

ESPECIALIZACIÓN EN MANAGEMENT TECNOLÓGICO - UNRN
TRABAJO FINAL

**ANÁLISIS DE INCENTIVOS TRIBUTARIOS A LA I+D:
EL CASO DE ARGENTINA FRENTE A OTROS PAÍSES DE LA REGIÓN**

AUTOR: GUSTAVO JAVIER DIAZ

gdi@unrn.edu.ar

TUTOR: ANDRES NIEMBRO

aniembro@unrn.edu.ar

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	3
2. MARCO TEÓRICO	4
2.1. La existencia de beneficios fiscales y su razón de ser.....	4
2.2. Ventajas y desventajas de los incentivos fiscales.....	6
2.3. Incentivos tributarios versus gasto tributario.....	7
3. INCENTIVOS FISCALES A LA I+D EN PAÍSES SELECCIONADOS DE AMÉRICA LATINA	8
3.1. Brasil.....	8
3.2. Chile.....	10
3.3. Colombia.....	11
3.4. México	12
3.5. Uruguay.....	13
4. LOS INCENTIVOS FISCALES EN ARGENTINA	14
4.1. El caso particular de la Ley 23.877 de promoción y fomento de la innovación tecnológica	14
4.2. Beneficios impositivos incluidos en la legislación impositiva general	15
4.3. Regímenes especiales de incentivos fiscales.....	17
4.3.1. <i>Bienes de capital, informática y telecomunicaciones</i>	18
4.3.2. <i>Régimen PYME</i>	19
4.3.3. <i>Régimen del capital emprendedor</i>	19
4.3.4. <i>Régimen de promoción de la industria del software</i>	20
5. EL CASO ESPECIAL DEL RÉGIMEN DE PROMOCIÓN DE LA ECONOMÍA DEL CONOCIMIENTO	20
5.1. Alcances y beneficiarios	21
5.2. Beneficios impositivos.....	23
5.2.1. <i>Estabilidad fiscal</i>	23
5.2.2. <i>Impuesto a las ganancias (reducción del monto a pagar)</i>	23
5.2.3. <i>Impuesto al valor agregado</i>	24
5.2.4. <i>Bonos de crédito fiscal</i>	24
5.2.5. <i>Impuestos provinciales</i>	25
6. ANÁLISIS COMPARATIVO	26
7. CONCLUSIONES	28
BIBLIOGRAFIA.....	29

1. INTRODUCCIÓN

El interés en la evaluación de programas, instituciones y políticas públicas de ciencia, tecnología e innovación ha venido creciendo desde el advenimiento de la democracia en Argentina en 1983. Esto se debe fundamentalmente a la preocupación por los procedimientos de evaluación utilizados en la asignación de fondos por parte de las agencias públicas y a la creciente demanda, por parte de la sociedad y del sistema político, por evaluar los efectos de las políticas y programas científicos y tecnológicos. En la Argentina, como mencionan Codner et al. (2015), históricamente la mayor parte del esfuerzo financiero destinado a la investigación, tanto básica como aplicada, y al desarrollo tecnológico la realiza el sector público.

Como comenta Del Bello (2014), en 1990 se dicta la Ley 23.877 de Promoción y Fomento a la Innovación Tecnológica, mientras que en 1994 se constituye el Fondo Tecnológico Argentino (FONTAR) y en 1996 se crea la Agencia Nacional de Promoción Científica y Tecnológica. Estos han sido los principales hitos o puntapiés de la transformación institucional de la política pública de promoción de la innovación y el desarrollo tecnológico. Luego, el mismo autor indica que desde el año 2005 los recursos de apoyo a la innovación se expanden, al mismo tiempo que se diversifican los instrumentos promocionales, específicamente desde 2007, prolongándose este ciclo de consolidación y profundización hasta el presente. Los principales instrumentos promocionales que se han utilizado han sido, por un lado, el otorgamiento de líneas de financiamiento crediticio, por otro, los certificados de crédito fiscal y, finalmente, los aportes no reembolsables conocidos como ANR. Todo esto en diferentes variantes de fondos, como el ya mencionado FONTAR, pero que se han expandido sectorialmente durante los últimos años.

Más allá de lo que este tipo de programas puede aportar, resulta importante analizar otros beneficios fiscales que pueden otorgarse en Argentina y que ya se aplican en otros países, lo cual es el objeto del presente trabajo. Por ejemplo, muchos países desarrollados han implementado políticas tecnológicas encaminadas a fomentar la inversión privada en I+D, donde uno de los instrumentos más utilizados es la aplicación de incentivos tributarios.

También es necesario señalar que, a nivel internacional, es constante la búsqueda de nuevos instrumentos de política y de revisión y mejora de aquellos en aplicación, dado el acelerado proceso de cambio determinado por la llamada “sociedad o economía del conocimiento”. Es por ello que resulta conveniente conocer el “estado del arte” en materia tributaria para la innovación, a fin de poder contar con nuevas herramientas que serían potencialmente de utilidad para una política gubernamental en materia de innovación y en particular para el sector PYME, un sector que posee de manera recurrente serias dificultades respecto de financiamiento operativo y de acceso al crédito para inversiones de mayor cuantía.

En este marco, el objetivo general del trabajo es contribuir a la evaluación de los instrumentos de política pública de apoyo a la innovación tecnológica de las PYMES y de las empresas en general en nuestro país, a partir del análisis de los beneficios tributarios previstos en nuestra legislación nacional, y de alguna forma comparado con otros países de América Latina. En otros términos, el trabajo se propone analizar las trayectorias de las políticas de beneficios fiscales en apoyo a la innovación tecnológica en las PYME en un grupo seleccionado de países latinoamericanos, específicamente Brasil, Chile, Colombia, México y Uruguay.

Luego de la presentación del marco teórico, se realiza una descripción de los beneficios impositivos en dichos países de la región. A continuación, se repasan los beneficios generales previstos en la legislación argentina, para luego hacer un análisis más profundo de la ley de Economía del Conocimiento. Finalmente, se luego efectúa un análisis comparativo con nuestros países vecinos y se concluye con diferentes recomendaciones de política.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. La existencia de beneficios fiscales y su razón de ser

Si bien la inversión en ciencia, tecnología e innovación es ampliamente considerada como un motor importante de crecimiento y desarrollo económico, ciertas “fallas de mercado” llevan usualmente a una inversión en I+D por debajo del óptimo social (Nelson, 1959; Arrow, 1962; Hall, 2005). Arrow (1962) identifica diferentes razones de ello. Como primera explicación, sostiene que la información es por definición indivisible, por lo cual el dueño o productor de la información, monopolista por naturaleza, no podrá vender su producto en el mercado (no intervenido) sin perder su monopolio, dado que el comprador puede reproducir la información sin mayor costo. Por su parte, el uso monopólico de la información por su productor, además de ser socialmente ineficiente, no garantiza que pueda explotarla de manera efectiva como sí lo podrían hacer otros (Arrow, 1962). Es por ello que la intervención del Estado mediante leyes de propiedad intelectual puede permitir que su creador mantenga el poder de su producto por un determinado período de tiempo, a modo de exclusividad.

Una segunda razón, según el mencionado autor, es la vinculada con las externalidades positivas resultantes de la producción de nuevo conocimiento, que impiden la apropiación privada de sus ganancias. Una vez que el conocimiento nuevo o invención es creada, se convierte en un bien de acceso público, lo que implica que su valor marginal para la sociedad excede el valor marginal para los individuos que la producen y, por lo tanto, el beneficio privado no refleja adecuadamente el beneficio social. En este escenario, y en ausencia de intervención pública, bajo condiciones de competencia, la economía produciría menos I+D de lo que realmente debiera producir. Por ello, Nelson (1959) se muestra a favor de la intervención a través de políticas públicas encaminadas al fomento de la I+D y sosteniendo que resulta del interés de la sociedad en su conjunto apoyar la producción de I+D.

La tercera razón está relacionada con la incertidumbre sobre los resultados de las inversiones en I+D y el consecuente mayor riesgo que enfrenta el financista potencial de la inversión. Además, bajo incertidumbre, los costos de inversión se incrementan debido a la existencia de problemas de información asimétrica y riesgo moral por parte del inventor. Si bien estos problemas no afectan sólo la inversión en I+D, sino que son propios de cualquier tipo de inversión, se potencian en este caso, debido a que en general los resultados toman más tiempo en cristalizarse y las inversiones son en su mayoría intangibles, lo que a su vez reduce las opciones de otros posibles resultados que respalden la inversión

Por todo esto, no sólo se observan bajos niveles de inversión en I+D, sino que la financiación externa de I+D resulta ser más costosa que la financiación interna. En efecto, Hall (2002) presenta argumentos teóricos que sustentan esta hipótesis. Además, sobre la base de resultados empíricos de varios países desarrollados, Hall concluye que el flujo de caja de las empresas puede ser más importante para la financiación de inversiones en I+D que para la de inversiones en otros activos, especialmente en el caso de las firmas pequeñas. Por lo tanto, argumenta que esta es una razón adicional para aplicar políticas que disminuyan el costo del uso del capital asociado a la inversión en I+D como, por ejemplo, los incentivos fiscales. No obstante, también sostiene que existen otras políticas alternativas (o complementarias) a los subsidios que buscan aminorar directamente los problemas de información asimétrica y de riesgo moral. Algunos ejemplos de estas políticas son las que estimulan las iniciativas privadas de financiación, como las empresas de capital de riesgo y, también, la financiación directa del gobierno a nuevas empresas mediante sistemas conocidos como incubadoras, capital semilla, etc.

Adicionalmente a las razones mencionadas hasta aquí, existen otros argumentos a favor de la intervención de política pública en ciencia, tecnología e innovación. Al respecto, la intangibilidad de las inversiones en I+D, proveniente de su concentración en conocimiento, dificulta su financiamiento con fuentes externas a la firma. Buena parte de la inversión se hace en capital humano, que no es del todo transferible a la empresa, lo que constituye un riesgo adicional de la inversión. La empresa, además, corre el riesgo de perder su inversión con la salida de sus trabajadores (en los que ha invertido), salida que puede ocurrir por diversas razones (muerte, renuncia, despido), no todas controlables por la empresa.

Otra razón, generalmente argumentada por los hacedores de política y algunos economistas, es que la inversión en I+D puede tener carácter estratégico, por ejemplo para la economía del país o para la seguridad nacional. Un país puede decidir estratégicamente focalizar la inversión en I+D para desarrollar un sector específico pensando que éste servirá de base de despegue para otros sectores de la economía. Un ejemplo de ello es el sector de la biotecnología, la industria de los recursos naturales como el petróleo y el gas, o de manufacturas de insumos tecnológicos para otras industrias. Por último, otras razones encontradas en la literatura a favor de la intervención de política económica para incentivar la inversión en I+D incluyen: apoyar (proteger) el desarrollo de industrias nacientes, estimular la demanda por innovación aún incipiente en países emergentes, y fallas de coordinación relacionadas con normalizaciones y estándares, entre otros (Steinmueller, 2009).

Ahora bien, con el claro objeto de mitigar las mencionadas fallas de mercado y fomentar la inversión en actividades de I+D, los gobiernos han diseñado e implementado diferentes tipos de políticas, cada una con objetivos específicos y con ventajas y desventajas. Steinmueller (2010) hace una caracterización de las distintas políticas en función del enfoque y objetivos que persiguen, y las clasifica en cuatro grandes grupos. Un primer grupo se refiere a políticas enfocadas hacia la oferta de nueva tecnología, dentro de las cuales ubica los subsidios horizontales, la financiación temática, las estrategias de señalización, las medidas proteccionistas y las medidas financieras. El segundo grupo se refiere a las políticas que buscan aumentar la oferta de factores complementarios a la innovación, como lo son el capital humano y las licencias tecnológicas. El tercer grupo incluye las políticas que buscan incentivar la demanda por tecnología, como los subsidios para adopción de tecnología y los programas de difusión de la información. Por último, define el grupo de políticas encaminadas a realizar cambios institucionales como la redefinición de instituciones existentes en cuanto a su misión o rol, la creación de nuevas instituciones o el apoyo directo a los oferentes con miras a la generación de sistemas de innovación concretos.

