

ANÁLISIS CRÍTICO SOBRE LA AFECTACIÓN DE OPERACIONES SOBRE PROPIEDAD INDUSTRIAL E INTELECTUAL FRENTE AL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

ARIEL CASTILLO SAPIAINS³⁵ Y ARTURO SELMAN NAHUM³⁶

RESUMEN

En el presente artículo se realiza un análisis crítico del hecho gravado contenido en el Artículo 8 letra h) del Decreto Ley N° 825, de 1974, a propósito de las operaciones que de acuerdo a su redacción actual deberían circunscribirse dentro de su ámbito de aplicación. Lo anterior, en razón que de un estudio exegético del hecho gravado especial, es posible concluir que la interpretación que ha efectuado el Servicio de Impuestos Internos para su aplicación va más allá de las hipótesis que el propio articulado contempla, en especial, en lo referido a la afectación de las operaciones de cesión de derechos de propiedad intelectual, y a la aplicación de esta hipótesis de gravamen respecto de operaciones en que se enajena la propiedad de los derechos de propiedad industrial e intelectual, amparándose en la temporalidad de la protección legal que generalmente les afecta.

PALABRAS CLAVES: Regalías, Propiedad Intelectual, Propiedad Industrial, IVA

³⁵ Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile. Ayudante de la Cátedra de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica de Chile. Asociado en Philippi Prietocarrizosa & Uría.

³⁶ Abogado, Universidad Diego Portales. Magíster en Tributación, Universidad de Chile. Profesor del Diplomado en Tributación, Universidad de Chile. Asociado Senior en Philippi Prietocarrizosa & Uría.

I INTRODUCCIÓN

La propiedad industrial e intelectual y las remuneraciones que se entregan a cambio de su utilización o cesión, son elementos de la vida jurídico-económica respecto de los cuales la ley tributaria, tanto nacional como extranjera, tiene especial consideración, dándoles siempre un tratamiento particular definido en cada uno de los tributos que afectan las operaciones que versan sobre este tipo de activos intangibles.

El Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante “IVA”) no es la excepción en este sentido, dado que se regula separadamente un hecho gravado especial en el Artículo 8° letra h) del Decreto Ley N° 825 de 1974 (en adelante también, la “Ley” o “Ley de IVA”), que señala que serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda, *“el arrendamiento, subarrendamiento o cualquier forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares”*.

Según lo dispuesto en esta disposición, el Servicio de Impuestos Internos (en adelante también, “Servicio” o “SII”) ha entendido a través de sus pronunciamientos administrativos que todo tipo de operaciones onerosas que se realicen sobre este tipo de derechos, constituyen operaciones afectas a IVA.

Este trabajo tiene por objeto analizar los hechos gravados en la Ley de IVA relacionados con este tipo de actos, determinando a su vez qué operaciones deben resultar finalmente afectas y cuáles deben considerarse no gravadas con este impuesto, a la luz del texto actual de dicho cuerpo normativo y la regulación especial de este tipo de derechos.

II HECHO GRAVADO IVA

Lógicamente, un primer acercamiento a este análisis debe considerar las hipótesis de incidencia de este tributo, para lo cual es relevante examinar si en la Ley de IVA, existe algún hecho, general o especial, dentro del cual puedan considerarse incluidos los actos y contratos cuyos objetos consistan en derechos de propiedad industrial o intelectual.

1. Hecho gravado básico

En primer lugar, tratándose de diversas operaciones aquellas que son susceptibles de realizarse sobre los derechos en estudio, debemos analizar previamente la posible calificación de alguna de ellas dentro de los hechos gravados genéricos, o comúnmente llamados básicos, de esta Ley.

a. VENTA

De acuerdo a lo anterior, el primer hecho gravado básico de la Ley de IVA, consiste precisamente en la venta, definida especialmente en el Artículo 2° N° 1 de la Ley, como “(...) *toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta*”³⁷.

Considerando el tenor de la disposición legal recién transcrita, debemos entender que sólo se afectarán con este impuesto las convenciones onerosas en que se transfiera el dominio de los bienes señalados, siempre que dichas transferencias sean realizadas habitualmente por un vendedor, conforme se define en el Artículo 2 N° 3 de la Ley de IVA y el Artículo 4° del Decreto Supremo N° 55, de 1977, que aprobó el Reglamento de la Ley de IVA.

En este sentido, respecto de los bienes que deben ser objetos de dichas convenciones, los derechos de propiedad industrial e intelectual, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso tercero del Artículo 565 del Código Civil, al ser derechos, tienen una naturaleza jurídica incorporal, asimilable al derecho real de propiedad. A mayor abundamiento, se trataría de derechos que a su vez recaen sobre cosas incorporales, las cuales consistirían en producciones del talento o del ingenio, que conforme al Artículo 584 del mismo cuerpo normativo, son una especie de propiedad de sus autores.

³⁷ En virtud de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, a contar del 1 de enero de 2016, el concepto “venta” se modificó quedando una redacción del siguiente tenor: “(...) *toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta*”.

Por lo tanto, debemos entender que este tipo de bienes corresponden a cosas incorpóreas que “*forman parte de los derechos patrimoniales, constituyendo una categoría de éstos que, según la opinión prevaleciente en la doctrina moderna, debe colocarse aparte de los derechos reales y personales*”³⁸, y que, de acuerdo a las leyes especiales que los regulan, consisten principalmente en marcas, patentes de invención, modelos de utilidad, dibujos y diseños industriales, esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, indicaciones geográficas y denominaciones de origen y otros títulos de protección, para el caso de la propiedad industrial, según dispone el Artículo 1° de la Ley N° 19.039 de 1991 sobre Propiedad Industrial (en adelante, “LPIND”); y en obras de la inteligencia y dominios literarios, artísticos y científicos, como a su vez señala el Artículo 1° de la Ley N° 17.336 de 1970 sobre Propiedad Intelectual (en adelante, “LPINT”).

