



UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO
Facultad de derecho y ciencias sociales
Escuela de Derecho



Tesina de derecho

¿Es conveniente modificar el impuesto a la renta por el uso, goce o explotación de software?

Autor: Jonathan Abello Latín

Profesor guía: Gonzalo Pardo Sainz

Septiembre 2010

Agradecimientos

*A mi madre por su paciencia,
y a quienes conservan su voluntad de enseñar.*

ÍNDICE

RESUMEN	4
I. INTRODUCCIÓN	4
II. UNA MIRADA AL SISTEMA ACTUAL.....	7
1. EL SISTEMA CHILENO.	8
1.1. <i>Protección del software.</i>	9
1.2. <i>El efecto tributario.</i>	11
1.3. <i>El I.V.A. en relación al Software.</i>	13
1.4. <i>Software de calificación dudosa.</i>	14
2. MODIFICACIÓN AL SISTEMA.	18
2.1. <i>Necesidad de disminuir impuesto.</i>	18
2.2. <i>Renuncia a favor de países más desarrollados.</i>	19
2.3. <i>Significado de los términos uso, goce o explotación.</i>	20
III. EL SISTEMA DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.	23
1. LA DOBLE TRIBUTACIÓN.	23
2. LOS MODELOS	24
3. TRATADOS CELEBRADOS POR CHILE.....	25
4. SIMILITUD EN LAS CLÁUSULAS.....	26
5. CLÁUSULA DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA.....	29
6. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.	31
7. UNA MIRADA AL DERECHO COMPARADO.	33
III. CONCLUSIONES	35
BIBLIOGRAFÍA.....	38
IV. ANEXOS	41
ANEXO 1. ARTÍCULO 59, D.L. 824.	41
ANEXO 2: TRATADOS.	43
ANEXO 3: DESEMPEÑO DEL SECTOR DE SOFTWARE.	43
ANEXO 4: EJEMPLO ART. 12, REGALÍAS.	44
ANEXO 5: ARTÍCULO 7 DEL MODELO DE TRATADO DE LA OCDE, VERSIÓN 2010.	44
ANEXO 6: EJEMPLO CLÁUSULA DE NACIÓN MÁS FAVORECIDA.	45

Resumen: Esta tesina se ocupa de analizar el actual régimen aplicable al impuesto a la renta por uso, goce o explotación de programas computacionales, cuando el beneficiario de estas rentas es una persona sin domicilio ni residencia en el país, y dicha renta sea de fuente chilena, así como revisar lo que ocurre a este respecto en materia de tratados internacionales, para finalmente concluir que la modificación al sistema impositivo en este punto, sería conveniente para unificar dichos criterios y su futura aplicación en la celebración de nuevos tratados para evitar doble tributación internacional.

Palabras clave: Impuesto, renta, adicional, software, tratados.

I. Introducción

En un mundo abierto al intercambio comercial, la aplicación de nuevas tecnologías se hace imprescindible para enfrentar los diversos requerimientos del mercado. Es por ello que desde pequeñas hasta grandes empresas procuran, con mayor o menor intensidad, proveerse de más y mejores técnicas que modernicen sus procedimientos y consecuentemente su producción.

Los programas computacionales¹, soportes lógicos o *softwares*², son actualmente objeto de variadas relaciones comerciales, en cuanto a su producción, importación y particularmente la celebración de contratos de licencia³.

¹ Para los efectos de este trabajo me serviré de la definición de software del art. 59 del D.L. 824 que entiende por tal “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...”

Debido al fenómeno de la globalización y a la mayor apertura de las fronteras económicas en materia de intercambio comercial y mercado de capitales, no es extraño que estos contratos se celebren con personas que no tengan domicilio ni residencia en Chile, originando el pago de una renta de fuente chilena, y en definitiva, configurando el hecho generador, “al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo” (De Araújo, 1964: p. 2).

Este tributo, consagrado por el título IV del D.L. 824, es el llamado impuesto adicional, que es el sustitutivo del impuesto global complementario respecto de personas que obtengan renta de fuente chilena y que no tengan domicilio ni residencia en el país (Zavala, 2003: p. 314).

Actualmente, según el art. 59 del D.L. 824, las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, a personas sin domicilio ni residencia en Chile, correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales, se gravan con tasa de 15%.

Si bien este impuesto tiene la característica de directo puede ocurrir que el beneficiario de la renta cobre un valor neto (con el valor del impuesto ya deducido) por el uso⁴ del software, con lo cual el adquirente de la tecnología debe hacerse cargo del pago de la renta y del impuesto adicional (Carrasco, 2008: p.20). La situación descrita, provoca un problema práctico: el uso de este tipo de tecnología se hace más oneroso para su titular.

Uno de los mecanismos que ayudan a disminuir esta onerosidad son los tratados para evitar la doble tributación internacional, que si bien están dirigidos a la situación tributaria del beneficiario de la renta, vienen a favorecer indirectamente al pagador de ella en el caso en que se cobre un precio neto y se deba hacer cargo del impuesto. Otra medida que puede venir en auxilio del receptor de la tecnología, es la disminución de la tasa del

² En este trabajo emplearé indistintamente la palabra software y programa, a pesar de que técnicamente no son completamente equivalentes.

³ Véase en materia de “licencia”, su concepto y distinción de la cesión de patentes en Cabanellas, Guillermo: *Contratos de licencia y de transferencia de tecnología*, Editorial Heliasta, p. 20-21.

⁴ En adelante emplearé la palabra “uso” de software, refiriéndome indistintamente al “uso, goce o explotación de software” en los términos del art. 59 del D.L. 824, como a cualquier forma de utilización de éste que no signifique cesión definitiva de bienes, sin perjuicio de una posterior distinción de los términos.

impuesto, hecho que ya ocurrió el año 2007, con la dictación de la ley 20.154, que disminuyó la tasa de un 30% a un 15%.

Si bien lo enunciado anteriormente significa un esfuerzo relevante por mejorar la situación tributaria, es necesario encontrar medidas acordes a una industria que está en constante evolución y con un alto potencial de absorción tecnológica, y que, por tanto necesita nuevas y mejores soluciones que nuestro derecho puede proporcionar con algunas modificaciones legislativas y con la incorporación de una sistematización que dé unidad a los tratados suscritos por Chile, y a los futuros que se celebren, en materia de regalías⁵ por concepto de uso de software. Dar un paso adelante en materia impositiva ayudaría a remediar el problema que se produce cuando este impuesto tiene el efecto de hacer más onerosa la incorporación del software.

Este trabajo se divide en dos grandes capítulos. El primero de ellos analiza críticamente el sistema jurídico actual relacionado con la transferencia de tecnología y el tratamiento tributario de los diferentes tipos del software, haciendo una pequeña referencia a su protección jurídica y la relación de los conceptos de uso, goce y explotación utilizados en el artículo 59 de la ley sobre el impuesto a la renta, para terminar con la conclusión de los beneficios que traería una disminución del impuesto adicional en materia de software de computadores. El segundo capítulo, analiza lo ocurrido en materia internacional, estudio que es necesario para comprender lo que ocurre respecto del software en materia de comercio con otras naciones, pasando revista a los problemas de doble tributación y un escueto análisis a lo que ocurre en materia de la cláusula de nación más favorecida, regalías y establecimiento permanente, todo lo cual es visto estrictamente en relación con el software de computador, para concluir en este punto, la necesidad de establecer un sistema más preciso y moderno en cuanto a los conceptos y aplicación práctica de la legislación dictada y tratados celebrados en el futuro.

⁵ Nuestra ley no define el concepto de regalía. La ley argentina en el art. 47 de la Ley de impuesto a las ganancias, considera regalía toda contraprestación que se reciba en dinero o en especie, por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etcétera, cualquiera que sea la denominación asignada. Véase Massone, Pedro (1996): *El Impuesto a la Renta*, p. 373-374.

II. Una mirada al sistema actual.

La transferencia de tecnología, en un sentido amplio, es todo aquel flujo de contenido tecnológico, así como la concesión del uso, o la autorización de explotación de sistemas comerciales, marcas, patentes, diseños industriales y licencias, entre otros (Bravo, 1996: p.11).

El software, como objeto de diferentes tipos de contratos de transferencia de tecnología, puede ser materia de una variada gama de obligaciones de las partes, lo que origina que estos contratos compartan características comunes con otros típicos del derecho civil. Tienen algunos puntos de contacto, por ejemplo, con la compraventa, cuando la tecnología se transfiere con un carácter definitivo, en los términos del artículo 1.973 del código civil (que define al contrato de compraventa); con el contrato de arrendamiento de cosa, especialmente cuando se refiere a la confección de una obra material; con la cesión de derechos, en casos muy particulares cuando el receptor de la tecnología adquiere un derecho del cual antes carecía (Omerovic, 1988: p.45-53). Respecto de estas similitudes, volveré más adelante con mayor detalle, al tratar la relación del software con el IVA, sin perjuicio de adelantar desde ya que, en materia de regalías, el contrato que adquiere mayor importancia, es el de tracto sucesivo, que se asimila en cierta medida al contrato de arrendamiento, por cuanto lo que caracteriza al contrato de tracto sucesivo “es que las obligaciones de las partes o una de ellas a lo menos, consisten en prestaciones continuas o repetidas durante cierto espacio de tiempo” (Alessandri, Somarriva, Vodanovic, 2004c: p.111). Una muestra que viene en apoyo a la idea de postular esta calificación del contrato, aparece en las normas de calidad ISO-900003⁶ sobre gestión de calidad de software, que si bien no excluyen su aplicación para un contrato de ejecución instantánea, dan una serie de parámetros que hacen suponer obligaciones establecidas a favor de ambas partes, durante un lapso determinado.

⁶ Para mayor información del estándar ISO-9000 (del año 1997 actualizada el año 2008) aplicado al contrato de software, visitar el sitio web <http://www.praxiom.com/iso-9000-3.htm>, Fecha última consulta: 6 de junio 2010.

