

REGALÍAS Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN SUSCRITOS POR CHILE

ROYALTIES AND DOUBLE TAX CONVENTIONS SIGNED BY CHILE

Gonzalo Vergara Quezada*

RESUMEN: Revisa los comentarios a los modelos de convenios sobre doble tributación internacional de la OCDE y la ONU para examinar si las posiciones del Servicio de Impuestos Internos en materia de regalías se conforman con ellos o si, por el contrario, se desvían de los mismos, lo que es muy importante debido a que Chile hizo muy pocas reservas al Modelo de la OCDE, por lo que las variaciones relevantes no son previsibles, tanto por la inexistencia de las reservas, como por el hecho de que no se han publicado los documentos que dan cuenta de las negociaciones de los convenios celebrados por Chile, como por la ausencia de circulares que den cuenta de la interpretación de cada convenio y la ausencia de explicaciones al Congreso respecto de lo que está aprobando.

PALABRAS CLAVE: regalías, convenios sobre doble tributación internacional, comentarios a los modelos de convenios.

ABSTRACT: *Examine the commentaries to the OECD and UN model conventions on international double taxation to survey whether the positions of the Internal Revenue Service regarding royalties conform to them or if, on the contrary, they deviate from them, which is very important because Chile made very few reservations to the OECD Model, so the relevant variations are not foreseeable, both due to the non-existence of reservations and the fact that the documents giving evidence have not been published. account of the negotiations of the agreements entered into by Chile, such as the absence of circulars that account for the interpretation of each agreement and the absence of explanations to Congress regarding what it is approving.*

KEY WORDS: *royalties, agreements on international double taxation, comments on the model agreements.*

1. INTRODUCCIÓN

Para aplicar los tratados internacionales basados sobre el *Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio* de la OCDE, es muy relevante estudiar los comentarios que dicha organización internacional publica cada cierto tiempo, debido a que ellos dan cuenta tanto de la visión común que tienen los países miembros y los países observadores sobre aquel modelo, como de las divergencias respecto del mismo, expresadas mediante reservas.

En el caso de las regalías, los comentarios son doblemente importantes, debido a que, como veremos más adelante, ellos fueron empleados en las negociaciones de los países miembros de la OCDE para modificar el concepto mismo de regalía, lo que fue impactando

* Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Máster en derecho con mención en derecho tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile. Profesor de post título en esa última universidad y en la Universidad de Concepción y Los Andes. Gerente en PWC. Correo gonzalo.vergara@pwc.com. Recibido 24 de abril de 2023, aceptado 6 de julio de 2023. El autor desea agradecer los comentarios de los profesores Gloria Flores Durán y Jonatan Israel Navon que ayudaron a mejorar su trabajo.

considerablemente la distribución de la potestad fiscal. Esto, notablemente, sin cambiar el texto del artículo sobre regalías.

Chile tiene una relación muy particular con los comentarios del *Modelo* de la OCDE, debido a que, a pesar de ser un país miembro de dicha organización, en algunas materias se aparta del *Modelo* para seguir las posiciones de la ONU¹, organización internacional que, partiendo del primer documento, sugiere cláusulas alternativas que, en muchos casos, como ocurre con las regalías, se desvían de la distribución de potestades fiscales propuestas por la OCDE. Igualmente, los comentarios publicados de tiempo en tiempo por la ONU dan cuenta diferencias y similitudes entre ambos documentos.

Chile ha hecho pocas reservas al *Modelo* de la OCDE, por lo que tienden a ser sorpresivas varias de las posiciones que adopta en las interpretaciones oficiales de la autoridad fiscal. En algunos casos, ellas incluso se desvían de las posturas previstas en el *Modelo* de la ONU, lo que dificulta aún más la aplicación de los convenios.

Como veremos en este trabajo, la Administración tributaria chilena se ha negado a publicar las negociaciones que dieron como resultado los diversos convenios vigentes, a pesar de que se ha resuelto que los antecedentes preparatorios de cada convenio sobre doble tributación no están cubiertos por deber de reserva alguno². A eso, se suma que el congreso nacional no demanda explicaciones detalladas de los convenios que aprueba, a diferencia de lo que ocurre en otras latitudes³.

Por ello, muchas de las opiniones que se desvían de las contenidas tanto en los comentarios de la OCDE como de la ONU, ven la luz del día recién en oficios que se pronuncian sobre materias específicas, debido a que tampoco la Administración ha hecho esfuerzo alguno por dictar circulares que vayan explicando sistemática y detalladamente la interpretación oficial de cada convenio.

Dicho todo lo anterior, el objetivo de este trabajo es revisar las desviaciones que existen en las interpretaciones de la autoridad nacional respecto de los comentarios a los modelos de la OCDE y de la ONU en materia de regalías, considerando que ellas dificultan la aplicación de los convenios, más cuando, al tratar de tener una visión general de dichas interpretaciones, se aprecia que el resultado de cada negociación puede ser completamente diferente, y pueden existir contradicciones en las interpretaciones de un mismo convenio.

Para proporcionar una base para el análisis, se expondrán algunos aspectos generales sobre las regalías en los convenios sobre doble tributación. Adicionalmente, se explicarán los contratos que se pueden celebrar en Chile respecto de obras protegidas y los privilegios industriales, de manera de contextualizar la materia analizada.

No es el objetivo de este trabajo agotar esta materia, entre otros motivos, porque ello requeriría escribir un tratado, considerando que, tan solo a nivel de los países miembros de la OCDE se considera que el propio concepto de regalía es una obra en curso⁴. Además, las ambiciones de este trabajo son limitadas al tener en cuenta que, a nivel sudamericano, la doctrina ha observado que, tras cincuenta años de discusiones, “no existe unanimidad en la aproximación a un concepto de regalías ni en su etapa de delimitación y mucho menos en la aplicación de los CDI [convenios de doble imposición] particularmente en la interpretación de los términos empleados en las diversas definiciones”⁵.

Por lo mismo, nos esforzaremos en explicar los principales elementos que permiten entender los problemas que surgen al aplicar los convenios en materia de regalías y, si se pone más atención a los programas computacionales, ello obedece a que los mismos han sido objeto de una mayor cantidad de pronunciamientos por parte de la Administración, probablemente por tratarse de las regalías más usuales.

¹ En adelante, las referencias son al *Modelo* ONU (2011), sin perjuicio de que no se observan cambios en las materias analizadas en los modelos siguientes.

² *Cristián Gárate González con SII* (2016).

³ Solo a modo de ejemplo, en el caso del Congreso Norteamericano, se exigen detallados informes sobre el sentido alcance y vigencia de las normas. Congress (sin fecha).

⁴ MARTÍN JIMÉNEZ (2018) pp. 121-124.

⁵ BUITRAGO y FORCADA (2011) p. 121.

También se advierte que no estudiaremos las prestaciones que se califican como regalías solamente para efectos de distribuir la potestad tributaria, como es el caso de ciertos arrendamientos y de los servicios, a pesar de que en el pasado estas clasificaciones se podrían haber explicado por el tratamiento de regalías que se daba a prestaciones que se consideraban altamente tecnológicas, lo que hoy no parece ser considerado en muchos casos, en los que se califican regalías incluso el arrendamiento de implementos deportivos⁶ y se clasifican como servicios técnicos a cualquier servicio medianamente especializado⁷.

De la misma forma, si bien la regla del beneficiario efectivo aplica a regalías, dividendos e intereses, no nos ocuparemos de ella en este trabajo, sin perjuicio que es posible decir que ella se explica porque esas rentas son de fácil movilidad, lo que llevó a establecer normas para restringir la aplicación de los convenios en casos de mandatarios, de acuerdos fiduciarios y de otro tipo de estructuras⁸ que permitían, por ejemplo, radicar la propiedad industrial en una entidad domiciliada en un país en el que el llamado beneficiario efectivo no era residente, para aprovechar las normas preferentes de un convenio a las que, de otra forma, no se tendría derecho⁹.

Por último, es necesario resaltar que siempre se debe poner especial atención a la redacción de cada convenio y de sus protocolos, porque una misma prestación, como las clases realizadas en línea desde otro país, podrán ser calificadas como una regalía¹⁰ o como un beneficio empresarial¹¹, dependiendo del texto acordado.

2. LAS RESERVAS AL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

El año 2010 Chile pasó a integrar la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)¹². Antes de ser un miembro pleno de esta entidad, nuestro país debió someterse a un proceso de evaluación que comenzó el 30 de noviembre de 2007¹³, participando como observador en algunas actividades, entre las cuales estaba opinar respecto de la versión del *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio* publicado el año 2010, al cual Chile hizo algunas reservas¹⁴.

El artículo 5 de la convención que formó la OCDE dispone que, para cumplir los objetivos de dicha organización, la misma puede tomar decisiones vinculantes para sus miembros¹⁵, hacer recomendaciones a ellos y celebrar acuerdos con terceros países y con otras organizaciones internacionales. En ese contexto, el *Modelo* es una recomendación del Consejo de dicha organización, compuesto por todos sus miembros¹⁶.

En consecuencia, los integrantes que no desean seguir una recomendación deben hacer la correspondiente reserva en los comentarios del *Modelo*, debido a que ellos dan cuenta de la visión común de los Estados miembros¹⁷.

⁶ Oficio SII N° 883, de 2023.

⁷ Oficio SII N° 1.522, de 2019.

⁸ UKMAR (2012) p. 182.

⁹ DE BROE (2007) pp. 5-20.

¹⁰ Así se consideró en el caso de Argentina. Oficio SII N° 978, de 2022.

¹¹ Como es el caso de España. Oficio SII N° 1.114, de 2022.

¹² El Decreto Supremo N° 144, de 2010, promulgó la convención que creó la OCDE, sus protocolos y el acuerdo mediante el cual nuestro país le concedió a dicho organismo privilegios, inmunidades y facilidades. Fue publicado en el Diario Oficial el 26 de agosto de 2010.

¹³ SÁEZ (2010) pp. 93-112.

¹⁴ Por lo mismo, Chile no participó en la versión del modelo del año 2008 ni en las anteriores. La OCDE ha invitado a participar a países no miembros desde 1992. FURUSETH (2018) p. 28.

¹⁵ Vale la pena aclarar que dichas recomendaciones no tienen aplicación directa y deben ser implementadas por cada país mediante sus procedimientos constitucionales. Por lo mismo, no seguir una recomendación vinculante solamente tiene los efectos propios de un incumplimiento internacional.

¹⁶ Conforme a lo dispuesto en el art. 7 de la Convención, promulgada por el Decreto Supremo N° 144, de 2010.

¹⁷ VOGEL (1986) pp. 11-12.

Por lo antes indicado, se explicó en su momento al congreso chileno que, en el caso de los documentos oficiales de la OCDE, el término *reserva* “debe entenderse como una salvaguarda o resguardo de la legislación nacional frente a las decisiones normativas dictadas por una organización internacional, y no como una reserva de aquellas a las que se refiere el artículo 2º de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados”¹⁸.

Entonces, a pesar de que, en el contexto del modelo de convenio mencionado las reservas no tienen el mismo peso jurídico de las reservas que los países hacen al momento de suscribir un tratado internacional, ellas dan a conocer a los demás miembros de la organización las discrepancias que cada país mantendrá en sus políticas internas respecto de los criterios que, de buena fe, acordaron seguir¹⁹.

Dicho eso, es de esperar que, si un país no comparte el entendimiento común del contenido de las cláusulas de un convenio, o desea seguir otra política fiscal respecto de alguna partida prevista en el *Modelo*, exprese su disenso mediante una reserva, lo que permitirá que quienes interpreten los tratados sobre doble tributación que los países miembros y observadores suscriben –que emplean como materiales preparatorios los comentarios al modelo de convenio²⁰– no sean inducidos a cometer errores.

Luego, si bien en sus negociaciones bilaterales los países se pueden apartar del *Modelo* de la OCDE, al leer las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos sobre regalías, es posible observar que ellas, no en pocas ocasiones, se desvían de la interpretación común expresada en los comentarios, sin que contemos con una explicación respecto de aquella conducta en las reservas que nuestro país hizo.

Dicho de otra forma, no existe una advertencia que dé cuenta que Chile deseaba apartarse de la visión común del bloque. Lo que vuelve esto más problemático es que, como veremos, en muchos casos la desviación anterior incluso ocurre respecto del *Modelo* de la ONU, lo que deja a los intérpretes en una posición muy precaria porque, como señalamos, no son públicos los demás documentos preparatorios de los convenios, no porque estén sometidos a un deber de reserva²¹, sino porque la Administración fiscal no los ha publicado. Además, la autoridad no ha transparentado mediante circulares el sentido y alcance que a su juicio tendrían las reglas de los diferentes convenios.

Ahora debemos revisar el fenómeno de la integración de los vacíos de los convenios por parte de la ley interna, debido a que ello es particularmente relevante en el caso de las regalías.

3. LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS

Debido a que no todos los tratados internacionales interpretan e integran los vacíos de sus reglas de la misma manera²², es necesario revisar cómo se llevan a cabo estas dos operaciones jurídicas en la materia estudiada.

Entonces, conforme a lo dispuesto en los artículos 31 al 33 de la Convención de Viena, el intérprete puede recurrir a textos de documentos que no son parte de la norma, de manera similar al método previsto en los artículos 19 al 23 del Código Civil. Además, es aplicable el llamado método subjetivo, que permite indagar el objetivo de las normas en los antecedentes de la negociación o trabajos preparatorios²³.

¹⁸ Historia de la Ley Decreto Supremo N° 144 p. 28.

¹⁹ Si bien no existe consenso respecto del estatus jurídico de las reservas que hacen los países al *Modelo*, su importancia es indiscutible, siendo consideradas en muchos países son una fuente de derecho y en otros una muestra de las expectativas del común entendimiento de las cláusulas del convenio. FURUSETH (2018) pp. 26-31.

²⁰ En general se ha aceptado que los comentarios al Modelo son al menos son parte de los trabajos preparatorios a los que se refiera la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969.

²¹ Cristián Gárate González con SII (2016).

²² El derecho de la Unión Europea ha intentado no recurrir a la legislación interna para efectos de integrar los tratados, lo que permite, hasta cierto punto, limitar conflictos de calificación y otros problemas que surgen al hacerlo. ARGINELLI (2018) pp. 51-55.

²³ Decreto N° 381, de 1981. LLANOS MANSILLA (2009) Tomo I pp. 330-331 y VARGAS CARREÑO (2012) pp. 151-157.

