

BENEFICIOS Y EXCEPCIONES TRIBUTARIAS A LA INVESTIGACIÓN EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA EN CHILE

Francisco Ossandón Cerda

Magíster en Tributación, Universidad de Chile
Abogado, Universidad Diego Portales
Abogado en Servicio de Impuestos Internos
Colaborador CET, Universidad de Chile

Resumen: En nuestro país existen diversas normas tributarias que buscan incentivar la investigación en ciencia y tecnología, destacando especialmente la Ley N° 20.241 de 2008 (Ley I+D). Recientemente, la Ley 21.210 incluyó algunas excepciones tributarias que van en esta misma línea. Por otro lado, desde una perspectiva más científica, se han otorgado una serie de facilidades a los observatorios astronómicos instalados en nuestro país, aprovechando las ventajosas condiciones climáticas del norte. El objetivo del presente artículo es analizar las normas indicadas anteriormente.

Palabras claves: beneficios tributarios, ciencia y tecnología, investigación y desarrollo, I+D, observatorios astronómicos, excepciones tributarias

1. INTRODUCCIÓN

La mayoría de los países cuenta con políticas para fomentar la investigación en ciencia y tecnología. La razón es que la inversión en estas actividades genera una serie de impactos positivos en las personas, empresas y, en definitiva, en la sociedad en su conjunto. En términos económicos, por ejemplo, para que cualquier economía tenga éxito en la actualidad, la ciencia y la tecnología son los requisitos básicos. Ambas están asociadas en todos los sentidos a la modernidad y son una herramienta esencial para el desarrollo. En la sociedad del conocimiento en la cual nos encontramos,

la ciencia crea conocimiento, la tecnología lo aplica y la innovación genera valor a partir de ellas (CNID, 2019). Es un círculo virtuoso que permite a los países obtener un mayor crecimiento económico y ser más competitivos a nivel global, lo cual tiene especial relevancia en el mundo globalizado y tecnológico actual.

En Chile se han creado diferentes iniciativas desde el sector público que buscan promover el conocimiento en todos los niveles. Dentro de las medidas más notables destaca la creación del Ministerio de Ciencia, Tecnología, Conocimiento e Innovación en 2018 por medio de la Ley N° 21.105, cuyo objetivo es coordinar e impulsar las actividades de ciencia, humanidades y desarrollo tecnológico en todas sus etapas, a fin de contribuir al desarrollo sustentable y al bienestar social del país¹. A su cargo este Ministerio tiene importantes instituciones, como la ANID, Agencia Nacional de Investigación y Desarrollo de Chile (ex CONICYT), y diferentes programas, como la Política Nacional de Inteligencia Artificial, Data Observatory, Startup Ciencia y el Observatorio de Cambio Climático, por nombrar algunos.

La Corporación de Fomento de la Producción (“CORFO”), agencia del Gobierno encargada del fomento de la producción nacional y promotora del crecimiento económico regional, es otra de las instituciones que históricamente ha existido en nuestro país para cumplir con propósitos similares. Su creación data del año 1939, y durante los últimos años ha experimentado un profundo proceso de modernización para adaptarse a las necesidades actuales, siendo actualmente un pilar para promover este tipo de investigación en el sector privado.

A partir de la experiencia de los países miembros de la OCDE², es posible concluir que las políticas de incentivos fiscales son las principales herramientas usadas por los Estados para promover la investigación científica y tecnológica en el sector privado. En general, estos incentivos toman la forma de: (i) subsidios, es decir, la entrega directa de recursos del Estado a las empresas para investigación³, y; (ii) franquicias tributarias, consistentes en beneficios como rebajas, exenciones o créditos contra impuestos (Alegría, 2012). Por su creciente importancia durante las últimas décadas, y por ser el objeto de estudio del presente artículo, nos enfocaremos en lo sucesivo en este segundo grupo.

1 Artículo 1 de la Ley N° 21.105 de 2018.

2 Organización de la cual Chile es miembro desde el año 2010.

3 Un ejemplo de esto es el programa Start-Up Chile, hoy dependiente de CORFO. Mediante esta iniciativa, se invita a emprendedores chilenos y de todo el mundo a llevar a cabo sus proyectos en nuestro país, entregándoles financiamiento directo, creando un verdadero ecosistema de ideas y negocios en torno a la tecnología (Escalona, 2014).

En nuestro país existen una serie de normas que otorgan beneficios tributarios a la investigación en ciencia y tecnología. El ejemplo más notorio se encuentra en la Ley N° 20.241 de 2008, sobre incentivo tributario a la inversión privada en investigación y desarrollo (“I+D”). La normativa otorga a aquellos contribuyentes de primera categoría, que declaran su renta efectiva determinada según contabilidad completa, un crédito contra el Impuesto de Primera Categoría (“IDPC”) equivalente al 35% del total de los pagos en dinero efectuados a los centros de investigación y desarrollo registrados, o un crédito por igual porcentaje sobre los gastos asociados a proyectos I+D debidamente certificados⁴. De estos mecanismos, sus requisitos y sus características, hablaremos en profundidad en el capítulo tercero.⁵

Recientemente, por medio de la Ley N° 21.210 de 2020, sobre modernización tributaria, se realizaron dos modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”), que para estos efectos denominaremos “excepciones”. En primer lugar, en el artículo 41 G, norma que regula las denominadas rentas pasivas, se estableció una excepción a esta forma de tributación en el caso de rentas provenientes de proyectos de investigación y desarrollo definidos conforme a ley N° 20.241. En segundo lugar, en el artículo 14, letra D), N° 2 de la LIR, se incorporó una excepción a las normas de relación para calcular el límite de ventas anuales de los contribuyentes que desean acogerse al régimen PYME, en el caso de empresas que promuevan emprendimientos o proyectos de innovación tecnológica mediante su participación o financiamiento en estas empresas. Analizaremos estas nuevas incorporaciones a la LIR en los capítulos cuarto y quinto, respectivamente.

Finalmente, debido a las condiciones geográficas del norte de Chile —la Cordillera de los Andes por el este y la corriente Humboldt por el oeste—, nuestro país tiene cielos privilegiados para la actividad astronómica. Por esa razón, desde el siglo XIX se han instalado aquí diversos observatorios con el fin de realizar investigaciones científicas en esta área. En la actualidad existen una serie de beneficios y exenciones impositivas para la instalación de este tipo de proyectos. Nos referiremos a algunos de los más importantes en el capítulo sexto.

En consecuencia, el objetivo de este artículo es analizar de forma comprehensiva cuáles son los principales beneficios tributarios que existen en nuestro país para la investigación en ciencia y tecnología, detallando cada uno de los mencionados

4 Esta última opción fue incorporada por medio de la Ley N° 20.570 de 2012.

5 Hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.241 la única herramienta tributaria en este sentido era aquella establecida en el numeral 11° del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”). Esta norma permite rebajar como gastos específicamente los desembolsos relacionados a la investigación científica y tecnológica.

anteriormente. No obstante, a modo de introducción al tema, en el siguiente capítulo discutiremos el estado actual de la investigación en estas áreas en Chile, y en especial, su comparación con los demás países de la OCDE.

2. ESTADO DE LA INVESTIGACIÓN EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA EN CHILE

Una de las formas más comunes de evaluar los esfuerzos de innovación de un país es mediante la medición de su gasto en Investigación y Desarrollo (I+D), conocido también como Research & Development (R&D), por su nombre en inglés. Podemos definir I+D como “el trabajo creativo y sistemático realizado con el objetivo de aumentar el volumen de conocimiento (incluyendo el conocimiento de la humanidad, la cultura y la sociedad) e idear las nuevas aplicaciones de conocimiento disponible” (OCDE, 2015).

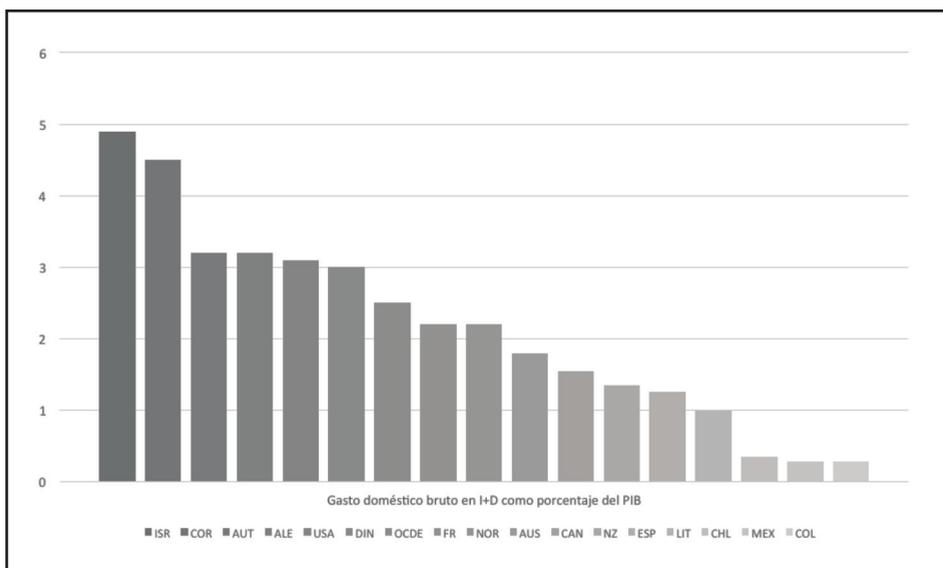
Los países que presentan un gran porcentaje de gasto en I+D, suelen ser aquellos cuyas economías son más desarrolladas en términos tecnológicos y humanos. Parece existir también una correlación positiva entre gasto en I+D con el aumento de la productividad y un mayor crecimiento económico (Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, 2017). Además, estos países se encontrarían mejor preparados para abordar los desafíos actuales y futuros de la humanidad (digitalización, inteligencia artificial, energía, cambio climático, etc.).

Con todo, el interés de los países más desarrollados por conocer la información relativa a sus actividades de I+D es relativamente reciente. A principios de los años sesenta sólo un reducido grupo de países reunían la información de manera sistemática, aunque cada uno de ellos utilizara para ello una metodología diferente. Los primeros esfuerzos de homogeneización partieron del seno de la OCDE con la finalidad de conseguir unos datos comparables internacionalmente. Así, en 1964 se publica la primera versión del documento “Metodología tipo propuesta para las encuestas sobre investigación y desarrollo experimental”, más conocido como Manual de Frascati, por la localidad italiana donde fue aprobado en 1963 (Baena, 2000). De este manual se han publicado varias ediciones, siendo la última de 2015.

Como resultado de estas mediciones, una de las publicaciones actuales más importantes que elabora la OCDE es la titulada Main Science and Technology Indicators (“MSTI”), la cual contiene distinta información acerca del gasto en I+D de los países, además de otros indicadores relevantes.

En el siguiente gráfico (Figura N°1) se muestra una comparación del gasto doméstico bruto en I+D como porcentaje del Producto Interno Bruto (“PIB”) en países seleccionados de la OCDE, de acuerdo a la última información disponible de este indicador a marzo de 2021.