1. El sistema chileno.

El artículo 59 del D.L. 824⁷, contempla dos situaciones diferentes que es necesario distinguir: primero, el impuesto sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia⁸ en el país, por el uso, goce o explotación de programas computacionales (inciso primero), y luego, la del inciso cuarto del número 2 del mismo artículo, que se refiere las “remuneraciones pagadas a personas naturales o jurídicas, sin domicilio ni residencia en el país, por concepto de trabajos de ingeniería o técnicos o por servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad concedora de una ciencia o técnica presta a través de un consejo, informe o plano”⁹. Lo que diferencia a ambas figuras es la modalidad de su adquisición o transferencia. La primera implica la transferencia de conocimientos tecnológicos que genera una renta de naturaleza mobiliaria o del capital, y la segunda implica la prestación de un servicio de asesoramiento, que produce rentas del trabajo (Shaw, 1982: p.500).

Antes de la modificación introducida por la ley 20.154¹⁰, que fija una tasa del 15%, el primero (renta del capital) tenía una tasa de 30%, y el segundo (renta del trabajo) de un 20%. Considero que la aplicación de una tasa común es afortunada, en el sentido de dar mayor unidad al sistema impositivo, además, como indica Cabanellas, la práctica demuestra que ambos tipos de contratos no suelen darse aisladamente, tienen un sustrato económico común, que es la transferencia de tecnología, y al tratarlos la doctrina de manera conjunta, lleva a conceptos comunes y soluciones concordantes (1980: pp. 16-17), así como también evita que, al haber tasas distintas, si se hace una calificación errónea o maliciosa del software, se perjudique la recaudación fiscal.

Conforme al artículo 59 inciso 1º del D.L. 824, este impuesto se aplica sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, y normalmente

⁷ Véase Anexo 1: artículo 59 del D.L. 824.

⁸ El art.8 N° 8 del Código Tributario, define la palabra residente.

⁹ Véase Circular N° 8 del Servicio de Impuestos internos del 2 de febrero del 2007 sobre modificaciones introducidas a los art. 59 y 60 de la ley de la renta por la ley 20.154 del 2007.

¹⁰ Ley 20.154 publicada en el Diario Oficial el 9 de enero del 2007, reduce las tasas del impuesto adicional a la incorporación de conocimiento y tecnología desde el exterior.

tendrá el carácter de único (penúltimo inciso del art. 59 del D.L.824), “lo que significa que sobre la renta imponible afecta a dicho tributo, no se aplica el impuesto de categoría”, ni tampoco otra forma de impuesto adicional (Martínez y Gómez, 1979: p.149), siendo además objeto de retención en la fuente conforme lo dispuesto en el artículo 74, número 4, inciso 1º, de la ley de impuesto a la renta.

1.1. Protección del software.

Los contratos mediante los cuales se transfieren los programas de computación, pueden incluir elementos de la venta de una mercancía, la prestación de servicios técnicos, la concesión de licencias de una propiedad intelectual, o dos o tres elementos combinados (Jones y Mattson, 1988: p.136).

De ahí la importancia de dar al software una adecuada protección jurídica. Es por ello que su protección ha sido tratada de diferentes maneras en varias legislaciones, en algunos casos elaborada mediante la inclusión del software en alguna de las formas clásicas de protección de derechos, y en otros, a través de la creación de instituciones nuevas e independientes, que sortean las dificultades inherentes de incluir un bien tan especial y cambiante, en un ordenamiento jurídico tradicional.

Muchos países como Estados Unidos (con su compleja historia legislativa), Francia o Australia han modificado el régimen de protección de propiedad intelectual, para incluir los programas computacionales en ella, beneficiándose del mayor tiempo de protección que ella proporciona en comparación con el de una patente por invención de programa. Japón ha dado un paso adelante en este sentido, excluyendo el software de la ley de derechos de autor, y Corea, lo trata como una propiedad intangible análoga a la protegida por dicha ley (Jones y Mattson, 1988: pp.110 a 112).

En Chile, el tratamiento es bastante regular, ya que el ordenamiento se preocupa de tratar al software como una propiedad intangible o incorporeal¹¹ digna de protección jurídica

¹¹ El artículo 565 del código civil, prescribe que los bienes consisten en cosas corporales o incorporeales, consistiendo estas últimas, en meros derechos (reales o personales).

a través de instituciones emanadas del derecho de propiedad intelectual, en sentido amplio, a través de un régimen *sui generis*” (Silva, 1996: p. 166). Una muestra de ello es la ley N° 17.336 sobre propiedad intelectual, que en su artículo primero prescribe que “La presente ley protege los derechos...”, y en su artículo 3°, N° 16 incluye mediante una modificación legislativa¹², justamente a “los programas computacionales, cualquiera sea el modo o forma de expresión...”.

Respecto a lo dicho, es necesario agregar que tal como el ordenamiento jurídico chileno ha dado un reconocimiento a los programas computacionales como una especie de propiedad intelectual, se ha tratado de forma separada e independiente del estatuto de la propiedad industrial (Elías, 2008: p.7). Tal análisis escapa del objeto de este estudio, sin embargo, agregaré que autores como Rajmilovich, hacen presente las consecuencias de la protección del software por el estatuto de los derechos de autor y de propiedad intelectual, tratando los inconvenientes de la aplicación de este último. (1998: p.2-3) Esta precisión, ha dado origen a una interesante discusión en materia de impuesto al valor agregado, que trataré más adelante.

En cuanto a la terminología utilizada, tanto el legislador como la doctrina jurídica, hacen sinónimas las palabras derecho de autor y propiedad intelectual, siendo la primera consecuencia y esencia de la segunda; son una misma pieza jurídica (Elías, 2008: p.11). Una muestra de lo último, es lo que dice Alessandri Rodríguez: “bajo el nombre de derecho de autor o propiedad intelectual trataremos los derechos que, por el hecho de su creación, tienen los autores de obras (...). O sea siguiendo a la ley chilena sobre la materia, tomamos la expresión propiedad intelectual en su sentido restringido, que abarca sólo el derecho sobre las mencionadas obras (...) (1993a: p.328).

Este derecho de autor o de propiedad intelectual contempla una doble faz: por un lado, un derecho moral perteneciente a la categoría de los derechos inalienables o destinados a defender la paternidad e integridad de la obra, y por otro, un derecho patrimonial que “confiere al titular del derecho de autor las facultades de utilizar directa y

¹² Ley N° 19.912 “Adecua la legislación que indica conforme a los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio OMC suscritos por Chile”, publicada en el Diario Oficial el 4 de noviembre del 2003.

personalmente la obra, de transferir total o parcialmente sus derechos sobre ella y de autorizar su utilización por terceros” conforme al art. 17 de la ley 17.336 (Alessandri, Somarriva, Vodanovic, 1997a: p.333-334).

1.2. El efecto tributario.

Cuando la ley chilena establece el impuesto adicional, es el beneficiario de la renta quien debe soportar su peso económico, muy distinto de lo que ocurre en materia de impuesto aduanero, donde finalmente es el importador el que soporta la carga establecida. Pero el impuesto adicional y aduanero comparten una característica común, cual es que el beneficiario de la renta puede cobrar un valor neto (libre del impuesto) y en definitiva hacer que el receptor de la tecnología soporte su peso económico, por tanto, en este aspecto, el impuesto adicional se comporta como un impuesto aduanero, aunque técnicamente son distintos y tienen orígenes diferentes (el importador paga el impuesto aduanero en virtud de una norma jurídica, y el receptor de la tecnología por una situación de hecho ajena al mandato legal); sin embargo sus consecuencias en materia económica son similares.

A pesar de las diferencias conceptuales existentes entre un impuesto aduanero¹³ (a la importación) y el impuesto adicional tratado en el art. 59 del D.L. 824, estos tributos comparten el efecto de hacer más onerosa la adquisición o uso de la tecnología, para el adquirente o pagador de renta.

Si bien la tecnología tiende a igualar oportunidades socioeconómicas, existe un período inicial en que quienes primero acceden y se benefician de ella, tienen mayor poder económico. Durante ese período la brecha económica entre los aventajados y el resto tiende a aumentar, debido a que los primeros mejoran su posición relativa al hacer uso de nuevas técnicas. A nivel mundial, la brecha entre los países desarrollados y en desarrollo se ha ampliado en los últimos años debido a este fenómeno (Lever, 2002: pp. 97-98).

En una era donde el uso de la informática se hace imprescindible como herramienta para la producción y el comercio, el software aparece como uno de los elementos que pueden ayudar a la economía, en el sentido de modernizar y mejorar los procesos, y así

¹³ He mencionado el impuesto aduanero porque considero que, en términos prácticos, es muy útil para graficar lo que provoca, en algunas ocasiones, el impuesto adicional por uso de software.

aumentar la producción y dar mayor velocidad al sistema económico en su conjunto. Para ello, es necesario que todos los actores económicos tengan acceso a estas nuevas innovaciones tecnológicas, y no sólo un grupo privilegiado de empresas. Actualmente, las grandes compañías son dueñas de lo último y más novedoso en innovación tecnológica, encargándose ellas mismas, o por medio de intermediarios, de realizar los diferentes pasos necesarios para la transferencia de tecnología (Álvarez, 1988: p.588)

Al existir un impuesto que se aplique al total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a las personas sin domicilio ni residencia en el país, el acceso al software se hace más oneroso para el adquirente. Esto en el evento que el sujeto opte por incorporar la tecnología, ya que bien puede ocurrir que los precios surtan el efecto de hacer que las personas se abstengan de su adquisición, en cuyo caso, como explica Lever, la brecha digital sería drásticamente mayor. (2002: p. 97).

El Estado, a través del Ministerio de Economía, cumple el rol de ser un importante motor en la “incorporación de las tecnologías de la información y comunicación en las empresas, lo que implica masificar la informatización, el acceso a Internet y el comercio electrónico, reduciendo la diferencia en el de acceso entre las grandes y pequeñas empresas, tanto en el ámbito de los servicios como de la industria (Vergara, 2002: p. 458). En este sentido, el gobierno debe tener en cuenta que la claridad y permanencia de las normas para el sector productivo, con una política cambiaria realista, y tasas arancelarias bajas, crean un clima propicio para la innovación tecnológica (Bravo, 1996: p.13 y 32).

Considerando las características accidentales de la tecnología que enuncia Bravo Ortiz, quiero destacar una que considero pertinente en este punto, cual es la de consistir en un acelerador de cambios. Si bien la tecnología por su sola acción no va a cambiar el desarrollo de un país, sumada a los varios agentes que pueden intervenir, tanto del ámbito público como del privado, constituye en una de las más importantes vías de emprendimiento y desarrollo (1996: p.7).

