

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 8, LETRAS N) Y H) – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 59 – OFICIO N° 810, DE 2020. (ORD. N° 982, DE 20.04.2021)

Tratamiento tributario de la venta de una “solución informática del tipo SaaS” por un proveedor con residencia en los EEUU a un usuario con domicilio en Chile.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación de la letra n) del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en relación con el inciso primero del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la venta de una “solución informática del tipo SaaS” por un proveedor con residencia en los EEUU.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, su cliente (en adelante el “proveedor extranjero”) es un prestador de soluciones informáticas o digitales desde la nube (cloud solutions), hoy denominadas “Software as a Service” o “SaaS”, con residencia fiscal en Estados Unidos de América (EEUU).

Las “soluciones” que el proveedor extranjero pone a disposición de sus clientes constituyen un servicio digital que se presta de manera remota. La prestación “remota” del servicio consiste en que los servicios se prestan íntegramente en las instalaciones del prestador del servicio, que se conecta a su cliente a través de la internet.

Todas estas soluciones entran en la amplia categoría de “servicios digitales” que, como tales, tienen un componente de software, pero su prestación también incluye hardware, energía eléctrica, refrigeración, seguridad física, data security, soporte, monitoreo, etc.

Señala que los “SaaS”, constituyen un servicio digital complejo cuya prestación supone la reunión de una serie de elementos constitutivos entre los cuales el software no es el único ni esencial elemento ya que todos los elementos (software, hardware, seguridad, soporte, etc.) serían partes integrales del servicio o solución digital porque éste no puede ser prestado adecuadamente sin todos ellos.

Agrega que el SaaS es un servicio complejo que requiere de que el proveedor ponga a disposición diversos elementos, siendo los principales el hardware, el software, la energía eléctrica, refrigeración, seguridad perimetral y data security y soporte, todos los cuales no serían partes del servicio y no pueden ser adquiridos en forma separada.

En particular, la solución informática del proveedor extranjero es un “servicio digital” – en la nube (i.e. prestado en forma remota) – consistente en el monitoreo y análisis de falla de las aplicaciones informáticas nube usadas por sus clientes en sus diversos procesos comerciales y productivos. El alcance del servicio digital incluye:

- a) Administración del desempeño de aplicaciones (software intelligence providing application performance management, APM)
- b) Inteligencia artificial para operaciones (artificial intelligence for operations, AIOps),
- c) Monitoreo y análisis de infraestructura nube y administración de experiencia de usuario (digital cloud infrastructure monitoring and digital experience management, DEM),
- d) Seguimiento de transacciones, monitoreo de redes, y monitoreo de aplicaciones.

Para la entrega y comercialización de su servicio digital, el proveedor extranjero puede efectuar su venta y entrega de manera directa desde el extranjero a usuarios finales con domicilio en Chile, pero en ocasiones, puede distribuir dicha solución informática a través de distribuidores locales, sean estas empresas independientes o empresas relacionadas. Para tal efecto, acuerda un contrato de distribución con el distribuidor local, a través del cual se confiere al distribuidor el derecho no exclusivo para realizar la distribución, venta, promoción, capacitación y soporte a todos los usuarios de dichas soluciones informáticas.

El distribuidor actúa como un revendedor de licencia (sublicenciante) hacia el cliente o usuario final, otorgándosele ese derecho por una sola ocasión y sin derecho adicional de reventa por parte del usuario final.

Por su parte, el usuario final debe suscribir un contrato denominado “Términos del Usuario Final”, debiendo el distribuidor notificar de inmediato al proveedor extranjero de cualquier incumplimiento de que tome conocimiento.

Entre otras funciones, el distribuidor local contacta a potenciales clientes/usuarios del “SaaS” comercializado, les muestra sus ventajas y características técnicas, propone, negocia y suscribe el contrato respectivo, y presta servicios de post-venta que incluyen servicios técnicos especializados relativos a la solución adquirida.

Ni el distribuidor local ni el usuario final están autorizados para realizar modificación alguna a los software/soluciones informáticas adquiridos, según así consta en los contratos respectivos. De hecho, no podría ser de otra forma ya que el software se encuentra alojado en los servidores del prestador de servicios, cualquier modificación implicaría la alteración ilícita (hackeo) de las instalaciones del proveedor del servicio digital.

Es decir, el proveedor extranjero simplemente le confiere al distribuidor un derecho a la reventa o sublicencia para el sólo efecto de su uso por usuarios finales y el distribuidor le confiere al usuario final, un derecho limitado de recibir el servicio o solución digital en los términos convenidos, sin que se le confieran derechos para alterar o modificar el software que el proveedor tiene en sus propios servidores.

