

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 59, ART. 38 - CONVENIO ENTRE CHILE E IRLANDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PARA PREVENIR LA EVASION FISCAL EN RELACION AL IMPUESTO A LA RENTA Y A LAS GANANCIAS DE CAPITAL, ART. 12 - LEY N 17.336, DE 1970. (Ord. N° 2243, de 04-12-2014)

APLICACION DEL CONVENIO ENTRE CHILE E IRLANDA A CANTIDADES PAGADAS POR CONCEPTO DE PROGRAMAS COMPUTACIONALES

Se pide un pronunciamiento respecto de la aplicación del Convenio entre Chile e Irlanda para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y a las Ganancias de Capital, en adelante el Convenio, a cantidades pagadas por concepto de programas computacionales.

I. ANTECEDENTES

1. En la presentación se expone que TTTTT, una sociedad constituida en Irlanda, ha celebrado dos contratos con sociedades constituidas en Florida, Estados Unidos, para distribuir programas computacionales, contratos que se enmarcan en el documento denominado "XXXXX". La función de distribución en Chile se desarrolla por empresas filiales constituidas en nuestro país, denominadas los "Distribuidores Locales".

El programa computacional motivo de la consulta, tiene por finalidad ayudar a las empresas a adoptar un modelo de "nube" que solucione sus desafíos empresariales de almacenamiento de información, y a acelerar la transición al cloud computing, conservando las inversiones existentes y mejorando la libertad de elección, acelerando los procesos de tecnología de la información (TI) y dinamizando el negocio mediante la reducción de la complejidad en el negocio de cada empresa cliente.

Este producto según se indica, puede caracterizarse como estándar o "shrink wrapped", dado que no hay una adaptación ("customizacion") del producto para las necesidades de cada cliente local. Es un "programa estándar" con amplia aceptación comercial, a diferencia de los programas "taylor made" o "a medida", desarrollados especialmente para las necesidades de cada empresa.

El comprador del programa acepta el hecho que al abrir su paquete, está: (1) prohibida la realización de copias no autorizadas, (2) prohibida cualquier modificación, (3) prohibida la reventa, y (4) limitado el uso del programa en uno o un número determinado de equipos .

Estos programas se venden (licencian) sin modificaciones al código fuente; es decir, los compradores (contractualmente denominados "licenciatarios") obtienen exactamente el mismo código fuente de cada uno de los productos. El programa que distribuyen los distribuidores y revendedores autorizados es uno solo y es exactamente el mismo producto para todos los clientes compradores. Es lo que se conoce en la industria como un programa estándar o "shrink wrap" o "COTS" (Comercial of the shelf)

Por su parte, los distribuidores o revendedores de los programas no tienen autorización para modificar o cambiar los programas ni para alterar su código fuente.

Se indica que un programa deja de ser estándar en el momento que el producto que el licenciatario recibe tiene modificaciones al código fuente que son únicas para cada licenciatario. Esto se conoce en la industria como programas “desarrollados” debido a que el código fuente se modifica específicamente para resolver situaciones particulares y que son aplicables únicamente a ese licenciatario en particular y que no son aplicables para ningún otro usuario final. La empresa residente en Irlanda no licencia programas computacionales a medida y no autoriza a los distribuidores o revendedores locales para modificar o cambiar el programa o para alterar su código fuente.

2. Se menciona en la presentación, que los Distribuidores locales presentaron durante el año 2011 solicitudes separadas a la Dirección Regional Santiago Oriente, pidiendo un pronunciamiento respecto del tratamiento tributario aplicable a las “Remesas” efectuadas por la adquisición del programa desde Irlanda a la luz del Convenio vigente con ese país y la legislación chilena aplicable.

La Dirección Regional aludida, dio respuesta a las solicitudes recibidas mediante los Oficio N° 434 y 436, de 22 de octubre de 2011, y en ellos se concluyó que los pagos por los programas computacionales identificados en esas solicitudes tenían el carácter de regalías y su tributación se regulaba de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 12 del Convenio.

