

**CONVENIO ENTRE CHILE Y ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN
INTERNACIONAL EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y AL
PATRIMONIO – ART 5, ART. 12, PÁRRAFO 2º, LETRA B) – LEY SOBRE IMPUESTO A
LA RENTA, ART. 59, ART. 74, N°4, ART. 79 – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS
Y SERVICIOS, ART. 7 BIS. (ORD. N° 1449, DE 04.06.2021)**

Emisión de facturas por parte de un no domiciliado ni residente en Chile por uso de software.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la obligatoriedad de emitir facturas por parte de una persona no domiciliada ni residente en el país que proveerá de un software al TTTT.

I. ANTECEDENTES

De acuerdo con los antecedentes, TTTT contratará un software de salud a un proveedor extranjero residente en España (proveedor extranjero), mediante compra realizada vía licitación en el portal mercado público.

Agrega que el proveedor extranjero cuenta con rol único tributario en Chile, pero que no ha iniciado actividades ni tiene residencia en el país.

Dicho proveedor les ha comentado que tributarían en España respecto de las rentas provenientes del ingreso que obtendrán al momento del pago respectivo, de acuerdo al Convenio entre Chile y España para evitar la doble imposición internacional en relación con los impuestos a la renta y al patrimonio (Convenio).

Finalmente, consulta si debe pagar sólo la factura internacional por el servicio prestado o si debe pedir una factura nacional.

II. ANÁLISIS

Atendido que no se ofrecen mayores antecedentes, se informa que el pago realizado por la prestación del servicio, asumiendo que el contrato celebrado en virtud de la licitación otorga el derecho de uso por un software de salud confeccionado a medida – es decir, diseñado con características particulares para ser utilizado por el TTTT y, en consecuencia, un software no estándar – dicho pago se encuentra gravado, por regla general, con el impuesto adicional establecido en el inciso primero del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), con tasa del 15%.

En cambio, si dicho software fuere de aquellos considerados como software “estándar”, los pagos se encuentran exentos de impuesto adicional, de acuerdo con lo establecido en el referido artículo¹.

Ahora bien, y en relación con el Convenio, es importante aclarar que el software no estándar no se gravaría con impuesto sobre la renta exclusivamente en España, como parece señalar el proveedor extranjero.

En efecto, el Convenio establece una tributación compartida respecto de la regalía por la cesión del derecho de uso de un software, en caso que el proveedor extranjero sea una persona residente en

¹ Al respecto, sobre software estándar, ver apartado 2.4. de la Circular N° 26 de 2021, al instruir que, con todo, “las cantidades que se paguen o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar, entendiéndose por tales aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, están exentas de IA.”

España en los términos establecidos en el Convenio², por lo que Chile tendrá derecho a gravar el pago por la regalía sobre base bruta, todo ello en virtud del artículo 12, párrafos 1 y 3, del Convenio³.

La tasa que podrá aplicar Chile sobre el pago de la regalía conforme al artículo 12, párrafo 2, letra b), del Convenio, está limitada a un 10% del importe bruto, siempre y cuando quien perciba la regalía:

- a) Sea residente en España y beneficiario efectivo de las mismas; y,
- b) Que este residente beneficiario efectivo no posea un establecimiento permanente en Chile en los términos del artículo 5 del Convenio o que, de poseerlo, el pago de la regalía no se encuentre vinculado a la realización de la actividad de dicho establecimiento permanente en Chile⁴.

De no cumplirse alguno de los requisitos mencionados, Chile podrá gravar sin limitación alguna los pagos por concepto de regalías, de conformidad con el artículo 59 de la LIR, ya mencionado (a menos que, como se indicó, se encuentre exento por tratarse de un software estándar).

Luego, y de gravarse con impuesto adicional, corresponderá al TTTT retener, declarar y enterar el impuesto en arcas fiscales, atendido lo establecido en los artículos 74, N° 4, párrafo décimo segundo, y 79, ambos de la LIR⁵.

Sobre la emisión de factura nacional cabe destacar que, tratándose de un pago gravado con impuesto adicional, quedaría exento de IVA por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12, letra E, N° 7, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS)⁶. Asimismo, al no tener representación en Chile, ni tener inicio de actividades o actividades afectas a IVA, este Servicio ha señalado que no tendría la obligación de emitir factura, por lo que tendrá que emitir un documento de cobro respectivo que acredite el pago en conformidad con las disposiciones legales del país respectivo⁷.

Finalmente, supuesto que los servicios prestados por el proveedor extranjero, sin domicilio ni residencia en Chile, correspondan a la puesta a disposición de softwares estándar subsumidos bajo el nuevo hecho gravado especial establecido en la letra n) del artículo 8° de la LIVS⁸, es necesario precisar lo siguiente:

- a) En cuanto softwares “estándar”, los pagos se encontrarían exentos de impuesto adicional, de acuerdo con el inciso primero del artículo 59 de la LIR.