1.3. El I.V.A. en relación al Software.

Antes de avanzar a las próximas consideraciones, es necesario hacer una breve reseña del tratamiento que da al software el D.L. 825 sobre Impuesto a las ventas y servicios.

La regla general en materia de I.V.A. respecto de las ventas dice relación con cosas corporales muebles y en ciertos casos a las corporales inmuebles. Sin embargo, por su naturaleza, el impuesto no se vincula con las especies incorpóreas, sin perjuicio de una figura legal especial donde se contemplan de manera excepcional. En materia de servicios tenemos que sólo son gravadas las actividades comprendidas en los numerales 3 y 4 del art. 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹⁴, excluyendo de su aplicación todo aquello que no se encuentre expresamente contemplado dentro de dichos numerales, tales como las asesorías técnicas o los trabajos de ingeniería, calificables dentro del numeral 5 del art. 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (Elías, 2008: p. 66 y 67).

Para visualizar con mayor claridad el tema, es necesario retomar una idea que ya había adelantado al iniciar este capítulo, es decir, distinguir la naturaleza del contrato que tiene por objeto al software.

En primer lugar, el software se puede adquirir como una mercancía (asimilándose a lo que sería una compraventa de un bien mueble), caso en el cual, como indica Elías Sarquis, su importación no se vincula a un derecho de uso, sino de disposición, que no implica verdaderamente una facultad de explotación directa del derecho de autor, sino a la venta de copias del programa en el soporte material preestablecido (2008: p.90-91). Este caso se torna mucho más fácil de percibir, cuando lo que se importa es un programa estandarizado¹⁵, a diferencia de uno hecho a medida, tratado más adelante. Aquí se hace

¹⁴ Art. 2 D.L. 825. Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá: 2º. Por “servicio”, la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la ley sobre Impuesto a la renta.

¹⁵ Programa estandarizado o estándar, es aquel formado por aplicaciones definidas, estables, dirigidos al mercado general y no a un usuario en particular, destinados a una misma aplicación o función. Se les llama también “enlatados” o “*Package*”. Ejemplo: Microsoft Office.

relevante el problema de la tangibilidad del software, un tema que no es pacífico, y consiste en considerar, como algunos autores, la posibilidad de calificar al software estándar como una mercancía, donde no hay un verdadero uso del derecho de autor y no es aplicable el impuesto adicional a la renta (Elías, 2008: p.21). Por lo tanto, no se aplicaría la exención del impuesto a las ventas y servicios contemplada en el art. 12, letra E, N° 7¹⁶.

Otra manera de incorporar tecnología en general, y software en particular, nace gracias a una segunda clasificación del software, llamado “a medida”¹⁷. Este es considerado como una asesoría técnica, quedando gravado con el impuesto adicional del art. 59 N° 2 inciso 4 del D.L. 824, con una tasa del 15%¹⁸ sobre las remuneraciones pagadas, sea que el servicio se preste en Chile o en el exterior, constituyendo en principio un impuesto único a la renta (Bravo, 1996: p.72).

Si bien la ley no contiene una definición de asesoría técnica, el Servicio de Impuestos Internos, mediante el oficio N° 4.587, la ha conceptualizado como "aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad concedora de una ciencia o técnica presta a través de un consejo, informe o plano" (2000).

“En relación al I.V.A, esta tecnología extranjera está exenta de pagar este impuesto”, conforme al artículo 12, letra E, N° 7 del D.L. 825 (Bravo, 1996: p.73).

1.4. Software de calificación dudosa.

Lo dicho en el número anterior puede llevar a pensar, que la renta proveniente de la comercialización del software, puede calificarse, o bien como regalía o como asesoría técnica. Considero que actualmente esa clasificación dual está alejándose de la realidad y,

¹⁶ Art. 12, letra E, N° 7 D.L. 825. Estarán exentos del impuesto establecido en este título: E. 7. (...) los ingresos afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la ley de la Renta.

¹⁷ Software a medida, *custom made*, o *tailor made*, se trata de programas conformados al pedido y demanda específica del usuario. Involucran el desarrollo de programas completos o la modificación sustancial de uno existente. Ejemplo: un programa solicitado por CODELCO para la contabilización automática de sus productos.

¹⁸ Reemplazo del texto original de la cita, del 30% por el 15%, ya que su edición es posterior a la modificación de la ley 20.154 del año 2007.

si se toma en cuenta la constante evolución tecnológica, en el futuro existirá una inmensa gama de situaciones que el derecho deberá afrontar y resolver.

La primera situación que se evidencia, es aquel punto intermedio entre un software estandarizado y uno hecho a medida: el llamado “*customized*” o “software adaptado al cliente”, el cual Darío Rajmilovich define como aquel que se basa en un programa estándar, que se modifica para adaptarlo a las necesidades particulares del usuario, como por ejemplo, el software de contabilidad solicitado por una empresa al cual se le debe hacer una serie de modificaciones para que cumpla las especiales variantes de cada cliente (1998: p.1). La pregunta es, ¿la renta que proviene de él, se califica como una regalía o consiste en una asesoría técnica?. Sin desconocer que pueden existir otros criterios para clasificar, considero que, en este caso, sería conveniente y práctico aplicar como criterio determinante el valor o precio. Haciendo una analogía con el artículo 1794 del Código Civil¹⁹ estimo que si el valor del software es mayor que el trabajo, debe considerarse como una regalía; y por el contrario, si la asesoría técnica vale más que el software, éste debe considerarse como parte integrante de aquélla.

Otra situación que puede darse, es que se conceda el derecho uso, goce o explotación de software y a la vez, se preste asesoría técnica. Es de toda lógica pensar que cada uno de estos elementos tribute por cuerda separada, pero existe un caso en materia de I.V.A., en que se debe tomar una solución distinta, y considero que es aplicable también en materia de impuesto a la renta: el Servicio de Impuestos Internos a través del oficio N° 4.183 ha determinado que, si la asesoría resulta indispensable para el adecuado funcionamiento de los softwares licenciados o sublicenciados, de manera que sin ella, estos últimos, no puedan ser utilizados para la finalidad que fueron creados, dichos servicios forman parte integrante de los respectivos programas y, por ende, de las licencias otorgadas, configurando en conjunto un solo hecho gravado con I.V.A. (2003).

El mismo oficio N° 4.183 contempla otra situación que puede darse en la práctica, cuando el servicio o asesoría técnica se traduce en la creación de un programa

¹⁹ Art. 1794. Cuando el precio consiste parte en dinero y parte en otra cosa, se entenderá permuta si la cosa vale más que el dinero; y venta en el caso contrario.

computacional. En este caso, el Servicio de Impuestos Internos entiende que se encontrarán gravados con IVA conforme a lo dispuesto por el artículo 8° letra h) del D.L. N° 825²⁰. Si bien discrepo de esta interpretación, considero que no es aplicable en materia de impuesto adicional, ya que una es una asesoría técnica que da origen a un software *tailor made*, y tributa como tal, conforme al art. 59 N° 2 inciso 4° del D.L. 824.

Otro caso muy importante, y posiblemente el que más se da en la práctica, es la importación de *hardware*²¹ con software incorporado, por ejemplo; un computador personal con Windows 7 incorporado. En este punto es pertinente el Compendio de normas aduaneras, que en su capítulo II sobre valor en aduana de las mercaderías²² (N° 13.2) se refiere a los “programas de base”, definiéndolos como “aquellos indispensables para el funcionamiento de un equipo de procesamiento de datos” (y que vienen incluidos en él), a los cuales se les aplica una norma de valoración especial (se tomará en consideración el costo o valor del equipo sumado al costo o valor del programa informático que contiene), en atención a que el valor de estos programas está comprendido en el precio del computador, constituyendo, para los efectos de la valoración aduanera, una sola mercancía, con todas las consecuencias que ello conlleva, por ejemplo, si se cumplen todos los supuestos establecidos por la ley, quede sujeto a depreciación conforme al artículo 31 N° 5 del D.L. 824. Esta disposición guarda armonía con lo explicado anteriormente, “ya que corresponde a la adquisición de un producto que no implica una explotación directa del derecho de autor” (Elías, 2008: p.90-91).

Íntimamente relacionada con lo anterior, está la primera parte del inciso primero del art. 59 del D.L. 824, la cual prescribe que existen cantidades que no están afectas con impuesto adicional, siempre que correspondan a un costo generalmente aceptado, de

²⁰ Art. 8° letra h) del D.L. N° 825. (...) se considerarán también como ventas y servicios, según corresponda: El arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares.

²¹ Hardware corresponde a todas las partes físicas y tangibles de una computadora: sus componentes eléctricos, electrónicos, electromecánicos y mecánicos; sus cables, gabinetes o cajas, periféricos de todo tipo y cualquier otro elemento físico involucrado; contrariamente al soporte lógico e intangible que es llamado software.

²² Las normas aduaneras siguen en este punto al Acuerdo general sobre comercio y aranceles, conocidas como las reglas GATT de 1994.

acuerdo con las normas generales que regulan el comercio internacional (Servicio de Impuestos Internos, 2007b: p.6). Esta disposición no grava los programas integrados en mercancías, con la precisión de que deben corresponder a un costo generalmente aceptado, pudiéndose gravar en el exceso con impuesto adicional, de ser procedente, luego de actividad fiscalizadora del S.I.I. dentro del ámbito de su competencia. (Elías, 2008: p.26).

Considero que para esta situación de compra de hardware con software incorporado, la normativa es demasiado vaga, ya que solamente al definir “programa base” aparece la exigencia de ser “indispensable” para el funcionamiento del equipo, lo que abre un abanico de posibilidades para discutir; solamente por dar un ejemplo: ¿el programa Windows Vista, es “indispensable” para el funcionamiento del computador?.

A mi juicio, la doctrina argentina ha ocupado un lenguaje más preciso, al indicar que la compraventa de equipo informático (hardware) con integración de software de base, provisto por el fabricante grabado en medio físico sin posibilidad de borrado o reprogramación por parte del comprador del equipo, mantiene una integración prácticamente indisoluble entre el programa de base y el hardware, y su carácter permanente, otorgan la calificación de bien mueble a todo el conjunto. El contrato sería de compraventa de cosa mueble (Rajminovich, 1998: p.4).

