

TRIBUTACIÓN DE LOS SOFTWARES EN OPERACIONES TRANSFRONTERIZAS: LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA Y CONVENIOS

Francisco Ossandón Cerda

Magíster en Tributación, Universidad de Chile
Abogado, Universidad Diego Portales
Abogado en Servicio de Impuestos Internos
Colaborador CET, Universidad de Chile

Resumen: Durante las últimas décadas el uso de los softwares en operaciones transfronterizas ha aumentado considerablemente. Dada su especial naturaleza intangible, la regulación presenta importantes desafíos en tanto parte del derecho de propiedad intelectual. Esta problemática se extrapola al ámbito tributario internacional. Así, el objetivo del presente artículo es analizar la imposición directa de los softwares en este tipo de operaciones, por medio del estudio de sus principales elementos, tipos de configuraciones contractuales y las interpretaciones tanto de la OCDE como de nuestra propia administración tributaria.

Palabras claves: Tributación softwares, programas computacionales, software estándar, regalías, impuesto adicional, convenios

1. INTRODUCCIÓN

El crecimiento exponencial en el uso y desarrollo de softwares o programas computacionales¹ durante las últimas décadas no es más que una expresión simbiótica de la denominada economía digital, caracterizada por el uso de las tecnologías digitales en la comercialización de bienes y en la prestación de servicios. En un mundo globalizado como en el que habitamos actualmente, las fronteras físicas

¹ Para efectos de este artículo trataremos los conceptos de 'software' y 'programa computacional' como sinónimos.

ya no son un impedimento para acceder a diferentes mercados de manera remota y realizar actividades transfronterizas de forma más rápida y simple.

A diferencia del comercio tradicional², en la economía digital la inversión en activos intangibles desempeñan un papel primordial en la creación de valor y el crecimiento económico de las empresas. Los avances tecnológicos permiten cada vez más a las empresas desarrollar una actividad económica con una planilla mínima, sino inexistente, de personal y la creación de valor está entregada en gran medida al manejo y procesamiento de grandes volúmenes de datos (Ibáñez, 2015). Esta masificación de las plataformas digitales —gracias a internet— ha provocado la necesidad de los legisladores de hacerse cargo de los desafíos y particularidades que significan estos avances tecnológicos, para adecuar y armonizar en las distintas áreas de los ordenamientos jurídicos los cambios que suponen los adelantos (Tapia, 2020).

Desde el punto de vista tributario, la economía digital supone un desafío mayor cuando observamos que, por ejemplo, viejos principios arraigados en la tributación internacional para otorgar potestades, como son la fuente y la residencia, parecen difuminarse y perder eficacia para gravar estas actividades digitalizadas. A nivel internacional, los mayores esfuerzos por sobreponerse a parte de estas dificultades se dan en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, “OCDE”), con su plan Base Erosion Profit Shifting, (en adelante, “BEPS”). El plan BEPS fue presentado en el año 2013 y consiste en el desarrollo de 15 acciones o medidas que buscan evitar el traslado de beneficios a países de nula o baja tributación para disminución de la carga fiscal. La acción 1 del plan BEPS se refiere precisamente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital.

En este contexto digital, los softwares son una de las herramientas más importantes que han permitido el avance de estas tecnologías y de los nuevos modelos de negocios. Hoy, cada vez que usamos computadoras y teléfonos inteligentes, o encendemos el televisor, por ejemplo, en todas estas situaciones existe un software detrás que posibilita que dichos aparatos funcionen. De ahí la importancia de conocer los aspectos regulatorios y las consecuencias tributarias asociados a éstos.

2 A estas alturas hablar de comercio tradicional y de economía digital como cuestiones distintas parece un sinsentido, ya que la segunda sería una evolución natural del primero (más aún después de la pandemia, que obligó a muchas empresas a digitalizar sus productos o servicios). No obstante, se realiza esta diferenciación con el objeto de establecer los elementos más característicos de esta evolución como contraposición al estado anterior.

El objetivo del presente artículo es analizar el tratamiento tributario de las rentas derivadas de los softwares en operaciones transfronterizas. En particular, se tratan los aspectos tributarios en los casos cuando el pagador de la renta o remesa es un contribuyente residente o domiciliado en el país, y el beneficiario o acreedor es un no residente ni domiciliado en Chile. Cabe precisar que sólo trataremos la imposición directa derivada de este tipo de operaciones y no la imposición indirecta. En consecuencia, no haremos referencia al denominado IVA a los servicios digitales incorporado en el artículo 8, letra n) del D.L. 825 de 1974, por la Ley N° 21.210 de 2020.³

De esta manera, la investigación busca sistematizar y comprender la imposición directa contenida en la Ley de Impuesto sobre la Renta (“LIR”) y en los Convenios para Evitar Doble Tributación Internacional (“Convenios” o “CDTI”) suscritos por Chile, así como también estudiar cierta problemática en relación a los actuales modelos de contratación de los programas computacionales.

Para estos propósitos, en el próximo capítulo comenzaremos por señalar nociones generales de los softwares como forma de introducir su examen, incluyendo definiciones fundamentales y modelos de negocios. Asimismo, para caracterizar su naturaleza jurídica, se incluirá en este capítulo la regulación internacional y nacional de los softwares como parte del derecho de propiedad intelectual. Todo lo anterior será necesario para efectos de conocer luego los aspectos impositivos.

En el capítulo tercero, ya en el ámbito propiamente tributario, nos referiremos a la regla establecida en la LIR con el Impuesto Adicional (“IA”) del inciso primero del artículo 59, norma base aplicable a los pagos al extranjero por el uso, goce o explotación de programas computacionales, incluyendo en el examen también a los llamados software ‘estándar’, que gozan de una exención de IA bajo ciertas condiciones y cumpliendo ciertos requisitos. Asimismo, analizaremos algunas situaciones frecuentes que se dan en la práctica en base a los pronunciamientos administrativos realizados por la autoridad tributaria.

Finalmente, en el capítulo cuarto abordaremos el tratamiento que se establece para los softwares en los Convenios suscritos por Chile y, en particular, los supuestos de regalías contenidas en el artículo 12 de dichos instrumentos, así como cierta problemática en relación a las operaciones de estos bienes intangibles, y cuáles son las posturas de la OCDE y del ente fiscalizador al respecto.

3 Para una revisión del tratamiento indirecto en el caso de los softwares, sugerimos ver Altamirano (2019) y Altamirano (2021).

2. NOCIONES GENERALES DE LOS SOFTWARES Y DE SU REGULACIÓN

2.1. Definición de software

En términos generales puede decirse que los computadores se componen de dos elementos básicos: el hardware, por un lado, que corresponde al componente físico o material; y el software, por otro, que comprende el conjunto de componentes lógicos necesarios que hacen posible el funcionamiento de la máquina.

En relación al software o programa computacional, la Real Academia Española (“RAE”) los ha definido como ‘la voz inglesa que se usa, en informática, con el sentido de conjunto de programas, instrucciones y reglas para ejecutar ciertas tareas en una computadora u ordenador’⁴. Por su parte, el Diccionario de Oxford señala que los softwares son el ‘conjunto de programas y rutinas que permiten a la computadora realizar determinadas tareas.’⁵

Desde una perspectiva regulatoria, la OMPI —Organización Mundial de la Propiedad Intelectual— define a los softwares como el ‘conjunto de instrucciones que, cuando se incorpora a un soporte legible por máquina, puede hacer que una máquina con capacidad para el tratamiento de la información indique, realice o consiga una función, tarea o resultados determinados’ (OMPI, 1980).

En este mismo sentido, nuestra legislación especializada define a los programas computacionales en la letra t), del artículo 5 de la Ley N° 17.336, Ley sobre Propiedad Intelectual (en adelante también, “LPI”), como el ‘conjunto de instrucciones para ser usadas directa o indirectamente en un computador a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidas en un cassette, diskette, cinta magnética u otro soporte material’.

A partir de las definiciones indicadas anteriormente diremos que, en general, los softwares corresponden al conjunto de componentes lógicos necesarios que hacen posible la realización de tareas específicas de un computador u otro soporte material. Lo importante, como hemos señalado, es diferenciar el aspecto físico (hardware) del lógico o inmaterial (software), los cuales tienden a confundirse

4 Real Academia Española. Disponible en: <<https://dle.rae.es/software>> [Fecha de consulta: 16 de octubre de 2021].

5 Oxford Dictionary. Disponible en: <<https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/>> [Fecha de consulta: 16 de octubre de 2021].

como un todo debido a la suerte de interdependencia existente entre ambos —de tanto que uno sin el otro deviene en inútil—.

2.2. Los softwares y los modelos de negocios

En los inicios del mercado computacional, la venta de los programas se hacía unida al soporte físico al que accedía, por lo que el software era un accesorio de los sistemas que se ponían a la venta (Cid y Merello, 2007). Posteriormente, los avances tecnológicos permitieron una serie de cambios en la industria de la computación, entre los cuales se encuentra la masificación en la comercialización de los computadores, producto de una reducción progresiva de los costos de fabricación de los componentes físicos de los mismos; aquella disociación en la fabricación de los componentes físicos y lógicos de los computadores permitió asimismo el surgimiento de empresas especializadas en la creación y desarrollo de programas computacionales (Ayala, 2019).

Por mucho tiempo, las empresas que creaban estos programas computacionales siguieron un modelo de negocios que, en gran medida, no difería de la línea de producción y distribución de una empresa que fabricaba bienes, ya que los programas eran creados y luego distribuidos en soportes físicos (Altamirano, 2019). La información de software se entregaba al público general mediante la venta de un dispositivo de almacenamiento que lo contenía (e.g. CD-ROM), el cual se disponía en una caja, junto con documentación relevante (e.g. manuales, licencias), la cual se envolvía con plástico retráctil (Rojas, 2020).