Yendo a nuestro tema de estudio, los incentivos tributarios forman parte del primer grupo de políticas, dentro del subgrupo denominado subsidios horizontales. Son considerados horizontales porque están dirigidos a todas las empresas o a un subconjunto de empresas que potencialmente inviertan en I+D. Los incentivos fiscales son generalmente deducciones tributarias de las que pueden beneficiarse las empresas, ya constituidas o a constituirse, cuando realizan el tipo de gasto o inversión que se desee incentivar, en este caso la inversión en I+D.

Gaggero y Libman (2007) sostienen que los incentivos tributarios son aquellas estipulaciones de la legislación fiscal que establecen un tratamiento preferencial para algunas actividades seleccionadas -es el caso de la promoción industrial-, para algunos tipos particulares de activos -por ejemplo, la amortización acelerada para ciertas inversiones-, para algunas formas societarias o rangos de empresa -PYMEs o grandes empresas, usualmente-, o para algunos modos de financiamiento -endeudamiento o capital propio, en algunos casos-.

Usualmente, los incentivos fiscales se definen como porcentajes de los gastos incurridos en las actividades de I+D que son deducidos o reembolsados a las empresas del pago de sus

impuestos corporativos (a las ganancias, activos, o incluso al valor agregado). Por otro lado, los subsidios, también conocidos como aportes no reembolsables, son fondos que reciben las empresas directamente para realizar proyectos específicos en I+D, sin la obligación de su devolución. Según Hall y Van Reenen (2000), en la práctica no hay mayor diferencia entre un programa de incentivos tributarios verdaderamente incremental y uno de subsidios, en tanto que los costos de verificación del primero se equiparen con los de administrar el segundo. Sin embargo, la I+D resultante puede diferir entre los dos programas dado que en el caso de los incentivos tributarios son las firmas las que generalmente deciden en qué proyectos invertir, mientras que en el caso de los subsidios hay un mayor control por parte del planificador central. Es decir, los proyectos financiados con el primero buscan maximizar los beneficios privados y con el segundo maximizar los beneficios públicos, y éstos no siempre coinciden. Finalmente, destacamos a Appelt et al. (2016), quien sostiene que las subvenciones pueden dirigirse a proyectos específicos que los gobiernos consideran problemas con un alto rendimiento social, pero dependen de las decisiones discrecionales de los funcionarios gubernamentales o de los organismos que actúan en su nombre. Su administración, especialmente el proceso de selección puede implicar costos significativos si tiene como objetivo brindar una focalización efectiva.

2.2. Ventajas y desventajas de los incentivos fiscales

La principal ventaja de usar incentivos fiscales es que deja en manos de las empresas la decisión del tipo de inversión en I+D que prefieren hacer, siendo que son éstas y no necesariamente el gobierno quienes tienen mejor conocimiento y criterio al respecto. De esta forma, resultaría generalmente innecesaria la evaluación de los proyectos potenciales, por lo que la labor estatal se limita a controlar que se traten de proyectos en actividades de I+D. Además, dado que no utilizan instrumentos de focalización, si el esquema está bien diseñado permite que las empresas se autoseleccionen y sólo participen las que harán buen provecho del incentivo. Es por esto que puede afirmarse que los incentivos fiscales son una medida orientada hacia el mercado con mínimas distorsiones. Veglia et al. (2021) sostienen que los incentivos tributarios no sólo promueven beneficios fiscales, sino eminentemente extrafiscales, tales como incentivar la economía, promocionar el empleo intervenir en la distribución de la renta, participar en el mejoramiento de la economía, promocionar determinada actividad o región, entre otros aspectos.

Por otro lado, como desventajas podemos mencionar la pérdida de información que puede recolectarse mediante el estudio de proyectos, la cual puede ser útil para definir de forma más precisa las políticas y las áreas prioritarias de acción. Aún más importante, al dejar que sean las firmas quienes decidan los proyectos a financiar, siempre y cuando cumplan con la definición de I+D requerida, se deja abierta la posibilidad de invertir en proyectos que no son deseables para la sociedad, como las carreras de competencia entre empresas, al tiempo que pueden quedarse por fuera proyectos socialmente rentables y/o necesarios (en salud, investigación y ciencia básica, etc.). Según Nelson (1959), se debe apoyar la inversión en I+D siempre y cuando no sea a costa de los recursos para el desarrollo de otros sectores cuyos productos también generen externalidades positivas, como la educación y la salud preventiva.

Otra desventaja de los incentivos fiscales es que se deja espacio para que surjan problemas de riesgo moral. Por ejemplo, las empresas pueden “renombrar” actividades nuevas o ya existentes para que cumplan con los requisitos exigidos y pasen como inversiones en I+D. Este problema se agrava en países donde la capacidad institucional de realizar fiscalizaciones o auditorías rigurosas es débil y más aún donde existe una cultura arraigada de evasión impositiva. Sin embargo, con el fin de aminorar estos problemas, en varios países el esquema de incentivos funciona de forma que las firmas deben presentar el plan de proyectos de inversión para su aprobación y además reciben apoyo de instituciones especializadas del gobierno en el proceso de aplicación.

Una tercera desventaja es que se asume que las firmas pagan impuestos y deja por fuera de los potenciales beneficiarios a las que, en la práctica, no tienen la obligación de hacerlo, siendo éstas generalmente las más pequeñas, o que arrastran quebrantos impositivos con escasas posibilidades de recupero en períodos subsiguientes (en Argentina los quebrantos en el impuesto a las ganancias prescriben a los 5 años). Este es el caso en casi todos los países, incluidos los latinoamericanos, con la excepción de unos pocos como Noruega, que entrega el equivalente del incentivo tributario en subsidios directos a las firmas cuyos proyectos han sido aprobados y que por sus características no están obligadas a tributar.

Por último, el diseño de los programas de incentivos fiscales implica tomar decisiones que ciertamente afectan su adecuada implementación y su efectividad. La elección de los parámetros del programa varía en cada país y, por supuesto, su implementación afecta de forma diferente a cada una de las empresas. Una primera decisión en cuanto a su diseño tiene que ver con definir si se trata de un incentivo fiscal por volumen o incremental, es decir, definir si se otorga el incentivo fiscal a las firmas que exhiban niveles positivos de inversión en I+D o a las que exhiban crecimientos positivos con respecto a un nivel de inversión en I+D de referencia. El primer caso es más simple de implementar e implica menores costos de administración, en tanto que el segundo requiere definir parámetros adicionales como un nivel base con el cual comparar los niveles de crecimiento, porcentajes mínimos de crecimiento, entre otros, y por lo tanto, implica mayores costos administrativos.

Por otra parte, el esquema de incentivos fiscales por volumen es válido para cualquier esfuerzo de investigación o innovación que realicen las firmas, lo que puede resultar fiscalmente costoso e ineficiente en el sentido de que las empresas podrían decidir invertir las mismas cantidades que invertirían si no existiera el incentivo. Por el contrario, el incentivo incremental, que sólo se aplica para los aumentos de los esfuerzos de I+D según los parámetros establecidos, puede resultar más efectivo y eficiente. Sin embargo, el diseño incremental también puede castigar esfuerzos importantes de las firmas que no clasifiquen dentro de los requisitos del programa. Esto es especialmente cierto en el caso de las firmas que pretendan implementar proyectos de más largo plazo, teniendo en cuenta que, como ya se mencionó, los proyectos de I+D tienden a ser de larga duración y a exhibir altos costos de ajuste.

2.3. Incentivos tributarios versus gasto tributario

Un elemento para tener en cuenta en el análisis es la distinción entre incentivos y gasto tributario, términos que se parecen o lucen similares y son muy utilizados en el estudio y análisis de la I+D. Si bien el objetivo principal del sistema tributario de un país es recaudar los recursos necesarios para que el Estado provea servicios y bienes públicos, los impuestos corporativos son utilizados como instrumentos de política en sí mismos. En particular, muchos gobiernos generan incentivos que intentan aumentar los niveles de inversión doméstica o atraer inversión extranjera. La razón para ello es que un aumento en la inversión tiene efectos positivos sobre el crecimiento económico, el empleo y la adopción de nuevas tecnologías (Agostini y Jorrat, 2013).

Gomez Sabaíni y Velasco (2010) entienden que en la mayoría de las naciones del mundo se aplican distintas clases de incentivos que, basados en diversos argumentos, intentan atraer flujos de inversión desde el exterior. Así lo demostró un exhaustivo trabajo presentado en la Conferencia de Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo en el año 2000 donde, habiéndose realizado un relevamiento para más de 50 países de todas las regiones del planeta, se encontró que todos los países relevados utilizaban incentivos para favorecer inversiones independientemente de su grado de desarrollo. Dicho autor define a los incentivos tributarios como cualquier estímulo que reduzca la carga impositiva de las empresas para inducir las a invertir en proyectos o sectores particulares, agregando luego que constituyen excepciones al régimen tributario general, relacionado con concesiones o gastos tributarios abordados desde la óptica de la transparencia presupuestaria.

Por otro lado, el gasto tributario es aquella recaudación que el fisco deja de percibir producto de las excepciones, como las mencionadas precedentemente. Es decir, no se trata de una erogación propiamente dicha, sino lo que el Estado resigna en la recaudación de tributos con la intención de promover ciertas actividades. A mayor abundamiento, y si bien no es objeto del presente análisis, el gasto tributario puede ser una resignación de recursos a través de un incentivo; éste último genera inversiones, que luego generan un dinamismo mayor en la economía, que a su vez son base para otros tributos. Este sería el círculo virtuoso que genera un incentivo y dependerá entonces cuál es la óptica que se utilice para su análisis.

3. INCENTIVOS FISCALES A LA I+D EN PAÍSES SELECCIONADOS DE AMÉRICA LATINA

Como se ha discutido en la sección anterior, los incentivos fiscales son un elemento importante dentro del conjunto de instrumentos utilizados por los países para promover la investigación, el desarrollo y la innovación por parte del sector privado. La implementación de esta política es más antigua en países desarrollados, aunque todavía no constituye una regla generalizada en las políticas de fomento a la I+D. Por ejemplo, en Estados Unidos, Francia y Canadá los incentivos tributarios fueron establecidos en la década de los ochenta. Otros países de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) donde se utilizan incentivos tributarios son el Reino Unido, Italia, Japón, Noruega, entre otros. Más recientemente, se han implementado en países emergentes como Taiwán, India, China y algunos países de América Latina, como luego veremos.

Sin embargo, no podemos dejar de mencionar que existen países que no ofrecen ninguna clase de incentivos fiscales y, de todas formas, el sector privado de tales países invierte en I+D e incluso poseen altos niveles de inversión en I+D. El caso emblemático es Suecia, cuyo gasto en I+D es uno de los pocos en la Unión Europea que supera el 3% del PIB, la meta planteada para estos países en el marco del Tratado de Lisboa (Parra Torrado, 2011).

A continuación, se expone una síntesis de las políticas de incentivos fiscales para promover la inversión en I+D implementadas en América Latina. Primeramente, mencionaremos lo que ocurre en algunos países de la región, que hemos seleccionado, para luego centrarnos en Argentina.

3.1. Brasil

Brasil cuenta con una serie de incentivos fiscales para la promoción de las actividades de I+D que van desde la exención de impuestos a la importación de bienes hasta la deducción de impuestos de renta y depreciaciones aceleradas. Desde 1999, durante el segundo período de Fernando Henrique Cardoso, se intensificaron las acciones para promover la innovación y el desarrollo tecnológico que se fueron materializando aún más en los últimos años, durante los gobiernos de Lula da Silva.

