

**VENTAS Y SERVICIOS – ART. 2 N° 2, ART. 8 LETRA H) Y ART. 12 LETRA E N° 7 Y N° 16 –
RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 20 N° 4 Y ART. 59
(ORD. N° 810 DE 21.04.2020).**

Tratamiento tributario de pagos derivados de un contrato de distribución de software suscrito con un proveedor extranjero.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de determinados pagos efectuados al exterior, derivados de un contrato de distribución de software suscrito con un proveedor extranjero.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a los antecedentes, una empresa chilena, XXXXX, y su proveedor domiciliado en los Estados Unidos de Norteamérica, YYYYY, habrían suscrito un contrato de distribución, copia del cual se acompaña¹, en virtud del cual YYYYY designó a XXXXX como distribuidor o revendedor oficial del software denominado "FFFFFFF", del cual es propietario protegido por las leyes de copyright de los Estados Unidos de Norteamérica.

Indica que operan de la siguiente manera:

- XXXXX envía una orden de compra al proveedor YYYYY vía web.
- YYYYY envía un correo con link de descarga y de activación del software a XXXXX.
- XXXXX re direcciona al cliente final el link de descarga y de activación del software, y éste descarga el software e instala cada licencia comprada en su equipo.
- Posteriormente el cliente ejecuta una activación en línea de cada aplicación vía web.
- En caso de existir problemas de configuración, XXXXX otorga apoyo en la instalación, desactivación y renovación de la licencia, vía correo electrónico o por medio de asistencia remota. En caso de problemas de funcionamiento mayor YYYYY brinda asistencia técnica.
- Una vez activado exitosamente el software, YYYYY emite la factura respectiva a XXXXX, la cual es pagada mediante transferencia bancaria. YYYYY mantiene una lista única de precios, sobre la cual otorga un descuento a XXXXX en virtud del contrato de distribución suscrito entre ambos.
- A su vez, XXXXX emite la correspondiente factura electrónica de venta al cliente nacional.

En base a lo expuesto, esa ZZZZZ consulta sobre la tributación con Impuesto Adicional (IA) e Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los pagos efectuados por la XXXXX a su proveedor domiciliado en los Estados Unidos de Norteamérica, YYYYY.

II ANÁLISIS

Como cuestión previa, es necesario precisar que el presente análisis discurrirá sobre la base de las normas legales vigentes para los periodos que esa ZZZZZ pretende fiscalizar.

En consecuencia, el tratamiento tributario expuesto a continuación podría verse alterado con la entrada en vigencia, a contar del 01.06.2020, del artículo 59 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y de la letra n) del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), incorporados con la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria, en relación a lo preceptuado en el artículo 12, letra E), N° 7 de la LIVS, normas respecto de las cuales este Servicio impartirá instrucciones en una circular dictada al efecto.

Precisado lo anterior, cabe señalar que el inciso primero del artículo 59 de la LIR grava con IA, con una tasa de 15%, las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales entendiéndose por tales el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en un cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley sobre Propiedad Intelectual, salvo que las cantidades se paguen o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar,

¹ Suscrito con fecha 14.06.2002.

entendiéndose por tales aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, en cuyo caso estarán exentas de este impuesto.

No obstante, la tasa de impuesto aplicable será de 30% cuando el acreedor o beneficiario de las regalías o remuneraciones se encuentre constituido, domiciliado o residente en alguno de los países que se consideren como régimen fiscal preferencial conforme a las reglas establecidas en el artículo 41 H de la LIR.

Al respecto este Servicio ha señalado² que, para que un programa computacional pueda ser calificado como estándar, y pueda, por tanto, beneficiarse de la exención de IA, se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Requisito de carácter general, relacionado con el concepto de programa computacional que establece la LIR, conforme a las definiciones y especificaciones técnicas de la Ley N° 17.336, sobre Propiedad Intelectual.
- b) Requisito relacionado con el carácter de estándar de los programas computacionales vinculado al alcance de la transferencia o cesión de derechos respecto de los referidos programas. Sobre este último punto, para que opere la exención, la transferencia o cesión de derechos sólo debe tener por objeto el uso de los referidos programas y en ningún caso permitir:
 - (i) la explotación comercial del programa computacional;
 - (ii) la reproducción del programa computacional con cualquier otro fin, que no sea el de habilitarlo para su uso
 - (iii) la modificación de dicho programa computacional, con cualquier otro fin, que no sea el de habilitarlo para su uso.

