**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 3°, ART. 41°A, ART. 41° B – CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y AL PATRIMONIO – ART. 5°, ART. 12°, ART. 23°. (ORD. N° 1815, DE 13.07.2015)**

**Procedencia de crédito por impuesto retenido en México por pago de regalías.**

Se solicita un pronunciamiento de este Servicio respecto de la procedencia del crédito por impuestos retenidos en el exterior en el caso de pagos recibidos por concepto de regalías.

**I. ANTECEDENTES**

En la presentación se expone que la sociedad chilena XXXX, celebró con la sociedad mexicana TTTT, dos contratos que acompaña a la presentación. En el primero de ellos, celebrado el xx de xxxx, las partes acordaron un contrato denominado “Licencia de uso de programas computacionales y *know-how*”, por medio del cual la sociedad chilena le otorgó a la sociedad mexicana, el derecho exclusivo de usar en México los programas computacionales, los dominios y el *know-how,* además de la obligación de parte de la sociedad chilena de asistir a la sociedad mexicana en la configuración y puesta en marcha del YYYY. Pactándose el pago de una regalía por la suma total de USD xxxxxx, monto que fue pagado en Diciembre del año 2011, según consta en la factura cuya copia acompaña.

En el segundo contrato, que es accesorio del primero, las partes pactaron una remuneración de USD xxxxx mensuales por la mantención, administración, operación y soporte de toda la infraestructura necesaria para el correcto funcionamiento de los programas computacionales y dominios licenciados, lo que representaría, en opinión del recurrente, el “*Know-how*” del negocio. Toda la actividad de la empresa chilena se desarrolla en Chile, y se presta vía internet, sin presencia física en México.

Se indica que la sociedad deudora de las regalías, domiciliada en México, retuvo y pagó el impuesto respecto de todos los pagos realizado, bajo el concepto de “regalías” según la calificación que les corresponde en atención a la legislación mexicana.

En relación al primer contrato, por medio del cual se cede el uso de programas computacionales, consulta si el Convenio para Evitar la Doble Tributación suscrito entre Chile y México (el Convenio), permite a este último país gravar las rentas que la empresa chilena recibió con motivo de dicho contrato. En caso que la respuesta fuera afirmativa, se precise que la empresa residente en Chile tiene derecho a deducir como crédito los impuestos retenidos en México de acuerdo a los límites y condiciones establecidos en el mismo Convenio.

En cuanto al segundo contrato, señala que los servicios de mantenimiento y soporte de programas computacionales y dominios licenciados fueron calificados por la autoridad mexicana como regalías en atención al significado que ese concepto tendría en la legislación de ese país. Agrega que, los servicios de mantenimiento y soporte prestados por la empresa residente en Chile, se materializan a través de la transferencia de tecnología y/o suministro de información comercial y técnica respecto del funcionamiento de los programas computacionales y dominios licenciados que permiten operar la plataforma sobre la que se desarrolla el negocio, la que generalmente es confidencial y sin la cual no sería posible operar los bienes licenciados.

Respecto de los servicios de asistencia técnica contemplados en este contrato, señala que considerando su carácter eminentemente accesorio a los bienes licenciados, y a que en la práctica se refieren principalmente a la transmisión de conocimientos prácticos para su operación y adecuado funcionamiento (*know-how*), correspondería aplicar a la remuneración pactada el tratamiento aplicable al objeto principal del contrato, que en el caso sometido a consulta sería el de regalía, siguiendo el criterio manifestado por la OCDE en sus comentarios al Artículo 12, que trata de los contratos mixtos (*know-how* y asistencia técnica).

Por lo expuesto, solicita ratificar que el Convenio permite a México gravar estos pagos y, en consecuencia, el impuesto retenido puede deducirse como crédito en el impuesto a la renta que le corresponde pagar a la sociedad residente en Chile.