Conforme a lo anterior, debemos descartar la posibilidad de afectar como ventas, en los términos del Artículo 2° N° 1 de la Ley, tanto la enajenación, la cesión temporal, así como cualquier otra operación sobre dichos derechos, por cuanto esta calificación exige que los bienes respecto de los cuales se transfiere a título oneroso su dominio por medio de una convención, sean calificados como bienes corporales muebles, corporales inmuebles, o derechos reales constituidos sobre ellos, naturaleza jurídica ajena a la de los derechos de propiedad industrial e intelectual, que como ya hemos señalado deben ser calificados como bienes incorpóreas, y específicamente, como derechos patrimoniales que versan a su vez sobre cosas inmateriales, ello de acuerdo a lo dispuesto en los Artículos 565, 577, 583 y 584 del Código Civil, y escapando por tanto, de cualquier posibilidad de calificación bajo este hecho gravado básico.

b. SERVICIO

La segunda hipótesis general de afectación de IVA, corresponde a los servicios, los que según su definición legal contemplada en el Artículo 2° N° 2 de la Ley, consisten en “*(...) la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión, o cualquier 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*”.

³⁸ SOMARRIVA U., MANUEL, ALESSANDRI R., ARTURO Y VODANOVIC H., ANTONIO. Tratado de los derechos reales, Tomo I, 5ª edición. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2010. P. 34.

En este caso, el legislador ha querido afectar con este impuesto, ciertas prestaciones civilmente calificadas como obligaciones de hacer³⁹, que correspondan a actividades remuneradas, cuando por su naturaleza exista una vinculación o predominio del empleo de capital por sobre el empleo del conocimiento de un arte o industria⁴⁰, lo que ha presumido en algunos rubros, remitiéndose a las listas taxativas de rentas gravadas por la Ley sobre Impuesto a la Renta. En los referidos numerales, se contienen en general aquellas rentas que provienen del ejercicio del comercio, la industria, actividades extractivas, agencias, entre otros rubros expresamente mencionados.

Sobre las operaciones que pueden realizarse sobre derechos de propiedad industrial e intelectual, dada la taxatividad de la descripción de actividades de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de los actos mercantiles que hace nuestra legislación comercial en el Código de Comercio y otros cuerpos legales, así como la definición especial de industria que realiza el Artículo 6° del Reglamento de la Ley de IVA⁴¹, tampoco podremos considerar que las rentas obtenidas de la explotación o enajenación de este tipo de derechos sean susceptibles de ser calificadas como industriales o mercantiles o como cualquier otra de las actividades clasificadas en los referidos numerales de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y por tanto, no debe considerarse la aplicación de IVA a este tipo de operaciones bajo este hecho gravado genérico, y ello por tratarse servicios que no cumplen con los elementos de incidencia establecidos por el legislador.

³⁹ “Es aquella en que el deudor se obliga a realizar un hecho. Ejemplo: construir una casa, pintar un cuadro, transportar un mercadería, etc.”. Ramos P., René. De Las Obligaciones. Tercera Edición. Santiago, Editorial Legal Publishing Chile, 2008. P. 46.

⁴⁰ Esto principalmente en razón que la Ley de IVA ha elegido para la afectación de los servicios rentas gravadas con Impuesto de Primera Categoría, y asimismo ha excluido aquellas en que predomina el empleo del trabajo por sobre el capital, como consta en la exención contemplada en el Artículo 12 E N° 8 de la Ley de IVA.

⁴¹ Considera industria para efectos de la aplicación de la Ley, “el conjunto de actividades desarrolladas en fábricas, plantas o talleres destinados a la elaboración, reparación, conservación, transformación, armadura, conservación, envasamiento de sustancias, productos o artículos en estado natural o ya elaborados o para la prestación de servicios, tales como molienda, tintorerías, acabado o terminación de artículos”.

2. *Hecho gravado especial*

En segundo lugar, una vez descartada la posible calificación genérica de venta y prestación de servicios sobre las operaciones que se realizan sobre derechos de propiedad industrial o intelectual, debemos determinar si es posible configurar algún hecho gravado especial de aquellos contenidos en el Artículo 8° del referido cuerpo legal.

Conforme a ello, toma especial relevancia el análisis de la disposición del literal h) de dicho artículo⁴², el que señala que serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda: *“el arrendamiento, subarrendamiento o cualquier forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares”*.

De acuerdo a la disposición recién transcrita, podemos diferenciar al menos tres elementos o requisitos que deben concurrir para su afectación, los que se resumen básicamente en los siguientes: (a) la existencia de una cesión de uso o goce de derechos u otras prestaciones similares, (b) un carácter temporal de la misma y (c) cuyo objeto recaiga sobre marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales; elementos que pasaremos a analizar a continuación de forma separada.

a. CESIÓN DEL USO O GOCE DE DERECHOS

En primer lugar, resulta importante destacar que la voz *“cesión”*, contemplada en el Artículo 8° letra h) de la Ley de IVA, en el ámbito del Derecho Civil se regula especialmente como un mecanismo a través del cual se efectúa la tradición de los derechos personales. Así, se ha señalado que, *“existiendo un título, en que conste el derecho personal que se transfiere, la ley dice que la tradición se opera por la entrega del título hecha por el cedente al cesionario con ánimo de cederle el crédito; pero como el derecho personal supone una obligación correlativa, es indispensable que el deudor que ha contraído esta obligación tenga conocimiento de la cesión, en virtud de la notificación que se le haga, o la acepte”*⁴³. Con todo, el sentido o alcance de la expresión *“cesión”* ha sido objeto de discusión, y por lo mismo, *“la jurisprudencia ha debido*

⁴² En el texto original de la Ley de IVA, esta norma se encontraba regulada con su mismo tenor en el antiguo Artículo 47 c), afectándose con el impuesto a los servicios que existía a esa fecha.

⁴³ CLARO S., LUIS. Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado Volumen III, De Los Bienes, Tomo Séptimo. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2013. P. 361.

*precisar que por cesión hay que entender la transferencia propiamente tal, es decir, la tradición, y no es que la cesión sea un contrato*⁴⁴.

En segundo lugar, y de acuerdo al contexto en que se utiliza la palabra “cesión” en el mencionado Artículo 8° de la Ley de IVA, resulta evidente que ella no supone estrictamente la tradición de ningún derecho personal, sino más bien, se asemeja a algún tipo más amplio de acto jurídico en cuya virtud se entrega el uso o goce temporal de una cosa, en este caso, incorporal. En este sentido, la expresión en comento se asemeja a una acepción laxa del término, referida a la entrega o cesión de la tenencia de una cosa, como otras veces ya lo ha enunciado el legislador civil⁴⁵.

Por lo tanto, la entrega puede ser de aquellas que sirven para transferir el dominio o más propiamente constituir una tradición, o bien, puede tratarse de simples entregas que son consecuencia de títulos de mera tenencia. Así, al igual que para los bienes corporales, aunque a veces en forma más difusa, la entrega o cesión de bienes inmateriales puede servir para transferir el dominio o constituir mera tenencia según sea la calidad del título que la anteceda, siendo ejemplo de los primeros, la compraventa y donación de marcas o patentes, y de los segundos, la constitución de usufructo (como derechos reales) y los contratos de arrendamiento y licencias (como derechos personales).

En efecto, para estar afecta al tributo en estudio la cesión debe consistir en un arrendamiento, subarrendamiento o cualquier forma de cesión de las facultades de uso o goce temporal de los derechos. En esta definición, el legislador ha buscado no limitar el tipo de acto o contrato al cual se le aplicaría el gravamen, dejando abiertas las posibilidades de afectar operaciones, que no constituyendo arrendamientos o subarrendamientos, produzcan el mismo efecto, y ello, presumiblemente por la desregulación típica y la abundancia de contratos innominados en materias de propiedad industrial e intelectual, los que generalmente van mutando constantemente en el tiempo según las condiciones y exigencias de sus mercados propios.

En el mismo espíritu, la parte final de la norma en estudio contribuye a esta ampliación al incluir dentro de las actividades afectas a “*otras*

⁴⁴ PEÑAILILLO A., DANIEL. Los Bienes La Propiedad y Otros Derechos Reales. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2013, p. 319. Hay nota al pie de página citando: RDJ., t. 32, p. 337; t. 35, p. 12; Rev. de Derecho, U. de Concepción N°s 37-38. P. 3109.

⁴⁵ Véanse por ejemplo los Artículos 819, 1619, 1754, 1756, 1757, 1761, 1915 y 1920 del Código Civil.

prestaciones similares” al arrendamiento, subarrendamiento y cesión de uso o goce. Sin embargo, creemos que esta última expresión adolece de problemas de constitucionalidad en cuanto a la exigencia de descripción típica de los elementos esenciales del hecho gravado, infringiendo el principio de legalidad tributaria, por cuanto éste exige que dichos elementos “(...) *deben ser determinables al punto de excluir toda discrecionalidad y establecer una sola solución jurídicamente procedente*”⁴⁶, “*con contornos y substancia perfectamente definidos*”⁴⁷. Asimismo, nuestro Tribunal Constitucional ha señalado que respecto de la obligación tributaria “*compete al legislador señalar con precisión los parámetros, límites y ámbito de acción de la misma*”⁴⁸. Por lo tanto, al no establecer la Ley por sí las prestaciones afectas, ni delimitar con claridad los criterios para determinar la similitud de las prestaciones, ha incurrido en un vicio de constitucionalidad, que no puede ser resuelto por la administración tributaria, ni por un juez, por cuanto la exigencia constitucional impide la integración analógica del derecho en el ámbito impositivo⁴⁹, considerando que ésta implica necesariamente realizar un análisis de semejanza entre el hecho típico completamente regulado por la ley y aquel que podría guardar similitud con el mismo y que no se encuentra establecido en ella, lo que en sí mismo se traduce en realizar una analogía⁵⁰. En otras palabras, el legislador ha encargado a la administración tributaria, en sus facultades interpretativas, y eventualmente a los órganos jurisdiccionales, la integración analógica de una norma abierta, tarea que la propia Carta Fundamental le proscribire, y por tanto, como consecuencia de ello, debiese quedar sin aplicación.

En el mismo sentido, y no obstante lo señalado en los párrafos precedentes sobre el posible ánimo del legislador de ampliación del número

⁴⁶ AVILÉS H., VÍCTOR MANUEL. Legalidad tributaria. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2005. P. 58, citado en sentencia del TC. Rol N° 718-2007, de fecha 27 de noviembre de 2007.

⁴⁷ CS. Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo XC, 1993, sec. 5ª, p. 209, citado en sentencia del TC. Rol N° 718-2007, de fecha 27 de noviembre de 2007.

⁴⁸ TC. Rol N° 718-2007, de fecha 27 de noviembre de 2007.

⁴⁹ STREETER P., JORGE. Interpretación de la ley tributaria. Revista de Derecho Económico, Facultad de Derecho Universidad de Chile N°s 21 y 22, 1967. Pp. 23-24. “*A ninguna autoridad administrativa o judicial le es permitido crear impuestos, arrojándose la facultad de imponerlos de acuerdo a la equidad o los principios del Derecho, para los casos en que la ley no los establece. Es principio generalmente aceptado en el Derecho Tributario, basado en los textos constitucionales respectivos, que la integración analógica no puede jamás crear tributos ni sus elementos fundamentales*”.

⁵⁰ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, analogía, “*Relación de semejanza entre cosas distintas*”.

de actos y contratos que pueden resultar afectos a este impuesto, es conveniente señalar, sin embargo, que si bien se ha querido dejar abierta la posibilidad de gravar otros actos que los expresamente incluidos en la norma, sí se los ha limitado a aquellos que produzcan los mismos efectos que aquellos descritos en ella, ya que sólo podrán afectarse los actos y contratos que permitan ceder el uso o goce temporal de determinados derechos, es decir, aquellos que permitan al cesionario servirse de los derechos y aprovecharse de los frutos que puedan provenir de su explotación, por un período determinado o determinable de tiempo.

b. TEMPORALIDAD

Asimismo, en segundo lugar, la ley tributaria es clara en que sólo se permite gravar aquellas cesiones de uso o goce temporal de los bienes que son objeto de dichas cesiones, lo que lleva necesariamente a concluir que éstas estarán afectas cuando las facultades de uso o goce estén limitadas en el tiempo, básicamente por las modalidades que puedan estar incluidas en las convenciones o títulos que sirvan de antecedente a estas cesiones y que implican necesariamente el nacimiento de la obligación de restituir la cosa para el arrendatario, subarrendatario o cesionario. Así, por ejemplo, la misma disposición incluye dentro de las operaciones afectas sólo títulos de mera tenencia que permiten usar o disfrutar temporalmente de los derechos, como son el arrendamiento y el subarrendamiento, a los que podemos agregar el usufructo, las licencias y franquicias⁵¹, entre otros.

