

**XVI DIRECCION REGIONAL
SANTIAGO ORIENTE
DEPARTAMENTO JURIDICO**

ORD. N° 193_

MAT.: Consulta de Contribuyente sobre tratamiento que recibe contrato de arrendamiento de equipos, software y servicios frente al IVA.

Cont.: XXXXX S.P.A. Agencia en Chile, RUT N° yyyyy

PROVIDENCIA,

**DE : SR. BERNARDO SEAMAN GONZÁLEZ
DIRECTOR REGIONAL**

**A : SR. ZZZZZ
XXXXX S.P.A. AGENCIA EN CHILE**

1. En atención a su consulta relativa a la tributación a la luz del Impuesto al Valor Agregado de la operación que describe, cumpla con indicar a usted lo que sigue:

Señala en su consulta que en agosto de 2008 XXXXX S.P.A. estableció una agencia en Chile y posteriormente, celebró "Contrato de Arriendo Equipos Móvil Portátil PSS" con TTTTT con fecha pppp, pactado a 5 años.

Sostiene que las obligaciones contraídas por la Agencia consistieron en el arrendamiento de un equipo denominado Patrol Support System, es decir: entrega en arrendamiento del Subsistema de PSS compuesto por diversos equipos (dispositivos portátiles con sus accesorios; computadores centrales; computadores personales y accesorios) y softwares incluidos. Se hizo presente que, tanto los equipos como los softwares se encuentran protegidos por propiedad intelectual.

Agrega que en el mismo acto, la Agencia se obligó también a prestar una serie de servicios relacionados con el funcionamiento del Subsistema, tales como: capacitación permanente; instalación y customización (adaptación) del subsistema PSS, hasta dejarlo totalmente operativo; servicio de reemplazo, mantención y reparación de los equipos y verificación bimensual en terreno de las condiciones del equipo; servicio de certificación de la correcta reparación de los equipos PSS que presenten fallas; servicios de monitoreo de los equipos; servicio de soporte telefónico y en terreno, y actualizaciones que involucre al software y/o hardware; servicio de mantenimiento preventivo y correctivo; Servicio de soporte en línea a través de sitio web; servicio de diseño e instalación del armazón o porta PSS; servicio de emisión de informes técnicos, emisión de informes de pérdida total de equipos y de reparación de accesorios de los bienes.

Por el Subsistema PSS se pactó un precio único anual, que incluía el Impuesto al Valor Agregado. Mediante Anexo se señala que el valor de arriendo mensual de cada equipo portátil asciende a USD 168,98, de los cuales USD 84,49 se facturarían exentos de IVA, toda vez que se calificaron los servicios como servicios profesionales según nota incorporada por las partes en anexo de contrato, el cual, es parte integrante del mismo por acuerdo de las partes.

2.- Interpreta el consultante que el contrato y su anexo tienen una naturaleza mixta toda vez que contiene un contrato de arrendamiento de equipos y softwares, y uno de prestación de servicios. Por ello el arrendatario se obligó al pago de un precio único, estimando el consultante que este se paga en un 46% por arriendo de equipos y softwares, y en un 54% por los servicios descritos. Pretende que se aplique a su caso el criterio mantenido por este Servicio en materia de impuesto Adicional (Oficio N° 1479 de 2008).

Agrega que la porción del contrato referente al arrendamiento de equipos y softwares está gravada con IVA en virtud de lo dispuesto en la letra g) y h) del artículo 8 del Decreto Ley N° 825/1974 respectivamente, mientras que la porción del precio del contrato destinada a remunerar los servicios no se gravaría, por no provenir del ejercicio de una de las actividades del artículo 20 N° 3 y 4 de la Ley de Impuesto a la Renta, a la luz del concepto de 'servicio' del artículo 2 N° 2 del Decreto Ley N° 825 antes citado. Afirma que los servicios no constituyen un elemento de la esencia ni de la naturaleza del contrato y por ello, el arriendo podría haberse efectuado con prescindencia de los referidos servicios, no obstante reconocer que los servicios se encuentran vinculados con el arriendo del subsistema.

El contribuyente solicita se confirmen los siguientes criterios:

- a) Que el precio pagado en el Contrato remunera tanto el arrendamiento del Subsistema PSS, como los servicios que la Agencia se obligó a prestar;
- b) Que según se revela del Anexo, la distribución del precio de Contrato debe asignarse en un 46% y 54% al arrendamiento del Subsistema PSS y a los servicios respectivamente;
- c) Que la parte del precio asignado al arrendamiento del Subsistema PSS constituye un hecho gravado con IVA;
- d) Que la parte del precio que corresponde a los servicios detallados en la letra b. del punto 1. no se encuentra sujeta a pagar IVA.

3.- Conforme el artículo 8 letra g) del Decreto Ley N° 825/1974, el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles se encontraría afecto al Impuesto a las Ventas y Servicios. Conforme a ello, el arrendamiento de los equipos individualizados en la consulta y documentos adjuntos estaría gravado con IVA.

El artículo 8° letra h) del mismo cuerpo legal, señala que deberá asimilarse a servicio el arrendamiento, subarrendamiento o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares. Así, aparece de manifiesto que el arrendamiento de software se encuentra gravado con el Impuesto al Valor Agregado, tal cual lo reconoce el consultante. Esta ha sido la postura del Servicio en cuanto a los contratos de licenciamiento y sublicenciamiento de programas computacionales o softwares.

