

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 41E - CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA POPULAR CHINA PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL EN RELACIÓN A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, ART. 12. (Ord. Nº 124, de 18-01-2018)

INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 12(3) DEL CONVENIO PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL CON LA REPÚBLICA POPULAR DE CHINA

Respecto de la consulta que se ha recibido de parte del Director de la Dirección de Grandes Contribuyentes (“DGC”) sobre la interpretación del Artículo 12(3) del “*Convenio entre el Gobierno de la República de Chile y el Gobierno de la República Popular China para eliminar la doble imposición y para prevenir la evasión y elusión fiscal en relación a los impuestos sobre la renta*” (en adelante el “Convenio con China”), frente a los planteamientos formulados por un contribuyente, se señala lo siguiente:

1. ANTECEDENTES.

1. El caso presentado consiste primordialmente en calificar a la luz del Convenio la naturaleza de una serie de pagos que se obliga a realizar una empresa residente de Chile respecto de una empresa residente de China. Además, se consulta sobre la aplicación de las normas de relación del Artículo 41E que permiten avaluar los precios de transferencia entre ambas entidades.
2. El primer tipo de pago que se consulta es en virtud de un contrato que las partes denominan “*Intellectual Property License Agreement*” (contrato de licencia), y corresponde a la cantidad que la sociedad residente en Chile se obliga a pagar a la sociedad residente en China por el uso, de forma limitada, no exclusiva y no transferible, de una marca de propiedad de esta última.
3. El segundo tipo de pago también se contempla en el contrato mencionado previamente, y consiste en una cantidad que la sociedad residente en Chile se obliga a pagar a la sociedad residente en China por la transferencia de parte de esta última de información relativa a experiencias comerciales, industriales o científicas (*know-how*) que es necesario para que la sociedad residente en Chile preste determinados servicios.
4. El tercer tipo de pago se produce en virtud de un contrato que las partes denominan “*Master Software Distribution Agreement*” (contrato de distribución). En virtud de este contrato, la sociedad residente de China, que es la titular de los derechos de propiedad intelectual sobre un programa computacional, cede el uso del derecho de distribución de dicho software a favor de una sociedad residente en Chile, a cambio de que esta última le pague una cantidad determinable en base a la cantidad de distribuciones que se efectúen. Dicha cesión también es limitada, no exclusiva y no transferible. La sociedad residente en China conserva la titularidad de los demás derechos de propiedad intelectual sobre dicho software, de manera que la sociedad residente en Chile no puede vender, reproducir, copiar, crear derivaciones, modificar cualquier parte del software o realizar cualquier acción más allá del mero uso del derecho de distribución en los términos que le es permitido en el respectivo contrato.

5. En la consulta el Director de la DGC solicita la confirmación de los siguientes criterios:

- Que los pagos efectuados en virtud del contrato de licencia, por parte de la sociedad residente de Chile a la sociedad residente de China, se encuentran afectos a una tasa de retención de 10% de Impuesto Adicional, producto de lo señalado en el Artículo 12 del Convenio;
- Que los pagos efectuados en virtud del contrato de distribución, por parte de la sociedad residente en Chile a la sociedad residente de China, se encuentran afectos a una tasa de retención de 10% de Impuesto Adicional, producto de lo señalado en el Artículo 12 del Convenio y;
- Que, considerando que las sociedades del presente caso se encuentran relacionadas conforme a los criterios del Artículo 41E de la Ley sobre Impuesto a la Renta, este Servicio podría impugnar los precios cobrados entre ellas cuando estos no se ajusten a los valores que por operaciones similares se cobren entre empresas independientes.

6. La norma relevante del Convenio y cuyo alcance se consulta es el párrafo 3 del artículo 12, cuyo texto es el siguiente:

*"3. El término "regalías" empleado en este Artículo significa las **cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas**, incluidas las películas cinematográficas o películas y cintas para transmisión por radio o televisión, de cualquier patente, **marca, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secretos u otra propiedad intangible similar**, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por **informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas**." (énfasis agregado).*

7. Gran parte de las dudas planteadas por el contribuyente ya se encuentran resueltas por los Oficios N° 2.494 de 2016, N° 2.887 de 2012, N° 1.836 de 2016, N° 606 de 2015, N° 605 de 2015, N° 3.397 de 2007, N° 1.479 de 2008, N° 201 de 2012, N° 1815 de 2015, entre otros. Respecto de algunos aspectos específicos de interpretación que no se encuentran tratados en los Oficios mencionados, la presente respuesta los tratará con mayor detalle en el N° 3 del "Análisis".

II. ANÁLISIS.

1. En relación a los pagos por el uso de una "marca", estos se encuentran expresamente mencionadas en el Artículo 12(3) citado previamente, por lo tanto, se confirma el criterio planteado por el Director de la DGC, en los términos que se detallan en las conclusiones de esta respuesta.

