

**SAN FRANCISCO INVESTMENT S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS
INTERNOS: ACERCA DEL SECRETO EMPRESARIAL**

*SAN FRANCISCO INVESTMENT S.A. WITH SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: ABOUT THE
KNOW-HOW*

Carlos Ramwell Bustamante¹

RESUMEN: Explica el contrato sobre secretos empresariales o de *know-how* que, en la legislación tributaria nacional, corresponde al concepto de fórmulas previsto en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y consiste en la transferencia de un bien inmaterial que, de manera similar a las patentes, puede ser aplicado en un proceso o en una cosa, diferenciándolo de los servicios, que implican la realización de actividades, la creación de conocimiento nuevo, explicando los errores que comete la sentencia comentada que, en esencia, confunde los servicios que requieren conocimientos más o menos complejos, con el secreto empresarial.

PALABRAS CLAVES: Secreto empresarial, servicios, impuesto adicional.

ABSTRACT: *It explains the contract on trade secrets or know-how that, in national tax legislation, corresponds to “fórmulas” in art. 59 of Income Tax Law, and consists of the transfer of an intangible asset that, similar to patents, can be applied in a process or in one thing, differentiating it from services, which involve the performance of activities, the creation of new knowledge, explaining the errors made by the commented sentence that, in essence, confuses the services that require more or less complex knowledge, with the business secret.*

KEYWORDS: *Know-how, services, withholding tax.*

1. INTRODUCCIÓN

La técnica legislativa tributaria nacional ha presentado más de algún traspié al momento de establecer los márgenes de los elementos constitutivos de un impuesto, los principios tributarios y, en general, las distintas instituciones que se van concatenando para formar nuestro sistema tributario. Por lo mismo, ardua ha de resultar la labor de quienes interpretan la ley, en especial, la del Servicio de Impuestos Internos y de los tribunales llamados a conocer de los asuntos tributarios, con celo o no al principio de legalidad tributaria.

El llamado secreto empresarial, también conocido como *know-how*, nunca se ha intitulado como tal en el establecimiento del impuesto, puesto que se ha recurrido al método de enumeración descriptiva de actos que pueden constituir el hecho gravado, lo que no siempre satisface la legalidad tributaria dominante. Sin embargo, el concepto de “fórmulas” previsto en la legislación fiscal, artículo 59 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, equivale al concepto de *know-how*.

¹ Abogado Universidad Andrés Bello, Magíster (c) en Derecho Tributario Universidad de Concepción. Recibido el 28 de junio de 2021, aceptado el 30 de julio de 2021.

Para analizar adecuadamente este caso, es necesario saber cómo se distingue un contrato de *know-how*, que está afecto al impuesto adicional con una tasa del 30%, de los contratos que implican la realización de trabajos de ingeniería o técnicos, o servicios profesionales o técnicos prestados por una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, prestado a través de un consejo, informe o plano.

La distinción entre ambos tipos de contratos fue previamente y correctamente analizada por la Corte Suprema en la sentencia *Industrias Chilenas de Alambre Inchalam S. A. con SII*². En un sistema de precedentes, habría existido medida claridad respecto del ámbito del *know-how* y de los trabajos de ingeniería o técnicos, o servicios profesionales o técnicos prestados por una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, pero esta sentencia ni siquiera es mencionada en la que comentamos, dada la falta de vinculación y obligatoriedad de los precedentes judiciales en ordenamiento jurídico.

En *Industrias Chilenas de Alambre Inchalam S. A. con SII*, el tribunal de casación identifica correctamente el ámbito del *know-how*: es un intangible. Por lo mismo, al igual que ocurre con la propiedad intelectual o industrial, su transferencia faculta a la parte que recibe los conocimientos secretos para usarlos, normalmente en un lugar y tiempo determinado. Es por ello que, como señaló la Corte Suprema en esta primera sentencia, si “no hay traspaso de bienes intangibles que constituyan secreto empresarial”³ no se está frente a un contrato de *know-how*.

La Corte Suprema en el fallo comentado, valiéndose de las reglas de interpretación de los contratos establecidas en el Código Civil y siguiendo a la doctrina, razona estar en presencia de un contrato que excede los servicios contemplados en el N° 2 del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, anulando la sentencia de segunda instancia -la cual revocó el fallo de primer grado y acoge el reclamo- dictando la correspondiente sentencia de reemplazo, determinando así que la naturaleza de las obligaciones del contrato pactado entre el contribuyente y la sociedad extranjera se encuentran gravadas con el artículo 59 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta (30%) y no con la tasa preferencial del artículo 59 inciso cuarto del N° 2 (15%) como había resuelto el tribunal de segunda instancia.

El grave problema de ese razonamiento, es que el *know-how* es una prestación restringida, que no abarca la prestación de servicios a favor de la contraparte y, menos aún, comprende dar consejos sobre las circunstancias particulares de ella, debido a que, al igual que ocurre con las demás regalías, el *know-how* es un contrato que se limita a transferir conocimiento existente.

Así, la gravedad del razonamiento de esta sentencia es que, conforme a ella, la realización de cualquier actividad medianamente compleja, sea porque requiere algún tipo de estudios o experiencia, sería *know-how*, por lo que las remuneraciones que se pagan por todo tipo de servicios profesionales complejos, que son la regla en materia de

² *Industrias Chilenas de Alambre Inchalam S. A. con SII* (2013): Corte Suprema, 9 de enero de 2013 (casación en el fondo), rol N° 7.862-2011.

³ *Industrias Chilenas de Alambre Inchalam S. A. con SII* (2013): Corte Suprema, 9 de enero de 2013 (casación en el fondo), rol N° 7.862-2011, considerando séptimo.

construcciones, implementaciones de negocios y otras grandes operaciones, serían siempre regalías.

La implicancia de esto sería que toda la jurisprudencia sobre el impuesto al valor agregado que, correctamente, estima que dichos contratos son servicios profesionales, estaría errada, considerando que el artículo 8 letra h) del D. L. N° 825, de 1975, tiene la misma redacción que la primera parte del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que permite demostrar el absurdo al que llega la aplicación de la interpretación que se hace del *know-how*.

Seguidamente, hay ausencia de un planteamiento dogmático por parte de la sentencia, ya que sólo se limita a repetir que el *know-how* está inmerso en la expresión fórmulas, sin hacer un análisis de la institución -naturaleza jurídica y elementos esenciales del contrato- contrastándolo con las convenciones de marras.

2. ANTECEDENTES PRELIMINARES DEL PROCESO

En procedimiento de reclamación, la sociedad contribuyente, San Francisco Investment S.A., solicitó dejar sin efecto liquidaciones emitidas por el Servicio de Impuestos Internos, pretensión que fue rechazada en primera instancia por sentencia de fecha 19 de diciembre de 2013. Apelada dicha resolución, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Rancagua revocó la decisión de primera instancia, acogiendo el reclamo, por sentencia de fecha 8 de septiembre de 2014. Recurrída de Casación en el fondo dicha sentencia por el Servicio de Impuestos Internos, la Corte Suprema la revocó, anulando el fallo y dictando la correspondiente sentencia de reemplazo con fecha 29 de marzo de 2016, confirmando la sentencia de primera instancia.

El *quid* del asunto consistió en determinar si la contribuyente estaba afectada al impuesto y tasa establecidos en el artículo 59 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tal como lo determinaron las liquidaciones reclamadas, el fallo de primera instancia y la Corte Suprema, o bien, si se encontraban las operaciones afectadas al impuesto y tasa del artículo 59 inciso cuarto N° 2 de la mentada ley.

El fundamento de la reclamación estaba asentado sobre la base de que la contribuyente, San Francisco Investment S.A., celebró un contrato con la empresa extranjera Sun International Management Limited, conforme al cual se acordó «prestar servicios de asesoría a la Sociedad Operadora para que dicha Sociedad Operadora pueda efectuar sus operaciones comerciales de manera eficiente, a través de lo mejor en prácticas, técnicas, sistemas y procedimientos de SIML» (cláusula 2.3). El contrato tiene una duración de tres años (cláusula 3.2) y en su desarrollo SIML debe usar su *know how* —es decir, usar su saber propio, que es distinto a entregar secretos, fórmulas, creaciones técnicas o descubrimientos específicos y exclusivos, y aún distinto a traspasar o

comunicar su saber en general- para prestar asesoría sobre los asuntos amplios que se enuncian en las cláusulas cuarta y quinta”⁴.