En 2005, por medio de la Ley 11.196, conocida como la “Ley del Bien” (Lei do Bem), se establecieron beneficios a los empresarios como exenciones de 50% sobre el Impuesto a los Productos Industriales (Imposto sobre Produtos Industrializados, IPI). Esta ley fue modificada por la 11.487 de 2007 (Ley del Ministerio de Educación y Cultura, MEC), la cual adicionó nuevos incentivos y modificó las reglas para el cálculo de la depreciación acelerada, además de establecer normas relacionadas con los derechos de propiedad intelectual.

El programa de incentivos fiscales está a cargo del Ministerio de Ciencia y Tecnología (MCT), el cual efectúa las convocatorias respectivas. Una vez que las firmas presentan los formularios diligenciados, el MCT remite a la Secretaría de Renta Interna un informe

consolidado con los incentivos fiscales declarados por las empresas con fines únicamente informativos y no con carácter decisorio.

En opinión de Salerno y Daher (2006) y Buainain et al. (2014), el aspecto más novedoso de la LB era la deducción automática de los beneficios fiscales. En este sentido, las empresas no requieren formular previamente un proyecto y solicitar su aprobación para acceder al beneficio. Es decir, basta solo con presentar la información. Entendemos que luego el Estado se reserva el derecho de fiscalización para validar la procedencia de dichas acciones.

También es interesante lo que indica el propio ministerio en su página web al sostener que la conceptualización de la innovación tecnológica toma como referencia el Manual de Frascati, alegando que no es la innovación en sí misma la que es objeto de los beneficios fiscales, sino la investigación y el desarrollo tecnológico, es decir, actividades que persiguen la adquisición de nuevos conocimientos, y donde las tecnologías asumen riesgos.

De acuerdo con dicha legislación, los incentivos a la innovación que dispone Brasil son los siguientes:

- Deducción del valor correspondiente a la suma de los desembolsos realizados en el período de liquidación del impuesto relacionados con I+D, que son considerados gastos operacionales por la legislación del Impuesto de Renta de Personas Jurídicas (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, IRPJ).
- Reducción del 50% del Impuesto a los Productos Industriales (IPI) causado por la compra de equipos, maquinaria, aparatos e instrumentos, así como los accesorios y herramientas que los acompañen, siempre y cuando tengan como destino la I+D.
- Depreciación acelerada, en el mismo año de adquisición, de maquinaria, equipos, aparatos e instrumentos nuevos destinados a la I+D para efectos de la liquidación del IRPJ y de la Contribución Social sobre el Beneficio Neto (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CSLL).
- Amortización acelerada (mediante deducción como costo o gasto operacional en el período de liquidación en el cual sean efectuados) de los gastos relacionados con la adquisición de bienes intangibles vinculados exclusivamente a las actividades de I+D, que pueden ser clasificados en el activo diferido del beneficiario, para efectos de la liquidación del IRPJ.
- Las transferencias realizadas a micro y pequeñas empresas con destino a la ejecución de I+D, de interés y a solicitud de la firma que realiza la transferencia, pueden ser deducidas como gastos operacionales, aun cuando la empresa receptora lucre de los resultados obtenidos en I+D. Adicionalmente, estas transferencias pueden no ser contabilizadas como ingresos de las empresas receptoras desde que sean utilizadas de forma integral en la realización de I+D. Asimismo, los gastos incurridos por las empresas receptoras en la ejecución de I+D no son deducibles en la liquidación del ingreso real ni de la base del cálculo de la CSLL.
- Deducción de hasta 60% de los desembolsos relacionados con I+D realizados en el año de liquidación (clasificados como gastos operacionales en la legislación del IRPJ) en la determinación del beneficio neto y de la base del cálculo de la CSLL. La misma, puede llegar hasta el 80% de los desembolsos en función del número de investigadores contratados por la firma. Adicionalmente, las firmas pueden excluir del beneficio líquido hasta el 20% del valor correspondiente a los gastos incurridos en I+D objeto de patente concedida.
- Deducción de los desembolsos relacionados con I+D ejecutada por Instituciones de Investigación Científica, el cálculo del beneficio neto y de la base para efectos de la liquidación de la CSLL. El monto de la exclusión puede ser como mínimo la mitad y

como máximo el doble más la mitad del valor de los gastos observados, quedando la decisión a discreción de la firma. Los desembolsos deben corresponder a recursos previamente presentados por las ICT y aprobados por el comité permanente de acompañamiento a las actividades de I+D constituido por representantes del Ministerio de Ciencia y Tecnología, del Ministerio de Desarrollo, Industria y Comercio Exterior, y del Ministerio de Educación. Tales recursos hacen parte del ingreso propio de las ICT. Se destaca que estos incentivos no pueden ser acumulados con los demás incentivos fiscales descritos anteriormente ni con las deducciones establecidas en la Ley 9.249 de 1995 relacionadas con proyectos ejecutados por las ICT con desembolsos similares a los descritos.

- Deducción, vía exclusión, de los saldos no depreciados o no amortizados (según la regulación vigente) de los gastos en instalaciones fijas y en la adquisición de aparatos, maquinaria y equipo utilizados en proyectos de I+D, metrología, normalización técnica y evaluación, ya sea en cuanto a productos, procesos o procedimientos para la protección de propiedad intelectual. El período de liquidación debe corresponder al período en el que sea concluida su utilización. Esta exclusión no aplica para efectos del cálculo de la liquidación de la base de cálculo de la CSLL. Este beneficio no puede aplicarse sobre los activos cubiertos por el beneficio de depreciación acelerada.
- Las personas jurídicas dedicadas a las actividades de informática y automatización pueden deducir, para efectos de la liquidación del beneficio real y de la base del cálculo de la CSLL, hasta el 160% de los gastos en I+D realizados en el año de liquidación. Tal deducción puede llegar al 180% del valor de los gastos en I+D en función del número de investigadores contratados. A partir del año de liquidación en que se hace la deducción, el valor de depreciación o amortización de los gastos debe ser adicionado al beneficio neto para la determinación del beneficio real. Por último, estos incentivos tributarios cubren también otras actividades distintas a la informática desarrolladas por los mismos beneficiarios.
- Subsidios de entre 40% y 60% a la remuneración de investigadores con título de maestría o doctorado que sean empleados en actividades de I+D por empresas localizadas en el territorio nacional.
- Reducción a cero de la tasa del impuesto a la renta retenida en la fuente, sobre las remesas de recursos financieros al exterior destinadas al registro y mantenimiento de marcas y patentes.

3.2. Chile

Chile ha mantenido una política relativamente activa para la promoción de las actividades de I+D desde la década de los ochenta, dentro de lo cual resaltan las actividades realizadas por el Fondo Nacional de Desarrollo Científico y Tecnológico conocido (FONDECYT). En lo que a beneficios tributarios se refiere, la Ley 20.241 que data del año 2008 establece un incentivo tributario a la inversión privada en I+D. El incentivo consiste en un crédito fiscal equivalente al 35% de los pagos realizados por las empresas del sector privado a los centros de investigación contratados por éstas para realizar proyectos de I+D. El 65% restante es considerado como gasto deducible en la determinación de la renta de la empresa con fines tributarios, aun cuando los gastos por las actividades realizadas en virtud de dichos contratos no sean necesarios para producir la renta del ejercicio, pudiendo ser deducidos hasta en diez ejercicios comerciales consecutivos contados a partir del mismo ejercicio en que se haya otorgado la certificación correspondiente.

La relación entre la empresa y el centro está definida por un contrato de I+D que debe haber sido previamente certificado por la Corporación de Fomento a la Producción (CORFO), entidad encargada de la ejecución de la política de innovación y desarrollo

empresarial. Asimismo, con el fin de participar en este programa, los centros deben estar registrados en el Registro de Centros de Investigación de CORFO. En cuanto al sector productivo, pueden participar todos los contribuyentes de la primera categoría de la Ley de Impuesto a la Renta.

Cabe resaltar que el registro del centro de investigación tiene mayor importancia que la certificación del contrato mismo. Los requisitos para el registro de los centros de investigación incluyen que el centro tenga como actividad principal la I+D, posea recursos tanto financieros como humanos adecuados para realizar las actividades de I+D, haya realizado actividades de I+D por lo menos durante los 24 meses anteriores a la solicitud de registro y tenga un sistema de contabilidad y financiero adecuado que permita llevar la contabilidad diferenciada por contrato de I+D.

Como se mencionó anteriormente, los contratos son evaluados por CORFO con un criterio técnico en cuanto a que las actividades de I+D se ajusten a las definiciones acogidas por el programa. Adicionalmente, los contratos deben celebrarse de acuerdo con las capacidades de investigación del centro y con precios que reflejen los costos a precios de mercado del proyecto.

El monto total del crédito fiscal debe ser inferior al 15% del ingreso bruto anual de cada contribuyente, y no puede ser igual a 5.000 UTM (aproximadamente 410 mil dólares). Así, dado el tope establecido para el beneficio, las firmas podrán llevar a cabo actividades de I+D por hasta un millón de dólares al año aproximadamente. Por último, el centro de investigación puede subcontratar los trabajos de I+D con otras instituciones no registradas en CORFO, nacionales o internacionales, siempre y cuando el monto del subcontrato no supere el 50% del valor del contrato total.

3.3. Colombia

Colombia cuenta con un conjunto variado de instrumentos para fomentar las actividades de I+D. Éstos son administrados por MINCIENCIAS, el Ministerio de Ciencia Tecnología e Innovación (antes COLCIENCIAS, la entidad responsable de la política de ciencia, tecnología e innovación en Colombia desde 2009). Dentro de los instrumentos de política se destacan los incentivos fiscales como exenciones y deducciones dispuestos inicialmente durante los años 2000 y 2002. Las empresas que ejecutan proyectos de ciencia, tecnología e innovación, en alianza con un actor reconocido por MINCIENCIAS, teniendo en cuenta los criterios y condiciones definidos en el mismo, pueden acceder a los siguientes beneficios tributarios:

- Descuento tributario por inversiones en proyectos de ciencia, tecnología e innovación. Las inversiones que se realicen en investigación, desarrollo tecnológico e innovación, obtendrán como beneficio descontar de su impuesto de renta a cargo el 30% del valor invertido en el período, siempre y cuando dichas inversiones cumplan con los criterios y condiciones definidos por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en ciencia, tecnología e innovación (CNBT) y no supere el 30% del impuesto a pagar. El beneficio no utilizado podrá trasladarse a las siguientes cuatro declaraciones de renta anual.
- Crédito fiscal por inversiones en proyectos de ciencia, tecnología e innovación. Las inversiones que realicen las micro, pequeñas, medianas y grandes empresas en proyectos calificados como de investigación, desarrollo tecnológico e innovación, de acuerdo con el CNBT, podrán acceder a un crédito fiscal por un valor del 50% de la inversión realizada y certificada por el CNBT aplicable para la compensación de impuestos nacionales.
- Beneficios tributarios por vinculación de capital humano de alto nivel en las empresas. La remuneración correspondiente a la vinculación de personal con título

de doctorado en las empresas, que se realice con posterioridad al 25 de mayo de 2019, cumpliendo los requisitos establecidos por el CNBT para tal fin y su vinculación esté asociada al desarrollo de actividades de I+D+i, podrán acceder a un descuento del 30% de la remuneración efectivamente pagada al personal con título de doctorado. Para las MIPYMEs, el descuento es del 50%.

