

ORD. N° __155__

MAT.: Tributación que afecta a importación de software. Impuesto Adicional art. 59 inc.1° de la Ley de la Renta.

CONT.: XXXXXXX, R.U.T. N° yyyyyyyy.

PROVIDENCIA, 24 Mayo 2010.

DE : SR. BERNARDO SEAMAN GONZÁLEZ
DIRECTOR REGIONAL

A : SR. XXXXXXX, RUT yyyyyyy.

1.- Se ha recibido en esta Dirección Regional su consulta de la referencia, en la que solicita se le aclare la tributación en IVA y otros impuestos que sean aplicables en los casos de importación de software para costeo (producido en Brasil y entregado en Chile vía descarga Web en los computadores del cliente, con licencia de validez de un año renovable), agregando que para esta operación, sobre el precio de venta del software se deben pagar a Brasil royalties del XX% del precio cobrado al cliente en Chile. Lo mismo consulta en relación a consultorías y entrenamientos que requiere el software (servicios estos prestados en Chile por contribuyentes residentes o no en Chile) donde se deben pagar a Brasil royalties del YY% del precio cobrado al cliente en Chile (más los honorarios a los profesionales no residentes).

Aclara que en virtud del contrato que piensa celebrar, en lugar del pago de royalties se establecería que la empresa que se constituiría en Chile para estos efectos haría una importación de software para revender a usuarios finales en Chile y los pagos a Brasil serían un porcentaje del precio a usuarios finales de tales programas de computación, solicitando se le informe sobre el régimen tributario que debería aplicarse a esta nueva situación, tanto en la importación de Brasil y reventa a clientes en Chile y cuáles de estos tributos pueden ser aprovechados, vía crédito fiscal o desgravamen u otro, por la empresa Brasileña, ya sea por Impuesto IVA, a la Renta, según los Convenios tributarios suscritos entre ambos países.

2.- Respecto de las operaciones sobre las cuales Ud. consulta, es posible advertir diversas situaciones que van a enfrentar una tributación distinta, por lo cual, para fines prácticos se dará respuesta a ellas desde el punto de vista del impuesto aplicable a cada situación, como se pasa a expresar:

A.- En cuanto a las sumas que se paguen por la licencia en la importación de software y las normas de la Ley de la Renta:

Al respecto, cabe señalar en primer término, que el texto actual del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 20.154 de 2007, grava con una tasa del 15% a "las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales, entendiéndose por tales el conjunto de instrucciones para ser usados directamente 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 las especificaciones contempladas en la Ley sobre Propiedad Intelectual."

La norma reproducida señala que los pagos por el uso, goce o explotación de programas computacionales estarán gravados con el impuesto adicional con tasa del 15%. En virtud de ello, todas las cantidades que se remesen al exterior por el uso, goce o explotación de programas computacionales, ya sea estándar o a pedido, se encuentran afectos al pago del impuesto adicional, tal como el Servicio lo señaló en la Circular N° 8 de 2007, haciendo presente que tal Circular también señaló que los “programas base”, es decir, aquellos que son indispensables para el funcionamiento de un equipo o máquina, sin el cual no puede funcionar como tal, no se encuentran afectos al impuesto adicional.

B.- En relación al Impuesto al Valor Agregado:

Respecto a la aplicación de este impuesto a la comercialización de software, cabe señalar que de acuerdo al criterio reiterado de este Servicio, la transferencia mediante medios electrónicos de bienes protegidos por la Ley N° 17.336 sobre Propiedad Intelectual, dentro de los cuales se encuentran los programas computacionales, constituye un hecho gravado con IVA, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 8° letra h) del D.L. 825 de 1974, el cual dispone que se encuentra gravado con IVA en forma especial “ 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.”

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, cabe señalar que en caso que la licencia del programa computacional sea otorgada directamente al cliente nacional por una persona sin domicilio ni residencia en Chile, al estar esa remuneración gravada con el Impuesto Adicional conforme al artículo 59 de la Ley de la Renta, la remuneración pagada por esta cesión de uso se encontrará exenta de IVA por aplicación de la exención contenida en el artículo 12 letra E) N° 7 del D.L. 825 de 1974.

C.- Aplicación del Convenio de Doble Tributación con Brasil:

Debe hacerse presente que Chile suscribió un Convenio para evitar la doble imposición con Brasil, el cual entró en vigor el 24 de Julio de 2003.

En esta materia, como existe un Convenio vigente, debe analizarse si la remesa que se efectúa al exterior corresponde a un beneficio empresarial, regulado por el artículo 7, o si se trata de una regalía por derecho de autor de una obra literaria, artística o científica, que se trata en la forma indicada en el artículo 12 del Convenio. Para precisar el sentido y alcance de las disposiciones de un Convenio, el Servicio ha estimado que se debe recurrir a los principios de interpretación complementarios, a los comentarios de los modelos de convenios de la OCDE y de la ONU, que se refieren a este tipo de rentas.