Luego, cuando partió el sistema de descargas, dejó de ser necesario el soporte físico, y los computadores comenzaron a realizar las copias de los programas siguiendo las instrucciones que les proporcionan los servidores de las empresas, con los que se comunican mediante la internet (Altamirano, 2019). Con todo, en ambos casos subsistía el problema de que una copia del software se alojaba en los computadores o servidores del consumidor; esto permitía que dicho consumidor, aun cuando no contara con un permiso expreso, en los hechos podía realizar copias de los programas e instalarlos en otros computadores, o incluso venderlos sin autorización.⁶

Por lo anterior, y producto de la aceleración de la velocidad de intercambio de datos de la internet, las empresas dieron un giro en su estrategia de negocios, y

6 Aun cuando en muchos casos se necesitaba un código específico que autorizara una nueva instalación, estos podían ser vulnerados de manera sencilla.

comenzaron a ofrecer una forma novedosa de acceso a los programas de manera remota (Altamirano, 2019). A este modelo de negocios se le conoce como ‘cloud computing’, ‘computación en la nube’ o ‘servicios en la nube’, y se puede definir de manera sencilla como aquellos servicios de computación, escalables bajo demanda, prestados a través de la red, usualmente internet (Fosch-Villaronga y Millard, 2018).

El modelo de servicios ‘cloud’, a su vez, se materializa por regla general bajo tres modalidades distintas: (i) Software-as-a-Service (“SaaS”) o software como servicio; (ii) Platform-as-a Service (“PaaS”) o plataforma como servicio, y; (iii) Infraestructure-as-a-Service (“IaaS”) o infraestructura como servicio. Para explicar estas modalidades, a continuación, nos guiaremos por lo señalado por los autores Hernandez y Flórez (2014).

En el SaaS, la capacidad proporcionada al consumidor consiste en utilizar las aplicaciones del proveedor que se ejecutan en una infraestructura de nube. Puede accederse a las aplicaciones desde varios dispositivos del cliente a través de una interfaz de cliente ligero como un navegador de internet (i.e., correo web). El consumidor no gestiona ni controla la infraestructura de nube subyacente que incluye la red, servidores, sistemas operativos, almacenamiento o incluso capacidades de aplicaciones individuales, con la posible excepción de unos parámetros de configuración de la aplicación específicos del usuario limitados.

En el PaaS, el servicio consiste en desplegar en la infraestructura de nube aplicaciones adquiridas o creadas por el consumidor, que fueran creadas utilizando lenguajes y herramientas de programación soportadas por el proveedor. El consumidor no gestiona ni controla la infraestructura de nube subyacente que incluye la red, servidores, sistemas operativos o almacenamiento, pero tiene control sobre las aplicaciones desplegadas y la posibilidad de controlar las configuraciones de entorno del hosting (alojamiento web) de aplicaciones.

Finalmente, en el IaaS, la capacidad suministrada al consumidor es abastecerse de procesamiento, almacenamiento, redes y otros recursos computacionales fundamentales de forma que el consumidor pueda desplegar y ejecutar software arbitrario, que puede incluir sistemas operativos y aplicaciones. El consumidor no gestiona ni controla la infraestructura de nube subyacente, pero tiene control sobre los sistemas operativos, almacenamiento, aplicaciones desplegadas y la posibilidad de tener un control limitado de componentes de red seleccionados (e.g. hospedar firewalls).

Cabe señalar que estos conceptos fueron definidos en términos similares en la Circular N° 42 de 2020, del Servicio de Impuestos Internos (en adelante, “SII” o “Servicio”) a propósito del denominado IVA a los “servicios digitales”.

2.3 Regulación Internacional

En el plano internacional, los softwares se regulan como parte de la propiedad intelectual. Cabe hacer la prevención que la propiedad intelectual es un concepto que tiene un sentido amplio y otro restringido. En la acepción amplia, se hace referencia a un conjunto de derechos cuyo común denominador es su conexión con procesos creativos o mentales. Estos derechos corresponden al derecho de autor, derechos conexos, patentes, marcas, diseños industriales, entre otros. La tradición anglosajona utiliza la noción de propiedad intelectual en sentido amplio (Walker, 2020). Por otro lado, la noción restringida limita la propiedad intelectual a los derechos de autor y derechos conexos (como lo hace nuestra propia legislación en la Ley N° 17.336, llamada precisamente Ley de “Propiedad Intelectual”, aunque en realidad sólo regula estos dos últimos derechos), y encuadra a los otros derechos mencionados como parte de la Propiedad Industrial. En nuestro caso, hablaremos de derechos de autor y de propiedad intelectual indistintamente.

La tendencia mayoritaria respecto a la regulación de los programas computacionales a nivel internacional es la de establecer su protección en base al régimen de derechos de autor. En la práctica, se someten a la regulación del Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas de 1886⁷, que es el principal instrumento internacional que regula los derechos de autor, y que se constituye como referencia para la regulación de los programas computacionales. Si bien el Convenio de Berna no incluye expresamente a los programas computacionales en su catálogo de obras protegidas, sí define entre las materias comprendidas el concepto de “obras literarias y artísticas”, estableciendo que éstas son “todas las producciones en el campo literario, científico y artístico, cualquiera que sea el modo o forma de expresión”. En atención a lo señalado precedentemente sobre la naturaleza de los programas computacionales, es posible considerarlos como obras protegidas por dicho Convenio en tanto una especie de obras literarias (Rojas, 2020).

Esta interpretación sería posteriormente reafirmada por el ADPIC, Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relativos al Comercio de 1994, que tuvo como uno de sus fines precisamente adecuar el Convenio de Berna a los cambios tecnológicos y computacionales. En su artículo 10 dispone que “*los programas de ordenador, sean programas fuente o programas objeto, serán protegidos como obras literarias en virtud del Convenio de Berna*”.

7 Chile ratificó este Tratado por Decreto Supremo N° 266, de 1975, del Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile, el que fue publicado en el Diario Oficial el 5 de junio de 1975.

En el mismo sentido, el Tratado de la OMPI de 1996 estableció que “los programas de ordenador están protegidos como obras literarias en el marco de lo dispuesto en el Artículo 2 del Convenio de Berna”, y que “dicha protección se aplica a los programas de ordenador, cualquiera que sea su modo o forma de expresión”.

Este intenso desarrollo internacional de la propiedad intelectual y su vasta adopción tiene una gran ventaja: ha venido a homogeneizar en gran medida el tratamiento de estos derechos en la mayoría de las jurisdicciones, lo cual facilita la comprensión de los aspectos regulatorios en los distintos países, las coordinaciones de oficinas respectivas y, su vez, cuestiones como el desarrollo de negocios. Asimismo, provee ventajas a la hora de analizar los aspectos tributarios.

2.4 Regulación Nacional

Como hemos anticipado, nuestro país reguló a los programas computacionales o softwares en la Ley N° 17.336 de Propiedad Intelectual, es decir, como parte del derecho de autor, siguiendo la tendencia internacional. En 1990, la LPI identifica por primera vez a los programas computacionales como objeto de protección específico, mediante la dictación de la Ley N° 18.957. Luego, en el año 2003 se incorporaron nuevos elementos dando cumplimiento a las obligaciones adoptadas por Chile tras suscribir el ADPIC (Walker, 2020).

Así, el número 16, del artículo 3 de la LPI protege a los programas computacionales, “cualquiera sea el modo o forma de expresión, como programa fuente o programa objeto, e incluso la documentación preparatoria, su descripción técnica y manuales de uso”. En simple, podríamos decir el programa objeto es aquél que entiende la máquina formado por 0 y 1, mientras que el programa fuente utiliza un lenguaje reconocible por las personas, y que luego debe ser “traducido” por la máquina para su ejecución.

Por su parte, la letra t), del artículo 5 del mismo cuerpo legal define programa computacional como el “conjunto de instrucciones para ser usadas directa o indirectamente en un computador a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidas en un cassette, diskette, cinta magnética u otro soporte material”.

Llama la atención de esta definición la exigencia de un soporte material, ya que pareciera excluir otros soportes como los ‘inmateriales’. La explicación es que la norma data de 1990, cuando el modelo de negocios para la comercialización de softwares requería un soporte físico como un CD-ROM. No obstante, como señalamos anteriormente, hoy en día los softwares no necesariamente se encontrarán contenido en un soporte material —de hecho, esta modalidad prácticamente se

encuentra en desuso—, puesto que los actuales modelos de SaaS, PaaS o IaaS son ‘desmaterializados’.

Si bien la definición de programa computacional no se ha actualizado en la LPI, curiosamente sí se hizo en la norma tributaria. En efecto, como veremos en el próximo capítulo más en detalle, el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”) contenía una definición de programa computacional idéntica a la de la LPI. Sin embargo, con la Ley de Modernización Tributaria de 2020 se eliminó la parte que señalaba “contenidas en un cassette, diskette, cinta magnética u otro soporte material”, entendiendo la crítica que se formulaba sobre estos conceptos.

Por otro lado, que un software se encuentre regulado como parte del derecho de autor, implica en práctica que goza de una serie de prerrogativas normadas por esta rama del derecho, cuyo objeto de protección recae sobre los “dominios literarios, artísticos y científicos”. Una característica especial es que estos derechos se adquieren “por el solo hecho de la creación de la obra”⁸, siendo los programas computacionales una especie de estos.

En relación al ámbito de protección, hay que distinguir entre dos categorías de derechos: los derechos morales y los derechos patrimoniales. Los que importan para efectos del análisis de este trabajo son los segundos, por cuanto se vinculan con la explotación económica de la obra. Sobre estos derechos, el SII se ha pronunciado en el sentido de que reservan “la explotación económica exclusiva de la obra a su creador o autor, y le permite obtener a éste los beneficios económicos que derivan de la comercialización, presentación o reproducción de su obra”. Además, son derechos exclusivos y monopólicos.⁹

De forma más específica, el artículo 17 de la LPI confiere al titular del derecho de autor las facultades de utilizar directa y personalmente la obra, de transferir, total o parcialmente, sus derechos sobre ella y de autorizar su utilización por terceros. Asimismo, el artículo 18 señala que solo el titular del derecho de autor o quienes estuvieren expresamente autorizados por él, tienen el derecho de utilizar la obra en las formas que la ley señala, como publicarla o distribuirla al público.

Cabe agregar que el titular originario del derecho de autor será, por regla general, el propio autor; es decir, la persona natural que crea la obra. Con todo, en el caso de los softwares, la ley contempla dos excepciones a lo anterior.

8 Artículo 1, Ley N° 17.336.

9 Oficio N° 945 de 2018, Servicio de Impuestos Internos.

La primera excepción es por relación de dependencia. El inciso segundo, del artículo 8 de la LPI señala que, tratándose de programas computacionales, serán titulares del derecho de autor respectivo las personas naturales o jurídicas cuyos dependientes, en el desempeño de sus funciones laborales, los hubiesen producido, salvo estipulación escrita en contrario. Como se aprecia, la titularidad de estas obras se atribuye al empleador de aquel trabajador que elabora el software, por lo mismo, esta norma implica una excepción al principio general (Sierra y Bernet, 2020).

La segunda excepción es la producción de un programa computacional por encargo. La ley dispone en el inciso tercero, del artículo 8 que, respecto de los programas computacionales producidos por encargo de un tercero, se reputarán cedidos a éste los derechos de su autor, salvo estipulación escrita en contrario. Es decir, quien produce un programa porque un tercero así se lo encomendó no ostenta la titularidad de los derechos de autor, sino que ese otro que pidió el encargo.

Finalmente, en relación a los actos jurídicos o contratos que suelen recaer sobre los softwares, destacan, por un lado, las cesiones o transferencias de programas computacionales, y las licencias, por otro.

La cesión es un contrato por medio del cual se transfieren los derechos que tiene el creador o titular de derechos sobre un programa computacional a un tercero (Ayala, 2019). De esta manera, el titular de los derechos de autor se desprende en la totalidad de los derechos patrimoniales, los que son traspasados a un tercero, quien adquiere ahora la calidad de titular de estos.

Las licencias, por su parte, son contratos a través de los cuales el titular de derechos sobre un programa computacional otorga una autorización para su utilización por un tercero. En general, se estipulan estableciendo términos y condiciones en los cuales se delimitan las actividades que el licenciatarario podrá realizar sobre dicho programa computacional (Ayala, 2019). Estos términos y condiciones son, por ejemplo, un determinado derecho a uso, un plazo, o un determinado territorio.

Dicho de otra forma, como bien identifica Altamirano (2019), en el Oficio N° 945 de 2018 el SII precisa que las licencias otorgan una autorización o licencia de uso. El autor o el titular no se desprende de sus derechos, sigue conservando todas y cada una de sus prerrogativas económicas o patrimoniales, de manera que lo que se hace a través de esta figura jurídica es concederle a un tercero la posibilidad de utilizar su obra en un lugar, durante un tiempo determinado y bajo ciertas modalidades.

Por su naturaleza, las licencias son los contratos más típicos en relación a los softwares, puesto que quienes detentan la titularidad de los derechos patrimoniales

buscan precisamente explotarlos comercialmente mediante la concesión de estos derechos como el uso, pero sin desprenderse de la calidad de titulares o “propietarios”.

Habiendo revisados aspectos claves de la regulación de los softwares, ahora cabe comenzar con el análisis tributario propiamente tal.

3. PAGOS AL EXTRANJERO POR EL USO, GOCE O EXPLOTACIÓN DE PROGRAMAS COMPUTACIONALES

Por regla general, las personas —sean naturales o jurídicas— no residentes ni domiciliadas en Chile se encuentran afectas a impuestos cuya fuente esté dentro del país.¹⁰ Este tributo, que en la tradición anglosajona se conoce como withholding tax, se denomina en nuestra legislación como Impuesto Adicional (en adelante, también “IA”)¹¹.

En este sentido, el artículo 10 de la LIR dispone que una renta es de fuente chilena cuando proviene de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él. Luego, en el caso específico de la propiedad intelectual, el inciso segundo señala que son rentas de fuente chilena, entre otras, “las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas del uso, goce o explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual.” Es decir, cuando esos bienes incorporeales son explotados en Chile, las regalías y otras prestaciones recibidas por el uso o explotación en Chile de la propiedad intelectual serán igualmente de fuente chilena (Massone, 2013).

El término ‘regalía’ no se encuentra definido en la LIR; por lo tanto, se debe recurrir a lo dispuesto por la RAE, la cual señala que se trata de aquel “privilegio o excepción privativa o particular que alguien tiene en cualquier línea”. La definición económica del mismo concepto señala que se trata de aquella “participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio de un permiso para ejercerlo” (Hurtado, 2018).

10 Artículo 3, Ley sobre Impuesto a la Renta, D.L. 824 de 1974.

11 Entre las principales características del IA, siguiendo a Villalón (2010), podríamos señalar que es un impuesto: (i) directo; (ii) de tasa proporcional; (iii) de declaración para ciertos tipos de renta y de retención para otras; (iv) definitivo, por cuanto se aplica a continuación del impuesto de categoría o en calidad de único a la renta, y; (v) cuando es de retención, la obligación de satisfacer el pago del impuesto recae en un ‘agente retenedor’. Este es el caso de los softwares.

Ahora bien, el Impuesto Adicional —regulado principalmente en el Título IV de la LIR, entre los artículos 58 al 64, sin perjuicio de otras normas relevantes como la del artículo 74, número 4, sobre retención del impuesto— contempla en el artículo 59 una serie de hechos gravados y tasas distintas.

En el caso de los softwares, se incorporó su tratamiento particular al artículo 59 mediante la Ley N° 20.150 de 2006. El objetivo del proyecto de ley, como señala su mensaje, fue reducir los costos tributarios que afectan la importación de conocimiento y nuevas tecnologías, así como incentivar las transferencias de programas computacionales provenientes del extranjero con el objetivo de propiciar la innovación en la industria.

De esta manera, el artículo 59 de la LIR dispone en su inciso primero que se afectarán con una tasa del 15%, las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a contribuyente no residentes ni domiciliados en el país “correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales”. A reglón seguido, agrega que por programa computacional debemos entender “el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en un soporte físico o intangible, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley Sobre Propiedad Intelectual”.

Con todo, la Ley N° 20.630 de 2012 agregó una excepción a lo anterior, y señaló que en el caso de programas computacionales ‘estándar’, no se afectarán con la tasa del 15%, sino que se encontrarán exentos de IA.

Finalmente, la última parte del inciso primero de artículo 59 contiene una norma de control, aumentando la tasa desde un 15% a un 30% si es que el beneficiario de los pagos por las regalías se encuentra constituido, domiciliado o es residente, de algún país del artículo 41 H de la LIR.

A continuación, revisaremos cada uno de estos elementos.

3.1 Análisis particular de los elementos de la norma

3.1.1 Pago o abono en cuenta

El Código Civil define el ‘pago’ efectivo, en su artículo 1568, como la prestación de lo que se debe (principios de identidad e integridad del pago). Sin embargo, el SII ha sostenido que la expresión pago, para los efectos de la aplicación del IA,

comprende no sólo el pago efectivo de la renta, sino también aquellos casos en que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago, por ejemplo, mediante la compensación o la dación en pago (Cuevas y Villalón, 2013).

En cuanto al concepto de 'abono en cuenta', este parece ser un poco más problemático o ambiguo. Un primer antecedente se encuentra en la Circular N° 21 de 1991, en donde el Servicio señaló que el abono en cuenta se produce cuando en la contabilidad del deudor se ha registrado dicho abono en la cuenta corriente del acreedor de la renta.

Luego, a través del Oficio N° 298 de 2004, el ente fiscalizador redonda la definición anterior, pero agrega más elementos. Así, sostiene que por abono en cuenta se entiende cuando en la contabilidad del deudor de la renta, ésta se ha registrado o abonado en la cuenta corriente del acreedor o beneficiario de ella en forma nominada, esto es, individualizando a sus beneficiarios, denotando dicho abono en la cuenta corriente que el deudor está en condiciones de pagar la renta por contar con los recursos financieros para ello. Dicho abono en cuenta no debe significar una mera provisión global o registro contable de una obligación de pago (pasivo exigible), ya que, si esto último ocurriera, la renta no se entendería abonada en la cuenta corriente de su beneficiario y, consecuentemente, no nace la obligación de retener el impuesto correspondiente

Como indica Saffie (2008), a partir de este pronunciamiento, los requisitos para que estemos frente a un abono en cuenta serían los siguientes: (i) que en la contabilidad del deudor de la renta, ésta se haya registrado o abonado en la cuenta corriente del acreedor o beneficiario de ella; (ii) que dicho registro se haya practicado en forma nominada, esto es, individualizando a sus beneficiarios; (iii) que dicho abono en la cuenta corriente deje de manifiesto que el deudor está en condiciones de pagar la renta por contar con recursos financieros para ello, y (iv) que dicho abono en cuenta no signifique una mera provisión global o registro contable de una obligación de pago (pasivo exigible), ya que si esto último ocurriera, la renta no se entendería abonada en la cuenta corriente de su beneficiario y, consecuentemente, no nace el deber de retener el impuesto correspondiente.

Con todo, en una interpretación posterior y distinta, el SII asimiló el abono en cuenta al concepto de cuenta corriente mercantil del Código de Comercio. Sostuvo que para que se produzca un abono en cuenta no basta la mera contabilización como gasto o pasivo del monto adeudado, sino que se requiere que esa suma, contablemente se anote al haber de la cuenta que registre movimiento de la cuenta corriente que la empresa mantiene con el acreedor. Para estos efectos la expresión cuenta corriente cuyo abono se registra en la contabilidad debe entenderse en su

sentido legal, debiendo estarse para ello a lo definido en el artículo 602 del Código de Comercio.¹²

Finalmente, la autoridad fiscal señaló —a través del Oficio N° 1953 de 2011— que nace el deber de retener cuando en la contabilidad de quien debe la renta se ha acreditado al haber de la cuenta corriente del acreedor de ella, una suma determinada de dinero (Cuevas y Villalón, 2013).

