

**RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - LEY N° 17.336, ART 18 -
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. 3, ART. 12 -
OFICIO N° 606, DE 2015. (ORD. N° 2494, DE 06.09.2016)**

**SOLICITA RECONSIDERAR CRITERIO SOBRE NATURALEZA JURÍDICA DE PAGOS
POR CONCEPTO DE DISTRIBUCIÓN DE UN PROGRAMA COMPUTACIONAL.**

Se pide reconsiderar el criterio sostenido por este Servicio en el Oficio N° 606, de fecha 26 de febrero de 2015, que calificó como regalías a los pagos hechos al exterior bajo un contrato de distribución de un programa computacional en Chile.

I. ANTECEDENTES

En la presentación se expone, que una empresa residente en España ofrece a sus clientes acceso en línea a bases de datos virtuales con información legal y jurídica. Agrega que, de acuerdo a las normas que regulan la propiedad intelectual en Chile, contenidas en la Ley N° 17.336, de 1970, sobre Propiedad Intelectual (LPI), la base de datos que contiene la información descrita califica como un programa computacional, razón por la cual, esta obra se encuentra protegida de conformidad a la normativa pertinente.

La empresa española opera en Chile por medio de una entidad local, de la cual es dueña del 100% de sus acciones. Esta entidad local actúa exclusivamente como un distribuidor entre la empresa española y los clientes chilenos que contraten el servicio de acceso a la base de datos virtual.

De acuerdo a la situación contractual, la entidad local solo tiene derecho a distribuir las licencias que permiten el acceso a la base de datos, servicio por el cual recibe una compensación. Adicionalmente, la entidad local presta a la empresa española el servicio de facturación y cobranza respecto de los suscriptores del programa computacional. De acuerdo a lo anterior, en aquellos casos en que la entidad local distribuye las licencias y presta el servicio de facturación y cobranza, recibe una remuneración determinada. En el caso en que no se distribuya el programa computacional, sino que solo facture y cobre por los servicios directamente contratados por clientes locales con la empresa española, la remuneración es menor. Sin embargo, cualquiera sea la situación del tipo de servicios que la entidad local presta a la empresa española (distribución, facturación y cobranza, o ambos), señala que en ningún caso la entidad local tiene derecho a ejecutar alguna actividad que implique el uso o goce de la propiedad intelectual inherente al producto comercializado.

Los pagos que efectúan los clientes chilenos, que pueden realizarse directamente a la empresa española o a través de la entidad local, permiten únicamente el acceso a la base de datos para su utilización en el desarrollo de sus propios negocios. En consecuencia, los clientes no están autorizados para explotar los derechos que el autor tiene sobre el programa computacional.

En cuanto a las normas jurídicas aplicables, se refiere a los derechos que la LPI confiere a los autores de obras de la inteligencia en los dominios literarios, artísticos y científicos, entre las cuales se encuentran los programas computacionales; la tributación que el inciso

1°, del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) contempla respecto de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a contribuyentes no residentes ni domiciliados en Chile, por el uso, goce o explotación de programas computacionales, y a la exención que la misma norma establece respecto de aquellos programas computacionales que tienen el carácter de estándar.

Finalmente señala, que el Convenio vigente entre la República de Chile y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio (el Convenio), que corresponde aplicar en la especie, define en el artículo 12 el concepto de regalías, como “las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o el derecho a uso, de los derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas”, con lo que se establece que el pago de regalías existirá cuando aluden a la transferencia de los derechos de autor sobre la obra.

Entrando al análisis de las normas legales aplicables al contrato de distribución, señala que la empresa española tiene las facultades de utilizar directa y personalmente la obra, de transferir total o parcialmente sus derechos sobre ella y de autorizar su utilización por terceros.

Respecto de la actividad de distribución, señala que se caracteriza por radicar los efectos de la venta de los accesos a las plataformas virtuales en el patrimonio de la empresa española, actuando la entidad local por cuenta y riesgo de la primera. De ello se seguiría, según señala, que la relación contractual relevante para los efectos de la operación, es aquella que se genera entre la empresa española y los clientes locales, por ser aquella la dueña y autora de los programas computacionales, y éstos los destinatarios de los efectos que se generen.

Por lo anterior, estima que para determinar la tributación que afecta a este tipo de servicios, se debe considerar que el bien subyacente al contrato de distribución (acceso a las plataformas virtuales para el uso del programa computacional) no modifica la naturaleza jurídica del contrato de distribución. Así, si bien la cosa que es objeto del contrato está protegida por la LPI, esto no altera la esencia del pago que se hace bajo el contrato de distribución, siendo errónea, según indica, su calificación como regalía, pues el contrato de distribución no implicaría un uso o derecho al uso de la obra.

A continuación se refiere al Oficio N° 606, de 2015, en el que este Servicio concluyó que el pago de una licencia para la distribución del programa computacional es una regalía, calificación que a su juicio resulta errónea, pues ignora la definición de aquella establecida en el artículo 12 del Convenio entre Chile y España, y no se ajusta a los comentarios al modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en los que se señala que tratándose de una operación limitada de distribución que realiza una persona distinta al titular de los derechos de autor, las remuneraciones correspondientes a ese tipo de operaciones se deben tratar como beneficios empresariales.

Respecto de los comentarios, señala que éstos son obligatorios tanto para los contribuyentes como para la autoridad tributaria, como se reconocería en el oficio N° 2887, de 2012, de este Servicio. Asimismo señala que el oficio se refiere a una observación hecha por España sobre los comentarios al artículo 12 del modelo OCDE, la cual extendería el concepto de regalías a pagos relativos a aplicaciones informáticas, excepto

en el caso de distribución de copias de aplicaciones informáticas estandarizadas que no comporte el derecho de adaptación al cliente ni el de su reproducción.

Esta observación de España sería relevante para ambas partes, dada la preponderancia que este Servicio le ha asignado a los comentarios y observaciones al modelo OCDE en el oficio antes mencionado y en otra jurisprudencia administrativa que cita, constituyendo el argumento para solicitar el cambio de criterio que pide.

Cita también normas de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados que se refieren a la interpretación de los tratados internacionales y que abonan la tesis de que los comentarios deben ser atendidos para resolver la petición que formula.

Finalmente solicita, que se reconsidere el criterio contenido en el Oficio N° 606, de 2015, y se dictamine que los pagos por servicio de distribución de licencias de uso de programas computacionales que realiza en Chile una entidad intermediaria deben tributar como beneficios empresariales, conforme al artículo 7 del Convenio.

II. ANÁLISIS

1. Ámbito de aplicación de la norma

1.1 Antes de analizar los hechos concretos planteados por el consultante, resulta fundamental aclarar el ámbito de aplicación del Artículo 12 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 (el “Convenio”), específicamente en lo referido al concepto de “regalía” que contiene dicha norma.

Al respecto, el párrafo 3 del mencionado Artículo 12 dispone lo siguiente:

“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”.

1.2. En primer lugar, cabe destacar que, si bien la norma citada está basada en gran parte en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Modelo OCDE), el texto presenta algunas variaciones sustanciales respecto de dicho Modelo. Para el presente análisis cobra especial relevancia la inclusión de la expresión “u otra propiedad intangible” que no aparece en el Modelo OCDE de la época ni en las versiones posteriores.

Es importante tener en cuenta que la expresión “u otra propiedad intangible” se incluyó en el texto del Artículo 12 del Convenio deliberadamente por los Estados Contratantes, como resultado de una negociación bilateral y habiendo tenido en cuenta el Modelo OCDE de la época, sus comentarios, reservas, observaciones.

En este contexto, la incorporación de la expresión “u otra propiedad intangible” debe entenderse como una clara extensión del ámbito de aplicación del Artículo 12, mediante la cual se permite incluir dentro del concepto de “regalía” a todas las cantidades que se paguen por la utilización, o el derecho a la utilización, de intangibles distintos a los mencionados explícitamente en la norma. Por ejemplo, constituyen también regalías, para fines de la norma citada, los pagos por la cesión del uso, o del derecho al uso, de derechos de obtentores de nuevas variedades vegetales, de derechos de imagen, nombres u otros atributos de la personalidad y del derecho a beneficiarse de la clientela y la ubicación de un establecimiento comercial (“derecho de llaves”).

En otras palabras, el concepto de regalía del 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.

1.3. En segundo lugar, respecto de los intangibles expresamente mencionados, en particular, de las “obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido”, corresponde determinar cuál es el significado o contenido de la expresión “derechos de autor”.

El Convenio no define qué derechos se incluyen dentro de la expresión “derechos de autor”. Considerando el contexto de la expresión, es decir, los intangibles que expresamente se mencionan y sobre los cuales se ejercen estos “derechos de autor”, debemos acudir a la legislación de propiedad intelectual del Estado que aplica la norma (en este caso Chile), en virtud de lo establecido en el párrafo 2 del Artículo 3.

En este orden de ideas, el Artículo 18 de la Ley N° 17.336 sobre Propiedad Intelectual, reconoce al titular del derecho de autor los derechos exclusivos de publicar, reproducir, adaptar, ejecutar públicamente y distribuir al público una obra.

Por lo tanto, debemos entender que el párrafo 3 del Artículo 12 del Convenio, al referirse a “derechos de autor” incluye todos los derechos mencionados anteriormente, incluyendo el derecho a la distribución de una obra.

1.4. Respecto de la referencia que hace el consultante en su presentación a los Comentarios al artículo 12 del Modelo OCDE, que supuestamente excluirían el “derecho de distribución” del concepto de “derechos de autor”, y a la “observación” de España respecto de dichos Comentarios, se debe tener en cuenta lo siguiente:

(i) si bien los Comentarios al Modelo OCDE constituyen un elemento relevante para tener en consideración al momento de interpretar una norma, su peso se relativiza cuando el texto de la norma del Convenio específico difiere en aspectos sustanciales de la norma del Modelo OCDE o cuando dichos Comentarios no existían a la fecha de suscripción de Convenio específico;

(ii) tal como se desprende del Oficio N° 2887 de 2012 y su contexto, la observación de España puede servir “en algunos aspectos” de ilustración respecto de la aplicación de la norma, en la medida en que tales aspectos eran de conocimiento de las partes “al tiempo de la suscripción del Convenio”;

(iii) La transcripción de la observación de España que se realizó en el Oficio N° 2887 de 2012, puede incitar a error, ya que se transcribió el texto de la observación con algunos aspectos incorporados por España en el 2010. No obstante lo anterior, los aspectos relevantes de dicha “observación” que pueden servir para ilustrar la aplicación de la norma son aquellos aspectos que estaba presentes en la versión del 2003 que fue la que conocían “al tiempo de la suscripción del Convenio”, como se indicó en el propio Oficio N° 2887. Para evitar cualquier confusión al respecto, a continuación se transcribe el texto de la observación tal como aparecía “al tiempo de la suscripción del Convenio”:

“28. España no se adhiere a la interpretación que figura en los párrafos 14, 15 y 17.1 a 17.4. España estima que los pagos relativos a las aplicaciones informáticas -software- se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre una aplicación -software- para su explotación comercial como si los mismos corresponden a una aplicación -software- adquirida para uso empresarial o profesional del comprador, siendo, en este último caso, aplicaciones - software- no absolutamente estándares sino adaptadas de algún modo para el adquirente.”

Como se puede apreciar, los aspectos de la observación de España que se tuvo a la vista al momento de la suscripción del Convenio el año 2003, no estaba presente el paréntesis donde se excluye el “derecho de distribución de copias de aplicaciones informáticas estandarizadas” que España formuló con posterioridad.

(iv) finalmente, y como se explicó al definir el concepto de regalía contemplado en el párrafo 3 del Artículo 12 del Convenio, la intención de los Estados Contratantes ha sido claramente ampliar el ámbito de aplicación de la norma para ir más allá de los pagos por el uso, o derecho de uso, de derechos sobre bienes intangibles expresamente mencionados. En este sentido, incluso si se siguieran los comentarios de la OCDE y la “observación” de España para excluir del concepto de “derechos de autor” del artículo 12 del Modelo OCDE, el derecho a distribuir programas computacionales estándar, este derecho se encontraría cubierto en el texto del Convenio entre Chile y España dentro de la expresión “u otra propiedad intangible”.

2. Calificación de los hechos concretos a la luz del marco normativo

La descripción de los hechos en la consulta del contribuyente no es del todo clara y dificulta la calificación de tales hechos a la luz del ámbito normativo previamente definido.

En la presentación no queda claro si las funciones, derechos y obligaciones de la empresa de Chile consisten en:

- (i) un servicio encargado por la empresa de España, en virtud del cual la empresa de Chile celebra contratos a nombre y cuenta de la empresa de España con clientes en Chile;
- (ii) si la empresa de España ha cedido el “derecho de distribución” de un programa computacional, derecho que es explotado por la empresa de Chile; o
- (iii) si la empresa de España simplemente cede el derecho de uso (acceso) o membresía de un programa computacional o de una base de datos que luego la empresa de Chile sub licencia a los consumidores finales a nombre propio.

III. CONCLUSIONES

Por los motivos expuestos en el Análisis precedente, se confirma el criterio jurídico expresado en Oficio N° 606 de 2015. Sin embargo, queda pendiente la calificación de los hechos planteados por el consultante a la luz de dicho criterio, ya que resulta esencial conocer mayores antecedentes, especialmente respecto de la relación contractual entre la empresa de Chile y la empresa de España y entre la empresa de Chile y los clientes o consumidores finales (e.g. los contratos).

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2494, de 06.09.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Normas Internacionales.