- Ingresos no constitutivos de renta y/o ganancia ocasional. Este beneficio tributario, se otorga al personal que desarrolla actividades de ciencia, tecnología e innovación en el marco de un proyecto calificado bajo las condiciones CNBT, permitiendo a los investigadores descontar de los ingresos que constituyen su base gravable, el valor de los honorarios recibidos por estas labores. Este beneficio tributario es aplicable de igual manera a los recursos que reciba el contribuyente para ser destinados al desarrollo de proyectos calificados como de carácter científico, tecnológico o de innovación.
- Exención del IVA por importación de equipos y elementos. Los centros de investigación y desarrollo tecnológico reconocidos por MINCIENCIAS, así como las instituciones de educación básica primaria, secundaria, media o superior reconocidas por el Ministerio de Educación Nacional, que, en el marco de un proyecto de ciencia, tecnología e innovación calificado según los criterios del CNBT, realicen importaciones de equipos y elementos requeridos para el desarrollo de sus proyectos, podrán obtener la exención del impuesto del IVA al momento de la nacionalización.
- Dedución tributaria por donación en ciencia, tecnología e innovación. Las donaciones recibidas en efectivo, por el Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas, y que sean destinadas al financiamiento de programas y/o proyectos de ciencia, tecnología e innovación, de acuerdo con los criterios CNBT, darán derecho al donante, para deducir el valor del monto donado y acceder de igual manera, al descuento tributario del 30% del valor donado, siempre y cuando se cumplan con los procesos y procedimientos para tal finalidad.

3.4. México

Si bien México tiene en su legislación programas de estímulos fiscales, en cuanto a incentivos o beneficios fiscales sólo podemos observar la existencia del programa Estímulo Fiscal a la Investigación y desarrollo de la Tecnología (EFIDT). En efecto, dentro del cuerpo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), se incorporó en el año 2016 el artículo 202 que otorga un “estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que efectúen proyectos de investigación y desarrollo tecnológico, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio en investigación o desarrollo de tecnología, contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en que se determine dicho crédito”.

La propia ley define el concepto de “gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología” como aquellos “realizados en territorio nacional, destinados directa y exclusivamente a la ejecución de proyectos propios que se encuentren dirigidos al desarrollo de productos, materiales o procesos de producción, que representen un avance científico o tecnológico, de conformidad con las reglas generales que publique el Comité Interinstitucional” respectivo.

Sin embargo, la LISR establece algunos requisitos, como los que se transcriben a continuación:

- El crédito fiscal sólo podrá aplicarse sobre la base incremental de los gastos e inversiones efectuados en el ejercicio correspondiente, respecto al promedio de aquéllos realizados en los tres ejercicios fiscales anteriores.
- Cuando dicho crédito fiscal sea mayor al impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en el ejercicio fiscal en el que se aplique el estímulo, los contribuyentes podrán acreditar la diferencia que resulte contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en los diez ejercicios siguientes, hasta agotarla.
- Existe un monto total de estímulo o cupo a distribuir entre los aspirantes al beneficio, además de un monto máximo por contribuyente.
- El estímulo fiscal a que se refiere este artículo 202 no podrá aplicarse en conjunto con otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales.

3.5. Uruguay

En 2007, Uruguay promulgó la Ley de Inversiones 16.906, mediante el Decreto 455/007. El régimen busca incrementar la proporción de inversión interna, la productividad y la relación capital-trabajo. Además, pretende ampliar la base de beneficiarios en términos sectoriales y de naturaleza jurídica de las firmas, facilitar el acceso a las PYMEs mediante la simplificación de los trámites y, en general, mejorar el sistema de ejecución.

El nuevo régimen contempla cuatro tipos de beneficios fiscales que incluyen la exención a los impuestos de renta, de patrimonio, de importación y devolución del impuesto al valor agregado por la compra de bienes destinados a la construcción civil. A continuación, se describe cada uno de los instrumentos fiscales de promoción.

- La exención parcial o total del monto invertido en el pago del Impuesto a las Rentas de Actividades Económicas (IRAE) a las empresas que les corresponda su pago y que cumplan por lo menos con uno de los siguientes objetivos: i) generación de empleos de calidad, ii) aumento de las exportaciones, iii) incremento del valor agregado nacional, iv) utilización de tecnologías más limpias, v) incentivo a la I+D, vi) incentivo a la descentralización regional, vii) impacto en la economía.

Se observa que en Uruguay los incentivos tributarios están dirigidos a fomentar la inversión productiva en general y no la inversión en I+D, en particular. Dentro de las inversiones elegibles se encuentran los bienes corporales muebles directamente relacionados a la actividad productiva de la empresa, con excepción de los destinados a habitación y de los vehículos no utilitarios, las mejoras fijas (excepto las de casa habitación), bienes incorporeales que determine el poder ejecutivo, inversiones realizadas durante el mismo ejercicio fiscal en que presenta la propuesta o seis meses antes de tal fecha.

La evaluación de los proyectos de inversión la hace la Comisión de Aplicaciones de la Ley 16.906 (COMAP) con base en una matriz de puntajes de acuerdo con criterios relacionados con los objetivos mencionados arriba. Es decir, reciben mayor puntaje las firmas que con los proyectos generen más puestos de trabajo, más exportaciones, incrementos en el valor agregado, en la participación de la inversión en I+D en el total de inversión, en la utilización de tecnologías limpias, en la contribución al PIB y, se sitúen en departamentos con menor índice de desarrollo humano. En particular, respecto a la inversión en I+D, se asigna 1 punto por cada 10% de participación de la inversión en I+D sobre el total, con un máximo de 10 puntos que indica una participación de la inversión en I+D de 100%. Adicionalmente, los puntajes se ponderan según el tramo en que haya sido clasificado del proyecto, dentro de siete categorías posibles según el monto de inversión. Estos puntajes son utilizados para el cálculo del beneficio según unas reglas preestablecidas. Así, las

exenciones del IRAE pueden ir desde el 51% al 100% del monto invertido y con plazos de entre 3 y 25 años.

- Exención al Impuesto al Patrimonio (IP) de hasta un 100% del monto invertido. Tal beneficio por concepto de obra civil se otorga por 8 años en Montevideo y por 10 años en el interior y por concepto de los bienes muebles de activo fijo por toda la vida útil.
- Exención de tasas y tributos hasta por el 100% de la importación de bienes muebles de activo fijo, declarados no competitivos en la industria nacional por la Cámara de Industrias del Uruguay, entidad que provee la certificación correspondiente. Devolución del 100% del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la compra de bienes destinados a la construcción civil. En cuanto a este beneficio fiscal, el inversor tiene la posibilidad de pagar el IVA con certificados de crédito gestionados en la Dirección General Impositiva (DGI) y solo pagar con sus recursos el neto de la factura de compra.

4. LOS INCENTIVOS FISCALES EN ARGENTINA

4.1. El caso particular de la Ley 23.877 de promoción y fomento de la innovación tecnológica

En 1990, mediante la Ley 23.877 del año 1990, la que se mantiene vigente, aunque ha sufrido varias modificaciones y/o adecuaciones¹, el gobierno argentino instauró una serie de programas de promoción y fomento de la innovación dentro de los cuales se encuentra un cupo de créditos fiscales que puede ser utilizado para financiar parcialmente proyectos de I+D y de modernización tecnológica productiva. La entidad encargada de la administración del programa actualmente es la Agencia Nacional de Promoción de la Investigación, el Desarrollo Tecnológico y la Innovación (Agencia I+D+i). Esta ley actúa como marco conceptual y general, ya que prevé objetivos, definiciones, beneficiarios e iniciativas para la promoción y fomento de la innovación, facultando al poder ejecutivo a instrumentar varios mecanismos de promoción y fomento, tales como:

- a) financieros, a cargo de entidades financieras;
- b) de fomento fiscal, mediante certificados de crédito fiscal;
- c) de fomento no financiero, provistos por el Estado, como aportes del Tesoro con cargo de devolución sin intereses;
- d) de fomento especial, no incluidos en los incisos anteriores y que disponga la autoridad de aplicación.

A través del FONTAR, la Agencia I+D+i administra recursos de origen público y privado (incluyendo de agencias multilaterales) con destino general o específico. Dentro de estos recursos se encuentran los del Tesoro Nacional asignados anualmente por el presupuesto nacional según lo definido en la mencionada ley. Los beneficios fiscales están dirigidos a empresas productoras de bienes y servicios de cualquier tamaño representadas por personas humanas o jurídicas (sociedades). Anualmente, la Agencia hace una convocatoria a presentar propuestas dentro de cuatro categorías: i) investigación científica; ii) investigación aplicada en la producción y/o comercialización; iii) investigación tecnológica pre-competitiva dirigida a la producción de nuevos materiales, productos o dispositivos y al establecimiento de nuevos procesos, sistemas o servicios; y iv) adaptaciones y mejoras. Las empresas pueden presentar más de una propuesta siempre y cuando el monto total solicitado no supere un tope establecido en cada convocatoria.

¹ Consultar en <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verVinculos.do?modo=2&id=277>

La adjudicación de los beneficios se hace en dos etapas: evaluación técnica y asignación de beneficios. En la primera etapa, se califican los proyectos de acuerdo a criterios técnicos. En la segunda, una vez calificadas las propuestas, éstas son ordenadas de forma ascendente, de acuerdo con la proporción del crédito fiscal solicitado con relación al presupuesto total del proyecto. La asignación de los beneficios se hace siguiendo este orden hasta que el monto alcance el presupuesto total asignado al instrumento o el monto total solicitado por todas las propuestas calificadas, lo que sea menor.

Las firmas beneficiarias reciben certificados de crédito fiscal emitidos a su favor de forma intransferible. El crédito fiscal es aplicable exclusivamente al impuesto a las ganancias y es asignable a la financiación del proyecto seleccionado, del cual no podrá representar más del 50% del presupuesto total del mismo. El crédito fiscal otorgado debe ser utilizado en partes iguales en un plazo máximo de 2 años.

Por último, vale mencionar que en Argentina las entidades civiles sin fines de lucro dedicadas a la educación y las científicas (entre otras) están exentas de cualquier impuesto nacional, inclusive de importación de mercancías. Por lo tanto, no hacen parte de la población objetivo del incentivo fiscal.

Ahora bien, en 2001 se sancionó la Ley 25.467 de Ciencia Tecnología e Innovación en donde se establece un marco general que estructura, impulsa y promueve las actividades de CTI, a fin de contribuir a incrementar el patrimonio cultural, educativo, social y económico de la Nación, propendiendo al fortalecimiento de la identidad nacional, a la generación de trabajos y la sustentabilidad del medio ambiente. En dicha ley se crean diversas instituciones y se estructura el Sistema Nacional de CTI. No es nuestra intención describir esto, pues ya existe destacada bibliografía al respecto². Sin embargo, sí debemos decir que esta ley no deroga la anterior, sino que la complementa, y la mencionamos porque tiene un efecto importante en la Provincia de Río Negro, como se comentará más adelante.

Hasta aquí, como podemos observar, la definición tomada por Argentina es la de dirección de fondos sobre una actividad que califique como de CTI, y que cumpla los requisitos previstos en los respectivos programas. Todo esto, independientemente de los beneficios impositivos que puedan existir en la legislación local, a modo de incentivos directos como explicaremos más adelante. Por ello, este trabajo busca ampliar e investigar los aspectos fiscales en la legislación tributaria vigente respecto de posibles beneficios fiscales vinculados directamente con la innovación. En primer lugar, contemplando aspectos generales previstos en las propias leyes impositivas y, en segundo lugar, aquellos beneficios provenientes de leyes específicas.

4.2. Beneficios impositivos incluidos en la legislación impositiva general

En este apartado veremos aquellos incentivos y/o beneficios que podemos encontrar en nuestra legislación, tanto de uso general (es decir, para todas las empresas) como así también los más específicos. Elegimos ese orden para su enumeración y análisis.

4.2.1. Venta y reemplazo de bienes

El Artículo 71 de la Ley 20.628³ del Impuesto a las Ganancias, dispone que, en el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en dicha ley deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.

² Véase, entre otros, Del Bello et al. (2016) y Emiliozzi y Forcinito (2020).

³ Texto Ordenado Decreto 824/2019 B.O. 20-12-2019

Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso o afectado a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de 2 años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a cualquiera de los destinos mencionados precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos. La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un año.

Puesto en otros términos, el régimen de venta y reemplazo (también denominado *roll over*) otorga la posibilidad del contribuyente de optar por imputar la ganancia por la enajenación de un bien (mueble o inmueble) al propio ejercicio impositivo en el cual la misma se ha realizado, o bien, y este es el punto en cuestión, a afectar dicha ganancia impositiva al costo de un nuevo bien adquirido, en cuyo caso la amortización impositiva se calculará sobre el valor del nuevo bien disminuido por la ganancia afectada. Se trata de un sistema opcional que posibilita a la empresa el diferimiento de la imputación de la ganancia bruta derivada de la enajenación de ciertos bienes muebles amortizables o inmuebles afectados como bienes de uso durante un plazo mínimo de 2 años. Es decir, una ganancia X, en vez de gravarse en el año de su reconocimiento contable, se grava, vía una menor cuota de amortización deducible en ese ejercicio y los posteriores, conforme a la vida útil del nuevo bien.

Teniendo en cuenta que la vida útil de los mismos se asume en 3 años para equipos de computación, o de 10 años para instalaciones y bienes de uso en general, y 50 años para inmuebles, a modo de ejemplo, resulta interesante la posibilidad de diferir un resultado positivo que se obtiene hoy, en cuotas de 3, 10 o los años de utilidad que se prevea para los nuevos bienes en los que se invierta. Ello por cuanto el propósito consiste en favorecer y estimular el reequipamiento y la renovación de los bienes de capital afectados a actividades económicas. El decreto reglamentario de la ley⁴ en sus artículos 159 y 160 dispone las formas plazos y condiciones para acceder al beneficio, al cual nos remitimos dado el aspecto eminentemente técnico de los mismos.

4.2.2. Gastos de investigación, estudio y desarrollo

El artículo 220 de dicho decreto reglamentario también dispone que los gastos de investigación, estudio y desarrollo, destinados a la obtención de intangibles, podrán deducirse en el ejercicio en que se devenguen o amortizarse en un plazo no mayor a cinco años, a opción del contribuyente. Es decir, que las inversiones que se realicen, aunque contablemente se las impute en diferentes ejercicios, se prevé su deducción anticipada en el período fiscal en el cual los gastos se hayan realizados, permitiendo así un apartamiento de un posible y lógico criterio contable de vinculación de los gastos con los ingresos que puedan obtenerse en el futuro.

Vale aclarar que dichos gastos requieren siempre del principio rector de la ley del impuesto a las ganancias de que, para deducir un gasto, el mismo debe siempre estar destinado a obtener, mantener y conservar ganancias productoras. Por ende, LOS gastos de proyectos que finalmente se abandonen podrían quedar fuera de este beneficio o de la propia deducción si no puede probarse tal vinculación.

Es importante señalar aquí que el ahorro es más bien de corte financiero o temporal, según guste llamarlo. Ello por cuanto la deducción total del gasto siempre procede, sólo que existe la posibilidad de anticipar su deducción. Resulta beneficioso este régimen para los casos que los sujetos que lo utilicen sean pagadores de impuesto, de manera de ahorrarse financieramente impuesto en el momento del gasto, más no en los años subsiguientes.

⁴ Decreto 862/19 Anexo 1 B.O. 9-12-2019

4.2.3. Régimen de devolución de créditos fiscales del IVA por adquisición de bienes de capital

La Ley 27.430⁵ incorporó a la ley del IVA un artículo a continuación del 24, adecuando un nuevo régimen de devolución de créditos fiscales, originalmente establecido por el Decreto 379 del año 2001 y finalmente reglamentado por la Administración Federal de Ingresos Públicos través de la Resolución General AFIP N° 4581/2019⁶. El régimen de devolución en cuestión tiene por objetivo incentivar la inversión en bienes de capital mediante la reducción del capital inmovilizado en los períodos iniciales de los nuevos emprendimientos, teniendo en cuenta que la absorción de los créditos fiscales generados por las adquisiciones de bienes de uso, a través de los débitos fiscales generados en el mercado interno (o, en su caso, por medio de la consecución de exportaciones que permitan interponer las respectivas solicitudes de reintegro de aquellos) puede demorar varios meses, con el evidente perjuicio financiero que ello implica.

De esta manera, la reforma de la Ley 27.430 instauró un régimen de devolución de créditos fiscales para los responsables inscriptos, originados en operaciones de: compra; construcción; fabricación; elaboración; o importación definitiva, de bienes de uso, excepto automóviles que, luego de transcurridos 6 períodos fiscales consecutivos contados a partir de aquel en que resultó procedente su cómputo, conformaren el saldo técnico a favor de los responsables y que, además, integren el patrimonio del contribuyente al momento de la solicitud de devolución, excepto cuando hubiera mediado caso fortuito o fuerza mayor. Este régimen incluye a las inversiones documentadas mediante comprobantes emitidos a partir de la fecha en la cual resulta aplicable el beneficio fiscal, es decir, el primero de enero de 2018.

El régimen de devoluciones requiere de la presentación ante la AFIP de una solicitud y demás documentación, pero sujeto a un cupo fiscal de asignación dispuesto por el Ministerio de Economía y que se contempla anualmente en la Ley de Presupuesto. Una vez verificada la suficiencia de cupo presupuestario y el cumplimiento de todos los requisitos formales por parte del solicitante, AFIP informará tal situación a los contribuyentes, para proceder a su cómputo de manera efectiva. Es importante tener en cuenta que podrá presentarse una sola solicitud por año calendario y la misma requerirá de la previa presentación de la declaración jurada de IVA del periodo noviembre, donde se exteriorice la detracción del saldo técnico que se solicitará en devolución.

El régimen prevé que todos aquellos comprobantes que no resultaren habilitados y/o montos no autorizados (que hubieren sido desistidos o modificados porcentualmente) por inexistencia de “cupo fiscal”, al ingresar la solicitud del beneficio, podrán ser incorporados en una nueva “pre-solicitud”, a partir de la presentación que corresponda al siguiente año por el cual el Ministerio de Economía disponga nuevo cupo fiscal. Estas “pre-solicitudes” quedarán a la espera hasta que se cuente con un nuevo “cupo fiscal”, acorde con lo que disponga la Ley Nacional de Presupuesto.

4.3. Regímenes especiales de incentivos fiscales

El sistema tributario argentino tiene una cantidad importante de regímenes especiales. En efecto, podemos mencionar, por ejemplo: el régimen de promoción industrial de Tierra del Fuego (Ley 19.640), el régimen de apoyo al empresariado joven (Ley 25.872), el régimen de incentivos a la producción nacional de bienes de capital, informática y telecomunicaciones (Decreto 379/2001), el régimen de energía eólica y solar previsto en la Ley 25.019, la ley de

⁵ B.O. 27-12-2017

⁶ Resolución General AFIP 4581/2019, modificado por Resolución General N° 5298/2022 de la AFIP B.O. 05/12/2022

fomento PYME (Ley 27.264), también conocida como programa de recuperación productiva, el régimen de promoción de la industria del software (Ley 25.992), la ley de la economía del conocimiento (Ley 27.506) y, finalmente, los diferentes regímenes de promoción industrial provinciales (que básicamente prevén beneficios fiscales por instalar una fábrica en determinada zona). Al respecto, debemos señalar que, en su mayoría, si bien se trata de regímenes que otorgan beneficios impositivos, los mismos no estarían relacionados directamente con la innovación como tal. No obstante, se destacan los regímenes especiales que a continuación detallamos.

4.3.1. Bienes de capital, informática y telecomunicaciones

Por medio del Decreto 379/2001⁷, se instrumentó un régimen de incentivos destinado a promover la fabricación nacional de bienes de capital, informática y telecomunicaciones, incluidos taxativamente en el anexo de dicha norma, mediante la emisión de un bono de crédito fiscal. Este beneficio aplica a las firmas regidas por la Ley General de Sociedades 19.550 y también las cooperativas de la Ley 20.337, que al momento a la inscripción en el régimen se encuentren inscriptos como micro, pequeñas o medianas empresas en los términos de la Ley 24.467, y que el gasto anual en sueldos y contribuciones correspondientes a los empleados afectados a la fabricación de los bienes incluidos en el régimen represente como mínimo el 15% de su facturación total, en un período de 12 meses anteriores a la solicitud. Se prevé que la autoridad de aplicación podrá elevar o reducir hasta el 8% el porcentaje antes indicado.

Los beneficios fiscales que se estipulan en este régimen son los siguientes:

- a) Reducción de hasta el 90% en contribuciones patronales con destino al Sistema Integrado Previsional Argentino (Jubilación-SIPA), al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (Ley 19.032 – PAMI), el Fondo nacional de Empleo de la Ley 24.013 y el Régimen de Asignaciones Familiares de la Ley 24.714.
- b) Anualmente, podrán solicitar bonos de créditos fiscal por un monto equivalente a los conceptos:
 - 1) 40% de multiplicar el monto del impuesto a las ganancias determinado en el ejercicio fiscal inmediato anterior al de petición por el porcentaje de facturación de las ventas de los bienes fabricados en el país.
 - 2) 80% del monto de las inversiones efectuadas en I+D por hasta 2,5% de la facturación de la venta de los bienes fabricados en el país.
 - 3) 60% de los reintegros a la exportación autorizados por los productos exportados.
 - 4) 30% del monto equivalente a los beneficios mencionados en el punto b.1) y en el punto a) para las pequeñas y medianas empresas de la Ley 24.467 o del 15% para los restantes sujetos, siempre que acrediten la realización de mejoras continuas en la calidad de sus productos y/o procesos, mediante la certificación de normas de calidad reconocidas aplicables.

Se prevé que, la suma de los beneficios otorgados anualmente no podrá exceder el 10% de la facturación total por igual período. Asimismo, se contempla la obligación de llevar una contabilidad separada de la actividad alcanzada por este régimen respecto de otras actividades que pudieran llevar las firmas beneficiarias.

Los bonos antes indicados, podrán ser utilizados por los beneficiarios o las beneficiarias o los cesionarios o las cesionarias para el pago de los montos a abonar en concepto de impuesto a las ganancias, IVA e impuestos internos, en carácter de saldo de declaración

⁷ Texto actualizado y modificado por el Decreto 209/2022 B.O. 27-4-2022

jurada y anticipos de corresponder. Este régimen tendrá vigencia hasta el 31-12-2027 inclusive.

4.3.2. Régimen PYME

Mediante la Ley 27.264 del año 2016, se crea el Programa de Recuperación Productiva que fuera creado por la Resolución 481/2002 del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y sus modificatorias y complementarias. Al respecto, se prevé un tratamiento impositivo especial, dado que aquellos sujetos que encuadren dentro de la categoría de micro, pequeñas y medianas empresas, según los términos del artículo 1° de la Ley 25.300 y sus normas complementarias, gozarán de los siguientes beneficios:

- a) Exclusión del impuesto a la ganancia mínima presunta (el mismo ha quedado fuera de vigencia desde el año 2019).
- b) Impuesto a los débitos. Podrá computarse el 100% del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias (Ley 25.413), como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias, en el caso de las micro y pequeñas empresas, y en un 50% a las industrias manufactureras consideradas como "medianas-tramo 1", según lo establece el artículo 1° de la Ley 25.300
- c) Impuesto a las ganancias. Las micro, pequeñas y medianas empresas que realicen inversiones productivas tendrán derecho a computar como pago a cuenta y hasta la concurrencia del monto de la obligación que en concepto de impuesto a las ganancias se determine en relación al año fiscal o ejercicio anual de que se trate, el 10% sobre el valor de las inversiones productivas realizadas, teniendo como límite el 2% sobre el promedio de ingresos netos obtenidos en concepto de ventas o prestaciones. Este tope se incrementa al 3% para las micro, pequeñas y medianas empresas del tramo 1 de la Ley 25.300. Impuesto al valor agregado. Se establece la creación de un bono de crédito fiscal en el IVA originados en las inversiones productivas realizadas. El mismo es transferible o bien puede aplicarse a la cancelación de otros tributos nacionales.