3.1.2 Uso, goce o explotación

Doctrinariamente, se entiende que el *Ius Utendi* o ‘uso’ implica que el propietario puede utilizar o servirse de la cosa. La facultad de uso se traduce en aplicar la cosa misma a todos los servicios que es capaz de proporcionar, sin tocar sus productos ni realizar una utilización que implique su destrucción inmediata (Orrego, 2007). La facultad de gozar, en cambio, conlleva la potestad de apropiarse de los frutos y productos que rinde la cosa.

Los dos conceptos mencionados anteriormente corresponden facultades propias del dominio. La ‘explotación’, por su parte, a pesar de ser usado por la legislación y la doctrina, no tiene un significado jurídico preciso, pero según la acepción del Diccionario de la RAE aplicable al caso, ‘explotar’ significa sacar utilidad de un negocio o industria en provecho propio, lo que, aplicado al caso, implicaría obtener una utilidad de un programa computacional, por lo que el concepto parece ser suficientemente amplio como para cubrir todos los actos onerosos (Vergara, 2019).

En efecto, el Servicio ha señalado que la norma referida es amplia y no distingue si se ha cedido o no derechos de propiedad intelectual, sino que se limita a señalar que los pagos por el uso, goce o explotación de programas computacionales estarán gravados con el impuesto adicional con tasa de 15% o 30% según corresponda¹³.

Con todo, cabe precisar que el hecho gravado aplica sólo para los casos de uso, goce y explotación de programas computacionales. En consecuencia, en el evento de que estemos frente a una enajenación total de los derechos de autor —para hacer un símil, frente a la facultad de disposición—, desprendiéndose el titular de todos ellos, no aplicaría en estos casos la norma del artículo 59, inciso primero de la LIR, por no corresponder a un caso de uso, goce o explotación.

12 Oficio N° 808 de 2006, Servicio de Impuestos Internos.

13 Oficio N° 2243 de 2014, Servicio de Impuestos Internos.

En este sentido, el SII ha señalado —en el contexto de los CDTI siguiendo los comentarios de la OCDE, pero sirve igualmente para ilustrar el punto— que “la transferencia de los derechos relativos a los programas computacionales se produce de varias formas, desde la enajenación total de los derechos del programa hasta la venta de un producto cuya utilización está sujeta a restricciones fundamentales. La consecuencia jurídica de la cesión total de los derechos del programa es una enajenación y no puede ser una regalía (...)”¹⁴. Ahondaremos más en este punto en el capítulo siguiente a propósito de los Convenios.

De esta manera, en el evento de que la renta no pueda encuadrarse dentro de alguno de los supuestos del artículo 58 o 59 de la LIR, como sucedería en los casos de enajenación total de derechos de autor, dicho pago se afectaría con Impuesto Adicional con tasa de 35%, de conformidad a la norma residual del artículo 60 de la LIR¹⁵.

3.1.3 Programas computacionales

Como hemos indicado, previamente el artículo 59 de la LIR definía programa computacional como un “conjunto de instrucciones para ser usadas directa o indirectamente en un computador a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidas en un cassette, diskette, cinta magnética u otro soporte material o medio, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley Sobre Propiedad Intelectual.”

Esta definición era casi idéntica a la de la LPI, la diferencia es que la norma tributaria incorporó la frase “o medio”. Con ello, de acuerdo a la Circular N° 8 de 2007 del SII, al soporte material se incorporó también el uso de otros medios electrónicos.

No obstante, con la última reforma tributaria del año 2020, por medio de la Ley N° 20.210 se realizaron modificaciones a esta definición, actualizando los soportes que pueden contener los indicados programas computacionales de manera más explícita, dado que muchos se encontraban en desuso. Al respecto, se incorpora un concepto más genérico que da cabida a las tecnologías presentes y futuras que se utilicen para estos efectos, eliminando la referencia a soportes específicos

14 Oficio N° 270 de 2009, Servicio de Impuestos Internos.

15 Sin perjuicio de la eventual aplicación de un algún Convenio que permita calificar la operación como un beneficio empresarial, por ejemplo. En este supuesto, ante ausencia de un EP, no existirá tributación en la fuente.

que contengan los programas computacionales, incorporando en su reemplazo la expresión genérica “soporte físico o intangible”¹⁶.

En consecuencia, la nueva definición de programa computacional actualmente vigente es “el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en un soporte físico o intangible, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley Sobre Propiedad Intelectual”.

3.1.4 Programas computacionales estándar

Por medio de la Ley N° 20.630 de 2012 se modificó el inciso primero del artículo 59 de la LIR en relación a los programas computacionales, incorporándose una exención de IA sobre las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a contribuyentes no residentes ni domiciliados en el país, por el derecho al uso de programas computacionales ‘estándar’. El objetivo buscado con la introducción de esta exención, conforme es posible extraer del mensaje del Proyecto de Ley, era acelerar la incorporación de tecnología extranjera en nuestro país para uso personal y/o en los negocios, bajando los costos y aumentando la competitividad.

Cabe señalar que previo a esta modificación normativa, los programas computacionales estándar, aun cuando fueran para uso personal y no para comercialización, no gozaban de exención alguna, sino que se afectaban igualmente con la tasa de 15% señalada en la norma, tal como indicaba expresamente la Circular N° 8 de 2007 del SII.¹⁷

Con todo, con la nueva redacción de la norma, a partir del año 2013, el inciso primero del artículo 59 —luego de señalar la definición de programa computacional— indica que los softwares se afectarán con una tasa de 15% ,“salvo que las cantidades se paguen o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar, entendiéndose por tales aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, en cuyo caso estarán exentas de este impuesto.”.

16 Circular N° 56 de 2020, Servicio de Impuestos Internos.

17 Ello fue reafirmado por el SII mediante Oficio Ord. N° 434, Dirección Regional Santiago Oriente, y Oficio N° 270 de 2009, Servicio de Impuestos Internos.

Al respecto, la Circular N° 14 de 2014 del Servicio interpreta esta norma e indica que debe tratarse de cantidades pagadas o abonadas en cuenta por la cesión de los derechos necesarios sólo para el uso de los programas computacionales y no para su explotación comercial, reproducción, o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para el uso.

De allí que corresponda más bien a la instancia de fiscalización respectiva, efectuar el análisis del alcance de la cesión de derechos que se efectúe en cada situación particular, debiendo constatar para que opere la exención, que dicha cesión sólo tiene por objeto el uso de los referidos programas y no permite: (i) la explotación comercial del programa computacional; (ii) la reproducción del programa computacional con cualquier otro fin, que no sea el de habilitarlo para su uso; (iii) la modificación de dicho programa computacional, con cualquier otro fin, que no sea el de habilitarlo para su uso.

Debido a esta exención, conocer cuando estamos en presencia de un software estándar es una de las materias más consultadas por los contribuyentes a la autoridad tributaria. En la siguiente sección 3.2 revisaremos algunos de los pronunciamientos del Servicio en este sentido.

3.1.5 Beneficiarios domiciliados en países del artículo 41 H de la LIR

La parte final del inciso primero, del artículo 59 de la LIR dispone que la tasa de impuesto aplicable será de 30% —y no de 15%— “cuando el acreedor o beneficiario de las regalías o remuneraciones se encuentren constituidos, domiciliados o residentes en alguno de los países que se consideren como un régimen fiscal preferencial conforme a las reglas establecidas en el artículo 41 H. El contribuyente local obligado a retener el impuesto deberá acreditar estas circunstancias y efectuar una declaración jurada, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.”

Esta norma de control ha sufrido modificaciones con el tiempo. Originalmente, eran dos las situaciones que producían el aumento de tasa. En primer lugar, que los pagos fueran efectuados a una entidad relacionada en el exterior¹⁸, y en segundo lugar, la que se mantiene actualmente, es decir, que el beneficiario de los pagos

18 La norma señalaba que se aplicaba la tasa de 30% cuando el acreedor o beneficiario de las rentas “posean o participen en 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor, así como en el caso que se encuentren bajo un socio o accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro”.

resida en un país con régimen fiscal preferente del artículo 41 H¹⁹. Sin embargo, la primera de estas situaciones —aumento de tasa por relación entre beneficiario y pagador de la renta— fue eliminada de la norma a través de la Ley N° 20.956 de 2016, dejando sólo vigente actualmente el segundo supuesto.

En este sentido, cabe señalar que el artículo 41 H de la LIR establece ciertas situaciones en las cuales se considerará que un país tiene un régimen fiscal preferente. En particular, cuando en dicho territorio se den dos o más de las siguientes circunstancias: (i) que tenga una tasa de tributación efectiva sobre los ingresos de fuente extranjera inferior a 17,5%; (ii) que no haya celebrado un convenio de intercambio de información con Chile; (iii) que carezca de reglas que permitan fiscalizar los precios de transferencia conforme a las recomendaciones de la OCDE o de la ONU; (iv) que no reúnan las condiciones para ser considerados sustancialmente cumplidores de los estándares internacionalmente aceptados en materia de transparencia e intercambio de información con fines fiscales por la OCDE; (v) que mantenga vigente uno o más regímenes preferenciales para fines fiscales; (vi) que gravan exclusivamente las rentas generadas, producidas o cuya fuente se encuentre en sus propios territorios.

Al respecto, el SII publicó la Resolución Ex. N° 124 de 2017 en la cual incluye un listado de más de 140 países —lista que fue actualizada mediante Resolución Ex. N° 55 del año 2018— que considera que tienen un régimen fiscal preferente. Entre estos se encuentran, por ejemplo, Bahamas, Bután, Hong Kong, Islas Caimán, British Virgin Islands, Puerto Rico, Qatar, Venezuela, Vietnam, Yemen, sólo por nombrar algunos.

3.2. Situaciones relevantes en base a la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos

Habiendo revisado los elementos básicos de la norma del inciso primero del artículo 59 de la LIR relativo a los programas computacionales, cabe analizar algunos pronunciamientos administrativos relevantes del SII en base a distintas situaciones que se dan en la práctica.

19 Con todo, anteriormente la norma original hacía referencia sólo a los países del artículo 41 D; norma que aludía a los paraísos o regímenes fiscales preferenciales nocivos considerados como tales por la OCDE. No obstante, dicho artículo fue derogado por medio de la Ley N° 21.047 de 2017 a contar del año 2022.

3.2.1 Caso del *Software-as-a-Service* o *SaaS* estándar

Conforme señalamos anteriormente, el SaaS es una modalidad de servicio en la nube o servicios ‘cloud’ mediante la cual se le permite a usuarios o clientes el acceso a utilizar un programa computacional vía internet, sin que exista la necesidad de instalación en el computador propio.

A través del Oficio N° 1482 de 2014, el SII indica que los servicios denominados *Software-as-a-Service* o SaaS, en este caso particular, podrían calificar como un software estándar. En el supuesto existe una empresa nacional que actúa como mandatario de una empresa extranjera, recibiendo a cambio una comisión por sus servicios. La empresa extranjera mantiene en todo momento sus derechos de autor, no entregando ningún tipo de licencia —ya sea a los clientes o a la empresa nacional— para la explotación comercial, modificación o reproducción del programa, sino que solamente cede el derecho al uso del mismo directamente al usuario final. En este sentido, la empresa nacional actúa como un intermediario. Por lo anterior, el SII concluye los pagos o abonos en cuenta efectuados en favor de la empresa extranjera se encuentran exentos de IA, pues la operación consistiría sólo en el uso temporal de los softwares.

Esta postura fue ratificada por medio del Oficio N° 983 de 2021, en una situación similar. Al respecto, el SII indica que bajo el supuesto de que la empresa local no interviene (salvo en las labores de promoción o intermediación del software a cambio de una remuneración y percibir el pago en nombre de la empresa extranjera), contratando la empresa extranjera directamente con el cliente local autorizándolo para acceder y usar el programa computacional mediante la modalidad SaaS (por un tiempo determinado, solo para el uso interno de su negocio y que la empresa extranjera no licencia, sublicencia, vende, revende, renta, arrienda, transfiere, distribuye, comparte por tiempo ni pone a disposición de terceras personas el servicio de suscripción), dicha operación tiene el carácter de un programa computacional estándar en los términos del inciso primero del artículo 59 de la LIR, por lo que su remuneración al exterior queda exenta del IA.

Finalmente, el Servicio también ha señalado que el servicio de tecnología, consistente en la implementación de software y sistemas de gestión ERP en una plataforma tecnológica —servicios calificados como SaaS— se encontrarían exentos de IA por ser estándar.²⁰

20 Oficio N° 1042 de 2021, Servicio de Impuestos Internos.

En conclusión, cuando el SaaS consista en la mera cesión del derecho a uso a clientes nacionales por parte de un no residente ni domiciliado en el país, sin la cesión de otro derecho, los pagos se encontrarán exentos de IA al considerarse software estándar.

3.2.2 Caso del derecho de distribución, reventa o sublicenciamiento de software

En los supuestos mencionados anteriormente el SII ha calificado a los servicios prestados bajo la modalidad SaaS como software estándar. Sin embargo, hay que tener la precaución de precisar que no todo servicio SaaS se calificará de esta manera automáticamente, sino que debe analizarse caso a caso en base a los derechos cedidos y a las facultades de los intervinientes.

Así, en el Oficio N° 810 de 2020, por ejemplo, una empresa chilena suscribió un contrato con una empresa domiciliada en Estados Unidos, en donde la primera es designada como distribuidor o revendedor oficial de un software de propiedad de la segunda (protegido por las normas de derecho de autor en su país). De esta manera, la compañía extranjera cede a la nacional el derecho a gozar o explotar comercialmente el programa computacional, mediante el derecho de distribución o venta del software, y luego es el distribuidor nacional quien entrega el derecho a uso del programa al usuario. Los clientes sólo pueden usar el programa, pudiendo descargarlo e instalarlo en un solo computador, o bien en un servidor de red local para ejecutarlo en otros computadores a través de la intranet siempre que se adquieran suficientes licencias para cada estación de trabajo que ejecuta el software. El cliente final no está autorizado para transferir el software o copias del mismo.

En consecuencia, el ente fiscalizador concluye que los pagos que remesa el distribuidor local al propietario de los derechos de autor extranjero tienen por objeto remunerar el derecho a explotar comercialmente el programa computacional, no cumpliendo con los requisitos para configurar el pago de un programa computacional estándar. De esta manera, los pagos se afectan con la tasa del 15%.

Una situación similar se plantea en el Oficio N° 982 de 2021. Aquí el SII indica que la operación —configurada bajo la modalidad SaaS— se afecta con IA con tasa de 15% porque la venta de la solución informática se realiza por un proveedor con residencia en EEUU a través de un distribuidor chileno (revendedor o “reseller”), que luego lo revende o sub-licencia a un usuario con domicilio en Chile. En otras palabras —razona el SII—, el proveedor extranjero simplemente le confiere al distribuidor un derecho a la reventa o sublicencia para el sólo efecto de su uso por

usuarios finales y, a su vez, el distribuidor le confiere al usuario final un derecho limitado de recibir el servicio o solución digital en los términos convenidos, sin que se le confieran derechos para alterar o modificar el software que el proveedor tiene en sus propios servidores.

La diferencia de estos pronunciamientos con los del apartado 3.2.1 anterior, pareciera ser el hecho de que aquí se están entregando las licencias a la empresa nacional para que luego ésta las comercialice directamente por su cuenta. Los distribuidores ya no actúan como meros mandatarios o comisionistas del propietario de los derechos, aun cuando el derecho a comercializar tales productos sean limitados a la reventa para el solo uso de los clientes finales²¹. En estos supuestos, el derecho de distribución se asemejaría a las facultades de ‘goce’ o ‘explotación’, encontrándose por tanto subsumidos dentro del hecho gravado de la norma del inciso primero, del artículo 59 de la LIR, afectándose con la tasa del 15% de IA.

Los casos en que los derechos cedidos a un distribuidor se limitan a la comercialización o reventa sin consideración de otros derechos, como sería el derecho a uso, por ejemplo, es una materia que se ha discutido a nivel internacional; en particular, a nivel de Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional. En este sentido, existiría la duda si estos pagos caben dentro de la categoría de regalías de los Convenios, o por el contrario, si su naturaleza corresponde a beneficios empresariales u otra. En el Capítulo 4 siguiente analizaremos parte de esta problemática, así como lo que ha señalado nuestra autoridad tributaria.

3.2.3 Caso del software a medida, a pedido o ‘customizado’

Por medio del Oficio N° 1449 de 2021, el Servicio se refiere a un caso de derecho al uso de un programa computacional no estándar. En efecto, como hemos señalado, no toda cesión del derecho al uso de un programa computacional se encontrará exento de IA, sino que dicho programa debe calificarse necesariamente como estándar.

Un contribuyente señala que una empresa chilena contratará un software de salud a un proveedor extranjero residente en España vía licitación en el portal mercado público. El SII señala que —no obstante no existir mayores antecedentes en la presentación— el pago realizado por la prestación del servicio, asumiendo que el contrato celebrado en virtud de la licitación otorga el derecho de uso por un software de salud confeccionado a medida —es decir, diseñado con características particulares para ser utilizado por la empresa nacional y, en consecuencia, un

21 En un sentido similar a los indicados, Oficio N° 1038 de 2021, Servicio de Impuestos Internos.

software no estándar— se encuentra gravado, por regla general, con el impuesto adicional establecido en el inciso primero del artículo 59 de la LIR, con tasa del 15%.

Lo anterior es distinto de, por ejemplo, la situación de los Oficios N° 2058 de 2013 y N° 311 de 2014, referidos a la adquisición de licencias básicas para el uso de softwares (el segundo de ellos correspondiente a Microsoft), toda vez que no existe la posibilidad de modificación, explotación o reproducción de estos los programas, calificándose como ‘estándar’.

Sin embargo, en el caso del Oficio N° 1449 queda de manifiesto que cuando un software ha sido confeccionado a medida o ha sido ‘customizado’ para un usuario en particular, en base a sus propios requerimientos y necesidades, estamos en presencia del hecho gravado del artículo 59 de la LIR, porque no es posible considerar estos servicios como estándar. En este sentido, la Circular N° 8 de 2007 del SII estableció que los software ‘a pedido’ se consideraban regalías afectados con la norma, cuestión que sigue siendo igual hasta el día de hoy.²²

Cabe precisar que, previo a la regulación específica de los programas computacionales en el inciso primero del artículo 59 de la LIR, el SII calificaba en general a los softwares ‘a pedido’ o ‘a medida’ como servicios personales por concepto de ingeniería o asesorías técnicas, afectándose con la tributación del inciso segundo, del número 2 del artículo 59 de la LIR²³. Sin embargo, con la norma introducida por la Ley N° 20.150 de 2006, el SII interpretó en la aludida Circular N° 8 de 2007 que se afectaban con la norma del inciso primero. Esta interpretación fue confirmada a través del Oficio N° 2888 de 2012 del SII²⁴.

22 La Circular también señala que afectan los softwares estándar, pero como hemos señalado previamente, luego vino la exención a este tipo de programas.

23 En este sentido, por ejemplo, Oficio N° 150 de 1993; Oficio N° 1233 de 1998; Oficio N° 3532 de 1998 y; Oficio N° 5184 de 2004.