Figura N° 1
Gasto doméstico bruto en I+D como porcentaje del PIB en países seleccionados de la OCDE



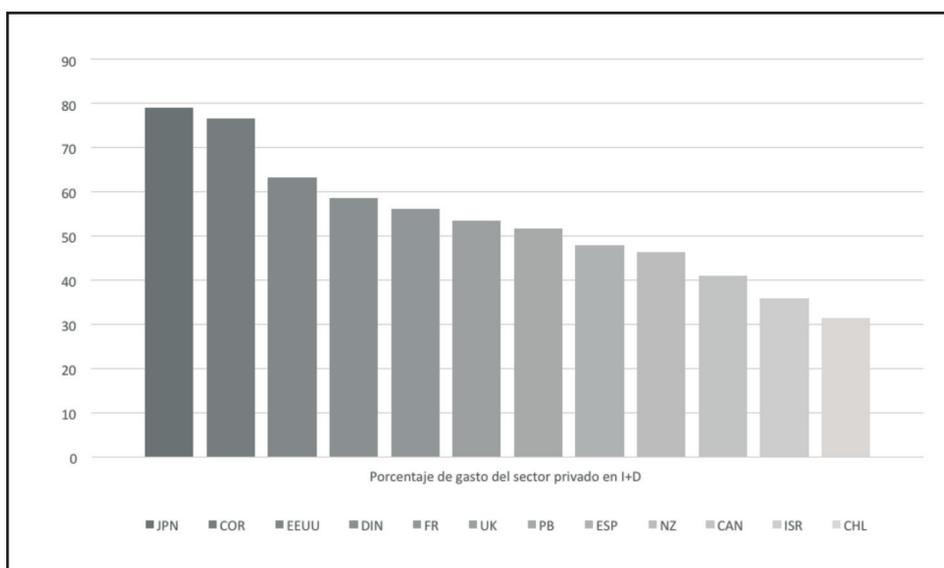
Fuente: OCDE (2021a)

Como es posible apreciar, según los datos del MSTI de la OCDE nuestro país tiene un bajo gasto en I+D, situándose en los últimos lugares de la organización con un 0,35%, sólo superando a México y Colombia, ambos con un resultado de 0,28%. Nuestro país también se encuentra lejos del estándar medio de la OCDE, que es de un 2,5%, y mucho más lejos de los líderes como Israel y Corea del Sur, quienes tienen un 4,9% y 4,6% de gasto en investigación científica respectivamente. No hay duda de que cuando pensamos en quiénes lideran en la actualidad en startups o en investigación tecnológica relacionada a la robótica, por ejemplo, se encuentran precisamente estos países.

Por otro lado, de acuerdo con los Estudios Económicos de la OCDE sobre Chile correspondientes al año 2021, nuestro país no sólo gasta poco en I+D como

porcentaje del PIB, sino que además un gran porcentaje de ese gasto proviene del sector público—el mayor de la OCDE—, a diferencia de lo que ocurre en otras jurisdicciones, en donde existe un mayor gasto del sector privado en estas áreas. En el caso de Chile, el porcentaje de gasto del sector privado es de 31,32%, el menor de la organización. Lo anterior se refleja en el siguiente gráfico.

Figura N° 2
Gasto del sector privado como porcentaje del total del gasto en I+D, en países seleccionados de la OCDE



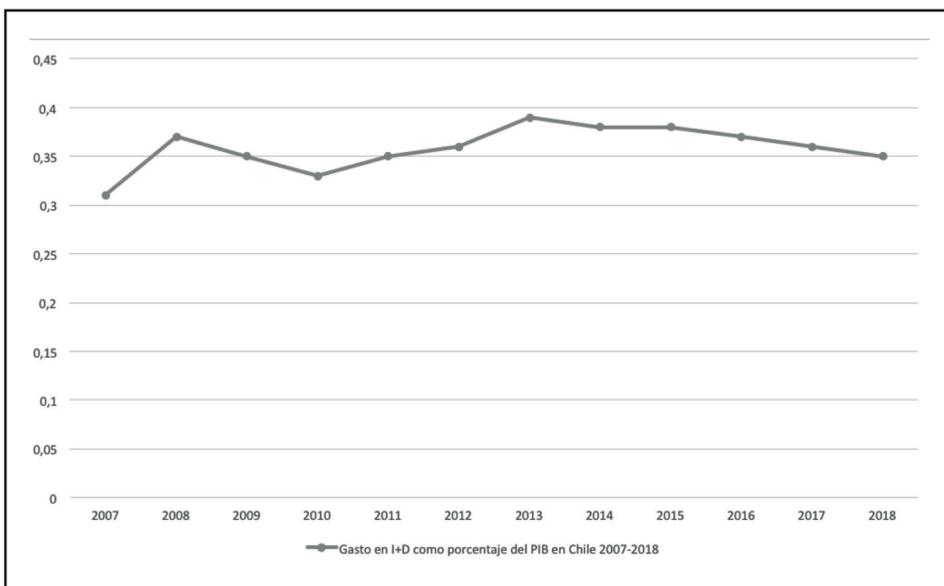
Fuente: OCDE (2021b)

Para efectos de revertir lo anterior, se han introducido una serie de políticas, implementadas por varias agencias, con el objetivo de promover la innovación y la investigación científica. Sin embargo, la escala y utilización de estos programas siguen siendo limitadas (OCDE, 2021b). A esto hay que agregar la gran dispersión de programas y el poco conocimiento o difusión que tienen mucho de ellos.⁶

6 Estos problemas, entre otros, son precisamente aquellos que quiere solucionar la creación del Ministerio de Ciencia, Tecnología, Conocimiento e Innovación.

A pesar de una serie de esfuerzos, siendo uno de los más importantes la incorporación en el año 2010 del crédito contra IDPC de la Ley N° 20.241—del que hablaremos en forma detallada en el capítulo siguiente—, el gasto en I+D como porcentaje del PIB se ha mantenido bajo y más o menos constante, pasando de un 0,31% en 2007 a 0,35% en 2018, con un máximo de 0,39% en 2013 (Figura N°3).

Figura N° 3
Gasto doméstico bruto en I+D como porcentaje del PIB en Chile 2007-2018



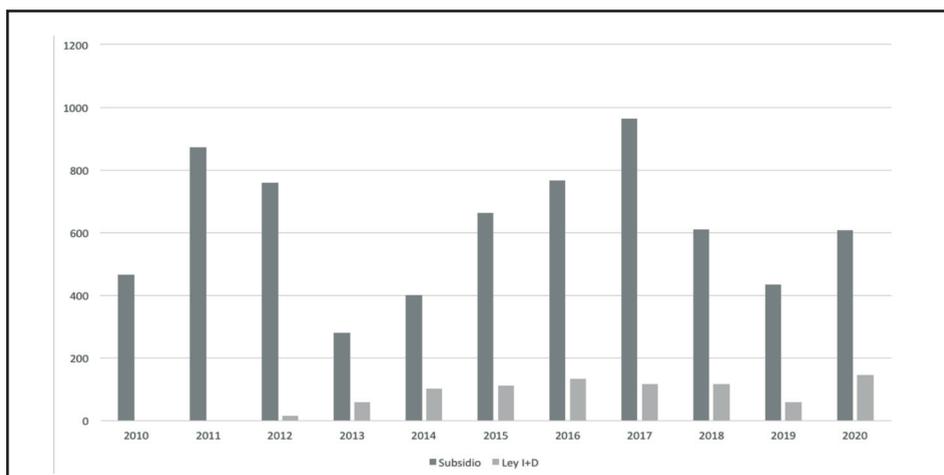
Fuente: OCDE (2021b)

Otro dato que resulta relevante es aquel relacionado con el porcentaje de empresas que invierten en I+D en Chile. De acuerdo a la OCDE (2021b), sólo un 5,56% de las grandes empresas colaboran en innovación (de un producto y/o proceso) con instituciones de educación superior o centros de investigación. En el caso de las PYMES, ese número se reduce a un 3,76%. Si bien en todos los países de la OCDE existe una brecha según el tamaño de las empresas, estos porcentajes siguen siendo bajos, ya que en la mayoría de las otras jurisdicciones los porcentajes de colaboración son de +30% para grandes empresas y +10% para las pequeñas y medianas.

Por otro lado, la Gerencia de Innovación de CORFO se ha enfocado en dos áreas de trabajo relacionados a la promoción de la investigación y desarrollo en Chile: (i) otorgar subsidios directos a las empresas innovadoras a través de diversos programas, y; (ii) certificar los proyectos elegibles para acceder a los beneficios de la Ley N° 20.421 (“Ley I+D”).

Recientemente, se ha puesto a disposición del público la plataforma DataInnovación⁷. Según los datos proporcionados por la entidad (Figura N° 4), entre los años 2010 y 2020 hubo 3301 empresas en Chile que recibieron financiamiento o beneficios por parte del organismo, para una cantidad total de 7.573 proyectos. De ese número, 6.718 corresponden a proyectos vía subsidio directo, y 855 a aquellos que hicieron uso del beneficio tributario de la Ley I+D. Sobre este último grupo, ha existido una cierta estabilidad en la cantidad de proyectos certificados desde el año 2014 en adelante (salvo durante el año 2019 en que bajó considerablemente). Con todo, el año 2020 fue el año en que más proyectos fueron certificados con 144.

Figura N° 4
Cantidad de proyectos I+D que recibieron subsidios versus los que utilizaron la Ley 20.241 en el periodo 2010-2020



Fuente: CORFO. Disponible en el siguiente sitio web: <<https://datainnovacion.cl/>> [consulta: 1 de abril de 2021].

7 Disponible en el siguiente sitio web: <<https://datainnovacion.cl/>>.

En cuanto a los montos, durante el periodo 2010-2020 se aportaron un total de \$453.477 millones a través de subsidios y \$369.166 millones por medio de los incentivos tributarios de la Ley I+D.

Finalmente, en el caso específico de la Ley I+D, según la información proporcionada en el Informe de Gestión de la Gerencia de Innovación de CORFO correspondiente al año 2019, entre las empresas que hacen uso del beneficio tributario I+D, un 85,5% corresponde a grandes empresas; un 9,7% a medianas; un 3% a pequeñas y un 2% a microempresas.

2.1 Comentario sobre la realización de I+D en Chile

Como es posible apreciar, si bien nuestro país ha avanzado en distintas políticas para fomentar la investigación en ciencia y tecnología (como un mayor gasto público en subsidios o la creación del Ministerio de Ciencias), el desafío sigue siendo mayor cuando nos comparamos con los otros países de la OCDE. El gasto en I+D en Chile es bajo en relación con el PIB (0,35%, de acuerdo a los últimos datos disponibles), y de ese porcentaje, el mayor gasto proviene del sector público, a diferencia de lo que ocurre en otros países de la OCDE, donde los privados tienen un rol preponderante.

En consecuencia, aquí cabe preguntarse, ¿por qué las empresas privadas invierten poco en I+D? Las razones, sospecho, son diversas y escapan de lo exclusivamente tributario.