En los modelos citados se describe a los programas computacionales o aplicaciones informáticas (computer software) como un programa (o varios) que contiene instrucciones destinadas a una computadora para el funcionamiento de la misma, “programas operacionales” o “programas de base”, o instrucciones para la ejecución de otras tareas, “programas de aplicación”, como por ejemplo procesadores de texto que son imposibles de ejecutar sin un sistema operativo. En el caso específico de los programas computacionales, la doctrina internacional se pronuncia en el sentido de que para distinguir entre uno u otro tipo de renta, se debe determinar la naturaleza de los derechos que el beneficiario adquiere respecto de la utilización y explotación del programa.

Ahora bien, la transferencia de los derechos relativos a los programas computacionales se produce de varias formas, desde la enajenación total de los derechos del programa hasta la venta de un producto cuya utilización está sujeta a restricciones fundamentales. La consecuencia jurídica de la cesión total de los derechos del programa es una enajenación y no puede ser una regalía de acuerdo al artículo 12 de los Convenios. Por otra parte, si los pagos efectuados tienen por objeto adquirir parcialmente los derechos de autor (sin que el autor o cedente enajene su derecho de propiedad intelectual) y el pago se efectúa a cambio del derecho de explotar los derechos (incluso parcialmente) del programa, dichos pagos constituyen una regalía si en ausencia de esa licencia adquirida se produciría una violación de la legislación relativa a derechos de autor. En la normativa interna chilena, la Ley N° 17.336, de 1970, sobre Propiedad Intelectual, en su artículo 1° establece que : “La presente ley protege los derechos que, por el solo hecho de la creación de la obra, adquieren los autores de obras de la inteligencia en los dominios literarios, artísticos y científicos...” y en su artículo 3 N° 16 quedan especialmente protegidos “Los programas computacionales, cualquiera que sea el modo o forma de expresión...”, agregando en el artículo 17 que el titular del derecho de autor tiene las facultades de utilizar directa y personalmente la obra, de transferir, total o parcialmente, sus derechos sobre ella y de autorizar su utilización por terceros.

Por lo expuesto, si se dan las circunstancias indicadas, los pagos por el uso o el derecho de programas computacionales, en el contexto de los Convenios, tienen el carácter de regalías y su tributación se regula de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 12 de cada Convenio.

Sin embargo, si los derechos adquiridos sólo permiten al adquirente el uso del programa y se le autoriza (por ley o licencia), por ejemplo, copiarlo en el disco duro de su computador, lo que se cede en este caso es inherente a la naturaleza del programa y constituye una operación esencial en la utilización del mismo, pero no se cede el derecho a explotar económicamente el programa. En este caso, se estima que no se está frente a una regalía.

En el caso de Brasil, el Convenio establece en su artículo 12 que “1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, esas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de las regalías es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del importe bruto de las regalías.”

En consecuencia, considerando que las regalías procederían de Chile, ya que el deudor sería un residente en el país, tales rentas podrán ser gravadas con el impuesto adicional del inciso primero del art. 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Sin embargo, y tal como lo señala el párrafo segundo del artículo 12 del Convenio, que se ha transcrito, la tasa a aplicar en el país sobre tales regalías no podrá exceder del 15% del importe bruto de las mismas, tasa que es coincidente con la que rige actualmente en virtud de lo dispuesto en el art. 59 inciso primero de la Ley de la Renta.

Respecto al derecho de Brasil a gravar las rentas en comento, cabe mencionar que el párrafo 1 del artículo 12 del Convenio también faculta al Estado de residencia del beneficiario efectivo de las regalías, en este caso Brasil, a gravar las respectivas rentas, sin perjuicio de las disposiciones sobre eliminación de la doble tributación que establece el Convenio en el Capítulo IV, que adopta como Método para eliminar la doble imposición, el Método del Crédito, señalando que, en el caso de Brasil, la doble imposición se evitará de la siguiente manera : “ Artículo 22: Cuando un residente de Brasil obtenga rentas que de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio pueden someterse a imposición en Chile, Brasil admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre las rentas pagado en Chile de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación brasileña.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre las rentas, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que pueden someterse a imposición en Chile.”

Por otra parte, se hace presente que los pagos hechos por la empresa chilena a la residente en Brasil por concepto de regalías, podrán ser deducidos como gastos necesarios para producir la renta siempre que cumplan con los requisitos del inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y puedan acreditarse conforme al inciso segundo del artículo 31 de la misma Ley.