24 En el caso particular de la consulta, el Servicio respondió que: “La norma reproducida parcialmente, es bastante amplia y no distingue si se ha cedido o no derechos de propiedad intelectual, ni tampoco si son hechos a medida o no, sino que se limita a señalar que los pagos por el uso, goce o explotación de programas computacionales estarán gravados con el impuesto adicional con tasa de 15% o 30%, según el caso. Es por ello que, a contar del 1 de enero de 2007, fecha de entrada en vigencia de la modificación dispuesta por la Ley N° 20.154 antes indicada, quedaron sin aplicación las circulares y oficios basados en el texto anterior del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que se refieran a la tributación de los softwares y que sean incompatibles con la nueva norma.”

4. LOS SOFTWARES EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL SUSCRITOS POR CHILE

Los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional, como su nombre lo sugiere, nacieron para efectos de disminuir los efectos de la doble tributación mediante la distribución de la potestad tributaria para gravar las rentas. En términos generales, los CDTI establecen que una determinada renta sea imponible solamente en uno de los dos Estados contratantes, o bien, que sea imponible en ambos, pero con la obligación para uno de los dos de permitir que el impuesto pagado en uno de los Estados sea deducible o imputable en el otro; o bien que sea imponible en ambos Estados, pero estableciendo una tasa límite con la cual el Estado de la fuente pueda gravar dichas rentas (Hurtado, 2018). Hoy en día los Convenios también cumplen fines más amplios o explícitos, como combatir la evasión o elusión internacional, o el fenómeno de la doble no tributación internacional.

Chile cuenta con una amplia gama de Convenios suscritos con distintas jurisdicciones²⁵, adoptando mayoritariamente el Modelo de Convenio de la OCDE²⁶ (“Modelo OCDE”) en desmedro de otros, como el de la ONU (“Modelo ONU”), sin perjuicio de incorporar cuestiones específicas de este instrumento en algunos pasajes y artículos. Esto es lo que ocurre precisamente en el artículo 12 como veremos.²⁷

4.1 Las regalías en los Convenios

En términos generales, las rentas derivadas de la propiedad intelectual se encuentran reguladas bajo el artículo 12 de los Convenios, relativo a las regalías (Hurtado, 2018). Es así como el párrafo segundo del Modelo OCDE señala que por el término “regalías”²⁸ debemos entender los pagos de cualquier clase, percibidos

25 A la fecha de escribir este artículo existen Convenios vigentes con 34 países. Además, hay 5 Convenios firmados, pero no vigentes aún (dentro de este último listado se incluye también uno que homologa los Convenios de los países miembros de la Alianza del Pacífico).

26 La última versión disponible del Modelo data del año 2017.

27 Cabe señalar que ambos modelos de convenio regulan las regalías en el artículo 12, pero como explican los propios comentarios del Modelo ONU, el artículo 12 de dicho convenio reproduce las disposiciones del artículo 12 del Modelo OCDE, con las siguientes excepciones: (i) modificaciones de fondo en los párrafos 1 y 3; (ii) la adición de dos nuevos párrafos 2 y 5, con el resultado de que los números de los párrafos de la Convención modelo de las Naciones Unidas son distintos de los de la Convención modelo de la OCDE; (iii) un ajuste de redacción en el párrafo 4.

28 El Modelo OCDE traduce royalties al español como ‘cánones’, sin perjuicio de ello, nos referiremos a estos como ‘regalías’.

como contraprestación por el uso, o el derecho al 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 informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas²⁹.

Los Convenios suscritos por Chile mantienen en general la definición anterior (aunque la encontramos en el párrafo tercero y no en el segundo como en el Modelo OCDE). Con todo, en la mayoría de los instrumentos se agregan algunos elementos adicionales a las regalías, siendo los más frecuentes: (i) el concepto de ‘uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos’ (siguiendo el Modelo ONU), y; (ii) el concepto de ‘otra propiedad intangible’, que amplía el espectro de aplicación de la norma.

Por otro lado, en el párrafo primero del artículo 12, nuestros Convenios se alejan del Modelo OCDE y se acercan al Modelo ONU, que establece una tributación compartida tanto en fuente como en residencia. Así, por regla general se dispone que las regalías procedentes de un Estado Contratante (por ejemplo, Chile) y pagadas a un residente del otro Estado Contratante (por ejemplo, Italia) pueden someterse a imposición en ese otro Estado (Italia)³⁰. Es decir, en el caso de regalías, tanto Chile como Italia pueden compartir la tributación.

Luego, si bien existe tributación compartida, en el párrafo segundo se establece un límite de tasa para gravar la renta en los países fuentes (siguiendo con ejemplo anterior, un límite con el que Chile tendrá derecho a gravar esa renta remesada a Italia).

Los límites de las regalías dependerán del país con el cual se ha suscrito el Convenio. Las tasas en general oscilan entre un 2% (por ejemplo, convenio con Japón) y un 15% (por ejemplo, convenio con Brasil), sin perjuicio de la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida³¹ en varios Convenios y sin perjuicio también de que usualmente se realiza una distinción entre las propias categorías de regalías para establecer tasas diferenciadas en los Convenios³².

29 Esta definición es muy similar a la del Modelo ONU.

30 A diferencia del Modelo OCDE, que da preponderancia al principio de residencia y señala que las regalías sólo se gravan en el Estado donde reside el beneficiario de los pagos, y no en el país fuente.

31 En términos generales, la cláusula de la nación más favorecida implica que en caso que Chile acuerde en algún Convenio concluido con un tercer Estado una exención o tasa más reducida para las categorías de rentas que se indican en cada Convenio, esa exención o tasa reducida se aplicará como si hubiese sido especificada en el mismo.

32 En general esta distinción es entre regalías por el ‘uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos’ y regalías ‘en todos los demás casos’. Cuando en el Convenio se contempla esta distinción, la tasa de los primeros casos es más baja.

4.2 Los softwares como regalías

Los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU no contemplan explícita o directamente los conceptos de softwares o programas computacionales en la categoría de regalías o en alguna otra dentro de sus textos, así como tampoco contemplan una definición de ellos. Por esa misma razón, los Convenios suscritos por nuestro país tampoco lo incluyen en sus pasajes por regla general, salvo en algunos casos, como sucede con los tratados firmados con el Reino Unido, Argentina, Italia, Tailandia, República Checa³³ y Estados Unidos (convenio no ha entregado en vigor aun)³⁴, donde sí se señalan expresamente como parte de las regalías.³⁵

Dado que los Convenios tampoco definen por regla general lo que se entiende por “obras literarias, artísticas o científicas” se debe recurrir a lo dispuesto en la legislación interna del Estado que aplica el Convenio, por disposición del artículo 3 párrafo segundo de los mismos. Esto es señalado así por el Servicio, por ejemplo, en el Oficio N° 2243 de 2014, a propósito del Convenio suscrito con Irlanda.

En este sentido, el artículo 3 párrafo segundo del Modelo OCDE —incluido en los Convenios suscritos por Chile— dispone que, si no hay una expresión definida en el Convenio, el significado será el que le atribuya la legislación interna de cada Estado, salvo que del contexto pudiera interferirse una cuestión distinta.

Al respecto, como hemos señalado anteriormente, la LPI en su artículo 1 considera a los programas computacionales como “obras de la inteligencia en los dominios literarios, artísticos y científicos”. Asimismo, el referido cuerpo legal protege el derecho de autor sobre los programas computacionales, “cualquiera que sea el modo o forma de expresión, como programa fuente o programa objeto, e incluso la documentación preparatoria, su descripción técnica y manuales de uso”, de conformidad al número 16, del artículo 3.

En consecuencia, en nuestro caso, los programas computacionales se entienden como parte de las regalías del artículo 12 de los Convenios al ser obras literarias, artísticas o científicas, cuando ello implique operaciones derivadas del derecho

33 Aquí el Convenio se refiere específicamente los “tailor made software” o “softwares hechos a la medida”.

34 Falta el procedimiento de ratificación por parte del Congreso de EEUU.

35 Por ejemplo, en el párrafo 3 del artículo 12 del Convenio con Reino Unido, que contiene la definición de regalías, se incluyó expresamente a los programas computacionales, tal como se aprecia a continuación: “El término “regalías” empleado en este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas u otras obras (incluidos programas computacionales y películas cinematográficas)”

de autor. De cualquier forma, cabe recordar que la vasta mayoría de los países regulan a los softwares como parte de este tipo de propiedad intelectual, ya sea porque forman parte tratados internacionales como los Convención de Berna y ADPIC, o porque así está normado en su propia legislación interna.

Sin perjuicio de lo señalado, es preciso indicar que no toda operación relacionada con softwares se clasificará automáticamente como una regalía del artículo 12, sino que en muchos casos habrá que distinguir revisando la forma en la cual se estructuraron los acuerdos y si existe o no vulneración a los derechos de autor. En este sentido, como veremos a continuación, la OCDE ha interpretado parte de estas operaciones para conocer cuándo estaríamos frente al supuesto del artículo 12 y cuándo no.

4.3 Comentarios del Modelo OCDE en relación a los softwares

Junto con el Modelo propiamente tal, la OCDE publica un documento denominado Comentarios a los Artículos del Modelo de Convenio Tributario (en adelante, “Comentarios”), que tienen por fin interpretar los pasajes menos claros del texto y servir como guía a la hora de aplicar sus disposiciones. Estos Comentarios presentan un valor interpretativo muy importante para los países miembros de la OCDE e, incluso, para aquellos no lo son.

Desde el año 1992 los Comentarios reconocen la trascendencia y, a su vez, la dificultad de calificar los pagos relacionados con aplicaciones informáticas — computer software—, habida cuenta del rápido desarrollo de las tecnologías informáticas y la cuantía de las transferencias internacionales de tecnología en este campo (Baptiste, 2017). De hecho, dedican una parte importante del párrafo segundo del artículo 12 a comentar los programas computacionales.

La última versión del Modelo OCDE, así como de los Comentarios, data del año 2017, por lo que en lo sucesivo nos referiremos a ellos.

