

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 59, N° 1 Y N° 2 – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, ART. 8, LETRA H), ART. 12, LETRA E), N° 7 – CIRCULAR N° 14, DE 2014 – OFICIO N° 606, DE 2015. (ORD. N° 1214, DE 03.05.2016)
SITUACIÓN TRIBUTARIA, EN RELACIÓN AL IMPUESTO ADICIONAL, DE REMUNERACIONES PAGADAS POR EL DERECHO DE USO DE UN SOFTWARE ESTÁNDAR QUE PERMITE LA ELABORACIÓN DE ENCUESTAS.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la tributación con el Impuesto Adicional que afectaría al pago efectuado a una empresa domiciliada en el extranjero, por el derecho de uso de un software estándar que permite la elaboración de encuestas.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que el Fondo de Solidaridad e Inversión Social (FOSIS) ha suscrito un contrato con un proveedor domiciliado en los Estados Unidos de América, para el acceso a un programa virtual de encuestamiento online, acordándose el pago por un plan anual que permite las siguientes funciones:

1. Función de diseño: acceso a 51 planillas de uso, 15 tipos de preguntas, asignación al azar, canalización de preguntas y respuestas, temas personalizados, adaptación de las encuestas con logo institucional, barra de progreso con porcentaje completado de la encuesta y versión para imprimir en PDF.
2. Función de recopilación: envía la encuesta a través de enlace web, correo electrónico o twitter, URL personalizada, permite insertar la encuesta en la página institucional y tiene seguridad mejorada (SSL).
3. Funciones de análisis: resultados en tiempo real, análisis de texto, integración SPSS, filtro y tabulaciones cruzadas, descarga de respuesta.
4. Función de asistencia: servicio en línea al cliente y respuestas por correo electrónico en 2 horas o menos.

De la descripción de las funciones contratadas, concluye que la empresa extranjera entrega acceso a un software de encuestamiento mediante la adquisición de un plan estándar, con prestaciones predefinidas, por un tiempo limitado; lo que no es más que un acuerdo de licenciamiento para permitir el uso de dicho software, a cambio del pago de una tarifa; lo que no implicaría su explotación comercial, reproducción o modificación con otros fines ajenos a la obtención y análisis de información relevante con el fin de un mejor cumplimiento de los objetos de ese Servicio.

Agrega que la función de "asistencia" que incluye el plan contratado, es un servicio básico de resolución de problemas de uso del sistema, por lo que no puede ser considerada por separado del mismo, razón por la cual tampoco se vende en forma independiente, ni incluye manuales operativos o capacitación.

Por las razones anotadas, a su juicio, las remuneraciones por la contratación de dicho software, se encontrarían exentas de Impuesto Adicional, conforme al inciso 1°, del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), norma que establece que están exentas de dicho impuesto las cantidades que se paguen o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar.

Hace presente que los servicios contratados tienen las siguientes particularidades:

- El software no es entregado al FOSIS en algún soporte material, sino que el programa se ejecuta, vía web, en los servidores de la empresa extranjera, y
- Todos los datos recopilados por el software son alojados en los servidores de dicho prestador, lo que se presenta como consecuencia de que el software no es entregado físicamente al Servicio consultante, sino que se ejecuta de manera remota (pues si se ejecuta remotamente, los datos también deben ser guardados remotamente), por lo que no fue considerado un servicio adicional propiamente tal.

Dadas estas últimas particularidades, y dependiendo de cómo se interprete esta modalidad de negocio (si simplemente se considera que se trata de un medio o soporte "virtual" del software o si, en cambio, se considera como un servicio), a su juicio cambiaría la tributación aplicable, con la eventual obligación de retener el impuesto que corresponda.

II.- ANÁLISIS.

El inciso 1°, del artículo 59 de la LIR, grava con Impuesto Adicional con tasa de 15% o 30%, según corresponda, a las cantidades que se paguen desde Chile a personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto del 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 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.

A continuación, la misma norma legal declara exentas de este impuesto, 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 .

Por su parte, el N° 2, de este mismo artículo 59, grava con un 35% de Impuesto Adicional, las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. No obstante, conforme con el inciso final de esta disposición, las remuneraciones pagadas a personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o en el exterior, están sujetos a dicho impuesto con una tasa de 15% o un 20% según corresponda, pudiendo también encontrarse exentos de dicho impuesto en los casos particulares a los que se refiere expresamente esta misma disposición.

En relación con la situación en análisis, cabe expresar que si las sumas en cuestión son remesadas por el derecho de uso o acceso a un programa virtual de encuestamiento online, esto es, si sólo se trata de la remuneración por el mero uso de un programa computacional acompañado de la asistencia para el uso del mismo, sin que implique otras prestaciones por parte del cedente, en tal caso, la situación tributaria del pago de tales sumas se sujeta a las disposiciones del inciso 1°, del artículo 59 de la LIR, ello aún en el caso en que concurren las particularidades que señala en su presentación respecto a que el software no es entregado en un soporte material sino que se ejecuta vía web en los servidores de la empresa extranjera, y que los datos recopilados son alojados en los mismos servidores.

En caso contrario, esto es, si las sumas remesadas remuneran otras prestaciones por parte del cedente que no corresponden sólo al mero uso del programa computacional y la asistencia para el uso del mismo, la situación tributaria del pago de tales sumas se sujetará a las disposiciones del N° 2, del artículo 59 de la LIR.