La protección legal del derecho de autor de la obra siempre se encuentra sujeta a un plazo, y siendo la licencia de uso un derecho accesorio o dependiente del derecho de autor, al ser éste temporal, también lo es dicho permiso de utilización por terceros.

4.- En cuanto a los servicios arrendados, figuran servicios afectos al Impuesto al Valor Agregado y otros no afectos, sin embargo, se gravarían igualmente por dicho Impuesto al ser parte integrante de un conjunto de servicios, los cuales se prestan en atención a un hecho principal gravado como el arrendamiento de equipos y softwares. Lo mismo ocurre en el caso de servicios que sean prestados en forma conjunta, siendo parte de un solo contrato de servicios periódicos (Ord. 1782/200).

La accesoriedad también proviene de la naturaleza de las tareas que se van realizar ya que si estas resultan indispensables para el adecuado funcionamiento de los softwares, de manera que sin ellas éstos últimos no pudieran ser utilizados para la finalidad para la cual fueron creados, los servicios formarán parte integrante de los respectivos programas y por ende, configurarían en conjunto un solo hecho gravado con IVA, debiendo aplicarse dicho impuesto sobre el precio pactado por los servicios (Oficio 3470/2009).

El artículo 2 N° 2 del D.L. N° 825 ya citado, define servicio como "la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta". Por su parte, dentro del artículo 20 N° 3 de la Ley de la Renta se clasifican las rentas de la industria y del Comercio, entre otras.

Para considerar si una actividad es comercial, se debe estar a lo dispuesto en el artículo 3 del Código de Comercio y para determinar si es industrial, estar a lo sostenido por el artículo 6° del Reglamento del D.L. N° 825, que entrega el concepto de industria. En la medida que se establezca que los servicios de mantención preventiva de equipos electromecánicos provienen de una actividad de carácter industrial, teniendo en cuenta para ello el concepto de "industria", dichos servicios se encontrarán gravados con el Impuesto al Valor Agregado, por constituir prestaciones provenientes de una actividad comprendida dentro del N° 3 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

El servicio de instalación y soporte técnico en Intranet, que se clasifica en el artículo 20°, N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, queda gravado con IVA ya que ha sido calificado como `suministro de servicios` (acto de comercio), por cuanto dicho servicio implica periodicidad en su prestación, la cual le da permanencia en el tiempo (elemento básico que caracteriza al suministro de servicios) según se ha dispuesto en Oficio 1782/2000.

En relación a la prestación de servicios de instalación, configuración y puesta en marcha, capacitación, soporte a través de mesa de ayuda en línea, mantenimiento correctivo, monitoreo y asistencia en terreno, todos ellos referidos a los programas computacionales, es menester analizar la naturaleza de las tareas que a través de ellos se van a realizar, puesto que si estas resultan indispensables para el adecuado funcionamiento de los software licenciados, se configura en conjunto un solo hecho gravado con IVA, debiendo aplicarse el Impuesto al Valor Agregado sobre el precio pactado por los servicios mencionados (Oficio N° 3470 de 2009).

En definitiva, cuando un servicio se encuentra englobado en un conjunto de servicios o es accesorio a otro acto, por el hecho de encontrarse la prestación principal afecta y gravada con IVA, quedan todos los servicios afectos.

Ahora, bajo la hipótesis del acto jurídico mixto planteada en la consulta, esto es, un título que contiene más de un acto o contrato, cabe señalar que los servicios que se obliga el arrendador a prestar serían un elemento esencial del contrato de arrendamiento de servicios, sin perjuicio de lo cual, dicho contrato no pierde su naturaleza de accesorio respecto al arrendamiento de cosa, por su vinculación causal.

5.- Respecto a la solicitud de confirmación del contribuyente, se señala lo siguiente:

- a) Al tenor de lo pactado en las cláusulas segunda y cuarta del contrato de arrendamiento, no queda claro que el precio pagado en el contrato remunere tanto al arrendamiento del Subsistema PSS como a los servicios que la Agencia se obligó a prestar, sin perjuicio de lo acordado por las partes en la cláusula vigésima novena respecto a la fuerza vinculante de los anexos, por lo que no se puede confirmar lo solicitado.
- b) Que de acuerdo a lo señalado en el punto 4 de esta respuesta, no se pueden confirmar los porcentajes planteados por el consultante en cuanto a que la distribución del precio sea de un 46% y 54% entre el arrendamiento del Subsistema PSS y el de los servicios respectivamente;
- c) Que en efecto, la parte del precio asignado al arrendamiento del Subsistema PSS, el cual contempla el arrendamiento de equipos y de softwares, constituye un hecho gravado con IVA según el artículo 8 letra g) y h) del Decreto Ley N° 825/1974;
- d) En cuanto a los servicios detallados en la letra b. del punto 1. de su consulta, se trata de servicios afectos al pago de IVA, ya sea por su naturaleza o por la dependencia que tienen respecto de una prestación principal afecta, calidad accesorio que impide confirmar el criterio planteado en la consulta.

Todo lo anterior, así como las instrucciones e interpretaciones administrativas emitidas sobre el tema en referencia, puede ser consultado en www.sii.cl y debe entenderse sin perjuicio de las facultades fiscalizadoras de este Servicio y de las verificaciones acerca de los efectivos antecedentes fácticos de la operación de que se trate, las que pueden determinar un análisis diverso y conclusiones distintas a las precedentemente indicadas.

Saluda atentamente a Usted,

BERNARDO SEAMAN GONZÁLEZ
Director Regional