Una primera razón podría estar dada por la cultura empresarial chilena. En general, las empresas nacionales a lo largo de la historia y en especial en las últimas décadas, no se han destacado por ser precisamente innovadoras, quizás influenciadas por cuestiones como: (i) el éxito económico de los últimos 30 años; (ii) la versión al riesgo presente en la cultura criolla; (iii) las generaciones más jóvenes que van tomando las riendas de los negocios tradicionales, ya consolidados; (iv) la inmediatez, es decir, una mentalidad cortoplacista; (v) la poca colaboración.

Una segunda razón se podría deber a que el mercado nacional es extremadamente concentrado, lo cual inhibe la competencia y genera, por un lado, barreras de entrada a nuevos competidores, y por otro, barreras de salida a los clientes. Luego, al no existir competencia, no existen incentivos para las empresas para innovar constantemente.

A lo anterior es posible sumar la baja productividad del trabajador nacional

promedio en comparación con países de la OCDE. Nuevamente, en este indicador nos encontramos dentro de los últimos lugares.⁸

En lo que respecta al beneficio tributario consagrado en la Ley N° 21.241, pocas empresas hacen uso del beneficio pudiendo hacerlo y, de aquellas que lo hacen, la gran mayoría son empresas grandes. Las razones principales podrían ser desconocimiento o falta de información, aunque quizás, para un porcentaje de estos contribuyentes no resulta derechamente atractivo el beneficio y ahí la tarea sería buscar otros mecanismos enfocados en empresas como, por ejemplo, las de menor tamaño.⁹

3. LEY N° 20.241 SOBRE INCENTIVO TRIBUTARIO A LA INVERSIÓN PRIVADA EN INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO (I+D)

3.1 Introducción

Los primeros atisbos para incentivar la innovación de la mano de una ayuda tributaria como una política de fomento se dan en la Ley N°18.775 del año 1989, que incorpora el artículo 31, N°11, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (Polanco y Olivares, 2014). La norma —vigente hasta el día de hoy— permite a los contribuyentes del IDPC rebajar de su renta líquida los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa, aún cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos.

Otra referencia antigua que se puede encontrar en un sentido similar es el artículo 59 N°2 de la LIR, que fue incorporado el año 1993 y que permite eximir del

8 César Herrera, “Ocde: Chile aparece entre los países con más horas de trabajo y menor productividad”, Diario Concepción. 14 de agosto de 2019. En línea: <<https://www.diarioconcepcion.cl/pais/2019/08/14/ocde-chile-aparece-entre-los-paises-con-mas-horas-de-trabajo-y-menor-productividad.html>> Consultado en junio de 2021.

9 Con todo, a pesar de este escenario que pudiera parecer pesimista, cabe destacar que durante los últimos 4 o 5 años se ha generado un ecosistema de empresas nacionales jóvenes que, a base de tecnología, han creado innovadores servicios o productos “de exportación”, lo cual les ha permitido un crecimiento rápido. Ello también ha sido posibilitado gracias a la decidida política internacional de Chile, expresada en una amplia gama de Tratados de Libre Comercio y Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional suscritos y actualmente vigentes. En consecuencia, quizás estemos en presencia de un cambio de cultura en el emprendimiento nacional, que entienda que cuestiones como el I+D son fundamentales a la hora de innovar.

Impuesto Adicional —actualmente con tasa de 35%— las sumas pagadas en el caso de bienes y servicios exportables por investigación científica y tecnológica.

No obstante, con el ánimo de promover manera más eficaz la innovación y la investigación en el sector privado, con fecha 27 de marzo de septiembre de 2006 ingresó a la Cámara de Diputados el proyecto de ley enviado por el Ejecutivo que establece un incentivo tributario a la inversión privada en investigación y desarrollo. Este proyecto se convirtió finalmente en ley mediante su publicación en el Diario Oficial de fecha 19 de enero de 2008, transformándose en la Ley N° 20.241 o también conocida como Ley I+D.

Posteriormente, bajo el pretexto de que las normas contenidas en la ley no habían resultado todo lo efectivas que se esperaba, el Gobierno de la época presentó el 1 de marzo del año 2011 un proyecto de ley para modificar el incentivo. De acuerdo a cifras de CORFO, entre el año 2008 y el 2012, se levantaron al amparo de la antigua ley US\$ 14.4 millones en proyectos I+D. Se acusaba a la Ley 20.241 de ser demasiado rígida, permitiendo, por ejemplo, beneficiar solamente a los contribuyentes que llevaran a cabo proyectos de I+D en contratos celebrados con Centros de Investigación y Desarrollo previamente registrados, sin reconocer la existencia de capacidades internas de las empresas, de no ajustarse a los tiempos de las empresas estableciendo procesos de verificación previa muy engorrosos, etc. (Polanco y Olivares, 2014).

Finalmente, tras un poco más de un año de tramitación, se dictó la Ley 20.570, que modifica la primitiva Ley 20.241, sobre incentivo tributario a la investigación y desarrollo (Polanco y Olivares, 2014). Hasta la fecha, salvo un par de modificaciones procedimentales menores, la ley se ha mantenido intacta desde el año 2012.

A continuación, pasamos a revisar las principales características de la Ley N° 20.241 y, en mayor profundidad, el beneficio tributario. Sobre esto último cabe destacar que el Servicio de Impuestos Internos (en adelante “Servicio” o “SII”) impartió instrucciones a través de la Circular N° 19 de 2013.

3.2 Definiciones

El artículo 1 de la Ley I+D entrega algunas definiciones relevantes que vale la pena conocer. Por ejemplo, se define el concepto de investigación como “la búsqueda metódica que tenga por objeto generar nuevos conocimientos en el ámbito científico o tecnológico”.

Luego de las modificaciones efectuadas en el año 2012, se precisó la distinción entre investigación básica e investigación aplicada siguiendo las directrices entregadas por el Manual de Frascati de la OCDE. Así, la investigación básica es “aquella que

consiste en trabajos experimentales o teóricos que se emprenden principalmente para obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de los fenómenos y hechos observables, con prescindencia de si tienen una aplicación o utilización determinada”. Por su parte, la investigación aplicada “consiste también en trabajos originales realizados para adquirir nuevos conocimientos; sin embargo, está dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico”.

Por otro lado, la ley se encargó de definir qué se entiende por desarrollo o desarrollo experimental —las trata como sinónimos—, indicando que son los “trabajos sistemáticos que aprovechan los conocimientos existentes obtenidos de la investigación y/o la experiencia, y está dirigido a la producción de nuevos materiales, productos o dispositivos; a la puesta en marcha de nuevos procesos, sistemas y servicios, o a la mejora sustancial de los ya existentes”. En esta misma categoría se incluye el concepto de desarrollo de programas informáticos, “siempre que dicho desarrollo dé lugar a mayor conocimiento con el objetivo de resolver en forma sistemática una incertidumbre científica o tecnológica o permita generar un mejoramiento sustancial e innovador en algún proceso, producto y/o servicio”.

Al igual que el Manual de Frascati, aunque con algunas diferencias, la ley especifica qué actividades no se consideran investigación y/o desarrollo, a saber: las pruebas y evaluaciones, una vez que un prototipo se transforma en un material, producto o proceso comercializable; las mejoras, adaptaciones y análisis de carácter rutinario, repetitivo o menor; modificaciones estéticas o menores de aplicaciones ya existentes para diferenciarlas de otra; la promoción de aquello que sea resultado de investigación o desarrollo, entre otros.

Si observamos el tenor de estas exclusiones, podremos constatar que junto con cerrar de manera taxativa los casos de aplicación del incentivo tributario, el espíritu de esta norma ha sido que el beneficio única y exclusivamente acompañe a los empresarios sólo hasta el momento del término y la aparición de los resultados finales de la investigación, quedando excluidas del beneficio las actividades posteriores, como la inserción del producto en el mercado, su promoción, y los gastos posteriores como el registro de propiedad intelectual o industrial (Alegría, 2012)

Otras dos definiciones relevantes son los Contratos de Investigación y Desarrollo (“Contratos”) y los Proyectos de Investigación y Desarrollo (“Proyectos I+D). El primero de ellos se refiere a aquellos contratos celebrados entre los contribuyentes de Primera Categoría que pueden acceder al beneficio y los Centros de Investigación debidamente certificados, y que se relacionen a actividades I+D. Por su parte, los Proyectos I+D son el “conjunto de actividades realizadas por los contribuyentes utilizando sus propias capacidades o de terceros, que tengan por objeto la realización o ejecución de

actividades de investigación, desarrollo, o ambas” siempre que “sea relevante para el desarrollo del país y se lleven a cabo principalmente dentro del territorio nacional”.

3.3 Contribuyentes que tienen derecho a utilizar el crédito

Según se desprende de los artículos 5 y 18 de la Ley I+D, los contribuyentes que pueden acceder al beneficio tributario deben cumplir con los siguientes requisitos:

- i. Deben ser contribuyentes de Primera Categoría;
- ii. Deben declarar su renta efectiva;
- iii. Deben llevar contabilidad completa;

En base a estos requisitos, la Circular N° 19 de 2013 aclara que se excluyen de los beneficios los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren sus rentas efectivas y no lo hagan mediante contabilidad completa¹⁰, o aquellos que se encuentren acogidos a un régimen de renta presunta.¹¹

3.4 Beneficio tributario

En la actualidad existen dos modalidades de inversión distintas en I+D que permiten acceder al beneficio tributario: (i) por los pagos efectuados a un Centro de Investigación en el marco de un Contrato certificado por CORFO, o; (ii) por los desembolsos realizados en virtud de un Proyecto I+D, que los propios contribuyentes realicen de acuerdo a sus propias capacidades internas o las de terceros, certificados por CORFO.

3.4.1 Beneficio tributario por pagos efectuados a un Centro de Investigación en el marco de un Contrato certificado por CORFO

De conformidad establece el artículo 5 de la ley, los contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa, tendrán derecho a un crédito contra el impuesto de primera categoría del ejercicio equivalente al 35% del total de los pagos en dinero efectuados conforme a los Contratos debidamente certificados, celebrados con Centros de Investigación y Desarrollo registrados.¹²

10 Este sería el caso de, por ejemplo, los contribuyentes acogidos al Régimen ProPyme del artículo 14, letra D) N°3, y que opten por llevar contabilidad simplificada.

11 Las reguladas en el artículo 34 de la LIR, por ejemplo.

12 También se le denomina a esta modalidad como “extramuros”.

El artículo 3 precisa que para hacer uso del beneficio, los Contratos deben ser por montos superiores a 100 UTM al momento de su celebración. Por su parte, el monto máximo del crédito a que tendrá derecho el contribuyente en cada ejercicio no podrá exceder el equivalente a 15.000 UTM, de acuerdo al valor de dicha unidad al término del ejercicio respectivo.