Lo anterior, es especialmente relevante, ya que a contrario sensu, el legislador excluyó expresamente los actos que involucren ceder indefinida, permanentemente o a perpetuidad las citadas facultades del dominio, y por tanto, debemos considerar como un hecho no gravado por esta Ley, por ejemplo, a la venta u otro tipo de acto u contrato que sirva de título traslativo de dominio para una cesión de esta clase de derechos y que, por tanto, implique su enajenación. Esto, ya que por su naturaleza y por regla general, estos títulos permiten ceder estos derechos absolutamente y sin limitaciones temporales, y con ello, todas las facultades que emanan de la propiedad de los mismos, sin que exista posibilidad para el

⁵¹ DE LA PEÑA R., MÁXIMO. Las transferencias de bienes y derechos afectas a IVA. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, 1993. P. 44: *“Este hecho gravado con el impuesto al valor agregado tiene lugar; por ejemplo, cuando el titular de una marca registrada de un producto autoriza a otra persona natural o jurídica, a cambio de una remuneración para que venda, arriende o promocióne sus propios artículos con la marca de propiedad de aquel titular”*.

cedente de recuperarlos o de exigir su restitución. En el mismo sentido, debemos entender necesariamente que se excluyen aquellas operaciones que implican la cesión de la facultad de disposición de dichos derechos, especialmente porque el legislador sólo se ha referido a las facultades de uso y goce de los mismos.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe adelantar sobre este punto, que el Servicio ha interpretado de manera diferente la norma, confundiendo el carácter temporal de la cesión del uso o goce al que alude el Artículo 8 letra h) de la Ley del IVA, con la temporalidad de los derechos objeto de la cesión en los términos que dispone la LPIND y la LPINT, cuestión que analizaremos en el apartado siguiente al tratar los bienes sobre los cuales debe recaer la cesión para cumplir con la hipótesis de afectación.

c. OBJETOS DE LA CESIÓN

En tercer lugar, señalábamos que estas cesiones de uso o goce temporal debían recaer sobre determinados derechos señalados por la Ley. A continuación, analizaremos específicamente dichos bienes, y con ello, las principales problemáticas que ha traído la interpretación de este hecho gravado especial.

(i) Objetos descritos

En lo relativo a los bienes que deben ser objetos de este tipo de contratos, el legislador lo ha limitado taxativamente a “*marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales*”, por lo que en principio sólo las cesiones que cumplan con los requisitos analizados precedentemente y que versen sobre este tipo de bienes podrán ser objeto de imposición bajo este tributo.

(ii) Prestaciones similares

Sin perjuicio de lo anterior, como ya hemos señalado, la Ley incluye dentro del hecho gravado a “*otras prestaciones similares*”, por lo que discutiblemente podría extenderse a otras actividades u obligaciones similares a la cesión o arrendamiento⁵², pero ello es aún más cuestionable cuando

⁵² La misma Ley de IVA define, en su Artículo 2 N° 2, “*servicio*” como una acción o prestación, haciéndolas sinónimas. De igual forma, el Diccionario de la Real Academia Española define “*prestación*” en una de sus acepciones como “*1. f. Acción y efecto de prestar*”. Por lo mismo, gramaticalmente la voz “*prestación*” no puede circunscribirse a su respecto derechos que sean objeto de las mismas, como por ejemplo, los bienes intangibles no comprendidos en el hecho gravado. No obstante lo anterior y sin perjuicio de los mencionados riesgos de inconstitucionalidad, en el evento de entender que esta frase

se trata de extender el objeto de dichos actos o contratos a otros bienes diferentes de aquellos descritos en la Ley. En otras palabras, el análisis de similitud, de ser constitucionalmente posible, debe realizarse sobre el tipo de prestaciones descritas en la Ley (arrendamiento, subarrendamiento y otras formas de cesión del uso o goce temporal), y no sobre los objetos sobre los cuales recaen, ya que como es evidente, los derechos de propiedad industrial e intelectual, no constituyen en sí prestaciones, sino bienes sobre los cuales éstas pueden celebrarse. Lo anterior, debe desprenderse necesariamente de la aplicación y como consecuencia del principio de legalidad tributaria consagrado en nuestra Constitución, y que como hemos analizado previamente, proscribire la interpretación analógica o extensiva de hechos gravados y exenciones.

(iii) Afectación de la propiedad intelectual

Un aspecto de particular interés sobre los bienes que constituyen el objeto de las operaciones afectas a este impuesto, es la posibilidad de considerar los derechos de propiedad intelectual como parte la descripción típica del tributo. Así, si bien en la enumeración de los objetos sobre los cuales debe recaer el arrendamiento, subarrendamiento, la cesión del uso o goce temporal, no se contempla específicamente a los derechos de propiedad intelectual, refiriéndose exclusivamente a clases de derechos de propiedad industrial (marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales), el Servicio ha sostenido en reiterados pronunciamientos que éstos deben considerarse comprendidos en este hecho gravado especial en virtud de la expresión “*otras prestaciones similares*”. Así, el SII ha señalado que deben considerarse gravadas con este impuesto las cesiones de uso y goce de softwares o programas computacionales⁵³, derechos de autor⁵⁴, y derechos conexos⁵⁵.

No obstante, a que el SII en los oficios citados, más allá de reconocer que ésta ha sido una posición tradicional del ente fiscalizador, no

intenta extender la aplicación de los objetos incorporales descritos en la Ley, sólo podría referirse a otras clases de derechos de propiedad industrial.

⁵³ SII. Oficio N° 388 de 14 de febrero de 2012, Oficio N° 1152 de 15 de mayo de 2012, Oficio N° 3470 de 10 de diciembre de 2009, Oficio N° 3111 de 14 de noviembre de 2007, Oficio N° 4467 de 2 de noviembre de 2006, Oficio N° 4253 de 24 de octubre de 2005, Oficio N° 5184 de 1 de diciembre de 2004 y Oficio N° 4183 de 26 de agosto de 2003.

