

Convenio entre el Gobierno de la República de Chile y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la Doble Imposición y para Prevenir la Evasión Fiscal con relación a los Impuestos a la Renta y sobre las Ganancias de Capital – Art. 12, letra b) – Ley de la Renta, Art. 59 – Circular N° 57, de 2009. (Ord. N° 1498, de 29.05.2019)

Regalías por concepto de composiciones musicales y aplicación del Artículo 12 del Convenio suscrito entre Chile y Reino Unido para Evitar la Doble Imposición con Relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio.

Se ha presentado solicitud de pronunciamiento sobre la aplicación del Convenio entre el gobierno de la República de Chile y el gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la renta y sobre las ganancias de capital (en adelante, CDT o Convenio).

I. ANTECEDENTES

Se ha recibido en este Servicio, su consulta respecto de la aplicación del artículo 12, en relación con regalías que se deben pagar a un residente del Reino Unido, por concepto de derechos de autor u otros derechos o licencias por composiciones musicales.

El contribuyente señala que el grupo empresarial “AAAAAA” es un grupo de entidades extranjeras destinadas a proveer servicios de gestión de derechos, administración, publicación, sub-publicación, licenciamiento y sub-licenciamiento de composiciones musicales. En el caso particular, la sociedad “BBBBBB” contrata directamente con artistas y productores para obtener derechos de autor u otros derechos o licencias respecto de composiciones musicales, y a su vez, sub-licencia mediante un contrato dichos derechos y licencias a otra empresa del grupo, llamada “CCCCCC”.

Por otra parte, agrega que “CCCCCC” celebró un contrato con la Sociedad XXXXXX, para que esta última administre los derechos de autor y licencias que posee la primera.

Luego, el contribuyente comienza un análisis pormenorizado del artículo 12 del Convenio, explicando someramente los requisitos para acceder a la tasa reducida estipulada en el CDT (los cuales dice cumpliría), y centrándose particularmente en exponer que el beneficiario efectivo del pago por regalías sería “CCCCCC”, de acuerdo a los antecedentes acompañados, los comentarios a los artículos del Modelo de Convenio OCDE y pronunciamientos del Servicio.

A grandes rasgos, indica que el beneficiario efectivo sería la empresa anteriormente mencionada debido a que “CCCCCC”: a) sería una sociedad operativa que realiza actividades en el Reino Unido relacionadas con la publicación administración y licencias de derechos musicales, a pesar que ninguna de las dos sociedades cuenta con personal propio, debiendo subcontratar dicho personal (perteneciente al grupo empresarial) por lo que no podría ser considerada como sociedad instrumental; b) no tendría obligación de rendir cuenta u otra obligación que permita entender que existe un mandato o función de intermediación; c) se encuentra obligada a pagar un 96% de lo que efectivamente reciba por concepto de explotación de composiciones; d) Puede sub-licenciar, por lo que no sería un mero administrador y no existiría un acuerdo instrumental; e) mantiene un título legal para recibir el pago por regalías, por lo que no podría ser considerado un agente; f) actúa por cuenta propia.

Por otro lado, el contribuyente añade que en el caso de no considerar que “CCCCCC” es el beneficiario efectivo, “BBBBBB” también sería residente del Reino Unido, por lo que no existiría intención de abusar de los beneficios del Convenio (*treaty shopping*).

Finalmente solicita que, en definitiva, se ratifique que la sociedad “CCCCCC” es el beneficiario efectivo de las rentas remesadas por XXXXXX, en relación con el sub-licenciamiento de los derechos de autor y similares, debiendo aplicar la tasa reducida del 10% estipulada en el Convenio.

II. ANÁLISIS

En primer lugar, cabe decir que las composiciones musicales, y su respectiva cesión de derechos o licenciamiento, son de aquellas que se encuentran reguladas en la Ley N° 17.336, sobre Propiedad Intelectual¹. Asimismo, es necesario mencionar que el artículo 59 inciso primero, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece un impuesto a las remesas por pago de regalías, habitualmente con una tasa del 30% sobre base bruta, y que aplica generalmente respecto de los casos contenidos en dicha Ley².

Por su lado, el artículo 12 del Convenio, específicamente en su párrafo primero, señala que ellas podrán estar sujetas a imposición en el Estado de la Fuente (que, en este caso, sería Chile).

A su vez, el párrafo tercero del mismo artículo referido define regalía como “...las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas u otras obras (incluidos programas computacionales y películas cinematográficas), incluyendo obras reproducidas en cintas de audio o video o en discos o en cualquier otro medio de reproducción de imagen y sonido, cualquier patente, marca, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.”. Al respecto, este Servicio ya se ha referido a la redacción del mismo, y ha señalado que los conceptos mencionados en este párrafo deben entenderse a la luz de la Ley N° 17.336, en razón de lo estipulado en el Artículo 3(2), del Convenio³.

Ahora bien, el párrafo segundo letra b) del artículo 12, del CDT, estipula una tasa reducida en aquellos casos en que el beneficiario efectivo del pago de la regalía sea un residente del Reino Unido, limitando la potestad de Chile de gravar la referida regalía a una tasa que, para el caso particular, no debiese superar el 10% del monto bruto por dicho concepto.

Para efectos de aplicar la mencionada tasa, es necesario que quien reciba dicho pago sea considerado no sólo residente, sino también beneficiario efectivo del mismo. Si bien dicho término no tiene una definición, este Servicio ha impartido instrucciones mediante la Circular N° 57, del año 2009, a la luz de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, de acuerdo a los artículos 31 y 32, sobre interpretación de tratados, contenidos en la Convención de Viena⁴.