Si bien la distinción enunciada, pudiera tener poca relevancia práctica, estimo que los términos debieran ser acuñados de manera precisa, ya que, en el futuro, los avances de la tecnología harán que el derecho en esta materia se quede sin soluciones para posibles problemas, que pudieran haberse salvado con el uso de un lenguaje menos vago y sin ambigüedades.

2. Modificación al sistema.

2.1. Necesidad de disminuir impuesto.

Si bien este impuesto adicional grava a quien recibe el pago en el exterior, la empresa que realiza el pago es la que debe retener el impuesto (en el caso del art. 74 N° 4 del D.L. 824). Así, cuando la empresa extranjera cede el uso de un software o realiza asesoría técnica, se pueden producir dos casos:

1. La empresa beneficiaria de la renta, obtiene un crédito en su país de origen por todo o parte del impuesto retenido en Chile.
2. La empresa extranjera negocia el pago neto de impuestos, donde finalmente la empresa que paga el servicio o derecho es la que soporta el impuesto.

Un menor impuesto se traduce en un menor precio asociado a las transferencias anteriormente referidas y en un mayor incentivo a la realización de estas operaciones. (Congreso Nacional de Chile, 2007: p. 13).

A esto, hay que agregar que, según la Cámara de Comercio de Santiago, Chile cuenta con un interesante potencial de absorción de nuevas tecnologías, ubicándose entre los países de desarrollo tecnológico intermedio (Lever, 2002: p. 91); Por ello, una disminución en la tasa del impuesto sería una buena forma de aprovechar esa disposición a integrar nuevas tecnologías, y dar un impulso definitivo al desarrollo económico, a la vez que, como la industria del software se va actualizando diariamente, sería un incentivo para no quedarse con versiones antiguas de programas, y cambiarse a las nuevas a un costo razonable.

Hace algún tiempo, en materia de derecho comparado, la mayoría de los países contemplaban el impuesto de retención en la fuente, destacando que los Los Países Bajos y Noruega escapaban a esta regla general. En cuanto a la prestación de asesorías técnicas, muchos países también aplican un impuesto de retención, sobre todo cuando se prestan en esos países; como ejemplo de ello, está Canadá y México (Jones y Mattson, 1988: p.129).

Considerando la realidad internacional, estimo que una disminución de la tasa del impuesto es más favorable que una eliminación, por dos razones:

1. Permite que la renta pagada por el uso del software proveniente de empresas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, no sea tan onerosa cuando se negocia el pago neto de impuestos, pero a la vez no lo hace tan liviano como para desincentivar su producción nacional.

2. Una disminución es más favorable que una eliminación, ya que permitiría tener algo que entregar en la negociación de acuerdos para evitar doble tributación internacional (Congreso Nacional de Chile, 2007: p. 43).

2.2. Renuncia a favor de países más desarrollados.

Cuando se discutía la ley N° 20.154, un argumento que se ofreció para no disminuir la tasa del impuesto a cero, fue que la disminución de la recaudación del fisco no afectaría el precio de las importaciones, sino que sería una transferencia de riqueza²³ a países más desarrollados²⁴ (Congreso Nacional de Chile, 2007: p. 43).

Discrepo relativamente de ese argumento por lo siguiente: si bien la producción de software se concentra en los países desarrollados, hay algunos países en desarrollo que han alcanzado una penetración significativa en los mercados internacionales²⁵, siendo el caso más notorio el de la India. Irlanda e Israel son otros países de ingreso tardío a la industria del software e informática que han alcanzado éxito en ella. (López, 2003: p.2).

Hasta hace algunos años atrás, el sistema internacional de transferencia de tecnología se caracterizaba por ser un Mercado de tipo oligárquico. En efecto, según los datos de la OEA, un 95% de la tecnología provenía de un selecto grupo de países, que no sobrepasaba los 30, y las transacciones se realizaban generalmente entre países

²³ El sentido que se le puede dar a esta afirmación, es considerar que si en Chile existe un impuesto de tasa 15%, el país de residencia del beneficiario, que antes imputaba como crédito el impuesto pagado en Chile, al disminuirlo a cero, recauda el valor de la tasa completa (X% sin restarle como crédito el impuesto del 15% pagado en Chile).

²⁴ Si bien muchos de los documentos consultados utilizan la expresión “Estados más ricos”, considero más apropiada la de “país desarrollado”, utilizada por la ONU, por considerar una mayor cantidad de factores para clasificar a un país en uno u otro grupo.

²⁵ Véase Anexo N° 2, que contiene la lista de tratados para evitar doble tributación internacional.

desarrollados, y cuyos protagonistas, eran principalmente las grandes empresas (Bravo, 1996: p.13).

Pero si antes, más o menos 100 naciones generaban un bajo porcentaje de tecnología, ese panorama hoy cambia paulatinamente y con ejemplos tan notorios como Irlanda, que se presenta como uno de los principales exportadores mundiales de software e informática, que se diferencia del modelo indio, por el predominio del software estándar sobre el hecho a medida. Otro de los modelos exitosos, es el de Israel, que se destaca por su desempeño en el área de seguridad informática y anti-virus, muy requerida en la actualidad (López, 2003: p.16).

En América Latina se destaca el trabajo de Brasil, en el que predomina la prestación de servicios por sobre la venta de productos de software. También resaltan en la región, los casos de Costa Rica y Uruguay, a contrario de lo que ocurre con la industria chilena, que se encuentra en franco deterioro (López, 2003: p.18).

2.3. Significado de los términos uso, goce o explotación.

El artículo 59 del D.L. 824 se refiere, en su parte pertinente, al “uso, goce o explotación de programas computacionales”, sin definir cada uno de los términos empleados. Tampoco existe una definición para estos términos en el párrafo 3° del Código Tributario o en otras disposiciones tributarias, y lo previsto en el derecho común, que podría ser aplicable conforme al art. 2° del mismo cuerpo normativo, posiblemente llevaría a conclusiones poco útiles para este análisis.²⁶

En el campo de propiedad intelectual, considero que los límites entre el “gocce” y la “explotación” del *software* se hacen un poco borrosos y de difícil delimitación, y como consecuencia de ello, deja espacio para pensar que el “uso” es la forma de empleo más alejada de dichas expresiones. Dicho lo anterior, se ve con mayor claridad el aspecto patrimonial del derecho intelectual que fue explicado en el apartado 1.1 de este capítulo, ya

²⁶ Art. 2° Código Tributario: En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales.

que al analizar el art. 17 de la ley de propiedad intelectual aparecen dos alternativas posibles para su titular; por un lado, utilizar directa y personalmente su obra, y segundo, y optativamente, explotarla. Dicha explotación puede ser de diferentes maneras, por ejemplo; transferir total o parcialmente sus derechos, o autorizar su utilización por terceros. Respecto de esta utilización, el art. 18 de la ley 17.336, enumera algunas formas de hacerla, como por ejemplo; publicación, grabación y reproducción de la obra, adaptación, transformación o traducción, ejecución y distribución pública mediante venta, entre otras.

La ley sobre propiedad intelectual emplea en su artículo 18 el término “utilizar”, que a mi juicio no se refiere a un uso en sentido estricto, sino que, a juzgar por los casos que menciona el mismo artículo, se refieren a un goce o explotación de carácter comercial, términos que en este punto, considero que se podrían emplear de manera sinónima sin caer en temidas imprecisiones. Para destacar la intención de explotación económica que contiene la ley, traigo a colación el artículo 4º del reglamento de la ley 17.336, que fija la remuneración mínima que le corresponderá percibir a los titulares de los derechos de autor, por el uso de obras protegidas, en subsidio de una estipulación contractual que la fije. Esta misma idea se puede obtener al analizar el trabajo realizado por el *Technical Advisory Group* de la OCDE, que respecto de la renta proveniente de transacciones electrónicas, establece que da origen a beneficios empresariales en la medida que se realice una copia del *software* para su utilización, pero si el producto se adquiere con el fin de comercializar su reproducción, se trata de una regalía (Benedetto, 2002: p.259).

Aparte de los términos utilizados en la ley sobre impuesto a la renta, es necesario hacer presente en este punto, que la autonomía de la voluntad juega un importante rol, al abrir infinitas posibilidades de contratación, entregando una amplia gama de formas de explotación²⁷ del software, que exceden el campo del uso y el goce. Dentro de ese abanico de convenciones, dos contratos, a mi parecer, encabezan la lista: la compraventa y el arrendamiento, siendo este último de primordial importancia en materia de regalías, ya que junto a otros contratos de tracto sucesivo, mantienen durante un tiempo significativo, una

²⁷ Adaptando la definición dada a propósito del derecho que goza el dueño de una patente, sería apropiado definir la explotación como la producción, venta o comercialización en cualquier forma del programa computacional (Alessandri, Somarriva, Vodanovic, 2005a: p. 351).

relación que da lugar al pago de rentas en favor de quien explota sus derechos sobre una obra, sin perjuicio de que la compraventa también sea de común ocurrencia.

En los comentarios de la definición de regalía del artículo 12 del modelo de convención de la OCDE²⁸, se expresa que la regalía se refiere a los derechos o a la propiedad sobre la obra, es decir, consiste en el pago por la transferencia de la propiedad o la constitución de ciertos derechos sobre ella, constitución que en Chile es precedida siempre por un título. En tal caso, los derechos que se pueden constituir respecto del *software* son tan variados como novedosos, al igual que los títulos que consisten en su antecedente jurídico. Al igual que el legislador nacional, el modelo de la OCDE²⁸, ha enunciado algunos derechos, por cuyo pago se origina una regalía, cuales son el “uso”, o el “derecho de uso” o titularidad sobre una obra, sin perjuicio de que en una materia tan especial como el *software*, probablemente se irán abordando nuevas situaciones particulares.

Para terminar este capítulo, quiero añadir, que la última modificación realizada a la ley de propiedad intelectual, ha acogido la doctrina de los “usos justos” (tomado de la doctrina norteamericana del *Fair Use*²⁹), incluyendo en la ley 17.336, el art. 71 Ñ, que autoriza la realización de una serie de actividades que no requieren permiso de su autor, respecto de programas computacionales, ni pago de remuneraciones por ellas, por ejemplo, la copia del programa computacional por parte de su tenedor, para fines de respaldo (art. 71 Ñ, letra a), ley 17.336).

²⁸ Versión de julio de 2008.