En relación con la aplicación de las normas mencionadas en el párrafo anterior, nuestros tribunales superiores de justicia han resuelto que “las reglas de interpretación aplicables a este Convenio no son aquellas contenidas en el derecho interno, sino que, por ser un tratado internacional, es gobernado por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados”²⁴.

Pasando a la postura de la administración tributaria nacional, se destaca la coincidencia con lo resuelto por la Corte Suprema al señalar que, para “precisar el sentido y alcance de las disposiciones de un convenio internacional, como en este caso, este Servicio estima, basándose en las normas de interpretación contenidas en la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, que se puede recurrir como parte de los principios de interpretación complementarios, a los comentarios de los modelos de la OCDE y de las ONU, que se refieren a este tipo de rentas”²⁵.

Es decir, por un lado, se reconoce que el método de interpretación aplicable es aquel previsto en la Convención de Viena antes mencionada y, por otro lado, se declara la existencia de dos tipos de materiales preparatorios para efectos de los tratados sobre doble tributación, a saber, los comentarios de la OCDE y los de la ONU.

Lo anterior será repetido en interpretaciones posteriores²⁶ y, por ejemplo, recientemente indicó que el procedimiento amistoso incorporado a los convenios “se basa en el artículo 25 del Modelo OCDE y del Modelo ONU; con diferencias específicas derivadas de la necesidad de cada Estado Contratante de adecuarlo a su propia legislación y política impositiva. Así, por ejemplo, ninguno de los CDTIs suscritos por Chile establece el arbitraje obligatorio como mecanismo de resolución de controversias”²⁷.

Ahora, es necesario recordar que, de los 36 convenios que a la fecha ha suscrito Chile, 22 corresponden al período previo²⁸ a la aprobación de la llamada hoja de ruta que permitió a nuestro país unirse a la OCDE²⁹, 3 de los convenios vigentes³⁰ y uno no vigente³¹ se firmaron durante el proceso de ingreso a dicho organismo internacional, mientras que los restantes han sido suscritos después del 10 de mayo de 2010, fecha en la que se promulgó en Chile la convención de la OCDE³².

En vista de los datos anteriores, se podría argumentar que la mayoría de los convenios no tenían por qué dar cuenta de una posición compatible con los comentarios al *Modelo* de la OCDE. Sin embargo, eso no explica que no se hicieran las reservas adecuadas ni sirve para justificar que convenios posteriores tengan posiciones divergentes sin advertir al bloque de ello.

Si a lo dicho sumamos que las reservas que Chile hizo al *Modelo* de la OCDE son bastante escuetas y no se han hecho públicos los documentos de las negociaciones de cada convenio, a pesar de que se ha resuelto que no son materiales reservados³³, no parece extraño que se

²⁴ *Pirotecnia Igual S.A. con SII* (2014) c. quinto. En el mismo sentido *Aplicaciones Computacionales SPA con SII* (2014) c. séptimo.

²⁵ Oficio SII N° 270, de 2009.

²⁶ Oficios SII N° 275, de 2022; N° 1.979, de 2021; N° 2.735, 2020; 476, de 2019, al referirse a la residencia en el convenio con España. Oficios SII N° 2.164, de 2021 y N° 287, de 2017, para el caso de residencia en el tratado con el Reino Unido. Oficio SII N° 1.984, 2019, en relación con la residencia en el convenio con Argentina. Oficio SII N° 1.522, de 2019, sobre la residencia en el convenio con Brasil. En los oficios SII N° 1.522, de 2019 y N° 434, 2019, señala que los modelos ONU y OCDE, que seguiría Chile, no contemplan cláusulas sobre reorganización.

²⁷ Circular SII N° 13, de 2022.

²⁸ Convenios para evitar la doble tributación entre Chile; y, Canadá, de 1998; Colombia, de 1998; México, de 1998; Ecuador, de 1999; Polonia, de 2000; Brasil, de 2001; Perú, de junio 2001; Noruega, de 2001; Corea, de 2002; Dinamarca, de 2002; Croacia, de 2003; España, de 2003; Reino Unido, de 2003; Nueva Zelanda, de 2003; Suecia, de 2004; Francia, de 2004; Malasia, de 2004; Rusia, de 2004; Irlanda, de 2005; Portugal, de 2005; Paraguay, de 2005 y Tailandia, de 2006.

²⁹ OECD (2007).

³⁰ Convenios para evitar la doble tributación entre Chile; y, Bélgica, de 2007; Suiza, de abril de 2008 y Australia, de 2010.

³¹ Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Estados Unidos de América, de 2010.

³² Decreto Supremo N° 144, de 2010.

³³ *Cristián Gárate González con SII* (2016).

presenten problemas para encontrar un sentido coherente a muchas cláusulas con el material preparatorio disponible.

Entonces, si se recurrió a ambos textos en las negociaciones, y los mismos difieren en aspectos cruciales –como ocurre en el caso de las regalías– es necesario, en cada caso, determinar cuál de los modelos habría servido de base a una cláusula específica, de manera de poder identificar el texto de los comentarios –de la ONU o de la OCDE– que habrían servido como material preparatorio de las negociaciones y, por lo mismo, sería un texto que permitiría apoyar el proceso de interpretación. Pero, aun así, en muchos casos las interpretaciones de los convenios suscritos por Chile se apartan incluso de la posición de la ONU.

A pesar de lo dicho, al referirse al elemento teleológico del método de interpretación de la Convención de Viena, la administración fiscal, por ejemplo, ha sostenido que el concepto de beneficiario efectivo proviene del “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”³⁴.

De manera similar, ha señalado que una “interpretación se ajusta a lo dispuesto en el artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que dispone que un tratado debe interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin”³⁵.

Es necesario hacer presente que no siempre son afortunadas las interpretaciones que ha hecho la Administración en estas materias y, en algunos casos, muestran incluso una visión bastante precaria del derecho, debido a que, en rigor, confunden las normas sobre prueba, calificación jurídica de los hechos e interpretación de las reglas positivas. Un ejemplo de esto se aprecia cuando dijo que “la interpretación que se ha hecho de la expresión «beneficios de una empresa», que considera también la realidad de los hechos y no sólo las formas que se presenten, es acorde a lo dispuesto en los Artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, ya que apunta a la finalidad de dar un uso adecuado a los Convenios Tributarios”³⁶. En el mejor de los casos, podemos indicar que esto correspondería a una especie de abandono de posturas formalistas que para otros efectos ha seguido³⁷.

4. LA INTEGRACIÓN DE LOS VACÍOS DE LOS CONVENIOS Y LOS CONFLICTOS DE CALIFICACIÓN

Otro aspecto importante para efectos de la aplicación de los convenios es la creación de conceptos autónomos, debido a que, si se recurre a las legislaciones nacionales para llenar los vacíos de estos tratados, no es de extrañar que se presenten discrepancias que, no en pocas ocasiones, dificultan el consenso en la aplicación de sus cláusulas³⁸.

Entonces, como las palabras podrán tener diferentes significados en cada jurisdicción, uno de los objetivos de los convenios es que se interpreten de la misma forma para efectos del tratado. A pesar de ello, muchos conceptos esenciales de los convenios sobre doble tributación internacional no están definidos en estos acuerdos³⁹.

Los comentarios al *Modelo* de la OCDE indican que las definiciones de los convenios priman por sobre las de la ley interna, la cual se aplica en ausencia de una definición acordada

³⁴ Circular SII N° 57, de 2009. Similar el Oficio SII N° 270, de 2009.

³⁵ Oficio SII N° 1.221, de 2010.

³⁶ Oficio SII N° 191, de 2010.

³⁷ Por ejemplo, interpretaciones en las que sostenía que gastaba que una actividad se estipulara en el objeto social para que actividades no afectas al IVA quedaran gravadas con dicho tributo. Oficio SII N° 4.383, de 1987.

³⁸ A modo de ejemplo ver los oficios SII N° 2.633, de 2021; N° 212, de 2023 y N° 2.943, de 2020, respecto de la interpretación del concepto servicios técnicos.

³⁹ AVERY JONES (2002) pp. 1-8.

por los Estados contratantes. A su vez, si existe una definición en la ley fiscal interna, ella prima por sobre las que existan en la ley común. Si, posteriormente, la ley interna aplicable cambia, la misma sigue siendo aplicable, con la salvedad de que ello solamente implica que uno de los Estados va actualizando sus leyes y no alterándolas de manera que el convenio se vuelva inoperante⁴⁰. Esto último, evidentemente, es una fuente de potenciales problemas.

Así las cosas, si bien el artículo 12 del *Modelo* define qué se debe entender por regalías, por lo que ha de estarse a lo dispuesto en el convenio respectivo, el mismo no contempla definiciones para el catálogo de conceptos que quedan comprendidos en el mismo. En consecuencia, se ha entendido que dichos términos no tienen un significado completamente autónomo, por lo que el vacío del convenio debe ser llenado por la ley nacional, lo que da paso a conflictos de calificación⁴¹. Por su parte, el *Modelo* de la ONU tampoco define regalías ni establece significados para el listado de conceptos comprendidos dentro del artículo 12.

Si bien el trabajo de los organismos internacionales especializados en propiedad intelectual, industrial y comercio han avanzado en la unificación de conceptos, siguen existiendo diferencias en estas materias⁴². A modo de ejemplo, leyes como la francesa conceden el derecho patrimonial al autor por toda su vida y luego a sus herederos por un tiempo determinado, y permiten que el derecho patrimonial sea cedido a terceros⁴³, por lo que no existe un inconveniente para calificar los pagos que reciba el cesionario cuando el otro país admite esa cesión, como también ocurre en el caso de Chile. En cambio, si el otro país no reconoce dicha transferencia, como ocurre en el caso de la ley alemana que no admite la separación del derecho moral y el derecho patrimonial⁴⁴ y solamente permite la concesión de licencias⁴⁵, esta diferencia puede dificultar la aplicación de los convenios.

En materia de integración de los vacíos de los convenios Chile no se aparta de la opinión de la OCDE y ha señalado, por ejemplo, en el caso del convenio con Reino Unido, que los enunciados del artículo 12 deben entenderse a la luz de la Ley N° 17.336, en razón de lo estipulado en el artículo 3(2) del mencionado convenio⁴⁶.

Entonces, debido a que cada país tiene derecho a diseñar su sistema tributario con libertad, no es difícil que se presente un conflicto de calificación producto del recurso de los convenios al derecho local⁴⁷, especialmente cuando el derecho interno de cada país proporciona tratamientos fiscales diferentes a un mismo hecho.

Podemos recurrir a otro ejemplo interesante en el caso de los pagos relacionados con el derecho de imagen. En el Reino Unido no se reconoce que los derechos de imagen tengan una protección legal similar a la que conceden las leyes respecto de los derechos de autor y los privilegios industriales⁴⁸. Por ello, la protección de la imagen de una persona está limitada a los aspectos de ella que se encuentran cubiertos por las últimas normas mencionadas y por la responsabilidad extracontractual, de manera que, por ejemplo, en la medida que se posible demostrar que un alguien produce bienes sugiriendo de manera engañosa que un tercero tiene algún vínculo con ellos, es posible demandar los daños que ocasione la confusión provocada por el productor de esos bienes⁴⁹.

La consecuencia fiscal de lo señalado en el párrafo anterior, es que, conforme al criterio de la administración fiscal del Reino Unido, los acuerdos de los deportistas con sus clubes respecto de su imagen, constituyen obligaciones de hacer, como dar su aprobación a un

⁴⁰ OCDE (2019) pp.104-105.

⁴¹ VALTA (2018) p. 3.

⁴² MARTÍN JIMÉNEZ (2018) p. 125.

⁴³ DAUDÉ (2018) pp. 384-385.

⁴⁴ FAVALE (2014) p. 122.

⁴⁵ SCHMID (2018) pp. 420-422.

⁴⁶ Oficio SII N° 1.498, de 2019.

⁴⁷ Directorate-General for Taxation and Customs Union (2011) p. 2.

⁴⁸ Los tribunales del Reino Unido concluyeron que en Inglaterra no existe propiedad sobre la imagen de una persona. *Sports Club plc and others v CIR* p. 8.

⁴⁹ AYRANCI (2017) p. 62.

producto o asistir a una sesión de fotos, y de no hacer, como es no realizar esas actividades respecto de terceros⁵⁰.

En contraste, en Chile, si bien la administración fiscal reconoce que no existe legislación positiva respecto del derecho de imagen⁵¹, ha considerado que los pagos por ese concepto corresponden a una prestación similar a la autorización del uso de una marca y, por lo mismo, están gravados con el impuesto al valor agregado⁵². Para efectos de los convenios sobre doble tributación, la administración fiscal ha sostenido que en los tratados firmados por Chile que han incluido la expresión “u otra propiedad intangible”, debe entenderse que con ello se ha comprendido dentro del concepto de regalía para efectos de la aplicación del artículo 12 a los derechos de imagen⁵³.

La expresión mencionada se encuentra en el convenio de Chile con el Reino Unido, por lo que a juicio de la administración fiscal nacional son regalías los pagos por la cesión del uso, o del derecho al uso “de derechos de imagen, nombres u otros atributos de la personalidad”⁵⁴, por lo que es posible que se presente la necesidad de tener que resolver un conflicto de calificación, más si consideramos que no es una circunstancia inusual que deportistas chilenos sean contratados por equipos del Reino Unido.

La calificación como regalía conforme a la definición de un convenio demanda la existencia de algún tipo de protección jurídica respecto de lo que se considera una regalía⁵⁵. Al recurrir al derecho chileno observamos que la doctrina y los tribunales nacionales han reconocido la protección jurídica del derecho de imagen a partir de la aplicación de diversos tratados internacionales sobre derechos humanos y de la Constitución Política de la República⁵⁶, por lo que la posición de la administración nacional tiene sustento.

Como los Estados no se encuentran obligados a otorgar créditos por impuestos que fueron aplicados en contra de la correcta aplicación de los convenios, el problema del conflicto de calificación no es menor.

En el caso del derecho de imagen, las diferencias se producen exclusivamente por el diferente tratamiento que las regulaciones internas les dan a los mismos hechos, por lo que, conforme a los comentarios⁵⁷, procedería que el Estado de la residencia concediera el crédito por el impuesto pagado en el Estado de la fuente. Al contrario, si producto de la aplicación de las reglas del Estado de la fuente no procede dejar afecto el pago, el Estado de la residencia podría gravar esa renta. Esta posición de la OCDE ha sido objeto de variadas críticas⁵⁸, materia en la que no nos extenderemos por exceder el ámbito de este estudio.