Por lo mismo, el tribunal de alzada dejó claramente establecido que “en ninguna de las cláusulas se pacta la entrega de know how al operador (San Francisco), sino el uso del know how propio por parte de la empresa prestadora para, a través de ese conocimiento, asesorar a su cliente”⁵.

El tribunal de alzada, fijando los hechos, resolvió que los servicios consistían en “entrega de apoyo o asesoría para fijar precios y tarifas (5.1), llevar libros (5.2), planificar y preparar programas de publicidad (5.3), desarrollar actividades de relaciones públicas (5.4), mantener en buen estado los edificios (5.5), centralizar las adquisiciones (5.6), conservar y renovar los permisos y licencias (5.7), obtener los seguros adecuados (5.8), determinar los tipos, cantidades y diseños de los juegos y máquinas de juego (5.9), mantener sistemas de planificación, presupuesto y contabilidad (5.10), y, en general, hacer funcionar, supervisar y dirigir la actividad comercial de que se trata”⁶ y en “preparar un plan de pre apertura del casino (4.1), establecer un sistema de compras (4.2), establecer criterios de selección de personal superior (4.3), establecer normas y procedimientos de funcionamiento (4.4), asesorar a la operadora respecto de la fijación de precios, tarifas y tasas (4.5), planificar y ejecutar un programa de marketing para la empresa operadora (4.6), establecer un sistema de contabilidad (4.7) y diseñar políticas para la adecuada contratación del resto del personal”⁷.

Como se puede apreciar, ninguno de los servicios contratados por el contribuyente y el tercero extranjero implican conocimientos secretos o que solamente puedan ser adquiridos mediante experiencias particularmente novedosas. Es más, respecto de todos los servicios enumerados existen instituciones que dictan cursos o tienen programas de pre o postgrado destinados a difundirlos, por lo que de la sola lectura de los servicios contratados se descarta de plano de que se trate de la transferencia de conocimiento inexistente en nuestro medio.

A lo indicado, es posible agregar un hecho público y notorio, a saber, que los casinos han operado en nuestro país con maquinarias y sistemas de alto nivel tecnológico desde hace años⁸, por lo que no parece resistir un examen riguroso la declaración del abogado del fisco que afirmó que no existía en nuestro medio conocimiento para instalar y operar casinos de juego.

⁴ *San Francisco Investment S.A. con SII* (2014): Corte de Apelaciones de Rancagua, 8 de septiembre de 2014 (apelación) rol N° 669-2014, considerando 1.

⁵ *San Francisco Investment S.A. con SII* (2014): Corte de Apelaciones de Rancagua, 8 de septiembre de 2014 (apelación) rol N° 669-2014, considerando 2.

⁶ *San Francisco Investment S.A. con SII* (2014): Corte de Apelaciones de Rancagua, 8 de septiembre de 2014 (apelación) rol N° 669-2014, considerando 2.

⁷ *San Francisco Investment S.A. con SII* (2014): Corte de Apelaciones de Rancagua, 8 de septiembre de 2014 (apelación) rol N° 669-2014, considerando 3

⁸ Es más, a partir de la Ley N° 19.995, publicada el 7 de enero de 2005, los nuevos operadores de casinos deben cumplir con los altos estándares tecnológicos impuestos por la Superintendencia de Casinos de Juego en la Circular Informativa N° 2, de 7 de mayo de 2005.

Esto es elemental para el análisis comentando, puesto que el negocio de los casinos se encuentra regulado por ley⁹, estableciendo rigurosos parámetros para su puesta en marcha y también en el ejercicio, por lo que no importa, el rubro en sí, un secreto digno de ser protegido o del cual se tenga acceso mediante la figura de *know-how*.

Un ejemplo de esta regulación legal de los casinos y la forma de operar -recogida por cierto en la Ley N° 19.995- va dada por el Título II “De los juegos, apuestas y servicios anexos”, que regula los tipos de juegos que pueden ser parte del casino (previamente designados a través de un catálogo oficial), la exigencia de licencia para explotar los juegos, el requerimiento de homologación de juegos e inscripción en el registro de la superintendencia, las formas de ejercer las apuestas (fichas u otros instrumentos previamente autorizados), entre otros.

Cabe indicar que la ley citada incorpora una serie de elementos a los cuales no es necesario referirse, puesto que con los ejemplos dados basta para aducir que la regulación del negocio de los casinos casi no da margen para la creatividad y con ello contar con conocimientos secretos casi exclusivos de uno u otro operador, más bien, se trata de un negocio global y con ciertos estándares mundiales sabidos por la industria, con más o menos intervención fiscal.

Cabe precisar que el Servicio de Impuestos Internos emitió liquidaciones por el impuesto establecido en el artículo 59 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, al estimar que dichas asesorías se enmarcaron en un contrato de *know-how* o transferencia de saber propio.

Reclamada las liquidaciones, y luego de las actuaciones procesales de rigor, la sentencia de primera instancia optó por rechazar la pretensión del contribuyente, estimando que las prestaciones pactadas por la contribuyente y la sociedad extranjera, se encuentran subsumidas en el artículo 59 inciso primero del D.L. 824.

3. FALLO DE SEGUNDA INSTANCIA DE LA CORTE DE APELACIONES DE RANCAGUA

Tal como se ha indicado, la sentencia de segunda instancia revocó la de primera y en su lugar acogió íntegramente la reclamación de la contribuyente. Así, efectuó la correspondiente interpretación de los documentos y demás pruebas allegadas en autos, estimando que lo que se pactó con la empresa extranjera se trata de una asesoría para que la contribuyente opere actividades comerciales en el rubro de casinos de juego de manera eficiente, resolviendo que no se está en presencia de un contrato de *know-how*, no sólo porque la ley, a juicio del tribunal de segundo grado, no contempla dicho anglicismo, sino porque no existe ninguna figura asimilable a tal contrato innominado, ni en la traducción literal ni por asimilación a alguna otra operación descrita en la norma. A mayor abundamiento, la Corte de Apelaciones de Rancagua estima que tampoco, de la revisión

⁹ Ley N° 19.995 de 2005 modificada por la ley N° 20.856 de 2015

de los contratos, las partes pactaron la transferencia del *know-how*, sino que el prestador se comprometió a usar sus conocimientos en la prestación de sus servicios.

En sus considerando noveno y décimo el fallo indica que la cuestión no estriba en determinar si se cumplen los requisitos de un contrato de *know-how*, sino que establecer si las operaciones efectuadas por la sociedad chilena con la extranjera, cumplen con alguno de los supuestos del artículo 59 inciso primero de la Ley. Continúa el fallo indicando que la norma precitada resulta más restrictiva que el concepto de *know-how*, puesto que en las tres primeras hipótesis se refiere a casos precisos y uno final pero de índole genérica, relacionado con los anteriores, a saber, el *uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración*, lo que adviene, parafraseando al fallo, en la entrega del uso de conocimientos específicos, que sean susceptibles de apropiación, con carácter reservado.

Precisa, en los considerandos décimo segundo y décimo tercero, que las prestaciones pactadas por los contratantes *son amplias o genéricas, y no específicas, y tampoco son susceptibles de constituirse en propiedad ni revisten el carácter de secretas o reservadas*, por lo que no se gravan con el artículo 59 inciso primero, al tener el carácter de asesorías.

Como ya se ha anticipado, la Corte de Apelaciones de Rancagua razona que los actos del Servicio importan los siguientes yerros: 1) El contrato de *know-how* no se encuentra regulado expresamente en la legislación nacional; 2) la doctrina que sigue para calificar al pacto como el contrato en comento, es minoritaria, y que el legislador jamás tuvo la intención de incorporar las “asesorías” en las hipótesis del artículo 59 inciso primero.

Por su parte, persiste el tribunal de segunda instancia en indicar que las asesorías llevarían implícitamente el traspaso sutil de algún conocimiento, argumentando que sino no se entendería cómo se puede prestar tal servicio sin un mínimo de entrega del saber propio de la actividad que se va a desarrollar, siendo un conocimiento de carácter genérico y parcial.