2. En relación a los pagos por la transferencia de "know-how", estos también se encuentran expresamente contemplados en el Artículo 12(3), específicamente en la frase "(...) *informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*", por lo que se confirma el planteamiento del Director de la DGC, en los términos que se indican en las conclusiones de esta respuesta.

3. Respeto de los pagos por el uso del derecho de distribuir un programa computacional:

3.1 Tal como señala en su consulta el Director de la DGC, lo interpretado en el Oficio N° 2.494 de 2016, en lo referido al ámbito de aplicación del Artículo 12 del Convenio Tributario con España, resulta plenamente aplicable al caso consultado respecto del convenio tributario con China.

3.2 En primer lugar, cabe aclarar que el “comentario” referido al Artículo 12 del Modelo OCDE que invoca el contribuyente en su presentación, no resulta aplicable al caso de Chile. Dicho comentario se formula bajo el supuesto de que el país que aplica el convenio no contempla expresamente dentro de su legislación sobre derechos de autor (*copyright*) el “derecho de distribuir” una obra protegida, lo cual se confirma en la tercera frase del párrafo 14.4 de dichos comentarios[1]. En otras palabras, en el caso en que la legislación sobre *copyright* de un país no proteja el derecho de distribución, ni los Estados Contratantes hayan extendido el ámbito de aplicación del artículo sobre regalías (como en los convenios de Chile), el referido comentario de la OCDE podrá ser relevante para orientar al interprete en la determinación de si existe una regalía o no en un convenio determinado. Sin embargo, en la situación de Chile, el Artículo 18 letra e) de la Ley N° 17.336 expresamente contempla el derecho de distribuir una obra protegida dentro del abanico de derechos de propiedad intelectual sobre una obra protegida como son los programas computacionales.

3.3 Además de lo anterior, la expresión “cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (...) u otra propiedad intangible similar (...)” (énfasis agregado) contenida en el Artículo 12(3) del Convenio con China, fue redactada intencionalmente por los Estados Contratantes de una manera más amplia que la norma del Modelo OCDE precisamente con la finalidad de extender el ámbito de aplicación del Artículo sobre regalías en el Convenio.

3.4. Respecto de la palabra “similar” que se ha agregado a la expresión “otra propiedad intangible” en la norma citada, en ningún caso esta palabra implica una limitación al ámbito de aplicación del Artículo 12 del Convenio con China en comparación con el convenio suscritos por Chile con España. Por el contrario, la palabra “similar” es solo una guía adicional para que el intérprete extienda el concepto de regalía a todas las cantidades que se paguen por el uso, o el derecho al uso, de intangibles que compartan una o más características en común con aquellos intangibles expresamente mencionados en la misma norma. En virtud de lo anterior, debe entenderse que el Artículo 12(3) incluye los pagos por el uso o derecho de uso de cualquier bien intangible o inmaterial que en virtud del intelecto humano sea susceptible de apreciación pecuniaria y cuyo uso se puede ceder a cambio de una cantidad que las partes convengan, cualquiera que sea su forma de cálculo o periodicidad. Ejemplos de intangibles “similares” han sido mencionados ya en el Oficio 2.494 de 2016: derechos de obtentores de nuevas variedades vegetales, derechos de imagen, nombres u otros atributos de la personalidad y el derecho a beneficiarse de la clientela y la ubicación de un establecimiento comercial (“derecho de llaves”).

3.5 En virtud de lo expuesto, se confirma que el Artículo 12(3) del convenio con China incluye dentro del concepto de regalía a los pagos por el uso de cualquiera de los derechos de autor que la Ley de Propiedad Intelectual de Chile reconoce, los cuales incluyen

expresamente el derecho de distribución sobre los programas computacionales (Ley N° 17.336, Artículos 3 N°16 y 18 letra e).

CONCLUSIÓN.

1. Se confirma el planteamiento del Director de la DGC en su consulta, respecto de los pagos que efectúe la sociedad residente en Chile a favor de la sociedad residente de China por la cesión del uso de los derechos de propiedad intelectual sobre una marca y por la transferencia de información que reúne las características de lo que se conoce como *know-how*; en el sentido de que ambos tipos de pagos están cubiertos por el Artículo 12 del Convenio y, consecuentemente, deben gravarse con una tasa de 10% de Impuesto Adicional;

2. Se confirma el segundo criterio sostenido por el Director de la DGC, en el sentido de que los pagos efectuados por parte de la sociedad residente en Chile a favor de la sociedad residente en China por la cesión del uso del derecho de distribuir un programa computacional, están cubiertos por el Artículo 12 del Convenio y, consecuentemente, deben gravarse con una tasa de 10% de Impuesto Adicional y;

3. Respecto del tercer planteamiento del Director de la DGC, si mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización de este Servicio, se corrobora que se verifican en la práctica los supuestos de relación contemplados en el Artículo 41E de la LIR, efectivamente este Servicio puede impugnar los precios de transferencia entre las partes relacionadas.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 124, de 18.01.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Normas Internacionales

[1] *"In such transactions, distributors are paying only for the acquisition of the software copies and not to exploit any right in the software copyrights."*