²⁹ Véase: The Academic Senate of the California State University (2003), *Intellectual Property, Fair Use, and the Unbundling of Ownership Rights*, p. 22.

III. El sistema de los tratados internacionales.

1. La doble tributación.

La doble imposición produce un efecto nocivo en el movimiento de capital, tecnología y personas, así como en el intercambio de bienes y servicios. La remoción de los obstáculos causados por la ella, y la consiguiente promoción del desarrollo y flujo del comercio y la inversión internacionales, constituyen la principal razón que tienen los países para concluir tratados tributarios (Cauwenbergh, Patrick, Mas et al., 2008: p. 526).

Los métodos para evitar la doble imposición consisten esencialmente en establecer de antemano que una determinada renta es imponible solamente en uno de los dos estados contratantes, o bien, que es imponible en ambos con la obligación sin embargo, para uno de los dos, de permitir que el impuesto pagado en el otro Estado se deduzca del impuesto debido en base a la normativa interna (Santoro, 1999: p. 90).

Sin embargo, existe un principio básico de derecho tributario internacional: los convenios no crean impuestos. Dicho de otro modo, el hecho que el acuerdo reconozca el derecho de un país a gravar ciertas rentas, no implica que, de por sí, ellas estén gravadas; para saberlo, habrá que atender a la legislación interna (García, 1984: p. 503). Por lo tanto, en esta materia se debe atender siempre a lo que dice la norma tributaria de cada país en materia de regalías, principio, que en palabras de Wittendorff, es “la regla de oro” (2009: p. 110).

Nuestro país es parte en varios tratados internacionales³⁰, pero todavía queda mucho por avanzar. Muestra de ello, es el constante trabajo de las instituciones y organizaciones internacionales, las cuales se han preocupado de ofrecer soluciones destinadas a evitar o atenuar los efectos de la doble tributación, como es el caso de los trabajos realizados por la Sociedad de las Naciones, seguidos por los de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y la ONU, entre otras, las cuales han desarrollado modelos de

³⁰ Véase Anexo 1, sobre Convenios bilaterales suscritos por Chile, tendientes a evitar la doble tributación y a impedir la evasión fiscal de los impuestos.

convenios o acuerdos para evitar la doble tributación de la renta (Massone, 1998: p. 54-55), los cuales analizaré a continuación.

2. Los modelos

Prácticamente todos los tratados tributarios existentes se basan en los modelos desarrollados por los diferentes organismos. Algunos, tomando todas disposiciones contenidas en el modelo y “vaciándolas” a un tratado en particular, y otros, combinando y adaptando las disposiciones de uno o varios modelos.

Uno de los modelos de convenios para evitar o disminuir los efectos que provoca la doble tributación internacional, es el preparado por el comité fiscal de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE). Este modelo se ha convertido desde su publicación, en una base para suscribir tratados entre los países miembros de tal organización, y por supuesto, utilizado con terceros países no miembros de la OCDE (Maciel, 2007: p.11).

En materia de jurisdicción tributaria, este modelo concede, por regla general, un derecho exclusivo al estado de residencia, aunque en algunos casos, tal derecho no es exclusivo, pudiendo, el estado de la fuente, gravar ciertas rentas o bienes (Massone, 1998: p.61).

En materia de regalías, el modelo de la OCDE establece en su artículo 12.1³¹ que sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde reside el beneficiario de ellas, a diferencia del modelo de la ONU, que manteniendo la misma numeración del

³¹ ARTICLE 12. ROYALTIES

1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.

2. The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

modelo de la OCDE, además otorga al estado de la fuente, el derecho limitado de tributar las regalías.

Por otro lado, el modelo de convenio de los Estados Unidos de 1996 (*United States Model Income Tax Convention*) es muy similar en este punto a lo que señala el modelo de la OCDE, consagrando el criterio de la residencia de manera exclusiva (Raad, 2001: pp.80-82).

3. Tratados celebrados por Chile

De un examen de 21³² tratados vigentes en Chile para evitar doble tributación, en lo que dice relación con las regalías, 20 han adoptado el modelo de la ONU. Ello significa, que la regalía tributa en el Estado contratante donde reside el beneficiario, y puede someterse a imposición en el Estado contratante de la fuente, dentro de ciertos márgenes porcentuales máximos, los cuales varían dependiendo de cada tratado³³.

Para determinar el porcentaje máximo que el Estado de la fuente de la renta puede tributar, algunos tratados, como el de Chile-Dinamarca y el de Chile-Ecuador, han atendido a si la regalía proviene, en primer lugar, del uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales y científicos o, en segundo lugar, de otras actividades³⁴, estableciéndose en el primer caso, un porcentaje máximo a tributar menor que el segundo.

Otros tratados, como el de Chile con México, han optado por establecer un porcentaje máximo a tributar en el estado de la fuente, de manera común para todas de regalías, independiente de cual sea su origen.

³² A la fecha de la impresión de este trabajo, había 24 tratados vigentes.

³³ Véase anexo 4, ejemplo de art. 12 (regalías).

³⁴ Las regalías por concepto software, están incluidas en la categoría de “otras regalías” o “demás casos”, que generalmente tienen asignado un porcentaje de tributación máximo, mayor que el de las regalías por uso de equipos.

El porcentaje máximo a tributar en el Estado de la fuente varía de tratado en tratado, pero generalmente oscila entre el 10% y 15%. Ejemplo del primero, es el tratado celebrado entre Chile y Suecia (10%), y del segundo, el de Chile con Perú, que establece un porcentaje máximo del 15%.

Dentro de este punto, merece especial comentario, el tratado celebrado entre Chile y Argentina, el cual se realizó siguiendo el modelo del Pacto Andino, y que se caracteriza por la defensa del principio de la fuente, en oposición a los de la residencia y del domicilio (Valdés, 1987: p. 175). Dicho convenio para evitar la doble tributación, trata en su artículo 9º las regalías, prescribiendo que ellas sólo son gravables por el estado contratante, en cuyo territorio se encontrare ubicada su fuente productora.

4. Similitud en las cláusulas

Si bien es posible encontrar cierta similitud estructural en materia de regalías, los tratados presentan varias diferencias sustantivas en sus cláusulas, una de ellas, por ejemplo, es la que existe entre los porcentajes máximos que gravan la renta en el Estado de la fuente. Pero esa diferencia, lejos de extrañar, es consecuente con el hecho de que el grupo de expertos de la ONU, no llegó a un consenso sobre dicha tasa, y se decidió que sería establecida a través de negociaciones bilaterales (Bracewell-Milnes, 1979: p.133).

Otra diferencia, y a mi juicio la más importante en relación al tema de este trabajo, es la distinción que se hace en cuanto a la naturaleza del programa computacional. Una de las clasificaciones más significativas del software para el derecho, y en especial desde el punto de vista tributario, es aquella que distingue entre software estándar y software hecho a medida. Para el primero, ya se hizo un estudio en el capítulo anterior³⁵, al tratar el alcance que tienen las palabras uso, goce y explotación del artículo 59 del D.L. 824. En ese apartado, hice una pequeña referencia a lo que viene a continuación, que es una situación particularísima que se presenta en dos tratados para evitar doble tributación celebrados por

³⁵ Apartado 2.3 del capítulo II de este trabajo.

Chile, y que quizás darán mucho más fuerza a lo que había postulado en cuanto a la forma de tributación del “uso” del software.

Los tratados celebrados por Chile con el Reino Unido y con Irlanda, presentan una particularidad en sus protocolos, que los diferencian completamente de los otros tratados celebrados por Chile sobre mismo tema. Ambos establecen que “si los derechos adquiridos en relación a un derecho de autor de un programa computacional estandarizado³⁶ están limitados a aquellos necesarios para permitir al usuario operar el programa, los pagos recibidos en relación con la transferencia de esos derechos serán tratados como beneficios empresariales a los que se aplica el artículo 7³⁷”. Es decir, que las regalías provenientes de la operación de un programa, se tratarán como beneficios empresariales.

Lo que ambos tratados hacen, es implícitamente distinguir, el software estándar y el hecho a medida, y dentro de los primeros, separar el uso, de los demás derechos que se ejercen sobre él.

Ya en este punto del trabajo, se hace más clara la precisión antes enunciada, ya que teniendo este antecedente, es muy fácil entender el sentido de la palabra “uso”, el que se acerca mucho más a la manipulación de máquinas y artefactos físicos (propios de las regalías por uso de propiedad industrial) y se aleja de lo que significa el uso de un software (como objeto de cada contrato en particular, por el cual se paga una regalía), el cual en su momento, consideré limitarlo a ser objeto únicamente de goce y/o explotación. A mayor abundamiento, el propio texto de los tratados hablan del derecho de “operar” el programa, lo que evoca el derecho de uso en sentido estricto, y no un derecho de uso acompañado del goce³⁸.

³⁶ Los llamados *shrink wrapped software*.

³⁷ Véase Anexo 5, art. 7 modelo de tratado de la OCDE.

³⁸ Vale en este punto lo dicho en el apartado 1.3, respecto del tratamiento del software como una mercancía, en cuanto en algunas ocasiones, su adquisición equivale a la compra de un producto con derechos de autor.

Esta disposición, contemplada en los protocolos modificatorios de estos dos tratados (Chile-Reino Unido y Chile-Irlanda³⁹), tiene una enorme importancia, ya que considera la renta por la operación del software estándar como un beneficio de empresa y no como una regalía, alejándolo del régimen tributario que los tratados asignan clásicamente a las rentas provenientes del uso del software, sin hacer distinción alguna. Dicho en otras palabras, grava este ingreso conforme al criterio de la residencia, ya que los beneficios de empresa, conforme al artículo 7 del convenio, solamente pueden someterse a imposición en el Estado donde se ubica la empresa, a menos que ella realice su actividad en el otro estado (de la fuente) por medio de un establecimiento permanente, caso que será objeto de comentario en el apartado N° 6 de este capítulo.

Considero que la distinción que hacen los tratados de Chile-Reino Unido y Chile-Irlanda, es completamente útil, ya que viene a dar una luz sobre una precisión que no se da en los demás tratados sobre la misma materia, los cuales no hacen ninguna distinción con respecto a las rentas provenientes del uso, goce o explotación de software, considerándolas a todas como regalías y tributándolas de esa manera, conforme al art. 12 de los tratados, por lo que estos convenios tienen la virtud de distinguir, de ese universo de posibilidades que pueden generar rentas por uso de software, un caso, que en mi opinión, era de toda lógica excluir, a saber, la adquisición de derechos que sólo permiten operar un programa computacional estandarizado, que viene a constituir un uso en sentido estricto.

