

OFICIO ORD. N° 320 /2018.

**ANT.:** Formulario 2117, Folio N° 1689 de 22 de mayo del año 2018.

**MAT.:** Consulta formulada por el contribuyente **ERICSSON CHILE S.A.**, RUT: **91.162.000-6** sobre la aplicación del art. 59 inc. 1° de la LIR y el Convenio de Doble Tributación entre Chile y Suecia.

SANTIAGO, 10 JUL 2018

**A :** [REDACTED]

[REDACTED]  
Rpte. Legal ERICSSON CHILE S.A.

[REDACTED]  
Rpte. Legal ERICSSON CHILE S.A.

**DE :** **BERNARDO SEAMAN GONZÁLEZ**  
**DIRECTOR DE GRANDES CONTRIBUYENTES**

Se ha recibido en esta Dirección la consulta del antecedente, por la cual el señor [REDACTED] y [REDACTED] en su calidad de representante de la compañía **Ericsson Chile S.A.** (en adelante indistintamente "Ericsson" o "la compañía" o "contribuyente" o "CEC"), RUT N° 91.162.000-6, solicitan un pronunciamiento sobre determinadas operaciones que realiza su representada y la aplicación del Convenio de doble Tributación entre Chile y Suecia.

**I. ANTECEDENTES DE LA CONSULTA:**

Ericsson Chile S.A. ("CEC") es controlada por Telefonaktiebolaget LM Ericsson ("LME"), compañía constituida bajo las leyes de Suecia que mantiene el control societario de todo el grupo Ericsson, del cual Ericsson AB ("EAB"), sociedad también organizada bajo las leyes de Suecia, es la compañía operativa que desarrolla y fabrica productos de telecomunicaciones (hardware y/o software) para la venta y distribución por medio de sus filiales, quienes operan en nombre propio a través de un contrato de venta y distribución siendo ellas distribuidores locales.

EAB transfiere los productos al distribuidor local exclusivamente con el fin de revender los equipos y para el licenciamiento de software dentro del territorio designado. CEC como distribuidor local no tiene derecho a actuar por o en nombre de EAB, o de otra forma vincular a EAB de modo alguno. CEC no recibe ningún título derecho de propiedad intelectual de EAB ni está autorizado a implementar cambios en los productos, por lo cual, LME y EAB ostentan el título y todos los derechos de propiedad sobre cualquier nuevo material derivado de la propiedad intelectual que EAB distribuya como resultado de la compra o uso de cualquier producto por parte CEC conforme al contrato, el cual, a su vez, señala el contribuyente, da cuenta de un contrato de distribución de software sin el derecho a reproducir o hacer cambios en el programa.

Luego, se detallan características del software que sería usado junto al hardware en los sistemas de comunicación de clientes, atendiendo a las siguientes:

- Se desarrolla considerando necesidades generales del mercado.
- Las funcionalidades son las mismas para todos los clientes Ericsson.
- La documentación técnica y comercial es la misma para todos los clientes.
- El derecho del usuario final se encuentra limitado en las mismas condiciones de restricciones habituales para software usado en el mercado.
- Ni los clientes, ni CEC tienen derecho de copiar o modificar el software, el cual, no es transferible y no puede ser sublicenciado.
- CEC tiene derechos limitados, que solo permiten descargar, instalar y probar el software vendido al cliente.

De acuerdo al contribuyente las operaciones entre CEC y EAB se encontrarían gravadas con la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y a partir del 30.12.2005 exentas conforme el

"Convenio entre la República de Chile y el Reino de Suecia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio", en adelante, el "Convenio".

Es así como el contribuyente sostiene que el software que da cuenta su operación se encontraría dentro de los supuestos de hechos gravados del artículo 59 inciso primero de la LIR<sup>1</sup>, bajo el concepto de "programas computacionales" artículo que aplica una tasa diferenciada y aísla en la redacción del mismo inciso, los programas computacionales y las regalías. Es más, indica que la ley ya definió lo que es un programa computacional estándar indicando que éste corresponde a "aquellos en los cuales los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo y no su explotación comercial", siendo ello idéntico a lo que se establece en el contrato entre CEC y EAB, dado que no permite explotación comercial (no se puede reproducir, modificar o copiar) siendo ésta una cesión limitada.