Finalmente, para los efectos del presente comentario, resulta útil resumir una penúltima estimación de los sentenciadores, al indicar que no puede considerarse, de la forma en que en la especie lo ha hecho el Servicio, que por no contar con documentos escritos no puede aplicarse el artículo 59 inciso cuarto N° 2, teniendo presente que la norma se aplica, según su texto, a “*servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica presta a través de un consejo, informe o plano*”, lo que constituye, a juicio del tribunal de alzada en los considerandos décimo noveno y siguientes, un triple error: 1) Los consejos no deben constar necesariamente por escritos, en cambio sí los informes y planos; 2) En autos sí existían documentos que daban testimonio siquiera parcial de estos consejos; 3) Que, en cualquier caso, si la exigencia es que el consejo se encuentre por escrito, y faltando documentación en el juicio, no se aplicaría el artículo 59 inciso primero, y aún no pudiendo aplicarse el artículo 59 inciso cuarto N° 2, se aplicaría el artículo 60 de la misma Ley, al tener la entidad de disposición residual ésta última.

4. SENTENCIA ANULATORIA DE LA CORTE SUPREMA

Conociendo del recurso de casación en el fondo presentado por el abogado del Servicio de Impuestos Internos, la entonces segunda sala de la E. Corte Suprema anuló la sentencia de segunda instancia dictando la correspondiente sentencia de reemplazo, lo que importó confirmar la sentencia de primera instancia que rechazó el reclamo.

El primer problema grave de la sentencia comentada es que el recurrente -Servicio de Impuestos Internos- logró que en una casación en el fondo se alteraran los hechos fijados en la sentencia de alzada.

Así, en la primera sentencia se menciona que el representante del fisco afirma que “*las obligaciones en favor de San Francisco Investment son de tal especificidad, de una materia poco conocida en Chile, que su transferencia importa necesariamente la inoculación a nuestro medio de conocimientos, técnicas y saber que sólo una entidad especializada como SIML puede tener en su patrimonio intelectual y que en virtud de un contrato se transfiere a la reclamante*”¹⁰.

Sin embargo, como vimos al revisar el fallo de alzada, los servicios convenidos son prestaciones bastantes generales de administración y gestión de negocios que nada tienen de novedosos, teniendo presente los ejemplos dados a propósito de la Ley N° 19.995 respecto a la vasta regulación, al menos para saber cómo operan el negocio de los casinos. Además, como veremos, la especificidad no transforma una prestación de servicios en un contrato de *know-how*. Es decir, incluso si los hechos coincidieran con la declaración anterior, y los servicios requirieran conocimientos de extrema especialización, ello tampoco convertiría un contrato que, claramente es un arrendamiento de servicios, en un contrato de *know-how*.

Luego de efectuar la correspondiente relación de los hechos, en algo que destaca el fallo anulatorio es por acercar el contrato innominado de *know-how* a la ley, a través de la expresión “fórmulas” incorporada en el artículo 59 inciso primero, y por efectuar un ejercicio interpretativo de los contratos de marras. No obstante, el fallo solamente indica que los servicios prestados, en carácter de específicos y secretos se “asimilan” a la expresión “fórmulas”, sin efectuar el análisis respectivo que dé cuenta del porqué se hace este enlazamiento.

Como preámbulo, el fisco sostiene en el recurso que se infringen normas sobre la interpretación de los contratos contenidas en el Código Civil y además el artículo 59 inciso 1° y 4° numeral 2 parte final de la Ley de Impuesto a la Renta, indicando el servicio a través del arbitrio que una correcta aplicación hubiese consistido en decidir que las obligaciones impuestas por el contrato a la sociedad extranjera, *no consistían en una simple asesoría, sino que existió transferencia de saber propio o “know how” a la reclamante*, lo que torna aplicable el artículo 59 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la

¹⁰ *San Francisco Investment S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 29 de marzo de 2016 (casación en el fondo) rol N°26.366-2014, considerando primero.

Renta, ya que las obligaciones son de *tal especificidad, de una materia poco conocida en Chile, que su transferencia importa necesariamente la inoculación al medio de conocimientos, técnicas y saber que sólo una entidad especializada como la sociedad extranjera puede tener en su patrimonio intelectual y que en virtud de un contrato se transfiere a la reclamante.*

Sólo con fines ilustrativos, se cita el considerando tercero, el que a su vez cita las normas en discusión:

Que para una adecuada decisión de lo debatido, resulta necesario tener en consideración que el artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta prescribe, en lo pertinente, que: “Se aplicará un impuesto de 30% sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país, por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, excluyéndose las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado.”(inciso primero)

El inciso 4° del numeral 2° de la misma norma establece: “Estarán afectas a este impuesto, con una tasa de 15%, las remuneraciones pagadas a personas naturales o jurídicas, por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o el exterior. Sin embargo, se aplicará una tasa de 20% si los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final del inciso primero de este artículo, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en tal inciso.” (El contribuyente local obligado a retener el impuesto deberá acreditar estas circunstancias y efectuar una declaración jurada, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.).

El fallo, con posterioridad a las citas legales de rigor, desde el considerando séptimo al undécimo efectúa un análisis de derecho en la materia, indicando que la asesoría prestada no puede incluirse en la situación tributaria más beneficiosa tratada en la norma, al concluirse que la actividad “*comprende un diseño total y minucioso de la actividad económica de que se trata, desde sus inicios hasta la plena operatividad de la misma, abarcando tanto aspectos básicos como accesorios de su realización, de manera que ellas no pueden ser subsumidas en aquellas que se prestan «a través de un consejo, informe o plano»*”; prosigue el fallo en el considerando octavo reafirmando el de primer grado, en el sentido que “*la envergadura del servicio prestado se asimila a la expresión «fórmula» que emplea el inciso 1° del artículo 59, atendida la especificidad de los conocimientos aportados, su carácter especialísimo, sin cuyo aporte la receptora no podría haber iniciado ni desarrollado su actividad comercial*”.

Todo este análisis jurisdiccional ignora la naturaleza de los servicios prestados y los elementos esenciales del contrato de *know-how*, discurriendo ilógicamente entre el secreto empresarial, la expresión “fórmulas” contenida en la ley y la naturaleza del negocio que se pretende ejercer por el contribuyente.

5. ANÁLISIS

En primer término, no se ha equivocado el fallo del máximo tribunal en asumir que la expresión “fórmulas” contenida en el artículo 59 inciso primero de la ley, contiene y da cuenta del *know-how* o también llamado conocimientos secretos o secreto empresarial, lo que no sólo obedece a una interpretación de la corte, sino que a lo dicho por la doctrina nacional e internacional, la OCDE y según la misma jurisprudencia del máximo tribunal.

Por su parte, con adivinada dificultad se ha tratado de definir el contrato de *know-how*, desde que nuestro sistema jurídico no lo contempla como tal -en su denominación inglesa-, ni tampoco se ha hecho una importación castellanizada del mismo -“saber cómo”-, como ha ocurrido con otras instituciones jurídicas.

Ahora bien, es necesario determinar el ámbito dentro del cual podemos hablar propiamente de *know-how*, y para ello es fundamental recordar que se clasifica con las regalías, siendo similar a las patentes, debido a que cubre invenciones que no se quieren o no se pueden patentar.

Por lo anterior, el *know-how* no comprende la realización de actividades, debido a que, al igual que ocurre con las creaciones a pedido, si el fruto del trabajo realizado por el prestador del servicio es una obra protegida, por regla general, la prestación será clasificada como servicios profesionales o servicios técnicos, dependiendo del tipo de obra y, por otra parte, el derecho patrimonial o el privilegio industrial de la obra a pedido recaerá en quien la encargó. Es más, en materia de convenios es claro que el *know-how* no comprende “a los pagos efectuados por información nueva obtenida como resultado de la prestación de unos servicios a instancia del pagador”¹¹.

Siguiendo a la doctrina internacional, para determinar si existe *know-how* lo primero que se debe despejar es la existencia de conocimientos comerciales o técnicos de algún área, “si en un contrato que va a concertarse ambas partes, tienen, sin más ni más, acceso a ese saber”¹². De esta forma, la doctrina alemana define dicho contrato como “conocimiento y experiencias de orden técnico, comercial y de economía de empresa, cuya utilización le permite o, llegado el caso, le hace posible al beneficiario no sólo la producción y venta de objetos, sino también otras actividades empresariales, tales como organización y administración”¹³.

Evidentemente, este tipo de conocimientos no pueden referirse a aquellos que son propios de ciertas disciplinas, que pueden parecer complejas para quien es ajeno a ellas, pero no son secretas, debido a que están estandarizadas dentro de ciertos oficios o profesiones, como es el caso del control de dopaje, que requiere que todas las muestras

¹¹ OCDE (2017): *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, comentario del artículo 12 párrafo 11.

¹² STUMPF, Herbert (1984): *El contrato de Know How* (Bogotá, traducción de Tomás A. Banzhaf, Temis), p 10.