El crédito se imputará contra el IDPC que grava las rentas del ejercicio en que se produjeron los pagos efectivos bajo los Contratos. En caso de producirse un remanente de crédito, éste no dará derecho a devolución, pero podrá imputarse contra el IDPC que corresponda pagar en los ejercicios posteriores, debidamente reajustado.¹³

Además de lo anterior, la ley prescribe que en aquella parte de los montos pagados que no constituyan crédito el contribuyente tendrá derecho a rebajarlos como gasto necesario para producir la renta, 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, reajustados¹⁴. De esta manera, la parte que puede ser deducida como gasto corresponderá al 65% restante de los pagos efectuados, y también a aquella parte de los pagos que en principio constituyen crédito, pero que exceden el límite máximo de 15.000 UTM.¹⁵

Los pagos realizados en virtud de un Contrato —ya sea la parte de créditos o gastos—no se afectarán con el artículo 21 de la LIR. Por otro lado, si el contribuyente accede al beneficio en virtud de la Ley I+D, no puede a su vez utilizar la norma del número 11 del artículo 31 de la LIR.

En otro ámbito, para poder acceder a los beneficios tributarios en esta modalidad, es necesario que los Contratos cuenten con la certificación de la CORFO.¹⁶ Hasta

13 En este punto la Circular aclara que los remanentes se producen cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea, porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría, porque se encuentre en situación de pérdida tributaria, o bien, porque el mencionado tributo de categoría ha sido cubierto por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del crédito por inversiones en actividades de I+D.

14 Con todo, igualmente deben cumplir con los otros requisitos de los gastos del artículo 31 de la LIR, a saber: (i) no haber sido rebajados como costos; (ii) que sean del ejercicio (salvo que se opte por la opción de deferir hasta en 10 ejercicios); (iii) que se haya incurrido efectivamente en el gasto, es decir, tenga su origen en un pago efectivo en dinero y no en una mera apreciación del contribuyente o se encuentren simplemente adeudados al término del ejercicio, y; (iv) que se acrediten de forma fehaciente.

15 Circular N° 19 de 2013, Servicio de Impuestos Internos.

16 Denominaremos a esta modalidad de “certificación previa” o “procedimiento ordinario”.

antes de la modificación del año 2012, se trataba exclusivamente de una certificación previa, exigencia que entorpecía la agilidad en la ejecución de los contratos. En la nueva disposición, en cambio, el contribuyente podrá hacer uso en forma limitada de los beneficios sin contar con la certificación de la mencionada entidad, sino que con la sola declaración de su intención de acogerse a la mencionada certificación dentro de los 30 días corridos siguientes al de efectuado su primer desembolso. En ese caso, la solicitud de certificación deberá presentarse, a más tardar, dentro de los 18 meses siguientes al envío de la información a la CORFO (Polanco y Olivares 2014). Luego, la certificación del proyecto deberá ser otorgada por CORFO, de ser procedente, dentro de los 180 días corridos desde la fecha de la solicitud de certificación.¹⁷

El artículo 4 de la ley precisa que los contribuyentes que se acojan al beneficio sin certificación previa, sólo podrán deducir de su renta líquida el 65% de los gastos en que incurran con motivo de un Contrato, pero no tendrán derecho al crédito sino una vez obtenida la certificación de su contrato por parte de la CORFO.¹⁸

Sin perjuicio de la opción indicada, como regla general, para hacer uso de los beneficios los Centros de Investigación deben estar registrados previamente en CORFO según el procedimiento indicado en el artículo 2 de la ley, y además, los Contratos deben estar también certificados por este organismo, lo cual debe constar en una Resolución fundada, de conformidad prescribe el artículo 3 del mismo cuerpo normativo.

3.4.2 Beneficio tributario por los desembolsos realizados en virtud de un Proyecto I+D

3.4.2.1 Reglas generales

Los artículos 9° al 24° del Título Tercero de la Ley N° 20.241, contemplan la posibilidad de que los contribuyentes puedan utilizar los beneficios tributarios que la misma Ley establece, respecto de los gastos y desembolsos incurridos en los Proyectos I+D que realicen de acuerdo a sus propias capacidades internas o las de

17 Denominaremos a esta modalidad como “procedimiento excepcional”.

18 De acuerdo a la Ley, cuando con motivo de la imputación del referido crédito se determine un pago en exceso del IDPC, el contribuyente podrá solicitar su devolución de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, debidamente reajustado de conformidad al artículo 57 del mismo Código. Sobre esta materia, debe tenerse presente que el plazo de 3 años que contempla el artículo 126, se debe contar desde el acto o hecho que le sirva de fundamento, en este caso, la fecha de la respectiva Certificación.

terceros.¹⁹ Esta modalidad de inversión, incorporada mediante las modificaciones realizadas por la Ley N° 20.570 de 2012, es la más utilizada en la actualidad.

Los artículos 18 y 19 de la Ley I+D disponen que los contribuyentes del IDPC que determinan sus rentas efectivas en base a contabilidad completa tendrán derecho a un crédito contra este impuesto equivalente al 35% de una base conformada por el total de los pagos por concepto de gastos corrientes y la cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado a que se refiere el artículo 17 de la Ley, siempre que estos bienes físicos sean adquiridos en el marco de un proyecto de investigación y desarrollo. Esta cuota anual de depreciación se determinará conforme a lo dispuesto en el artículo 31, número 5°, de la LIR.

El monto anual del crédito a deducir del IDPC no podrá exceder de 15.000 UTM de acuerdo al valor de dicha unidad al mes de diciembre de cada ejercicio. Al igual que en el caso anterior, para poder hacer uso de los beneficios tributarios, el Proyecto I+D debe tener un costo superior a las 100 UTM. Cabe indicar en este punto que la Ley permite a dos o más contribuyentes asociarse para ejecutar un Proyecto I+D, pero cada uno de ellos debe obligarse por un monto superior a 100 UTM al momento de la celebración del contrato, además de cumplir con los otros requisitos establecidos en la norma.

El crédito a que tiene derecho el contribuyente se imputará contra el IDPC que grava las rentas del ejercicio en que se produjeron los desembolsos efectivos de los gastos o se dedujo la cuota anual de depreciación, en su caso, según corresponda. En caso de producirse un remanente de crédito, éste no dará derecho a devolución, pero podrá imputarse contra IDPC que corresponda pagar en los ejercicios posteriores, debidamente reajustado.

La Ley continúa señalando que el crédito se calculará considerando el monto de los egresos efectuados en el ejercicio por concepto de proyectos de investigación y desarrollo, así como la cuota de depreciación que corresponda, actualizados por IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del pago efectivo y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio, según sea aplicable.

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

19 A esta modalidad también se le denomina “intramuros”.

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

Se repiten a este respecto las limitaciones que ya conocimos a propósito de la investigación “extramuros”. En otras palabras: (i) los egresos efectuados, ya sea en la parte que den derecho a crédito como en la parte que puedan ser descontados como gastos, no serán considerados gastos rechazados; (ii) se consagra una incompatibilidad entre el uso de las franquicias establecidas en el número 11° del artículo 31, de la LIR y los pagos incurridos en virtud de Proyectos de la ley; (iii) el beneficio establecido en esta ley será aplicable solamente respecto de aquella parte de los desembolsos que no haya recibido financiamiento público (Polanco y Olivares, 2014).

Pero la ley en el inciso final del artículo 19 establece también un límite adicional a los mencionados: tratándose de gastos en bienes físicos del activo inmovilizado, respecto de las adquisiciones efectuadas en virtud de Proyectos I+D que estén certificados, los contribuyentes no podrán hacer uso, además, del crédito establecido en el artículo 33 bis de la LIR.²⁰

Finalmente, tal como ocurre en la modalidad “extramuros”, los contribuyentes pueden impetrar el beneficio de forma limitada aun antes de contar con la certificación de CORFO, debiendo informar a dicha entidad su intención de acogerse a esta modalidad excepcional de certificación dentro del plazo de 30 días corridos contados desde el primer desembolso. Luego, la solicitud de certificación ordinaria debe presentarse dentro del plazo 18 meses, y la certificación otorgada por CORFO dentro de los 180 días desde esta solicitud, de ser procedente.

Con todo, mediante este procedimiento excepcional, los contribuyentes sólo podrán deducir de su renta líquida el 65% de los gastos en que incurran con motivo de un Contrato, teniendo derecho al crédito sólo una vez obtenida la certificación

20 Conforme explica la Circular, esta última disposición legal establece en términos generales que los contribuyentes que declaren el IDPC sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, tendrán derecho a un crédito equivalente al 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos o terminados de construir durante el ejercicio, con un tope de 500 UTM, según el valor de ésta al mes de diciembre de cada año.

de su Proyecto I+D por parte de la CORFO, pudiendo no obstante solicitar la devolución el IDPC pagado en exceso vía artículo 126 del Código Tributario, si es que hubo, en aquel periodo o periodos que median entre la solicitud certificación y su otorgamiento definitivo, y en los que se incurrieron en desembolsos.

3.4.2.2 Los gastos del artículo 17 de la Ley 20.241

A diferencia de los contratos con Centros de Investigación, bajo esta modalidad se podrán imputar los desembolsos realizados por los contribuyente en el marco de un Proyecto I+D. Por ello es que la Ley, en su artículo 17, se refiere específicamente a los desembolsos que podrán ser considerados como gastos.

A continuación, mencionaremos los desembolsos indicados en el artículo 17, siguiendo la estructura y los comentarios de la Circular N° 19 de 2013 del Servicio.

- i. Gastos corrientes en I+D:
 - a) Remuneraciones y honorarios por servicios personales prestados por personas naturales, ambos valorizados según el porcentaje de dedicación al Proyecto, correspondientes al personal técnico y profesional directamente vinculado a las actividades del mismo.²¹
 - b) Gastos directos en las actividades de ejecución del Proyecto, tales como materiales e insumos, reactivos, servicios informáticos, análisis de laboratorio, material bibliográfico y otros componentes necesarios para llevar a cabo el Proyecto.
 - c) Contratos con personas jurídicas para la prestación de servicios relacionados directamente con las actividades del Proyecto.²²
 - d) El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma remunerada de cesión del uso o goce temporal de bienes muebles o inmuebles, siempre que sean necesarios para desarrollar el objeto del Proyecto.
 - e) Gastos incurridos en la constitución de derechos de propiedad industrial, intelectual, o de registro de nuevas variedades vegetales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley.

21 Al menos el 50% de estos gastos deberán corresponder a actividades que se lleven a cabo dentro del territorio nacional.

22 Ídem.

