

**RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - CONVENIO ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y LA REPÚBLICA DE CHILE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ART. 5, ART. 12 - OFICIO N° 2.494, DE 2016. (Ord. N° 125, de 18-01-2018)**

**INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 12 DEL CONVENIO PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL CON EL REINO DE ESPAÑA**

Respecto de la consulta remitida por la Directora Regional de la XI Dirección Regional Coyhaique de este Servicio, sobre interpretación y aplicación del *“Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”* (en adelante el *“Convenio con España”*), se señala lo siguiente:

**1. ANTECEDENTES.**

1. El caso planteado en la consulta consiste esencialmente en determinar si el Artículo 12 del Convenio con España, referido a “cánones y regalías”, es aplicable a los pagos que debe efectuar una sociedad residente en Chile a una sociedad residente en España, en virtud de un contrato según el cual la sociedad residente en España otorga a la sociedad residente en Chile una licencia no exclusiva para distribuir y emitir el contenido de dos canales de televisión en el territorio de Chile.

2. Según los antecedentes aportados, todos los derechos de propiedad intelectual sobre el contenido de los canales de televisión referidos, cuyo uso no ha sido cedido específicamente a la sociedad residente en Chile, se los ha reservado la sociedad residente en España para su único y exclusivo uso y explotación, incluyendo el derecho de distribuir y emitir tales canales de televisión mediante otras plataformas distintas a las especificadas en el contrato con la sociedad residente de Chile. Para efectos del análisis del caso, se asume que la sociedad residente de España cuenta con derechos de propiedad intelectual suficientes sobre las obras audiovisuales que componen el contenido de los canales de televisión, tanto respecto de aquellas elaboradas por sí misma como respecto de las creadas por terceros.

3. En la consulta y los antecedentes aportados no se informa sobre hechos que pudieran configurar en Chile un establecimiento permanente por parte de la sociedad residente en España según lo dispuesto en el Artículo 5 del Convenio con España, sin perjuicio de lo señalado en el párrafo 5 de estos Antecedentes.

4. En la consulta se solicita a este Servicio confirmar que en virtud de lo establecido en el Artículo 12(3) del Convenio con España, los tipos de pagos que efectúa la sociedad residente en Chile en virtud del referido contrato se deben calificar como regalías para fines de la aplicación del Artículo 12(2)(b) de dicho Convenio y, en consecuencia, que el Impuesto Adicional aplicable según la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”) se debe limitar a un 10% del importe bruto de tales pagos, tasa que se debe retener y declarar mediante un Formulario 50.

5. Se hace presente que el siguiente análisis se realizará en base a los supuestos de hecho descritos de manera general en la consulta y los demás antecedentes aportados. Por este motivo, el análisis y las conclusiones que se puedan formular al respecto están sujetas a la verificación, mediante el ejercicio de las facultades fiscalizadoras de la autoridad tributaria competente, de todos los hechos y circunstancias que pudiesen resultar relevantes en el caso concreto. Esto es de particular relevancia respecto de: (i) el cumplimiento de los requisitos específicos para ser titular de los beneficios del Convenio con España por parte de las personas que invocan tales beneficios en calidad de residentes de alguno de los Estados Contratantes; (ii) en cuanto a los vínculos que existan entre las partes involucradas, los cuales pueden sujetar sus operaciones a las normas de determinación de “precios de transferencia” y; (iii) respecto de la configuración en los hechos de establecimientos permanentes en Chile por parte de la sociedad residente en España.

6. Finalmente, cabe tener en consideración que resultan especialmente relevantes para resolver la consulta planteada los siguientes oficios de este Servicio relacionados con la materia: 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° 201 de 2012, N° 1815 de 2015, entre otros.

## **II. ANÁLISIS.**

1. En principio, si una renta determinada califica como “canon” o “regalía” a la luz de lo establecido en el Artículo 12(3) del Convenio con España, el mismo Artículo, en sus párrafos 1 y 2, establece que tal renta podrá someterse a imposición tanto por el Estado de residencia del beneficiario efectivo de dicha renta (en el caso planteado, España), como por el Estado desde el cual procede la renta (en el caso planteado, Chile), pero con un límite máximo para la imposición en este último. En otras palabras, y aplicado al caso en consulta, la norma establece una tributación compartida entre España y Chile, con un límite para la imposición en Chile. El tope máximo para la imposición en el Estado “fuente” de la renta está establecido en el Artículo 12(2) y dependerá del tipo de canon o regalía de que se trate. Por su parte, el Estado de “residencia” estará obligado a eliminar la doble imposición en virtud de lo establecido en el Artículo 22 del Convenio con España.