¹³ Ibid. p. 12.

cumplan con determinados requisitos para ser válidas¹⁴, lo que tiene que ver más con el método científico que con el secreto.

Por lo mismo, está profundamente errada la interpretación del Servicio de Impuestos Internos que, en definitiva, confunde los procedimientos propios de una técnica o una ciencia¹⁵, con el *know-how*, que es similar a los privilegios industriales, con la salvedad que, se diferencia de ellos, porque requiere un cierto nivel de secreto para ser valioso como tal. Así, en la propia definición de *know-how* se indica que, ante todo “el *know-how* es un conocimiento secreto que se aplica a un determinado proceso o a una determinada cosa, por lo que pertenece a la categoría de los bienes inmateriales”¹⁶.

Entonces, el secreto del *know-how* va mucho más allá de las típicas cláusulas que obligan a guardar el secreto de los antecedentes a los que las partes accedan a raíz de la prestación de servicios que, entre los propósitos que buscan cumplir, están evitar que se violen políticas de privacidad de la información de clientes, personal, proveedores y otros terceros que las partes mantienen a raíz de diversas interacciones, prevenir que los datos sean usados de una manera que no ha sido prevista etc.

Así, por lo demás, lo ha entendido la doctrina extranjera, en las cláusulas de confidencialidad adoptadas usualmente en los países en desarrollo tienden a disponer que “a) la tecnología, el Know How y la información revelados seguirán siendo propiedad del proveedor y no serán utilizados ni explotados por el licenciado una vez que expire o caduque el contrato, b) ninguna información comunicada por el licenciante - transmisor - al licenciado - receptor - será transmitida a terceras personas sin el consentimiento del primero, c) la información y el Know How revelados serán utilizados por el licenciado - receptor - única y exclusivamente a los fines consignados en el contrato, d) el licenciado - receptor - será responsable de garantizar que ningún empleado suyo viole las cláusulas de confidencialidad arriba mencionadas”¹⁷;

Así las cosas, primero, en el caso no se trata de un conocimiento novedoso *per se* y segundo, tampoco la confidencialidad se refiere a guardar el secreto de una fórmula o estructura de negocios, sino que en el caso se trata de las cláusulas usuales que los contratantes insertan en sus contratos dada la transacción y adquisición de información propia y no revelable a terceros de sus operaciones, clientes, patrimonio y utilidades, las que están presentes desde contratos por servicios legales hasta en los acuerdos sobre prestación de servicios contables.

¹⁴ En nuestro país se han escrito memorias completas sobre la materia. Fortune Bayer, Javier (2011): *Regulación orgánica del dopaje en el deporte* (Santiago, memoria de licenciatura, Universidad de Chile).

¹⁵ Oficio N°120, de 2020.

¹⁶ SANDOVAL LÓPEZ, Ricardo (2020): *Derecho comercial* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo XII, vol. 2, p. 653.

¹⁷ BENAVENTE CHORRES, Hesbert (2008): “El contrato de know how o de provisión de conocimientos técnicos: aspectos a ser considerados para su regulación normativa”, *Ius et Praxis*, Vol. 14 N° 2, p. 441.

De esta manera, las cláusulas que podemos, para efectos de diferenciarlas de aquellas que buscan proteger el *know-how*, llamar usuales, y que están presentes en todo tipo de contratos de prestación de servicios, buscan evitar utilidades imprevistas de los antecedentes a los que tendrán acceso las partes a raíz de la prestación del servicio.

Entre los motivos que llevan a las partes a incluir estas cláusulas en contratos que no comprenden *know-how*, es posible indicar que, en el caso del dopaje, se previene que el resultado sea dado a conocer antes de que terminen los procedimientos respectivos; en el caso de los casinos, evita que terceros puedan acceder de manera anticipada a información que debe ser reportada primero a una autoridad o a los accionistas; ocurriendo algo similar en el caso de los servicios contables.

En cambio, el secreto en el caso del *know-how* es lo que entrega valor a este bien intelectual, debido a que no ha sido protegido por una patente que garantizaría que terceros no pueden emplearlo, solamente el secreto lo vuelve valioso y por lo mismo, su protección requiere cláusulas detalladas que disponen sanciones en el caso de que la contraparte lo revele. Así, por ejemplo, es posible distinguir el contrato de *know-how* de una capacitación sobre una materia compleja, sea que se dicte en una empresa o en una universidad u otro centro de capacitación.

Sin más, nuestros tribunales de justicia aceptan la definición dada por la doctrina autorizada, entendiendo por contrato de *know-how* “*un conocimiento técnico, de carácter relativamente secreto, que tiene un valor económico y susceptible de ser objeto de contratos o de operaciones mercantiles, recibiendo esa denominación en el ámbito internacional y doctrinario, en tanto en nuestra legislación se le designa “secreto empresarial”, destacando en síntesis como sus elementos esenciales el conocimiento técnico, el carácter reservado del mismo y su valoración económica*”¹⁸.

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos sostuvo que respecto “de lo que se entiende por «*know-how*», cabe señalar que no existe una definición exhaustiva de este concepto. Sin perjuicio de esto, los comentarios al artículo 12 del *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*, de la OCDE entregan algunos criterios para identificar cuando nos encontramos en presencia de un ‘*know-how*’”¹⁹.

A su vez, la OCDE define *know-how* como la transferencia de cierta información que no ha sido patentada y que generalmente no queda comprendida dentro de otras categorías de la propiedad industrial o de los derechos de autor. Generalmente corresponde a información no divulgada de carácter industrial, comercial o científica, que surge de experiencias previas, que tiene aplicación práctica en la operación de una empresa y de su adquisición puede derivar un beneficio económico²⁰.

¹⁸ C. Suprema rol 7.862-2011, considerando quinto, fallo del 8 de septiembre de 2014, citando a Ricardo López Sandoval. Cabe precisar que dicho fallo rechaza el recurso de casación interpuesto por el fisco, confirmando la sentencia de segunda instancia, la misma que citó la doctrina incorporada.

¹⁹ Oficio N° 201, de 2012, y en un sentido similar los oficios N° 1.479, de 2008 y N° 2.887, de 2012.

²⁰ OECD (2017) comentario al artículo 12 N° 11.

Ahora bien, para efectos del presente comentario ¿cómo se enlazan estos conceptos con el texto mismo de la ley?

En primer lugar, la Corte se refiere al *know-how* en la parte expositiva sólo citando al escrito de recurso de casación y los fallos que le preceden, puesto que en lo medular y decisorio no se refiere al contrato como tal. En cambio, ha preferido el máximo tribunal interpretar que estos conocimientos y transferencias del saber se encuentran subsumidos en la expresión “fórmulas” incorporada en el artículo 59 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta. ¿Por qué la expresión “fórmulas” incluye el concepto de *know-how* o secreto empresarial?

De suyo, la expresión “fórmulas” empleada por el legislador resulta del todo ambigua y hasta lacónica, incluso si se tiene presente que el principio de legalidad en materia tributaria importa que la Ley se debe contener todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, sin que se admita, en forma alguna, delegación al Poder Ejecutivo ni facultad a otros órganos o magistraturas para definirlos en todo o parte²¹.

Como lo ha explicado la doctrina, cuando se “fijó la estructura básica del impuesto adicional que afecta a quienes carecen de domicilio o residencia en Chile, y en el entonces artículo 61 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (actual artículo 59) dejó gravados con aquel tributo los pagos por el uso de “marcas, patentes, fórmulas, asesoría técnica y otras prestaciones similares”. Entonces, si consideramos que marcas y patentes eran conceptos que podían ser entonces identificados fácilmente con instituciones contenidas en el Decreto con Fuerza de Ley N° 958, de 1931, que regulaba la propiedad industrial, ¿a qué se refería la ley con el término fórmulas? No podía tratarse de fórmulas matemáticas, porque ellas no han sido objeto de protección legal²². Tampoco de fórmulas de medicamentos, porque ellos fueron protegidos en nuestra ley recién en 1991. Entonces ¿qué se debía entender por fórmulas?²³”

Entonces, para “responder la pregunta anterior es necesario contextualizar la discusión, y si bien posteriormente el Servicio de Impuestos Internos sostuvo que no le era oponible la interpretación del Banco Central sobre la materia, es en un documento de aquella institución donde encontramos algo de luz para resolver la pregunta. Desde la entrada en vigencia de los decretos con fuerza de ley números 250 y 247, ambos de 1960, que fusionaron la Comisión de Cambios Internacionales con el Banco Central y fijaron la ley orgánica de esta última institución, respectivamente, el Comité Ejecutivo del instituto emisor comenzó a otorgar las autorizaciones para adquirir divisas para pagar a no residentes diversos servicios y bienes²⁴.