- f) Gastos de servicios básicos asociados al Proyecto, tales como agua, luz, teléfono e internet, entre otros. Estos desembolsos no podrán constituir más del 5% de los gastos corrientes del Proyecto, sin perjuicio de la deducción como gasto de aquellos que no formen parte del mismo. No obstante lo anterior, mediante Resolución fundada, CORFO podrá autorizar un porcentaje superior al indicado en esta letra, cuando los gastos de esta naturaleza sean un componente relevante del costo total, dadas las características del Proyecto.
- ii. Gastos en bienes físicos del activo inmovilizado para la I & D:
- a) Gastos en bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos en el marco de un Proyecto de I+D, dentro de los cuales se cuentan aquellos incurridos en la adquisición o fabricación de equipos e instrumental requerido para la ejecución del Proyecto. Estos desembolsos podrán incluir gastos de seguros, traslado e internación, y todos los accesorios necesarios para el funcionamiento y puesta en marcha de los activos señalados.
 - b) Asimismo, se considerarán las inversiones en edificación e infraestructura, y aquellas inversiones para la adquisición o compra de inmuebles, requeridos para la ejecución del Proyecto.
 - c) De conformidad a lo establecido en el inciso 2° del artículo 18 de la Ley, dentro de los gastos que se comentan en esta letra, también se comprende la cuota anual de la depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado, determinada ésta de acuerdo a lo dispuesto por el N° 5 del artículo 31 de la LIR.
 - d) Cabe señalar que si los referidos bienes son utilizados en más de un Proyecto, los gastos vinculados con su adquisición, fabricación o construcción y los demás relacionados, así como la cuota de depreciación que corresponda por los respectivos bienes físicos del activo inmovilizado, deberán ser asignados al Proyecto respectivo, o cada uno de ellos en la proporción de uso que determine el contribuyente, sin que pueda efectuarse una doble deducción de los referidos gastos, así como tampoco pueda considerarse más de una vez en la base para la determinación del crédito que corresponda.

El inciso final del artículo 17 dispone que CORFO establecerá, mediante Resolución, la especificación y detalle de los gastos que podrán ser considerados como parte de un Proyecto I+D, los cuales, en cualquier caso, deben relacionarse directamente con el proyecto. El mandato anterior se materializó a través de la Resolución Ex. N° 17 de fecha 12.01.2021, actualmente vigente, que establece

la especificación y detalle de desembolsos que pueden ser considerados como parte de un Proyecto I+D.

Asimismo, corresponde a la CORFO determinar, de oficio o a solicitud de los contribuyentes, si un determinado desembolso no expresamente mencionado en este artículo ni en la resolución respectiva, puede ser tenido como parte de un Proyecto. Un aspecto que ha sido controvertido sobre este punto, es que se entrega la calificación de cuáles gastos son aceptados a la CORFO y no al Servicio, como hubiese sido más natural de conformidad a su naturaleza y misión.

3.5 Jurisprudencia Administrativa del SII relacionada a la Ley I+D

No son muchos los pronunciamientos de la autoridad tributaria en relación al beneficio tributario de la Ley I+D. No obstante, pasamos a revisar algunos de los más relevantes.

3.5.1 Oficio N° 1197 de 2014 – Gastos

Se consulta al SII si un contribuyente (“A”) que desea certificar desembolsos en el marco de un Proyecto I+D debe haber necesariamente incurridos en dichos pagos personalmente, o si estos pagos pueden provenir de una sociedad relacionada (“B”). En la hipótesis planteada por el contribuyente, los pagos que realizará B se efectuarán por cuenta o nombre de A, y posteriormente la primera cobrará a la segunda los pagos realizados a nombre de esta última.

La pregunta se enmarca en el contexto de lo señalado por el Servicio en el numeral 2.1 de la Circular 19 de 2013, a propósito de uno de los requisitos del gasto (que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto mediante su pago).

El ente fiscalizador indica que puede deducirse como gasto aquella parte de los pagos que no constituyen crédito, aun cuando dichos pagos o gastos no sean necesarios para producir la renta del ejercicio, siempre que se cumplan con los demás requisitos del artículo 31 de la LIR, entre los que se encuentra: “Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto mediante su pago. Para el debido cumplimiento de este requisito es menester que el gasto tenga su origen en un pago efectivo y no en una mera apreciación del contribuyente o se encuentren simplemente adeudados al término del ejercicio.”

Lo señalado anteriormente —concluye el SII— implica que las sumas contratadas no deben encontrarse adeudadas al momento de hacer uso del beneficio tributario. Por lo tanto, no resulta un impedimento, o un incumplimiento de este requisito, el

hecho de que, como ocurre en el caso de la consulta, las sumas sean pagas por un tercero distinto de quien o quienes presentaron el proyecto de I+D, en tanto, dichos pagos sean realizados por cuenta de éstos últimos, y siempre que, naturalmente, tales desembolsos correspondan a aquellos que hayan sido considerados por CORFO como parte del mismo proyecto de I+D en los términos que establece el artículo 17 de la ley.

3.5.2 Oficio N° 2294 de 2015 – Fusión de sociedades

Un contribuyente consulta al Servicio lo siguiente:

- a) Si una vez ocurrida la certificación por CORFO de un Contrato o Proyecto I+D respectivo (procedimiento ordinario), y con posterioridad a este hecho el contribuyente titular del crédito se fusiona por creación o incorporación con otra u otras sociedades ¿puede la nueva sociedad constituida o la sociedad absorbente, según corresponda, beneficiarse de ese crédito y hacer valer los gastos efectuados por la sociedad disuelta, y en la afirmativa, a partir de qué fecha?
- b) Si comunicada la intención de acogerse a la Ley y antes de que CORFO certifique el contrato o proyecto de I&D respectivo (procedimiento excepcional), el contribuyente que efectuó la comunicación se fusiona por creación o incorporación con otra u otras sociedades, ¿puede la nueva sociedad constituida o la sociedad absorbente, según corresponda, hacer valer los gastos efectuados por la sociedad disuelta, y en la afirmativa, a partir de qué fecha?

Al respecto, el SII sostiene —siguiendo su interpretación histórica— que los créditos originados a favor de los contribuyentes sólo pueden ser utilizados por los titulares que generaron dicho crédito, al tratarse de un beneficio tributario especialísimo y de carácter personal, y que si el titular de un crédito intransferible e intransmisible, desaparece, jurídicamente dicho crédito también se extingue junto con la disolución de la empresa generadora del mismo.

De esta manera, concluye que si como consecuencia de un proceso de fusión por creación o incorporación el contribuyente titular de los beneficios tributarios establecidos en la Ley I+D se disuelve o desaparece, la nueva sociedad constituida o la sociedad absorbente, según corresponda, no tiene derecho a hacer uso de los beneficios establecidos en dicha Ley respecto de los desembolsos efectuados por tales conceptos, sea que se trate de un Contrato o Proyecto previamente certificado de acuerdo al procedimiento general, o cuya certificación se obtenga con posterioridad de acuerdo al procedimiento excepcional.

No obstante lo anterior, en caso que los referidos gastos se encuentren sólo adeudados a la fecha de la fusión, la sociedad absorbente tendrá derecho a hacer uso de los beneficios establecidos en la Ley N° 20.241, respecto de los desembolsos que efectúe por tales conceptos, en caso que se certifique a la sociedad absorbente.

3.5.3 Oficio N° 1330 de 2021 – Cuota anual de depreciación

Un contribuyente solicita confirmar que el cálculo de la cuota anual de depreciación para efectos del crédito de la Ley N° 20.241 puede efectuarse conforme a tipos de depreciación distintos del artículo 31, inciso cuarto, N° 5 de la LIR, permitiéndole calcular una cuota anual de depreciación del 50% o 100%, en tanto cumpla los requisitos que corresponden a cada tipo de depreciación, en atención a los nuevos métodos de depreciación incorporados por Ley N° 21.210.

El ente fiscalizador responde que, para calcular la cuota anual de depreciación, el inciso segundo del artículo 18 de la Ley N° 20.241 dispone expresamente que se determinará conforme al artículo 31, inciso cuarto, N° 5 de la LIR. Luego, dado el carácter excepcional de esta norma, no corresponde ampliar su aplicación fuera del marco legal, de modo que, conforme al tenor literal del inciso segundo del artículo 18 de la Ley N° 20.241, no es posible, para efectos de calcular el referido crédito, emplear depreciaciones reguladas en normas distintas del artículo 31, inciso cuarto, N° 5 de la LIR.

4. EXCEPCIÓN A LA TRIBUTACIÓN CON EL ARTÍCULO 41 G DE LA LIR POR PROYECTOS I+D

4.1 Generalidades del artículo 41 G de la LIR

Con la publicación de la Ley N° 20.780 de 2014, sobre reforma tributaria, y su posterior “ley de simplificación”, Ley N° 20.899 de 2016, se incorporó un artículo 41 G a la LIR, en donde se regula lo que internacionalmente se conoce como “rentas pasivas” o “normas CFC²³”, por sus siglas en inglés.

Esta norma, que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2016, agregó una nueva excepción a la forma de reconocimiento de rentas de fuente extranjera en Chile,

23 Controlled Foreign Company.

que de acuerdo al artículo 12 de la LIR debe efectuarse sobre base percibida como regla general²⁴. En este sentido, el artículo 41 G de la LIR dispuso que aquellas rentas que sean calificadas como pasivas, cumpliendo ciertos requisitos, también se deberán reconocer en nuestro país sobre base devengada y ya no sólo sobre base percibida (Ossandón, 2019).

Lo anterior responde a parte de los esfuerzos llevados a cabo por la OCDE en el marco denominado plan BEPS²⁵, que tiene por fin combatir la elusión de impuestos a nivel internacional y el traslado de beneficios o utilidades entre Estados, lo cual provoca una erosión en las bases imponibles, evitando o postergando la tributación en los países de residencia de las compañías. En consecuencia, el artículo 41 G fue una de las medidas adoptadas por nuestro país, siguiendo la recomendación de la Acción 3 del Plan BEPS.

El artículo 41 G de la LIR establece, a grandes rasgos, dos requisitos como presupuesto para su aplicación: (i) que un contribuyente o patrimonio de afectación domiciliado o residente en Chile controle una entidad en el exterior, y; (ii) que las rentas obtenidas por la entidad extranjera, sean devengadas o percibidas, se califiquen como “pasivas”. Cumplidos los requisitos, el propietario de la entidad controlada en el exterior deberá tributar en nuestro país sobre base devengada o percibida (Ossandón, 2019).

Que las utilidades deban reconocerse sobre base percibida implica que basta que la entidad extranjera obtenga ingresos considerados como rentas pasivas, para que éstos deban ser a su vez reconocidos por el contribuyente nacional, al existir un título o derecho sobre ellas. Antes, para reconocer dichas utilidades, debía existir una percepción (e.g. materializada a través una distribución de dividendos de la compañía extranjera). Mientras ello no ocurriera, no había tributación en nuestro país. De esta manera, ahora para cierto tipo de rentas, si se cumplen los presupuestos y requisitos señalados en la norma, no podrá existir una postergación al reconocimiento de esas utilidades.

4.2 Excepción a las rentas pasivas de proyectos de investigación y desarrollo

Un tipo de rentas pasivas que deben ser reconocidas en nuestro país conforme a esta forma de tributación que hemos revisado, son las del N° 3, letra C del artículo 41 G de la LIR consistentes en “rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación

24 Salvo para el caso de agencias o establecimientos permanentes constituidos por entidades chilenas en el extranjero, caso en el cual se reconocen sobre base percibida o devengada.

25 Base Erosion and Profit Shifting.

de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración”.

En este contexto, la Ley N° 21.210 de 2020, sobre modernización tributaria, incorporó un nuevo párrafo, estableciendo una excepción a lo señalado, en el sentido de que no se considerarán como rentas pasivas, y por no tanto, no deberán tributar con el artículo 41 G, las rentas del N° 3 de letra C —regalías y otras—, siempre que provengan de “proyectos de investigación y desarrollo definidos conforme a la letra f) del artículo 1° de la ley N° 20.241, que establece un incentivo tributario a la inversión en investigación y desarrollo, y que sean aprobados previamente por la Corporación de Fomento de la Producción, conforme al procedimiento que determine dicha institución mediante resolución conjunta con el Servicio de Impuestos Internos.”

Según el mensaje de la Ley 21.210, con esta medida se busca incentivar la innovación agregando la excepción a la tributación con el artículo 41 G de la LIR “respecto de actividades empresariales de desarrollo tecnológico que empresas chilenas emprendan a través de filiales en el extranjero”. Por lo tanto, según precisa la Circular N° 45 de 2020 del Servicio, que instruye acerca de las modificaciones antes vistas, la actividad de investigación y desarrollo deberá ser realizada por la entidad controlada en el extranjero o en el país, utilizando sus propias capacidades o de terceros.

Asimismo, la Circular N° 45 de 2020 aclara que, independientemente de la aprobación de un proyecto de investigación por CORFO, las rentas que no se consideran pasivas se circunscriben únicamente a las que genere la actividad de investigación y desarrollo. Por tanto, cualquier otra renta que la entidad controlada en el exterior obtenga y que no se circunscriba a la definición que expresamente la LIR excluye como rentas pasivas, y además encuadre en alguna de las rentas enumeradas en la letra C del artículo 41 G, deberán tributar conforme a dichas disposiciones.

De modo ejemplar, la renta que las entidades en el exterior obtengan por la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, no originadas en Proyectos I+D constituirá una renta pasiva conforme al N° 3 de la letra C del artículo 41 G, no así la renta que las entidades en el exterior obtengan de esos mismos conceptos cuyo origen sea un Proyecto I+D, la cual no será considerada una renta pasiva.

Algo que se ha criticado a esta norma de excepción incorporada por la Ley N° 21.210 es que se estaría incentivando a los contribuyentes chilenos a emprender en tecnología en el extranjero, en vez de crear más incentivos para que produzcan esta tecnología en suelo nacional.

Finalmente, indicar que con fecha 30 de diciembre de 2020, la CORFO y el SII dictaron en conjunto la Resolución Ex. N° 174 que contiene las normas procedimentales para solicitar aprobación de Proyectos I+D de acuerdo instruye el artículo 41 G de la LIR.

De esta Resolución destacan dos cuestiones:

En primer lugar, el beneficio de que las rentas que provengan de Proyectos I+D no se consideren pasivas para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, procederá respecto de aquellas rentas obtenidas a partir de la fecha en que se notifique al solicitante la resolución de CORFO que apruebe el proyecto respectivo.

En segundo lugar, la aprobación que otorgue CORFO, no impedirá el ejercicio de las facultades legales de fiscalización del Servicio, en especial respecto de la vinculación de las rentas que se acojan a la excepción del número 3 de la letra C.- del artículo 41 G de la LIR, con el proyecto de que se trate, así como las circunstancias en las cuales el proyecto se ejecuta por parte de la(s) entidad(es) extranjera(s) controlada(s).

5. EXCEPCIÓN A LAS NORMAS DE RELACIÓN EN EL ARTÍCULO 14, LETRA D), N°2, DE LA LIR, PARA EMPRESAS QUE FINANCIEN O PARTICIPEN EN PYMES ENFOCADAS EN INNOVACION TECNOLÓGICA

5.1 Generalidades sobre al Régimen Pro Pyme

Una de las modificaciones más importante que introdujo la Ley N° 20.210 sobre modernización tributaria, fue a los regímenes de tributación. En el artículo 14, letra D), de la LIR, se incorporó el denominado Régimen Pro Pyme, cuyo objeto es “incentivar la inversión, capital de trabajo y liquidez de las micro, pequeñas y medianas empresas (Pymes), junto con dotarlas de un régimen simplificado de tributación²⁶”. Este nuevo sistema reemplazó al antiguo 14 ter de la LIR —que también estaba enfocado en este segmento de empresas— a partir del 1 de enero de 2020.

Algunas de las características de este régimen de tributación con las siguientes:

- i. Está enfocado en las micro, pequeñas y medianas empresas. Para cumplir con ello se establecen algunos requisitos, como que sean contribuyente

26 Circular N° 62 de 2020, Servicio de Impuestos Internos.

de Primera Categoría; que el capital efectivo al inicio de sus actividades no sea superior a 85.000 UF, y; que el promedio anual de ingresos brutos del giro, considerando los tres ejercicios anteriores a aquel en que se vaya a ingresar al régimen, no exceda de 75.000 UF, y mantenga dicho promedio mientras se encuentren acogidos al mismo, entre otros.

- ii. Las empresas del Régimen Pro Pyme tienen la obligación de declarar sus rentas efectivas mediante contabilidad completa como regla general. No obstante, pueden optar por contabilidad simplificada si así lo desean.
- iii. En cuanto a la tributación de la Pyme, ésta debe tributar anualmente con IDPC con la tasa establecida en el artículo 20 de la LIR para este tipo de empresas, que actualmente asciende a 25%.²⁷ Con todo, cabe recordar que, producto de la emergencia sanitaria provocada por el virus *SARS-CoV-2*, se publicó la Ley N° 21.256 en el Diario Oficial de fecha 2 de septiembre de 2020. Esta norma trajo una serie de beneficios y alivios tributarios con el fin de reactivar la economía, siendo uno de ellos la reducción transitoria de la tasa del IDPC a 10% durante los años comerciales 2020, 2021 y 2022, para los contribuyentes acogidos al Régimen Pro Pyme.
- iv. Este régimen es 100% integrado entre los impuestos corporativos y finales, y opera sobre base retirada. En otras palabras, se permite a los accionistas o socios utilizar en un 100% el crédito por el IDPC pagado por la empresa contra su Impuesto Global Complementario (“IGC”) o Impuesto Adicional (“IA”), según corresponda²⁸, y además éstos deberán tributar con dichos impuestos finales sólo en la medida que existan retiros, remesas o distribuciones.

5.2 Normas de relación

Anteriormente señalamos que uno de los requisitos para acogerse al Régimen Pro Pyme es el límite máximo de 75.000 UF en ingresos brutos. Una forma adicional de control de este requisito que establece la LIR, es que los contribuyentes deben sumar al cálculo no sólo sus ingresos propios, sino que también los ingresos brutos del giro percibidos o devengados por las empresas o entidades relacionadas. Además, deberán sumar las rentas de dichas empresas o entidades relacionadas provenientes de la tenencia, rescate o enajenación de inversiones en capitales mobiliarios, de la enajenación de derechos sociales o acciones, y las rentas que las

27 En cambio, la tasa de IDPC para aquellos contribuyentes sujetos al régimen general establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR, es de 27%.

28 A diferencia del régimen general de tributación, que es semi-integrado, por lo que los propietarios sólo pueden usar un 65% del crédito pagado por la empresa.

entidades relacionadas perciban con motivo de participaciones en otras empresas o entidades.

Lo que se busca con esta limitación es que las empresas de mayor tamaño o que no cumplen con los requisitos para acceder a este régimen, no creen empresas más pequeñas en las que participen para lograrlo.

Para efectos de este artículo —continúa indicando la ley— se considerarán empresas o entidades relacionadas según la definición que establece el artículo 8, número 17, del Código Tributario²⁹. Por su parte, esta última norma establece que se entenderán por “relacionados” los siguientes:

- i. El controlador y las controladas;
- ii. Todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común;
- iii. Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas;
- iv. El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades;
- v. Las entidades relacionadas con una persona natural;
- vi. Las matrices o coligantes y sus filiales o coligadas, en conformidad a las definiciones contenidas en la Ley N° 18.046.

5.3 Excepción a las normas de relación

Con el propósito de promover el emprendimiento e innovación tecnológica, el N° 2, de la letra D) del artículo 14 de la LIR, dispone que no se entenderán entidades relacionadas con la Pyme, aquellas empresas que participen en ella o la financien con ese fin.

Para estos efectos, el acuerdo en que conste la participación o financiamiento de la entidad en la Pyme, deberá estar previamente certificado por la CORFO y tener por finalidad apoyar la puesta en marcha, el desarrollo o crecimiento de emprendimientos o de proyectos de innovación tecnológica.

29 Incorporada mediante la Ley N° 20.210 de 2020.

La norma también señala que mediante una resolución conjunta con el SII, la CORFO determinará los procedimientos de certificación y requisitos que deben cumplir los acuerdos entre las entidades y la Pyme.

Dicha resolución deberá exigir, al menos, que el acuerdo contenga: (i) un plan de ejecución y desarrollo del emprendimiento o del proyecto de innovación tecnológica por un plazo no menor a 2 años, que refleje adecuadamente los costos en que incurrirá la Pyme para el logro de su objetivo, los que deberán ajustarse a las condiciones observadas en el mercado, (ii) una prohibición de efectuar disminuciones de capital que afecten el aporte de la entidad que participa o financia la Pyme, durante el plazo de su plan de ejecución y desarrollo y; (iii) una declaración jurada de no encontrarse la entidad y la Pyme relacionadas de manera previa o coetánea al acuerdo en cuestión, a menos que esto ocurra únicamente por uno o más acuerdos previamente certificados en éstos términos.

En relación a la norma transcrita anteriormente, es posible realizar los siguientes comentarios:

En primer lugar, una duda que existía al momento de publicarse la ley, era que se entendía por empresas que “financien a la Pyme”. En este punto la Circular N° 62 de 2020 del SII, soluciona correctamente la cuestión anterior, aclarando que el solo financiamiento de una empresa que no comprenda una participación en la Pyme no genera que dos o más contribuyentes se entiendan relacionados, por cuanto, las normas contenidas en las letras a) a e) del número 17.-, del artículo 8° del Código Tributario atienden a la propiedad sobre una empresa, derechos a voto en la junta de accionistas, o cuotas de otra entidad empresa o sociedad para establecer la existencia de relación entre ellas.

Por tanto, en el caso de que sólo exista financiamiento mediante, por ejemplo, un mutuo o una nota convertible, no será necesario que el contribuyente solicite una certificación de CORFO para establecer que las empresas no se encuentran relacionadas, sino que únicamente será requerido cuando la empresa participe en la propiedad de la Pyme (e.g. al poseer acciones o derechos sociales).

En segundo lugar, con fecha 30 de diciembre de 2020, el SII junto con la CORFO dictaron la Resolución Ex. N° 173, que aprueba las normas de procedimiento para la certificación de acuerdos celebrados con el propósito de “financiar” a las Pymes mediante la participación en ellas, de acuerdo al artículo ya analizado.

Un aspecto interesante de esta Resolución es que define el concepto de innovación tecnológica —ante la ausencia de una definición legal— como “la introducción de

un nuevo o sustancialmente mejorado producto (bien o servicio) y/o proceso, que requiere para su desarrollo la utilización de conocimientos y/o tecnologías nuevas o ya existentes, y que difiere significativamente de aquel o aquellos desarrollados previamente por el solicitante”.