Cómo puede observarse, se trata de un régimen especial para pequeñas empresas, el que no incluye en forma directa herramientas de innovación. Debe señalarse que la mayor ventaja es la utilización del bono de crédito fiscal de IVA, en particular su transferencia, pues su utilización, como así también el pago a cuenta del impuesto a los débitos o del propio impuesto a las ganancias, estará sujeta a que exista una ganancia gravada en el primer ejercicio económico de la empresa en cuestión, lo que puede derivar en un beneficio abstracto si no existe un resultado positivo.

4.3.3. Régimen del capital emprendedor

Por medio de la Ley 27.349 del año 2017 se crea un régimen de incentivos y beneficios tributarios diseñados para motivar el desarrollo del ecosistema emprendedor. Quienes resulten inversores y se encuentren debidamente inscriptos ante el Registro de Instituciones de Capital Emprendedor, creado por dicha ley, podrán deducir del impuesto a las ganancias hasta el 75% o el 85% de sus aportes, dependiendo de la ubicación del emprendimiento, y hasta el límite del 10% de la ganancia sujeta a impuesto del ejercicio fiscal en que se realice la inversión. El excedente no deducido podrá computarse durante los próximos 5 ejercicios fiscales inmediatos siguientes.

Para ello se establece una serie de requisitos como estar al día en los tributos, formas de acreditación de dichos aportes, etc. También por esta ley se crea la figura de la Sociedad por Acciones Simplificada, conocida como SAS, con el objeto de facilitar la realización de trámites y simplificar procedimientos, ahorrando tiempo y recursos.

4.3.4. Régimen de promoción de la industria del software

Mediante la Ley 25.922 en el año 2004, se dispuso la creación del régimen de promoción de la industria del software, que estuvo vigente hasta diciembre del año 2019. El régimen se encontraba orientado y podían adherirse las personas jurídicas que desarrollen en el país y por cuenta propia como actividad principal aquellas vinculadas a la creación, diseño, desarrollo, producción e implementación y puesta a punto de los sistemas de software desarrollados y su documentación técnica asociada, tanto en su aspecto básico como aplicativo, incluyendo el que se elabore para ser incorporado a procesadores utilizados en bienes de diversa índole tales como consolas, centrales telefónicas, celulares, maquinarias y otros dispositivos y que cumplan con al menos dos de las siguientes condiciones:

- Acreditación de gastos en actividades de investigación y desarrollo de software
- Acreditación de una norma de calidad reconocida aplicable a los productos o procesos de software, o el desarrollo de actividades tendientes a la obtención de esta.
- Realización de exportaciones de software, en estos casos deberán estar necesariamente inscriptos en el registro de exportadores de servicios que posee la AFIP.

Los beneficiarios del régimen podían gozar de los siguientes beneficios:

- Estabilidad fiscal por el término de vigencia del marco promocional
- Podían convertir en un bono de crédito fiscal intransferible hasta el 70% de las contribuciones patronales que hayan efectivamente pagado sobre la nómina salarial total de la empresa con destino a los sistemas y subsistemas de seguridad social previstos en las leyes 19.032, 24.013 y 24.241. Dichos bonos se utilizaban para la cancelación de tributos nacionales que tengan origen en la industria del software, en particular el impuesto al valor agregado y otros impuestos nacionales, excluido el impuesto a las ganancias.
- El bono de crédito fiscal no resultaba computable para sus beneficiarios como ganancia gravada en el impuesto a las ganancias
- Exclusión de retenciones y percepciones en el impuesto al valor agregado
- Reducción del 60% del monto total del impuesto a las ganancias correspondientes a las actividades promovidas en cada ejercicio.

5. EL CASO ESPECIAL DEL RÉGIMEN DE PROMOCIÓN DE LA ECONOMÍA DEL CONOCIMIENTO

Mediante la Ley 27.506, publicada en el Boletín Oficial del 10 de junio de 2019 se creó el Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento (en adelante, "el régimen" a secas). Su objetivo es el de promocionar actividades económicas que apliquen el uso del conocimiento y la digitalización de la información apoyado en los avances de la ciencia y las tecnologías, destinados tanto a la obtención de bienes como a la prestación de servicios. Dada la importancia de este régimen y de los beneficios incluidos en el mismo, lo describimos como un punto aparte, pues resulta ser el régimen más comparable con la legislación de otros países.

El alcance de la ley respecto de las actividades promovidas es sumamente amplio. Si bien se relaciona con la mencionada ley de promoción del software (25.922), cuyos beneficios finalizaron a fines de 2019, el nuevo régimen abarca un espectro de actividades mucho mayor comparado con aquel centrado sólo en la actividad informática. En efecto, el régimen del software tuvo como objetivo el fortalecimiento de un sector de la economía considerado estratégico para el desarrollo nacional, mediante el incremento del empleo calificado, las exportaciones, las actividades de investigación y desarrollo y los estándares de calidad para

las empresas dedicadas a la producción de software y servicios informáticos. Sus beneficios, como vimos, fueron la estabilidad fiscal, la percepción de un bono de crédito fiscal aplicable a la cancelación de impuestos nacionales y la desgravación parcial del impuesto a las ganancias. El régimen alcanzaba únicamente a las personas jurídicas.

La citada ley 27.506 dispuso que el nuevo régimen tenga una vigencia desde el 1/1/2020 hasta el 31/12/2029. A su vez, se emitieron dos disposiciones reglamentarias, el decreto (PEN) 708/2019 y la resolución (SEPyME) 449/2019 publicadas en el Boletín Oficial el 16/10/2019 y el 18/10/2019, respectivamente. Casi diez meses después, y tras el cambio de gobierno nacional y composición de las cámaras, el Congreso sancionó la Ley 27.570 (BO: 26/10/2020) que modificó el régimen en forma sustancial, especialmente, en materia de beneficios tributarios. Por último, mediante la resolución (MDP) 625/2020 (BO: 13/11/2020) se dispuso que la Autoridad de Aplicación del régimen sea la Subsecretaría de Economía del Conocimiento, dependiente del Ministerio de Desarrollo Productivo (en los últimos años, esta estructura ministerial ha ido cambiando).

La nueva ley procura, entre otros fines, que la misma acompañe los propósitos de la ley de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública, considerando menester para ello establecer requisitos de ingreso, evaluación y permanencia más exigentes, diferenciados según el tamaño de cada empresa y el grado de madurez de cada sector, limitando los beneficios para las grandes empresas, sin que ello implique dejar de promover y acompañar su desarrollo.

5.1. Alcances y beneficiarios

La ley establece que la autoridad de aplicación dictará las normas aclaratorias tendientes a precisar el alcance de las actividades previstas en el régimen. Dispone también que el Poder Ejecutivo Nacional posee la facultad de ampliar tanto rubros como actividades comprendidas en virtud de las tecnologías emergentes. Las actividades previstas por la ley podemos resumirlas en las siguientes:

- a) Software y servicios informáticos y digitales.
- b) Producción y posproducción audiovisual.
- c) Biotecnología, bioeconomía, biología, bioquímica, microbiología, bioinformática, biología molecular, neurotecnología e ingeniería genética, geoingeniería y sus ensayos y análisis.
- d) Servicios geológicos y de prospección.
- e) Servicios relacionados con la electrónica y las comunicaciones.
- f) Servicios profesionales, únicamente en la medida en que sean de exportación y en forma taxativa respecto de los previstos en la ley.
- g) Nanotecnología y nanociencia.
- h) Industria aeroespacial y satelital, tecnologías espaciales.
- i) Ingeniería para la industria nuclear.
- j) Soluciones de automatización en la producción.
- k) Actividades de ingeniería, ciencias exactas y naturales, ciencias agropecuarias y ciencias médicas vinculadas a tareas de investigación y desarrollo experimental.

Los beneficiarios del régimen son las personas jurídicas constituidas en la República Argentina o habilitadas para actuar dentro de su territorio que desarrollen en el país, por cuenta propia y como "actividad principal" (destacado propio), alguna de las actividades promovidas, disponiéndose además que los potenciales beneficiarios deberán encontrarse en el curso normal de cumplimiento de sus obligaciones en materia impositiva, previsional,

laboral y gremial. Esto podrá acreditarse mediante un certificado de libre deuda y aplica tanto para el momento de la inscripción o solicitud como para el mantenimiento de los beneficios. Nótese que solo se habilita a las personas jurídicas, es decir, las personas humanas quedan afuera del régimen, a menos que se organicen en forma de empresa bajo cualquier modelo societario previsto en la legislación de fondo.

En cuando al término “actividad principal”, los beneficiarios deberán acreditar que el 70% de su facturación total del último año se generó a partir de las actividades comprendidas en el régimen. Si no contaran con facturación, deberán acreditar el desarrollo de actividades promovidas de manera intensiva para incorporar conocimientos derivados de avances científicos y tecnológicos en sus productos, servicios o procesos productivos, con el fin de agregar valor e innovación y poder acceder al régimen.

Los beneficiarios deberán tener en cuenta lo siguiente:

- a) Si la actividad promovida fuera el software y/o servicios profesionales de exportación, solo se podrá acreditar la realización de la actividad mediante el porcentaje de facturación del 70% del último año.
- b) Los servicios profesionales de exportación alcanzados por los beneficios son los siguientes: servicios jurídicos, de contabilidad general, gerenciales y de relaciones públicas, auditoría, asesoramiento impositivo y legal, servicios de traducción e interpretación, gestión de recursos humanos, servicios de publicidad, diseño, servicios arquitectónicos y de ingeniería.
- c) Un apartado especial merecen las microempresas previstas en la Ley 24.467 del año 1995 (conocida como ley PYME). El régimen dispone que para acceder aquellas que tuvieran una antigüedad menor a 3 años contados desde el inicio de actividades, solo deberán acreditar que desarrollan en el país, por cuenta propia y como actividad principal, alguna de las actividades promovidas y mencionadas arriba, salvo que se trate de la actividad de “servicios profesionales”, en cuyo caso no les resultará aplicable este tratamiento especial. Transcurridos cuatro años desde su inscripción o en caso de dejar de calificar como microempresa, lo que ocurriese primero, deberán cumplir las condiciones exigidas para poder mantenerse como beneficiarios del régimen.

Asimismo, se crea el Registro Nacional de Beneficiarios del Régimen en cuestión, en el que deberán inscribirse quienes deseen acceder al régimen creado, con las condiciones que dispone la reglamentación, utilizando los ya conocidos servicios con clave fiscal y CUIT (clave única de identificación tributaria), previstos por la Administración Federal de Ingresos Públicos. Este registro funcionará dentro de la Subsecretaría de la Economía del Conocimiento legalmente, aunque para gozar de los beneficios las empresas interesadas deberán reunir al menos 2 de los siguientes requisitos con relación a las actividades promovidas:

- Acreditar la realización de mejoras continuas en la calidad de sus servicios productos y/o procesos, o mediante una norma de calidad reconocida aplicable a sus servicios productos y/o procesos.
- Acreditar la realización de inversiones en actividades de:
 - i) Capacitación de los empleados, en temática relacionadas con la Economía del Conocimiento, afectados a actividades promovidas o destinatarios en general en un mínimo de 1% de la masa salarial total para microempresas, 2% para pequeñas y medianas y del 5% para las grandes.
 - ii) Investigación y desarrollo en las actividades antes mencionadas en un mínimo del 1% de la facturación total para microempresas, del 2% para pequeñas y medianas y del 3% para las grandes.

- Acreditar la realización de exportaciones de bienes y/o servicios que surjan del desarrollo de alguna de las actividades promovidas de al menos, 4% en microempresas, 10% en pequeñas y medianas y del 13% en las grandes empresas, de la facturación del último año correspondiente a esas actividades.

5.2. Beneficios impositivos

Los beneficios pueden clasificarse en: i) estabilidad fiscal, ii) impuesto a las ganancias (reducción del monto a pagar), iii) retenciones y percepciones en el IVA, iv) bono de crédito fiscal, y v) impuestos provinciales.