En otras palabras, el proveedor extranjero transfiere al distribuidor local derechos limitados que le impiden su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea revenderlo o sub-licenciarlo para su uso, en tanto que el distribuidor hace algo similar con el usuario final en el contrato de reventa o sub-licencia de la solución.

Agrega que las soluciones informáticas proporcionadas por el proveedor extranjero constituyen un ejemplo de lo que se denomina “SaaS”, definidos por el Servicio (Circular N°42 de 2020).

Luego de detallar las características de este tipo de servicios, y a partir de los artículos 59 y 59 bis de la LIR, en relación con la letra n) del artículo 8° de la LIVS, concluye que se encuentran exentas de impuesto adicional de retención (i) las remuneraciones por el uso de software estándar y (ii) las remuneraciones por la puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática, en la medida en que estos servicios sean prestados por entidades domiciliadas o residentes en el extranjero, a personas naturales que no tienen la calidad de contribuyentes de IVA.

Agrega que, del artículo 12, letra E), N° 7, de la LIVS y las disposiciones citadas, parecería que la remuneración que se pague al exterior por soluciones informáticas que sean calificadas como “software” sólo estarían afectas a IVA si los servicios son (i) prestados o utilizados en Chile y (ii) gozan de una exención de impuesto adicional, lo que podría aparejar un tratamiento impositivo diferenciado y asimétrico si se categoriza esta clase de servicios como “software” y según cómo se estructure la operación de comercialización en Chile.

Luego, tras una serie de consideraciones, solicita confirmar que, de acuerdo a la letra n) del artículo 8° de la LIVS, respecto de una determinada “solución informática del tipo SaaS”:

- 1) Su venta directa por un proveedor con residencia en los EEUU a un usuario con domicilio en Chile, está afecta a IVA.
- 2) La misma venta, pero a través de un agente – comisionista chileno – se encuentra igualmente afecta a IVA.
- 3) Su venta directa, pero por un proveedor con residencia en un país con Tratado a un usuario con domicilio en Chile, está también afecta a IVA.
- 4) En caso que su venta sea realizada por un proveedor con residencia en EEUU a través de un distribuidor chileno (revendedor o “reseller”) que luego lo revende o sub-licencia a un usuario con domicilio en Chile, la primera venta se encuentra afecta a IVA de acuerdo a la letra n) del artículo 8° de la LIVS, en tanto que la segunda venta o sub- licencia también se encuentra afecta IVA conforme a la letra h) del artículo 8° de la LIVS.
- 5) En este último caso, siendo el distribuidor local un contribuyente de IVA, este último es responsable de la declaración y pago del IVA, debiendo emitir la correspondiente factura de compra, según lo dispuesto en el artículo 11 de la LIVS.
- 6) Siendo el distribuidor local un contribuyente de IVA, está sujeto a las reglas generales previstas en la LIVS, tanto respecto de la emisión de documentación tributaria, como respecto de registros y determinación del débito y crédito fiscal, por las operaciones que realice.

II ANÁLISIS

Conforme instruye la Circular N° 42 de 2020, el “SaaS” es un modelo de operación de la llamada “computación en nube” o “cloud computing”, en que el consumidor puede utilizar las aplicaciones del prestador que se ejecutan en una infraestructura en la nube. Se puede acceder a las aplicaciones desde varios dispositivos de clientes a través de una interfaz de cliente ligero, como un navegador web (por ejemplo, correo electrónico basado en la web) o una interfaz de programa. El consumidor no gestiona ni controla la infraestructura de la nube subyacente, incluida la red, los servidores, los sistemas operativos, el almacenamiento o incluso las capacidades de las aplicaciones individuales, con la posible excepción de la configuración de la aplicación limitada específica del usuario.

Como se aprecia, se trata de una forma de acceso a los programas, no bajo el esquema de una licencia que autorice copiar de manera permanente el programa, sino mediante una licencia que permite que el computador del usuario realice una copia temporal de un programa llamado interface, que le permite acceder al servidor donde se encuentra la copia operativa del programa que el usuario necesita y que utiliza de manera remota.

De este modo, el programa computacional, en cuanto servicio, corresponde a una forma de explotación de la obra protegida efectuada directamente por el titular del derecho de autor, que autoriza a otros para utilizar el programa computacional sin efectuar una copia del mismo en el computador del usuario.