² Artículos 1, 3 y 4 del Convenio. Cabe recordar que la persona residente en España debe, además de ser de aquellas personas enumeradas en el artículo 2 del Convenio, ser residente de dicho país en los términos del artículo 4 del mismo, es decir, ser residente por algún nexo (como por ejemplo domicilio o residencia) de acuerdo con la legislación interna España y ser sujeto de tributación en dicho país por sus rentas de fuente mundial.

³ Al efecto, remitirse a Oficio N° 2887, de 2012

⁴ Artículo 12 párrafo 4 del Convenio.

⁵ Al efecto, el TTTT deberá: a) asegurarse que el proveedor extranjero es un residente en España para efectos del Convenio mediante un certificado emitido por la autoridad tributaria competente y, b) la base imponible, tasa aplicable e impuesto a pagar por concepto de la retención, deberán ser declaradas en la línea 7 del Formulario 50, de manera mensual y a más tardar el día 12 del mes siguiente a haber realizado el pago por la regalía, en el sitio web www.sii.cl.

⁶ Como este Servicio ha señalado en reiteradas oportunidades, en lo fundamental, el propósito del citado N° 7 de la letra E) del artículo 12 es que los servicios prestados o utilizados en Chile, afectos tanto a IVA como al impuesto adicional del artículo 59 de la LIR, sólo paguen uno de los dos tributos. Ver, por ejemplo, Oficio N° 1038 de 2021, reiterando criterio contenido en la Circular N° 42 de 2020, ver reciente Oficio N° 1895 de 2020.

⁷ Al efecto, y en relación con los requisitos exigidos al documento, remitirse al Oficio N° 1838, de 2016.

⁸ Las instrucciones sobre la aplicación del artículo 8°, letra n), se contienen en las Circulares N° 42 de 2020 y N° 26 de 2021.

- b) En ese caso, se debe considerar la contra excepción establecida en el artículo 12, letra E, N° 7, de la LIVA. Esto es, en la medida que el pago por servicios prestados o utilizados en Chile goce de una exención de impuesto adicional (establecido en el artículo 59 de la LIR), por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile, dicho pago se grava con IVA, conforme a la letra n) del artículo 8° de la LIVA.

En esta situación, corresponderá al proveedor inscribirse en el régimen simplificado de tributación para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile establecido en el Título II, Párrafo 7° bis, de la LIVA, quienes deben retener, declarar y enterar directamente en arcas fiscales el IVA correspondiente.

Además, de acuerdo con el artículo 35 C de la LIVA, se encuentran liberados de la obligación de emitir documentos tributarios. Luego, para respaldar sus operaciones es suficiente que los documentos que emitan consignen la información sobre el valor del servicio prestado y el monto del IVA que grava la operación.

Con todo, si el TTTT, beneficiaria de los servicios referidos, tiene la calidad de contribuyente de IVA, deberá informar tal calidad al prestador extranjero y será responsable de declarar y pagar el impuesto, debiendo emitir una factura de compra por la operación.

III. CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) Las rentas que obtenga el proveedor extranjero por los pagos recibidos por el software de salud confeccionado a medida se encuentran, por regla general, afectas a impuesto adicional con una tasa de 15%, a menos que sea considerado como software estándar, en cuyo caso los pagos se encontrarán exentos del referido impuesto.
- 2) Si el proveedor extranjero es una persona residente en España en los términos establecidos en el Convenio, las rentas obtenidas por los pagos por el software de salud confeccionado a medida son gravables en España y Chile.

Sin embargo, la tasa aplicable en Chile no podrá ser mayor a un 10% del importe bruto, en caso que la persona residente en España sea beneficiario efectivo de dichas rentas y cumpla con todos los otros requisitos explicados en el análisis previo.

- 3) El proveedor extranjero, en cuanto se encuentre afecto a impuesto adicional y, por tanto, exento de IVA, no tendrá la obligación de emitir factura, pero sí el documento de cobro que acredite la operación.

- 4) Si, por corresponder a una puesta a disposición de software estándar, el pago se encuentra exento de impuesto adicional del artículo 59 de la LIR y gravado con IVA conforme la letra n) del artículo 8° de la LIVA, el impuesto debe ser retenido, declarado y enterado en arcas fiscales por el prestador extranjero, quien deberá inscribirse en el régimen simplificado de tributación establecido en el Párrafo 7° bis de la LIVA y podrá respaldar sus operaciones con la documentación que emite regularmente, en la cual conste la información sobre el valor del servicio prestado y el monto del IVA que grava la operación.
- 5) Si la entidad consultante, beneficiaria de tales servicios, tiene la calidad de contribuyente del IVA, deberá informar tal calidad al prestador extranjero para que éste no efectúe la retención, debiendo la consultante emitir una factura de compra, recargando el IVA correspondiente y enterándolo en arcas fiscales

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1449, de 04.06.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Normas Internacionales