Ahora bien, si bien no lo consulta, cabe señalar que en materia de IVA este Servicio ha señalado con anterioridad que el artículo 8°, letra h), del D.L. N° 825, grava con el Impuesto al Valor Agregado “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”.

Para estos efectos, las licencias de programas computacionales se estiman similares a las marcas y otras menciones allí referidas, ya que ellas igualmente importan la protección intelectual de ellos, por lo que cualquier cesión del uso o goce temporal de las mismas, se encontrará gravada con el referido tributo.

Por su parte, el artículo 12°, letra E), N° 7, del D.L. N° 825, libera del Impuesto al Valor Agregado, entre otros, a los ingresos afectos al Impuesto Adicional establecido en el artículo 59°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, salvo que “se trate de servicios prestados 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”.

De lo anterior, se concluye que si las sumas remesadas al exterior por el uso de programas computacionales, se encuentran afectas al impuesto establecido en el artículo 59°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no operando en su favor liberación alguna del referido tributo, éstas se favorecerán con la liberación de Impuesto al Valor Agregado, contenida en el artículo 12°, letra E), N° 7, del D.L. N° 825.

Si por el contrario, como ocurriría en la situación analizada, dichas sumas se encuentran gravadas con Impuesto Adicional, pero exentas en virtud de alguna norma legal o de algún convenio para evitar la doble tributación en Chile, la aplicación de la exención de IVA, contenida en el artículo 12°, letra E), N° 7, queda supeditada al lugar donde se entienden prestados los servicios remunerados por las referidas remesas al exterior.

Así las cosas, si los servicios son prestados en Chile, dichas sumas se encuentran gravadas con Impuesto al Valor Agregado, en virtud de la modificación incorporada al artículo 12°, letra E), N° 7. Por el contrario, si los servicios son prestados en el extranjero y tan sólo utilizados en Chile, las remesas pagadas al exterior quedarán liberadas del pago de IVA, por aplicación de la franquicia en comento.

En el caso en consulta, resulta claro que la operación se encuentra afecta a IVA en virtud del artículo 8°, letra h), del D.L. N° 825, pues las licencias de uso de programas computacionales, otorgadas por empresas en el extranjero, serán utilizadas por el contribuyente en Chile, cumpliéndose el requisito de territorialidad exigido por la ley para que se produzca el hecho gravado.

Sin embargo, para efectos de aplicar a dichos servicios, la exención contenida en el artículo 12°, letra E), N° 7, del D.L. N° 825, debe determinarse si éstos son prestados en Chile o en el extranjero.

Para ello, cabe tener presente que el artículo 5°, inciso segundo, del mencionado texto legal señala que: "Se entenderá 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".

En el caso bajo análisis el servicio consiste en ceder el uso de programas computacionales que serán utilizados en Chile, lo cual sólo puede ser efectuado por el titular del derecho de autor, según lo dispuesto por el artículo 17°, de la Ley N° 17.336.

Ahora bien, considerando que el derecho de autor nace por el sólo hecho de la creación de la obra según dispone el artículo 1°, de la Ley N° 17.336, resulta obligatorio concluir que la actividad que genera el servicio y por 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 de los programas computacionales la cesión del uso de los mismos.

En virtud de lo anterior, en el caso de programas computacionales cuya licencia de uso es otorgada en el extranjero, por encontrarse allí el domicilio del titular de dichas licencias, se entiende que el servicio es prestado en el exterior.

Finalmente, en caso que la operación se encuentre afecta a IVA por aplicación de las normas precedentemente señaladas, el tributo en cuestión deberá ser declarado y pagado por el beneficiario de la licencia, en quien recae dicha obligación, conforme al cambio de sujeto dispuesto en el artículo 11°, letra c), del D.L. N° 825, el cual dispone que será considerado sujeto del impuesto "El beneficiario del servicio, si la persona que efectúa la prestación residiere en el extranjero".

III.- CONCLUSIÓN.

Los pagos efectuados en favor de la empresa domiciliada en el extranjero en la operación que indica, se encuentran exentos de Impuesto Adicional, ello en conformidad a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 59 de la LIR y basado estrictamente en lo expuesto en su presentación, toda vez que conforme con lo que allí se señala esta Dirección entiende que se trataría de cantidades que se pagan por el uso de un programa computacional estándar, esto es, que los derechos que se transfieren se limitarían 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.

Junto con expresar que la conclusión señalada se encuentra sujeta o condicionada a que la operación en análisis efectivamente corresponda a la que describe en su presentación y que además el contrato no implica otras prestaciones distintas al mero uso del programa computacional, cabe indicar que corresponde a la instancia de fiscalización respectiva la verificación de tales circunstancias, con las consecuencias tributarias pertinentes.

En materia de IVA, si las cantidades pagadas por el uso, goce o explotación de un programa computacional no estándar están gravadas con el Impuesto Adicional del artículo 59 de la LIR, rige la exención del IVA. Tratándose de un programa computacional que reúna los requisitos de estándar, que exige la LIR, si bien está exento de Impuesto Adicional, no se les aplica el IVA por cuanto de acuerdo a lo expuesto en el análisis, el servicio se prestaría en el extranjero y no en Chile.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1214, de 03.05.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos.