



Universidad de Chile

Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Económico

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL USO, GOCE Y EXPLOTACIÓN DE SOFTWARE EN CHILE

Memoria de prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

Antonio Andrés Carvacho Cárdenas

Profesor Guía: Francisco Mariani Martin

Santiago, Chile

2022

Índice

Resumen	4
Introducción	5
Capítulo I: Las industrias tecnológicas y los programas computacionales	8
1. Breve reseña acerca de las industrias tecnológicas y de innovación	8
2. El software: definición, características y aspectos legales aplicables	10
3. Protección legal del software en nuestro ordenamiento jurídico	11
4. La Ley de Propiedad Intelectual	14
Capítulo II: Tratamiento tributario de la cesión de derechos de software	18
1. El impuesto a la renta	18
2. Factores de conexión	20
3. Impuesto Adicional	23
A. El artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta	24
B. Exención del artículo 59: uso de programas computacionales estándar	26
4. El impuesto a las ventas y servicios	27
A. Elementos del hecho gravado por IVA en la cesión de software	30
B. Exención tributaria de servicios calificados como exportación	36
C. Exención del artículo 12 letra E) N°7	38
Capítulo III: Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional	41
1. Doble tributación internacional	41
2. Relevancia de los convenios para evitar la doble tributación en la industria de softwares	44
A. Caso de un proveedor chileno y un cliente extranjero	49
B. Caso de un proveedor extranjero y un cliente chileno	50
C. Jurisprudencia: Caso de un software hecho a la medida	51
Conclusiones	54
Bibliografía	58
Documentos	61

Resumen

En el siguiente trabajo analizaremos el tratamiento tributario aplicable a la cesión del uso, goce o explotación de programas computacionales, a la luz de las leyes tributarias nacionales. En una primera parte entregaremos algunas nociones sobre las industrias de la tecnología, especialmente del software, y sus principales aspectos jurídicos, entendido como una creación del intelecto contenida en la Ley de Propiedad Intelectual y distintos Convenios Internacionales.

Luego, estudiaremos la normativa que se ha aplicado a distintas operaciones comerciales que versan sobre softwares, a partir de la disposición del artículo 8 letra h) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, que grava con IVA “el arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal” de un software. También el legislador ha gravado con impuesto a la renta esta actividad y en el artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta ha establecido un impuesto adicional para las rentas provenientes del “uso, goce o explotación de programas computacionales” obtenidas por contribuyentes con domicilio o residencia en el exterior. A partir de estas disposiciones, el Servicio de Impuestos Internos, utilizando su potestad interpretadora de la ley, ha gravado diferentes actos jurídicos que van desde la autorización de uso o licenciamiento hasta las cesiones de derechos que posee un titular de un programa computacional. Al respecto, afirmamos que es complejo regular tributariamente estas operaciones, en que el desarrollo acelerado y constante de la industria modifica los alcances y el contenido de los contratos que se ejecutan para estos efectos, y que adquieren una mayor dificultad al tratarse muchas veces de partes contratantes que viven en distintos países.

Finalmente, analizaremos la relevancia que tienen los Convenios para evitar la doble tributación para incentivar el comercio internacional y solucionar el conflicto de potestades tributarias entre estados.

Introducción

Los aspectos tributarios de una operación comercial de carácter internacional relacionada con cesiones de uso, goce y explotación de software son problemáticos, debido a una serie de factores, siendo los más relevantes: i. El desarrollo de la tecnología relativa a estos productos, el que debido a su rapidez y capacidad de innovación dificulta la aplicación e interpretación de las fuentes formales del derecho que existen en la materia. ii. El comercio electrónico: la aparición de plataformas digitales y distintos canales de venta existentes en internet complejizan la comprensión del lugar donde se produce la transacción, lo que implica un problema para determinar el elemento territorial del impuesto aplicable. iii. Las economías de internet: La proliferación de esta nueva economía, en definitiva, ha remecido las bases de la institucionalidad y las leyes en materia tributaria, al introducir nuevas formas de operación, prestación de servicios, y ejecución de estos programas. iv. La doble tributación internacional: el comercio internacional se ve afectado por la potestad tributaria de los estados de gravar una misma actividad dos veces, en virtud de la residencia del beneficiario y de la fuente de la renta, desincentivando el intercambio entre países, el desarrollo tecnológico y el aumento de bienestar que constituye la entrada de nuevos programas computacionales a nuestro país.

Estos factores han cambiado sustancialmente los elementos materiales en los que se ha diseñado la estructura fiscal tradicional, por lo que es necesario preguntarse qué tratamiento tributario se le entrega a este tipo de contrato especialmente en el comercio internacional, a la luz de nuestro marco jurídico y a la interpretación que ha realizado sistemáticamente el Servicio de Impuestos Internos.

El tema de esta investigación consiste analizar el tratamiento tributario que tienen en nuestro ordenamiento jurídico las actividades relacionadas con el uso, cesión y explotación de software, especialmente cuando se trata de operaciones comerciales entre personas de países distintos, a la luz de la disposición del artículo 8 letra h) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios y los presupuestos legales de la Ley de Impuesto a la Renta que permiten a nuestro país gravar esta actividad, específicamente el artículo 20 N°5 y el artículo 59.

Para estos efectos, en una primera etapa describiremos de forma breve la industria de las tecnologías y de la innovación, y entregaremos una definición del concepto de software. También abordaremos su protección en nuestro sistema legal, así como sus características más relevantes que lo convierten en un objeto de análisis jurídico necesario desde el ámbito de las relaciones comerciales que se desarrollan hoy y por el alto crecimiento en la producción de este tipo de bienes.

Luego, en la segunda parte de esta investigación se describirá y analizará el tratamiento tributario y los alcances que posee específicamente la comercialización del software a partir de la regulación presente en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios y en la Ley de Impuesto a la Renta, a través de la voz “uso, goce, y explotación” del software, su afectación al impuesto al IVA y a la renta.

En la parte final, analizaremos los tratados para evitar la doble tributación internacional a los que se someten estas operaciones en los casos que existan dichos convenios entre los países de las partes contratantes. En lo concerniente a la situación en nuestro país, se estudiará a la luz del derecho chileno, los Convenios suscritos por Chile y las resoluciones emitidas por el Servicio de Impuestos Internos cumpliendo su función interpretadora de la ley.

Al respecto, planteamos que ha sido problemática la regulación impositiva de las industrias de la tecnología, especialmente el software, al introducirse nuevas formas de ejecución, desarrollo y prestación de los servicios, así como también por la constante innovación de este tipo de actividades, y la proliferación de plataformas digitales que complejizan el tratamiento tributario a la luz de la legislación actual. Para nuestro ordenamiento ha significado una serie de dificultades en el tratamiento del software, desde su conceptualización, y una calificación jurídica errónea al confundir el licenciamiento con la cesión de derechos, un análisis crucial para determinar la tributación aplicable.

Por otro lado, los Convenios para evitar la doble tributación se han convertido en una solución para las transacciones comerciales internacionales de esta materia, rebajando la carga impositiva y simplificando la interpretación jurídico-tributaria al remitirse a lo pactado en

dichos Tratados. Sin embargo, la falta de entrada en vigencia de estos acuerdos con muchos países trae como consecuencia que todavía no sean una solución para la mayoría de las operaciones comerciales en esta materia, y la regulación insuficiente de estas transacciones ha generado problemas para determinar el tratamiento tributario aplicable. Ante esto la labor interpretadora del Servicio de Impuestos Internos es fundamental. Por otro lado, se propone también que la legislación interna o a través de los Convenios permita clarificar los conceptos en cuestión y simplificar e incentivar el tráfico comercial internacional en esta materia.

Capítulo I: Las industrias tecnológicas y los programas computacionales

1. Breve reseña acerca de las industrias tecnológicas y de innovación

En la actualidad el desarrollo tecnológico tiene su origen en la innovación, el conocimiento y las ciencias aplicadas a la optimización de cualquier aspecto de la existencia humana. Todos los servicios, tanto públicos como privados, producen innovaciones. Sin embargo, en el ámbito de las empresas e industrias, éstas son especialmente relevantes, dado que a ellas va unida su comercialización, tratándose, por tanto, de una actividad industrial¹.

En el aspecto económico y empresarial, las industrias de la tecnología han incidido de forma creciente en las áreas de administración, finanzas, producción, comercial y recursos humanos, entre otros campos de las empresas, siendo esta influencia mayor en aquellas empresas cuyos procesos cotidianos están basados en el tratamiento de información².

Entre los objetivos esperados por las empresas se encuentran *“el mejoramiento de las condiciones de trabajo en las plantas, la reducción de los tiempos de proceso, el mejoramiento del control de calidad de los productos y la ampliación de la gama de productos generados por cada establecimiento”*³. En otras palabras, la tecnología y la innovación se han convertido en pieza fundamental de las mejoras que una empresa realiza a su proceso productivo y, en definitiva, a diversos aspectos relacionados con la producción.

Innovar, en un sentido epistemológico, significa producir algo nuevo o introducir mejoras en lo ya conocido⁴, y la industria de software ha tenido, en las últimas décadas, un rol relevante

¹ SANCHO, R. 2007. Innovación industrial. Revista española de documentación científica 30(4): 554.

² GARCIA, O., PALAO, J. 2003. Innovación tecnológica en las empresas. [en línea] Escuela Técnica Superior de Ingenieros de Telecomunicación, Universidad Politécnica de Madrid <<http://dit.upm.es/~fsaez/intl/indicecontenidos.html>> [consulta: 20.oct.2021]

³ MINISTERIO DE ECONOMÍA. 1997. Innovación tecnológica en la industria chilena: Análisis de una encuesta. Santiago de Chile, Ministerio de Economía. 29.

⁴ SANCHO R, ob. Cit p.554.

en esta materia. Las empresas, y las más diversas áreas de servicios y actividades de distinta índole, privadas y públicas, han incluido el uso de softwares en sus procesos, siendo estos programas significativamente relevantes e indispensables para el desarrollo y el mejoramiento de distintos procesos, servicios y productos.

En relación con lo señalado precedentemente, los software o programas computacionales son una herramienta fundamental para el desarrollo de las empresas, y también han llegado a satisfacer durante las últimas décadas las más diversas necesidades de las personas en todo el mundo; laborales, educativas, médicas, de entretenimiento, entre otras. A continuación, y antes de pasar a los objetivos de la presente investigación, trataremos de definir y explicar los aspectos que estimamos más relevantes acerca de los programas computacionales y su protección en nuestro ordenamiento jurídico.

Es necesario, a la luz de nuestros tiempos, comprender el software desde su concepto, como también el tratamiento jurídico y tributario que recibe, y que analizaremos más adelante. Toda vez que es una industria que ha ido adquiriendo relevancia en los últimos años en nuestro país, cuya economía tradicionalmente se caracterizaba por el desarrollo de actividades extractivas como la explotación del cobre o la agricultura.

En 2018, los servicios correspondientes a la creación, manipulación o gestión de la información de ordenadores, programas computacionales, contenidos y redes necesarias para acceder, almacenar y encontrar información relativa a estos programas alcanzaban un 2,9% del total de empresas existentes en nuestro país que declaraban realizar ventas de este tipo⁵. Sin duda poseen un gran potencial de desarrollo y crecimiento, en la medida que cada día se requieren y se usan con mayor frecuencia este tipo de servicios. Coetáneamente se hace más patente el desafío para los sistemas legales y tributarios, en orden a implementar una regulación adecuada y un tratamiento impositivo que facilite e incentive la creación y el comercio de programas computacionales, especialmente a nivel internacional.

⁵ MINISTERIO DE ECONOMÍA. 2020. Informe General de Resultados: Encuesta de Acceso y Uso de Tecnología de Información y Comunicación (TIC) en Empresas. [En línea] <<https://www.economia.gob.cl/wpcontent/uploads/2020/07/Informe-de-Resultados-Encuesta-TIC.pdf>> [consulta: 20.dic.2021]

2. El software: definición, características y aspectos legales aplicables

La palabra software, de origen anglosajón, ha sido reconocida e integrada en nuestra lengua. Es así como la Real Academia Española la define como un *“conjunto de programas, instrucciones, y reglas informáticas para ejecutar ciertas tareas en una computadora”*⁶. Sin embargo, para ser más exactos y atendiendo al contenido técnico que posee este concepto, tenemos que traer también la definición que le ha dado la Organización Internacional de Normalización (ISO en sus siglas en inglés), con el propósito de elaborar una norma técnica internacional que facilite el comercio entre países, señala que se trata de *“programas de computadora, procedimientos y la posible documentación y datos asociados relativos a la operación de un sistema computacional”*⁷.

De forma más precisa, podemos utilizar también el concepto que entrega la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI), que se refiere al software como *“un conjunto de instrucciones que, cuando se incorpora a un soporte legible por máquina, puede hacer que una maquina con capacidad para el tratamiento de la información indique, realice o consiga una función, tarea o resultados determinados”*⁸.

Estas definiciones nos permiten conceptualizar la voz “software” o “programa computacional” desde una perspectiva técnica. Por tanto, es necesario ahora encontrar una definición jurídica dentro de nuestro ordenamiento legal, así como el tratamiento que éste le entrega a los softwares en nuestro país.

Desde el ámbito normativo, tenemos un concepto dentro de la Ley N°17.336 de Propiedad Intelectual, que en su artículo 5 letra t) define el programa computacional como un “conjunto de instrucciones para ser usadas directa o indirectamente en un computador a fin de efectuar u

⁶ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. 2021. Diccionario de la lengua española. [En línea] <<https://dle.rae.es/software>> [consulta: 21.nov.2021]

⁷ INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARIZATION. 2016. Ingeniería de Software y Sistemas. Perfiles de ciclo de vida para Pequeñas Organizaciones. Parte 1: Visión general. [En línea] <<https://www.iso.org/obp/ui/es/#iso:std:iso-iec:tr:29110:-1:ed-2:v1:es:term:3.56>> [consulta: 01.dic.2021]

⁸ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL. 1980. Glosario de la OMPI, de derecho de autor y derechos conexos. Ginebra, Organización Mundial de la Propiedad Intelectual. 54.

obtener un determinado proceso o resultado, contenidas en un casete, diskette, cinta magnética u otro soporte material”.

Realizando una comparación de las definiciones citadas, podemos afirmar que la definición legal que entrega nuestro ordenamiento se asimila bastante a los conceptos de la OMPI y la RAE. Aunque agrega que debe estar contenido en un “casete, diskette, cinta magnética u otro soporte material”, una característica que sostenemos viene a limitar el concepto del software, toda vez que la tendencia en el área de la innovación y los programas computacionales es que puedan tener nuevas formas de soporte, incluso inmateriales. Sin embargo, la Ley de Impuesto a la Renta reproduce la definición de la Ley de Propiedad Intelectual. No obstante, luego de la reforma legal que introdujo la ley N°21.210⁹, se incorporaron los soportes intangibles, quedando incluidos en esta ley impositiva, y así lo ha interpretado también el Servicio de Impuestos Internos, como veremos más adelante.

Existen diversos tipos de programas computacionales. Los más cotidianos son los de aplicación, que son aquellos creados para utilizarse efectivamente en un computador, como por ejemplo, los softwares de gestión de causas que se han vuelto muy útiles para los abogados para llevar de una forma eficiente y ordenada sus casos judiciales. Además, existen los programas computacionales de operación, es decir, aquellos que dirigen el funcionamiento interno de los computadores, permitiendo así el uso de los softwares de aplicación.

3. Protección legal del software en nuestro ordenamiento jurídico

Ahora analizaremos el marco jurídico que tienen los programas computacionales en nuestro país. Específicamente el tratamiento legal que poseen, su protección como creación intelectual, regulada por convenciones internacionales y especialmente a nivel interno por la Ley de Propiedad Intelectual. Esto constituye un antecedente necesario para analizar posteriormente los aspectos comerciales y tributarios aplicables a las actividades que involucren la cesión de su uso, goce o explotación comercial.

⁹ La Ley N°21.210 sobre modernización tributaria, fue publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero del año 2020.

Como hemos señalado, las industrias de la tecnología y el mundo de los programas computacionales están vinculados fuertemente al comercio internacional, y es necesario visualizar a grandes rasgos los convenios internacionales que protegen el software. Al respecto, nuestro país es miembro de la Organización Mundial de Propiedad Intelectual (OMPI), cuyo Tratado fundante es el Convenio de Berna¹⁰, y que por tanto recibe aplicación en nuestro ordenamiento. El artículo 5° del Convenio de Berna dispone que “los autores gozarán, en lo que concierne a las obras protegidas en virtud del presente Convenio, en los países de la Unión que no sean el país de origen de la obra, de los derechos que las leyes respectivas conceden en la actualidad o concedan en lo sucesivo a los nacionales, así como de los derechos especialmente establecidos por el presente Convenio”. En otras palabras, el autor de una obra tendrá, en países distintos al de origen de la obra y que sean parte del Convenio, los mismos derechos que tienen los autores nacionales de dichos países con arreglo a sus respectivas normas internas. Esto significa que los autores extranjeros tienen en Chile igual protección de sus derechos de autor que los chilenos. Esta característica es muy relevante para las operaciones internacionales que tienen por objeto la comercialización de programas computacionales, permite proteger a extranjeros en sus derechos de autor, incentivando así el tráfico jurídico internacional y el ingreso a nuestro país de softwares que nos permiten mayores avances en tecnología e innovación con aplicación en las más diversas áreas de nuestras vidas.

