

**VENTAS Y SERVICIOS – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 8 LETRA H Y LETRA
N° 3, ART. 12 LETRA E N° 7 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 59 –
LEY N° 17.336 – CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DE CHILE Y LOS ESTADOS
UNIDOS DE NORTE AMERICA, ART. 3, 4, 5, 7, 12 Y 24 – MODELO DE CONVENIO
TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, OCDE –
OFICIO N° 982 DE 2021 (ORD. N° 1611, DE 14.08.2025)**

Consulta sobre tributación de softwares adquiridos en Estados Unidos de Norteamérica para su reventa en Chile.

De acuerdo con su presentación, una sociedad constituida en Chile que determina renta efectiva según contabilidad completa y contribuyente de IVA (sociedad A), adquirirá de una entidad residente en los Estados Unidos de América (sociedad B), licencias de uso de software estándar, según un precio de lista prefijado con anterioridad en el acuerdo, para el solo efecto de su reventa a clientes finales residentes en Chile. Todo ello, en virtud de un acuerdo (“reseller agreement” o “acuerdo de reventa”)¹ a suscribirse entre ambas sociedades.

Agrega que, en ningún caso se le otorgará a la sociedad A la propiedad del software, ni tampoco podrá modificar, transformar, copiar, reproducir o alterar de forma alguna las licencias de uso.

Tras citar el inciso primero del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), la letra h) del artículo 8 y el N° 7 de la letra E del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), el numeral 15 del Protocolo del Convenio, el párrafo 14.4. del Comentario al artículo 12 del Modelo de Convenio OCDE y el Oficio N° 982 de 2021, así como formular algunas consideraciones, en lo fundamental solicita confirmar que los pagos indicados en su presentación se encuentran exentos de impuesto adicional en nuestro país al calificar como beneficios empresariales de acuerdo al Convenio y, por tanto, afectos a IVA por aplicación del hecho gravado especial de la letra h) del artículo 8° de la LIVS.

Al respecto se informa que el Convenio entre la República de Chile y de los Estados Unidos de Norteamérica y su Protocolo, y su Acuerdo de Enmienda (“Convenio”) será aplicable en la medida que el proveedor acredite que es una persona “residente” de EE. UU., de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 del Convenio², y que cumple con los requisitos del artículo 24 sobre limitación de beneficios.

De ser considerado como persona residente calificada, los pagos efectuados por la empresa residente en Chile a su proveedor residente en EE. UU. se consideran por regla general como pagos por servicios y, en consecuencia, como rentas empresariales en conformidad con el artículo 7 del Convenio, a menos que se encuentren comprendidos dentro de otras rentas especialmente tratadas en el Convenio, conforme lo establecido en el párrafo 6 de dicho artículo 7.

En particular, debe determinarse si los referidos pagos califican bajo el concepto de “regalía”³, definido en el párrafo 3 del artículo 12 del Convenio:

¹ Se acompaña a la consulta modelo del acuerdo.

² Al respecto, ver los Oficios N° 1985 del 2015, N° 166 del 2017, N° 287 del 2017 y N° 476 del 2019.

³ Artículo 12 párrafo 3 del Convenio: “El término “regalías” empleado en este Artículo significa: a) ...; y b) cualquier pago por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas u otras obras (incluidos los programas de computación, películas cinematográficas, cintas o discos de sonido o imagen, y otros medios de reproducción de imagen o sonido), de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, u otra propiedad intangible similar, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. El término “regalías” también incluye la ganancia obtenida por la enajenación de cualquier bien descrito en este subpárrafo, siempre que esa ganancia dependa de la productividad, uso o disposición del bien.”

- (i) Conforme con la letra b) del referido párrafo 3, y en lo que interesa, se entiende por “regalía”, para los efectos del Convenio, “cualquier pago por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas u otras obras (incluidos los programas de computación, películas cinematográficas, cintas o discos de sonido o imagen, y otros medios de reproducción de imagen o sonido), de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, u otra propiedad intangible similar, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.”⁴
- (ii) Al respecto, las expresiones “derechos de autor” y “otra propiedad intangible similar” contenidas en dicho párrafo 3 no están definidas en el Convenio y, por tanto, se debe aplicar lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 3 del Convenio, que establece una remisión a la normativa interna chilena sobre la materia y al significado que esta última les atribuya.

En la situación planteada, un contrato que otorga el derecho de vender un producto protegido por derechos de autor, es decir un derecho basado en propiedad intelectual, es una licencia para vender dicho producto en conformidad con la Ley N° 17.336 y, en consecuencia, una regalía contemplada en el párrafo 3 del artículo 12.

- (iii) Por su parte, se ha sostenido⁵ que la expresión “otros derechos intangibles similares”, utilizada en el Artículo 12, incluye cualquier tipo de pago por el uso, o el derecho al uso, de derechos sobre bienes inmateriales susceptibles de apreciación económica, ya sea que estos intangibles estén o no mencionados expresamente en el párrafo 3 el artículo 12 de los Convenios.

Luego, dicha expresión incorpora cualquier derecho legalmente protegido y de naturaleza similar a la propiedad intelectual, que se utiliza o explota para obtener ganancias comerciales, normalmente a través de licencias. Por lo tanto, "otros derechos intangibles similares" abarca otras formas de propiedad intelectual, como derechos de imágenes, de llaves, u otros que no se enumeran explícitamente, jurídicamente equivalentes.