La Circular referida y los Comentarios han indicado que no pueden ser considerados beneficiarios efectivos aquellos que actúan como agentes o mandatarios, al ser simplemente intermediarios; aquellos que actúan como personas con poderes limitados; y las denominadas sociedades instrumentales⁵. Para determinar si el residente del otro país (Reino Unido), cae dentro de alguna de aquellas categorías, se debe atender a las circunstancias tanto de las sociedades que solicitan el beneficio como de las transacciones o series de transacciones de que trate.

Sin perjuicio de los ejemplos y circunstancias a tener en consideración según lo establecido en la Circular antedicha, y a fin de evaluar si estamos frente a un beneficiario efectivo, es menester destacar que el desarrollo de la jurisprudencia internacional ha tratado de dilucidar y profundizar respecto de cómo se debe entender dicho concepto⁶. En relación con lo anterior, se ha especificado claramente⁷ que la definición de beneficiario efectivo no corresponde que sea usado en un sentido restrictivo, debiendo ser entendido de acuerdo al contexto y a la luz del objeto y los propósitos del Convenio⁸.

¹ Artículo 3 N° 3), de la Ley N° 17.366

² Por ejemplo, por los conceptos del uso de derechos de autor o por concepto de derechos de interpretación que dicen relación con las ejecuciones de obras musicales Oficios N°s 214 y 3574, de 2008.

³ En efecto, los términos utilizados en el párrafo 3°, no se encuentran definidos en el Convenio, por lo cual es menester remitirse a la legislación interna, de acuerdo al Artículo 3(2) del Convenio. En este sentido, el Servicio ya se ha pronunciado mediante varias instrucciones, por ejemplo, los oficios N° 125, de 2018 y 2494, de 2016.

⁴ A mayor abundamiento, la Circular indicada, en su punto 3., establece la pertinencia de los Comentarios como medio de interpretación: “... Asimismo, en relación con el término beneficiario efectivo los CDTI vigentes en Chile han seguido al modelo de Convenios para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE), por lo que los comentarios emitidos por OCDE y que clarifican la aplicación de tal concepto en base a la finalidad perseguida por los CDTI, pueden ser utilizados como medio de interpretación complementario, de acuerdo a lo previsto en el artículo 32 de la Convención de Viena.” También en oficios, por ejemplo, N° 219 de 2010.

⁵ Casos que han sido extraídos de los Comentarios del artículo 12 del Modelo de Convenio OCDE. Actualmente, dichos casos se encuentran en los Comentarios 4.1 y el 4.2, del Modelo 2017

⁶ Los comentarios del Modelo de Convenio OCDE que dicen relación con las aclaraciones respecto del concepto de beneficiario efectivo, han sido profundizados en la nueva versión del Modelo publicado en 2014 y 2017, sobre los cuales los países contratantes no han hecho observaciones.

⁷ Comentario 4, del artículo 12, del Modelo de Convenio OCDE 2017

⁸ En conformidad con lo estipulado en la Convención de Viena, especialmente en su artículo 2.

Al respecto, los Comentarios⁹, reflejando dicho entendimiento internacional sobre la materia, han establecido que un denominador común de los casos aludidos se centra en que el perceptor de las rentas deberá tener el derecho a usar, gozar y disponer de ellas sin encontrarse constreñido por obligación legal o contractual que lo fuerce a traspasar ese pago a otra persona. En este sentido, son enfáticos en señalar que el receptor del pago por regalías debe contar con el derecho de usar, gozar y disponer de ellos sin restricción y agrega, además, que beneficiario efectivo puede ser incluso aquel que no es dueño del derecho o propiedad en razón de la cual la regalía es pagada. Por tanto, si el perceptor se encuentra obligado a traspasar las rentas por regalías a otra persona, no podrá ser considerado beneficiario efectivo.

De los antecedentes acompañados y las circunstancias expuestas, resulta evidente que “CCCCC” se encontraría obligado contractualmente a traspasar casi la totalidad de los pagos que reciba por royalties a otra sociedad, “BBBBB”, por lo que no es posible confirmar que la primera sociedad es el beneficiario efectivo de las rentas mencionadas, ya que no puede disponer libremente de ellas.

Por otra parte, en relación con la posibilidad de considerar como beneficiario efectivo a “BBBBB”, no es posible confirmar si esa sociedad cumple con los criterios para considerarla como beneficiario efectivo residente en Reino Unido, ya que no se han presentado documentos o antecedentes que acrediten el cumplimiento de lo señalado en los párrafos anteriores.

Finalmente, cabe tener presente que, aun cuando la sociedad sea considerada como residente beneficiario efectivo, debe también estarse cumpliendo con todos los otros requisitos establecidos en el artículo 12 del CDT, incluyendo que la regalía no se encuentre vinculada a un establecimiento permanente en Chile de dicho residente en Inglaterra, o que las disposiciones del artículo no se han aplicado con el propósito principal (o uno de sus propósitos principales) de obtener ventajas del Convenio, debiendo el contribuyente poder demostrarlo en la instancia de fiscalización en su oportunidad.

III. CONCLUSIÓN

Sírvase a tener por respondida su consulta, de acuerdo a lo señalado en el análisis precedente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1498, de 29.05.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Normas Internacionales

⁹ Particularmente el Comentario 4.3, del Modelo de Convenio OCDE 2017