La cesión de derechos relativos a los softwares se produce de muy diversas formas que van desde la enajenación de todos los derechos de autor hasta la venta de un producto cuyo uso está sujeto a restricciones. Asimismo, la remuneración pagada por ellos puede revestir diversas formas. Todos estos factores pueden dificultar la distinción entre los pagos por software que pueden considerarse regalías propiamente tales u otros tipos de categorías.³⁶

36 Párrafo 12.2 de los comentarios al artículo 12 del Modelo OCDE, versión año 2017.

Una primera situación se produce cuando los pagos efectuados se realizan con el objeto de adquirir parcialmente los derechos de autor, sin que el autor cedente enajene íntegramente sus derechos. En este caso, la operación correspondería a una regalía cuando el pago se efectúa a cambio de la cesión del uso o explotación del programa, de forma que en ausencia de esta licencia, se produciría una vulneración de los derechos de autor. Por ejemplo, acuerdos para reproducción y distribución pública de un software que contenga el programa protegido por los derechos de autor, o para modificar y exhibir públicamente el programa. En estas circunstancias, los pagos se realizan por la cesión del uso del derecho de autor del software (explotación de derechos que, de otro modo, habrían sido prerrogativa exclusiva del titular del derecho de autor), quedando dentro del rango de aplicación del artículo 12.³⁷

Distinto es el caso cuando se realiza un pago en contraprestación por la transferencia de la titularidad plena de los derechos de autor, es decir, ya no por el uso o derecho a uso, sino que por todos los derechos, en el entendido de que el titular original se desprende de todos ellos. Aquí no podría calificarse la operación como una regalía cubierta por el artículo 12³⁸, sino que se clasificaría más bien como una renta empresarial de aquellas del artículo 7, al existir una enajenación total de la propiedad (i.e. una venta).

En este punto cabe señalar que los convenios no definen en su texto qué debe entenderse por rentas de beneficios empresariales del artículo 7³⁹, por lo que los Comentarios indican que la locución “beneficio” tiene un significado amplio que incluye todas las rentas procedentes de la explotación de una empresa. En cuanto a la tributación, las rentas se gravarán por regla general sólo en el Estado de la residencia y no en la fuente, salvo que: (i) se configure un establecimiento permanente en el Estado fuente y; (ii) que las rentas se atribuyan a dicho EP (Hurtado, 2018). Asimismo, hay que tener presente de que existe una regla de prevalencia que indica que si una renta está regulada en alguna otra categoría del Convenio —e.g. artículo 10 de dividendos, 11 de intereses o 12 de regalías— se aplicará dicha disposición y no la norma de beneficio empresarial.

Un tercer supuesto que señalan los Comentarios es cuando existe un contrato entre los titulares del derecho de autor sobre un software y un intermediario

37 Párrafo 13.1 de los comentarios al artículo 12 del Modelo OCDE, versión año 2017.

38 Párrafo 15 de los comentarios al artículo 12 del Modelo OCDE, versión año 2017.

39 Queda a elección de los contratantes acordar bilateralmente explicaciones o definiciones especiales del término “beneficios” (Hurtado, 2018).

distribuidor, por lo general, entregando al distribuidor el derecho de distribución de copias del programa sin incluir el derecho a reproducir ese programa. En estas operaciones, la parte de los derechos de autor que se adquieren se limitan a los necesarios para que el intermediario comercial distribuya copias del software. Los distribuidores pagan únicamente por la adquisición de copias y no por explotar derechos de autor que los protegen. Así, los pagos se tratarían como un beneficio empresarial del artículo 7.⁴⁰

Otro caso es cuando se acuerdan contratos de distribución donde el adquirente obtiene los derechos de hacer múltiples copia del programa solo a fines de utilizarlo en su propia actividad económica, denominados licencia de sitio, licencia de empresas o licencia de red. Aunque dichos acuerdos permitan la realización de múltiples copias del programa, tales derechos se limitan generalmente a los necesarios para permitir el funcionamiento del programa en los computadores o red del adquirente, y la licencia no permite la reproducción con cualquier otro fin. Los pagos en este supuesto se tratarían más bien como un beneficio empresarial del artículo 7.⁴¹

Finalmente, otra situación que distinguen los Comentarios se refiere a los contratos mixtos, por ejemplo, aquellos que contiene la concesión del derecho de uso de un software combinado con la prestación de servicios. En estos casos, se recomienda descomponer el precio pagado en función de la información contenida en el contrato, o haciendo un reparto razonable, y aplicar el régimen fiscal correspondiente a cada una de las partes según corresponda.⁴² Por ejemplo, un contrato que asigne un precio por la cesión del uso de un programa computacional y otro por la prestación de servicios de soporte —esenciales— del mismo. El primer pago se trataría como una regalía del artículo 12, mientras que el segundo como un beneficio empresarial del artículo 7.⁴³

4.4 Jurisprudencia relevante del Servicio de Impuestos Internos

En el presente apartado revisaremos algunos de los pronunciamientos más importantes del Servicio en relación a los softwares en el contexto de los CDTI.

40 Párrafo 14.4 de los comentarios al artículo 12 del Modelo OCDE, versión año 2017.

41 Párrafo 14.2 de los comentarios al artículo 12 del Modelo OCDE, versión año 2017.

42 Párrafo 17 de los comentarios al artículo 12 del Modelo OCDE, versión año 2017.

43 Siempre que sea un Convenio que no incluya la prestación de este tipo de servicios técnicos como parte de las regalías.

4.4.1 Software estándar

En el Oficio N° 2058 de 2013, el SII responde a un contribuyente por el caso de licencias básicas adquiridas para el uso de un software, en el marco del Convenio celebrado con Brasil. Al respecto, concluye que la operación implica 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, pudiendo Chile gravarlas con una tasa que no puede exceder de 15% del importe bruto pagado. Sin embargo, por tratarse un software estándar, correspondería aplicar la exención prevista en el inciso primero, del artículo 59 de la LIR.

Asimismo, la exención indicada se aplicaría también a las cantidades pagadas por los servicios de mantenimiento y actualización, en aquella parte que estén destinados al funcionamiento de los softwares básicos licenciados.

Una primera cuestión a comentar en relación a lo señalado por la autoridad tributaria, aunque resulte una obviedad, es recordar que los Convenios no crean impuestos, sino que solamente asignan potestades a los Estados para gravar o no determinada renta y en qué medida, si corresponde. En consecuencia, si bien en este caso la renta queda comprendida dentro del concepto de regalía del Convenio, por existir una exención en pagos por el uso de software estándar en nuestra legislación, dicho pago no se gravará en Chile.

En segundo lugar, cabe destacar que el SII califica que ciertos servicios limitados —en este caso, aquellos de mantenimiento y actualización— resultan indispensables para el adecuado funcionamiento de los software licenciados, de manera que sin ellos, éstos últimos no puedan ser utilizados para la finalidad que fueron creados. Por lo tanto, concluye que dichos servicios forman parte integrante de los respectivos programas y, por ende, sujetos al mismo régimen tributario; es decir, exentos de IA.

En otro pronunciamiento⁴⁴ el Servicio respondió a propósito del Convenio con Irlanda y su protocolo, que el concepto de software estándar sólo se extiende a la facultad de uso del programa que los pagos recibidos en relación con el otorgamiento de derechos vinculados al derecho de autor de un programa computacional estandarizado (o “shrink wrapped software”), limitados a aquellos necesarios para permitir al usuario operar el programa, serán tratados como beneficios empresariales comprendidos en el artículo 7.

Con todo, lo anterior no le da el tratamiento de rentas empresariales a todos los pagos por la cesión de derechos sobre programas computacionales estándar, sino que lo

44 Oficio N° 2243 de 2014, Servicio de Impuestos Internos.

limita solo a aquellos pagos necesarios para permitir al usuario operar el programa. Es por ello que, en todos aquellos contratos en que se cede el derecho a distribuir un programa computacional estándar no se les aplica la excepción contemplada en el Protocolo y quedan sujetos por lo tanto al tratamiento que el Convenio prevé para las regalías, coincidiendo con el tratamiento estipulado en la LIR.

4.4.2 Derecho a sólo distribuir o revender un software

Algo que se ha discutido en nuestro país nivel de CDTI dice relación con aquellas operaciones configuradas bajo el derecho a distribuir o revender un software en las cuales no existe un derecho o concesión de uso para el distribuidor local, sino que actúa como un mero revendedor.

En general, dichas operaciones se estructuran de la siguiente manera: (i) los distribuidores locales adquieren de la empresa extranjera —dueña de los derechos de autor— el derecho de distribución o el derecho de uso de distribuir programas computacionales para su reventa a clientes locales finales; (ii) la sociedad residente en el extranjero conserva la titularidad de los demás derechos de propiedad intelectual sobre dicho software; (iii) las entidades locales no están facultadas para modificar o utilizar el programa computacional, emplear ingeniería reversa, duplicar o crear múltiples copias, u otro tipo de actividades de explotación en relación a derechos de autor; (iv) el cliente final accede generalmente al programa mediante un link de descarga o accediendo a los servidores del proveedor (SaaS).

La discusión se ha producido porque de la lectura de los Comentarios de la OCDE, pareciera ser que, en principio, este tipo de actos se calificaría más bien como un beneficio empresarial que como una regalía. En efecto, tal como indicamos anterior, el Párrafo 14.4 de los Comentarios señala que en las operaciones mediante la cual el intermediario distribuidor adquiere derechos de autor limitados a distribuir el software, pagando únicamente por la adquisición de copias del programa y no para explotar alguno de los derechos de autor que lo protegen, se tratarían como beneficios empresariales.

Al respecto, el SII ha sostenido históricamente en distintos pronunciamientos que estas operaciones constituyen regalías que tributan con el inciso primero, del artículo 59 de la LIR⁴⁵ o, en el caso de que resulte aplicable un Convenio, con el artículo 12 de tales instrumentos⁴⁶.

45 Oficio N° 810 de 2020 y Oficio N° 982 de 2021, Servicio de Impuestos Internos.

46 Oficio N° 606 de 2009, Oficio N° 2243 de 2014, Oficio N° 1836 de 2016, Oficio N° 2494 de 2016; y Oficio N° 2622 de 2019, Servicio de Impuestos Internos.