Es de esperar, que este tratamiento, inspire al ordenamiento jurídico chileno para adoptar esta precisión en su futura legislación interna y en la conclusión de nuevos tratados para evitar doble tributación.

³⁹ El tratado de Chile con el Reino Unido e Irlanda del Norte se publicó en el diario oficial el 16 de febrero del 2005, y el de Chile e Irlanda, el día 28 de octubre del 2008.

5. Cláusula de la Nación Más favorecida.

En una primera etapa del derecho tributario internacional clásico, era posible afirmar con facilidad que la cláusula de la nación más favorecida⁴⁰, tenía poca o nula aplicación en materia de tratados internacionales (Buhler, 1968: p.230).

La cláusula de que se trata, ha sido utilizada principalmente en los tratados de comercio, especialmente en materias aduaneras, pero es de aplicación general (Llanos, 1990a: p.178). Los tratados para evitar doble tributación internacional, no son incompatibles con su aplicación, por lo que no es extraño encontrarse con ella en algunos convenios suscritos por nuestro país.

De los 24 tratados que se encuentran vigentes en Chile, aproximadamente 16 de ellos, contienen la cláusula de la nación más favorecida, la cual ha sido incluida en los protocolos modificatorios de los tratados, y de manera específica, para ser aplicada respecto del artículo 12 (regalías), de los artículos 12 y 11 (regalías e intereses) o bien, sólo respecto de este último (intereses).

Algunos ejemplos de tratados internacionales vigentes para evitar la doble imposición que incluyen cláusula de nación más favorecida, son los de : Chile con Colombia, Corea, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Paraguay, Perú, Polonia, Reino Unido, Irlanda y Suecia.

La cláusula de la nación más favorecida, si bien tiene una redacción relativamente uniforme entre los tratados, es posible apreciar que contienen ciertas diferencias de fondo en atención a su clasificación⁴¹. En efecto, según el autor Hugo Llanos, la cláusula de nación más favorecida se puede clasificar en unilateral o bilateral. La primera es aquella en que ambos Estados contratantes se otorgan recíprocamente las ventajas de la cláusula, como ejemplo de éstas, puedo mencionar los tratados para evitar doble tributación de Chile-

⁴⁰ Cláusula de la nación más favorecida es aquella que se inserta en un acuerdo comercial en virtud de la cual dos estados se comprometen, a otorgarse el tratamiento más favorable que hubieran acordado o acordaren a un tercer estado (Llanos, 1990a: p.177).

⁴¹ Véase Anexo 6: ejemplo de cláusula de Nación más favorecida.

Perú y Chile-Paraguay. Las unilaterales, por el contrario, son las que operan en beneficio de un solo Estado contratante, como es el caso de los convenios para evitar doble tributación de Chile - Colombia y Chile - Noruega (1990: p.178).

Todas las cláusulas de nación más favorecida contenida en los tratados disponen que se aplicarán al respectivo tratado las exenciones o “menores tasas” que se acuerden con un tercer estado (en beneficio de una o ambas partes) con posterioridad a la entrada en vigencia del convenio que contiene la cláusula. Es decir, si Chile o el otro Estado contratante, celebran un convenio con un tercer Estado en el que estipulen una exención o menor tasa respecto del impuesto máximo con que se puede gravar la regalía en el Estado de la fuente, dichas condiciones más favorables se entenderán incorporadas al tratado celebrado que contenga dicha cláusula⁴².

Las diferencias aparecen cuando se determina la calidad del “tercer estado”, ya que en algunos casos se aplica respecto de cualquier “tercer estado” (como el caso del tratado Chile - Paraguay), mientras que en otros, se hace expresa mención a “un estado miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos” (como el caso de los tratados Chile-España y el de Chile–Polonia).

Otra diferencia es que en algunos tratados, respecto del artículo 12.2 (sobre el límite máximo con que se puede gravar la renta en el Estado de la fuente), se estipula que se aplicará al convenio, la misma exención o reducción de tasa que estipule el o los estados contratantes con un tercer estado, sin establecer límite alguno de ella, como ocurre en el tratado de Chile con Polonia; sin embargo en otros tratados, como por ejemplo, el celebrado entre Chile y Ecuador, se establece un límite de tasa, el cual en el caso indicado, no puede ser inferior a un 10 por ciento.

⁴² Caso hipotético: Chile celebra un convenio para evitar doble tributación con la India, con cláusula de nación más favorecida unilateral a favor de la India, estableciendo un límite máximo que grave la regalía en la fuente de 10%. Si Chile celebra un tratado con Perú, y fija un límite máximo que grave la regalía en la fuente con una tasa de 5%, dicho porcentaje deberá aplicarse al tratado con la India, previa certificación de la autoridad competente.

Por último, destaco que en los Convenios vigentes con Canadá, México, Corea, Ecuador, Noruega y Polonia, en los cuales se incluye la cláusula de nación más favorecida, se establece que si Chile, en algún convenio concluido con otro Estado, acuerda 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.

La condición para que esa cláusula se aplique a los convenios mencionados en el párrafo anterior se cumplió con la entrada en vigencia del Convenio suscrito con España, el 22 de diciembre de 2003, que contempla tasas máximas de retención en la fuente para intereses y regalías⁴³ inferiores a las contempladas en esos convenios con los países recién indicados en el párrafo anterior (Servicio de Impuestos Internos, 2005: p.4).

6. El concepto de establecimiento permanente.

El tratamiento que las regalías tienen dentro del marco de los tratados para evitar doble tributación internacional depende en forma importante del concepto de establecimiento permanente. En los referidos tratados, ese establecimiento es definido como “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad” (Artículo 5.1 del modelo de tratado OCDE). Los párrafos que siguen a la definición del artículo 5, enumeran ciertas precisiones positivas (art. 5.3) y negativas de dicho concepto (art. 5.4), como también, enuncian ciertas reglas para su especial determinación (art. 5.5 y siguientes del modelo), como es aquella que considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado, por determinadas actuaciones que realiza una persona distinta de un agente independiente en ese lugar (art. 5.5), o por el contrario, considerar que una empresa no tiene establecimiento permanente en el otro Estado, por la simple actuación ordinaria de un agente independiente en aquel lugar (art. 5.6 del convenio).

⁴³ En materia de regalías por concepto de software, se establece una imposición máxima del 10% del importe bruto en el estado de la fuente.

Bart Kusters, al hacer una comparación del modelo de la Organización de las Naciones Unidas (versión 2001) y el de la OCDE (versión 2000), dice que bajo el modelo de la ONU, hay más situaciones que dan lugar a la existencia de un establecimiento permanente, que bajo el modelo de la OCDE (2004: p.5).⁴⁴ Sin embargo, en materia conceptual, no hubo una considerable modificación con respecto al modelo de la OCDE (tanto versión 2000, como 2005) (Maciel, 2007: p.13).

En la actualidad, se han desarrollado comentarios al modelo de la OCDE, que se han encargado de elaborar parámetros que permiten aclarar la aplicación del concepto de establecimiento permanente, los cuales son inmensamente relevantes en materia de comercio electrónico, debido a que, por regla general, toda la operación se hace de manera virtual, siendo difícil determinar el lugar físico donde se realiza la actividad, para efectos de identificar el Estado que tiene derecho a gravar las rentas (Benedetto, 2002: p.257-258).

En el modelo de tratado de la OCDE⁴⁵, el art. 12.3, hace una referencia al establecimiento permanente, al referirse al caso en que el beneficiario efectivo de las regalías, realice en el Estado contratante del cual ellas provienen, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente, en cuyo caso, en vez de aplicar las normas establecidas para las regalías del art. 12⁴⁶ del convenio, dichas rentas se deben considerar como beneficios empresariales obtenidos a través de ese establecimiento, siendo aplicables, las disposiciones del artículo 7.

En el art. 7, párrafo 1 del modelo de la OCDE, se indica en su primera parte, una regla general, que consiste en que los beneficios empresariales solamente pueden someterse a imposición en el estado de la residencia⁴⁷, estableciendo a continuación, una excepción a dicha regla, que consiste en hacer que esas rentas puedan ser gravadas en el Estado de la

⁴⁴ Casos específicos: véase Massone, Pedro (1998): La Doble Tributación Internacional, Editorial Conosur, Santiago de Chile, pp. 74-76.

⁴⁵ En su última versión de julio de 2008.

⁴⁶ En los tratados para evitar doble tributación celebrados por Chile, dicha estipulación aparece con la numeración 12.4.

⁴⁷ Véase anexo 4 y 5, artículos 12 y 7 del modelo de convenio de la OCDE versión 2008.

fuente cuando el beneficiario de la regalía realiza una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado ahí.

7. Una mirada al derecho comparado.

El impuesto de retención y el software, son temas que despiertan inquietud y discusión en muchos ordenamientos jurídicos alrededor del mundo, y es por ello, que muchos países realizan esfuerzos por llegar a consensos sobre ellos a nivel internacional. En este sentido, destacaré a continuación, dos casos, que sirven de muestra de lo dicho anteriormente:

En primer lugar, una de las propuestas más grandes en esta materia, es el que realiza la Unión Europea, que a través de la implementación de la *Interest and Royalty Directive* intenta eliminar el impuesto de retención, en intereses y regalías entre empresas relacionadas (Kosters, 2004: p.10). La directiva se aplica a compañías de Estados miembros de la Unión Europea, y a establecimientos permanentes situados en ella. Esta medida, dictada en junio del año 2003, ha comenzado a regir desde el año 2004, y en algunos países miembros de la Unión Europea, como Portugal, España y Grecia, se está aplicando conforme a una planificación progresiva, que pretende disminuir el impuesto paulatinamente hasta llegar a una tasa cero.⁴⁸

Finalmente, un caso muy parecido a la distinción analizada a propósito de los tratados de Chile-Reino Unido y Chile-Irlanda, es el de Singapur, que contempla una exención en materia de regalías por pagos por software. En efecto, el gobierno anunció que desde el año 2000, el pago realizado a no residentes, por software estándar, no estarán afectos al impuesto de retención. Y ha especificado que esta exención, se aplica para consumidores finales que sean particulares o empresas. En el año 2001, el Ministerio de Hacienda precisó esta exención, extendiéndola a las descargas de software para usuarios

⁴⁸ Véase <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm400000.htm>

finales, al software incluido en un equipo (*hardware*), y al *site license*⁴⁹, un concepto que en nuestro ordenamiento se conoce muy poco, pero que a través de la práctica comercial se ha ido incorporando gracias a su conveniencia económica (Inland Revenue Authority of Singapore, 2005: p.3).