5. BREVE HISTORIA DE LAS REGALÍAS EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

La doctrina ha resaltado que las regalías no fueron objeto del interés de los primeros reportes sobre doble tributación internacional encargados por la Liga de las Naciones⁵⁹, limitándose el Comité de Expertos, que preparó el borrador del modelo de convenio de 1928, a reconocer la necesidad de establecer una regla expresa aplicable al efecto⁶⁰.

El trabajo posterior de la Liga de las Naciones sobre la materia inicialmente concluyó que el país de la residencia debía tener la potestad exclusiva de gravar estas rentas. Este primer consenso fue socavado por los análisis posteriores, lo que se reflejó en que el modelo de

⁵⁰ HMRC (2020).

⁵¹ Oficio SII N° 1.382, de 2016.

⁵² Oficio SII N° 4.842, de 2004.

⁵³ Oficios SII N° 2.494, de 2016 y N° 125, de 2018, sobre el convenio con España; Oficio SII N° 124, de 2018, sobre el convenio con China.

⁵⁴ Oficio SII N° 2.876, de 2019.

⁵⁵ VALTA (2018) p. 5.

⁵⁶ NOGUEIRA MUÑOZ (2010) pp. 167 y ss.

⁵⁷ OCDE (2019) pp. 386 y ss.

⁵⁸ LANG (2008) pp. 2004-2007.

⁵⁹ El trabajo de la OCDE en materia de impuestos parte del legado que dejó esa organización.

⁶⁰ SASSEVILLE (2018) pp. 97-98.

1943, en el que se propuso la tributación exclusiva en el país en donde se explotaban las regalías, tan solo para que en el modelo de 1946 fuera adoptada la regla opuesta, que favorecía al país de la residencia, con ciertas excepciones⁶¹.

Cuando la Organización para la Cooperación Económica Europea continuó con el trabajo realizado por la Liga de las Naciones, la materia fue objeto de intensas discusiones, que no es del caso analizar, sin perjuicio de señalar que, inicialmente, la posición oficial fue resistida por varios países que, con el tiempo, cambiaron su postura a favor de la opinión mayoritaria de no gravar las regalías en la fuente⁶².

Así las cosas, conforme al modelo de convenio propuesto por OCDE⁶³, en 1964 la doctrina más autorizada declaraba que las regalías, en principio y sin perjuicio de la regla de la asignación del derecho a un establecimiento permanente, deben ser gravadas exclusivamente en el país de la residencia, mientras que en el país de la fuente el desembolso debía ser un gasto, salvo en el caso de las cuantías que, previo examen de los hechos, fueran calificadas como excesivas⁶⁴.

Luego, la mencionada distribución de la potestad tributaria, que beneficia a los países de la residencia, dio paso a un fenómeno particular, porque, sin sufrir el texto del artículo 12 del *Modelo* de la OCDE alteraciones importantes, su interpretación fue cambiando, lo que se reflejó en los comentarios, que fueron dando cuenta del resultado de las negociaciones de los países miembros de la OCDE en relación con el concepto de regalías, lo que dio paso a una especie de contradicción en el caso del *Modelo* de la ONU, porque los comentarios de la OCDE fueron restringiendo el concepto debido a que limitaba la potestad de los países fuente, mientras que el *Modelo* de la ONU buscaba conceder mayor potestad a esas mismas jurisdicciones recurriendo a los mismos conceptos⁶⁵.

Pasando a nuestro país, una de las reservas a las que Chile adhirió en esta materia⁶⁶, en la práctica, implica una aproximación al modelo de la ONU, que admite la imposición limitada de las regalías en el país de la fuente, debiendo el país de la residencia conceder el alivio de la doble tributación.

Esto tiene implicancias importantes porque, dependiendo de la aplicación de las reglas de calificación que, como vimos, pueden ser normas internas de cada país, podrá variar la tributación conforme al convenio, dependiendo si se trata de una regalía, una ganancia de capital, o un beneficio empresarial, lo que no ocurre cuando se sigue el modelo de la OCDE, que en todos esos casos concede al país de la residencia la potestad fiscal⁶⁷.

6. EL CONCEPTO DE REGALÍAS EN LOS MODELOS DE CONVENIO

El artículo 12 del *Modelo* de la OCDE define las regalías como los “los pagos de cualquier clase percibidos como contraprestación por el uso, o por la cesión del uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por información relacionada con la experiencia adquirida en los campos industrial, comercial o científico”. Por su parte, el *Modelo* de la ONU difiere de lo anterior al agregar los pagos por el uso de equipos industriales, comerciales y científicos al concepto de las regalías y hacer una referencia expresa a la exhibición de films y cintas empleadas en la difusión de radio y televisión.

Como pudimos examinar previamente, en cada país pueden ser diferentes las definiciones de los elementos comprendidos dentro del concepto de regalías, por lo que, junto con las definiciones de los convenios, tiene gran importancia la legislación local⁶⁸.

⁶¹ SASSEVILLE (2018) pp. 98-101.

⁶² SASSEVILLE (2018) pp. 101-114.

⁶³ Que es el organismo continuador de la Organización para la Cooperación Económica Europea.

⁶⁴ BUHLER (1968) pp. 169-170.

⁶⁵ MARTÍN JIMÉNEZ (2018) pp. 123-124.

⁶⁶ OCDE (2019) p. 290.

⁶⁷ BROW (2018) pp. 161-182.

⁶⁸ ROHATGI (2008) pp. 477-478.

La ley fiscal chilena no define derecho de autor, marcas, derechos conexos, secretos industriales, por lo que, conforme a las reglas generales⁶⁹, por lo que se debe buscar la definición de estos conceptos en el derecho común aplicable al caso, que son las leyes que regulan el derecho de autor, la propiedad intelectual y las nuevas variedades vegetales.

Sin embargo, la ley común tampoco define algunos conceptos fundamentales, como el de autor. Por ello, la definición doctrinal ha sido generalmente aceptada, de manera que se entiende que lo es quien de manera directa realiza la actividad tendiente a elaborar la obra protegida⁷⁰. La Ley sobre Propiedad Intelectual tampoco define qué se entiende en general por obra y, en la mayoría de los casos, tampoco se definen los conceptos particulares de ella.

Existe, un caso curioso en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo menos para quienes no estén familiarizados con los frecuentes errores de las leyes impositivas, entre los que es común el concurso de normas⁷¹. En dicha disposición se establece qué debe entenderse por programa computacional, pero sin que el concepto difiera del previsto en el derecho común. Luego, como si este concurso de normas fuera insuficiente, el artículo comentado señala expresamente que se entenderá por programa computacional aquel concepto previsto en la Ley sobre Propiedad Intelectual⁷², lo que vuelve inútil la definición tributaria especial previa. De esta manera, en un único artículo, el legislador ocasiona un concurso aparente de normas. Aparente porque en seguida se resuelve en contra de lo que él mismo artículo dispuso. Es decir, el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta tiene el curioso mérito de establecer una definición, pero con el expreso propósito de que ella no sea utilizada.

Ahora, la única variación de la norma tributaria respecto de la definición del derecho común es, en rigor, accesoria, ya que se refiere a los soportes. Sin embargo, la referencia que hace a los “soportes intangibles” es una imprecisión, debido a que siempre la copia de la obra protegida necesita de un soporte físico⁷³, que puede ser el servidor de un tercero situado en cualquier parte del mundo. Esto, coloquialmente es llamado “en la nube”, no implica que la copia carezca de materialidad, sino que, para acceder a la misma, se requiere del servicio de respaldo que llaman “nube”, que no es algo distinto de acceder a servidores ajenos en los que se encuentra ubicada la copia⁷⁴.

La tradición clásica suponía un parlamento letrado⁷⁵, por lo que se nos enseñaba que el legislador no obra sin un motivo⁷⁶, así que esta deficiente técnica legislativa resulta perturbadora e inclusive puede inducir a cometer errores al tratar de dar un sentido que no haga inútiles estas normas. Por lo mismo, advertimos que ellas no son más que otra muestra⁷⁷ de la llamada *miseria del derecho tributario*⁷⁸, que hace mucho tiempo fue identificada por la doctrina extranjera, la cual señaló que “no debe ponerse demasiado peso en el texto de las leyes impositivas. Estas leyes han sido realizadas frecuentemente de forma precipitada y, por tanto, sin retocar”⁷⁹. En Chile, los errores cometidos al redactar leyes sobre impuestos son demasiado recurrentes⁸⁰. La doctrina ha señalado estas deficiencias, por ejemplo, haciendo

⁶⁹ Conforme a lo dispuesto en el artículo 2 del Código Tributario.

⁷⁰ ALTAMIRANO SANTIBÁÑEZ (2019) p. 11.

⁷¹ CANTUARIAS RUBIO *et al.* (2021) pp. 157-171.

⁷² Que se encuentra en la letra t) del artículo 5 de la Ley N° 17.336, de 1970.

⁷³ KOEPEL y SMITH (2014) pp. 222-235.

⁷⁴ HERR (2020) pp. 2-5.

⁷⁵ Inicialmente, sobrevaloraba las capacidades de los parlamentarios, mientras hacía lo contrario respecto de los jueces. ALFONSO (1892) pp. 4-5.

⁷⁶ Aquel aforismo invitaba a los intérpretes a investigar la historia del establecimiento de las normas correspondientes. CLARO SOLAR (1942) Tomo I p. 123.

⁷⁷ CANTUARIAS RUBIO *et al.* (2021) pp. 157-171.

⁷⁸ Expresión acuñada por Kruse. KRUSE (1978) p. 182.

⁷⁹ KRUSE (1978) p. 182.

⁸⁰ MASSONE PARODI (2013) Tomo I pp. 201-204, VERGARA QUEZADA (2016a) pp. 225-229 y VERGARA QUEZADA (2016b) pp. 113-132.

presente la deuda del legislador con los principios superiores de la tributación⁸¹ y la desjuridización del derecho tributario⁸².

Volviendo al tema analizado, en contraste con la extensa variedad de obras protegidas por la Ley sobre Propiedad Intelectual, la Ley sobre Propiedad Industrial resguarda una menor cantidad de privilegios industriales, a saber, marcas, invenciones, modelos de utilidad, dibujos y diseños industriales, esquemas de trazados o topografía de circuitos integrados e indicaciones geográficas y denominaciones de origen.

A diferencia de las obras protegidas por la Ley sobre Propiedad Intelectual, los privilegios industriales requieren de un acto oficial que, previa acreditación del cumplimiento de los requisitos que procedan, los concede. Lo mismo ocurre con los derechos de los obtentores de nuevas variedades vegetales⁸³. Hasta cierto punto, esto hace que en estos casos sean menos relevante las definiciones, debido a que, al menos se deberá demostrar que existe una solicitud para que la causa del pago sea el respectivo privilegio industrial⁸⁴.

En el *Modelo* de convenio de la OCDE, el artículo 12 contempla la tributación exclusiva de las regalías en el país del domicilio del beneficiario efectivo de ellas. Chile, acercándose en esto al modelo de la ONU⁸⁵, se reservó el derecho a gravar en el país de la fuente las regalías⁸⁶, por lo que los convenios suscritos por nuestro país comparten la potestad impositiva, limitando la tasa del impuesto de retención aplicable en la jurisdicción de la fuente.

Otra reserva interesante que hizo Chile es poder aplicar la norma sobre regalías a equipos industriales, comerciales o científicos⁸⁷. Bajo la ley fiscal nacional de 1964 se consideraba que los pagos por ese tipo se podían clasificar como regalías⁸⁸. Hoy se califican como un arrendamiento para efectos de la ley interna, y la calificación como regalía para efectos de los convenios solamente distribuye la potestad fiscal entre los países signatarios y limita la tasa máxima aplicable por la ley interna. Es decir, la aplicación de un convenio no cambia la calificación de la renta para efectos de la ley interna.

Sobre el concepto de regalías, es posible encontrar pronunciamientos, como el emitido en el caso del convenio con España, respecto del que se dijo que esa expresión “es más amplia que la del Modelo OCDE, los comentarios a tal Modelo pueden servir, en algunos aspectos, de ilustración respecto de la aplicación de la norma”⁸⁹. De manera similar, la Administración indicó que “el Artículo 12(3) del Convenio con China, fue redactada intencionalmente por los Estados Contratantes de una manera más amplia que la norma del Modelo OCDE precisamente con la finalidad de extender el ámbito de aplicación del Artículo sobre regalías en el Convenio”⁹⁰.

Si bien es verdad que es necesario revisar cada convenio en particular para poder determinar cuál de los modelos sirvió de base a la negociación, y en cada acuerdo pueden existir diferencias producto de las negociaciones, en muchos casos, los materiales preparatorios establecen lo mismo, sin embargo, como veremos, la Administración nacional se aparta de ellos.

⁸¹ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2017) pp. 37-47.

⁸² SELAMÉ MARCHANT (2022) pp. 143-152. Una crítica similar es recogida de la doctrina extranjera por Javier Tapia. TAPIA C. (2005) pp. 331-332.

⁸³ Regulados por la Ley N° 19.342, de 1994.

⁸⁴ El SII ha reconocido que las solicitudes de patentes tienen el mismo tratamiento fiscal que una patente concedida. Oficio SII N° 2.832, de 1997.

⁸⁵ LANG (2013) p. 106.

⁸⁶ OCDE (2019) p. 290.

⁸⁷ OCDE (2019) p.290.

⁸⁸ En esa época, coloquialmente llamados *devices*. ECHEVERRÍA PÉREZ (1969) p. 62.

⁸⁹ Oficio SII N° 2.887, de 2012.

⁹⁰ Oficio SII N° 124, de 2018.

7. CONTRATOS SOBRE PROPIEDAD INTELECTUAL EN CHILE

Como hemos adelantado, uno de los problemas que existe para poder efectuar la calificación de las rentas provenientes de los contratos relacionados con propiedad intelectual e industrial conforme a los convenios, es que ellas son el fruto de negociaciones entre los miembros de la OCDE, ocurridas en diferentes momentos, que han llegado a resultados disímiles, sin que exista un patrón uniforme que permita establecer parámetros aplicables a todos los casos, siendo el resultado de estos acuerdos expresados en los comentarios en vez de modificar el texto del modelo⁹¹.