Al respecto, el contrato suscrito entre XXXXX y YYYYY establece la calidad de revendedor de XXXXX, al comercializar a los usuarios finales el programa computacional que ha adquirido de YYYYY, sin perjuicio del derecho de YYYYY de comercializarlo y distribuirlo directamente o de designar otros revendedores. El precio que XXXXX le debe pagar a YYYYY asciende al precio de lista para los usuarios finales menos un descuento de 35%.

El contrato denota que YYYYY cede a XXXXX el derecho a gozar o explotar el programa computacional, mediante la cesión del uso que efectúa a los clientes finales. Estos solo pueden usar el programa, pudiendo descargarlo e instalarlo en un solo computador, o bien en un servidor de red local para ejecutarlo en otros computadores a través de la intranet siempre que se adquieran suficientes licencias para cada estación de trabajo que ejecuta el software. El cliente final no está autorizado para transferir el software o copias del mismo.

Por lo anterior, queda de manifiesto que las remesas de XXXXX al exterior no cumplen con los requisitos para configurar el pago de un programa computacional estándar, atendido que dichos pagos tienen por objeto remunerar el derecho a explotar comercialmente el programa computacional, mediante la cesión a un tercero del derecho a su uso.

En consecuencia, los pagos que XXXXX efectúa a YYYYY, entidad domiciliada en los Estados Unidos de Norteamérica, por el derecho a explotar comercialmente el programa computacional se gravan con IA con tasa de 15%, tributo que se aplica con la tasa indicada sobre el monto bruto de las cantidades remesadas y debe ser retenido y enterado en arcas fiscales por XXXXX, conforme a lo dispuesto en el N° 4 del artículo 74 de la LIR.

A su vez, los pagos efectuados por el cliente final a XXXXX por el derecho a usar el programa computacional, quedan afectos al régimen general de tributación con Impuesto de Primera Categoría (IDPC) e Impuesto Global Complementario (IGC) o IA, según corresponda.

Finalmente, el contrato indica que la asistencia brindada por XXXXX es soportada por dicha entidad, por lo cual no hay evidencia que exista un pago por el cliente final a XXXXX por dicho concepto en forma separada del precio pagado por el derecho al uso del programa computacional. Tampoco existe evidencia en el contrato que exista un pago del cliente final a YYYYY por el soporte brindado, sin perjuicio que en el evento que lo hubiera, estaría afecto a IA del N° 2 del artículo 59 de la LIR, con tasa de 15%.

² Oficio N° 311 de 2014.

En cuanto al tratamiento tributario de la operación frente al IVA se tiene presente que, de conformidad con el artículo 8° de la LIVA, en concordancia con el artículo 2°, N° 2, de dicho cuerpo legal, los servicios se encuentran gravados con IVA siempre que la remuneración provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en el artículo 20, N° 3 o 4, de la LIR.

Sin perjuicio de lo anterior, el otorgamiento remunerado de licencias que permiten el uso de programas computacionales, protegidos por la Ley N° 17.336, sobre Propiedad Intelectual, constituye un hecho expresamente gravado con IVA, conforme al artículo 8°, letra h), de la LIVA, que grava con IVA, entre otros, “cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o formulas industriales y otras prestaciones similares”.

En el caso en consulta, según contrato que se acompaña a la presentación y lo informado más arriba, la empresa extranjera YYYYYY cede a la empresa nacional XXXXX, el derecho de distribución o venta de software computacional del cual es propietario, para que este último lo comercialice directamente en el país a los usuarios finales, derecho de distribución cuya cesión se encuentra gravada con IVA, conforme al hecho gravado especial, asimilado a servicio, contenido en el artículo 8°, letra h), de la LIVA.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, en la medida que, los pagos remesados al exterior por XXXXX, por la comercialización del software computacional cuyos derechos son de propiedad de la empresa YYYYYY, se encuentran gravados con el IA establecido en el artículo 59 de la LIR, es aplicable lo dispuesto en el artículo 12, letra E, N° 7, de la LIVA, que establece una exención de IVA respecto de los ingresos a que se refiere el artículo 17 de la LIR y los afectos al IA del artículo 59, de la misma norma, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por la aplicación de leyes o de convenios para evitar la doble tributación.

En cuanto al tratamiento tributario IVA, que pudiera corresponder a XXXXX por la facturación a los clientes finales, por la transferencia del software como distribuidor autorizado de YYYYYY, así como de los ingresos que perciba XXXXX de la empresa extranjera, por su intermediación, se informa lo siguiente.