Finalmente, en el caso que este Servicio difiriera de la calificación y tratamiento que la autoridad mexicana ha otorgado a los pagos derivados de uno o de ambos contratos, y a fin de evitar una imposición que no se ajuste al Convenio, solicita que se resuelva esta diferencia interpretativa mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente de México, en los términos del artículo 25 del Convenio.

En una comunicación posterior, sin embargo, se informó que el origen de la calificación de regalía a ambos contratos se basó en una interpretación de los asesores mexicanos de la empresa constituida en ese país, sin que hubiera un dictamen de la Autoridad Tributaria mexicana.

**II. ANÁLISIS**

1. Al respecto cabe señalar en primer término, que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), toda persona domiciliada o residente en Chile, debe pagar impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él. Como consecuencia de lo anterior, los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que perciban o devenguen rentas del exterior, están obligados a declarar en Chile dichas rentas para los efectos de gravarlas con los impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Para los efectos de evitar o disminuir la doble imposición que pudiera afectar a los contribuyentes que perciben rentas del exterior, los artículos 41 A y 41 B de la LIR, establecen un crédito por los impuestos que se hubieran pagado o retenido en el extranjero por dichas rentas, el que se deduce de los impuestos que se deben pagar en Chile. Las normas legales mencionadas solo permiten el derecho a crédito respecto de los impuestos pagados o retenidos en el exterior por las rentas que se indican a continuación: dividendos, retiros de utilidades, de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares. Cualquier otra renta no mencionada en la enumeración anterior, no da derecho a crédito.

La limitación que consagra la LIR respecto de la utilización como crédito de los impuestos pagados en el exterior por rentas no mencionadas en el artículo 41 A, no se aplica cuando existe un convenio para evitar la doble imposición, vigente con el país de origen de las rentas. En la situación indicada, el artículo 41 C de la LIR señala que dan derecho a crédito todos los impuestos extranjeros a la renta pagados de acuerdo a las leyes de un país con un Convenio para evitar la doble tributación vigente con Chile, de conformidad con lo estipulado en el Convenio respectivo. Respecto de esto último, en todos los convenios vigentes en Chile, se permite que el crédito se aplique a todas las rentas cuya tributación se aborda en el Convenio y no solamente a aquellas previstas en el artículo 41 A de la LIR.

En el Convenio vigente con México, al igual que en todos los convenios suscritos por Chile, el artículo 23, que se refiere a la eliminación de la doble imposición, establece en el caso de Chile, que el crédito se aplica a todas las rentas cuya tributación se aborda en el Convenio. El derecho a crédito, sin embargo, la norma solo lo otorga respecto de impuestos pagados por rentas que, de acuerdo con las disposiciones del Convenio puedan someterse a imposición en México, de manera que si una renta no puede someterse a imposición en México de acuerdo a lo previsto en el Convenio, el impuesto que en ese país se hubiera cobrado no puede deducirse como crédito en los impuestos que se deban pagar en Chile cuando se declare dicha renta.

2. Ahora bien, para dar respuesta a la consulta que formula, se debe analizar si de acuerdo al artículo 23 del Convenio, México tiene derecho a gravar las rentas percibidas por la sociedad chilena con motivo de los contratos que acompaña a la presentación. Al respecto, en el primer contrato, que se denomina “Licencia de uso de programas computacionales y *know how”,* se establece que la sociedad chilena “Licenciante”, diseñadora y propietaria exclusiva de los programas computacionales que se individualizan, otorga a la sociedad mexicana “Licenciatario”, una autorización exclusiva del derecho de usar en el Territorio los Programas Computacionales, los Dominios y el *Know How* en el desarrollo y gestión de cualquiera de los sitios web de propiedad del Licenciatario o del Licenciante.

El contrato indicado, implica la cesión del uso de un derecho intangible que queda comprendido dentro de la definición de regalías contemplada en el artículo 12 del Convenio vigente entre Chile y México, y de acuerdo a ese mismo artículo, México tiene derecho a gravar los pagos efectuados por la sociedad mexicana a la sociedad chilena, con un impuesto que no puede exceder del 15% del importe bruto de esos pagos. Dado que de acuerdo al Convenio México tiene derecho a gravar esos pagos, se cumplen todos los requisitos que contempla el artículo 23 de ese instrumento para que la sociedad chilena pueda deducir como crédito en el impuesto a la renta que le corresponda pagar, los impuestos retenidos en México.