Conforme lo anterior, este Servicio ha resuelto¹ que las soluciones informáticas del tipo “SaaS” se deben considerar como programas computacionales, aplicándoles lo dispuesto en el inciso primero del artículo 59 de la LIR, que grava con 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 soporte físico o intangible, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley sobre Propiedad Intelectual².

Ahora bien, conforme al N° 3 de la nueva letra n)³ del artículo 8° de la LIRS, la puesta a disposición de la solución informática del tipo “SaaS” también quedaría gravada con IVA en caso que el producto sea entregado por un proveedor extranjero. En efecto, el N° 3 de la letra n) del artículo 8° de la LIRS grava con IVA la puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática realizada por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero, prestación que comprende, entre otros, los denominados “SaaS”.

Sin embargo, el artículo 12, letra E, N° 7, de la LIRS armoniza⁴ estas disposiciones de manera que los servicios prestados o utilizados en Chile, afectan tanto a IVA como al impuesto adicional del artículo 59 de la LIR, sólo paguen uno de los dos tributos.

De esta manera, si el programa computacional tipo SaaS es prestado por un proveedor extranjero a un contribuyente nacional, limitado a los derechos necesarios para permitir el uso del programa computacional y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, dicha operación se encontrará exenta de impuesto adicional y gravada con IVA.

Por el contrario, la misma venta, pero efectuada a través de un agente – comisionista chileno – se encuentra afecta a impuesto adicional del artículo 59 de la LIR y exenta de IVA.

¹ Oficio N° 1482 de 2014

² Con todo, la norma declara exentas de este impuesto a 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.

³ Letra agregada por el artículo tercero, N° 4, letra g), de la Ley N° 21.210

⁴ Conforme a esta norma se declaran exentos de IVA los ingresos afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la LIR, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados o utilizados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile

Si la venta del programa es efectuada por un proveedor residente en un país extranjero con el cual Chile tiene suscrito un convenio de doble tributación internacional, por aplicación del N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVA, la venta se encontrará afectada a IVA, independientemente de si la venta se hace directamente o través de un agente comisionista.

Ahora bien, si el programa computacional en cuestión es sublicenciado a un proveedor local, los pagos que le efectúan los clientes finales por la adquisición del programa computacional se encuentran gravados por aplicación de la letra h) del artículo 8° de la LIVA, que grava con IVA 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.

Lo anterior reafirma el criterio histórico de este Servicio sobre la materia⁵ y, por tanto, se rectifica lo señalado al respecto en el Oficio N° 810 de 2020.

En caso que el proveedor local actúe como un intermediario en la comercialización de la solución informática, su 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 LIVA.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) La venta directa de una determinada “solución informática del tipo SaaS” por un proveedor con residencia en los EEUU a un usuario con domicilio en Chile está afectada a IVA de acuerdo a la letra n) del artículo 8° de la LIVA.
- 2) La venta de dicha solución informática a través de un agente – comisionista chileno – se encuentra afectada a impuesto adicional.
- 3) La venta directa de la misma solución informática por un proveedor con residencia en un país con Tratado a un usuario con domicilio en Chile está afectada a IVA de acuerdo a la letra n) del artículo 8° de la LIVA, en la medida que, por aplicación del respectivo convenio, la prestación no se grave con impuesto adicional del artículo 59 de la LIR.
- 4) Cuando la venta de la misma solución informática se realiza por un proveedor con residencia en EEUU a través de un distribuidor chileno (revendedor o “reseller”) que luego lo revende o sub-licencia a un usuario con domicilio en Chile, la primera venta se encuentra afectada a impuesto adicional de acuerdo al 59 de la LIR y la segunda venta o sub-licencia afecta con IVA de acuerdo a la letra h) del artículo 8° de la LIVA.

Lo anterior reafirma el criterio histórico de este Servicio sobre la materia y, por tanto, se rectifica lo señalado al respecto en el Oficio N° 810 de 2020.

- 5) En este último caso, siendo el distribuidor local un contribuyente de IVA, este último es responsable de la declaración y pago del IVA correspondiente a la reventa o sublicencia del producto, debiendo emitir la documentación tributaria correspondiente.
- 6) Siendo el distribuidor local un contribuyente de IVA, está sujeto a las reglas generales previstas en la LIVA, tanto respecto de la emisión de documentación tributaria, como respecto de registros y determinación del débito y crédito fiscal, por las operaciones que realice.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 982, de 20.04.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos

⁵ Oficios N° 4467 de 2006, N° 1833 de 2016 y N° 1750 de 2019