⁵⁴ SII. Oficio N° 300 de 31 de enero de 2012, Oficio N° 1263 de 29 de julio de 2010, Oficio N° 2790 de 11 de septiembre de 2009 y Oficio N° 236 de 23 de enero de 2006.

⁵⁵ SII. Dirección Regional Oriente. Oficio N° 241 de 18 de agosto 2010.

ha desarrollado las razones para considerar que se trata de prestaciones similares a las descritas, estimamos que esta aplicación es incorrecta y que como ya hemos señalado, sería de dudosa constitucionalidad, lo que además podría objetarse desde los siguientes puntos de vista:

En primer lugar, consideramos que existe un error conceptual que se traduce en que el Servicio ha confundido la aplicación de la frase “*prestaciones similares*”, haciendo extensiva la ampliación por similitud no a las actividades afines, sino a los bienes que pudiesen compartir similitudes con los descritos en la Ley y que constituyen el objeto de dichas prestaciones afectas. Lo anterior, es relativamente simple de diferenciar, por cuanto por su naturaleza jurídica los derechos de propiedad industrial e intelectual son y deben clasificarse como bienes y no como prestaciones en sí mismas, y como ya hemos señalado, sin perjuicio de sus eventuales problemas de constitucionalidad, de tener alguna aplicación esta frase, sólo debe circunscribirse a los actos y contratos similares a los arrendamientos, subarrendamientos y cesiones que recaen sobre este tipo de bienes, pero ello no permitiría ampliar los objetos de dichas actividades a otros distintos de los descritos en la Ley.

En segundo lugar, y aún asumiendo la posibilidad de gravar operaciones que versen sobre bienes similares a los descritos, la misma norma sólo contempla bienes que corresponden a derechos de propiedad industrial, y por tanto, de aplicar el criterio de similitud, únicamente podríamos llegar a extenderlos a otros derechos de propiedad industrial no mencionados por la norma, como lo son las denominaciones de origen, modelos de utilidad, esquemas de trazado o diseños industriales, pero nunca a derechos de propiedad intelectual, especialmente considerando que, a pesar de compartir ciertos caracteres, como su carácter incorporeal, se trata de bienes diferentes a los descritos en el hecho gravado, que se encuentran regulados en cuerpos normativos diferentes, los negocios que versan sobre unos y otros son en general diversos, y cumplen funciones económicas diferentes. Cualquier conclusión en contrario atentaría nuevamente con la exigencia constitucional de descripción típica de los tributos, constituyendo una integración analógica o interpretación extensiva de la norma tributaria, excediendo el dictado de su tenor literal⁵⁶.

⁵⁶ STREETER P., JORGE. Interpretación de la ley tributaria. Revista de Derecho Económico, Facultad de Derecho Universidad de Chile N°s 21 y 22. 1967. P. 24. “(...) es inaceptable la interpretación extensiva de las normas tributarias, por lo que el sentido del precepto no podrá exceder del dictado de su tenor literal”.

Asimismo, contribuye a este análisis el hecho que, cuando la ley quiso incluir estos intangibles en los hechos gravados en materia de Impuesto a la Renta, el artículo 59 de dicho cuerpo legal utilizó una denominación similar para referirse a derechos de propiedad industrial (marcas, patentes, fórmulas, entre otros), pero describió separadamente la afectación de derechos de propiedad intelectual, como lo son en su caso, los programas computacionales, materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión y derechos de edición o de autor.

(iv) Temporalidad de los derechos y enajenación

Otro punto de especial relevancia en la aplicación del IVA a cesiones de derechos de propiedad industrial e intelectual, es la reiterada opinión del SII de considerar que las cesiones de este tipo de bienes inmateriales, siempre está afecta a impuestos, con total prescindencia de si la cesión es de carácter temporal o permanente. El SII basa su razonamiento sobre la consideración del tenor de las leyes especiales que regulan estos derechos, las que establecerían limitaciones temporales a su protección, y por lo tanto, no sería relevante si la cesión de los derechos se hace en forma temporal o perpetua, ya que siempre estaría limitado el derecho en cuanto al tiempo de protección que la ley les otorga.

Así, ha señalado, por ejemplo, que “(...) la ley grava con IVA toda cesión del uso, con absoluta prescindencia del elemento temporal, es decir, resulta indiferente si ésta se encuentra limitada en el tiempo o es indefinida, siempre que recaiga sobre marcas, patentes de invención, procedimientos o formulas industriales u otras prestaciones similares. Más aún, la cesión del uso siempre es temporal ya que conforme al Artículo 10°, de la Ley N° 17.336, en general la protección otorgada por la ley a la propiedad intelectual dura por toda la vida del autor y se extiende hasta por 50 años más, contados desde la fecha de su fallecimiento, y tratándose de los programas computacionales en el caso que señala el Artículo 8° de la misma ley, la protección es de 50 años a contar desde la primera publicación de la obra. Las obras cuyo plazo de protección se haya extinguido conforme a lo anterior; pertenecen al patrimonio cultural común, de acuerdo a lo que establece el Artículo 11° de la ley citada. De este modo, la protección legal del derecho de autor de la obra siempre se encuentra sujeta a un plazo, y siendo la licencia de uso un derecho accesorio o dependiente del derecho de autor, al ser este temporal también lo es dicho permiso de utilización por terceros. Igual fundamento puede esgrimirse para confirmar lo concluido en relación con el usufructo o cesión del goce de los programas computacionales”⁵⁷.

⁵⁷ SII. Oficio N° 4183 de 26 de agosto de 2003.

En relación al análisis del SII, es efectivo que la mayoría de los derechos objeto de protección por las leyes de propiedad industrial e intelectual se encuentran limitados en cuanto a su duración en el tiempo.

Por un lado, la LPIND establece que: las patentes de invención se conceden por un período no renovable de 20 años (Artículo 39), las patentes de modelos de utilidad se conceden por un período no renovable de 10 años (Artículo 57), el registro de un dibujo o diseño industrial se otorga por un período no renovable de 10 años (Artículo 65) y la protección de los esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, tendrá una duración no renovable de 10 años (Artículo 78), contando todos ellos, por tanto, con una protección de carácter temporal. Sin perjuicio de ello, a su vez esta norma señala en el caso de las marcas, que su registro tendrá una duración de 10 años, pero su titular tendrá el derecho de pedir su renovación por períodos iguales (Artículo 24), por lo que al ser susceptible de prórroga en el tiempo su protección ya no se encuentra intrínsecamente limitada en el tiempo. Asimismo, respecto de las indicaciones geográficas o denominaciones de origen (Artículo 100), la ley señala que éstas tienen una protección indefinida, excluyendo también la presunta temporalidad de estos derechos⁵⁸.