En el caso que conjuntamente con el suministro de “*know how”* se presten servicios de asistencia técnica, esto es, se esté en presencia de un contrato mixto, en principio habría que separar la parte del precio que corresponde a “*know how*” de aquella que remunera a la prestación del servicio para darle a cada una de ellas el tratamiento que corresponde. Lo anterior no se aplicaría, según se indica en el punto 11.6 de los Comentarios de la OCDE al artículo 12 del Modelo, si “una de las prestaciones convenidas constituye, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien desdeñable”. Por los antecedentes aportados, se estima que en este caso, la parte correspondiente a un servicio es tan limitada que queda comprendida dentro del concepto de “*know how*”.

3. En cuanto al segundo contrato, de prestación de servicios como se denomina en la cláusula Primera, en la presentación se indica que los pagos efectuados para remunerar dichos servicios fueron considerados como regalías. Ello, por cuanto la expresión “informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas” contenida en la definición de regalía que contiene el Convenio al no estar definida en el mismo, permitiría a México otorgarle el significado que corresponda en conformidad a su legislación interna, por aplicación del artículo 3 N° 2 del Convenio.

Para los efectos de determinar si los servicios que la sociedad chilena se compromete a prestar a la sociedad mexicana, califican o no como regalías, sujetos al tratamiento previsto en el artículo 12 del Convenio, se debe analizar si todos o algunos de los servicios mencionados se encuentra comprendidos dentro de la expresión “informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas” que es uno de los rubros que se incluyen en la definición de ese término.

Al respecto, esta expresión no tiene una definición precisa, pero internacionalmente se entiende que se refiere a conocimientos prácticos de “saber hacer” o “*know how”.* En el párrafo 11 de los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio OCDE se señala que dicha expresión se utiliza en el contexto de la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derechos sobre la propiedad intelectual. Normalmente se trata de información nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico. Dado que la definición está relacionada con información relativa a experiencias previas, el artículo no sería aplicable a los pagos efectuados por información nueva obtenida como resultado de la prestación de servicios a instancia del pagador.

Se agrega en el párrafo 11.1, que en el contrato de conocimientos prácticos, una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte de sus conocimientos y experiencias especializados, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta. Se admite que el cedente no tiene que intervenir en el uso que el cesionario haga de las fórmulas cedidas y no garantiza resultado.

Del análisis de los servicios de mantención que presta la sociedad chilena, según la cláusula Primera del segundo contrato, en la que se define el objeto del mismo, y de la explicación más detallada de esos servicios proporcionada en una comunicación posterior, no se advierte que dichos servicios tengan por finalidad suministrar información para que la sociedad mexicana opere personalmente los programas informáticos, sino que obligan a la sociedad chilena a involucrarse activamente en la actividad que desarrolla la sociedad mexicana. En efecto, en la letra A de la cláusula primera del contrato, la sociedad chilena se compromete a dar el servicio de mantención de todos los software, lo que incluye, actualizaciones, configuraciones, control de licencias, control de versiones, control de errores y correcciones y control y optimización de bases de datos.

En la letra B de dicha cláusula, la sociedad chilena se compromete a desarrollar actividades de administración, operación, mantención y soporte de toda la infraestructura necesaria para el correcto funcionamiento del sitio web, incluyendo la totalidad del equipamiento y las licencias necesarias, como asimismo, las conexiones de red requeridas. Agrega además, que se incluyen mecanismos de respaldo, seguridad y monitoreo bajo el mismo estándar que el establecido para el funcionamiento del portal en Chile, siendo responsabilidad de la sociedad chilena la elección de los mecanismos para proveer de la mejor forma el soporte, ya sea utilizando infraestructura propia o subcontratándola de terceros.

Los servicios detallados en los párrafos anteriores y que debe prestar la sociedad chilena de acuerdo al contrato que se adjunta a la presentación, no reúnen los requisitos para considerar que se está en presencia de un “suministro de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”, sujeto al tratamiento previsto en el artículo 12 del Convenio vigente con México. Ello, por cuanto de acuerdo a lo expuesto en los párrafos anteriores, la actividad de la sociedad chilena no consiste en entregar información no revelada al público a la sociedad mexicana, para que esta última la utilice directamente sin intervención de la primera, que es lo que caracteriza al “*Know how*”, sino que por el contrario, debe desarrollar un conjunto de actividades en beneficio de la sociedad mexicana, lo que constituye claramente la prestación de servicios de carácter empresarial, regulados en los artículos 5 y 7 del Convenio.

En el contexto indicado, la renta que la sociedad chilena ha obtenido por la prestación de los servicios indicados en el segundo contrato, por actividades que se desarrollan exclusivamente en Chile, solo se pueden gravar en Chile, no teniendo México el derecho a gravarlas de acuerdo al Convenio. En consecuencia, no se cumple el requisito contemplado en el artículo 23 del Convenio con México para que la sociedad chilena pueda deducir como crédito en el impuesto a la renta que le corresponda pagar, los impuestos retenidos en ese país.

4. En cuanto a la petición para que se inicie con la Autoridad Competente de México un procedimiento de acuerdo mutuo, se hace presente que para iniciar el procedimiento de acuerdo mutuo contemplado en el artículo 25 del Convenio con México se requiere, de acuerdo a lo previsto en el párrafo 1, que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes impliquen o pueden implicar para el contribuyente afectado una imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio, lo que no ocurre en este caso, por cuanto de acuerdo a lo informado, el origen de la calificación de regalía a ambos contratos se basó en una interpretación de los asesores mexicanos de la empresa constituida en ese país, sin que hubiera un dictamen de la Autoridad Tributaria mexicana.

**III. CONCLUSIÓN**

1. Respecto de los pagos por el uso de programas computacionales a que se refiere el primer contrato, se concluye que se trata de la cesión del uso de un derecho intangible que queda comprendido dentro de la definición de regalías contemplada en el artículo 12 del Convenio vigente entre Chile y México, y de acuerdo a ese mismo artículo, México tiene derecho a gravar los pagos efectuados por la sociedad mexicana a la sociedad chilena. Por su parte, la sociedad chilena tiene derecho a deducir como crédito en el impuesto a la renta que le corresponda pagar en Chile, los impuestos retenidos en México, respecto de la renta tributable en Chile, conforme a las disposiciones de la legislación chilena. La tasa máxima de retención en México no puede exceder del 15% del monto bruto pagado, según lo dispone el Convenio.

2. En cuanto a los pagos que se efectúen con motivo de los servicios que se presten en cumplimiento de la cláusula Primera del segundo contrato, esos pagos no califican como ““suministro de informaciones relativas a experiencias, industriales, comerciales o científicas”, sujeto al tratamiento previsto en el artículo 12, y se deben tratar como servicios, regulados por los artículos 5 y 7, del Convenio vigente entre Chile y México. Por tratarse de servicios prestados íntegramente en Chile, solo Chile tiene derecho a gravarlos, no teniendo la sociedad chilena que prestó esos servicios el derecho a recuperar como crédito los impuestos retenidos en México.

3. Finalmente, en lo que se refiere a la petición para iniciar un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente de México, se hace presente que, para iniciar ese mecanismo de solución de controversias se requiere que alguno de los Estados Contratante haya adoptado medidas que puedan implicar una imposición que no éste conforme con las disposiciones del Convenio, lo que no ocurre en la especie, por la información que se ha proporcionado.

**JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI**

**DIRECTOR (S)**

Oficio N° 1815, de 13.07.2015

**Subdirección Normativa**

Dpto. de Normas Internacionales