El informe de la Comisión Revisora de Royalties “contiene las normas que servirán de base para la revisión de los contratos, tanto de los que están pendientes, como

²¹ MASSONE PARODI, Pedro, Principios de Derecho Tributario, TOMO I, Aspectos Generales, Thomson Reuters, Cuarta Edición, Santiago, Chile (2016), Pág. 170.

²² VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019): “La propiedad industrial y la tributación de los no residentes”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 6, p. 79.

²³ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar) p. 209.

²⁴ Ídem.

los que se vayan presentando”²⁵, entendiéndose por regalía “el pago que debe hacerse al dueño de una marca, de una patente de fabricación o de un modelo industrial; al autor o dueño de una obra literaria, musical o artística o al que dispone de un procedimiento o fórmula especial de fabricación o producción (know-how), por el privilegio de poder utilizar y/o explotar en determinadas condiciones esa marca, patente, producción intelectual o procedimiento”²⁶, agregando que podrá “considerarse también como regalía, aquellos pagos que deban realizarse por la prestación de asistencia técnica necesaria para un proceso de producción”²⁷.

De esta forma, las leyes que se referían a la misma materia hablan de un procedimiento o fórmula especial de fabricación o producción, lo que define como *know-how*. La doctrina tributaria en aquella época entendió que el concepto tributario de fórmulas era precisamente ese²⁸.

Así las cosas, la palabra fórmulas, utilizada en el artículo 59 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, comprende los pagos efectuados por secretos empresariales, lo que nos reconduce a las primeras líneas del análisis. Se hace reserva de que el Servicio no siempre ha entendido ello, puesto que en oficio de 2008, confunde estos conocimientos secretos con la expresión “otras similares” del artículo 59 inciso primero, habida cuenta de que la expresión “fórmulas” da cuenta de él según ya se ha argumentado y conforme el fallo así lo expresa²⁹.

Así, también resulta reprochable del fallo que el máximo tribunal no efectúe una argumentación más exhaustiva de los conocimientos secretos, entendiendo hasta cierto punto que puede estar bien no referirse a *know-how* por tratarse de una locución no incorporada por el legislador, lo que eventualmente conlleva a mancillar la legalidad en los tributos, pero sin embargo no profundiza en detallar más ordenadamente cuáles son los elementos que hacen posible aplicar una tributación y no la otra, ni tampoco teorizar acerca de porqué la expresión “fórmulas” da cuenta de esta clase de contratos. En tal sentido, el fallo utiliza la expresión “fórmulas” asimilable al servicio prestado por la empresa extranjera, sin expresar el contenido detrás de ello ni efectuar un ejercicio teleológico en orden a conectar los hechos de la causa con lo fallado.

No obstante, recién en los considerandos octavo y siguientes se conectan estos hechos con el texto legal, estableciendo que en la especie se han transferido conocimientos específicos y que no son de conocimiento general; justamente ahí es donde radica el principal error de la sentencia, en el considerando octavo, donde previenen los jueces que ***la envergadura del servicio prestado se asimila a la expresión “fórmula” que emplea el inciso 1° del artículo 59, atendida la especificidad de los conocimientos aportados, su carácter especialísimo, sin cuyo aporte la receptora no podría haber iniciado ni desarrollado su actividad comercial.***

²⁵ Sesión N° 479, del 28 de junio de 1967, Acuerdo N° 479-20-670628

²⁶ Ídem.

²⁷ Ídem.

²⁸ ECHEVERRÍA PÉREZ, Guillermo (1969): *El impuesto adicional en la nueva ley de impuesto a la renta* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 61 y 62.

²⁹ Oficio Ord. N° 1479 - 2008, SII.

El primer error es evidente: la envergadura de una prestación. como razona la E. Corte, no la convierte en *know-how*. Ello ocurre, precisamente porque, al igual que ocurre con las patentes, en los contratos de transferencia de conocimientos secretos el prestador no realiza labores a favor del beneficiario, debido a que estos contratos se limitan a revelar el conocimiento secreto, respecto del cual se obliga de manera expresa al beneficiario a no revelarlo a terceros para que siga siendo valioso.

Al respecto, la OCDE ha explicado que en el contrato de *know-how* “una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte su experiencia o conocimientos especializados, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta. Se reconoce que el cedente no tiene que intervenir en el uso que el cesionario haga de las fórmulas cedidas y que no garantiza el resultado”³⁰.

Por lo mismo, el contrato de *know-how* “difiere, pues, de aquellos otros de prestaciones de servicios, en los que una de las partes se obliga a utilizar los conocimientos usuales de su profesión para realizar ella misma un trabajo para la otra parte. Los pagos hechos en virtud de estos contratos los regula, en general, el artículo 7 [del modelo de convenio de la OCDE]”³¹.

Entonces, la especialidad propia de la profesión u oficio del prestador del servicio no altera la calificación del mismo para efectos tributarios, más cuando se obliga a hacer algo a favor de su contraparte.

Por lo mismo, el fallo se equivoca cuando sostiene que “*todo lo cual debe realizarse con el conocimiento específico que posee la prestadora del servicio, cuyo carácter privativo y confidencial queda en evidencia del análisis de las cláusulas de los contratos que han servido de base para las liquidaciones impugnadas, que permite concluir que los servicios prestados guardan relación ya no con una asistencia esporádica, concreta o episódica por parte del especialista, sino que lo que se ha entregado es el conocimiento específico sobre forma de ejecutar íntegramente un negocio de suyo específico, como lo es la explotación de un casino, para lo cual la sociedad extranjera ha aportado su conocimiento particular en todas y cada una de las áreas que resultan necesarias para la implementación del cometido, aspectos todos que dan cuenta que en la especie se trata de una transferencia de conocimiento total, sin la cual el negocio pretendido y que constituye el giro de la reclamante, no puede ejecutarse*” (lo resaltado es nuestro).

Como se indicó, estos criterios de la Corte Suprema colisionan de frente con el criterio de la OCDE en la materia, ya que el contrato de *know-how* se limita a suministrar información existente, o al suministro de información desarrollada o creada “e incluyen disposiciones específicas relativas a la confidencialidad de esa información”³².

En cambio, los contratos de prestación de servicios el proveedor se obliga a prestar servicios que “pueden requerir el uso, por ese proveedor de servicios, de conocimientos

³⁰ Comentarios al artículo 12, párrafo 11.1.

³¹ Comentarios al artículo 12, párrafo 11.2.

³² Comentarios al artículo 12, párrafo 11.3.

especializados, de sus habilidades y experiencia, pero no la transferencia de dichos conocimientos especializados, habilidades o experiencia a la otra parte”³³.

Lo expresado es evidente, porque no solo en las relaciones de largo plazo las partes usarán el conocimiento que han adquirido previamente, sino que siempre ambas partes tendrán conocimiento nuevo producto de sus interacciones, por lo que es completamente errado el razonamiento de la sentencia que, en definitiva, confunde las prestaciones de servicios de largo plazo y las que requieran de conocimientos específicos, que contienen cláusulas de reserva del uso de la información de la contraparte, con el *know-how* que, precisamente, se diferencia con las prestaciones de servicios porque el *know-how* excluye la realización de actividades y la creación de nuevo conocimiento.

Es elemental distinguir, al igual que lo hace la OCDE, entre las asesorías y el traspaso de los conocimientos secretos, debido a que, tal como se desprende del contexto en el que se encuentra la palabra “fórmulas” en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que debe ser, tal como lo dice el artículo, similar a los privilegios industriales que le preceden, debe tratarse del acceso a un bien inmaterial existente, debido a que la prestación de servicios que implican la creación de conocimiento nuevo o, en general, la realización de labores a favor de la contraparte, no quedan comprendidos dentro del concepto de *know-how*, conclusión que no se ve alterada por el hecho de que se acuerde que las partes no podrán revelar la información que obtengan a raíz de la prestación a terceros, ni menos por el hecho que los servicios requieran de conocimientos inusuales.

6. CONCLUSIONES

La palabra fórmulas, prevista en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, da cuenta del concepto de *know-how*, como se desprende del contexto del artículo y de la historia de las normas coetáneas al establecimiento de esa regla.

