

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 8, LETRA H), ART. 5, ART. 2, N°2, ART. 12, LETRA D, LETRA E, N°16 - LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 41C, ART. 59°. (ORD. N° 1833, DE 23.06.2016)

SOLICITA PRONUNCIAMIENTO SOBRE TRIBUTACIÓN DEL IVA Y EL IMPUESTO A LA RENTA DEL COMERCIO DE SERVICIOS DIGITALES (CLOUD).

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional, pronunciarse sobre Documento remitido por XXX al Ministerio de Hacienda, denominado: “Tributación del IVA y el Impuesto a la Renta, del Comercio de Servicios Digitales (Cloud): Situaciones en que existe incertidumbres”.

I.- ANTECEDENTES:

En el contexto del trabajo que se está realizando en el Comité de Exportación de Servicios, en el cual el Servicio de Impuestos Internos también participa, el que propondrá distintas medidas para impulsar la industria, se encuentra la posibilidad de incorporar como exportación de servicios, para efectos de acceder a la exención contemplada en el N° 16 de la letra E del artículo 12 del Decreto Ley N° 825, aquellas actividades que se prestan de manera digital.

Para efectos de analizar la medida, la Subsecretaría de Hacienda, solicitó a la XXX y a la Cámara de Comercio de Santiago, que describieran casos prácticos de servicios que se prestan de manera digital que actualmente no pueden acogerse a la exención, dichas instituciones prepararon el documento denominado “Tributación del IVA y el Impuesto a la Renta, del Comercio de Servicios Digitales (Cloud): Situaciones en que existe incertidumbres”, documento que plantea varias prestaciones de servicios digitales que solicitan analizar y que requieren un pronunciamiento del Servicio.

El documento explica en qué consisten los Servicios Digitales (servicios en formato Cloud), que se caracteriza por basarse en activos intangibles, por el uso masivo de datos, por la adopción general de modelos comerciales que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación del valor.

Señala además, que una variedad de servicios que anteriormente se prestaban mediante algún modo de suministro, están migrando a prestaciones cloud y entre las definiciones que puede encontrarse en la literatura especializada está la de cloud computing; que sería un nuevo modelo de prestación de servicios de negocios y tecnología, que permite al cliente acceder a un catálogo de servicios estandarizados y responder con ellos a las necesidades del negocio, de forma flexible y adaptativa, en caso de demandas no previsibles o de peak de trabajo, pagando únicamente por el consumo efectuado, o incluso gratuitamente en caso de proveedores que se financian mediante publicidad o de organizaciones sin fines de lucro.

El cambio que ofrece la computación desde la nube es que permite aumentar el número de servicios basados en la red. Esto genera beneficios tanto para los proveedores, que pueden ofrecer, de forma más rápida y eficiente, un mayor número de servicios, como para

los clientes que tienen la posibilidad de acceder a ellos, ahorrando costos salariales o los de inversión económica. Los servicios más característicos son:

Servicios de aplicaciones, infraestructura y plataforma en la nube. Incluye: Suministro de infraestructura para el almacenamiento y el respaldo remoto de datos, incluso la administración jerárquica de almacenamiento (migraciones) y seguridad. Suministro de infraestructura para enviar audio y video ("streaming") en línea o servicios asociados con el almacenamiento, producción (incluyendo la codificación) y soporte de dicha tecnología en Internet.

Suministro de infraestructura para alojamiento ("hosting") de aplicaciones de clientes. Suministro de plataforma como aplicaciones de desarrollo, de integración, calidad, entre otros. Suministro de aplicaciones tales como ERP, CMR, y de software.

Servicio de suministro de sedes ("hosting") para sitios Web y correo electrónico. El suministro de infraestructura para alojar un sitio web del cliente y los archivos relacionados, en una ubicación que proporciona una conexión rápida y confiable a internet, mediante alguna de las siguientes modalidades: Servicio limitado al almacenamiento en un servidor único, ya sea en capacidad compartida o dedicada, sin que el proveedor del servicio administre o integre software de aplicaciones. Servicios consistentes en el alojamiento y administración de los sitios web, correos electrónicos y aplicaciones relacionadas.