3. En lo que se refiere a la relación comercial entre la empresa irlandesa y los Distribuidores locales se expone, sobre la base de los contratos suscritos, lo siguiente:

a) Los Distribuidores locales adquieren a la empresa irlandesa los programas computacionales para su reventa a clientes locales finales. El cliente obtiene una clave para descargar el programa de los servidores de la empresa irlandesa;

b) El Distribuidor local recibe una cantidad de licencias del programa que no son para la venta y que se pueden utilizar para la sola demostración del programa pero el distribuidor local no los puede aplicar a su propia línea de negocios;

c) Los Distribuidores locales pueden desarrollar actividades de marketing, que no son remuneradas, dado que son accesorias a la actividad de distribución;

d) Los Distribuidores locales no están facultados para modificar o utilizar una porción del lenguaje del programa computacional, emplear ingeniería reversa, duplicar o crear múltiples copias, u otro tipo de actividades de explotación en relación a copyrights. En resumen, según se indica, no adquieren ni son titulares de los copyrights del programa, sea total o parcialmente.

4. Conforme a la descripción de las relaciones comerciales entre las Partes, se concluye que la contraprestación pagada a la empresa irlandesa califica como beneficio empresarial y no como regalía. Esta interpretación se basa en lo dispuesto en el Convenio, en los comentarios al modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y en el Protocolo del Convenio, que se refiere a los pagos recibidos por el otorgamiento de derechos por concepto de programas computacionales estándar.

II. ANÁLISIS

1. Al respecto, y previo a analizar el tratamiento que corresponde a los pagos por derechos de distribución de programas computacionales en el marco del Convenio vigente con la República de Irlanda, conviene tener presente el régimen tributario que el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) aplica a dichos pagos en ausencia de un convenio.

El inciso primero de la norma legal indicada grava con una tasa de 15% a “las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales,...”, señalando además que, no obstante, la tasa de impuesto aplicable será de 30% en determinados casos.

La norma referida es amplia y no distingue si se ha cedido o no derechos de propiedad intelectual, sino que se limita a señalar que los pagos por el uso, goce o explotación de programas computacionales estarán gravados con el impuesto adicional con tasa de 15% o 30% según corresponda.

Los “programas de base”, es decir aquellos que son indispensables para el funcionamiento de un equipo o máquina, sin el cual no puede funcionar como tal, no se encuentran afectos al impuesto adicional.

La ley N° 20630, publicada en el D.O. del 27 de septiembre de 2012, modificó, con vigencia a contar del 1 de enero de 2013, la tributación de los programas computacionales agregando en el inciso primero del artículo 59, al término de la oración que se refiere a la tributación de los programas computacionales lo siguiente: “salvo que las cantidades se paguen o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar, entendiéndose por tales aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, en cuyo caso estarán exentas de impuesto”.

De acuerdo a la disposición legal analizada, para calificar un programa computacional como estándar y en consecuencia goce de la exención de Impuesto Adicional, éste debe cumplir con los siguientes requisitos:

a) Requisito de carácter general en relación con el concepto de programas computacionales que establece la LIR, conforme a las definiciones y especificaciones técnicas de la Ley N° 17.336, sobre Propiedad Intelectual .

b) Requisito relacionado con el carácter de estándar de los programas computacionales y el alcance de la transferencia o cesión de derechos respecto de los referidos programas.

Como se puede observar, la LIR establece que la exención se aplica solo respecto de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta por la cesión de los derechos necesarios para el uso de los programas computacionales y no para su explotación comercial, reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para el uso; en consecuencia, los pagos por una licencia que permite la distribución de programas computacionales

estándar, quedan sujetos al impuesto adicional de retención con tasa de 15% o 30% según corresponda.

2. En lo que se refiere al tratamiento tributario de los pagos al exterior por una licencia que permite la distribución de programas computacionales, en el marco del Convenio entre Chile e Irlanda, cabe analizar en primer término, si esos pagos quedan comprendidos en la definición de regalías contenida en el párrafo 3 del artículo 12 del Convenio.

De acuerdo a la norma legal indicada, “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, científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos 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.”

Dado que el Convenio no define lo que se entiende por “obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible”, se debe recurrir a lo dispuesto en la legislación interna del Estado que aplica el Convenio, por disposición del artículo 3 párrafo 2 del mismo.

Al respecto, la Ley 17336, de 1970, que contiene el texto de la Ley de Propiedad Intelectual, considera a los programas computacionales como “obras literarias, artísticas o científicas” (artículo 1). El cuerpo legal indicado protege el derecho de autor sobre los programas computacionales, cualquiera que sea el modo o forma de expresión, como programa fuente o programa objeto, e incluso la documentación preparatoria, su descripción técnica y manuales de uso (artículo 3 N° 16). Además la ley establece que el derecho patrimonial confiere al titular del derecho de autor las facultades de utilizar directa y personalmente la obra, de transferir, total o parcialmente, sus derechos sobre ella y de autorizar su reproducción por terceros (artículo 17). Asimismo señala, que solo el titular del derecho de autor o quienes estuvieren expresamente autorizados por él, tienen el derecho de utilizar la obra en las formas que la ley señala, como publicarla o distribuirla al público. Por lo tanto, la distribución de programas computacionales por una persona distinta al titular del derecho sobre esos programas, requiere necesariamente del pago de una licencia, en caso contrario se produce una violación de esa legislación.

En resumen, de acuerdo a las normas del Convenio, que se remite a la legislación interna, se requiere una licencia para poder distribuir un programa computacional y el pago por esa licencia constituye una regalía, en conformidad con el artículo 12 del Convenio.

La única excepción que el Convenio con Irlanda contempla se encuentra en el Protocolo que dispone lo siguiente:

“Con referencia al artículo 12

Se entiende que los pagos recibidos en relación con el otorgamiento de derechos vinculados al derecho de autor de un programa computacional estandarizado (los llamados (“shrink wrapped software”), limitados a aquellos necesarios para permitir al usuario operar el programa, serán tratados como beneficios empresariales comprendidos en el artículo 7.”

La norma del Convenio reproducida precedentemente no le da el tratamiento de rentas empresariales a todos los pagos por la cesión de derechos sobre programas computacionales estándar, sino que lo limita solo a aquellos pagos necesarios para permitir al usuario operar el programa. Es por ello que, en todos aquellos contratos en que se cede el derecho a distribuir un programa computacional estándar no se les aplica la excepción contemplada en el Protocolo y quedan sujetos por lo tanto al tratamiento que el Convenio prevé para las regalías, coincidiendo con el tratamiento estipulado en la LIR.

III. CONCLUSIÓN

El inciso 1° del artículo 59 de la LIR, grava con un impuesto de retención de 15% o 30%, según el caso, a las cantidades pagadas a las personas sin domicilio ni residencia en el país, por el uso, goce o explotación de programas computacionales, salvo que se trate de programas computacionales estándar, entendiéndose por tal aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, en cuyo caso estarán exentas de impuesto.

En el marco del Convenio entre Chile e Irlanda, los pagos por el uso, goce o explotación de programas computacionales constituyen regalías, conforme al artículo 12 de dicho Convenio, y se pueden gravar en el Estado fuente de la renta con una tasa que no puede exceder de 10%.

Los pagos por la distribución de programas computacionales estándar que describe en su presentación, no quedan comprendidos en la excepción de tributar que contempla el Protocolo, por las razones que se dieron anteriormente.

Finalmente se hace presente que, por tratarse de empresas filiales, según se indica en la presentación, el Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo a lo previsto en el artículo 38 de la LIR, puede impugnar los precios cobrados entre ellas cuando éstos no se ajusten a los valores que por operaciones similares se cobren entre empresas independientes.

MICHEL JORRATT DE LUIS

DIRECTOR (T y P)

Oficio N° 2243, de 04.12.2014

Subdirección Normativa

Dpto. de Normas Internacionales