D.- Remuneración por servicios a profesionales no residentes:

Respecto a la remuneración que se deberá pagar a no residentes por concepto de consultorías y entrenamientos que requiere el software, los cuales se prestarán en Chile, conforme a lo establecido en el art. 59 N° 2) inciso 4° de la Ley de Impuesto a la Renta, estarán afectas a Impuesto Adicional, con una tasa del 15% “las remuneraciones pagadas a personas naturales o jurídicas, por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona 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.”

En consecuencia, si se recibe una asesoría técnica para los efectos de utilizar o modificar un programa informático, que se concrete mediante un informe, consejo o plano, la remuneración por tal servicio estará afecto a Impuesto Adicional.

3.- En relación al modelo de Contrato de Distribución que Ud. acompaña, es posible constatar que la Empresa de Brasil nombra a su Distribuidor exclusivo (una empresa privada constituida en Chile), la cual se compromete a adquirir los productos de Empresa de Brasil y esta, a su vez, se compromete a vender los mismos al Distribuidor para su reventa a los clientes dentro del territorio en los términos y condiciones del acuerdo, incluidos los precios, el cual se fija en un X porcentaje del precio del usuario final para cada producto de software o el X porcentaje del importe final pagado por el cliente, el que sea mayor. El Distribuidor se obliga a pagar todos los derechos e impuestos que implique la importación de los productos.

Al respecto, es necesario analizar la naturaleza jurídica de tal contrato, señalando que la doctrina agrupa los contratos de Representación Comercial, la Agencia y el Contrato de Distribución o concesión, las cuales constituyen una misma institución jurídica con diversas modalidades. La representación, agencia o concesión comercial representan contratos celebrados entre dos comerciantes, en virtud del cual uno de ellos, llamado principal, conviene con el otro, llamado agente, representante o concesionario, las normas que regularán sus negocios futuros, que aquel pretende incentivar por intermedio de la actuación de la otra parte, obligándose a pagarle la comisión por negocio o a efectuar las ventas con descuento al concesionario, de acuerdo a los términos pactados. Particularmente, se habla de Contrato de Distribución o Concesión cuando el negocio va unido a un contrato de suministro obligatorio para el principal; usándose la expresión "franchising" cuando en el negocio existe además la obligación del principal de transferir tecnologías permitiéndose el uso de marcas. En este contrato, el concesionario o distribuidor, salvo pactos especiales en el contrato, no contrae obligaciones inmediatamente exigibles por el principal al suscribir el contrato, ni está obligado a hacer pedidos al principal, pero si los efectúa, entra a operar la normativa convenida entre las partes. Esta situación de no existencia de obligaciones inmediatamente exigibles para las partes, se explica comercialmente, pues quien acepta un contrato de esta clase lo hace con ánimo de lucro, y la ganancia posible va a originarse cuando se haga operar la mecánica del contrato mediante los correspondientes pedidos. En estos contratos, normalmente el concesionario es un dealer, quien es aquel que intermedia, comprando para vender, pudiendo ser también un agente que actúa por su cuenta y riesgo, comprando y vendiendo las mercaderías de un principal.

En consecuencia, en el modelo que adjunta, la ganancia estará dada por la diferencia existente entre el precio de compra del producto a la Empresa de Brasil y el precio de venta del producto en Chile, considerando el "descuento" o porcentaje estipulado en el contrato, como ganancia para el distribuidor. De este modo, en tanto actuaría por su cuenta y riesgo y en el marco contractual referido, es posible estimar que el Distribuidor va a quedar afecto a Impuesto Adicional por las cantidades que remese a la Empresa de Brasil en cumplimiento del contrato, en los términos que se señalaron en la Letra A por la explotación de los programas computacionales, con tasa del 15% y con exención del impuesto al valor agregado, como se señaló en la letra B de este oficio, haciendo presente que también deben considerarse las reglas que se han señalado del Convenio celebrado entre Brasil y Chile para evitar la doble tributación, contenidas en la Letra C de esta respuesta.

4.- Todo lo anterior, en todo caso, debe entenderse sin perjuicio del ejercicio de las facultades fiscalizadoras procedentes en relación a los antecedentes ciertos y concretos de la operación correspondiente.

Se hace presente que esta materia ha sido tratada en Oficios N° 219 de 04.02.2010, Oficio N° 270 de 05.02.2009; asimismo, la Circular N° 8 de 2007 se ha referido a las modificaciones legales del art. 59 de la Ley de la Renta, documentos que pueden ser consultados y se encuentran disponibles en la página de Internet de este Servicio www.sii.cl.

Saluda atentamente a usted,

BERNARDO SEAMAN GONZÁLEZ
Director Regional