Por eso, veremos que en ocasiones será determinante la protección expresa de las leyes internas sobre derechos de autor o propiedad industrial, mientras que en otros casos primarán circunstancias más bien prácticas, como la imposibilidad que existió en su momento para retener impuestos cuando, tras el pago de una licencia, las obras protegidas eran *descargadas*, es decir, copiadas en los artefactos de los consumidores mediante las comunicaciones automatizadas que permite la internet.

A lo dicho se suma que los modelos no delimitan de manera clara los contornos del artículo 12, que se refiere a las regalías, lo que hace difícil establecer cuándo se aplica esa disposición y cuándo proceden los artículos que rigen las ganancias de capital y los beneficios empresariales, lo que vuelve muy importante a los comentarios.

Entonces, debido a que estas reglas se alejan de un orden sistemático, nos obligan a analizar los diversos acuerdos internacionales que las crearon que, lamentablemente, carecen de fundamentos consistentes o, al menos, no existen en ellos estándares uniformes que permitan una clasificación lógica de cada relación jurídica, y los criterios de calificación solamente son apreciados al leer los comentarios a los modelos de convenios.

Por lo mismo, cuando las normas acordadas entre Chile y sus contrapartes se desvían de los modelos que Chile declara seguir, resulta más necesario aún conocer de antemano cuáles fueron los elementos que, en cada convenio, se usaron para calificar una prestación como regalía, servicio, ganancias de capital o beneficio empresarial.

Luego, ciertamente no ayuda que, al leer las respuestas que la autoridad debe dar a las preguntas que hacen los particulares, los propios consultantes digan, por ejemplo, que se dedican a vender licencias, lo que es tan preciso como sostener que se arriendan compraventas.

Respecto del derecho de autor, se ha destacado que, por un lado, en diferentes jurisdicciones no es inusual que contratos como el de edición, representación, producción audiovisual o cinematográfica e inclusión en fonogramas tengan regulaciones específicas que, por supuesto, presentarán variaciones de país en país y, por otro lado, en materia de licencias y cesiones del derecho de autor existen dos grandes tendencias –que no necesariamente estarán asociadas a la tradición de cada jurisdicción– y, en algunos países, no admitiría la enajenación, por lo que su equivalente sería estructurado bajo la forma de licencias, mientras que en otros la cesión es admitida, lo que implica el cambio en la titularidad del derecho⁹². Chile resolvió este problema siguiendo la teoría que separa el derecho moral del autor de la titularidad del derecho patrimonial, lo que permite las cesiones de este último, mientras el primero se mantiene firme en cabeza del autor⁹³.

En nuestro país, la regulación legal de los contratos sobre propiedad intelectual es bastante tenue, en consecuencia, si en los acuerdos sobre estas materias algo no ha sido normado por las partes o por la ley especial aplicable en cada caso, se debe recurrir al derecho común⁹⁴. Por lo mismo, la libertad contractual será de gran importancia en los diferentes acuerdos sobre privilegios industriales, derechos de autor y derechos conexos.

Así, la Ley sobre Propiedad Intelectual no contempla una normativa general aplicable a la contratación relacionada con el derecho de autor, y en ella podemos encontrar solamente

⁹¹ MARTÍN JIMÉNEZ (2018) pp. 121-134.

⁹² LARREA RICHERAND (1992) pp. 209-230.

⁹³ ALTAMIRANO SANTIBÁÑEZ (2019) pp. 12-15.

⁹⁴ HERRERA SIERPE (2008) p. 386.

dos acuerdos tipo normados en detalle, a saber, el contrato de edición⁹⁵ y el de representación⁹⁶.

No está de más señalar que la ley regula algunos aspectos puntuales de ciertas relaciones jurídicas, como ocurre en el caso de la creación de obras aportadas por el personal sujeto a contrato de trabajo con una empresa periodística⁹⁷, del contrato celebrado entre los autores de la obra cinematográfica y el productor⁹⁸, y los acuerdos relacionados con las fotografías⁹⁹. Pero todas estas normas se refieren a aspectos delimitados de esas relaciones jurídicas.

Así las cosas, en el derecho de autor, las cesiones y las licencias, que son los contratos más relevantes para nuestro estudio, reciben poca atención del legislador, que se limita a exigir ciertas solemnidades para cesiones, tanto de los derechos patrimoniales¹⁰⁰ como de los derechos conexos¹⁰¹, y en el caso de las licencias de derechos de autor y derechos conexos¹⁰², solamente requiere que quien la otorga precise el ámbito de la autorización que se concede¹⁰³, pero no existe una normativa positiva especial que actúe de manera supletoria de la voluntad de las partes.

De la misma forma, al examinar las reglas sobre propiedad industrial, podemos apreciar que el legislador tampoco se ocupa en detalle de la cesión, que es el acto que implica la enajenación del privilegio industrial¹⁰⁴, ni de la licencia, que no supone la transferencia de él¹⁰⁵. Así, la ley solamente requiere que consten por “instrumento privado suscrito ante notario y se anotarán en extracto al margen del registro respectivo”¹⁰⁶, sin perjuicio de las normas que hacen oponibles las transferencias de dominio y las licencias de uso concedidas a terceros¹⁰⁷ con la inscripción.

Dicho todo lo anterior, parece relevante que, para efectos de la calificación que se debe hacer conforme a las normas de cada convenio, tengamos a la vista las particularidades de estos acuerdos según las disposiciones de la ley chilena.

⁹⁵ El contrato de edición es aquel celebrado entre un autor y una editorial. Está regulado en el Capítulo VI (arts. 48 al 55) del Título I de la Ley N° 17.336, de 1970.

⁹⁶ No confundir el contrato de representación, que es el que celebra el autor con el empresario teatral que organiza la representación de la obra ante el público, que está regulado en el Capítulo VII (arts. 56 al 64) del Título I de la Ley N° 17.336, de 1970, con la representación que puede acompañar al contrato de mandato que, normalmente, tendrá el agente que representa a un artista o a un autor en las negociaciones con sus contrapartes.

⁹⁷ Art. 24 N° 1 de la Ley N° 17.336, de 1970.

⁹⁸ Arts. 29 al 33 de la Ley N° 17.336, de 1970.

⁹⁹ Art. 34 de la Ley N° 17.336, de 1970.

¹⁰⁰ Están reguladas en el Capítulo I (art. 73 y 74) del Título IV de la Ley N° 17.336, de 1970.

¹⁰¹ Conforme a lo dispuesto en los artículos 71 al 73 de la Ley N° 17.336, de 1970, son aplicables las reglas sobre transferencias del derecho de autor.

¹⁰² El contrato de licencia es un innominado en nuestro derecho. LARRAGUIBEL ZAVALA (1979) p. 110, PAIVA HANTKE (1991) p. 94 y SANDOVAL LÓPEZ (2020) Tomo XII Vol. 2 p. 637.

¹⁰³ Artículo 20 inciso segundo de la Ley N° 17.336, de 1970.

¹⁰⁴ La ley se refiere a privilegios industriales para referirse a los títulos de protección contemplados en ella, evitando de esta forma tener que reiterar que las normas comprenden a cada uno de ellos. GARCÍA-HUIDOBRO AMUNÁTEGUI (1992) p. 125.

¹⁰⁵ CORTÉS ROSSO (2012) p. 56.

¹⁰⁶ Art. 14 inciso primero de la Ley N° 19.039, de 1991.

¹⁰⁷ Art. 18 bis D de la Ley N° 19.039, de 1991

7.1. LICENCIAS

Si es posible definir el contrato de licencia, también llamado *royalty* o regalía¹⁰⁸, diríamos que es un acuerdo por medio del cual una parte, que recibe el nombre de licenciante, sin transferir la titularidad del derecho respectivo¹⁰⁹, autoriza a otra, llamada licenciataria¹¹⁰, para usar o explotar un privilegio industrial, una obra protegida por el derecho de autor o un conocimiento secreto resguardado por el derecho, para que el licenciatario pueda ejercer los derechos concedidos dentro del alcance territorial y temporal estipulado en el contrato, normalmente a cambio de un pago, que recibe el nombre de regalía.

En este punto, es necesario resaltar que en las licencias se reconoce dominio ajeno sobre el derecho patrimonial, el derecho conexo o el privilegio industrial. Esa es una diferencia esencial con las cesiones, que conceden la titularidad al cesionario, que no reconoce dominio ajeno respecto del derecho que le ha sido cedido. Históricamente, esta asociación de las licencias al uso de algo ajeno llevó a muchos autores a asimilar las regalías a los arrendamientos¹¹¹. Esto, si bien es muy impreciso, es útil para ilustrar la diferencia entre licencias y cesiones.

También vale la pena advertir que el término regalía es usado en la Ley sobre Impuesto a la Renta en más de un sentido, por lo que dicha palabra podrá coincidir con la definición de licencia, pero también se podrá referir a una forma de determinar el precio de un contrato, normalmente relacionado con propiedad intelectual e incluso respecto de nuevas tecnologías en general¹¹².

Pasando a las características de la licencia, se trata de un contrato principal¹¹³, con características específicas que lo diferencian de otros acuerdos, lo que es de gran importancia porque, como lo ha constatado la doctrina, en nuestro medio se suele emplear un lenguaje muy precario al referirse a estos contratos y, muchas veces, se recurre a términos propios del contrato de arriendo o de venta¹¹⁴, a pesar de que, asimilar de manera incorrecta el contrato de licencia al de compraventa, es un error que provoca gran confusión, porque las licencias no transfieren el dominio del derecho patrimonial ni la titularidad del privilegio industrial¹¹⁵. Tampoco existe venta en los contratos sobre conocimientos secretos, debido a que el licenciante no pierde el conocimiento que revela a su contraparte¹¹⁶.

El segundo aspecto que nos interesa es que el objeto del acuerdo debe ser el uso o explotación de bienes intelectuales cuyo uso, sin una autorización de su titular, está sancionado por el derecho. En este punto, es importante recordar que los derechos de autor se protegen sin la necesidad de un acto administrativo¹¹⁷. En cambio, los privilegios industriales exigen que al menos exista una solicitud¹¹⁸. Por su parte, nuestra ley sanciona el acceso no autorizado a los conocimientos secretos¹¹⁹, por lo que también están protegidos, pero, a diferencia de los derechos que conceden las patentes, si alguien desarrolla en paralelo el mismo conocimiento técnico, sin acceder al secreto del otro, no existe una acción para impedir que se utilice en un proceso industrial o comercial¹²⁰.

¹⁰⁸ PUELMA ACCORSI (2002) p. 120.

¹⁰⁹ Si se transfiere, en todo o en parte, la titularidad del derecho correspondiente, estamos en presencia de una cesión.

¹¹⁰ También se utiliza el término licenciado, pero hemos preferido el de licenciatario empleado de manera más reciente por la doctrina nacional. SANDOVAL LÓPEZ (2020) Tomo XII Vol. 2 pp. 635-636 y 644 y LARRAGUIBEL ZAVALA (1979) p. 112.

¹¹¹ TADMORE (2008) p. 120.

¹¹² VERGARA QUEZADA (2019) pp. 69-72 y BUITRAGO y FORCADA (2011) Vol. IV pp. 128-129.

¹¹³ SANDOVAL LÓPEZ (2020) Tomo XII Vol. 2 p. 637.

¹¹⁴ ALTAMIRANO SANTIBÁÑEZ (2019) pp. 7-27.

¹¹⁵ PAIVA HANTKE (1991) p. 93 y SANDOVAL LÓPEZ (2020) Tomo XII Vol. 2 p. 636.

¹¹⁶ LARRAGUIBEL ZAVALA (1979) pp. 88-90.

¹¹⁷ Art. 1 de la Ley N° 17.336, de 1970.

¹¹⁸ Art. 2 de la Ley N° 19.039, de 1991.

¹¹⁹ Arts. 86 al 88 de la Ley N° 19.039, de 1991.

¹²⁰ CORTÉS ROSSO (2012) pp. 73-74.

En nuestro derecho, también es posible encontrar casos como el derecho a la propia imagen, que no están comprendidos por estas normas, pero tienen una protección en nuestro sistema jurídico¹²¹. Respecto de ellos, la administración fiscal, con cierta confusión respecto del uso de nombres de personas en las marcas, ha considerado que aplica el mismo régimen tributario que a ellas¹²².

Las formas de uso de los privilegios industriales y de las obras protegidas por el derecho de autor son prácticamente infinitas, por lo que la manera en la que se emplean dependerá de lo acordado en cada contrato, por lo mismo, ellas no deberían ser parte de la definición¹²³. Sin perjuicio de ello, las formas de uso dan cuenta del aspecto prototípico de la propiedad intelectual, que permiten a otro hacer copias o reproducciones de la obra protegida. Estas reproducciones pueden estar presentes en un proceso industrial o en uno doméstico, como puede ocurrir con las impresoras en tres dimensiones, sin que eso altere el aspecto prototípico mencionado.

Varios aspectos de las licencias no son relevantes para su calificación jurídica para efectos de nuestro estudio. Así, por ejemplo, el tipo de pago no altera la calificación del contrato, pudiendo incluso ser gratuita la autorización de uso o explotación¹²⁴. Cuando la licencia es onerosa, la regalía puede corresponder a un porcentaje de las ventas, a un porcentaje de la utilidad, a un monto fijo, etcétera¹²⁵, sin que ello altere la calificación del acuerdo. Obviamente, para otros aspectos tributarios estas particularidades pueden ser relevantes.

La licencia puede o no ser exclusiva, lo que dependerá del acuerdo de las partes y del tipo de obra y contrato si nada dicen. Así, por ejemplo, las autorizaciones relativas a obras literarias o musicales por regla general no son exclusivas¹²⁶, como tampoco lo son las autorizaciones para adaptaciones cinematográficas¹²⁷, por lo que requieren un acuerdo expreso de exclusividad, mientras que las obras encargadas por diarios y revistas a personas no sujetas a contrato de trabajo son exclusivas para una primera edición¹²⁸,

Un aspecto relevante para efectos de establecer la tributación, es el hecho que se conceda al licenciatarario el derecho a otorgar sub licencias¹²⁹. Como dijimos, debido a que la regalía puede consistir en un porcentaje de las ventas o de la utilidad que obtenga el licenciatarario, es fundamental analizar los derechos concedidos para separar esta figura de la de un mandatario que puede, por ejemplo, cobrar por la intermediación o por gestionar los pagos de las licencias otorgadas a los usuarios de un programa computacional del que es titular una empresa extranjera.

Otra cláusula accidental que no altera la naturaleza de la licencia, es la reserva que hace el licenciante del derecho de ejercer medidas de control de los productos que llevarán la marca de la que es titular, y que ha autorizado usar en sus productos al licenciatarario¹³⁰.

Por último, es necesario resaltar que, en el derecho de autor, la licencia, a diferencia de la cesión, no es un contrato solemne, disponiendo la ley que ella puede constar de “cualquier forma”¹³¹, lo que facilita la concesión masiva de las licencias de uso de programas computacionales, que sería imposible si se requirieran solemnidades¹³².

¹²¹ NOGUEIRA ALCALÁ (2007) p. 245-285.

¹²² Oficio SII N° 1.382, de 2016.

¹²³ La definición de Bitrán y Escudero recurría en parte al uso de los privilegios industriales. LARRAGUIBEL ZAVALA (1979) p. 73.

¹²⁴ SANDOVAL LÓPEZ (2020) Tomo XII Vol. 2 p. 640.

¹²⁵ LARRAGUIBEL ZAVALA (1979) p. 74.

¹²⁶ Art. 22 de la Ley N° 17.336, de 1970.

¹²⁷ Art. 29 inciso 2° de la Ley N° 17.336, de 1970.

¹²⁸ Art. 24 letra l) N° 2 de la Ley N° 17.336, de 1970.

¹²⁹ LARRAGUIBEL ZAVALA (1979) pp. 115-116.

¹³⁰ LARRAGUIBEL ZAVALA (1979) pp. 110-111.

¹³¹ Inciso primero del artículo 20 de la Ley N° 17.336, de 1970

¹³² HERRERA SIERPE (2008) pp. 395-396.

En contraste, en el caso de la propiedad industrial, la ley exige solemnidades a las licencias¹³³, lo que, potencialmente, podría resultar en una traba para la correcta explotación masiva de los privilegios industriales relacionados con la impresión en tres dimensiones.

7.2.CESIONES

Las cesiones, que son contratos menos frecuentes,¹³⁴ implican la transferencia de la titularidad del privilegio industrial¹³⁵, del derecho patrimonial¹³⁶ o del derecho conexo¹³⁷. En el caso del derecho de autor, el cesionario es llamado titular secundario¹³⁸, mientras que en la propiedad industrial no se hace ninguna distinción nominal respecto del adquirente de un título o privilegio ajeno¹³⁹.

El desafío que presentan las cesiones es que, por regla general¹⁴⁰, pueden existir cesiones parciales, limitadas en un ámbito tanto temporal como territorial y, además, puede no comprender todos los derechos y facultades que confiere la titularidad de la patente o derecho patrimonial o conexo correspondiente¹⁴¹.

Es decir, como lo ha anotado la doctrina, las cesiones, especialmente en el caso del derecho de autor¹⁴², pueden no ser absolutas, lo que ocurrirá cuando contemplen limitaciones temporales, territoriales, o restrinjan los derechos y facultades que se transfieren. Esto implica que el titular original puede recuperar los derechos parcialmente cedidos con el solo cumplimiento del plazo, o puede seguir ejerciéndolos fuera del territorio o del ámbito cedido.

Así, por ejemplo, se puede ceder el derecho patrimonial sobre un programa computacional, pero la cesión puede estar restringida al territorio de la República de Chile y limitado a un plazo de cinco años. A lo que se podría agregar que se excluya el derecho de autorizar adaptaciones y otras obras derivadas del programa computacional. Esto implica que el titular original mantiene el derecho para autorizar obras derivadas y que al cumplirse el plazo recupera el derecho cedido.

Por último, es necesario agregar que las cesiones, tanto del derecho patrimonial como de los privilegios industriales, son actos solemnes.

Establecidos los aspectos de estos acuerdos que para nuestro estudio son relevantes, debemos pasar a analizar la tributación de ellos.

¹³³ CORTÉS ROSSO (2012) pp. 56-58.

¹³⁴ En Chile, durante un año cualquiera, se pueden solicitar unas 3.000 patentes y e inscribir unas 13.000 obras. En contraste, las cesiones son contratos de menor ocurrencia, y del derecho patrimonial de autor se registraron a penas 487 cesiones el 2018, mientras que el 2019 se registraron 221 y 167 constan el año 2020. En el caso de las patentes, el año 2018 se registraron a penas 6, mientras que el 2019 aumentaron a 287 y el 2020 constan 115 cesiones. Oficio Servicio Nacional del Patrimonio Cultural N° 65, de 2021 y Oficio Instituto Nacional de Propiedad Industrial N° 37, de 2020.

¹³⁵ Art. 14 de la Ley N° 19.039, de 1991.

¹³⁶ El derecho patrimonial es “susceptible de ser transmitido a título universal por testamento o abintestato, a título singular o legado, de adjudicarse al cónyuge sobreviviente en la liquidación de la sociedad conyugal o partición de herencia, y de cederse o transferirse en vida del autor”. LARRAGUIBEL ZAVALA (1979) p. 29.

¹³⁷ Igualmente es susceptible de cesión conforme a lo dispuesto en el art. 73 de la Ley N° 17.336, de 1970.

¹³⁸ Art. 7 de la Ley N° 17.336, de 1970.

¹³⁹ CORTÉS ROSSO (2012) pp. 55-58.

¹⁴⁰ No se admiten las transmisiones parciales de los elementos que componen una marca. Art. 14 de la Ley N° 19.039, de 1991. GARCÍA-HUIDOBRO AMUNÁTEGUI (1992) pp. 130-131.

¹⁴¹ Arts. 17 y 73 de la Ley N° 17.336, de 1970 y el art. 14 de la Ley No 19.039, de 1991 y HERRERA SIERPE (2012) p. 182.

¹⁴² ALTAMIRANO SANTIBÁÑEZ (2019) pp. 19-20.

8. LA TRIBUTACIÓN EN CHILE DE LAS REGALÍAS

Para contextualizar los efectos de los convenios sobre doble tributación, que distribuyen la potestad fiscal entre las naciones y comprometen restricciones de las tasas aplicables, es necesario, aunque sea de manera sumaria¹⁴³, explicar la tributación de regalías pagadas al exterior desde Chile.

Entonces, es posible indicar que la regla general es que las regalías pagadas por contribuyentes nacionales a quienes no son residentes ni están domiciliados en Chile, quedan afectas al impuesto adicional con una tasa del 30%, que afecta los pagos por el “uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares”, como reza el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. La enumeración transcrita se refiere solamente a privilegios industriales, por lo que la expresión “otras prestaciones similares” comprendería tanto los derechos de autor y derechos conexos que no se beneficien con una tasa preferencial, como aquellos conceptos no previstos expresamente en leyes especiales, pero que son protegidos por el derecho nacional y pueden ser considerados similares, como la explotación de la propia imagen¹⁴⁴.

Luego, el mismo artículo reduce la tasa a un 15% en el caso de ciertos privilegios industriales y el derecho de los obtentores de nuevas variedades vegetales, en particular al “uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, y de nuevas variedades vegetales”.

El comentado artículo deja exentos a los programas computacionales¹⁴⁵ que califica como estándar, que son aquellos cuya licencia solamente permite modificaciones para habilitarlo para su uso¹⁴⁶. En los demás casos la tasa aplicable es del 15%, sin perjuicio de que ella vuelve al 30% –misma tasa de la regla general– si el beneficiario del pago reside en una jurisdicción que tenga un régimen fiscal preferencial.

En el caso de las obras cinematográficas u otras similares destinadas a la exhibición en cine o televisión, la tasa aplicable es del 20%¹⁴⁷.

Por su parte, los pagos por derechos de edición o autor de libros se gravan con una tasa que asciende al 15%¹⁴⁸.

Respecto de la base imponible, la regla general es que no se admiten deducciones. Es decir, se aplican estas tasas sobre una base bruta. Encontramos la excepción en el cobro que por ley pueden hacer las entidades de gestión colectiva del derecho de autor, en cuyo caso el Servicio de Impuestos Internos interpretó que la remuneración de aquellas entidades no constituye parte de la base afecta al impuesto adicional¹⁴⁹.

Vale la pena detenernos un momento para destacar que los términos uso, goce y explotación que aparecen en el artículo 59, en rigor, no comprenden la disposición.

¹⁴³ Respecto de los detalles de la propiedad industrial ver VERGARA QUEZADA (2019) pp. 58-91.

¹⁴⁴ Tal como vimos antes al estudiar la integración y las licencias.

¹⁴⁵ Es importante tener presente que las normas sobre aduanas alteran algunos de estos conceptos, como ocurre en el caso de los programas base y las importaciones asociadas a regalías. Oficio SII N° 432, de 2020, Circular SII N° 8, de 2007 y Decreto Supremo N° 997, de 2006.

¹⁴⁶ Debido a que la definición legal de la palabra estándar no coincide con su sentido natural y obvio, incluso en SII se ha confundido, como ocurrió en el Oficio SII N° 1.449, de 2021, donde se usa el sentido natural y obvio del referido término en el cuerpo del oficio, para luego precisar su significado legal en una nota al pie de página.

¹⁴⁷ En su momento se consideró relevante el medio a través del cual se respaldaban estas obras, posición que fue abandonada. Oficio SII N° 2.228, de 2017.

¹⁴⁸ Si bien no lo dice así la ley, conforme a las reglas del Código Civil esta disposición se debe interpretar conforme al contexto y la historia de la normativa que estableció esta tasa preferencial. Circular SII N° 50, de 1993.

¹⁴⁹ Oficio SII N° 2.790, de 2009.

Dicho lo anterior, si se trata de un privilegio industrial concedido por la autoridad local, no parece aventurado concluir que se trata de la enajenación de un bien situado en Chile¹⁵⁰.

En cambio, si se trata de un derecho concedido fuera de Chile, la adquisición del mismo no da paso a una renta de fuente nacional para el enajenante. Lo mismo parece ser cierto respecto del derecho patrimonial de autor cedido por un no domiciliado ni residente en nuestro país.

En los casos indicados en el párrafo anterior, no se debería aplicar tributación en Chile por el hecho de que el adquirente sea un residente fiscal, de la misma manera que no se aplican tributos a la adquisición de bienes situados fuera del país que eran propiedad de extranjeros.

Ahora, la enajenación de un privilegio industrial de un extranjero inscrito en Chile, no era propiamente una renta, sino que era una ganancia de capital y, por lo mismo, ella no se encontraba gravada por el artículo 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que limita su ámbito de aplicación, precisamente, a los ingresos que se califican como renta¹⁵¹.

Al respecto, dan cuenta los trabajos preliminares de la reforma de 1974, que ella buscaba calificar como ingreso no constitutivo de renta la ganancia de capital obtenida en la enajenación del derecho patrimonial o del privilegio industrial cuando ello era efectuado por el inventor o el autor, para que en los demás casos fuera una renta de la primera categoría¹⁵². Sin embargo, esa idea no prosperó y se mantuvo la redacción que da a entender que es un ingreso no renta, que luego se precisaba alcanzaba exclusivamente al reajuste del costo, aplicándose al resto el impuesto de primera categoría en carácter de único, lo que implicó una “parcial supervivencia del llamado impuesto sobre «ganancias de capital»”¹⁵³.

El 2014, se modificó esta regulación, derogándose el impuesto de primera categoría en carácter de único a la renta, pasando la ganancia de capital que obtienen el autor o el inventor a ser un ingreso no constitutivo de renta, pero limitándose a los ingresos de fuente nacional obtenidos por contribuyentes que no determinen su resultado del impuesto de primera categoría según renta efectiva, que enajenan a un no relacionado¹⁵⁴.

El año 2020, se restringieron estas normas, limitándose a los ingresos obtenidos por personas naturales¹⁵⁵.

9. LAS OPINIONES DEL SII SOBRE EL ART. 12 DE LOS CONVENIOS

Pasemos ahora a revisar las principales opiniones del SII respecto de las regalías que permitan iluminar las complejidades que surgen en esta materia.

9.1. El uso del concepto contable de intangibles

Si queremos emplear un concepto jurídico para describir obras e invenciones protegidas por nuestra ley, es posible recurrir a la doctrina más autorizada, que ha llamado cosas intelectuales a las producciones del talento o el ingenio¹⁵⁶. Emplear una expresión que comprenda a todas las especies del género permite distinguir las obras e invenciones protegidas por las normas sobre derechos de autor, propiedad intelectual y derechos de los obtentores de nuevas variedades vegetales, de los derechos y privilegios concedidos sobre las mismas. Es decir, permite comprender que existe una cosa intelectual protegida mediante derechos y privilegios.

Por su parte, el concepto de activo intangible, que proviene del mundo financiero, no da cuenta exactamente de la realidad anterior, debido a que intenta comprender factores de producción no tradicionales, que van desde conceptos que parecen ser extremadamente

¹⁵⁰ Por aplicación del artículo 108 del Código de Derecho Internacional Privado.

¹⁵¹ Manual del SII Suplemento 6(14)-8, de 1966 y PIEDRABUENA RICHARD (1970) pp. 79 y 83.

¹⁵² Ministerio de Hacienda (1977) p. 68.

¹⁵³ RENCORET BRAVO (1975) p. 59.

¹⁵⁴ Ley N° 20.780, de 2014, Ley N° 20.899, de 2016 y Circular SII N° 44, de 2016.

¹⁵⁵ Art. 2 N° 9 letra d) numeral i de la Ley N° 21.210, de 2020.

¹⁵⁶ GUZMÁN BRITO (2005) pp. 53-81.

difusos, como las habilidades, las estructuras, procesos y culturas organizacionales¹⁵⁷, hasta otros que son más concretos, como las patentes y las marcas, los derechos de autor, las listas de correos, contratos de exclusividad, acuerdos de regalías, trabajos en desarrollo, diseños, entre otros¹⁵⁸.

Actualmente, de todos esos activos intangibles, solamente se registran en la contabilidad los que cumplen ciertos requisitos, que podemos resumir en identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros¹⁵⁹.

Es relevante lo indicado, porque existen diferencias ostensibles entre estos conceptos contables y nuestras normas fiscales. Así, por ejemplo, para las reglas contables y financieras es suficiente el control sobre el activo para que sea contabilizado, mientras que nuestras normas fiscales exigen el dominio sobre el mismo¹⁶⁰.

Dicho lo anterior, debemos poner atención a convenios como el celebrado con España, sobre el cual la administración chilena ha señalado que el artículo 12(3) habría sido redactado intencionalmente de una manera más amplia que la norma respectiva del *Modelo* de la OCDE, con la finalidad de extender el concepto de regalías a pagos por el uso, o del derecho a uso, de bienes intangibles que compartan una o más características en común con aquellos expresamente mencionados en la misma norma.

En concreto, la Administración sostuvo que “debe entenderse que el Artículo 12(3) incluye los pagos por el uso, o derecho de uso, de cualquier bien intangible o inmaterial que en virtud del intelecto humano sea susceptible de apreciación pecuniaria y cuyo uso se puede ceder a cambio de una cantidad que las partes convengan, cualquiera que sea su forma de cálculo o periodicidad. Algunos ejemplos de intangibles cubiertos por la norma han sido mencionados en el Oficio 2.494 de 2016: derechos de obtentores de nuevas variedades vegetales, derechos de imagen, nombres u otros atributos de la personalidad y el derecho a beneficiarse de la clientela y la ubicación de un establecimiento comercial («derecho de llaves»)”¹⁶¹.

Como se puede apreciar, en ese caso se calificarían como regalías conceptos que van más allá de aquellos elementos que son asimilables a los derechos de autor y los privilegios de los inventores, como es el caso del derecho de llaves. También se debe recordar que esa calificación solamente aplica para los efectos del respectivo convenio, es decir, sirve para distribuir la potestad fiscal entre los países, establecer límites en las tasas y disponer la acreditación de impuestos pagados, pero no altera la tributación interna.

9.2. Contratos de regalías mineras celebrados entre privados

Teniendo en cuenta lo explicado en el párrafo anterior, vale la pena dedicar unas líneas a los acuerdos sobre regalías mineras en los que no está involucrado el Estado, es decir, en aquellos que son acordados por privados.

En la industria de la minería existen pactos de regalías celebrados entre privados, los que tienen una infinidad de particularidades y complicaciones propias de una materia altamente especializada¹⁶², lo que ha llevado a la creación de diversos modelos para tratar de facilitar estas complejas contrataciones¹⁶³. Si es posible plantear una definición de este tipo de contratos, al menos en su forma más simple, diríamos que en ellos se establece que el dueño de la propiedad minera tendrá derecho a recibir un pago en dinero o a recibir una porción de los minerales extraídos de parte de quien opera la mina.

Si bien en estos contratos se emplea el término regalía, ella no corresponde a la remuneración por el uso de una cosa intelectual, sino que sería una forma de remuneración

¹⁵⁷ BRYNJOLFSSON *et al.* (2002) p. 137.

¹⁵⁸ LIN y TANG (2009) p. 679.

¹⁵⁹ El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad adoptó el año 2001 la NIC 38, sobre activos intangibles.

¹⁶⁰ Oficio SII N° 2.588, de 1992.

¹⁶¹ Oficio SII N° 125, de 2018.

¹⁶² HARRIES (1996) pp. 354-381.

¹⁶³ GRACE y BASSETT (2015) pp. 34-58.

por explotar un recurso natural ajeno, por lo que la conclusión a la que llega el Servicio de Impuestos Internos respecto de la calificación de dichos llama la atención.

Así, considerando que, por un lado, nos referimos a acuerdos de privados respecto de la extracción de minerales y, por otro lado, las concesiones mineras no se rigen por las leyes sobre derechos de autor ni sobre propiedad industrial, no parecen ser asimilables a las reglas del derecho de autor o de la propiedad industrial a dichas normas, entre otros motivos, porque los minerales de una pertenencia son finitos, de manera que no se trata de autorizaciones respecto de cosas que tienen una capacidad prototípica, que la hace reproducibles con independencia del titular de los correspondientes derechos y privilegios.

A pesar de ello, la administración fiscal nacional ha sostenido de manera reiterada que bajo el convenio con el Reino Unido “el pago por el derecho de uso de una concesión minera dentro del concepto amplio de regalía del párrafo 3 del artículo 12 del Convenio, siempre y cuando el pago sea por el derecho de uso de este intangible y, en consecuencia, no implique una transferencia de la propiedad sobre dicho intangible”¹⁶⁴.

9.3. Compilaciones y transmisiones de obras ajenas

En este punto, es necesario hacer presente que la Administración fiscal nacional ha tenido problemas para conceptualizar la protección que la Ley N° 17.336 hace de lo que, en rigor, son recopilaciones o formas de exhibición y difusión de obras ajenas.

El primer caso que da cuenta de lo dicho, corresponde a las bases de datos¹⁶⁵, por cuyo acceso se paga una licencia¹⁶⁶. En el segundo, encontramos la fijación y la reproducción de emisiones de los organismos de radiodifusión y televisión¹⁶⁷.

Sobre las señales de televisión, si bien las interpretaciones de la autoridad concluyen que se tratan de pagos efectuados en virtud de lo dispuesto en la Ley N° 17.336, se llega a esa conclusión por caminos un tanto tortuosos, en los que se asimila la reproducción de señales de televisión a las películas y otros medios audiovisuales, lo que, en rigor, es incorrecto, debido a que las señales de televisión han sido expresamente protegidas por el derecho de autor¹⁶⁸, por lo que la retransmisión de una señal de televisión extranjera¹⁶⁹ efectuada sin autorización de su titular es una infracción a la Ley sobre Propiedad Intelectual y, por lo mismo, el pago por la licencia para efectuar la retransmisión es una regalía.

En el caso de las bases de datos, desde que ellas se incorporaron entre las obras protegidas por el derecho de autor¹⁷⁰, el Servicio de Impuestos Internos ha sido vacilante. Así, las llamó

¹⁶⁴ Oficio SII N° 904, de 2023. En el mismo sentido Oficio SII N° 2.876, de 2019, que se fundaría en lo sostenido en el Oficio SII N° 1.773, de 1999, que concluyó que un contrato de *net smelter return* sería un “activo intangible”.

¹⁶⁵ Artículo 3 N° 17 de la Ley N° 17.336, de 1970.

¹⁶⁶ Oficios SII N° 1.833, de 2016; N° 280, de 2010; N° 2.394, de 2008; N° 685, de 1985 y N° 3.477, de 2009.

¹⁶⁷ Art. 69 de la Ley N° 17.336, de 1970.

¹⁶⁸ Sin referirse al art. 69 de la N° 17.336, de 1970, aplicable al caso, el SII dijo que “del abanico de obras protegidas por derechos de autor que la Ley N° 17.336, de 1970, reconoce, se encuentran expresamente contemplados el derecho a emitir por televisión y distribuir obras audiovisuales producidas por la televisión [Artículo 3(5) y (8); y Artículo 18 (a)(d) y (e) de la Ley N° 17.336, de 1970]. Cabe destacar, además, que algunas de las obras susceptibles de emitirse y distribuirse por televisión, están explícitamente mencionados en el Artículo 12(3) del Convenio con España, como las películas y otros medios de reproducción de imagen y sonido”. Oficio SII N° 125, de 2018. Algo similar ocurre en el Oficio SII N° 3.193, de 2019.

¹⁶⁹ Respecto de la retransmisión simultánea de las señales abiertas de la televisión nacional se presentan aspectos particulares que no es del caso analizar para efectos de nuestro estudio, más que para indicar que la ley trató de resolver problemas que daban paso a litigios entre las empresas de televisión abierta con los operadores de televisión por cable, creado la institución de la retransmisión consentida, que fue intensamente discutida por el parlamento. *EGEDA con VTR* (2020), *Televisión Nacional de Chile y otro con VTR* (2013) e *Historia de la Ley N° 20.750* pp. 30, 146-149, 227, 309-315, 328-339, 359, 364, 371-372, 382-388, 1911, 1912-1913, entre otras.

¹⁷⁰ Ley N° 19.912, de 2003.

servicios no licenciados¹⁷¹. En otra ocasión, correctamente, dijo están expresamente protegidas¹⁷². También creyó que, si se trataba de una base de datos de libros, eran una biblioteca digital¹⁷³. Recientemente ha dicho que son el acceso a bases de datos son servicios digitales¹⁷⁴. Previamente y posteriormente al cambio legal, afirmó que se trataba de procesamiento automático de datos¹⁷⁵. Como se puede apreciar, esta multiplicidad de opiniones puede provocar inseguridad jurídica.

9.4. Licencias para la explotación comercial de las obras

Sobre esta materia, existe una coincidencia entre lo que ha sostenido la administración fiscal nacional y lo indicado en los comentarios la *Modelo* de la OCDE, debido a que se entiende por regalía el pago de licencias para explotar comercialmente las obras e invenciones protegidas.

De esta manera, la autoridad, refiriéndose a las licencias para utilizar obras cinematográficas, ha señalado que, en vista de lo indicado en los referidos comentarios, los “pagos constituyen una regalía si en ausencia de esa licencia adquirida se produciría una violación de la legislación relativa a derechos de autor”¹⁷⁶.

En el caso de pagos hechos por un residente en Chile un residente en España por concepto de derechos por la impresión, el Servicio de Impuestos Internos dijo que si el “material técnico cuya propiedad intelectual pertenece a la sociedad española”¹⁷⁷, el pago se calificaba como regalías. A eso agregó que, el solo hecho de que ambas sociedades fueran controladas por una compañía italiana “no es razón suficiente para considerar que el referido beneficiario efectivo tiene un establecimiento permanente en el Estado del que proceden los cánones o regalías”¹⁷⁸.

9.5. Las importaciones de productivos asociados a una marca

El Servicio de Impuestos Internos consideró que en el caso del convenio celebrado con Reino Unido un pago por “manufacturar productos; importar productos para venderlos en el período que indica el contrato y usar la marca comercial del licenciador” correspondía a una regalía, en particular, por el uso de una marca¹⁷⁹.

Si bien la manufactura y el uso de una marca corresponden a pagos por regalías conforme a nuestro derecho, ello no es así en el caso de un pago en el que se autorice a importar, debido a que en nuestro sistema jurídico aplica el agotamiento del derecho de marca¹⁸⁰.

Lo anterior implica que sería necesario analizar el contenido del respectivo acuerdo para poder calificarlo conforme a nuestro derecho, considerando que no es necesaria la autorización del titular de la marca para importar bienes legítimamente producidos con ella en el extranjero¹⁸¹.

9.6. Licencias de uso

Debido a la generalización del programa computacional como servicio, en el que el usuario accede a una copia de la obra protegida situada en los servidores del licenciante, cada vez es más común que las autorizaciones sobre programas computacionales se limiten al uso

¹⁷¹ Oficio SII N° 1.833, de 2016.

¹⁷² Oficio SII N° 280, de 2010.

¹⁷³ Oficio SII N° 2.394, de 2008.

¹⁷⁴ Oficio SII N° 1.147, de 2023.

¹⁷⁵ Oficios SII N° 685, de 1985 y N° 3.477, de 2009.

¹⁷⁶ Oficio SII N° 219, de 2010.

¹⁷⁷ Oficio SII N° 1.365, de 2022.

¹⁷⁸ Oficio SII N° 1.365, de 2022.

¹⁷⁹ Oficio SII N° 605, de 2015.

¹⁸⁰ Ley N° 19.996, de 2005.

¹⁸¹ ÁLVAREZ ENRÍQUEZ (2006) pp. 331-356.

del mismo, sin que se permita acceso a los códigos fuente, que es lo que antiguamente posibilitaba hacer modificaciones al programa licenciado sin una participación necesaria del titular, lo que en la práctica implicaba la creación de obras derivadas¹⁸². Considerando que estas licencias de uso no se consideran regalías, a pesar de que, en rigor, ellas correspondan a formas de explotación de la propiedad intelectual, es importante destacar que, tanto para la OCDE como para la ONU, las licencias que se limitan al uso son beneficios empresariales¹⁸³.

En el caso del convenio con Reino Unido, el SII, ajustando su interpretación a los comentarios de la OCDE¹⁸⁴ y de la ONU¹⁸⁵, señaló que, “si los derechos adquiridos, sólo permiten al adquirente el uso del programa y se le autoriza (por ley o licencia) por ejemplo, copiarlo en el disco duro de un computador, lo que se cede en este caso es inherente a la naturaleza del programa y constituye una operación esencial en la utilización del mismo, pero no se cede el derecho a explotar económicamente el programa. En este caso se estima que no se está en presencia de una regalía”¹⁸⁶.

Empleando el concepto de estándar de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que es especial y no se condice con el sentido natural y obvio del término, señala que si “los derechos que se transfieren están limitados a aquellos necesarios para permitir el funcionamiento del programa en las computadoras (copiarlo en el disco duro) para uso de una empresa, un profesional o un particular pero la reproducción o cualquier modificación con cualquier otro fin no está autorizada y en especial no se permite su explotación comercial, razón por la cual los pagos que se efectúen para adquirir ese producto deben tratarse como beneficios o utilidades empresariales, regulados por el artículo 7 de cada convenio”¹⁸⁷.

Respecto del convenio celebrado con Irlanda, curiosamente estima que el protocolo dispone una excepción al artículo 12, y que por ello “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”, tras eso agrega que esta regla “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”¹⁸⁸.

Luego, al pronunciarse respecto del convenio con Brasil, se aparta de la posición anterior, al indicar que “la cesión del uso de un derecho intangible que queda comprendido dentro de la definición de regalías contemplado en el artículo 12 del referido convenio, teniendo el Estado de donde provienen las cantidades que se pagan, en este caso Chile, el derecho a gravarlas con una tasa que no puede exceder de 15% del importe bruto pagado, cuando el beneficiario efectivo de tales cantidades sea un residente del otro Estado. Sin embargo, por tratarse un software estándar, como se explicó en la letra a) del numeral 2 anterior, correspondería aplicar la exención prevista en el inciso primero, del artículo 59 de la LIR”¹⁸⁹.

Si bien, en la práctica, el resultado finalmente es el mismo que el que se obtiene bajo la interpretación del convenio con Reino Unido, que se conforma con los comentarios de la OCDE y de la ONU, ello solamente ocurre debido a que la ley interna no afecta esas partidas. Es decir, bastaría que la ley interna cambiara para que quedara en evidencia un problema respecto de la interpretación de este convenio.

¹⁸² Ejemplos públicos de este tipo de acuerdos los podemos encontrar en el sitio de la Security and Exchange Commission. SEC (Sin fecha a). y SEC (Sin fecha b).

¹⁸³ OCDE (2019) pp. 282-283 y 284-285.

¹⁸⁴ OCDE (2019) pp. 282-283 y 284-285.

¹⁸⁵ OCDE (2019) pp. 283 y 284-285.

¹⁸⁶ Oficio SII N° 270, de 2009.

¹⁸⁷ Oficio SII N° 270, de 2009.

¹⁸⁸ Oficio SII N° 2.243, de 2014.

¹⁸⁹ Oficio SII N° 2.058, de 2013.

9.7. Licencias para distribuir programas computacionales

Uno de los problemas que ha quedado en evidencia en las interpretaciones que se refieren a los acuerdos sobre distribución de programas computacionales, es que tanto la OCDE¹⁹⁰ como la ONU¹⁹¹ consideran que, si los derechos que se conceden se limitan a aquellos necesarios para distribución de copias del programa, sin derechos a reproducirlo, estamos ante un contrato de intermediación, por lo que el distribuidor no se considera explotador del programa y, por lo mismo, los pagos se califican como beneficios empresariales regidos por el artículo 7.

En el convenio con Irlanda se califica como regalía la “compra” de licencias por parte de una empresa de capacitación chilena a un proveedor residente en Irlanda. Entendiendo que, en rigor, la calificación correcta del acuerdo no es de venta, sino que se autorizaría sublicenciar en Chile los cursos impartidos en línea mediante un programa computacional, vemos que el SII se aparta de los comentarios de ambas organizaciones al sostener que “sería aplicable lo dispuesto en la letra b) del párrafo 2 del artículo 12 del mismo, conforme al cual Chile podrá gravar los pagos, pero el impuesto no podrá exceder del 10% del importe bruto”¹⁹².

Sin perjuicio de lo anterior, vale la pena recordar en este caso que, de estar gravados los pagos anteriores con el impuesto adicional, ellos estarían exentos del IVA¹⁹³, sin perjuicio de que las prestaciones educacionales, sin importar como se impartan, están siempre exentas de ese último gravamen¹⁹⁴.

Respecto del convenio con Irlanda, como vimos antes, el SII considera que el protocolo establecería una excepción y, por ello, “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”¹⁹⁵.

En el caso del convenio con España, señaló que como este último país no adhiere a la interpretación que figura en los párrafos 14, 14.4, 15, 16 y 17.1 a 17.4 de los comentarios, y Chile no expresó su desacuerdo al respecto, los pagos relativos a 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 (excepto los pagos por el derecho de distribución de copias de aplicaciones informáticas estandarizadas que no comporte el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción) como si los mismos corresponden a una aplicación –software– adquirida para uso empresarial o profesional del comprador, siendo, en este último caso, software no absolutamente estándares sino adaptadas de algún modo para el adquirente”¹⁹⁶.

Luego parece ignorar, no solo los comentarios de la ONU y de la OCDE, sino que también el oficio anterior al señalar que “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. De acuerdo a la letra b) del artículo 12 del Convenio, la tasa aplicable es del 10% del importe bruto de los cánones o regalías”¹⁹⁷.

En el caso del convenio con Francia, de la misma forma, ignora completamente con comentarios de ambas organizaciones internacionales al indicar que “las remesas que pueden quedar comprendidas dentro del artículo 12 del CDT son aquellas que se realizan en virtud del pago por regalías, entre las cuales se concede el derecho de distribución (y posterior uso

¹⁹⁰ OCDE (2019) pp. 283-284.

¹⁹¹ OCDE (2019) pp. 283-284.

¹⁹² Oficio SII N° 593, de 2022.

¹⁹³ Oficio SII N° 2.565, de 2022.

¹⁹⁴ Oficio SII N° 593, de 2022.

¹⁹⁵ Oficio SII N° 2.243, de 2014.

¹⁹⁶ Oficio SII N° 2.887, de 2012.

¹⁹⁷ Oficio SII N° 606, de 2015.

por un tercero) de la licencia de software, no pudiendo considerarse dentro de dichas rentas aquellas que dicen relación con la diferencia generada por la reventa, y que constituyen un ingreso para el vendedor residente en Chile”¹⁹⁸.

En el convenio con China la autoridad fiscal nacional también sostiene que el artículo 12(3) “incluye dentro del concepto de regalía a los pagos por el uso de cualquiera de los derechos de autor que la Ley de Propiedad Intelectual de Chile reconoce, los cuales incluyen expresamente el derecho de distribución sobre los programas computacionales (Ley N° 17.336, Artículos 3 N°16 y 18 letra e)”¹⁹⁹.

9.8. Cesiones parciales y cesiones totales de programas computacionales

En relación con las cesiones del derecho patrimonial de autor y de los privilegios industriales, como vimos antes, el cesionario no reconoce dominio ajeno respecto de su derecho y, por lo mismo, no estamos ante autorizaciones para usar derechos ajenos, que es la esencia de esta materia.

Debemos ahora hacernos cargo de los comentarios a los modelos de la OCDE y de la ONU respecto de las cesiones totales y parciales de derechos de autor y privilegios industriales.

En ambos casos, estas instituciones internacionales sostienen que, en principio, las enajenaciones parciales pueden ser consideradas regalías²⁰⁰. Sin embargo, agregan que, si esa enajenación implica la transferencia de una propiedad distintiva y específica –indicando que ello es más probable en el caso de una enajenación limitada a un espacio geográfico que una restringida en el tiempo– la transacción no se califica como una regalía, al corresponder a una ganancia de capital, clasificada en el artículo 13 de los modelos de ambas organizaciones²⁰¹.

Al respecto, Chile parece no tener grandes desviaciones respecto de esto. Así, de manera general ha señalado que la “consecuencia jurídica de la cesión total de los derechos del programa es una enajenación y no puede ser una regalía de acuerdo al artículo 12 de los Convenios”²⁰².

Esa diferencia también la hace en el caso del convenio celebrado con Francia, donde dijo que “si los pagos efectuados tienen por objeto adquirir parcialmente los derechos de autor (sin que el autor o cedente enajene su derecho de propiedad intelectual) y ellos se efectúan a cambio del derecho a explotar los derechos (incluso parcialmente) de la producción cinematográfica, dichos pagos constituyen una regalía si en ausencia de esa licencia adquirida se produciría una violación de la legislación relativa a derechos de autor”²⁰³.

9.9. Obras a pedido

Otro aspecto importante que abordan los convenios y vale la pena comentar, son los casos en los que, al momento de celebrarse el acuerdo, aún no existen los bienes protegidos por la Ley sobre Propiedad Industrial o el conocimiento objeto del contrato, ya que, conforme a la posición de la OCDE, la calificación que corresponde a la prestación conforme a los convenios es de servicio y no de regalía²⁰⁴.

No es fácil distinguir entre las licencias, las ventas y el arrendamiento de servicios, problema que se extiende a las regalías de los convenios. A modo de ejemplo, para efectos de tributación interna, la administración en una ocasión señaló que un contrato para la toma

¹⁹⁸ Oficio SII N° 2.622, de 2019.

¹⁹⁹ Oficio SII N° 124, de 2018.

²⁰⁰ OCDE (2019) p. 282.

²⁰¹ OCDE (2019) p. 284

²⁰² Oficio SII N° 270, de 2009.

²⁰³ Oficio SII N° 219, de 2010.

²⁰⁴ OCDE (2019) pp. 278-279.

de fotografías correspondía a una venta, mientras que en otra dijo que era un arrendamiento de servicios, primando en este último caso el Manual del SII está última calificación²⁰⁵.

Dicho lo anterior, es meritorio un pronunciamiento sobre el convenio con Paraguay donde, en el caso, se encargaba un programa computacional del cual se hacía dueño quien realizaba el pedido.

Al respecto, se calificó la prestación como beneficio empresarial, lo anterior se explicaría debido a que primaría la naturaleza de servicio por sobre la cesión, al entenderse por ley cedidos a quien encargó el programa²⁰⁶, lo que ocurre sin necesidad de formalidad alguna.

Al efecto, se dijo que “en el caso específico que plantea el contribuyente, se desprende del contrato cuya copia acompaña, que la empresa residente en Chile enajena el total de los derechos sobre el programa a la empresa residente en Paraguay, lo que de acuerdo a los criterios antes reseñados implica que se trata de una renta o beneficio empresarial que solo se puede someter a imposición en el Estado Contratante donde reside la empresa que percibe o devenga la renta, en este caso Chile, salvo que la empresa tenga en el otro país un establecimiento permanente y que la renta pueda ser atribuida a ese establecimiento permanente”²⁰⁷.

9.10. Conocimientos secretos

Para evitar repeticiones, referiremos al lector a lo expuesto por Ramwell Bustamante sobre los conocimientos secretos que, de manera muy resumida, da cuenta de que la Administración fiscal ha tendido a confundir los servicios difíciles o complejos con los contratos sobre conocimientos secretos, coloquialmente llamados *know-how*²⁰⁸, lo que es una muestra de los severos problemas que tiene la autoridad para comprender estas materias.

10. CONCLUSIÓN

A modo de conclusión, si bien Chile dice seguir tanto el modelo de la ONU como el de la OCDE en materia de convenios sobre doble tributación, se aparta de ambos en materia de regalías, sin que en su momento hiciera las reservas pertinentes, lo que dificulta tremendamente interpretar dichos instrumentos, debido a que se espera que, actuando de buena fe, nuestro país hiciera presentes las discrepancias que tuviera respecto del modelo.

Debido a que las desviaciones se producen respecto de materias importantes, como es el caso de los distribuidores de programas computacionales, la única manera mediante la cual sería posible comprobar que la autoridad nacional competente negoció algo que, en rigor, se parta de ambos modelos, es recurriendo a los procedimientos administrativos y judiciales que obligan a las autoridades a transparentar documentos que, como se ha resuelto en este caso, son públicos, debido a que carecen de cualquier tipo de deber de reserva.

La importancia de conocer las negociaciones radica en el hecho de que, en materia de regalías, los países miembros de la OCDE fueron modificando los comentarios en vez de alterar el texto del artículo 12 del Modelo, para ir dando cuenta en esos documentos preparatorios del resultado de sus negociaciones.

En algunos de los casos examinados, lo único que evitaría que las desviaciones observadas en interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos causen algún tipo de conflicto –por lo menos en el evento que sus declaraciones de haber negociado algo completamente diferente a lo previsto en los modelos de la ONU y la OCDE no coincida con la realidad– es el hecho de que el impuesto adicional no se aplica a los programas computacionales estándar, concepto definido por la Ley sobre Impuesto a la Renta nacional en función de los derechos que concede la licencia respectiva.

²⁰⁵ FLÓREZ FLÓREZ (1967) p. 14.

²⁰⁶ Art. 8 de la Ley N° 17.336, de 1970.

²⁰⁷ Oficio SII N° 490, de 2011.

²⁰⁸ RAMWELL BUSTAMANTE (2021) pp. 119-142.

Adicionalmente, debido a que Chile no expresa las interpretaciones de cada convenio de manera detallada mediante circulares, no el congreso le exige a la autoridad fiscal explicaciones pormenorizadas de los tratados sobre doble tributación internacional que aprueba, sin los documentos preparatorios que dan cuenta de las negociaciones de cada convenio, es imposible corroborar la veracidad de las conclusiones a las que llega el Servicio de Impuestos Internos en materia de regalías.

Sin perjuicio de lo dicho, respecto de algunos puntos, como hasta cierto punto ocurre con las ganancias de capital y con la creación de obras a pedido, el Servicio de Impuestos Internos no parece desviarse de las posiciones de la ONU y la OCDE.

11. BIBLIOGRAFÍA

- ALFONSO, Paulino (1892). *De la interpretación de la ley. (Explicación del párrafo IV del Título Preliminar del Código Civil)*. Santiago: Imprenta Cervantes.
- ALTAMIRANO SANTIBÁÑEZ, Julia (2019). Programa computacional como servicio y el IVA. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 6, 7-27.
- ÁLVAREZ ENRÍQUEZ, Carmen Paz (2006). Importaciones paralelas y agotamiento de derechos en la jurisprudencia chilena. En MORALES ANDRADE, Marcos (Ed.), *Temas actuales de propiedad intelectual. Estudios en homenaje a la memoria del profesor Santiago Larraguibel Zavala* (pp. 331-356). Santiago: AbeledoPerrot-LegalPublishing.
- ARGINELLI, Paolo (2018). Open Issues in the Application of the Interest and Royalty Directive Payments. En MAISTO, Guglielmo (Ed.), *Taxation of Intellectual Property Under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties* (pp. 51-94). Amsterdam: IBFD.
- AVERY JONES, John (2002). Some thoughts on article 3(2). En *Liber amicorum Luc Hinnekes* (pp.1-8). Bruselas: Emile Bruylant.
- AYRANCI, Zehra Betul (2017). Right of Publicity of Athletes in the United States & Europe. *Entertainment and Sports Lawyer*, 33 (4), 61-75.
- BROW, Patricia (2018). Transfer of Intangibles under Tax Treaties (Although all the Fun Stuff is in the Transfer Pricing Guidelines). En MAISTO, Guglielmo (Ed.), *Taxation of Intellectual Property Under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties* (pp. 161-182). Amsterdam: IBFD.
- BRYNJOLFSSON, Erik; HITT, Lorin M. y YANG, Shinkyu (2002). Intangible Assets: Computers and Organizational Capital. *Brookings Papers on Economic Activity*, 2002 (1), 137-181.
- BUHLER, Ottmar (1968). *Principios de derecho internacional tributario*. (Trad. Fernando Cervera Torrejón). Madrid: Editorial de Derecho Financiero (Original en alemán, 1958).
- BUITRAGO, Esperanza y FORCADA, Carlos (2011). Know-how, asistencia técnica y software en la definición del artículo 12 de los Convenios para evitar la doble imposición. En PLAZAS VEGA, Mauricio (Ed.), *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci* (pp. 128-129) (Vol, IV). Bogotá: Temis.
- CANTUARIAS RUBIO, Rocío; MATUS FUENTES, Marcelo; MONTECINOS ARAYA, Jorge y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2021). Legislar sin datos. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 8, 157-171.
- CLARO SOLAR, Luis (1942). *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado. De las personas (2ª ed.) (Tomo I)*. Santiago: Establecimiento Poligráfico Roma.
- CORTÉS ROSSO, Mauricio (2012). *Patentes de invención. Aspectos jurídicos*. Santiago, AbeledoPerrot-Thomson Reuters.

- DAUDÉ, Mathieu (2018). France. En MAISTO, Guglielmo (Ed.), *Taxation of Intellectual Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties* (pp. 383-417). Amsterdam: IBFD.
- DE BROE, Luc (2007). *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Amsterdam: IBFD.
- Directorate-General for Taxation and Customs Union (2011). *Summary report of the responses received. Commission's consultation on double taxation conventions and the internal market: factual examples of double taxation cases*.
- ECHEVERRÍA PÉREZ, Guillermo (1969). *Impuesto adicional en la nueva Ley de Impuesto a la Renta*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- FAVALE, Marcella (2014). Death and Resurrection of Copyright between Law and Technology. *Information & Communications Technology Law*, 23 (2), 117-135.
- FLÓREZ FLÓREZ, Pelayo (1967). *Jurisprudencia de Impuestos Internos en materia de compraventas: (Ley 12.120)*. Santiago: Editorial Universitaria.
- FURUSETH, Eivind (2018). *The Interpretation of Tax Treaties in Relation to Domestic GAARs*. Amsterdam: IBFD.
- GARCÍA-HUIDOBRO AMUNÁTEGUI, Vladimir (1992). *Legislación sobre propiedad industrial*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- GRACE, John y BASSETT, Robert (2015). The AMPLA model minerals royalty agreements: securing fair deal. *Journal of Energy and Natural Resources Law*, 33 (1), 34-58.
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (2005). *Estudios dogmáticos de derecho civil*. Valparaíso: Ediciones Universitarias de Valparaíso.
- HARRIES, Carl K. J. (1996). Mining royalty agreements between private parties: the relationship between payor and recipient. *Journal of Energy & Natural Resources Law*, 14 (3), 354-381.
- HERRERA SIERPE, Dina (2008). Transmisión de los derechos de autor y de los derechos conexos. Actos y contratos, cesión de derechos. *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae*, (12), 383-397.
- HERRERA SIERPE, Dina (2012). *Propiedad intelectual y derechos de autor (2ª ed.)*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- KOEPSSELL, David y SMITH, Barry (2014). Beyond Paper. *The Monist*, 97 (2), 222-235.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm (1978). *Derecho tributario. Parte general*. (Trad. Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavea). Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas (Original en alemán, 1973).
- LANG, Michael (2008). Conflicts of Qualification and Double Non-Taxation. *Bulletin for International Taxation*, (5/6), 2004-2007.
- LANG, Michael (2013). *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions (2ª ed.)*. Viena: Linde-IBFD.
- LARRAGUIBEL ZAVALA, Santiago (1979). *Derecho de autor y propiedad industrial*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- LARREA RICHERAND, Gabriel (1992). Los contratos individuales de venta, cesión o licencia en derecho de autor, en Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile, En Organización de la Propiedad Intelectual y Universidad de Chile. Facultad de Derecho (eds.), *VII Congreso internacional sobre protección de los derechos intelectuales (del autor, el artista y el productor)* (pp,209-230). Santiago: OMPI.

- LIN, Grace T. R. y TANG, Jerry Y. H. (2009). Appraising Intangible Assets from the Viewpoint of Value Drivers. *Journal of Business Ethics*, 88 (4), 679-689.
- LLANOS MANSILLA, Hugo (2009). *Teoría y práctica del derecho internacional público. Introducción y fuentes (4ª ed.) (Tomo I)*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo (2018). Article 12 OECD/UN Models: Definition of Royalties and “Overlapping” between Article 7, 12 and 13. En MAISTO, Guglielmo (Ed.), *Taxation of Intellectual Property Under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties* (pp. 117-143). Amsterdam: IBFD.
- MASSONE PARODI, Pedro (2013). *Principios de derecho tributario (3ª ed.) (Tomo I)*. Santiago: Thomson Reuters.
- Ministerio de Hacienda (1977). *Reforma tributaria*. Santiago: Talleres Gráficos de Gendarmería.
- NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto. (2007). El derecho a la propia imagen como derecho fundamental implícito: fundamentación y caracterización. *Ius et Praxis*, 13 (2), 245-285.
- NOGUEIRA MUÑOZ, Pablo (2010). *El derecho a la propia imagen*. Santiago: Librotecnia.
- OCDE (2019). *Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada 2017*. (Trad. Instituto de Estudios Fiscales) Paris: OECD Publishing. (Original en inglés, 2017).
- OECD. (2007). *C (2007) 100 FINAL, Roadmap for the Accession of Chile to the OECD Convention*.
- ONU (2011). *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*.
- PAIVA HANTKE, Gabriela (1991). *Aspectos jurídicos y económicos de la transferencia de tecnología*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- PIEDRABUENA RICHARD, Enrique (1970). *Impuesto adicional a la renta sus diversos tipos*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- PUELMA ACCORSI, Álvaro (2002). *Contratación comercial moderna*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- RAMWELL BUSTAMANTE, Carlos (2021). San Francisco Investment S.A. con Servicio de Impuestos Internos acerca del secreto empresarial. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 9, 119-142.
- RENCORET BRAVO, Álvaro (1975). *El impuesto sobre la renta*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- ROHATGI, Roy (2008). *Principios básicos de tributación internacional*. Bogotá: Legis.
- SÁEZ, Raúl (2010). La OCDE y el ingreso de Chile. *Estudios Internacionales*, 43 (166), 93–112.
- SANDOVAL LÓPEZ, Ricardo (2020). *Derecho comercial (Tomo XII) (Vol. 2)*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- SASSEVILLE, Jacques (2018). Source vs Residence Taxation of Royalties: A Historical Perspective. En MAISTO, Guglielmo (Ed.), *Taxation of Intellectual Property Under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties* (pp. 97-115). Amsterdam: IBFD.
- SCHMID, Florian (2018). Germany. En MAISTO, Guglielmo (Ed.), *Taxation of Intellectual Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties* (pp. 419-466). Amsterdam: IBFD.

- SELAMÉ MARCHANT, Francisco (2022). La desjuridización del Derecho Tributario Chileno. Un grave problema que atender. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 12, 143-152.
- TADMORE, Niv (2008). Royalties (Article 12 OECD Model Convention). En LANG, Michael (Ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives* (pp. 107-128). Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- TAPIA C., Javier (2005). Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el Estado y los contribuyentes. *Revista Chilena de Derecho*, 32(2) 329-362.
- UKMAR, Victor (2012). Double Taxation Conventions. En AMATUCCI, Andrea (Ed.), *International Tax Law* (pp. 161-193). Bedfordshire: Wolters Kluwer.
- VALTA, Matthias (2018). Taxation of Intellectual Property (IO) in Domestic Tax Law. En MAISTO, Guglielmo (Ed.), *Taxation of Intellectual Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties* (pp. 3-16). Amsterdam: IBFD.
- VARGAS CARREÑO, Edmundo (2012). *Derecho internacional público. De acuerdo a las normas y prácticas del siglo XXI*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016a). La despenalización de la simulación por la Ley N°20.780. *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, (16), 223–276.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016b). *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Santiago: Libromar.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019). La propiedad industrial y la tributación de los no residentes. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 6, 69-72.
- VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2017). La deuda histórica con los principios superiores de la tributación. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 1, 37-47.
- VOGEL, Klaus (1986). Double Tax Treaties and Their Interpretation. *International Tax & Business Lawyer*, 4 (1), 1-85.

Textos normativos

Código Civil.

Código de Derecho Internacional Privado.

Código Tributario.

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Canadá, suscrito el 21 de enero de 1998.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Colombia, suscrito el 21 de enero de 1998.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y México, suscrito el 17 de abril de 1998.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Ecuador, suscrito el 26 de agosto de 1999.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Polonia, suscrito el 10 de marzo de 2000.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Brasil, suscrito el 3 de abril de 2001.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Perú, suscrito el 8 de junio 2001.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Noruega, suscrito el 26 de octubre de 2001.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Corea, suscrito el 18 de abril de 2002.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Dinamarca, suscrito el 20 de septiembre de 2002.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Croacia, suscrito el 24 de junio de 2003

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y España, suscrito el 7 de julio de 2003.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Reino Unido, suscrito el 12 de julio de 2003.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Nueva Zelanda, suscrito el 10 de diciembre de 2003.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Francia, suscrito el 7 de junio de 2004.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Suecia, suscrito el 4 de junio de 2004.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Malasia, suscrito el 3 septiembre de 2004.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Rusia, suscrito el 19 de noviembre de 2004.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Irlanda, suscrito el 2 junio de 2005.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Portugal, suscrito el 7 julio de 2005.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Paraguay, suscrito el 30 de agosto de 2005.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Tailandia, suscrito el 8 septiembre de 2006.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Bélgica, suscrito el 6 de diciembre de 2007.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Suiza, suscrito el 2 de abril de 2008.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Australia, suscrito el 10 de marzo de 2010.

Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Estados Unidos de América, suscrito el 4 de febrero de 2010.

Decreto N° 381, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado el 22 de junio de 1981.

Decreto Supremo N° 997, de Hacienda, publicado el 11 de noviembre de 2006.

Decreto Supremo N° 144, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado el 26 de agosto de 2010.

Ley N° 17.336, publicada el 2 de octubre de 1970.

Ley N° 19.039, publicada el 25 de enero de 1991.

Ley N° 19.342, publicada el 3 de noviembre de 1994.

Ley N° 19.912, publicada el 4 de noviembre de 2003.

Ley N° 19.996, publicada el 11 de marzo de 2005.

Ley N° 20.780, publicada el 29 de septiembre de 2014.

Ley N° 20.899, publicada el 8 de febrero de 2016.

Ley N° 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020.

Sentencias

Aplicaciones Computacionales SPA con SII (2014). Corte de Apelaciones de Valparaíso, 1 de agosto de 2014 (apelación), rol N° 238-2014.

Cristián Gárate González con SII (2016): Consejo para la Transparencia, 1 de febrero de 2016 (amparo), rol C2562-15.

EGEDA con VTR (2020). Corte Suprema, 6 de abril de 2020 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 8.177-2018.

Pirotecnia Igual S.A. con SII (2014). Corte Suprema, 13 de enero de 2014 (casación en el fondo), rol N° 2.245-2013.

Sports Club plc and others v CIR (SpC253, [2000] STC (SCD) 443).

Televisión Nacional de Chile y otro con VTR (2013). Corte Suprema, 3 de junio de 2013 (casación en el fondo), rol N° 8477-2011.

Instrucciones administrativas

Oficio Instituto Nacional de Propiedad Industrial N° 37, de 2020.

Oficio Servicio Nacional del Patrimonio Cultural N° 65, de 2021.

Circular SII N° 50, de 1993.

Circular SII N° 8, de 2007.

Circular SII N° 57, de 2009.

Circular SII N° 44, de 2016.

Circular SII N° 13, de 2022.

Manual del SII Suplemento 6(14)-8, de 1966.

Oficio SII N° 685, de 1985.

Oficio SII N° 4.383, de 1987.

Oficio SII N° 2.588, de 1992.

Oficio SII N° 2.832, de 1997.

Oficio SII N° 1.773, de 1999.

Oficio SII N° 4.842, de 2004.

Oficio SII N° 2.394, de 2008.

Oficio SII N° 270, de 2009.

Oficio SII N° 2.790, de 2009.

Oficio SII N° 3.477, de 2009.

Oficio SII N° 191, de 2010.

Oficio SII N° 219, de 2010.
Oficio SII N° 280, de 2010.
Oficio SII N° 1.221, de 2010.
Oficio SII N° 490, de 2011.
Oficio SII N° 2.887, de 2012.
Oficio SII N° 2.058, de 2013.
Oficio SII N° 2.243, de 2014.
Oficio SII N° 605, de 2015.
Oficio SII N° 606, de 2015.
Oficio SII N° 1.382, de 2016.
Oficio SII N° 1.833, de 2016
Oficio SII N° 2.494, de 2016.
Oficio SII N° 287, de 2017.
Oficio SII N° 2.228, de 2017.
Oficio SII N° 124, de 2018.
Oficio SII N° 125, de 2018.
Oficio SII N° 434, 2019.
Oficio SII N° 476, de 2019.
Oficio SII N° 1.498, de 2019.
Oficio SII N° 1.522, de 2019.
Oficio SII N° 1.984, 2019.
Oficio SII N° 2.622, de 2019.
Oficio SII N° 2.876, de 2019.
Oficio SII N° 3.193 de 2019.
Oficio SII N° 432, de 2020
Oficio SII N° 2.735, 2020.
Oficio SII N° 2.943, de 2020.
Oficio SII N° 1.449, de 2021.
Oficio SII N° 1.979, de 2021.
Oficio SII N° 2.164, de 2021.
Oficio SII N° 2.633, de 2021.
Oficio SII N° 275, de 2022.
Oficio SII N° 593, de 2022.
Oficio SII N° 978, de 2022.
Oficio SII N° 1.114, de 2022.

Oficio SII N° 1.365, de 2022.

Oficio SII N° 2.565, de 2022.

Oficio SII N° 212, de 2023.

Oficio SII N° 883, de 2023.

Oficio SII N° 904, de 2023.

Oficio SII N° 1.147, de 2023.

Otros

Congress (sin fecha). Tax Convention with Chile. Senate Consideration of Treaty Document 112-8 [en línea]. Recuperado en <https://www.congress.gov/treaty-document/112th-congress/8/document-text> [2023, 19 de mayo].

HERR, Trey (2020): *Four Myths About the Cloud* [en línea]. Washington D.C: Atlantic Council. Recuperado en <https://www.atlanticcouncil.org/wp-content/uploads/2020/09/CLOUD-MYTHS-REPORT.pdf> [2023, 19 de mayo].

HMRC (2020): *HMRC internal manual. Capital Gains Manual. Intellectual Property Rights: image rights: Sports Club* [base de datos]. Recuperado en <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-gains-manual/cg68460>. [2020, 7 de enero].

Historia de la Ley Decreto Supremo N°144 [en línea]. Santiago: Biblioteca del Congreso Nacional. Recuperado en <https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/36896/1/HLDt0144Protocolos1y2.pdf> [2023, 19 de mayo].

Historia de la Ley N° 20.750 [en línea]. Santiago: Biblioteca del Congreso Nacional. Recuperado en <https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/44899/2/HL20750.pdf> [2023, 19 de mayo].

SEC (sin fecha a). EX-10.11 5 dex1011.htm MICROSOFT MASTER SOURCE CODE AGREEMENT [en línea]. Recuperado en <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/877890/000119312505047753/dex1011.htm>. [2023, 19 de mayo].

SEC (sin fecha b). EX-10.3 4 dex103.htm SOURCE CODE LICENSE & SERVICES AGREEMENT [en línea]. Recuperado en <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1095600/000119312504210218/dex103.htm> [2023, 19 de mayo].