

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA - ART. 3°, ART. 8, LETRA H), ART. 10, ART. 17, N°8, ART. 59, ART. 60 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 8, N°8 - LEYES N° 20.780, DE 2014 Y N° 20.899, DE 2016. (ORD. N° 1706, DE 15.06.2016)

RÉGIMEN TRIBUTARIO DE CIENTÍFICOS, INNOVADORES E INVESTIGADORES INTERNACIONALES.

I ANTECEDENTES

Mediante el correo del antecedente, se consulta por el régimen tributario a que están afectos los científicos, innovadores e investigadores internacionales que desarrollan sus proyectos de innovación e investigación en Chile. En particular, cuántos impuestos pagan y en base a qué.

Asimismo, consulta por dos situaciones específicas: la primera, qué ocurre si es una persona jurídica la que desarrolla el proyecto, como por ejemplo, un observatorio astronómico; y, la segunda, qué sucede cuando el fruto de la investigación es una nueva tecnología y se obtiene una patente que genera ganancias para el dueño de la patente.

II ANÁLISIS

Sobre el particular, cabe señalar que nuestro sistema impositivo no contempla un régimen tributario especial que regule la actividad de científicos, innovadores e investigadores internacionales que desarrollen proyectos de innovación e investigación en Chile.

Por lo tanto, las personas que desarrollen esas actividades quedan sujetas a los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, de acuerdo a las reglas generales. A este respecto cabe hacer presente, en términos generales (por cuanto existen una serie de situaciones específicas), lo siguiente:

- a) Que, de acuerdo al artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las personas domiciliadas o residentes en Chile pagan los impuestos de la referida ley sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de ellas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no domiciliadas ni residentes en Chile pagan dichos impuestos sólo sobre sus rentas de fuente chilena, sin perjuicio que los extranjeros que constituyan domicilio o residencia en Chile, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a nuestro país, sólo estarán afectos a los impuestos que gravan las rentas de fuente chilena.
- b) Que el artículo 10 de la citada ley considera que son rentas de fuente chilena las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera sea el domicilio o residencia del contribuyente.
- c) Que el N° 8, del artículo 8° del Código Tributario, establece que se entenderá por "residente", toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos.
- d) Que las normas aplicables a la determinación del domicilio tributario son las establecidas en el Código Civil respecto del domicilio civil, con algunas particularidades que se desprenden de las disposiciones contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta y en el Código Tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, a continuación se exponen algunas reglas básicas aplicables en general a las personas naturales sin domicilio ni residencia en Chile, sean extranjeras o de nacionalidad chilena, que ingresen al país para desarrollar actividades remuneradas:

- a) Personas naturales que desarrollen actividades científicas, culturales o deportivas: tributan por los seis primeros meses de permanencia en el país con el Impuesto Adicional establecido en el inciso 2°, del artículo 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con tasa de

20% (en sustitución de la tasa de 35% que contempla el inciso 1°), y a partir del séptimo mes, siempre que hayan adquirido la residencia, tributan con el Impuesto Único de Segunda Categoría o el Impuesto Global Complementario, dependiendo la aplicación de uno u otro tributo de si la renta la perciben como trabajadores dependientes, lo que supone la existencia de una relación laboral regulada por un contrato de trabajo, o como trabajadores independientes.

b) Personas que desarrollen trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o en el extranjero: tributan con el Impuesto Adicional establecido en el inciso final, del N° 2, del inciso 4°, del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con tasa de 15%, salvo que el acreedor o beneficiario de las rentas se encuentre constituido, domiciliado o residente en un país que forme parte de la lista a que se refieren los artículos 41 D y 41 H de la señalada ley, o se encuentre relacionado con el pagador o deudor, caso en el cual la tasa es de 20%. En el caso que la actividad la desarrollen en Chile, a partir del séptimo mes, siempre que hayan adquirido la residencia, tributan con el Impuesto Único de Segunda Categoría o el Impuesto Global Complementario, según se trate de trabajadores dependientes o independientes.

c) Personas que no quedan comprendidas en las letras a) y b) anteriores: tributan por los seis primeros meses de permanencia en el país, con el Impuesto Adicional, con una tasa de 35%, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. A partir del séptimo mes, siempre que hayan adquirido la residencia, tributan con el Impuesto Único de Segunda Categoría o el Impuesto Global Complementario, según se trate de trabajadores dependientes o independientes.

d) Se hace presente que si en los casos indicados en las letras a), b), y c) precedentes, las personas señaladas, por alguna circunstancia, constituyen o adquieren domicilio de inmediato en Chile, quedan afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría o al Impuesto Global Complementario, según el caso, y no al Impuesto Adicional.

e) Sin perjuicio de las reglas anteriores, también es relevante tener presente lo dispuesto en los convenios internacionales suscritos por Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.

Al respecto, y dependiendo del convenio, existen reglas que excluyen del concepto de “establecimiento permanente” el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar investigaciones científicas para una empresa; así como reglas que limitan la tributación de los pagos al exterior por concepto de cánones o regalías vinculados al uso o el derecho al uso de equipos científicos o de derechos de autor sobre obras científicas.

f) Finalmente, se informa que la Ley N° 20.241, modificada por la Ley N° 20.570, establece que los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa, tendrán derecho a un crédito contra el Impuesto de Primera Categoría del ejercicio, equivalente a un 35% del total de los pagos en dinero efectuados conforme a los contratos de investigación y desarrollo debidamente certificados, celebrados con centros de investigación y desarrollo registrados. Las instrucciones para aplicar esta franquicia, se encuentran en las Circulares N° 61 de 2008 y 19 de 2013, las que se pueden consultar en la página web de este Servicio www.sii.cl.