⁴⁹ Es un tipo de contrato de licencia de software que permite a los usuarios finales ejecutar el software de manera simultánea en distintos procesadores, o en una red por distintos usuarios finales.

III. Conclusiones

A lo largo de este trabajo, fue posible apreciar de manera crítica, lo siguiente:

1. Los programas computacionales, son actualmente una importante herramienta en el desarrollo de actividades industriales, comerciales y domésticas, y por ello son objeto de muchas operaciones jurídicas. Si bien la industria nacional desarrolla incipientemente *software*, es necesario acudir a empresas y personas que no tienen domicilio ni residencia en Chile para proveerse de programas computacionales más especializados y modernos, los cuales han sido objeto de protección jurídica en Chile dentro la ley de propiedad intelectual.
2. El ordenamiento jurídico chileno, establece un impuesto adicional de retención, con carácter de único, sobre las cantidades de fuente chilena, pagadas o abonadas en cuenta a personas que no tienen domicilio ni residencia en el país, por uso, goce o explotación de *software*. Dicho impuesto tiene asignada una tasa de 15%, la cual se aplica tanto para el caso del *software* estándar, como al *software* hecho a medida, considerándolo para efectos tributarios como una prestación de servicios. Esta tasa común tiene la virtud de dar una mayor unidad y conveniencia al sistema impositivo chileno.
3. Las operaciones realizadas sobre el *software* tienen una naturaleza muy particular, ya que en algunos casos se asemejan a una compra de mercancías, y en otros a un arrendamiento. Para efectos de la regalía es de suma importancia el contrato de tracto sucesivo, ya que es el que mejor se aviene con la operación que origina la regalía, a diferencia de lo que ocurre con uno de ejecución instantánea, que puede acercarse mucho a la compraventa de un bien material con derechos de autor.
4. La existencia de este impuesto adicional, hace que la importación del *software* sea bajo determinadas circunstancias, más onerosa para el adquirente o pagador de la renta, lo cual produce que esta herramienta de producción vea disminuida su incorporación en niveles óptimos para provocar el desarrollo del país en materia de innovación tecnológica.
5. La disminución del impuesto adicional por uso, goce o explotación de *software* es conveniente ya que hace menos onerosa su incorporación a la industria nacional cuando se

exige el pago libre de impuestos a la persona no residente ni domiciliada en Chile, y provocaría un incentivo tecnológico al país.

6. Se ha sostenido que al eliminar o disminuir la tasa del impuesto de retención en el país de la fuente, país “no desarrollado” o “en desarrollo”, se produce una renuncia y transferencia del ingreso tributario a favor del país de la residencia del beneficiario, tradicionalmente un país “desarrollado”, el cual cobrará su impuesto, imputando un crédito menor, o eventualmente ninguno, según se trate de una disminución o una eliminación. Ésta es una verdad a medias, ya que estudios internacionales han demostrado de muchos países considerados como “no desarrollados” o “en desarrollo”, producen actualmente grandes cantidades de *software*, situándose como potenciales grandes exportadores de tecnología.

7. La ley utiliza las expresiones “uso, goce y explotación” de programas computacionales, las cuales han sido acuñadas dentro de una serie de otros contratos originados gracias a la autonomía de la voluntad. Para precisar la expresión “uso”, es necesario analizar complementariamente los casos que entrega la ley de propiedad intelectual.

8. La doble imposición produce un efecto negativo en el desarrollo de operaciones cuyo objeto es el *software*; y por ello que, las naciones celebran tratados para evitarla. Chile ha celebrado variados tratados en esta materia, siguiendo, en cuando a las regalías, el modelo de la ONU, que además de otorgar la potestad para gravar el pago en el estado de residencia del beneficiario, establece el mismo derecho al estado de la fuente, limitándolo eso sí, a un porcentaje o la tasa máxima, el cual varía dependiendo de cada tratado.

9. Si bien las cláusulas de los tratados celebrados por nuestro país, mantienen una similitud formal, el tratado con Irlanda y el Reino Unido, han hecho una importante distinción, considerando el pago por derecho de operación de *software*, como beneficio empresarial, y no como una regalía, gravado solamente en el estado de residencia del beneficiario, y no en el de la fuente.

10. Muchos de los tratados vigentes sobre de doble tributación celebrados por Chile incluyen la cláusula de la nación más favorecida, que le da mayor dinamismo y agilidad al derecho internacional tributario, que en materia tecnológica debe enfrentar constantes cambios en la realidad que pretende regular.

11. El concepto de establecimiento permanente tiene gran importancia en materia tributaria, ya que puede provocar que una renta, que en principio tributa solamente en el estado de residencia del beneficiario, lo haga también en el país de la fuente, si desarrolla ahí su actividad empresarial por medio de él. La existencia de un establecimiento permanente tendrá mayor importancia tecnológica en el futuro, ya que será muy difícil calificar la residencia de “establecimientos virtuales”, que hoy ya son objeto de estudio por la OCDE.

12. Es necesario dar una mirada a lo que ocurre en el derecho comparado, ya que da luces sobre las nuevas tendencias en materia de imposición tributaria sobre la tecnología. La idea no es copiar instituciones y normas, sino tomar cautelosamente nuevas distinciones que son de gran utilidad para construir un sistema tributario ordenado, preciso, que pueda afrontar con visión y altura de miras, los nuevos desafíos y realidades que se presentan en una sociedad que está en constante modificación, pero que mirada desde una perspectiva más crítica, marca una línea de desarrollo clara e inequívoca, que la ley, sin pretender encerrarla, puede acompañar con disposiciones modernas y flexibles.

Bibliografía

Alessandri, Somarriva, Vodanovic (1993a), *Tratado de los Derechos Reales: bienes*, Quinta edición, tomo I, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile.

Alessandri, Somarriva, Vodanovic (1997a), *Tratado de los Derechos Reales: bienes*, Sexta edición, tomo I, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile.

Alessandri, Somarriva, Vodanovic (2004c), *Tratado de las Obligaciones*, volumen III, 2ª edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile.

Alessandri, Somarriva, Vodanovic (2005a), *Tratado de los Derechos Reales*, Sexta edición, tomo I, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile.

Alessandri, Somarriva, Vodanovic (2005b), *Tratado de los Derechos Reales*, Sexta edición, tomo II, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile.

Álvarez, Jaime (1988): "La inversión extranjera Directa, como factor del desarrollo tecnológico local" en *Cuadernos del instituto de Invertigaciones Jurídicas de la U.N.A.M*, N° 9, año III, Distrito Federal de México. P. 587-607

Benedetto, Sandra (2002): "Comercio Electrónico y desafíos para el mundo Tributario" en *Derecho y tecnologías de la Información*, Universidad Diego Portales, Escuela de Derecho, Santiago de Chile, pp. 253-262.

Bracewell-Milnes, Barry (1979): "Trends in income tax treaties involving developing countries with special reference to the UN group of experts on tax treaties between developed and developing countries", en *YearBook 1979*, International Fiscal Association, Rotterdam.

Bravo, José Luis (1996): *Nuevos Contratos Tecnológicos*, Editorial Jurídica ConoSur Ltda., Santiago de Chile.

Buhler, Ottmar (1968), *Principios de derecho internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.

Cabanellas, Guillermo (1980): *Contratos de licencia y de transferencia de tecnología*, Editorial Heliasta, Buenos Aires.

Carrasco, Rubén (2008), *Apuntes de Clases*, Cátedra de Derecho Tributario, segundo semestre año 2008, Universidad de Valparaíso, Valparaíso.

Cauwenbergh, Patrick, Lucas Mas et al. (2008), "The new german Transfer pricing rules on Cross-border relocations of functions: a preliminary analysis" en *European Taxation*,

vol. 48, N°10, editorial, pp. 514-526.

Congreso Nacional de Chile (2007): Historia de la ley N° 20.154 reduce las tasas del impuesto adicional a la incorporación de conocimiento y tecnología del exterior. Disponible en <http://www.bcn.cl/histley/lfs/hdl-20154/HL20.154.pdf> Fecha última consulta: 10 de mayo 2010.

De Araújo, Amilcar (1964): *El Hecho generador de la obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires

Elías, Patricio (2008): *Tributación del software en materia de I.V.A.: análisis crítico* (Tesis para obtener magíster en tributación), Universidad de Chile - Escuela de Postgrados, Inédita, Santiago de Chile.

García Mullín, Roque (1984), "Las rentas por servicios personales en los convenios argentinos de doble imposición" en *La Información*, N°651, t. XLIX, pp. 503-505.

Inland Revenue Authority of Singapore (2005): IRAS Circular: Exemption of Software Payments from Tax (Revised edition), disponible en: http://www.iras.gov.sg/irasHome/uploadedFiles/Businesses/Withholding_tax/If_you_pay_foreign_companies/exemption%20of%20software.pdf Fecha última consulta: 1 julio 2010.

Jones y Mattson (1988): "Ponencia General" en *IFA*. Tratamiento tributario del software de computadores, Cahiers de Droit Fiscal International, Kluwer law and taxation publishers, Deventer, vol. LXXIIIb, pp. 107-136.

Kosters, Bart (2004): "The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments" en *Asia-Pacific Tax Bulletin*, International Bureau of Fiscal Documentation, Enero/Febrero 2004, pp. 4-11.

Lever, George (2002): "Chile ante los desafíos de la nueva economía" en *Derecho y Tecnologías de la Información*, Facultad de derecho universidad Diego Portales, Santiago de Chile, pp. 87-102.

Llanos, Hugo (1990a): *Teoría y Práctica del Derecho Internacional Público*, Tomo I, Segunda edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago.