5.2.1. Estabilidad fiscal

Originalmente, la Ley 27.506 del año 2019 establecía que los beneficiarios del régimen gozaban de estabilidad fiscal respecto de las actividades promovidas a partir de la fecha de su inscripción en el registro y por el término de vigencia de este. La estabilidad fiscal significaba que los beneficiarios no podían ver incrementada su carga tributaria total nacional determinada al momento de su solicitud de adhesión. La estabilidad fiscal alcanzaba a todos los tributos nacionales, entendiéndose por tales los impuestos directos, tasas y contribuciones impositivas que tengan como sujetos pasivos a los beneficiarios inscriptos, así como también a los derechos o aranceles a la importación y exportación.

Sin embargo, con la última modificación legal en 2020, la nueva ley (27.570) reemplaza la “estabilidad fiscal” por el goce de la “estabilidad de los beneficios” que el régimen establece respecto de las actividades promovidas, y siempre que se cumpla con las exigencias de este. Se establece su duración desde la inscripción en el registro y por el término de vigencia del régimen (hasta el 31/12/2029). Vale decir que no implica beneficio especial alguno y se deja expuestos a los beneficiarios a que en cualquier nivel de imposición –sea nacional, provincial o municipal– puedan ver incrementada su carga tributaria durante la vigencia del régimen. En términos más concretos, se restringe el beneficio a la estabilidad de los beneficios previstos en el régimen, cuando originalmente la estabilidad fiscal era sobre la totalidad de impuestos y tasas en general.

5.2.2. Impuesto a las ganancias (reducción del monto a pagar)

Inicialmente, la Ley 27.506 había establecido el beneficio en forma indistinta para los beneficiarios, cualquiera sea la calificación de la empresa que se registrara, con una alícuota del impuesto a las ganancias reducida del 15%, en la medida en que los beneficiarios mantengan su nómina de personal en los términos y condiciones que establezca la reglamentación. Con la modificación de la Ley 27.570, se produce un cambio sustancial por cuanto los beneficiarios del régimen tendrán una reducción respecto del monto total del impuesto a las ganancias correspondiente a las actividades promovidas, determinado en cada ejercicio, de acuerdo con el siguiente esquema:

- a) Reducción del 60% para micro y pequeñas empresas, según ley PYME (vale decir, una tasa efectiva del 14%, asumiendo la tasa máxima del gravamen del 35% actualmente vigente).
- b) Reducción del 40% para empresas medianas, según la ley PYME (una tasa del 21%).
- c) Reducción del 20% para grandes empresas (una tasa del 28%).

Esto significa que se pasa de una reducción general para cualquier contribuyente a una tasa de impuesto segmentada en función del tamaño de la empresa. Asimismo, se aclara que, el beneficio será aplicable tanto a las ganancias de fuente argentina como a las de fuente extranjera, esto es por los servicios que se puedan prestar en el exterior, y para los

ejercicios fiscales que se inicien con posterioridad a la fecha de inscripción del beneficiario en el registro. Es decir que, si el beneficiario se inscribe en el registro durante el año 2022, podrá tributar con la reducción de alícuota que aplique según su tamaño, y solo respecto del impuesto correspondiente a las actividades promovidas, recién a partir del ejercicio fiscal que se inicie en el año 2023, salvo que el reglamento estableciese disposiciones particulares, y en especial para aquellos que resultaban beneficiarios del régimen del software.

Adicionalmente, los beneficiarios podrán deducir como gasto el monto equivalente a los gravámenes análogos efectivamente pagados o retenidos en el exterior, en la medida que se trate ingresos provenientes de fuente argentina, como resultan ser las exportaciones, acorde a lo dispuesto por la ley del impuesto a las ganancias.

Originalmente, la primera versión de la ley disponía que los beneficiarios del régimen por los ingresos obtenidos provenientes de las actividades promovidas podían computar como “crédito de impuesto” los gravámenes análogos efectivamente pagados o retenidos en el exterior, de conformidad a lo establecido por la ley de impuesto a las ganancias, aun cuando se tratase de ganancias de fuente argentina. El referido cómputo resultaba procedente hasta el límite del incremento de la obligación tributaria originado por la incorporación de esas ganancias.

No obstante, con la última modificación legal, los beneficiarios podrán considerar como “gasto deducible” el monto equivalente a los gravámenes análogos efectivamente pagados o retenidos en el exterior con motivo de los ingresos obtenidos en contraprestación de las actividades alcanzadas por el presente régimen, en la medida que dichos ingresos fueran considerados ganancias de fuente argentina, tal es el caso de las exportaciones de servicios. Es decir, que se pasa de un cómputo de pago a cuenta de impuesto abonado en el exterior a una deducción como gasto del impuesto abonado en el exterior.

5.2.3. Impuesto al valor agregado

La ley predecesora (27.506/2019) preveía que los beneficiarios del régimen no podrían ser sujetos pasibles de retenciones ni percepciones de dicho tributo. En cambio, la nueva ley (27.570/2020) prevé que los beneficiarios que efectúen operaciones de exportación respecto de actividades promovidas no serán sujetos pasibles de retenciones y percepciones del IVA.

Aquí también se ha limitado el beneficio sólo a los exportadores, que no serían necesariamente todos los beneficiarios del régimen. No obstante, se agrega la posibilidad de que el organismo fiscal expida la constancia de no retención a otros beneficiarios por las características particulares de sus actividades. Cabe destacar que este beneficio no es automático, sino que el beneficiario deberá tramitarlo ante la autoridad de aplicación.

5.2.4. Bonos de crédito fiscal

Se establece que los beneficiarios podrán convertir en un bono de crédito fiscal, de carácter intransferible, hasta el 70% de las contribuciones patronales de seguridad social que hubieran pagado respecto de la cantidad de empleados afectados a las actividades promovidas. Antes de la reforma, la ley original contemplaba a la totalidad de la nómina laboral. Es decir, la nueva ley acota el beneficio a la actividad alcanzada por el régimen, para el caso de empresas que realicen otras actividades.

Dichos bonos podrán ser utilizados por el término de 24 meses contados desde su emisión, pudiéndose prorrogar por 12 meses por causas justificadas, para la cancelación de tributos nacionales, en particular IVA y otros impuestos nacionales y sus anticipos, excepto el impuesto a las ganancias, que ya tiene sus beneficios mencionados. Sin embargo,

únicamente aquellos beneficiarios que acrediten exportaciones provenientes de sus actividades promovidas podrán utilizar el bono para la cancelación de impuesto a las ganancias, en un porcentaje no mayor al porcentaje de exportaciones informado durante su inscripción.

Se aclara que el bono no será computable para sus beneficiarios para la determinación de la ganancia neta en el impuesto a las ganancias. Es decir, el beneficio por el descuento no está gravado frente al impuesto a las ganancias. En ningún caso el bono de crédito fiscal podrá superar, ni individual ni conjuntamente, el 70% de las contribuciones patronales que hubiese correspondido abonar por el personal afectado a las actividades promovidas.

Por último, la nueva ley dispone que a los fines del otorgamiento de los bonos de crédito fiscal se deberá fijar un cupo fiscal mediante la ley de presupuesto general para la Administración Nacional, sobre la base de la propuesta que elabore la autoridad de aplicación junto con el Ministerio de Economía.

Se dispone que el monto del bono de crédito fiscal ascenderá al 80% (en lugar del 70%, según vimos anteriormente) de las contribuciones patronales abonadas cuando se trate de nuevas incorporaciones laborales de: a) mujeres; b) personas travestis, transexuales y transgénero; c) profesionales con estudios de posgrado en materia de ingeniería, ciencias exactas o naturales; d) personas con discapacidad; e) personas residentes de zonas desfavorables y/o provincias de menor desarrollo relativo; f) personas que, previo a su contratación, hubieran sido beneficiarias de planes sociales, entre otros grupos de interés, de acuerdo con lo que indique la autoridad de aplicación.

5.2.5. Impuestos provinciales

Tratándose de un régimen de carácter nacional y que nuestro sistema de gobierno es federal –es decir, el Estado Nacional no puede inmiscuirse en facultades no delegadas por las provincias, siendo una de éstas la facultad de dictar sus propios tributos–, es que la ley nacional “invita” a las provincias, a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a los municipios a adherir al régimen mediante el dictado de normas de promoción análogas. Al respecto, en la Provincia de Río Negro debemos señalar que oportunamente por la Ley 2.501 del año 1992 se adhiere a la primera Ley 23.877, y que luego por la Ley 3.739 del año 2003 se adhiere a la Ley 25.467 de Ciencia Tecnología e Innovación. Por último, por la Ley 5.400 del 2019 la Provincia adhiere a la Ley Nacional del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento.

Cómo aspecto importante se señala que la autoridad de aplicación será la Secretaría de Ciencia, Tecnología y Desarrollo para la Producción, quien podrá dictar las normas aclaratorias e interpretativas tendientes a precisar el alcance, las actividades y los rubros comprendidos en el presente régimen. Asimismo, se faculta al Poder Ejecutivo a establecer programas y acciones de promoción e incentivos fiscales con miras a la estabilidad fiscal provincial para aquellas actividades económicas objeto del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento de la Ley 27.506.

Finalmente, para una mejor administración de los objetivos propuestos por la provincia, por la Ley 5.418 se crea la Agencia de Innovación y Economía del Conocimiento, que adopta el nombre de fantasía “Río Negro Innova”. Esta agencia viene a aglutinar todo lo vinculado a la innovación, cómo órgano superior de la Secretaría de Ciencia, Tecnología y Desarrollo para la Producción. Cabe señalar que en toda la legislación hasta aquí comentada no se verifica la existencia beneficios impositivos relacionados con el impuesto sobre los ingresos brutos o sobre el impuesto de sellos, que son los dos principales tributos a nivel provincial.

Al respecto, la provincia vecina de Neuquén, por medio de la Ley 3340 del año 2022 donde adhiere a la legislación nacional, prevé que la carga tributaria no podrá ser incrementada durante la vigencia del régimen y, además, que los beneficiarios podrán obtener una

reducción de alícuota de hasta el 100% del impuesto sobre los ingresos brutos, como también del impuesto de sellos para todos los actos, contratos e instrumentos que se celebren en relación a las actividades incluidas en esta ley.

6. ANÁLISIS COMPARATIVO

De lo expuesto hasta aquí podemos observar que los países mencionados disponen de normativas específicas en cuanto a incentivos impositivos a la I+D. Algunos países lo hacen en forma un tanto genérica, como Uruguay, que tiene una ley de inversiones (aplicable a todo tipo de inversión, no sólo I+D), pasando por Brasil, Chile, Colombia y México que sí cuentan con legislación acotada a la I+D, y terminando en Argentina donde mediante la Ley de la Economía del Conocimiento se detallan todas las actividades alcanzadas por dicha ley. Lo que vemos en Uruguay puede asimilarse de alguna manera a lo incluido en el régimen PYME y el régimen del capital emprendedor argentinos, sólo que en nuestro país los mismos apuntan a pequeños y medianos nuevos emprendimientos, mientras que el incentivo uruguayo es aplicable a cualquier tipo de empresas.

Yendo puntualmente a las actividades de I+D, a continuación se presenta un cuadro resumen con el objeto de sintetizar y mapear los beneficios existentes en cada país y tener un panorama general de los beneficios aplicables en lo referente a I+D. En tal sentido, vemos que México, Chile y Colombia son los países que menos cantidad de beneficios disponen, y en particular sólo permiten el cómputo de créditos fiscales contra el propio impuesto a la renta o a las ganancias, en tanto que Chile y Colombia además conceden una deducción de los gastos en su base de determinación.

Adicionalmente, por un lado, Colombia permite la deducción de donaciones a un fondo específico creado al efecto y la deducción del 30% de la remuneración de los Doctores que se contraten y, por otro lado, exime de impuesto a la renta el ingreso de los investigadores de manera expresa. No obstante, en este último punto cabría analizar en la legislación impositiva de cada país, si estos ingresos resultaren ingresos alcanzados por el gravamen, en función a los ingresos que obtengan, las deducciones computables y los mínimos no imponibles.