Respecto del tratamiento tributario aplicable a los proyectos de investigación consistentes en la instalación y operación en Chile de observatorios astronómicos extranjeros, las disposiciones legales pertinentes se contienen en el inciso 3°, del artículo único de la Ley N° 15.172, cuyo texto vigente fue fijado por el artículo 48 de la Ley N° 17.318.

De acuerdo a la norma citada, la Asociación de Universidades para la Investigación en Astronomía (Association of Universities for Research in Astronomy, AURA) y los demás organismos, entidades o personas jurídicas extranjeras, y los científicos, astrónomos, profesores, ingenieros, técnicos y empleados de las mismas que ingresen al país en funciones relacionadas con la construcción, instalación, mantenimiento y operación de observatorios astrofísicos que se instalen en Chile según convenios suscritos o que se suscriban con la Universidad de Chile, estarán sujetos al mismo régimen y gozarán de iguales prerrogativas y facilidades que las establecidas en el convenio vigente de fecha 6 de noviembre de 1963, celebrado entre el Gobierno de Chile y la Organización Europea para la Investigación Astronómica del Hemisferio Austral (ESO).

Como se aprecia, la norma legal antes referida se aplica respecto de cualquier organismo, entidad o persona jurídica extranjera que desee construir, instalar, mantener y operar un observatorio astrofísico en nuestro país, a condición de que suscriba un convenio con la Universidad de Chile. Por otra parte, las exenciones o beneficios otorgados a los organismos, entidades o personas jurídicas extranjeras así como a los científicos, astrónomos, profesores, ingenieros, técnicos y empleados de las mismas, de conformidad a los convenios que autoricen la instalación de dichos observatorios en Chile, se deben interpretar en conformidad con lo que disponen los convenios respectivos.

Por otra parte, y en cuanto a las rentas obtenidas por la explotación de patentes de invención, se informa que de acuerdo a la legislación vigente, estas se gravan con los impuestos generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, con el Impuesto de Primera Categoría y con el Impuesto Global Complementario, en caso de contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, o con el Impuesto Adicional, en carácter de impuesto único a la renta, en caso de contribuyentes no domiciliados o residentes en Chile, conforme lo dispuesto en el artículo 59, inciso primero, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Al respecto, se hace presente que, de acuerdo a la letra e), del N° 8 del inciso 1° y en el inciso 2°, ambos del artículo 17 del señalado cuerpo legal, no constituye renta el mayor valor obtenido en la enajenación del derecho de propiedad industrial, en caso que dicha enajenación sea efectuada por el inventor, pero sólo por la parte del mayor valor que se obtenga hasta la concurrencia de la cantidad que resulte de aplicar al valor de adquisición del bien respectivo el porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor, en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al de enajenación.

Para estos efectos, el costo tributario del derecho de propiedad industrial estará conformado por su valor inicial de adquisición, debidamente reajustado, valor que estará conformado a su vez por todos los desembolsos pecuniarios efectivos incurridos por el enajenante, en su carácter de inventor, para efectos de constituir el respectivo derecho sobre su invento o creación, los que deberán ser analizados a la luz de las normas especiales que regulan la constitución de los bienes en referencia, como la Ley N° 19.039, sobre Ley de Propiedad Industrial.

La parte que exceda del citado mayor valor, se grava con el Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta, independiente de la habitualidad con

que se realicen dichas enajenaciones.

Cabe agregar que, en virtud de las modificaciones introducidas al N° 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por la Ley N° 20.780, modificada a su vez por la Ley N° 20.899, modificaciones que entrarán en vigencia a contar del 1° de enero de 2017, el tratamiento tributario de la enajenación del derecho de propiedad industrial será, en términos generales, el siguiente a partir de la referida fecha:

- a) El mayor valor obtenido en la enajenación del derecho de propiedad industrial, en caso que dicha enajenación sea efectuada por el inventor, y siempre que éste no determine el Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas y no enajene a un relacionado en los términos del inciso 2°, del N° 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, constituirá un ingreso no renta.
- b) El mayor valor obtenido en la enajenación del derecho de propiedad industrial a un relacionado en los términos del inciso 2°, del N° 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en caso que dicha enajenación sea efectuada por el inventor y siempre que éste no determine el Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas, se afectará con el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, sobre la base de renta percibida o devengada, lo que ocurra primero, y sin posibilidad de reliquidar el Impuesto Global Complementario.
- c) El mayor valor obtenido en la enajenación del derecho de propiedad industrial, que no se efectúe en los términos indicados en las letras a) y b) precedentes, se afectará con el Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, sobre la base de renta percibida o devengada, lo que ocurra primero.

Por último, es necesario indicar que, de acuerdo a la letra h), del artículo 8°, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de patentes de invención, entre otros, se grava con el Impuesto al Valor Agregado, salvo que las rentas respectivas se afecten con el Impuesto Adicional establecido en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, caso en el cual se eximirían de dicho impuesto indirecto, de conformidad a lo previsto en el N° 7, de la Letra E), del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

III CONCLUSIÓN

Sin perjuicio que nuestro sistema impositivo no contempla un régimen tributario que regule de modo general la actividad de los científicos, innovadores e investigadores internacionales que desarrollen proyectos de innovación e investigación en el país, existen diversas disposiciones que pueden ser de interés para el consultante, las cuales han sido expuestas en el cuerpo del presente Oficio.

Conforme lo anterior, téngase por absueltas sus consultas en los términos señalados precedentemente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1706, de 15.06.2016

Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria.