

**CONVENIO SUSCRITO ENTRE CHILE Y URUGUAY PARA ELIMINAR LA DOBLE  
IMPOSICIÓN CON RELACIÓN A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL  
PATRIMONIO – ART. 7, ART. 12 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 59, ART. 74,  
Nº4. (ORD. Nº 3193, DE 31.12.2019)**

**Consulta sobre aplicación del Convenio suscrito entre Chile y Uruguay para Eliminar la Doble Imposición con Relación a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, en relación con el pago por una licencia que da derecho a exhibir una señal de TV.**

Se ha solicitado un pronunciamiento respecto de la aplicación del Convenio entre el gobierno de la República de Chile y el gobierno de la República Oriental de Uruguay para eliminar la doble imposición con relación a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión y la elusión fiscal (en adelante, CDT o Convenio).

**I. ANTECEDENTES**

Se ha recibido en este Servicio, su solicitud del antecedente, por medio del cual requiere que, conforme a las facultades legales, emita pronunciamiento respecto de los criterios expuestos en ella.

Al respecto, comienza señalando que su cliente es una empresa de telecomunicaciones cuya principal actividad es suministrar servicios de televisión de pago por cable, principalmente a clientes residenciales de diferentes regiones del país. Para ello, esta empresa cuenta con relaciones contractuales con diversos proveedores de contenido, tanto nacionales como internacionales, los cuales autorizan a captar y distribuir sus señales a todos sus clientes.

A continuación, agrega que dentro de los referidos proveedores se encuentra uno que tiene domicilio en Uruguay, el cual posee los derechos de difusión del Campeonato de fútbol de dicho país. Añade que Uruguay mantiene con Chile un CDTI, y que el proveedor mencionado ha cuestionado el actuar de esta empresa de telecomunicaciones ya que, bajo su punto de vista, correspondería tratar el valor fijado en el contrato como un beneficio empresarial regulado en el artículo 7 y no como regalía del artículo 12, ambos del Convenio.

A mayor abundamiento, indica que las principales características de los contratos suscritos entre los proveedores de contenido y las empresas de distribución de televisión de pago (como la empresa respecto de la cual se consulta) son: a) que la empresa proveedora no vende la señal, sino que cobra un derecho para incorporar la o las señales en el plan comercial de televisión; b) sólo puede ser destinada al uso definido en el contrato; c) los clientes de los proveedores no pueden intervenir en el contenido con propaganda o insertos de publicidad; d) no pueden traspasar el contenido a otras empresas de televisión de pago; e) sólo pueden utilizarlo en el territorio para el cual se contrata; f) el contrato no otorga exclusividad ya que el proveedor puede celebrar contratos con otras empresas de televisión de pago; g) se pactan pagos mensuales por abonado, y en caso de incumplimiento, se tendrá derecho a dar por terminado el contrato.

Respecto de su posible tratamiento legal, ha estimado que el pago es una regalía del artículo 59, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), y que quedarían comprendidos en el artículo 12 de los CDTI, por lo cual en todos los casos que dicen relación con pago a sus proveedores, ha realizado la retención correspondiente de Impuesto Adicional por concepto de regalías. Sin embargo, en el caso particular, y atendida la posición del proveedor uruguayo, que sostiene que ellos venden el derecho a emitir y exhibir la señal en Chile, consideran que el artículo aplicable del Convenio es el artículo 7 mencionado.

En dicho sentido, el contribuyente continúa señalando que los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio OCDE, establecen que al realizar la transmisión (transferencia) de la propiedad de un derecho incluido en la definición, no pueden constituir una regalía. Asimismo, el punto 9 del protocolo del Convenio con Uruguay se hace referencia a los derechos adquiridos por programas de computación, los cuales, si se encuentran limitados a aquellos necesarios para permitir al usuario operar el programa, quedan amparados como beneficios empresariales. Además, señala que los comentarios al artículo 12 del Convenio de Modelo OCDE, contiene casos similares que derivan en el mismo resultado, como el caso de uso o concesión de un espectro de radiofrecuencia.

Finalmente, el contribuyente solicita se indique la correcta interpretación y aplicación de las normas impositivas que correspondan a los contratos de licencia y exhibición de la señal de televisión, indicando si

debe efectuar o no la retención del impuesto correspondiente, o si en su defecto, debe ser tratada como beneficio empresarial.

## II. ANÁLISIS

En primer lugar, este Servicio ha señalado recientemente que los pagos al exterior por exhibición de una obra o creación de carácter audiovisual, esto es, el contenido cinematográfico o televisivo, se afectan con el Impuesto Adicional, conforme a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 59, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR)<sup>1</sup>.

Por su parte, es importante recordar que un Convenio para evitar la doble tributación internacional vigente entre los respectivos países es aplicable sobre aquellos impuestos comprendidos en el Convenio, respecto de contribuyentes que sean residentes de los países contratantes.

A continuación, es necesario determinar qué artículo del Convenio resulta aplicable a la renta, que en este caso es el pago por los derechos de emisión y exhibición de una señal de televisión.

Si bien el receptor del pago en Uruguay considera que son beneficios empresariales, del artículo 7, los cuales limitan la potestad del país fuente a aquellas rentas que produzcan un establecimiento permanente en éste, primero hay que descartar que no son aplicables otros artículos referidos a las rentas del capital, dentro de los cuales se encuentran las regalías.

En relación con ello, el artículo 12, del Convenio establece que: *“El término "regalías", en el sentido de 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 o científicas, incluidas las películas cinematográficas, o las películas o cintas para su difusión por cualquier medio y cualquier otro medio de reproducción de imagen o de sonido, patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.”*

Respecto del texto del Convenio transcrito, este Servicio ha reiterado, mediante varios pronunciamientos, que el alcance de lo que debe entenderse por regalías contenidos en los Convenios suscritos por Chile es más amplio que el alcance comprendido en el texto del Modelo de Convenio OCDE. A su vez, cabe destacar que, debido a lo mencionado, no todos los comentarios al Modelo de Convenio OCDE al artículo 12 pueden ser aplicados indistintamente a los Convenios celebrados por Chile<sup>2</sup>.

En el caso particular, y atendida la redacción en comento, la definición de regalías incluye la frase “... y cualquier otro medio de reproducción de imagen o de sonido...”. Vale decir, a diferencia del Convenio de Modelo OCDE, el Convenio entre Chile y Uruguay incluye expresamente el derecho a la reproducción de imágenes o sonidos como un hecho que queda comprendido dentro del artículo 12 mencionado.

A mayor abundamiento, hay que tener en consideración la observación realizada por Chile en el comentario 31.6, al artículo 12 del Modelo de Convenio OCDE 2017, en el cual se expresa que los pagos hechos por comunicaciones (incluyendo la distribución de radio y programas de televisión), puede ser entendida como pagos por el leasing de equipo industrial, comercial o científico, quedando por tanto, dichas rentas también acogidas al artículo 12 de los Convenios suscritos por Chile<sup>3</sup>.

Por tanto, y de acuerdo a los antecedentes aportados en la solicitud del contribuyente, en el cual se destaca que el proveedor otorga un derecho a emitir y exhibir una señal determinada, se cumple perfectamente con lo señalado anteriormente. Además, el que en las características del contrato, el contribuyente indique que no existe un derecho exclusivo para la empresa de telecomunicaciones (distribuidora), y que no puede intervenir en los contenidos, entre otros, no hace sino confirmar el hecho que sea una licencia para su uso, por lo que lo aleja aún más de la hipótesis del artículo 7 del Convenio.

Ahora bien, confirmando que el pago es una renta que queda comprendida dentro del término regalía, es menester señalar que deberá cumplir con todos los otros requisitos dispuestos en el artículo 12 del Convenio,

<sup>1</sup> Oficio N° 2228, de 2017

<sup>2</sup> Al respecto, el Servicio ha emitido los Oficios N°s 2494, de 2016; 124, de 2018 y 2622, de 2019, entre otros.

<sup>3</sup> Comentario 31.6 al artículo 12, del Modelo de Convenio OCDE 2017: *“31.6 Concerning paragraph 9.1, Chile and Mexico reserve their position on whether and under which circumstances payments made for the right of disposal over the transport capacity of pipelines or the capacity of technical installations, satellites, lines or cables for the transmission of electrical power or for communications (including the distribution of radio and television programs) could be regarded as payments made for the leasing of industrial, commercial or scientific equipment.”*

y para poder acceder a la tasa rebajada del mismo, deberá además ser considerado el residente en Uruguay como beneficiario efectivo de las rentas.

Por otra parte, es importante señalar que el acceso a los beneficios del Convenio dependerá también de las normas anti-abuso establecidas en el artículo 28 del mismo, el cual, en caso de incumplimiento, facultará a Chile a gravar sin limitación la renta de fuente chilena.

En las situaciones mencionadas en los dos párrafos anteriores, el contribuyente residente en Chile deberá realizar la retención correspondiente por concepto de Impuesto Adicional, según lo expuesto en el inciso segundo del artículo 59 en relación con el artículo 74 N° 4, ambos de la LIR.

El cumplimiento de los requisitos citados y que se encuentran contenidos en el Convenio, deberán ser demostrado en la etapa de fiscalización correspondiente.

### **III. CONCLUSIÓN**

De acuerdo al análisis precedente, las rentas pagadas a un residente en Uruguay por parte de una empresa de telecomunicaciones residente en Chile, por el concepto de la distribución de la señal de televisión, se encontrarían comprendidas en el artículo 12 del Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Uruguay, siempre y cuando se cumplan los requisitos ahí establecidos, debiendo, en todo caso, efectuar la retención por el Impuesto Adicional correspondiente.

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**  
**DIRECTOR**

Oficio N° 3193 de 31.12.2019  
**Subdirección Normativa**  
Dpto de Normas Internacionales