Todo el procedimiento para certificar estos acuerdos se realiza en CORFO, lo cual tiene sentido al ser el organismo técnico que revisa las cuestiones relacionadas a emprendimientos tecnológico, innovación, y otros.

En tercer lugar, uno de los diagnósticos que hace la versión 2021 de los Estudios Económicos de la OCDE sobre Chile, es la poca colaboración que existe en Chile para la innovación entre empresas y/o organizaciones. Si bien esta medida es más bien pasiva —evita efectos tributarios indeseados al invertir en una Pyme tecnológica—, es una más de las acciones que deben tomar los Estados si desean promover la innovación tecnológica.

6. EXENCIONES TRIBUTARIAS A LOS OBSERVATORIOS ASTRONÓMICOS EN CHILE

6.1 Introducción

Nuestro país tiene cielos privilegiados en el norte para observar el universo, particularmente en el Desierto de Atacama, el más árido del planeta. Gracias a las aguas frías por la corriente Humboldt en el oeste y a las altas cumbres de la Cordillera de los Andes en el este, se produce un clima seco, lo que trae como consecuencia más de 300 noches despejadas durante el año. A estas condiciones climáticas y geográficas hay que sumar además la baja contaminación lumínica y la poca interferencia radioeléctrica que existe en el sector. Todo ello ha transformado a nuestro país en la “capital mundial de la astronomía”, con los mejores cielos del mundo para la exploración astronómica.³⁰

La historia de la astronomía en Chile tiene una larga data, incluso desde la época precolombina. No obstante, desde una perspectiva científica más moderna, uno de los primeros hitos ocurren en 1849 mediante una expedición de Estados

30 El Dínamo, “Día de la Astronomía: ¿por qué Chile se proyecta como capital mundial de la astrofísica?”, 15 de marzo de 2017. En línea: < <https://www.eldinamo.cl/innovacion/2017/03/15/dia-de-la-astronomia-por-que-chile-se-proyecta-como-capital-mundial-de-la-astrofísica/> > [consulta: 2 de abril de 2021].

Unidos a cargo del teniente naval James M. Gilliss, quien construyó el primer observatorio astronómico en el centro de Santiago, en la cumbre del Cerro Santa Lucía. Cuando en 1852 Gilliss volvió a su país, el Gobierno de la época compró sus instrumentos y se fundó así el Observatorio Astronómico Nacional, vinculado a la Universidad de Chile (Silva, 2019). Desde ahí en adelante se instalaron una serie de observatorios en territorio nacional, como el Lick de la Universidad de California en 1903, construido en una de las cumbres del Cerro San Cristóbal³¹.

En la actualidad existen más de 40 observatorios astronómicos en nuestro país. La capacidad astronómica instalada en Chile, es decir, el porcentaje de observación de los telescopios instalados en territorio nacional versus los que existen en el resto del mundo, ha pasado de un 14,5% en 1990, a más de un 30% en 2020. Para el año 2030 se espera que este número crezca hasta el 55,6% (Unda-Sanzana, 2020). En otras palabras, más de la mitad de la observación astronómica del mundo se hará desde suelo chileno, de ahí que el nombre “capital mundial de la astronomía” cobre sentido.

Dentro de los proyectos más grandes y emblemáticos instalados en Chile se encuentran en el Observatorio Paranal con el Very Large Telescope y el Atacama Large Millimeter Array (“ALMA”), ambos en la Región de Antofagasta y dependientes del European Southern Observatory (“ESO”).

El caso de ALMA es particularmente relevante. Este complejo se compone de un total de 66 antenas, lo que lo transforma en el centro astronómico más grande del mundo. Desde hace algunos años, ALMA participa en el proyecto Event Horizon Telescope, consistente en combinar una serie de telescopios en distintas partes del mundo con el fin de apuntarlos hacia agujeros negros. Como resultado este esfuerzo mancomunado, en abril de 2019 se publicó lo que se conoce como la primera imagen de un agujero negro de la historia, en específico, el agujero negro supermasivo ubicado en el centro de la galaxia M87³².

6.2 Exenciones tributarias

La construcción de observatorios astronómicos es una tarea costosa y logísticamente compleja. Por ejemplo, en el Cerro Armazones del Desierto de Atacama, a más de

31 Llamado también como el “Lick del sur”. Dejó de operar oficialmente en el año 2000.

32 La frase “imagen de un agujero negro” es inexacta. En realidad, lo que se observa en la fotografía es el “horizonte de sucesos” u “horizonte de eventos”. Lo que hay dentro del agujero negro no se puede observar debido a que el objeto contiene una concentración de masa tan elevada, que genera un campo gravitatorio en el que ninguna partícula material, ni siquiera la luz, puede escapar.

3.000 metros de altura, se construye el Extremely Large Telescope, el que se convertirá en el telescopio más grande del mundo. Se espera que esté totalmente construido en el año 2024. Su costo de edificación es de USD\$960 millones aproximadamente. ALMA, por nombrar otro ejemplo, tuvo un costo de USD\$1.300 millones en total.

Por esa razón, en la actualidad los grandes centros astronómicos no son de propiedad de una sola institución o Estado, sino que corresponden a diversas organizaciones públicas y privadas —gobiernos, universidades, fundaciones, centros de investigación, etc.— que se asocian con el fin de levantar estos proyectos, principalmente a través de consorcios internacionales.

Los beneficios que entrega la investigación astronómica son múltiples. Por un lado, existe un beneficio puramente científico, en el sentido de que la astronomía nos acerca a responder algunas de las preguntas más importantes de la humanidad (e.g. ¿de dónde venimos? ¿estamos solos en el universo?). Además, que esta actividad se desarrolle en nuestro territorio permite ampliar el ecosistema nacional en distintas disciplinas relacionadas, como la física, astrofísica, matemáticas, astrobiología, nuevas tecnologías, etc., aumentando el conocimiento. Pero también entrega frutos más prácticos e inmediatos que han derivado directamente de la astronomía, como el desarrollo de las telecomunicaciones; avances en cámaras de fotos; los rayos X; los GPS; meteorología, entre otros.

En ese contexto, el Estado de Chile desde la década de 1960 ha buscado promover más decididamente la investigación científica-astronómica en nuestro territorio. Para este propósito, se han entregado una serie de facilidades y prerrogativas a estos proyectos, entre las que se encuentran: inmunidades diplomáticas, donaciones de terrenos, construcción de caminos, protección frente a la actividad minera y contaminación lumínica, y por supuesto, exenciones tributarias.

En relación a estas facilidades tributarias, cabe señalar que no existe un cuerpo normativo en el cual se encuentren reguladas de forma orgánica todas ellas, sino que más bien corresponden a distintos instrumentos individuales como leyes, decretos y convenios suscritos por el gobierno y las organizaciones, y donde muchas veces se realizan re-envíos a otros existentes para efectos de ir otorgando nuevamente estos beneficios.

A continuación, pasamos a revisar tres de los más importantes.

6.2.1 AURA - Ley N° 15.172 de 1963

El primer observatorio de envergadura mayor que se instaló en Chile, fue el operado por AURA. Institución que firma, para este fin, un convenio con la Universidad de

Chile a fines de 1961. En marzo del año 1963, se promulga la Ley 15.172 que en su versión original eximió del pago de impuestos a AURA, en virtud del convenio suscrito con la Universidad de Chile, y a cualquier otra institución que suscriba un convenio de carácter docente, científico o cultural con la misma universidad (FOACH, 2015).

En lo pertinente, la ley dispone lo siguiente:

“Libérase del pago de los derechos de internación, ley N.º 3.852 y sus modificaciones posteriores, impuestos ad valorem restablecidos por el decreto de Hacienda N.º 2.772, de 18 de Agosto de 1943 y sus modificaciones, derechos consulares, impuestos adicionales de importación, tasas de almacenaje y movilización y, en general, de todo derecho, impuesto o tasas, vigentes o futura que se perciba por intermedio de las aduanas, a todos los aparatos, instrumentos, útiles de trabajo, accesorios, muebles y equipos de oficina, vehículos y, en general, a todo el material o implementos que sea necesario importar para la construcción, instalación, operación, funcionamiento y alhajamiento del Observatorio Astrofísico y de las casas destinadas a los astrónomos y empleados y obreros del mismo Observatorio, que serán construídos en el país, de acuerdo con el convenio celebrado entre la Universidad de Chile y la Association of Universities for Research in Astronomy Inc. (AURA). De igual beneficio disfrutarán las especies que se internen en virtud de Convenios de carácter docente, científico o cultural, que haya celebrado o celebre la Universidad de Chile con Universidades, organismos, entidades o personas jurídicas extranjeras o internacionales. No regirá prohibición, limitación, depósito ni cualquiera otra restricción establecida o que se establezca para la libre importación de las especies a que se refiere el presente inciso.”

Como es posible apreciar, las facilidades tributarias otorgadas dicen relación con los que hoy llamaríamos impuestos aduaneros y se relaciona básicamente a la instalación y construcción de los observatorios y sus accesorios.

Luego, en 1970 se realizó una modificación al inciso tercero a la Ley, y en su nueva redacción se indicó lo siguiente:

“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).”

Por medio de esta modificación, se ampliaron los beneficios establecidos en este ley y los entregados a ESO —que revisaremos a continuación— no sólo a AURA, sino que a cualquier organismo, a condición de que estos suscriban un convenio con la Universidad de Chile.

6.2.2 Convenio ESO con Gobierno de Chile de 1963

El 6 de noviembre de 1963, durante el Gobierno de Jorge Alessandri, se suscribió un convenio con la ESO para la instalación del Observatorio Astronómico La Silla, ubicado en la Región de Coquimbo, el primero de la organización en nuestro país. Fue inaugurado en 1969. El Convenio se publicó mediante el Decreto N° 18 de 1964, del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Allí se estableció en el artículo VI que las personas relacionadas con la construcción, instalación, mantenimiento y operación del Observatorio, quedarán exentos de todos los derechos de aduana u otros impuestos, prohibiciones y restricciones a la importación o a la exportación, así como de cualquiera otra clase de gravámenes fiscales. Esta liberación también se extiende a un automóvil, bajo la condición de que su misión en Chile tenga la duración mínima de un año.

Luego, por medio del Decreto N° 2490 de 1965 del Ministerio de Hacienda, se estipularon cuáles serían las franquicias tributarias que gozaría ESO.³³ En él, se indica lo siguiente:

- “1) Declárase que la Organización Europea para la Investigación Astronómica del Hemisferio Austral está exenta de impuestos a la renta y que los bienes raíces de su propiedad están exentos de contribuciones territoriales.
- 2) Declárase asimismo que la referida Organización estar exenta del Impuesto establecido en el Título II del decreto ley N° 825, de 1974, por las adquisiciones de bienes o utilización de servicios destinados a la

33 Este Decreto fue modificado posteriormente en tres oportunidades, siendo la última en 1989.

construcción, equipamiento y alhijamiento de sus oficinas y dependencias en general, como también por las adquisiciones de bienes o utilización de servicios necesarios para la operación de sus observatorios. De igual beneficio gozará la Organización respecto del

Impuesto establecido por la letra b) del artículo 6°, de la Ley No. 18.502, que grava a las compras de petróleo diesel y que destine a la operación de sus observatorios

Con todo, la Organización podrá solicitar la devolución de los impuestos referidos en aquellos casos en que no haga valer la exención concedida en este número.