López, Andrés (2003): "Innovación y propiedad intelectual en la industria del software y los servicios informáticos. Situación y perspectivas para los países en desarrollo" en *Reunión regional OMPI-CEPAL de expertos sobre el sistema nacional de innovación: propiedad intelectual, universidad y empresa*, Santiago, Disponible en:

http://www.wipo.int/edocs/mdocs/sme/es/ompi_cepai_inn_san_03/ompi_cepai_inn_san_03_t4_3.pdf Fecha última consulta: 11 de mayo 2010.

Maciel, Rodney (2007), *Tratados Tributarios para evitar la Doble Imposición Internacional: ¿Conveniencias o sacrificios fiscales para el Paraguay?*, Disponible en http://www.rmg.com.py/publicaciones/DerechoAdministrativoyTributario/Rodney_Doble_Imposicion.pdf Fecha última consulta: 10 de junio 2010.

Martínez y Gómez (1979): *Impuesto adicional a la renta* (Memoria de Tesis), Universidad de Chile, Inédita, Valparaíso.

Massone, Pedro (1996): *El impuesto a la Renta*, Edeval, Valparaíso.

Massone, Pedro (1997): *La doble tributación internacional y los convenios para evitarla*, Edeval, Valparaíso.

Massone, Pedro (1998): *La doble tributación internacional*, Editorial jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile.

Omerovic, Ana María (1988): *La Transferencia de Tecnología*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile.

Raad, Kees van (2001): *Materials on International & EC Tax Law*, Primera edición, International Tax Center Leiden, Leiden.

Rajmilovich, Darío (1998): "El software: su tratamiento en el impuesto a las ganancias" en *Asociación argentina de estudios Fiscales*, sección Doctrina, Marzo 1998, Buenos Aires, disponible en [http://www.aanf.org.ar/websam/aanf/aanfportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/df4bf7d73d88b5503256e880066af0a/\\$FILE/doctrina0398.pdf](http://www.aanf.org.ar/websam/aanf/aanfportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/df4bf7d73d88b5503256e880066af0a/$FILE/doctrina0398.pdf) Fecha última consulta: 6 de junio 2010.

Santoro, Enrico (1999), *Guida alla Fiscalità Internazionale*, Il sole 24 Ore, 7ª edición, Milano.

Servicio de Impuestos Internos (2000): Oficio N° 4.587, Santiago de Chile. Disponible en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/renta13.htm> Fecha de última consulta: 5 de junio 2010.

Servicio de Impuestos Internos (2003): Oficio N° 4.183, Santiago de Chile. Disponible en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/ventas/ja552.htm> Fecha de última consulta: 5 de junio 2010.

Servicio de Impuestos Internos (2005): Circular N° 8, Santiago de Chile. Disponible en <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu08.doc> Fecha de última consulta: 1 de julio 2010.

Servicio de Impuestos Internos (2007a): Boletín del Servicio de Impuestos Internos, N°639, Santiago de Chile.

Servicio de Impuestos Internos (2007b): Circular N° 8, Santiago de Chile. Disponible en <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2007/circu08.doc> Fecha de última consulta: 16 de junio 2010.

Servicio nacional de Aduanas (fecha desconocida), *Compendio de normas aduaneras*.

Disponible en

http://normativa.aduana.cl/prontus_normativa/site/artic/20070423/pags/20070423125943.html Fecha última consulta 4 de mayo del 2010.

Shaw, José (1982): "La asistencia técnica en el impuesto a las rentas de la industria y el comercio" en *Revista Tributaria*, Tomo IX, N°51, pp. 502 a 508.

Silva, Ricardo (1996): *Protección jurídica de los programas de computación* (Tesis de grado), Universidad de Valparaíso, Escuela de derecho, inédita, Valparaíso.

Valdés, Ramón (1978): *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Imp. Rosgal S.A., Montevideo.

Vergara, Enrique (2002): "El rol del Estado en el comercio electrónico" en *Derecho y Tecnologías de la Información*, Facultad de derecho universidad Diego Portales, Santiago de Chile, pp. 455-464.

Wittendorff, Jens (2009), "The transactional ghost of article 9 (1) of the OECD model" en *Bulletin for international taxation*, v.63, N°3, pp. 107 - 130.

Zavala Ortiz, José (2003): *Manual de derecho tributario*, Quinta edición, LexisNexis, Santiago de Chile.

IV. Anexos

Anexo 1. Artículo 59, D.L. 824.

Artículo 59, D.L. 824: Se aplicará un impuesto de 30% sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país, por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, excluyéndose las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado. Con todo, la tasa de impuesto aplicable se reducirá a 15% respecto de las cantidades que correspondan 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, de acuerdo a las definiciones y especificaciones contenidas en la Ley de Propiedad Industrial y en la Ley que Regula Derechos de Obtentores de Nuevas Variedades Vegetales, según corresponda. Asimismo, se gravarán con tasa de 15% las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales, entendiéndose por tales 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 cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley Sobre Propiedad Intelectual. *(Texto omitido de la transcripción)*. No obstante, la tasa de impuesto aplicable será de 30% cuando el acreedor o beneficiario de las regalías o remuneraciones se encuentren constituidos, domiciliados o residentes en alguno de los países que formen parte de la lista a que se refiere el artículo 41o D, o bien, cuando 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. El contribuyente local obligado a retener el impuesto deberá acreditar estas

circunstancias y efectuar una declaración jurada dentro de los dos meses siguientes al término del ejercicio respectivo, en la forma y condiciones que establezca el Servicio de Impuestos Internos.

(Inciso omitido de la transcripción).

Aquellas cantidades que se paguen por el uso de derechos de edición o de autor, estarán afectos a una tasa de 15%.

Este impuesto se aplicará, con tasa 35%, respecto de las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas a que se refiere el inciso primero por concepto de:

1) Intereses. *(texto omitido de la transcripción)*.

2) Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. *(Resto del inciso 1º, 2º y 3º omitido de la transcripción)*.

Estarán afectas a este impuesto, con una tasa de 15%, las remuneraciones pagadas a personas naturales o jurídicas, por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad concedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o el exterior. Sin embargo, se aplicará una tasa de 20% si los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final del inciso primero de este artículo, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en tal inciso.

Los números 3), 4), 5), y 6) de este artículo, han sido omitidos de la transcripción.

El impuesto de este artículo tendrá el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades a las cuales se aplique.

Con todo, si las personas que obtienen dichas cantidades deben pagar por ellas el impuesto de este título, en virtud de lo dispuesto en el N° 1 del artículo 58° o en el artículo 61°, el impuesto que se les haya aplicado en conformidad a este artículo se considerará sólo como un anticipo que podrá abonarse a cuenta del impuesto definitivo que resulte de acuerdo con lo señalado en el N° 1 del artículo 58° o en el artículo 61°, ya citado.

Anexo 2: Tratados.

Convenios bilaterales suscritos por Chile, tendientes a evitar la doble tributación y a impedir la evasión fiscal de los impuestos.

Convenios Vigentes para evitar doble tributación
Argentina
Brasil
Canadá
Colombia
Bélgica
Corea
Croacia
Dinamarca
Ecuador
España
Francia
Irlanda
Malasia
México
Noruega
Nueva Zelandia
Paraguay
Perú
Tailandia
Polonia
Portugal
Reino Unido
Suecia
Suiza

Fuente: www.sii.cl

Negociación Concluida
Sudáfrica

Suscrito
Rusia
Estados Unidos
Australia

En Negociación
Austria
China
Cuba
Finlandia
Holanda
Hungría
India
Italia
Kuwait
República Checa
Uruguay
Venezuela

Anexo 3: Desempeño del sector de software.

DESEMPEÑO DEL SECTOR DE SOFTWARE Y SERVICIOS INFORMÁTICOS EN PAÍSES DE INGRESO “TARDÍO” AL SECTOR.

(US\$ millones)

	Ventas	Exportaciones	Coefficiente X/Ventas	Empleo	Nº Empresas
India	10.200	7.800	76%	40,000	6,000
Irlanda	=10.000	8.500	85%	=30,000	=900
Israel	4.100	3.000	73%	15,000	=400
Brasil	3.300	80	<3%	130,000	3,500
Uruguay	240	80	33%	2,500-3000	250
Argentina	415	70	17%	14,500	500
Costa Rica	s.d.	50	s.d%	3,500-4,000	150
Chile	200	15	8%	2.000	200
Singapur	1.660	476	29%	s.d.	s.d
China	9.600	700	7%	290,000	5,000
Corea	7.700	249	<3%	63,000	4,900

Fuente: López (2003). s.d: sin datos.

Anexo 4: Ejemplo art. 12, Regalías.

REGALÍAS

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
 - (a) 5 por ciento del importe bruto de las regalías por el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos;
 - (b) 15 por ciento del importe bruto de las regalías, en todos los demás casos.

Anexo 5: Artículo 7 del modelo de tratado de la OCDE, versión 2010.

ARTICLE 7. BUSINESS PROFITS (Sólo el 1er párrafo)

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a

permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

Anexo 6: Ejemplo cláusula de nación más favorecida.

Tomada del protocolo del tratado entre Chile y el Reino Unido, vigente desde el 21 de diciembre de 2004, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la renta y sobre las ganancias de capital.

Con referencia al párrafo (2) del Artículo 11 (Intereses) y párrafo (2) del Artículo 12 (Regalías)

Se acuerda que, si en algún acuerdo o convenio entre Chile y un Estado miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico que entre en vigencia después de la fecha de entrada en vigor de este Convenio, se acordara que Chile eximirá de impuestos a los intereses y regalías (ya sea en general o respecto de alguna categoría especial de intereses o regalías) provenientes de Chile, o limitará la tasa de impuesto exigible en Chile sobre esos intereses o regalías (ya sea en general o respecto de alguna categoría especial de intereses o regalías) a una tasa más baja que las previstas en el párrafo (2) del artículo 11 o el párrafo (2) del artículo 12 del Convenio, esa exención o tasa reducida se aplicará automáticamente a los intereses o regalías provenientes de Chile (ya sea en general o respecto de alguna categoría especial de intereses o regalías) cuyo beneficiario efectivo sea un residente del Reino Unido y a los intereses o regalías provenientes del Reino Unido cuyo beneficiario efectivo sea un residente de Chile bajo las mismas condiciones como si esa exención o tasa reducida hubiera sido especificada en esos párrafos. La autoridad competente de Chile informará, sin demora, a la autoridad competente del Reino Unido, que se han cumplido las condiciones para la aplicación de este párrafo.