos de I+D+i.

Por lo tanto, en caso el CONCYTEC deniegue la calificación del proyecto, vinculado o no al giro del negocio de la empresa, como de I+D+i, bajo el argumento de que este no cumple con las características o actividades que

⁵ Informe N.° 023-2014-SUNAT/4B0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i023-2014.pdf>).

⁶ Informe N.° 026-2014-SUNAT/5D0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i026-2014-5D0000.pdf>).

En dicho informe se indica que el Tribunal Fiscal ha señalado que el principio de causalidad “es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, pues permite las sustracciones de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa”.

⁷ Informe N.° 026-2014-SUNAT/5D0000.

⁸ Oficio N.° 200-2013-SUNAT/200000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/o200-2013.pdf>).

se atribuyen a la I+D+i, según las definiciones establecidas en el inciso a.3) del artículo 37° de la LIR y sus normas reglamentarias sobre proyectos de I+D+i:

- a) En ambos casos (sea que exista vinculación o no con el giro del negocio) no se podría deducir los gastos incurridos en dicho proyecto al amparo de lo dispuesto por el inciso a.3) del artículo 37° de la LIR.
- b) Sin embargo, dichos gastos podrían ser deducibles al amparo del encabezado del primer párrafo de dicho artículo, siempre y cuando los gastos en cuestión cumplan con el principio de causalidad, el cual debe ser entendido bajo una concepción amplia, incluso si no se llegara a generar rentas, lo cual solo puede ser establecido en cada caso concreto.

Lima, 28 JUN. 2019

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

smr

CT0778-2018

CT0779-2018

CT0780-2018

IMPUESTO A LA RENTA – Beneficio Tributario de Deducción Adicional otorgado por la Ley N.° 30309.