- (iv) En consecuencia, por remisión a la legislación chilena, puede concluirse que el pago por el derecho del distribuidor a explotar o vender el acceso a un software en la nube corresponde a una “regalía” en los términos del párrafo 3 del artículo 12 del Convenio.

Con todo, todavía es necesario considerar lo establecido en el N° 15 del Protocolo del Convenio, que expresamente dispone: “A fin de determinar si los pagos por programas de computación serán considerados como pagos por regalías, de acuerdo al Artículo 12, se tomarán en consideración los Comentarios al Modelo OCDE de Convenio Tributario sobre impuesto a la Renta y sobre el Patrimonio de 2008 que específicamente tratan sobre programas de computación (párrafos 12 al 14.4 y párrafos 17 al 17.4).”

Al respecto, se ha resuelto que los Comentarios a los artículos del Modelo de Convenio OCDE contienen un marco interpretativo⁶, pero no vinculantes⁷ y, por tanto, el peso del comentario se relativiza, incluso puede no ser aplicable, cuando el texto de la norma del Convenio específico difiere de la redacción del Modelo OCDE o cuando dichos Comentarios no existían a la fecha de suscripción de Convenio específico⁸

Sin embargo, y considerando que el Protocolo del Convenio en análisis hace una expresa referencia a determinados comentarios, la expresión “A fin de determinar si los pagos por programas de computación serán considerados como pagos por regalías, de acuerdo al Artículo 12”, dicha remisión presupone tener en cuenta el propósito específico de los Estados Contratantes en relación con el alcance de la definición de regalía respecto de los programas de computación (lo que incluye los softwares físicos o en la nube y su distribución).

⁴ El término "regalías" también incluye la ganancia obtenida por la enajenación de cualquier bien descrito en este subpárrafo, siempre que esa ganancia dependa de la productividad, uso o disposición del bien.

⁵ Oficios N° 2494 de 2016 y N° 124 de 2018.

⁶ Ver Circular N° 57 de 2009.

⁷ Ver Comentario 29 al Modelo de Convenio OCDE 2017.

⁸ Ver Oficio N° 2494 de 2016.

Luego, y sin perjuicio que conforme la normativa interna chilena sobre la materia (por aplicación del párrafo 2 del artículo 3 de los Convenios suscritos por Chile) el pago (o parte del pago) por la distribución del software realizado por un contribuyente residente en Chile queda comprendido en el artículo 12, se debe tener presente que el Convenio con EE. UU. contiene la posición expresa de las partes, plasmada en una remisión al párrafo 14.4 de los comentarios del Modelo OCDE 2008⁹, y por el cual las rentas de ciertos derechos de distribución de software deben quedar amparadas bajo el artículo 7 del Convenio. Por lo tanto, dichas rentas solamente tributarán en el país de residencia del proveedor (EE. UU.).

En consecuencia, y respecto de la situación particular, por aplicación de la normativa del Protocolo, el pago realizado en conformidad con los productos descritos en el contrato de su solicitud, donde el distribuidor solamente obtiene derechos para la reventa de un software alojado¹⁰ en la infraestructura de un proveedor, sin que se le otorguen derechos para copiarlo o modificarlo, queda sujeto al tratamiento de rentas empresariales en conformidad con artículo 7 del Convenio, por lo que deberá tributar únicamente en EE. UU., salvo que se configure un establecimiento permanente en Chile conforme al artículo 5 del Convenio al cual se le pueda atribuir dicha renta. De este modo, no siendo aplicable la exención establecida en el N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, los pagos indicados en su presentación, están afectos a IVA en virtud de lo dispuesto en el N° 3 de la letra n) del artículo 8° del referido cuerpo legal, el cual grava la “puesta a disposición” de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática.

CAROLINA SARAVIA MORALES
DIRECTORA (S)

Oficio N° 1611 de 14.08.2025
Subdirección Normativa
Depto. Normas Internacionales

⁹ El Comentario 14.4 indica que: “Los contratos entre los titulares de los derechos de autor sobre un software y un intermediario distribuidor, por lo general otorgan al intermediario distribuidor el derecho de distribución de copias del programa sin incluir el derecho de reproducción de ese programa. En estas operaciones, la parte de los derechos de autor que se adquieren se limitan a los necesarios para que el intermediario comercial distribuya copias del software. En tales operaciones, los distribuidores están pagando únicamente por la adquisición de copias del software y no por explotar ninguno de los derechos de autor que lo protegen. Por tanto, en una operación en la que el distribuidor efectúe un pago para adquirir y distribuir copias de software (sin derecho de reproducirlo), al analizar la naturaleza de la operación con fines tributarios deben obviarse los derechos relacionados con este acto de distribución. Los pagos percibidos en este tipo de operaciones se tratarán como beneficios procedentes de actividades económicas, conforme al artículo 7. Y así será con independencia de que las copias se distribuyan a través de soportes físicos o medios electrónicos (sin que el distribuidor tenga el derecho de reproducirlo) o de que el software esté sujeto a una mínima adaptación al cliente a los efectos de su instalación.”

¹⁰ Definido como software que proporciona un servicio y se mantiene en un servidor remoto, accesible a través de internet