Por otro lado, la LPINT establece en su Artículo 10 que la protección otorgada por esta ley dura por toda la vida del autor y se extiende hasta por 70 años más, contados desde la fecha de su fallecimiento. En el caso de que se encargue la producción de un programa computacional a un empleado dependiente y siendo el empleador una persona jurídica, la protección será de 70 años a contar desde la primera publicación.

Dado lo anterior, debemos concluir que los derechos de propiedad intelectual e industrial, tienen en general y sin perjuicio de las excepciones señaladas, una duración limitada en el tiempo, debido a que las leyes que los regulan limitan la protección que les otorga. Sin embargo, estimamos que la interpretación que ha hecho en este sentido el Servicio es errónea, ya que como adelantamos previamente, realiza su análisis confundiendo la temporalidad de los bienes que son objeto de los contratos gravados con la temporalidad del uso o goce que establecen estos últimos.

Para hacer patente esta diferencia, podemos ejemplificarla con una venta de un objeto perecible, con una vida limitada en el tiempo,

⁵⁸ El SII ha agregado también dentro del concepto de marca como prestación afecta a la utilización y cesión del derecho a la imagen, nombre o retrato de una persona (Oficio N° 4842 de 28 de octubre de 2004).

como una fruta. En este contrato, la entrega de dicho fruto supone el desprendimiento completo por parte del vendedor del dominio sobre el mismo, sin que exista para él facultad para exigir su restitución, y por tanto ésta tendría un carácter permanente, perpetuo o indefinido. En este ejemplo, nadie podría señalar que por el hecho de ser perecible el objeto del contrato (fruta), éste volvería temporal también la cesión de las facultades del dominio de la misma.

Asimismo, en relación a los derechos que son objeto de este análisis, debemos entender que las cesiones de derechos de propiedad industrial e intelectual que se produzcan como consecuencia de la existencia de un título traslativo de dominio no podrán afectarse con el tributo en comento, independientemente del carácter temporal de dichos derechos. Por el contrario, debemos entender afectas aquellas cesiones sobre los objetos descritos en la Ley, cuando éstas son antecedidas por un título que conceda la mera tenencia de los mismos, afectada por modalidades que puedan hacer nacer la obligación de restituirlos, generando el efecto de limitar su uso o goce en el tiempo.

En el mismo sentido, cuando la Ley de IVA quiso afectar las enajenaciones de bienes, las gravó como ventas, de las cuales expresamente excluyó el régimen de bienes incorpóreos (cuando no se constituyen sobre bienes corporales), como es el caso de este tipo de derechos, los cuales sólo se afectarían excepcionalmente cuando se trate de servicios, es decir, obligaciones de hacer y no de dar.

A mayor abundamiento, creemos que el argumento del Servicio pierde aún más fuerza cuando se realiza la labor de interpretación de la norma, ya que de acuerdo a la doctrina de derecho común, en la interpretación de una disposición, debe preferirse aquel sentido que produzca algún efecto ante aquel que no sea capaz de producir consecuencia alguna⁵⁹.

⁵⁹ La ley utiliza expresamente este método interpretativo para determinar el sentido de las cláusulas contractuales (Artículo 1562 del Código Civil). Sin perjuicio de ello, tanto la doctrina como la jurisprudencia son abundantes en cuanto a dar aplicación general a este elemento lógico o pragmático o de efecto útil que informa todo nuestro derecho. Véase por ejemplo: SQUELLA N., AGUSTÍN. *Introducción al Derecho*. 2ª edición, Santiago. Editorial Jurídica de Chile, 2011. P. 600; YÁÑEZ F. GONZALO. *Curso de Derecho Civil*. Tomo I. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, 2010. P.131; *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*, junio 1954, T. 51, Sec. 1, Pág. 207, *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*, Mayo 1951, T. 48, Sec. 4, Pág. 70, citados por ANDREUCCI A., RODRIGO. *Los Conceptos de la Corte Suprema sobre Interpretación de la Ley a través de sus sentencias*. *Revista de Derechos Fundamentales*, N° 1, 2008. P. 21.

Por lo tanto, es evidente pensar que si el legislador ha incluido expresamente la palabra temporal en la descripción típica del hecho gravado, es porque lo ha hecho con la intención de excluir del gravamen cierto tipo de operaciones que, siendo susceptibles de realizarse sobre este tipo de derechos, no cumplen con la exigencia descrita para afectarse con el impuesto en comento. Cualquier interpretación posible en contrario iría contra la expresa voluntad de la ley y contra las normas generales de interpretación de la misma.

De la misma forma, al observar la doctrina tributaria internacional⁶⁰, en lo relativo a la tributación de Impuesto a la Renta y los convenios para evitar la doble imposición internacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ha distinguido entre la tributación que proviene propiamente de las regalías o *royalties* (que se asemejan al hecho descrito en la Ley de IVA bajo análisis) y aquella que proviene de la enajenación de los derechos susceptibles de este tipo de contratos, reconociendo que cumplen un rol económico diferente. En este sentido, ha señalado expresamente sobre las regalías que *“cuando la retribución es la contrapartida de la transferencia de la propiedad plena de los derechos de autor, esta retribución no puede constituir una regalía y las disposiciones del artículo no son de aplicación (...)”*, y *“aunque cada caso se tratará en función de sus circunstancias particulares, en general si el pago se realiza como contraprestación por la transferencia de derechos que constituyen un bien distinguible y concreto (lo que es más probable en el caso de derechos limitados geográfica que temporalmente), tales pagos constituirán probablemente beneficios empresariales contemplados en el artículo 7, o ganancias de capital contempladas en el artículo 13, antes que regalías comprendidas en el artículo 12. Esto se deduce del hecho de que, cuando se ha enajenado la propiedad de los derechos, la contraprestación no puede referirse al uso de esos derechos (...)”*⁶¹ (destacado agregado).