2. Lo indicado en el Artículo 12(1) y (2) no es aplicable si concurren en el caso los supuestos de hecho contemplados en la norma de “reenvío” que contiene el Artículo 12(4), ya que en tal situación la potestad tributaria sobre la renta en cuestión se deberá distribuir de conformidad a lo establecido en el Artículo 7 y no al Artículo 12 del Convenio. Básicamente, la norma de reenvío se aplica cuando el beneficiario efectivo de los cánones o regalías desarrolla una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente (“EP”) situado en el Estado fuente de la renta, y el derecho o bien por el que se pagan los cánones o regalías está vinculado efectivamente a dicho EP. En tales circunstancias, se debe aplicar el Artículo 7 del Convenio con España que establece que ambos Estados Contratantes podrán gravar la renta atribuible al EP, pero sin un límite para la imposición en el Estado fuente. Al tratarse también de un caso de tributación compartida, el Estado de residencia resultará obligado a eliminar la doble imposición en las condiciones establecidas en el Artículo 22 del Convenio con España. Como se expone en los Antecedentes, no hay información disponible que permita afirmar que la sociedad residente en España cuenta con un EP en Chile de conformidad a alguno de los supuestos de hecho contemplados en el Artículo 5 del Convenio con España, por lo que las

conclusiones que se formulan a continuación son válidas asumiendo que tales supuestos no concurren en los hechos.

3. Respecto del concepto de “cánones o regalías”, el Artículo 12(3) del Convenio con España establece lo siguiente:

*“3. Los términos “cánones” o “regalías” empleados en este artículo significan 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, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos.” (énfasis agregado).*

4. En primer lugar, cabe hacer presente que la frase del Artículo 12(3) anteriormente enfatizada, fue redactada intencionalmente por los Estados Contratantes de una manera más amplia que la norma respectiva del Convenio Modelo de la OCDE, con la finalidad de extender el concepto de regalías a pagos por el uso, o del derecho a uso, de bienes 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. Algunos ejemplos de intangibles cubiertos por la norma han sido mencionados 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”).

5. Además, y en este contexto, este Servicio ha sostenido<sup>[1]</sup> que el Artículo 12(3) incluye también dentro del concepto de cánones o regalías a los pagos por el uso de cualquiera de los “derechos de autor” que la Ley de Propiedad Intelectual protege en Chile (Ley N° 17.336), esto en virtud de lo establecido en el Artículo 3(2) del Convenio y en relación con el Artículo 2 de nuestro Código Tributario.

6. Dentro del abanico de obras protegidas por derechos de autor que la Ley N° 17.336 reconoce, se encuentran expresamente contemplados el derecho a emitir por televisión y distribuir obras audiovisuales producidas por la televisión [Artículo 3(5) y (8); y Artículo 18 (a)(d) y (e) de la Ley N° 17.336]. Cabe destacar, además, que algunas de las obras susceptibles de emitirse y distribuirse por televisión, están explícitamente mencionados en el Artículo 12(3) del Convenio con España, como las películas y otros medios de reproducción de imagen y sonido.

7. En virtud del tipo de regalía de la que se trata en el caso que se consulta, el límite máximo de imposición en el Estado fuente (Chile) se encuentra establecido en el Artículo 12(2)(b) del Convenio con España.

## **1. CONCLUSIÓN.**

Se confirma el planteamiento de la Directora Regional en el sentido de que los pagos efectuados por parte de una sociedad residente en Chile a una sociedad residente en España por la cesión del uso del derecho de distribuir y emitir el contenido de dos canales de televisión en el territorio de Chile, están cubiertos por el Artículo 12 del Convenio y, consecuentemente, deben gravarse con una tasa de Impuesto Adicional de 10%, la cual debe retenerse utilizando el Formulario 50 y cumpliendo con los demás requisitos establecidos en la LIR.

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**

**DIRECTOR**

Oficio N° 125, de 18.01.2018

**Subdirección Normativa**

Dpto. de Normas Internacionales

---

[\[1\]](#) e.g. Oficio N° 2.494 de 2016 y Oficio N° 2.887 de 2012.