Una característica central del cloud computing, es el desarrollo de prestaciones sobre una plataforma, a la cual es difícil asignarles una jurisdicción en particular, es decir, son servicios que se prestan o consumen desde el cyber espacio y que no responden a un aspecto geográfico. De esta forma puede ocurrir que una transacción involucre a agentes económicos localizados en países distintos y además, que él o los países donde se suscribe el contrato y donde está ubicado el servidor que aloja el sistema, también sean diferentes.

Lo anterior genera incertidumbres tributarias, que es necesario aclarar según las siguientes consultas:

1) En relación a la aplicación del impuesto a la renta, en los servicios digitales existe la debida jurisprudencia que permite establecer con cierta claridad la posición del SII frente al impuesto adicional, no así en los siguientes servicios digitales.

a) En el caso de las Exportaciones en que podrían existir servicios digitales considerados de asistencia técnica en red y soporte técnico al cliente en red, cuando se proveen estos servicios en conjunto con el hospedaje (hosting) o el uso de programas computacionales que están en la nube. En dichas situaciones, existirían algunas incertezas tributarias respecto a si el servicio podría beneficiarse del artículo 41 A de la LIR si los programas y el hosting se ofrecen de servidores situados en el extranjero, y

b) Similar situación respecto de la aplicación de un Tratado para prevenir la doble tributación, en que los servicios prestados podrían beneficiarse de los acuerdos, cuando tanto el cliente como el prestador son residentes en los países suscriptores del acuerdo, sin embargo surge la siguiente inquietud: ¿Podrían beneficiarse del tratado si el servidor donde están instalados los programas se encuentra situado en un tercer país?

2) Cuando se trata del caso del IVA la situación es diferente, generándose algunas situaciones que no estarían claramente resueltas, por lo que se hace necesario algún pronunciamiento del Servicio.

a) Pagos por servicios digitales al exterior

Respecto de la jurisprudencia que ha emitido el SII, en relación a la territorialidad del impuesto, el Servicio se ha basado principalmente en el domicilio del titular de la licencia que otorga el derecho al uso de un servicio digital. No obstante, en la práctica se prestan otros tipos de servicios digitales que no son licenciados (ej. Publicidad, hosting, acceso a base de datos) y, por ende, no es posible extrapolar a esos casos la interpretación que ha tenido el SII.

Así entonces, se consulta:

a.1 Si un servicio digital (que es un hecho gravado en Chile) prestado desde el exterior por un no residente sería objeto del IVA? y,

a.2 En el caso de un servicio pagado desde Chile y desarrollado en el exterior por un no residente y que este último lo presta desde un servidor ubicado fuera de Chile estaría gravado con IVA?

b) Exportaciones de servicios digitales (cloud)

En relación a las exportaciones de este tipo de servicios, una de las dificultades son las incertezas respecto de si las actividades que se realizan en la nube o vía digital son hechos gravados o no de IVA. Sin embargo, cuando los servicios prestados son definitivamente “Hechos gravados en Chile” se producen las siguientes incertezas para el sector:

b.1 Si el servicio es comercializado mediante licencias de uso, en que la licencia es de propiedad del exportador nacional residente en Chile; es posible extrapolar la jurisprudencia que ha emitido el SII, con lo que el servicio tendría que ser considerado de fuente chilena y por ende, gravado de IVA.

b.2 En los casos en que no existe una licencia de por medio, no hay claridad respecto a que aspectos de la prestación de los servicios lo vinculan con Chile, y por ende, ser gravado con IVA en nuestro país, es decir, sería necesario conocer en qué casos sería el servicio de fuente chilena y en cuales otros se consideraría de fuente extranjera. ¿Quedaría definida por la ubicación física del servidor?

c) Enajenación de un intangible (software)

c.1 No existe claridad del gravamen del IVA respecto de los pagos al exterior por la enajenación de un intangible.

c.2 Asimismo, tampoco hay suficiente certidumbre en la aplicación del IVA con relación a la venta de la propiedad de un intangible al exterior. ¿Sería considerado como un bien o un

servicio? ¿En el caso de considerarse como un servicio estaría calificado como exportación?

II.- ANÁLISIS:

1. Ley de Impuesto a la Renta (LIR)

Debemos considerar en primer término que conforme el artículo 2, N° 1 de la LIR, se gravan con impuesto a la renta los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinde una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación. A su vez, el artículo 3, del mismo texto legal, establece que las persona con domicilio o residencia en Chile, salvo disposición en contrario de esta Ley, pagan impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

De acuerdo a las disposiciones legales citadas, los ingresos por la exportación de servicios digitales, a que se refiere la consulta, en vista que los exportadores de dichos servicios, tendrían domicilio y residencia en el país, estarían gravados con los impuestos que establece la LIR, no existiendo norma legal que los exima de los tributo que ella establece.

Dichas rentas, podría afectarse con el Impuesto de Primera Categoría, si los ingresos que menciona son de aquellos a que se refiere el artículo 20, de la LIR, vale decir, en caso que provengan de servicios o actividades en que predomine el uso del capital o se trate de rentas del comercio o la industria, entre otras.

En relación a su consulta de la letra a) si se benefician dichas rentas percibidas del extranjero con el artículo 41 A de la Ley de la Renta, por servicios digitales considerados de asistencia técnica en red y soporte técnico al cliente en red, cuando se proveen estos servicios en conjunto con el hospedaje (hosting) o el uso de programas computacionales que están en la nube, si los programas y el hosting se ofrecen de servidores instalados en el extranjero; se puede señalar que el artículo 41 A, de la LIR, entre otras, otorga la aplicación de dicho beneficio, a los contribuyentes domiciliados y residentes en Chile, que obtengan rentas del exterior que hayan sido gravadas en el extranjero, por la cesión del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesoría técnicas y otras prestaciones similares, no siendo relevante para la aplicación de dicho artículo la ubicación del o de los servidores con que se proveen dichos servicios.

Similar situación ocurre en la aplicación del beneficio establecido en un Tratado para evitar la doble tributación, al tenor del artículo 41 C, de la Ley de la Renta, tratándose de rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría, que provengan de países con lo que Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, que sean percibidas por contribuyentes domiciliados o residentes en el país, que se encuentren vigentes y que haya comprometido un crédito por los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contrapartes.

2. Consultas sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios

En primer término, considerar que el N° 2 del artículo 2°, del Decreto Ley 825, sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios, define “servicios” como la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesta a la Renta.

A su vez, en el artículo 5° sobre territorialidad del impuesto, señala que éste gravará los servicios prestados o utilizados en territorio nacional; entendiendo que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice.

Tratándose de la territorialidad del impuesto, en el caso de servicios digitales en que existe una licencia que otorga el derecho a su uso, este Servicio se ha pronunciado , señalando que la cesión del uso de la propiedad intelectual, sólo puede ser efectuada por el titular del derecho de autor, según lo dispuesto por el Art. 17°, de la Ley N° 17.336 y que este derecho nace por el sólo hecho de la creación de la obra según lo dispone el Art. 1°, de la referida Ley, resulta obligatorio concluir que la actividad que genera el servicio y por lo 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 para ceder el uso de su obra efectúa mediante el licenciamiento la cesión del uso de los mismos.

a) En relación a sus consultas de la letra a) sobre Pagos al exterior por servicios digitales (que es un hecho gravado en Chile).

a.1 Prestado desde el exterior por un no residente sería objeto de IVA?

En este caso, los servicios serían utilizados en Chile y por lo tanto gravados con el impuesto según el artículo 5° de la Ley, y por la letra h) del artículo 8°, en el caso en que exista la cesión del uso de una licencia.

Si se trata de servicios no licenciados, como publicidad, hosting, acceso a base de datos, etc., prestados desde el extranjero y utilizados en Chile, éstos se encontrarían gravados con IVA de conformidad con las normas del artículo 5° sobre territorialidad y del N° 2 del artículo 2° del D. L. 825, de 1974, si dichos servicios provienen de actividades comprendidas en los N° 3 y 4 del artículo 20 de LIR.

En las situaciones señaladas en los párrafos precedentes, existe un cambio de sujeto del impuesto, de conformidad a la letra e) del artículo 11° de la Ley. La mencionada disposición señala: Artículo 11.- “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, serán considerados sujetos del impuesto:

e) El beneficiario del servicio, si la persona que efectúa la prestación residiere en el extranjero”.

En ambos casos, si estos servicios son gravados con IVA, podrían exencionarse de dicho impuesto, de conformidad con el N° 7 de la letra E), del artículo 12° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, si las rentas cumplen los requisitos legales para ser considerados como hecho gravado con el Impuesto Adicional del artículo 59° de la Ley de la Renta, aun cuando queden exento de dicho tributo.

a.2 Servicio pagado desde Chile y desarrollado en el exterior por un no residente y que este último lo presta desde un servidor ubicado fuera de Chile estaría gravado con IVA?

En este caso, habría que precisar el lugar donde se utilizarán los servicios digitales; en el caso de que éstos fueran utilizados en Chile, nos encontraríamos en la misma situación analizada en letra a.1 anterior.

b) Exportaciones de servicios digitales (cloud)

b.1 Servicio digital comercializado mediante licencias de uso, en que la licencia es de propiedad del exportador nacional residente en Chile. Se consulta si es posible extrapolar la jurisprudencia que ha emitido el SII, con lo que el servicio tendría que ser considerado de fuente chilena y por ende, gravado de IVA.

Al respecto, el artículo 8° del D. L. 825, de 1974, grava con IVA, como hecho especial en su letra h) El arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares.

Asimismo, como se señaló anteriormente, la cesión de uso de un derecho, sólo puede ser realizada por el autor y por lo tanto se entiende que la prestación del servicio se hace en el domicilio del titular de la licencia, en este caso del exportador nacional residente en Chile, independiente del lugar en que se utilice.

En este caso el servicio se encontraría gravado con IVA, de acuerdo al artículo 5° por ser prestado en Chile, y letra h) del artículo 8° de la Ley. Sin perjuicio de lo anterior, en el caso que el Servicio Nacional de Aduana, califique dicho servicio como exportación, de conformidad con las normas del N° 16, de la letra E), del artículo 12° de la Ley, se encontrará exento del referido tributo.

b.2 En los casos en existan exportaciones de servicios digitales (cloud) y que no exista una licencia de por medio.

De acuerdo a la consulta, no habría claridad en cuanto a que estos servicios sean gravados con IVA en nuestro país y si para ello habría que ir a la fuente del servicio o ésta quedaría definida por la ubicación física del servidor.

Como se ha señalado, para que la exportación de los servicios digitales, se encuentren gravados con IVA, de conformidad con el artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, éstos deberían ser desarrollados o prestados en Chile y además, según el N° 2 del artículo 2° de la referida Ley, provenir de actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20°, de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR).

La exportación de los servicios digitales señalados, podrían exencionarse de la aplicación del IVA, en la eventualidad que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación, de conformidad con el N° 16, de la letra E), del artículo 12 del D. L. 825, de 1974.

c) Enajenación de un intangible (software)

c.1 No existe claridad del gravamen del IVA respecto de los pagos al exterior por la enajenación de un intangible.

Si los pagos al exterior, corresponden a la enajenación de un intangible (software), que es un bien incorporeal, tendríamos que determinar si dicho pago es por el bien corporal que lo contiene, si eso es así, y el software lo traemos a Chile, nos encontraríamos con una importación de un bien corporal mueble, el que se encontraría gravado con IVA, según el N° 1, del artículo 2°, del D.L: 825, de 1974.

Si la situación del pago al exterior, es por la cesión del uso del software, a través de su licenciamiento, tratándose del derecho de autor, estaríamos frente a un servicio que es prestado en el extranjero y si éste es utilizado en Chile, dicho servicio se encontraría gravado con IVA, según el artículo 5°, y la letra h) del artículo 8°, de la Ley.

c.2 Asimismo, tampoco hay suficiente certidumbre en la aplicación del IVA con relación a la venta de la propiedad de un intangible al exterior. ¿Sería considerado como un bien o un servicio? ¿En el caso de considerarse como un servicio estaría calificado como exportación?

El artículo 1° del Decreto Ley 825, de 1974, establece un impuesto sobre las ventas y servicios y en su artículo 2°, en la definición del concepto “ventas”, señala que es toda convención que sirve para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles o inmuebles, de una cuota de dominio o derechos reales sobre ellos.

Luego, la enajenación de un intangible (software), por ser un bien incorporeal, no estaría gravada con IVA. Distinta es la situación si lo que se está cediendo es el derecho a su uso, el que siendo a través de una licencia, que protege el derecho de autor, como se ha expresado en párrafos precedentes, se grava con IVA, según el artículo 5° y la letra h) del artículo 8° de la Ley, en esta última situación, se trataría de un servicio de exportación si es calificado así, por el Servicio Nacional de Aduanas.