El *know-how* es, al igual que las patentes y los demás privilegios industriales contemplados al inicio del artículo 59 mencionado, un bien inmaterial, consistente en conocimiento no patentado, que puede ser empleado en procesos o alguna cosa, que tiene valor en la medida que no sea revelado, para lo que se requieren cláusulas explícitas que obligan a las partes a no divulgar el conocimiento.

Por lo mismo, el *know-how* es un contrato más restringido que las prestaciones de servicios, y no uno más amplio, como erradamente afirma el fallo comentado.

Entonces, tal como lo ha explicado la OCDE, el contrato de *know-how* no cubre la creación de conocimiento nuevo, ni la emisión de opiniones respecto de las circunstancias particulares de la contraparte ni, en general, comprende el arrendamiento de servicios de ninguna clase, sean estos simples o servicios que requieren un alto nivel de especialización de parte del prestador.

³³ Ídem.

En suma, no puede pretenderse por el máximo tribunal que se esté en presencia de un contrato que transfiere el conocimiento secreto, gravándolo con el artículo 59 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sólo por interpretar que los contratos gozan de cierta amplitud en la prestación de conocimientos tales como administración o puesta en marcha de un negocio, arguyendo que existe confidencialidad por parte de los contratantes, ya que se estima que el criterio del tribunal de segundo grado estuvo bien en acertar que no existía *know-how* en la especie, reproduciendo en estos puntos los argumentos de la Corte de Apelaciones de Rancagua, y además porque los criterios con que la E. Corte Suprema interpreta los contratos, difieren de lo razonado por la OCDE, la doctrina nacional e internacional e incluso con lo resuelto por el mismo tribunal.

Por ello, si bien la expresión “fórmulas” es asimilable en nuestra legislación fiscal al *know-how*, la sentencia anulatoria no se hace cargo de razonar cómo los hechos de la causa permitirían verificar todos y cada uno de los elementos del contrato en mención, teniendo presente la importancia de la legalidad de los impuestos, la obligación de argumentar los fallos y la imposibilidad de que los jueces, conociendo de un recurso de derecho puro como lo es la casación en el fondo, puedan alterar los hechos de la causa y estimar que las cláusulas de un contrato son unas y no las convenidas por las partes o las que usualmente advierten estar frente a un hecho gravado y no otro.

7. BIBLIOGRAFÍA

- BENAVENTE CHORRES, Hesbert (2008): *El contrato de know how o de provisión de conocimientos técnicos: aspectos a ser considerados para su regulación normativa*, (Talca) *Revista Ius et Praxis*, Vol. 14, N° 2, pp. 407-457.
- EHEVERRÍA PÉREZ, Guillermo (1969): *El impuesto adicional en la nueva ley de impuesto a la renta* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- FORTUNE BAYER, Javier (2011): *Regulación orgánica del dopaje en el deporte* (Santiago, memoria de licenciatura, Universidad de Chile).
- MASSONE PARODI, Pedro (2016): *Principios de Derecho Tributario*, (Santiago, 4ª ed., Thomson Reuters).
- OECD (2017): *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*.
- SANDOVAL LÓPEZ, Ricardo (2020): *Derecho comercial* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo XII, Vol. 2.
- STUMPF, Herbert (1984): *El contrato de Know How* (Bogotá, traducción de Tomás A. Banzhaf, Temis).
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar).

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019): “La propiedad industrial y la tributación de los no residentes”, Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción, Vol. 6, pp. 58-91.

Normas citadas

Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ley N° 19.995, publicada el 7 de enero de 2005.

Sentencias

Industrias Chilenas de Alambre Inchalam S. A. con SII (2013): Corte Suprema, 9 de enero de 2013 (casación en el fondo), rol N° 7.862-2011.

San Francisco Investment S.A. con SII (2014): Corte de Apelaciones de Rancagua, 8 de septiembre de 2014 (apelación) rol N° 669-2014.

San Francisco Investment S.A. con SII (2016): Corte Suprema, 29 de marzo de 2016 (casación en el fondo) rol N°26.366-2014.

Instrucciones oficiales

Banco Central, Sesión N° 479, del 28 de junio de 1967, Acuerdo N° 479-20-670628

Oficio N° 1.479, de 2008.

Oficio N° 201, de 2012.

Oficio N° 2.887, de 2012.

Oficio N°120, de 2020.

Superintendencia de Casinos de Juego en la Circular Informativa N° 2, de 7 de mayo de 2005.

8. TEXTO ÍNTEGRO DEL FALLO:

Santiago, veintinueve de marzo de dos mil dieciséis.

V I S T O S:

En estos autos ingreso N° 26.366-2014 de esta Corte Suprema, referidos a un procedimiento de reclamación contra las Liquidaciones N° 9, 10, 11 y 12 de 29 de diciembre de 2011 y que determinaron diferencias de impuestos por retenciones del artículo 74 de la Ley de Impuesto a la Renta, iniciado por San Francisco Investment S.A., por sentencia de diecinueve de diciembre de dos mil trece, escrita a fojas 159 y siguientes, se rechazó el reclamo, confirmando íntegramente tales actos administrativos, con costas a la reclamante, por estimar que no tuvo motivo plausible para litigar.

Apelada esa sentencia por la sociedad contribuyente, el tribunal de alzada de Rancagua, por sentencia de ocho de septiembre de dos mil catorce, que rola a fojas 279, la revocó, declarando en su lugar que se acoge en todas sus partes el reclamo de fojas 33 y, en consecuencia, se dejan sin efecto las liquidaciones N° 9, 10, 11 y 12 emitidas por el Servicio de Impuestos Internos respecto de la empresa San Francisco Investment S.A., sin costas, por haber existido motivo plausible por parte del Fisco, para litigar.

En contra de esa última decisión doña Lya Hald Ramírez, Abogado Procurador Fiscal de Rancagua, por el Fisco, dedujo recurso de casación en el fondo el que se ordenó traer en relación por decreto de fojas 323.

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que según se expresa en el recurso, en la especie se ha producido una infracción de las leyes reguladoras de la prueba al dejar sin efecto las liquidaciones de autos, dando por acreditado que los servicios de asesoría técnica se efectuaron o ejecutaron por empresas extranjeras, en los términos del artículo 59 N° 2 inciso final de la Ley de Impuesto a la Renta, dejando de aplicar el inciso 1° del mismo cuerpo de leyes y el artículo 21 del Código Tributario. Sostiene el recurso del Fisco que, en este caso, se dio valor a instrumentos que legalmente no lo tienen, al fundar la decisión en documentos privados acompañados al proceso por el contribuyente, otorgados por terceros, que no cumplen las mínimas exigencias para ser considerados como tales, en los términos del artículo 1702 del Código Civil, entre ellas, el ser reconocido en juicio; asignándoles equivocadamente fecha en una forma distinta a la prevista por el legislador, infringiendo el artículo 1703 del Código Civil.

En segundo término, denuncia infracción de los artículos 16, 1545, 1546, 1560, 1561, 1562, 1563, 1564 y 1566, todos del Código Civil, 59 inciso 1° y 4° numeral 2 parte final de la Ley de Impuesto a la Renta, al haber desnaturalizado el objeto de un contrato acompañado legalmente al juicio, suscrito entre Sun International Management Limited (SIML) y San Francisco Investment, esto es, desatendiendo la obligación de hacer pactada por las partes conforme a la ley del contrato. Ello importaba que, a su turno, era forzoso colegir que las obligaciones que éste imponía cumplir a SIML no consistían en una simple asesoría, sino que existió transferencia de saber propio o “know how” a la reclamante, por lo que es aplicable el artículo 59 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Renta.

Indica, entonces, que de acuerdo a la naturaleza y objeto del contrato, es forzoso concluir que las prestaciones en favor de la reclamante se dan en un contexto en que dos empresas extranjeras pactan una transferencia de conocimientos para San Francisco Investment S.A., a efectos de realizar una actividad de suyo poco común, como era el montar y operar por largo tiempo un casino de juegos de gran envergadura. En tal contexto, como el contrato se extendió en el extranjero para tener efectos en Chile, su ejecución debió ajustarse a la ley chilena, conforme el artículo 16 del Código Civil, por lo que se infringe esta norma y el artículo 59 citado, al entender que el objeto y obligación de hacer de SIML constituía una simple asesoría técnica y no un traspaso de saber propio, omitiendo subsumir sus derechos y obligaciones en el artículo 59 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Renta.

Señala que las obligaciones en favor de San Francisco Investment son de tal especificidad, de una materia poco conocida en Chile, que su transferencia importa necesariamente la inoculación a nuestro medio de conocimientos, técnicas y saber que sólo una entidad especializada como SIML puede tener en su patrimonio intelectual y que en virtud de un contrato se transfiere a la reclamante. Así lo dice la cláusula 5ª del referido pacto, por lo que se infringe el artículo 1561 al sustraer las obligaciones contractuales del ámbito del artículo 59 inciso 1º, catalogándolas como simple asesoría técnica, subsumible en el artículo 59 inciso 4º numeral 2º; quebrantando además el artículo 1562 del Código Civil, ya que se deja sin aplicación la cláusula 5ª relativa a la transferencia de know how, pretiriendo el principio de la aplicación práctica de las cláusulas. Se conculca también el artículo 1563 del mismo estatuto, dado que no aparece ninguna voluntad contraria de las partes a entender que en las prestaciones de SIML en favor de San Francisco Investment S.A. existe transferencia de conocimiento específico, saber propio, que cuadra con la naturaleza del contrato. Denuncia, además, que se vulnera también el artículo 1564 de la misma compilación, al interpretar inarmónicamente las cláusulas, privando de dar al contrato el sentido más conveniente, así como al desconocer la aplicación práctica que tuvo por los contratantes, dado que SIML verdaderamente creó la actividad de casino para San Francisco Investment S.A., quebrantando el artículo 1566, ya que si el sentenciador entendió que la cláusula relativa al know how era ambigua o difícil, debió atender a la naturaleza del contrato e interpretarla contra la obligada, toda vez que ellas no eran inentendibles y su supuesta ambigüedad, si la hubiere, no podía ceder sino contra el obligado.

Termina describiendo la influencia que estos yerros han tenido en lo dispositivo del fallo y solicita que, acogiendo el recurso, se dicte sentencia de reemplazo que confirme la de primer grado.

SEGUNDO: Que según consta de autos, en la especie la reclamante impugnó las liquidaciones emitidas a su respecto discutiendo la calificación que el Servicio de Impuestos Internos dio a los contratos suscritos con las empresas que indica, en virtud de los cuales habría recibido asesoría técnica (en su concepto) o transferencia de conocimiento técnico (conforme la tesis del ente fiscalizador) para la explotación del negocio que constituye su giro, lo que determinaría la procedencia o improcedencia de las diferencias de impuesto establecidas.

La sentencia de primera instancia rechazó sus pretensiones. Sin embargo, conociendo del recurso interpuesto en contra de tal decisión, la Corte de Apelaciones de Rancagua la revocó, sosteniendo que el análisis de los contratos cuestionados permite llegar a la conclusión de que lo que se ha pactado en la especie es una asesoría que, por cuenta de SIML, se entregaría a San Francisco, para que ésta opere de manera eficiente en sus actividades comerciales en el rubro de casinos de juego. Señalan los jueces de segundo grado que lo cierto es que en ninguna de las cláusulas que citan se pacta la entrega de know how al operador (San Francisco), sino el uso del know how propio por parte de la empresa prestadora para, a través de ese conocimiento, asesorar a su cliente, dando cuenta de los aspectos propios de una asesoría, compleja y de largo aliento, que abarca muchos puntos formando un todo genérico relativo a conocimientos abiertos a

cualquier empresa experimentada en el rubro, que implica un traspaso parcial de conocimientos, una orientación de largo aliento y relativa a un hacer complejo, que el receptor deberá seguir desempeñando más allá del plazo del contrato de asesoría. Indican que dicha conclusión encuentra su apoyo en la determinación del sentido y alcance del artículo 59 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Renta, señalando que el precepto enuncia tres hipótesis de casos precisos y uno, final, de índole genérica, pero relacionado con los anteriores. Los tres primeros son los de entrega del uso de marcas, patentes y fórmulas, que tienen como características comunes tanto la especificidad del bien inmaterial o del conocimiento a que se refieren, como la susceptibilidad de registro o de protección legal de esa información para constituir la en una forma de propiedad. Todas ellas, por lo mismo que son susceptibles de apropiación, resultan ser de uso reservado y se avienen, por ende, con la obligación de secreto que la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia extranjera incluyen como cláusula propia de los contratos de entrega de know how. La hipótesis final genérica del inciso analizado, entonces, desde que se refiere a casos similares a los anteriores, requiere que se trate de prestaciones que revistan características comunes a ellos, es decir, que se trate también de la entrega del uso de conocimientos específicos, que sean susceptibles de apropiación, como patrimonio privado protegido legalmente como tal, quedándole reservado su uso sólo a su titular y a quien ese titular autorice, con la obvia consecuencia de que puede pactarse, y será lo natural que se pacte, la obligación de guardar el secreto respecto de la información traspasada.

Exponen que esa limitación excluye necesariamente a las asesorías generales sobre la instalación o funcionamiento de una empresa, lo mismo que a estudios de mercado, capacitación de funcionarios, consejos de distribución de locales o de operación de los mismos, u otras de índole parecida, y en verdad a todas las prestaciones pactadas en el contrato entre SIML y San Francisco. Ante todo, porque esas prestaciones son amplias o genéricas, y no específicas, y tampoco son susceptibles de constituirse en propiedad ni revisten el carácter de secretas o reservadas. Pero además porque la voz “asesorías” estaba presente en el texto primitivo del artículo 59 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Renta, en la enumeración de prestaciones gravadas, a continuación de las fórmulas, patentes y marcas, y fue eliminada por la nueva redacción que dio al texto la Ley 20.154, evidentemente para evitar la confusión que se presentaba frente a la norma del inciso cuarto numeral 2, parte final, del mismo artículo. Con esa eliminación se refuerza la idea de que el inciso primero sólo grava los pagos por prestaciones que impliquen entrega de conocimientos específicos, susceptibles de apropiación y de protección legal, en tanto que las asesorías pasan al numeral 2 referido.

Por todas estas razones, se indica que las prestaciones a que se refiere el inciso primero del artículo 59 parecen acomodarse más al contenido de las obligaciones de dar, porque se entrega, para ser usado o explotado, algo específico, aunque no necesariamente material: una fórmula, una patente, un diseño, una marca, un plano, un programa computacional. En el caso de las asesorías la obligación es de hacer, y ahí está justamente el aconsejar o guiar para el correcto obrar, en el área de que se trate, incluyendo la explicación que supone entregar parte de un saber genérico y abierto al uso público, de manera que dispusieron acoger el reclamo deducido, ya que resulta equivocado suponer que toda entrega de conocimientos, todo entrenamiento para un correcto hacer, quede

gravado en el inciso primero del artículo 59 de la Ley de la Renta, o que sea incompatible con el contenido de una asesoría técnica.

TERCERO: Que para una adecuada decisión de lo debatido, resulta necesario tener en consideración que el artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta prescribe, en lo pertinente, que: “Se aplicará un impuesto de 30% sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país, por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, excluyéndose las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado.”(inciso primero)

El inciso 4º del numeral 2º de la misma norma establece: “Estarán afectas a este impuesto, con una tasa de 15%, las remuneraciones pagadas a personas naturales o jurídicas, por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o el exterior. Sin embargo, se aplicará una tasa de 20% si los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final del inciso primero de este artículo, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en tal inciso.” (El contribuyente local obligado a retener el impuesto deberá acreditar estas circunstancias y efectuar una declaración jurada, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.)

CUARTO: Que si bien como sostiene el tribunal de segunda instancia, la correcta inteligencia de la norma decisoria de la litis ha de obtenerse del análisis de sus incisos 1º y 4º, toda vez que para hacer efectiva la forma de tributación pretendida por la reclamante, esto es, al amparo del artículo 59 inciso 4º N° 2 inciso final del DL 874, ha de examinarse la que consagra el inciso 1º de la misma disposición para acudir a la figura privilegiada que el inciso 4º prescribe.

Así, entonces, la pretensión de subsumir la conducta en estudio en ese hecho gravado ha de dar estricto cumplimiento a sus términos, esto es, tratarse de trabajos de ingeniería o técnicos, o servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, prescripción de conducta que aborda no solo el tipo de conocimiento que se remunera, sino también la forma en que éste ha de prestarse.

QUINTO: Que así las cosas, los aspectos a considerar en la decisión de lo debatido si bien pasan por el análisis del tipo de conocimiento o arte de que se trata, su precisión de sentido, antes de abordar el carácter de la obligación que envuelve la prestación de servicio o si ésta es susceptible o no de protección o de gravarse con la obligación de secreto, por expresa disposición de la ley ha de atender a la forma en que tal prestación se efectúa, aspecto que tiene singular importancia toda vez que ilustra sobre el alcance de la obligación y sus límites, lo que permite diferenciar, entonces, la entidad del gravamen que la afecta.

Para tales fines, resulta necesario atender a los contratos que han vinculado a la contribuyente con las prestadoras del servicio, pacto que tiene un objeto preciso y

determinado, cuyo tenor, así como la forma de su cumplimiento permite determinar el alcance de sus cláusulas, todo ello en atención a la regla contenida en el artículo 1560 Código Civil. Por ello, para analizar adecuadamente la cuestión sometida a la consideración de este tribunal, es preciso, previamente, tener en cuenta que la interpretación de los contratos queda dentro de las facultades propias de los magistrados de la instancia, los que pueden ser revisados por esta Corte de Casación sólo en el evento que, por tal labor, se desnaturalice el acuerdo al que ellas han llegado, transgrediéndose con lo anterior la ley del contrato prevista en el artículo 1545 del Código Civil, además de las disposiciones pertinentes a la interpretación de los contratos. Y precisamente, en consideración al criterio rector enunciado por los sentenciadores de segundo grado al precisar el alcance del contrato de autos, es necesario tener en cuenta que de un somero análisis de los artículos 19, 1069 y 1560 del Código Civil, la doctrina ha expresado que el legislador adhirió al sistema subjetivo de interpretación.

Sin embargo, de una lectura comparativa de las dos últimas disposiciones mencionadas, con las del Código Civil Francés se observa que don Andrés Bello complementó la significación de la forma verbal en participio "manifestada", agregando el adverbio "claramente", por lo que se recurrirá a la intención del testador o de las partes en la convención o contrato cuando ella se desprende y distingue perfectamente, de lo contrario no resulta procedente construir intenciones o voluntades presuntas o virtuales, sino que se debe recurrir a otros criterios de interpretación o mejor dicho de determinación de la voluntad, con un carácter más objetivo, sin que se pueda concluir que simplemente exigió como presupuesto básico de esta actividad la oscuridad del acto o convención, pues es sabido que esta sola precisión lleva envuelta una interpretación.

De esta manera, la invocación a la literalidad del contrato no resulta suficiente para legitimar una tal precisión de sentido ya que, como se ha dicho reiteradamente por esta Corte de Casación, la distorsión de las disposiciones contractuales ocurre cuando los sentenciadores, en el ejercicio de la función que les es propia, alteran las consecuencias de cláusulas respecto de las que no existe controversia en la forma en que se pactaron, desnaturalizándolas y, en tales circunstancias, "el poder soberano de los jueces del pleito para establecer los hechos de la causa, no puede extenderse a su apreciación jurídica y a la determinación de la ley que les sea aplicable; y por consiguiente la ilegal apreciación de las cláusulas del contrato y las erróneas consecuencias que de esta ilegal apreciación deduzcan los jueces del pleito deben ser sometidas a la censura de la Corte Suprema por medio del recurso de casación por violación del artículo 1545, o sea por violación de la ley del contrato" (Luis Claro Solar, *Derecho Civil Chileno y Comparado*, pág. 474).

SEXTO: Que la competencia de la Corte Suprema al conocer del recurso de casación en el fondo se refiere al establecimiento de una infracción de ley que, al tener influencia substancial en lo dispositivo de la sentencia, permite sea acogido, ya que es el legislador quien, por este medio, cuida se respete su voluntad, pero más que eso, la soberanía que importa la dictación de las leyes, agregando un objetivo unificador de la jurisprudencia, que pretende dar certeza y seguridad jurídica a las personas al interior del Estado, todo lo cual no puede ser desatendido.

SÉPTIMO: Que el sentido atribuido por el tribunal de segundo grado a los contratos traídos al juicio, así como lo resuelto, se aparta de la forma en que se pactó y materializó

la asesoría prestada, concebida para abordar toda la implementación y puesta en marcha de un negocio, que comprende un diseño total y minucioso de la actividad económica de que se trata, desde sus inicios hasta la plena operatividad de la misma, abarcando tanto aspectos básicos como accesorios de su realización, de manera que ellas no pueden ser subsumidas en aquellas que se prestan “a través de un consejo, informe o plano”, que alude la figura privilegiada que consagra el artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, por su alcance y el nivel de detalle de sus instrucciones.

OCTAVO: Que en efecto y tal como acertadamente lo concluyó el tribunal de primer grado, los servicios prestados por San Francisco Investment versaban sobre la preparación de un plan, es decir, de instrucciones y objetivos estructurados de manera sistematizada, referidos a la apertura de la actividad comercial, establecimiento de un sistema de compras, de selección de la dirección del casino, de determinación de tarifas, precios y tasas de sus distintas instalaciones, preparación y ejecución de un programa de marketing, de un sistema de contabilidad, de gestión de la administración, selección contratación y capacitación de empleados, lo que resulta de suyo distinto de opinión, crítica o consejo que se entrega en una asesoría ante una situación planteada.

Por el contrario, la envergadura del servicio prestado se asimila a la expresión “fórmula” que emplea el inciso 1º del artículo 59, atendida la especificidad de los conocimientos aportados, su carácter especialísimo, sin cuyo aporte la receptora no podría haber iniciado ni desarrollado su actividad comercial.

NOVENO: Que, de esta manera, efectivamente en la especie se trata de productos materializados en sistemas, procedimientos, políticas, programas, criterios, normas, prácticas, planificación, preparación, ejecución y diseño, todo lo cual debe realizarse con el conocimiento específico que posee la prestadora del servicio, cuyo carácter privativo y confidencial queda en evidencia del análisis de las cláusulas de los contratos que han servido de base para las liquidaciones impugnadas, que permite concluir que los servicios prestados guardan relación ya no con una asistencia esporádica, concreta o episódica por parte del especialista, sino que lo que se ha entregado es el conocimiento específico sobre forma de ejecutar íntegramente un negocio de suyo específico, como lo es la explotación de un casino, para lo cual la sociedad extranjera ha aportado su conocimiento particular en todas y cada una de las áreas que resultan necesarias para la implementación del cometido, aspectos todos que dan cuenta que en la especie se trata de una transferencia de conocimiento total, sin la cual el negocio pretendido y que constituye el giro de la reclamante, no puede ejecutarse.

DÉCIMO: Que de esta manera, tanto el tenor del contrato como su aplicación práctica dan cuenta que no es posible sostener que la reclamante haya sido “asesorada”, esto es, ilustrada, aconsejada, orientada en aspectos específicos de su cometido, por lo que aparece como efectivamente erróneo someter al tratamiento tributario privilegiado la remesa que corresponde a la retribución por la prestación de un servicio que corresponde a una transferencia integral de conocimiento de una envergadura tal que sin ella, el giro no podría ejecutarse.

UNDÉCIMO: Que los errores antes detallados permiten concluir que se han producido los yerros sustantivos denunciados referidos a la correcta interpretación de los contratos

aludidos en las liquidaciones impugnadas y que el recurso refiere, al dar tratamiento de asesoría o consejo a una actividad que excede con creces, temporal y sustancialmente tales conceptos, reconduciendo equivocadamente el aspecto impositivo de la referida operación al ámbito del inciso 4° del artículo 59 N° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta, en circunstancias que ella se encontraba en el marco tributario que prescribe el inciso 1° de la referida norma, equivocación que ha tenido influencia sustancial en lo dispositivo del fallo porque se ha ordenado, sin sustento, la tributación de las remesas remitidas al extranjero conforme un régimen improcedente, por lo que el recurso habrá de ser aceptado.

Y visto, además, lo que disponen los artículos 764, 765, 785 y 805 del Código de Procedimiento Civil, se acoge el recurso de casación en el fondo deducido por doña Lya Gabriela Hald Ramírez, en representación del Fisco de Chile, en lo principal de fojas 292, contra la sentencia de ocho de septiembre de dos mil catorce, que se lee a fojas 279 y siguientes, la que por consiguiente es nula y se la reemplaza por la que se dicta a continuación, separadamente y sin nueva vista.

Regístrese.

Redacción a cargo del Ministro señor Cisternas.

Rol N° 26.366-14.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Juan Eduardo Fuentes B., Lamberto Cisternas R., Carlos Cerda F., Jorge Dahm O., y el Abogado Integrante Sr. Arturo Prado P. No firman el Ministro Sr. Cerda y el Abogado Integrante Sr. Prado, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar con licencia médica y ausente, respectivamente.