(...)

- 3) Declárase que la referida Organización estará exenta de los impuestos y derechos municipales que afectan a las construcciones que realice para desarrollar su actividad en el país.”

De esta manera, las exenciones establecidas para la ESO fueron en el Impuesto a la Renta, Impuesto sobre Ventas y Servicios, Impuesto Territorial y tributos Municipales.

6.2.3 ALMA – Decreto N° 1746 de 1999, del Ministerio de Hacienda

El caso del proyecto ALMA es muy parecido, aunque se especifican de una manera más clara cuáles serían las exenciones tributarias. Las prerrogativas del proyecto astronómico “MMA” (hoy ALMA), desarrollado también por ESO, se encuentran contenidas en el Decreto N° 1.746 de 1999, de Hacienda, cuyo texto vigente es el siguiente:

“1. Declárase que la organización Associated Universities Inc. (AUI) gozará de las siguientes exenciones relacionadas con la construcción, instalación, mantenimiento y operación en Chile del Observatorio Astronómico “Millimeter Array” (MMA):

- a) De los impuestos a la renta y de las contribuciones territoriales que afecten a los bienes raíces de su propiedad.
- b) Del impuesto establecido en el título segundo del Decreto ley N° 825, de 1974, por la adquisición de bienes o utilización de servicios destinados a la construcción, equipamiento y alhijamiento de sus oficinas y dependencias en general, como también por las adquisiciones de bienes o utilización de servicios necesarios para la operación de sus observatorios.

c) Del impuesto establecido por la letra b), del artículo 6°, de la ley N° 18.502, que grava a las compras de petróleo diesel que destine a la operación de sus observatorios.

La organización aludida podrá solicitar la devolución de impuestos referidos en aquellos casos en que no haga valer la exención anterior.

(...)

d) De los impuestos y derechos municipales que afecten a las construcciones que realice para desarrollar su actividad en el país.

e) Derechos de importación.

f) Tasa de almacenamiento que corresponda recaudar al Servicio Nacional de Aduanas.

g) Tasa de despacho de la ley N° 16.464, por aplicación del artículo 190 letra c) de dicho cuerpo legal; y

h) Tasa de admisión temporal.

2. Declárase que el personal (...) gozará de las siguientes exenciones:

a) Exención de derechos de aduana y de IVA por la internación de efectos personales y de un automóvil;

b) En cuanto a sus bienes, fondos y haberes, se aplican a estos funcionarios las mismas disposiciones que rigen para los expertos y funcionarios de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL). Decreto supremo N° 433, del Ministerio de Relaciones Exteriores, de 1954.”

De esta manera, se concede exenciones en el Impuesto a la Renta, Impuesto sobre Ventas y Servicios, Impuesto Territorial, Tributos Municipales y Derechos Aduaneros en general.

Cabe destacar un pronunciamiento del Servicio en relación a esta organización a través del Oficio N° 1694 de 2010. El contribuyente indica que para la construcción e instalación de determinadas antenas del proyecto ALMA, ESO contrató los servicios de la empresa extranjera “X”, quien a su vez, subcontrató los servicios de la empresa chilena “Y”. En la facturación de los servicios prestados por la empresa chilena, se recargó el IVA correspondiente, el cual formaría parte del precio final que ESO deberá pagar a la empresa extranjera X.

Considerando que —a juicio del peticionario —la facturación de la empresa extranjera X se hará en el extranjero, ESO estaría soportando el IVA pagado por la

empresa chilena y, por lo mismo, procedería solicitar su devolución por aplicación de las franquicias tributarias dispuestas a favor de ESO en el Decreto N° 2.940, del Ministerio de Hacienda.³⁴

Al respecto, el Servicio indica, en primer lugar, que sobre la posibilidad de que X actuara por cuenta y representación de ESO para la contratación de los servicios de Y, el contrato acompañado no consta la existencia de un mandato para el cumplimiento de la obra encomendada. Por el contrario, de sus estipulaciones se concluye que el objeto del contrato es la ejecución de una obra material, consistente en el diseño, fabricación, transporte e integración en Chile de 25 antenas, ejecutado por cuenta y riesgo de la empresa extranjera X, y no de ESO, circunstancia que excluye la existencia de un mandato.

En segundo lugar, del tenor de la factura emitida por los servicios prestados por Y, tampoco se puede deducir la existencia del mandato invocado por el petionario.³⁵

En tercer lugar, en cuanto a la posibilidad de subcontratación, el contrato sólo indica que en caso de asignación o sub-arrendamiento, el contratista requerirá la autorización escrita de ESO, pero no que subcontratará por él o a su nombre.

Finalmente, en la venta de las antenas efectuadas por X a ESO, donde X actúa por cuenta y riesgo propio frente terceros, el IVA recargado por Y en las facturas emitidas no es susceptible de devolución a favor de ESO, debido a que la franquicia tributaria contenida en el Decreto N° 2.940 de 1965, del Ministerio de Hacienda, sólo alcanza a las adquisiciones de bienes o utilización de servicios que realice directa e inmediatamente ESO a sus proveedores.

En consecuencia, el Servicio concluye que ESO no está legalmente facultado para solicitar y obtener la devolución del IVA facturado por el subcontratista chileno Y al contratista o consorcio extranjero X.

34 El contribuyente posteriormente realiza una segunda presentación al SII, indicando que el contrato original firmado entre ESO y el consorcio extranjero, motivó el posterior contrato entre X y Y, celebrado para cumplir con las obligaciones contraídas con ESO, y que X actúa por cuenta y representación de ESO para la contratación de los servicios en Chile.

35 El SII agrega también que el mandato especial conferido por ESO a X es de fecha muy posterior a la configuración del hecho gravado y su facturación.

7. CONCLUSIONES

Según hemos podido observar a lo largo de este artículo, resulta de especial relevancia que los países cuenten con políticas que fomenten la investigación en ciencia y tecnología. Estas actividades generan efectos positivos, como un mayor crecimiento económico y empresas más competitivas a nivel regional y mundial. Pero también permiten generar un ecosistema de conocimiento, que impactará en cuestiones tan amplias como en emprendimiento, innovación y ciencias.

En ese contexto, contar con beneficios fiscales es una de las acciones más comunes que las jurisdicciones pueden llevar a cabo. Por un lado, son importantes los subsidios, porque se ponen recursos en actividades que no siempre tienen un incentivo adecuado. Por otro lado, resulta tanto o más importante —sobre todo durante las últimas décadas— tener exenciones o alivios tributarios a las empresas u organizaciones que emprendan la tarea de realizar investigación I+D de calidad.

En nuestro país han sido conscientes de lo anterior. Es por eso que se han implementado distintas políticas desde la perspectiva tributaria. Según vimos, la Ley N° 20.241 es una de las herramientas más valiosas, porque permite utilizar como crédito un 35% contra el IDPC de lo pagado a un Centro de Investigación, o de los desembolsos por un Proyecto I+D; y el 65% restante descontarlo como gasto. Ello sin duda es un beneficio importante y el cual muchas empresas han utilizado. Sin embargo, aquí queda una deuda pendiente: todavía pueden ser muchas más las compañías que pueden acceder a este beneficio, pero por alguna razón —sospecho desconocimiento o falta de información es la causa principal— no lo han hecho.

Otras dos de las medidas que analizamos —llamadas “excepciones”— fueron incorporadas recientemente por medio de la Ley N° 21.210, sobre modernización tributaria. Por medio de estas modificaciones a la LIR, se excluyó del concepto de rentas pasivas del artículo 41 G la tributación a las rentas relacionadas a la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración. Con ello se busca evitar que los contribuyentes nacionales que realicen investigación y desarrollo a través de entidades CFC tributen conforme a esta norma por dichos conceptos.

Asimismo, la reforma agregó una excepción a las normas de relación del Régimen Pro Pyme del artículo 14, letra D), de la LIR, para el caso de empresas que financien a Pymes con proyectos tecnológicos innovadores por medio de su participación en la propiedad de éstas. Así, se evitan efectos tributarios indeseados, como que la Pyme no pueda acogerse al régimen indicado —mucho más beneficioso— por el solo hecho de que otra empresa invierta en ella.

Desde una perspectiva puramente más científica, nos referimos a cómo existen una serie de exenciones y beneficios tributarios para la instalación de observatorios astronómicos en nuestro país. Contamos con cielos privilegiados para la este tipo de investigación, por lo tanto, el Estado ha fomentado desde hace décadas este tipo de proyectos, entregando una serie de facilidades, las que incluyen el aspecto tributario como algo fundamental. Se ha eximido de Impuesto a la Renta, IVA, Impuesto Territorial y Aduana, entre otros.

8. BIBLIOGRAFÍA

Alegría, Nicolás (2012). Incentivos Tributarios para la Inversión Privada en Investigación y Desarrollo: Análisis del Tema en Chile, de la Ley 20.241 y de la Nueva Ley 20.570. Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de Chile.

Baena, Dolores (2000). La Medición de la Investigación Científica y el Desarrollo Tecnológico (I+D): Principales Indicadores. Revista Electrónica de Geografía y Ciencias Sociales, Universidad de Barcelona.

CNID, Consejo Nacional de Ciencia, Tecnología, Conocimiento e Innovación para el Desarrollo (2019). Ciencia, Tecnología, Conocimiento e Innovación para Chile.

FOACH, Federación de Sindicatos de Trabajadores de los Observatorios Astronómicos de Chile (2015). Revisión de la Política que otorga Facilidades a Observatorios Astronómicos Extranjeros en Chile.

Ministerio de Economía, Fomento y Turismo (2017). Boletín: Área y tipo de Investigación desarrollada en Chile. División de Innovación.

OCDE (2015). Manual de Frascati 2015.

OCDE (2021a). Main Science and Technology Indicators Highlights on R&D expenditure, March 2021 release.

OCDE (2021b). Economic Surveys Chile 2021.

Ossandón, Francisco (2019). Normas CFC en Chile: Análisis Particular del Requisito de Control de Entidades Extranjeras del Artículo 41 G de la LIR. Revista de Estudios Tributarios, N° 21, Universidad de Chile.

Polanco, Gonzalo y Olivares, Lucy (2014). Análisis del Incentivo Tributario a la Investigación y Desarrollo. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

Silva, Bárbara (2019). Estrellas desde el San Cristóbal. La singular historia de un observatorio pionero en Chile (1903-1995). Editorial Catalonia.

Unda-Sanzana, Eduardo (2020). Cálculo de La Capacidad Astronómica Instalada en Chile. Centro de Astronomía, Universidad de Antofagasta.