III.- CONCLUSIÓN:

Del análisis de las consultas realizadas, se puede concluir, en cada caso, lo siguiente:

1. Respecto del Impuesto a la Renta:

a) En el caso de exportación de servicios digitales considerados de asistencia técnica en red y soporte técnico en red, cuando dichos servicios se proveen en conjunto con el hospedaje (hosting) o el uso del programa que está en la nube, éstos se benefician con el crédito del Art. 41 A, ya que dichos servicios, están específicamente señalados en la letra C del referido artículo.

b) Similar situación ocurre, con el beneficio establecido en un Tratado para prevenir la doble tributación, por la prestación de los servicios digitales señalados precedentemente, al tenor del artículo 41 C, de la Ley de la Renta, tratándose de rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría, que provengan de países con lo que Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, que sean percibidas por contribuyentes domiciliados o residentes en el país, que se encuentren vigentes y que haya comprometido un crédito por los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contrapartes.

2. Respecto del Impuesto a Las Ventas y Servicios

a) Pagos al exterior por servicios digitales

a.1 Los pagos al exterior por servicios prestados por un no residente, utilizados en Chile, se encuentran gravados con IVA, según las normas de territorialidad establecidas en el artículo 5° de la Ley, y por la letra h) del artículo 8°, en el caso en que exista la cesión del uso de una licencia.

En el caso de servicios no licenciados, como publicidad, hosting, acceso a base de datos, etc., prestados desde el extranjero y utilizados en Chile, éstos se encontrarían gravados con IVA, de conformidad con las normas de territorialidad del artículo 5°, y del N° 2 del artículo 2° del D. L. 825, de 1974, si dichos servicios provienen de actividades comprendidas en los N° 3 y 4 del artículo 20° de LIR.

En las situaciones señaladas en los párrafos precedentes, existe un cambio de sujeto del impuesto, de conformidad a la letra e) del artículo 11° de la Ley, citado previamente.

En ambos casos, dichos servicios podrían exencionarse del IVA, de conformidad con el N° 7 de la letra E del artículo 12° de la Ley, si las rentas cumplen los requisitos legales para ser considerados como hecho gravado con el Impuesto Adicional del artículo 59° de la Ley de la Renta, aun cuando queden exentos de dicho impuesto.

a.2 Servicio pagado desde Chile y desarrollado en el exterior por un no residente, prestado desde un servidor ubicado en el extranjero. No queda clara en este caso donde se utilizarán los servicios, entendiendo que serán utilizados en Chile, nos encontraríamos en la misma situación anterior (a.1), con la salvedad en este caso, que el servidor se encontraría en el extranjero.

b) Exportaciones de servicios digitales (cloud)

b.1 En el caso de la comercialización de servicios digitales mediante una licencia de uso, en que la licencia es de propiedad del exportador nacional, se encuentra gravado con IVA, de conformidad con la letra h) del artículo 8° del Impuesto a las Ventas y Servicios, y por el artículo 5° de la Ley, por entenderse que la prestación del servicio se hace en Chile.

b.2 La exportación de los servicios digitales, en que no existe licencia de uso, se encontrará gravada con IVA, de conformidad con el artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, si la prestación del servicio es efectuada en Chile y además, según el N° 2 de su artículo 2° los referidos servicios deben provenir de actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20°, de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR).

c) Enajenación de un Intangible (software)

c.1 Si los pagos al exterior, son por la enajenación del bien corporal mueble que contiene el software, su importación se encontraría gravada con IVA, según el N° 1, del artículo 8° de la Ley.

Si se trata de la cesión de su uso, a través de su licenciamiento, para ser utilizado en Chile, se encontraría gravada con IVA, según el artículo 5° y letra h) del artículo 8° de la Ley.

c.2 La venta de la propiedad de un intangible (software) al extranjero, si lo que se enajena es el bien corporal que lo contiene, se encontraría gravado con IVA, según el N° 1 del artículo 2° y exento por la letra D del artículo 12° de la Ley.

Si lo que se cede al exterior, es su uso a través de su licenciamiento, se trataría de un servicio gravado con IVA, según la letra h) del artículo 8°, de la Ley, el cual podría estar exento de dicho impuesto, si es calificado como servicio de exportación, por el Servicio Nacional de Aduana.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1833, de 23.06.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos