

Impuesto Adicional en la suscripción de programa computacional a través de la modalidad “Software as a Service”.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación de Impuesto Adicional a la suscripción para el uso de un programa computacional a través de la modalidad “Software as a Service”.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una empresa constituida y con domicilio en Chile (empresa local) dedicada principalmente a proveer soluciones en el ámbito de la tecnología a personas naturales y empresas, ha celebrado un contrato marco con una entidad domiciliada en AAA (empresa extranjera).

Dicho contrato marco le permite ofrecer a sus clientes con residencia o domicilio en Chile una suscripción para la utilización de un programa computacional de titularidad de la empresa extranjera.

El programa computacional permite automatizar las relaciones entre el proveedor y el solicitante de los servicios, además del dueño del proceso y ejecutivos de apoyo, poniéndolos a todos en contacto en un solo sistema al que se puede acceder desde cualquier computador, e incluso del celular o tablet que cuente con un acceso permitido, diferenciando por niveles de usuario. En definitiva, es una “nube empresarial” que permite a sus usuarios gestionar servicios empresariales de varios departamentos de la empresa a la vez y poner en contacto directo a todas las partes involucradas en un determinado proceso empresarial.

Dado que el programa computacional puede ser usado para distintos tipos de servicios, éste permite configurar diversas funcionalidades para ajustarse a las necesidades de cada cliente, sin que puedan modificarse sus elementos esenciales. En efecto, la empresa extranjera no realiza modificaciones de los elementos esenciales del programa computacional para cada caso particular como tampoco la empresa local, ni crea un programa computacional específico para cada cliente, sino que ofrece un mismo programa computacional con diversas funcionalidades adaptables a cada tipo de servicio.

El programa computacional opera bajo la modalidad “Software as a Service” (SaaS) y el cliente lo utiliza mediante una conexión vía internet, sin necesidad de instalarlo físicamente en sus computadores, accediendo a los contenidos informáticos almacenados en servidores alrededor del mundo bajo la modalidad “cloud computing”.

Agrega que el proceso de venta del programa computacional es el siguiente:

- a) La empresa local emite una orden de compra a la empresa extranjera, indicando el número de licencias que serán adquiridas por el cliente, el nivel de usuario de cada licencia, el período de uso que permiten las licencias (siempre limitado) y el valor de cada licencia.
- b) Para acceder al uso de las licencias del programa computacional, el cliente suscribe directamente con la empresa extranjera un formulario de autorización, según lo establece el contrato marco suscrito entre la empresa local y la empresa extranjera y conforme al cual la empresa local reconoce que el cliente debe separadamente procurar el permiso de la empresa extranjera para usar y tener acceso al programa computacional. Por ende, el contrato marco en ningún caso autoriza a la empresa local para otorgar dicho permiso de uso en representación de la empresa extranjera.

La relación directa entre la empresa extranjera y el cliente se refuerza, además, en el acuerdo de servicio suscripción que regula las relaciones contractuales entre ambos.

Dicho acuerdo establece que el cliente deberá solicitar y comprar el servicio de suscripción directamente de la empresa local, en conformidad a un acuerdo separado en que se especifique el precio, pago y otros términos comerciales, y la empresa extranjera proveerá los servicios comprados, en definitiva, la licencia por el uso del programa computacional.

Informa que la empresa extranjera autoriza al cliente para acceder y usar el programa computacional durante el período de suscripción solo para el uso interno de su negocio y que aquel no licenciará, sublicenciará, venderá, revenderá, rentará, arrendará, transferirá, distribuirá,

compartirá por tiempo o pondrá a disposición el acceso a terceras personas el servicio de suscripción o la documentación.

- c) Entre la empresa local y el cliente se puede suscribir o un contrato o alternativamente una orden de compra, en que se señalan las licencias a adquirir por el cliente de parte de la empresa extranjera que se incluye como anexo el formulario de autorización de uso. En dicho contrato u orden de compra se reconoce la facultad de la empresa local para percibir el pago por el uso de la licencia del programa computacional, pago que luego es remitido por la empresa local a la empresa extranjera con un descuento, el cual constituye la remuneración de la empresa local por la gestión de ofrecer y demostrar las funcionalidades del programa computacional al cliente.

De tal forma, la empresa local factura al cliente el monto por el pago de la licencia para el uso del programa computacional y posteriormente remesa dicho pago a la empresa extranjera, menos la parte que le corresponde como remuneración por la gestión, emitiendo la empresa extranjera una “invoice” por el monto remesado por la empresa local.

La empresa extranjera titular del programa computacional, envía finalmente un link de acceso directamente al cliente que permitirá a este acceder al uso del programa computacional, por el tiempo acordado en la orden de compra y en el formulario de autorización de uso.

Señala el consultante que, de las relaciones contractuales descritas, se extrae que la licencia para el uso del programa computacional es directamente otorgada por la empresa extranjera titular del programa computacional. La licencia no da derecho al cliente para otros fines que no sea el solo uso del programa computacional.

La empresa local solo operaría como un intermediario entre el cliente y la empresa extranjera, ofreciendo y demostrando las funcionalidades del programa computacional, analizando la situación del cliente y determinando con él a los usuarios que requerirá y las funcionalidades del programa computacional aplicables a los servicios que presta el cliente. Dado que el contrato marco suscrito entre la empresa local y la empresa extranjera no otorga derecho alguno a la empresa local para distribuir las licencias de suscripción del programa computacional en representación de la empresa extranjera, las labores que realiza la empresa local no pueden implicar la explotación del programa computacional cuya propiedad siempre se mantiene en poder de la empresa extranjera.

En relación con los hechos descritos, se solicita confirmar, o en su caso indicar la interpretación que corresponda, sobre los siguientes criterios:

- 1) La utilización del programa computacional en la modalidad SaaS y Cloud Computing puede ser subsumido en la categoría de programa computacional estándar, para los efectos de la aplicación de la exención de Impuesto Adicional (IA) establecida en el inciso primero del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), confirmándose el criterio establecido en el Oficio N° 1482 del 2014.
- 2) La remesa que efectúa la empresa local a la empresa extranjera en ejecución de la facultad de la empresa local para percibir el pago por el uso de la licencia del programa computacional, que le es remitido con un descuento, estaría exenta del IA establecido en el inciso primero, del artículo 59 de la LIR, dado que las labores de ofrecimiento, demostración e intermediación no implican la cesión de derechos por parte de la empresa extranjera.

II ANÁLISIS

Atendido que se solicita confirmar el criterio contenido en el Oficio N° 1482 de 2014, es necesario que las circunstancias fácticas del caso consultado sean similares a las consideradas en el citado oficio. Esto es, que:

- a) Se verifica una relación directa entre la empresa extranjera y el cliente, quien obtiene el permiso de la empresa extranjera para usar y tener acceso al programa computacional, sin participación de la empresa local en el otorgamiento de dicho permiso de uso.
- b) La empresa local sólo interviene para percibir el pago por el uso de la licencia del programa computacional y remitido a la empresa extranjera con un descuento.

- c) El descuento constituye la remuneración de la empresa local por la gestión de ofrecer y demostrar las funcionalidades del programa computacional al cliente, el cual debe ser facturado por la empresa local a la empresa extranjera.
- d) La empresa local no factura la operación al cliente local, sino que la documentación correspondiente es emitida por la empresa extranjera.
- e) El modelo de negocio o servicio corresponde al denominado Software as a Service” (SaaS), calificando los pagos a personas sin domicilio o residencia en el país como pagos por el uso de programas computacionales estándar.

Por otra parte, considerando que no se acompañaron todos los contratos mencionados, el presente análisis se funda en los antecedentes informados en su presentación, correspondiendo a las respectivas instancias de fiscalización determinar su efectividad, incluyendo verificar las circunstancias de hecho referidas en el párrafo anterior.

Sobre el particular, y conforme al inciso primero del artículo 59 de la LIR, están exentas de IA las cantidades que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio o residencia en el país por el uso de programas computacionales estándar, entendidos éstos como 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, todo ello de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley Sobre Propiedad Intelectual y siempre que los derechos que se transfieran se limiten a los necesarios 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.

Por su parte, mediante la Circular N° 42 de 2020, este Servicio, ha señalado que el denominado 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.

Finalmente, tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210, se deben armonizar las reglas anteriores con el nuevo hecho gravado especial establecido en la letra n), agregada al artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), y que se aplica a determinados servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero que sean prestados o utilizados en Chile. En particular, el N° 3 de la referida disposición, que grava la puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática, materia instruida mediante la Circular N°42 de 2020.

Al respecto, se debe tener presente lo dispuesto en el N° 7¹ de la letra E) del artículo 12 de la LIVS, que declara 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. En lo fundamental, el propósito de esta norma es que los servicios prestados o utilizados en Chile, afectos tanto a IVA como al IA del artículo 59 de la LIR, sólo paguen uno de los dos tributos.

Precisado lo anterior, resta determinar el tratamiento tributario de la operación consultada considerando la participación del cliente, la empresa local y la empresa extranjera, según fuera descrito precedentemente:

- 1) Supuesto que la empresa local no interviene (salvo en las labores de promoción o intermediación del software a cambio de una remuneración y percibir el pago en nombre de la empresa extranjera)², de suerte que la empresa extranjera contrata directamente con el cliente local

¹ El artículo tercero, N° 7, letra a), de la Ley N° 21.210, intercaló en el N° 7, entre las expresiones "servicios prestados" y "en Chile", la expresión "o utilizados".

² Los antecedentes expuestos contienen información confusa. Inicialmente sostiene que "...En dicho Acuerdo se establece que el cliente deberá solicitar y comprar el servicio de suscripción directamente de la empresa local..." lo cual indicaría que la empresa local presta el servicio de suscripción y a su vez subcontrata. Sin embargo, luego indica que "...la empresa local solo operaría como un intermediario entre el cliente y la

autorizándolo para acceder y usar el programa computacional mediante la modalidad SaaS (por un tiempo determinado, solo para el uso interno de su negocio y que la empresa extranjera no licencia, sublicencia, vende, revende, renta, arrienda, transfiere, distribuye, comparte por tiempo ni pone a disposición de terceras personas el servicio de suscripción), dicha operación tiene el carácter de un programa computacional estándar en los términos del inciso primero del artículo 59 de la LIR, por lo que su remuneración al exterior queda exenta del IA, confirmándose el criterio establecido en el Oficio N° 1482 de 2014.

- 2) Por otra parte, atendida la exención de IA antes referida, no es aplicable la exención de IVA contenida en el N° 7 de la letra E) del artículo 12 de la LIVA, quedando los servicios de SaaS gravados con IVA conforme al N° 3 de la letra n) del artículo 8° de la LIVA.

Conforme lo anterior, en términos generales, si el beneficiario de dichos servicios (cliente) es un contribuyente de IVA, él será responsable de la declaración y pago del impuesto, en cuyo caso deberá emitir una factura de compra por la operación.

En cambio, si el beneficiario del servicio es una persona natural o jurídica³ no contribuyente de IVA, la obligación de declarar y pagar el impuesto recae sobre el prestador extranjero. En este caso, el prestador extranjero debe⁴ inscribirse en el régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, afectándose con las normas generales de la LIVA.

Tratándose de personas jurídicas que no sean contribuyentes del IVA, pero beneficiarias de servicios afectos a dicho impuesto, prestados por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, que no se hayan inscrito en el señalado régimen simplificado, pueden solicitar a este Servicio se les autorice a retener y enterar el tributo respectivo en arcas fiscales, de acuerdo a lo establecido en el inciso tercero del artículo 3° de la LIVA, para lo cual este Servicio dictará, en cada caso, la resolución correspondiente.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de los criterios que solicita confirmar, se informa:

- 1) En la situación expuesta, la utilización del programa computacional en la modalidad SaaS se considera subsumido en la categoría de programa computacional estándar, para los efectos de la aplicación de la exención de IA establecida en el inciso primero, del artículo 59 de la LIR, confirmándose el criterio establecido en el Oficio N° 1482 del 22 de agosto de 2014
- 2) Los pagos o abonos en cuenta efectuados por la empresa local en favor de la empresa extranjera por la utilización del programa computacional en la modalidad SaaS, se encuentran exentos de impuesto adicional según lo establecido en el inciso primero, del artículo 59, de la LIR.
- 3) La remuneración de la empresa local por la gestión de ofrecer y demostrar las funcionalidades del programa computacional al cliente se encuentra afecto a IVA y debe ser facturado por la empresa local a la empresa extranjera.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 983 del 20-04-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

empresa extranjera...” y “...dado que el contrato marco suscrito entre la empresa local y la empresa extranjera no otorga derecho alguno a la empresa local para distribuir las licencias de suscripción del programa computacional en representación de la empresa extranjera...” lo cual no se condice con la primera afirmación.

³ De acuerdo con las instrucciones impartidas por este Servicio, mediante Circular N° 42 de 2020.

⁴ Cabe señalar que también pueden (opción) inscribirse aquellos contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que hayan solicitado a este Servicio sujetarse al mencionado régimen de tributación simplificada, por la prestación de otros servicios gravados con Impuesto al Valor Agregado no comprendidos en la nueva letra n) del artículo 8° a personas que no sean contribuyentes de los impuestos de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios. Lo anterior se instruye y regula, respectivamente en la Circular N° 42 de 2020 y Resolución Ex. N° 55 del mismo año.