⁶⁰ Así también, por ejemplo, en el caso de Colombia, se gravan sólo *“Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorpóreos o intangibles”* (Artículo 420 de Estatuto Tributario Nacional); en España, en cambio, se afectan tanto las cesiones como las concesiones de derechos de propiedad intelectual e industrial, sin limitar el gravamen en la temporalidad de los actos, de conformidad a lo dispuesto en el número 4, apartado Dos, del artículo 11 de la Ley N° 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁶¹ ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (versión abreviada). Instituto de Estudios Fiscales, 2010. P. 237-238. Comentarios al Artículo 12°, N°s 15 y 16.

d. ALCANCE DEL HECHO GRAVADO ESPECIAL

De acuerdo a lo señalado en los apartados precedentes, y conforme a la redacción actual del Artículo 8° h) de la Ley de IVA, es posible afirmar lo siguiente:

- i. En cuanto a los derechos de propiedad industrial, nunca estarán gravadas con el tributo objeto de este estudio, ni aún bajo la interpretación actual del Servicio, las enajenaciones o cesiones que se produzcan en virtud de algún título traslativo de dominio que recaigan sobre marcas y sobre indicaciones geográficas o denominaciones de origen, dado que estos derechos son renovables o bien tienen una duración indefinida.
- ii. Asimismo, respecto de los demás derechos de propiedad industrial, también debemos descartar la afectación de su enajenación, aún cuando éstos tengan carácter limitado en el tiempo, dado que la norma en estudio sólo afectaría las cesiones temporales de dichos derechos, cuestión que no puede predicarse de los actos de disposición de los mismos.
- iii. Sin perjuicio de lo anterior, creemos que sí se encuentran afectas a este tributo las cesiones de derechos de propiedad industrial descritas, toda vez que el título que las anteceda sea de aquellos que no transfiera el dominio, sino que constituya mera tenencia de los mismos, y que ésta se encuentre limitada en el tiempo convencionalmente, generando la obligación futura de restitución para el cesionario.
- iv. Ahora bien, respecto de las cesiones de uso y goce de derechos de propiedad intelectual creemos que no debiesen considerarse afectas a IVA, dado que la aplicación de la frase "*otras prestaciones similares*" sería en sí misma de dudosa constitucionalidad, se estarían confundiendo las prestaciones que puedan asimilarse con los objetos sobre los que recaen; y no se trataría de prestaciones similares a las descritas en dicha disposición, ya que sus objetos se refieren exclusivamente a derechos de propiedad industrial. Asimismo, específicamente respecto de su enajenación o venta, creemos que con mayor fuerza no puede considerarse afecta a este tributo, al tratarse de cesiones cuyos títulos serían traslativos de dominio, convirtiéndolas en cesiones permanentes de derechos temporales, característica de los últimos que no modifica en sentido alguno la temporalidad o permanencia de dicha cesión.

III TERRITORIALIDAD

Al asimilarse este tipo de operaciones a servicios⁶², de acuerdo a lo señalado en el Artículo 5° de la Ley de IVA, sólo se encontrarán afectos los servicios prestados o utilizados en el país, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero. Asimismo, su inciso 2° señala que un servicio se entiende prestado en Chile cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice.

1. *Lugar de utilización de los servicios*

En relación a la determinación de si los servicios son utilizados o no en el país, debemos entender que la operación cumple con el requisito de utilización en el territorio nacional, cuando la explotación del derecho se realice en el país, independientemente del lugar en que se encuentren inscritos, y así también se ha pronunciado el Servicio en sus oficios⁶³.

2. *Lugar de prestación de los servicios*

Sobre el lugar en que se consideran prestados, en cambio, el SII ha señalado que este tipo de servicios se entenderán prestados en el lugar donde el arrendador, licenciante o cedente de cumplimiento a las obligaciones legales y contractuales que le impone el respectivo contrato, para lo cual es ilustrativo conocer el lugar en que los bienes se encuentren situados, lo que en el caso de este tipo de derechos se verificaría por el lugar donde se encuentren inscritos⁶⁴.

Por su parte, posteriormente, el SII ha señalado que el derecho de autor “(...) *nace por el sólo hecho de la creación de la obra según dispone el Art. 1° de la Ley N° 17.336, resulta obligatorio concluir que la actividad que genera el servicio y por tanto la prestación, se produce en el lugar donde se encuentra domiciliado el titular del derecho ya que es allí donde éste, como único facultado*

⁶² SII. Circular N° 126 de 23 de septiembre de 1977.

⁶³ SII. Oficio N° 375 de 3 de febrero de 2006 y Oficio N° 300 de 31 de enero de 2012.

⁶⁴ SII. Oficio N° 375 de 3 de febrero de 2006.

para ceder el uso de su obra efectúa mediante el licenciamiento de los programas computacionales la cesión del uso de los mismos”⁶⁵ (destacado agregado).

En este sentido, tendemos a concordar con esta última posición del SII, dejando de lado el criterio de la inscripción de los mismos, dado que, en caso de registros simultáneos de estos derechos en dos o más jurisdicciones, podrían generarse problemas serios de certidumbre, más aún si ellas cuentan con reglas diversas en cuanto al valor o importancia de la inscripción. Por ello, siguiendo la argumentación del Servicio para el caso de derechos de autor, estimamos que el criterio del domicilio del cedente debe ser considerado como un factor relevante para fijar el lugar de prestación de los mismos, tanto para derechos de propiedad intelectual como derechos de propiedad industrial, ya que tratándose de prestación de servicios y no de ventas, carece de relevancia donde estén situados los bienes, y es en el domicilio del licenciante donde probablemente se desarrollen los deberes contractuales que conllevan este tipo de convenciones, lo que también dota de cierta certeza en cuanto a posibles problemas de doble tributación internacional, tanto en IVA como en Impuesto a la Renta, especialmente en la relación de ambos impuestos en el contexto de convenios para evitar la doble imposición.

IV EXENCIONES RELEVANTES

En relación con las exenciones de IVA, que pudiesen ser aplicables a este hecho gravado, tiene especial relevancia aquella contenida en el Artículo 12 E N° 7 de la Ley, el que señala que estarán exentos de este impuesto las remuneraciones y servicios que correspondan a “*los ingresos que no constituyen renta según el Artículo 17° de la Ley de la Renta y los afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59° de la misma ley, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile*”.