De acuerdo al contrato, XXXXX, conjuntamente con la facturación que hace del software a los usuarios finales, les reenvía correo electrónico que recibe de YYYYYY, el cual contiene link de descarga y de activación del software, procediendo los usuarios finales a descargar e instalar cada licencia de uso adquirida en un equipo de su propiedad, no teniendo derecho a su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso. En esta operación, XXXXX, en su calidad de distribuidor de la empresa extranjera, factura a los usuarios finales el derecho de uso del software, operación que no se encuentra gravada con IVA por tratarse de la transferencia de un bien incorporeal o intangible.

En segundo lugar, se debe determinar si el descuento que XXXXX obtiene por su intermediación en la comercialización del software, y que según se indica, se otorga por YYYYYY con la emisión de la respectiva factura, documento que no se acompaña a la presentación, corresponde efectivamente a un menor costo de adquisición del programa computacional o en caso contrario, dicho valor corresponde a la remuneración o comisión que obtiene por su intermediación, situación que debería verificarse con las acciones de fiscalización que procedan, en consideración a que la adquisición del software por parte de XXXXX, se materializaría después de que éste los transfiere y factura a los usuarios finales, lo que es propio de las operaciones que realizan los comisionistas.

En la eventualidad que el referido descuento correspondiera a una comisión, materializada al momento en que XXXXX remesa el pago de los software comercializados al exterior, dicha prestación clasifica dentro de las actividades comprendidas en el N° 4 del artículo 20 de la LIR y, por tanto, en concordancia con el N° 2 del artículo 2° de la LIVA se encuentra gravada con IVA, excepto que el Servicio Nacional de Aduanas califique dicho servicio como exportación, de conformidad con el N° 16 de la letra E del artículo 12 de la LIVA, en cuyo caso la remuneración se encontraría exenta del referido impuesto.

Finalmente, en relación al servicio de asistencia local que deba proporcionar XXXXX, no hay evidencia en el contrato de que exista un pago de parte de los clientes finales a la empresa, separado del precio que se paga por el derecho al uso del programa computacional. De existir un pago, como lo ha señalado este Servicio³, si de la naturaleza y característica técnica del software como del servicio en consulta se

³ Oficio N° 4183 de 2003 y N° 3470 de 2009.

concluye que ambos son independientes, pudiendo el software operar adecuadamente con prescindencia de los referidos servicios, estos últimos no se encontrarían gravados con IVA por corresponder a prestaciones calificadas dentro de las actividades comprendidas en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, no cumpliendo con los requisitos del hecho gravado definido en el artículo 2°, N° 2 de la LIVS.

III CONCLUSION

Conforme lo expuesto precedentemente y respondiendo sus consultas, se informa que:

- 1) Los pagos que XXXXX remesa a YYYYYY, entidad domiciliada en los Estados Unidos de Norteamérica, por el derecho a explotar comercialmente el programa computacional, tributan con IA con tasa de 15%, de acuerdo al inciso primero del artículo 59 de la LIR.

Por su parte, los pagos efectuados por el cliente final a XXXXX por el derecho al uso del programa computacional quedan afectos al régimen general de tributación con IDPC e IGC o IA, según corresponda.

- 2) En relación con el IVA, los pagos que XXXXX remesa a YYYYYY por el derecho a explotar comercialmente el programa computacional, en tanto gravados con el IA establecido en el N° 1 del artículo 59 de la LIR, con una tasa de 15%, dichos pagos se encuentran exentos de IVA conforme al artículo 12, letra E, N° 7, de la LIVS.

Por su parte, los pagos que realizan los clientes finales a XXXXX por la adquisición del programa computacional que éste les vende para fines de su uso, cuyos derechos de propiedad intelectual pertenecen a YYYYYY, no se encuentran gravados con IVA conforme al N° 2 del artículo 2° de la LIVS, por tratarse de la venta de un bien incorporal, ni tampoco se encuentran gravados por la letra h) del artículo 8° de la LIVS porque en esta operación no existe la cesión de una licencia de uso del software de parte de la empresa a los usuarios finales.

Finalmente, si en las instancias de fiscalización se determinara que el descuento que obtiene XXXXX como intermediario en la comercialización del derecho a uso del software constituye una comisión, dicha remuneración se encontraría gravada con IVA por calificar dicha actividad en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, en concordancia con el N° 2 del artículo 2° de la LIVS, excepto que dicho servicio sea calificado por el Servicio Nacional de Aduanas como exportación, en cuyo caso el servicio prestado se encontraría exento de IVA conforme al N° 16 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

- 3) Las conclusiones anteriores se basan en la normativa actualmente vigente, no obstante, éstas podrían variar con la entrada en vigencia el 01.06.2020, de los artículos 59 bis de la LIR y 8°, letra n), de la LIVS, incorporados mediante la Ley N° 21.210.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 810 del 21-04-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Indirectos