Luego, se indica que el SII a través de su interpretación administrativa<sup>2</sup> indicó que se entiende por programa computacional estándar "el conjunto de instrucciones para ser usadas 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, todo ello de acuerdo con las definiciones técnicas establecidas en la Ley N° 17.336 de 1970, sobre propiedad intelectual y siempre que los derechos que se transfieran se limiten a lo necesario para permitir el uso del mismo y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso".

A continuación, el contribuyente indica que en el Convenio con Suecia el concepto de regalía no alcanzaría a los softwares por no indicarlo éste expresamente, situación que sí ocurre en otros tratados<sup>3</sup> y que además el artículo 12 del Convenio define el término "regalías" como "las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas u otros medios de reproducción de imagen y sonido, patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas", indicando a continuación que la LIR produce más certeza jurídica al definir expresamente los programas computacionales, situación que no ocurre en la definición del Convenio.

Es más, indica que el Convenio cuando se remitió para su aprobación buscaba a través de éste otorgar "...estabilidad y certeza..."<sup>4</sup> "...respecto de su carga tributaria total y de la interpretación y aplicación de la legislación que les afecta."<sup>5</sup> y "establecer, mediante un procedimiento de acuerdo mutuo, la posibilidad de resolver las disputas tributarias que se produzcan por aplicación de las disposiciones del Convenio"<sup>6</sup> y que su aprobación iba a tener un efecto positivo dado que va a "permitir o facilitar un mayor flujo de capitales, lo que redundará en una profundización y diversificación de las actividades transnacionales, especialmente respecto de aquellas actividades que involucran tecnologías avanzadas y asesorías técnicas de alto nivel, por la menor imposición que les afectaría"<sup>7</sup>.

Finalmente, el contribuyente indica que el SII si recoge los criterios de interpretación de la Convención de Viena y le da el valor a los comentarios emitidos por la OCDE como medio de interpretación complementario<sup>8</sup>, siendo por tanto vinculante respecto a los casos de distribución de software<sup>9</sup> le debería dar a éstos pagos el tratamiento de beneficio empresariales de conformidad al artículo 7 del Convenio.

<sup>1</sup> Artículo 59º.- 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... "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, salvo que las cantidades se paguen o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar, entendiéndose por tales aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, en cuyo caso estarán exentas de este impuesto.

<sup>2</sup> Oficio Ordinario N° 1482 del 22.8.2014.

<sup>3</sup> El contribuyente se refiere al término "regalías" empleado en el artículo 12.3. del Convenio entre el gobierno de la república de Chile y el gobierno del reino unido de Gran Bretaña e Irlanda del norte 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, que señala que las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas u otras obras (**incluidos programas computacionales y películas cinematográficas**), incluyendo obras reproducidas en cintas de audio o video o en discos o en cualquier otro medio de reproducción de imagen y sonido, cualquier patente, marca, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

<sup>4</sup> Historia de la Ley, Decreto Supremo N° 6, que "Promulga el Convenio con el Reino de Suecia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la Renta y al patrimonio y su protocolo".

<sup>5</sup> Ibidem.

<sup>6</sup> Ibidem.

<sup>7</sup> Ibidem.