⁶⁵ SII. Oficio N° 606 de 26 de febrero de 2015, N° 1482 de 22 de agosto de 2014, Oficio N° 2516 de 5 de diciembre de 2013 y Oficio N° 2515 de 5 de diciembre de 2013.

1. Ingreso no constitutivo de renta

No obstante a que ya hemos señalado que la venta o enajenación de los derechos objetos del presente trabajo, no debe considerarse afecta a IVA por las razones ya expuestas, una segunda alternativa de liberación podría concluirse de la exención que este tributo contempla respecto de los ingresos no constitutivos de renta.

Sobre este punto, debemos señalar que, si bien es cierto que estas ganancias de capital se encuentran reguladas en el Artículo 17 N° 8 e) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, cuando son obtenidas por su autor o inventor, estimamos que esta disposición no alcanzaría a cumplir con la exigencia de la exención, ya que sólo podrá considerarse “ganancia” no tributable el reajuste del valor de adquisición de dichos derechos, el que a su vez es representado por los gastos incurridos en la constitución de los mismos, pero nunca podría alcanzar el verdadero mayor valor obtenido en su enajenación, principalmente debido a que, dependiendo de las características del contribuyente y de las condiciones de la enajenación, esta utilidad podrá estar sujeta a distintos regímenes de tributación de Impuesto a la Renta (Impuesto de Primera Categoría en carácter de Único⁶⁶, exención del mismo, o bien, Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda), no calificando en ningún caso, por tanto, como un ingreso de aquellos que no constituye renta, como exige la exención de IVA.

No obstante a lo anterior, de todas formas debe señalarse que el SII, mediante Oficio N° 3975 de 13 de septiembre de 2006, acogió la tesis de considerar exenta la venta de derechos de propiedad intelectual por considerarlos ingresos no constitutivos de renta, a pesar de reconocer que el régimen tributario que les afectaría no sería de liberación tributaria.

2. Impuesto Adicional

Finalmente, en relación a la afectación de Impuesto Adicional, es común encontrar en la práctica y en pronunciamientos del SII, la existencia de prestaciones sobre derechos de propiedad industrial e intelectual en que el cedente se encuentra domiciliado en el extranjero.

⁶⁶ Ello, hasta la derogación de este régimen especial que realiza la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, para aquellas enajenaciones que se realicen a partir del 1 de enero de 2017.

En este sentido, es importante destacar que independientemente de las normas de territorialidad de este hecho gravado, cuando las remuneraciones o *royalties* que se paguen estén afectas a Impuesto Adicional, conllevará necesariamente la exención de IVA respecto de estos servicios. Lógicamente, esta conclusión de liberación es igualmente aplicable tanto si las rentas se afectan con el Impuesto Adicional establecido en el Artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, como en el caso en que se vean beneficiadas con una reducción de tasa de aquellas generalmente contenidas en el Artículo 12 de convenios para evitar la doble tributación, por cuanto este hecho no hace variar el tipo de impuesto que les afecta.

A mayor abundamiento, aún cuando por aplicación de estos convenios u otras exenciones legales, las prestaciones resulten exentas de Impuesto Adicional, como podría ser el caso en que se enajenen los derechos de propiedad intelectual o industrial (según el convenio respectivo, al calificar como beneficios empresariales o ganancias de capital) o rentas que provengan de la cesión del uso de programas computacionales estándar, por ejemplo, estarán igualmente exentas de IVA, si los servicios son prestados en el extranjero. En este contexto, tiene especial aplicación lo analizado en el apartado III.2 precedente en relación a la territorialidad de los servicios, por cuanto el Servicio ha considerado exentas aquellas cesiones en que el prestador del servicio que obtiene la regalía está domiciliado en el extranjero⁶⁷.

V CONCLUSIONES

De acuerdo a lo analizado, la actual redacción del hecho gravado especial contenido en el Artículo 8° h) de la Ley de IVA, adolece en sí misma de graves problemas de constitucionalidad, por cuanto el legislador, incumpliendo el mandato de la Carta Fundamental, encarga al SII y a los tribunales, la integración normativa de la frase “*otras prestaciones similares*”, dando contenido por analogía a actividades no descritas en la ley, y dejando a su arbitrio el establecimiento de elementos esenciales del tributo, lo que conllevaría la inaplicabilidad parcial de la norma. Ahora bien, bajo la hipótesis de entender constitucionalmente aplicable esta frase, se expuso que ella supone la ampliación del número de actos y contratos

⁶⁷ Para el caso de derecho de autor en SII. Oficio N° 606 de 26 de febrero de 2015.

que pueden resultar afectos a este impuesto, pero no a la extensión de otros objetos diversos al descrito en la ley –propiedad industrial–, por la simple razón que los demás intangibles no incluidos en la norma no constituyen prestaciones en sí mismas, especialmente en el caso de derechos de propiedad intelectual.

En el mismo sentido, la interpretación del SII relativa a la afectación de cualquier tipo de cesiones de derechos de propiedad intelectual e industrial se aleja del hecho gravado descrito en la ley, extendiéndola a prestaciones por las que no se cede temporalmente el uso o goce de dichos derechos, como son esencialmente sus enajenaciones, confundiendo indebidamente la general temporalidad de estos intangibles, con la existencia o la carencia de temporalidad de las prestaciones que implican la cesión de su uso o goce de los mismos, lo que atenta contra el tenor literal limitativo de la norma y contra la debida comprensión de las diferencias entre las características de un acto jurídico y aquellas relativas a los objetos sobre los cuales recaen.

Considerando la creciente relevancia de las transacciones que se celebran sobre este tipo de bienes, al igual que como ocurrió en la Ley sobre Impuesto a la Renta que disponía una redacción similar, es de esperar que puedan corregirse los vicios recién señalados, definiendo con precisión los hechos gravados por la Ley de IVA en relación a estos intangibles, cuidando gravar exclusivamente aquellas prestaciones que realmente constituyan servicios o regalías, tanto de propiedad industrial como de propiedad intelectual, y no las ganancias de capital obtenidas por la enajenación de estos bienes, adecuándose a la distinción tributaria general entre actividades que derivan de la explotación de activos y aquellas que provienen de su enajenación.