En el caso de los CDTI, en resumen el razonamiento de la autoridad tributaria ha sido el siguiente: (i) el artículo 12 regula las regalías, incluyendo a las “obras literarias, artísticas o científicas”⁴⁷; (ii) como no se define qué se entiende por ello en el instrumento, nos remitimos a la legislación interna; (iii) nuestra LPI incluye a los programas computacionales dentro de esta categoría y los protege en base a la legislación de derechos de autor; (iv) los artículos 17 y 18 de la LPI confieren al titular del derecho de autor las facultades de utilizar directa y personalmente la obra, de transferir, total o parcialmente, sus derechos sobre ella y de autorizar su reproducción por terceros, así como el derecho de utilizar la obra en las formas que la ley señala, como publicarla o distribuirla al público; (v) en consecuencia, la facultad de distribuir o revender un programa computacional implica explotar comercialmente tal bien, de lo contrario —en ausencia de una licencia o autorización para ello— se produciría una vulneración a los derechos de autor en nuestro país, quedando por ello cubierto bajo el supuesto del artículo 12 de los convenios.

Algunos autores, como Sepúlveda (2020) han señalado que este razonamiento resulta cuestionable puesto que el precio pagado por el distribuidor al vendedor faculta al primero para comercializar el software, es decir, para vender copias del intangible que ha adquirido, pero no necesariamente para usar o gozar de él. Dicho de otro modo, y recurriendo a la clásica distinción entre las facultades que comprende el dominio, disposición, uso y goce, en los hechos el distribuidor queda solamente habilitado para ejercer la primera de ellas, puesto que su actividad se limita a comercializar copias del software entre sus clientes. El distribuidor no puede usar y gozar, puesto que no queda habilitado para explotar la propiedad intelectual inherente al software: no puede editar el código, no puede transformar el software, no puede integrarlo con sus aplicaciones ni puede reproducirlo de manera alguna. A nivel comparado —continúa argumentando— esta distinción resulta fundamental a efectos de establecer la tributación a que deben afectarse los pagos por distribución de software. Para la OCDE, dichos pagos no constituyen regalías.

Lo anterior es comúnmente argumentado por los contribuyentes en sus consultas al SII. No obstante, en un pronunciamiento que resulta más clarificador en cuanto a la postura de la autoridad tributaria⁴⁸, esta ha señalado que el “comentario” del párrafo 14.4 del Modelo OCDE no resulta aplicable al caso de Chile. Dicho comentario se formula bajo el supuesto de que el país que aplica el convenio no contempla expresamente dentro de su legislación sobre derechos de autor el “derecho

47 Sin perjuicio de aquellos Convenios que incluyen expresamente los softwares dentro del concepto de regalías, como señalamos anteriormente.

48 Oficio N° 124 de 2018, Servicio de Impuestos Internos.

de distribuir” una obra protegida, lo cual se confirma en la tercera frase del párrafo 14.4 de dichos comentarios que señala “los distribuidores pagan únicamente por la adquisición de copias y no por explotar derechos de autor que los protegen”.

En otras palabras, en el caso en que la legislación sobre propiedad intelectual de un país no proteja el derecho de distribución, ni los Estados Contratantes hayan extendido el ámbito de aplicación del artículo sobre regalías (como en los convenios de Chile), el referido comentario de la OCDE podrá ser relevante para orientar al interprete en la determinación de si existe una regalía o no en un convenio determinado. Sin embargo, en la situación de Chile, el artículo 18 letra e) de la Ley N° 17.336 expresamente contempla el derecho de distribuir una obra protegida dentro del abanico de derechos de propiedad intelectual sobre una obra protegida como son los programas computacionales. En consecuencia, se aplica el artículo 12 de los CDTI en estos casos.

4.4.3 Enajenación de software

Una última situación que abordaremos el caso de la enajenación de un software. Como señalamos anteriormente, los Comentarios de la OCDE señalan en estos casos que no estaríamos frente a una renta del artículo 12 de los convenios, debido a que cuando se realiza un pago en contraprestación por la transmisión de la plena propiedad, el pago no se realiza por el “uso” o “por la cesión del uso” del derecho de los programas y, por tanto, no puede constituir una regalía.

Esta interpretación también ha sido adoptada por el SII. En efecto, por medio del Oficio N° 490 de 2011, en el contexto del Convenio con Paraguay, un contribuyente consulta por el caso de un software desarrollado a medida, en donde la propiedad de éste corresponde exclusivamente al cliente, generándose de este modo una enajenación total del mismo. El servicio señala que dicha renta se clasifica como una renta empresarial y no como una regalía, por las razones señaladas.

5. CONCLUSIONES

A lo largo de este artículo hemos revisado la tributación directa que afecta a las rentas derivadas de los softwares, en particular, en operaciones transfronterizas donde el beneficiario del pago es un no residente ni domiciliado en el país. Lo anterior, en atención a la importancia que han adquirido estos bienes intangibles en nuestro país y en el mundo en general, donde son cada vez más personas y empresas que, al vender sus propios bienes o prestar sus servicios, deben en

muchas ocasiones contratar con terceros algún tipo de programa computacional para tal efecto. Por eso es que resulta fundamental conocer cuál es el tratamiento tributario al utilizar o adquirir estas herramientas.

Vimos que el modelo de los negocios de los softwares ha evolucionado desde la venta física de copias del programa, pasando por la descarga de éste al propio computador del usuario, y derivando finalmente hasta la modalidad de prestación de servicios en la nube, como opera actualmente.

Señalamos que los programas computacionales se regulan, en la mayoría de las jurisdicciones, como parte del derecho de propiedad intelectual o derechos de autor. Este también es el caso de nuestro país, donde la Ley N° 17.336, Ley de Propiedad Intelectual, las trata como parte de dicha orgánica, estableciendo su definición y el ámbito de protección de los derechos que les aplican.

Luego, analizamos la norma del artículo 59 de la LIR referido precisamente al tratamiento tributario de los pagos al exterior por concepto de programas computacionales, que se afectan con Impuesto Adicional con tasa de 15%. Revisamos para el efecto sus elementos principales, así como también la exención que existe en nuestra legislación para los softwares estándar y, en especial, analizamos algunas situaciones que se producen en base a los distintos pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos. Estos casos —como cuándo estamos en presencia de un software estándar o cómo se trata el derecho de distribución o reventa de un programa— son de consultas frecuentes a dicho organismo.

Finalmente, en el último capítulo pudimos apreciar el tratamiento tributario que le otorgan los convenios a los softwares. En términos generales, los programas computacionales se regulan como parte de las regalías del artículo 12; es decir, existe tributación compartida y el Estado fuente tiene derecho a gravar la renta con un límite de tasa. No obstante, los Comentarios de la OCDE precisan que no a toda operación derivada de un software se le aplicará este régimen de forma automática, sino que debe distinguirse según el acto de que se trate (por ejemplo, existe la distinción entre enajenación de todos los derechos de autor o sólo de una parte de ellos). Asimismo, discutimos el caso particular del derecho de distribución o reventa, donde pareciera ser que nuestra autoridad tributaria se aleja del tratamiento indicado por la OCDE.

6. BIBLIOGRAFÍA

Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relativos al Comercio (1996).

Altamirano, Julia (2019). El programa computacional como servicio y el IVA. Revista de Derecho Tributario N° 6, Universidad de Concepción.

Altamirano, Julia (2021). El IVA y los servicios digitales: la experiencia chilena. Revista de Derecho Tributario N° 9, Universidad de Concepción.

Ayala, Francisco (2019). Análisis económico de los sistemas jurídicos de regulación de los programas computacionales. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile.

Baptiste, María Paula (2017). Tratamiento tributario de las rentas derivadas de software en operaciones con no residentes. Revista ICDT N° 77, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Cid, Judith y Merello, Andrea (2007). Patentes de invención y software. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile.

Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas (1886).

Cuevas, Albero y Villalón, Víctor (2013). Impuesto Adicional art. 59, Ley sobre Impuesto a la Renta. Revista de Estudios Tributarios N° 8, Universidad de Chile.

Florez, Anderson y Hernandez, Nelly (2014). Computación en la nube. Edición N° 8.

Fosch-Villaronga, Eduard y Millard, Christopher (2018). Cloud robotics law and regulation. Queen Mary School of Law Legal Studies Research Paper No. 295, Queen Mary University.

Hurtado, Hugo (2018). Tributación internacional. Thomson Reuters, Santiago.

Ibáñez, María Jesús (2015). BEPS y los desafíos de la inminente digitalización de las economías. Anuario de Derecho Tributario N° 7, Universidad Diego Portales.

Massone, Pedro (2013). Principios de derecho tributario. Thomson Reuters, Santiago.

OMPI (1980). OMPI Glosario. Derecho de autor y derechos conexos. Génova.

OCDE (2017). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

ONU (2017). Model Double Taxation Convention between developed and developing countries.

Orrego, Juan Andrés (2009). La propiedad.

Rojas, Daniel (2020). Protección de los programas computacionales: derechos de autor y concepto de licencias de programas. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile.

Saffie, Francisco (2008). El concepto de abono en cuenta en el impuesto adicional. Tesis para optar al grado de Magister en Tributación, Universidad de Chile.

Sepúlveda, Francisco (2020). Comentarios al Oficio 810 del SII tributación de los pagos al exterior por actividad digital. Comité Científico IFA Chile.

Sierra, Alfredo y Bernet, Manuel (2020). Régimen jurídico de los programas computacionales elaborados por trabajadores en Chile, Revista Ius et Praxis, Año 26, N° 2, Universidad de Talca.

Tapia, Aldo (2020). Tratamiento tributario del licenciamiento de software por el titular del derecho de autor. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile.

Vergara, Gonzalo (2019). Revista de Derecho Tributario N° 6, Universidad de Concepción.

Walker, Elisa (2020). Manual de Propiedad Intelectual. Segunda Edición Actualizada, Thomson Reuters, Santiago.