<sup>8</sup> Aplicación a contrario sensu del Oficio Ordinario N° 2890

<sup>9</sup> "...que los acuerdos entre el titular de los derechos de autor de software y un distribuidor intermediario otorgarán al intermediario distribuidor el derecho de distribuir copias de programa sin el derecho a reproducir el programa. En estas transacciones, los derechos adquiridos en relación con los derechos de autor están limitados a aquellos necesarios para que el intermediario comercial distribuya copias del software del programa. En estas transacciones, los derechos adquiridos en relación con los derechos de autor están limitados a aquellos necesarios para que el intermediario comercial distribuya copias del software y programa. En tales transacciones, los distribuidores están pagando solamente para la adquisición de las copias de software y no para explotar cualquier derecho sobre derechos de autor del software. Así, en una transacción en la que un distribuidor realiza pagos para adquirir y distribuir copias de software (sin derecho a reproducir el software), los derechos en relación con estos actos de la distribución deben ser tomados en cuenta para el análisis de la naturaleza de la transacción para efectos fiscales. Los pagos en este tipo de operaciones se tratarían

## II. ANÁLISIS.

En el orden planteado por el contribuyente este pronunciamiento se refiere a las remesas que se efectúen a una sociedad relacionada con el carácter de exentas en primer término por ser consideradas programas computacionales que de acuerdo a la norma tributaria interna no estarían gravados (*Art. 59 inc. 1° LIR*), y en el segundo, por considerar tales remesas como beneficio empresarial de acuerdo al artículo 7 del Convenio.

Respecto al **primer supuesto planteado** debemos señalar que la modificación incorporada por la Ley N°20.630 del 2012, al artículo 59 inc. 1° de la LIR estableció la exención del Impuesto Adicional (IA), respecto de las sumas remesadas en pago de "*programas computacionales estándar*", esto es, si dicha exención es aplicable respecto de las sumas remesadas por la "CEC", por la adquisición de licencias, con el objeto de ser utilizadas en los productos que luego son comercializados por dicha entidad.

La norma en su inciso 1° del artículo 59 de la LIR dispone que se gravarán con un IA de tasa 15%, las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales, salvo que las cantidades se paguen o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar, en cuyo caso estarán exentas de este impuesto. Es así como existe una definición legal de lo que se entiende por programas computacionales estándar, indicando que ellos son "*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, todo ello de acuerdo con las definiciones o especificaciones técnicas establecidas en la Ley 17.336 de 1970, sobre Propiedad Intelectual y siempre que los derechos que se transfieran se limiten a los necesarios para permitir el uso del mismo y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso.*"

En consecuencia, para que un programa computacional pueda ser calificado como estándar y por tanto pueda gozar de la exención del IA, debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Requisito de carácter general en relación con el concepto de programas computacionales que establece la LIR, conforme a las definiciones y especificaciones técnicas de la Ley N°17.336, sobre Propiedad Intelectual.
- b) Requisito relacionado con el carácter de estándar de los programas computacionales y el alcance de la transferencia o cesión de derechos respecto de los referidos programas.

Sobre este último punto, para que opere la exención, la transferencia o cesión de derechos referida sólo debe tener por objeto el uso de los referidos programas y en ningún caso permitir:

### i.- La explotación comercial del programa computacional.

- ii.- La reproducción del programa computacional con cualquier otro fin, que no sea el de habilitarlo para su uso.
- iii.- La modificación de dicho programa computacional, con cualquier otro fin, que no sea el de habilitarlo para su uso.

Ahora bien, en la situación proyectada, y sin perjuicio de la verificación que corresponda efectuar en la instancia de fiscalización respectiva, el contrato acompañado por el contribuyente denominado "*acuerdo intra-grupos de ventas y distribución*" en su cláusula 4.6. corresponde a un acuerdo que regula la venta y distribución de productos entre EAB y cada compañía del grupo Ericsson, donde se estipula que la naturaleza jurídica de la relación está determinada por la transferencia de "*productos al distribuidor local exclusivamente con el fin de re-vender los equipos y para el licenciamiento del software dentro del territorio designado*", es así como en un principio existiría una cesión de derechos para el uso del programa computacional desde EAB a CEC que podría cumplir con el supuesto de la letra a), luego, la forma que opera el contrato de distribución, que permite que quien adquiere el software y/o producto proceda a su colocación masiva por medio de su propia organización en una zona determinada<sup>10</sup> y venda a terceros usuarios finales implicaría una actividad propia de una explotación comercial que no permitiría al contribuyente gozar de la exención de IA, encontrándose en los supuestos de salida señalada en el art. 59 inc. 1° LIR (*letra b.*), en consideración a que el programa computacional tendría un fin distinto a la utilización propia o interna<sup>11</sup>.

Respecto al **segundo supuesto** planteado que corresponde a si los pagos efectuados en virtud del contrato de distribución por parte de la sociedad residente en Chile a la sociedad residente de Suecia, se encuentran exentos de una tasa de retención de IA producto de lo señalado en el Artículo 7 del Convenio nos referimos a continuación:

Es importante partir indicando que este tipo de operaciones cuando existe Convenio vigente, es necesario analizarlas desde dos miradas, primero si la remesa corresponde a un beneficio empresarial, regulado por el artículo 7, o si se trata de una regalía por derecho de autor de una obra literaria, artística o científica, que se trata en la forma indicada en el artículo 12, del convenio respectivo.

Para precisar el sentido y alcance de las disposiciones de un convenio internacional, es imprescindible atender a las normas de interpretación contenidas en la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados y también la normativa interna chilena, específicamente la Ley N° 17.336, del año 1970, que contiene el texto de la Ley de Propiedad Intelectual, en el artículo 1° establece que: "*La presente ley protege los derechos que, por el solo hecho de la creación de la obra, adquieren los autores de obras de la inteligencia en los dominios literarios, artísticos y científicos, ...*" y en su artículo 3 N° 16 quedan especialmente protegidos "*Los programas computacionales, cualquiera que sea el modo o forma de expresión, ...*", agregando en el artículo 17 que el titular del derecho de autor tiene las facultades de utilizar

---

como beneficios empresariales, de conformidad con el artículo 7. Este sería el caso, independiente de si la distribución se suministra en medios tangibles o se distribuyen electrónicamente (sin distribuidor que tiene el derecho a reproducir el software) o si el software está sujeto a la personalización de menor importancia a los efectos de su instalación".

<sup>10</sup> [REDACTED]. Los Contratos Mercantiles. Tomo II. Pág. 1335.

<sup>11</sup> Oficios Ord. Números N° 2058, DE 26.09.2013 y N° 311, de 19.02.2014.

directa y personalmente la obra, de transferir, total o parcialmente, sus derechos sobre ella y de autorizar su utilización por tercero.

Es así como el término establecido en el artículo 12 del Convenio respecto al concepto de regalía al determinar su sentido y alcance señala que éstas corresponden a *"las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas u otros medios de reproducción de imagen y sonido, patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible<sup>12</sup>, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas., marca, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas"*.

La situación planteada ya fue considerada por el Servicio, mediante el Oficio N° 2.494 de 2018, en virtud del cual interpretó administrativamente las normas del Convenio suscrito entre Chile y China refiriéndose específicamente a una situación el contrato de distribución<sup>13</sup> considerando que en dichos casos nos encontramos frente a regalía sosteniendo lo siguiente: **"...se confirma que el Artículo 12(3) del convenio con China incluye dentro del concepto de regalía a los pagos por el uso de cualquiera de los derechos de autor que la Ley de Propiedad Intelectual de Chile reconoce, los cuales incluyen expresamente el derecho de distribución sobre los programas computacionales (Ley N° 17.336, Artículos 3 N°16 y 18 letra e)..."**

Es así como la interpretación mencionada por Ericsson S.A. respecto a la cual no le sería aplicable la hipótesis de regalía en consideración a los comentarios al modelo de la OCDE, que sostienen que en la distribución no se está en presencia de la cesión temporal de derechos de autor, por lo cual no se trataría de una regalía, podemos indicar que:

- En primer lugar, cabe aclarar que el "comentario" referido al Artículo 12 del Modelo OCDE que invoca el contribuyente en su presentación, no resulta aplicable al caso de Chile. Dicho comentario se formula bajo el supuesto de que el país que aplica el convenio no contempla expresamente dentro de su legislación sobre derechos de autor (copyright) el "*derecho de distribuir*" una obra protegida, lo cual se confirma en la tercera frase del párrafo 14.4 de dichos comentarios. En otras palabras, en el caso en que la legislación sobre copyright de un país no proteja el derecho de distribución, ni los Estados Contratantes hayan extendido el ámbito de aplicación del artículo sobre regalías (como en los convenios de Chile), el referido comentario de la OCDE podrá ser relevante para orientar al interprete en la determinación de si existe una regalía o no en un convenio determinado.
- Luego, de acuerdo al Oficio N° 2494 de 2016, respecto de los intangibles expresamente mencionados en el Convenio, en particular, de las "*obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido*", *corresponde determinar cuál es el significado o contenido de la expresión "derechos de autor"*, situación que según el mismo no se encontraría definido en el Convenio dado que éste no define qué derechos se incluyen dentro de la expresión "derechos de autor", por lo cual, el contexto de la expresión, es decir, los intangibles que expresamente se mencionan y sobre los cuales se ejercen estos "derechos de autor", se hace necesario acudir a la legislación de propiedad intelectual del Estado que aplica la norma (en este caso Chile), en virtud de lo establecido en el párrafo 2 del Artículo 3.
- En este orden de ideas, el Artículo 18 de la Ley N° 17.336 sobre Propiedad Intelectual, reconoce al titular del derecho de autor los derechos exclusivos de publicar, reproducir, adaptar, ejecutar públicamente y distribuir al público una obra. Por lo tanto, debemos entender que el párrafo 3 del Artículo 12 del Convenio, al referirse a "derechos de autor" incluye todos los derechos mencionados anteriormente, incluyendo el derecho a la distribución de una obra.
- Finalmente, sobre la falta de consideración de los comentarios de la OCDE, se debe indicar que el criterio del Oficio N° 2494, está basada en gran parte en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Modelo OCDE), el texto presenta algunas variaciones sustanciales respecto de dicho Modelo. Para el presente análisis cobra especial relevancia la inclusión de la expresión "*u otra propiedad intangible*" que no aparece en el Modelo OCDE de la época ni en las versiones posteriores.

<sup>12</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>13</sup> En la consulta el contrato se denomina "Master Software Distribution Agreement" (contrato de distribución). En virtud de este contrato, la sociedad residente de China, que es la titular de los derechos de propiedad intelectual sobre un programa computacional, cede el uso del derecho de distribución de dicho software a favor de una sociedad residente en Chile, a cambio de que esta última le pague una cantidad determinable en base a la cantidad de distribuciones que se efectúen. Dicha cesión también es limitada, no exclusiva y no transferible. La sociedad residente en China conserva la titularidad de los demás derechos de propiedad intelectual sobre dicho software, de manera que la sociedad residente en Chile no puede vender, reproducir, copiar, crear derivaciones, modificar cualquier parte del software o realizar cualquier acción más allá del mero uso del derecho de distribución en los términos que le es permitido en el respectivo contrato.

III.- CONCLUSIÓN.

Las cantidades que se remesen al exterior, paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición de personas sin domicilio ni residencia en el país por la cesión o transferencia de los derechos de uso de programas computacionales estándar, como aquéllos a que se refiere en su consulta, no se encuentran exentas del IA por los motivos ya señalados.

Los pagos efectuados en virtud del Contrato de Distribución, por parte de ERICSSON CHILE S.A., se encuentran afectos a una tasa de Retención de 10%, producto de lo indicado en el artículo 12 del Convenio.

Sin otro particular, saluda a Ud.

  
\*SERVICIO DE IMPUESTOS INTERIOS\*  
ABOGADO  
DEPARTAMENTO  
JURIDICO  
DIRECCION DE GRANDES CONTRIBUYENTES  
BSG/MME/OBA  
Distribución  
- Contribuyente.  
- Departamento Juridico.

  
  
BERNARDO SEAMAN GONZÁLEZ  
DIRECTOR DE GRANDES CONTRIBUYENTES