Brasil es tal vez el país que más deducciones admite en la base de determinación del tributo sobre la renta, al permitir amortizaciones aceleradas, transferencias a pequeñas y medianas empresas proveedoras, y gastos en actividades informáticas por montos superiores a los gastos realizados. Frente a todo esto, Argentina sólo prevé una alícuota reducida del impuesto a las ganancias y la deducción en la base de impuestos análogos abonados en el exterior por la obtención de ingresos por el desarrollo de las actividades comprendidas en la Ley de la Economía del Conocimiento.

Hablando de impuesto sobre los consumos, como puede ser el IVA argentino, para tener de referencia vemos que sólo Brasil permite una reducción del 50% del impuesto sobre los productos industriales. Colombia exime la importación de equipos y elementos, en tanto que Uruguay exime el 100% del tributo a la compra de bienes destinados a la construcción civil. Argentina, sólo prevé un beneficio de carácter financiero al eximir de retenciones y percepciones del gravamen.

Finalmente, en cuanto a cargas sociales, sólo Argentina prevé un cómputo de crédito fiscal de hasta el 70% de los montos abonados por las contribuciones sociales de los empleados afectados a la actividad. Y, por otro lado, nuestro país es el único en la región que dispone la estabilidad legal de los beneficios establecidos en la legislación.

A continuación, puede observarse en el Cuadro 1 una síntesis comparativa de los beneficios dispuestos por los países analizados en el presente:

Cuadro 1. Comparación de beneficios impositivos a la I+D (países seleccionados)

Concepto / Tributo	Brasil	Chile	Colombia	Mexico	Uruguay	Argentina
Leyes generales	No	No	No	Si, pero con capítulo específico a I+D	si, Ley de inversiones	Si, Venta y reemplazo de bienes, diferimiento del rdo gravado
Ley I+D	SI	SI	SI	No	No	SI (Economía del conocimiento)
Crédito fiscal en IG	--	35% de pagos en I+D	30% de pagos en I+d, y no supere el 30% de impuesto a pagar. 50% si se trata de Mipymes	30% de pagos en I+d, se aplica sobre base incremental anual	--	Reducción del impuesto 60% (micro y peq empresa), 40% (medianas) o 20% (grandes empresas). Sólo en la act. Eco
Gasto deducible en IG	Amortización acelerada del 100% de inversiones equipamiento e intangibles en I+D	65% de pagos en I+D, 10 años de prescripción	Deducción del 30% x donación a Fondo nacional de i+d	--	--	100% de deducción el gravamen abonado en el exterior, como gasto.
	Deducción 60% desembolsos I+d, clasificados como gastos operacionales - puede incrementarse al 80% en función al nro de investigadores contratados	--	30% descuento en remuneracion a Doctores, 50% MIPYMES	--	--	--
	Deducción de transferencias a MIPYMES x gastos en I+d y estas a su vez no gravan el ingreso	--	--	--	--	--
	Exclusión desembolsos I+d, ejecutados por Instituciones de investigación entre 50% y el 200%. Especifico y no compartido con otros incentivos	--	--	--	--	--
	Act. Informática deducción de hasta 160% de gastos en I+d	--	--	--	--	--
Investigadores	--	--	No gravan su ingreso	--	--	--
Exención en Ganancias	Cero retención en pagos al exterior por mantenimiento de marcas y patentes	--	--	--	Total o parcial de monto invertido. % definido por COMAP	--
Impuestos Patrimoniales	--	--	--	--	100 %	--
Impuesto sobre los consumos	Deducción 50% sobre impuesto a los productos industriales	--	Exento para importación de equipos y elementos	--	Devolución del 100% por compra de bienes destinados a construcción civil	No serán pasibles de retenciones ni percepciones. Algunas provincias eximen de IIBB y sellos
Derechos de importación	--	--	--	--	Exento 100%	--
Cargas Sociales	--	--	--	--	--	Bono de crédito fiscal de hasta 70% de contribuciones patronales de empleados afectados
Estabilidad fiscal del beneficio	--	--	--	--	--	Se declara la estabilidad del beneficio por lo que dure el regimen

7. CONCLUSIONES

En este trabajo se han repasado los beneficios impositivos en Argentina vinculados con la I+D, algunos de ellos generales y otros por medio de regímenes especiales, siendo estos beneficios uno de los instrumentos que los gobiernos tienen para fomentar la innovación tecnológica de las PYMES y de las empresas en general. De lo comentado hasta aquí puede observarse que existe en Argentina una marcada preferencia por la Economía del Conocimiento, a diferencia de los otros países de la región, cuyos regímenes han quedado más genéricos, pero a su vez también sujetos a una serie de requisitos y aprobaciones previas, o al menos con cierta inscripción en algún registro, lo que facilita luego la tarea de fiscalización.

Un punto interesante para considerar es, como hace Brasil, la posibilidad de deducir aportes a otras instituciones que realicen las empresas que hagan I+D. En Argentina, esto hoy resulta un gasto no deducible o una liberalidad sin beneficio alguno si se hiciera, incluso a una institución pública, como puede ser una Universidad Nacional. Particularmente las donaciones, para la legislación argentina, tienen una doble limitación: primero, que la entidad que perciba los fondos debe estar exenta del impuesto a las ganancias y, en segundo lugar, siendo ese gasto deducible, no podrá superar el 5% de la ganancia neta sujeta a impuesto.

Por otro lado, Argentina no prevé beneficio alguno de exenciones frente al IVA por la adquisición de bienes o equipamiento vinculado a las actividades de la economía del conocimiento. No obstante, y sólo para el caso de exportadores, la propia ley de IVA establece un régimen de devolución de créditos fiscales para las actividades de exportación, en tanto se produzcan saldos a favor en el impuesto.

A un nivel más local, destacamos que la Provincia de Río Negro está perdiendo competitividad en el establecimiento de nuevas empresas o actividades de la economía del conocimiento, ya que provincias vecinas, como Neuquén, prevén exenciones en los tributos bajo su jurisdicción, como ingresos brutos y sellos.

Finalmente, vemos con agrado la presencia del régimen de la economía del conocimiento, puesto que resulta atractivo y podría favorecer el desarrollo de la I+D en nuestro país, pero instamos a que el mismo se expanda, en la medida de lo posible, a una mayor cantidad de actividades. No obstante, resulta llamativo que el Plan Nacional de Ciencia Tecnología e Innovación 2030 no contemple o no mencione la utilización de los incentivos tributarios aquí descriptos, sino que los mismos surgen de leyes especiales.

En este sentido, resultaría conveniente que en futuros planes de CTI de largo plazo se incluya un abordaje integral que contemple, entre sus lineamientos, una planificación de los instrumentos promocionales, tanto en formas de financiamiento como de beneficios tributarios. Esto permitiría dejar delineada una política pública que se mantenga en el tiempo y que facilite así el crecimiento y la dinamización de la economía de nuestro país.

BIBLIOGRAFÍA

- Agostini, C. y Jorrat, M. (2013). "Política tributaria para mejorar la inversión y el crecimiento en América Latina". Serie Macroeconomía del Desarrollo – CEPAL.
- Appelt, S., Bajgari, M., Criscuolo, C. y Galindo-Rueda, F. (2016). "R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts". OECD Science, Technology and Industry Policy Papers, No. 32.
- Arrow, K. (1962). "Economic Welfare and the Allocation of Resources to Invention". Universities-National Bureau Committee for Economic Research.
- Buainain, A. M., Corder, S. y Pacheco, C. A. (2014). "Brasil: experiencias de transformación de la institucionalidad pública de apoyo a la innovación y el desarrollo tecnológico". En Rivas, G. y Rovira, S. (eds.), Nuevas instituciones para la innovación. Prácticas y experiencias en América Latina. Santiago de Chile: CEPAL.
- CONACYT (2011). "Reactivación de los Estímulos Fiscales en la agenda". Comunicado de prensa 22/11, México, D.F.
- Codner, D., Lugones, G. y Brito, F. (2015). La transferencia de I+D, la innovación y el emprendimiento en las Universidades. Ed. Superior Iberoamericana.
- Del Bello, J. C. (2014). Argentina: experiencias de transformación de la institucionalidad pública de apoyo a la innovación y al desarrollo tecnológico. En Rivas, G. y Rovira, S. (eds.), Nuevas instituciones para la innovación. Prácticas y experiencias en América Latina. Santiago de Chile: CEPAL.
- Del Bello, J. C. y Codner, D. (2016). "Análisis comparado de políticas públicas de apoyo a la innovación tecnológica en las PYME, en países seleccionados. Contribución a la evaluación de los instrumentos de política pública en Argentina". Proyecto PICTO, Univ. Nacional de Quilmes.
- Del Bello, J.C. y otros (2016). Análisis de la evolución reciente de las políticas, instrumentos e instituciones de ciencia, tecnología e innovación (CTI) en Brasil, Chile, Nueva Zelanda, Sudáfrica y España. Reflexiones y lecciones para Argentina. Buenos Aires: CIECTI.
- Dvorkin, E. (2011). Convertir ciencia en tecnología: el rol del Estado. Revista Realidad Económica.
- Emiliozzi, S. y Forcinito, K. (comps.) (2020). Políticas de ciencia, tecnología e innovación: la emergencia de los instrumentos sectoriales en Argentina y Brasil. Los Polvorines: Universidad Nacional de General Sarmiento.
- Gaggero, J. y Libman, E. (2007). La inversión y su promoción fiscal (Argentina, 1974-2006). Documento de Trabajo N° 15 - CEFID-AR.
- García de Fanelli, A. y Estébanez M. E., (2007). Sistema Nacional de Innovación Argentino. Documentos Cedes Nro. 31.
- Gómez Sabaíni, J. C. y Velasco, P. (2010). Gastos tributarios para la promoción de inversiones en el impuesto a la renta de las empresas. BID.
- Giuliodori, D. y Giuliodori, R. (2012). Incentivos tributarios para la I+D+i en Argentina. Una evaluación de las políticas recientes. BID.
- Hall, B. (2002) "The Financing of Research and Development". Oxford Review of Economic Policy, Vol. 18, No. 1, pp. 35-51.
- Hall, B. (2005). "Government Policy for Innovation in Latin America". Report to the World Bank, presented at the Barcelona Conference on R&D and Innovation in the Development Process.

- Hall, B y Van Reen, J. (2000). "How effective are fiscal incentives for R&D? A review of the evidence". *Research Policy*, 29, pp 449-469.
- López, A. (2000). Sistema Nacional de Innovación y desarrollo económico: Una interpretación del caso argentino. Tesis de Doctorado en Economía, Universidad de Buenos Aires.
- López, A. (2009). Las evaluaciones de programas públicos de apoyo al fomento y desarrollo de la tecnología y la innovación en el sector productivo en América Latina – Una revisión crítica. BID.
- Nelson, R. (1959). "The Simple Economics of Basic Scientific Research". *Journal of Political Economy*, Vol. 67, No. 3, pp. 297-306.
- Parra Torrado, M. (2011). Exenciones fiscales para la I+D+i. Experiencias en América Latina y retos pendientes. BID.
- Rivas, G. (2014). El fomento al emprendimiento dinámico en países del Cono Sur de América Latina. Análisis de experiencias y lecciones de política. BID.
- Salerno, M. y Daher, T. (2006). Política industrial tecnológica e de comercio exterior do governo federal (PITCE): Balanço e Perspectivas. Brasília: ABDI.
- Sirena, J. L. (2021). Régimen de promoción de la Economía del Conocimiento. Buenos Aires: Editorial Errepar.
- Steinmueller, E. (2009). "Technology Policy: The Roes of Industrial Analysis and Innovation Studies". En For a, D. (ed.), UK, *The New Economics of Technology Policy*.
- Steinmueller, E. (2010), "Economics of Technology Policy". E B. Hall and N. Rosemberg (eds.), *Handbook of Economics of Innovation*.
- Veglia, D., Passamonti, P. y Barón, G. (2021). Incentivos tributarios: Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento. Análisis e impacto. *CAPIC Review*, 19, 1–11.