Como resultado de los esfuerzos de coordinación en la comunidad internacional y la relevancia que posee la promoción y el progreso intelectual, se han materializado Tratados para proteger las creaciones del intelecto. Además de la Convención de Berna y el Tratado que crea la OMPI, podemos señalar el Tratado de la OMPI de 1996 sobre Derecho de Autor y el Acuerdo de la Organización Mundial del Comercio (OMC) sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio, todos vigentes en el ordenamiento nacional y suscritos por la mayoría de los estados.

¹⁰ Este Convenio fue suscrito y ratificado por Chile el año 1973 a través del Decreto Supremo N°121 del Ministerio de Relaciones Exteriores, y publicado en el Diario Oficial el 20 de marzo del mismo año. El Convenio fue revisado en 1971 en París y fue ratificado por nuestro país mediante el Decreto Ley N°908 del año 1975, y publicado en el Diario Oficial el 5 de junio del mismo año.

En nuestra normativa interna, la Constitución establece en el artículo 19 N°25 que se asegura “el derecho del autor sobre sus creaciones intelectuales y artísticas de cualquier especie, por el tiempo que señale la ley y que no será inferior al de la vida del titular”. Luego, agrega que son aplicables a la propiedad intelectual los preceptos relativos al derecho de dominio en general que contiene el texto constitucional. Este es el reconocimiento que se realiza a nivel constitucional y que también otorga al autor un resguardo en sus derechos, por ejemplo, a través de la acción de protección.

El proyecto de Nueva Constitución de 2022 se refería a esta materia en su Capítulo II denominado "Derechos Fundamentales y Garantías", que establecía en el artículo 95 que “1. La Constitución asegura a toda persona la protección de los derechos de autor sobre sus obras intelectuales, científicas y artísticas. Estos comprenden los derechos morales y patrimoniales sobre ellas, en conformidad y por el tiempo que señale la ley, el que no será inferior a la vida del autor”.

Hemos entregado a modo de preámbulo, algunas de las principales disposiciones y reconocimientos que posee la propiedad intelectual a nivel internacional y constitucional. En resumen estos preceptos reconocen que el software es, jurídicamente, una obra del intelecto, cuyos derechos se encuentran, en consecuencia, amparados por el derecho de autor.

Al analizar nuestras leyes, tenemos que dirigirnos en primer lugar al Código Civil, donde el software se entiende incluido dentro del artículo 584, que dispone que “las producciones del talento o del ingenio son una propiedad de sus autores”. Luego se agrega que estas producciones se regirán por las leyes especiales, papel que en nuestro derecho actual lo cumple la Ley N°17.336 sobre Propiedad Intelectual.

Para efectos de esta investigación, nos centraremos en el tratamiento legal que entrega a los programas computacionales la Ley N°17.336, que constituye la principal ley en esta materia en nuestro ordenamiento jurídico.

4. La Ley de Propiedad Intelectual

En el acápite anterior, entre los conceptos que entregamos acerca de la voz “software”, citamos la definición que entrega la Ley N°17.336 sobre Propiedad Intelectual en su artículo 5. Esto debido a que nuestra legislación trata al software como una creación del intelecto, y como tal se le aplican las normas de protección a la propiedad intelectual y los derechos de autor. Este es el tratamiento legal que tiene el software en nuestro ordenamiento jurídico.

La ley N°17.336 protege los derechos de autor, que son definidos en su primer artículo como “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, cualquiera que sea su forma de expresión, y los derechos conexos que ella determina”. Es decir, en primer término, podemos señalar que para nuestra ley de la propiedad intelectual los softwares son “obras literarias, artísticas o científicas”. En consecuencia, esta norma jurídica protege el derecho de autor sobre los programas computacionales.

Así, el artículo 3 en su numeral 16 de la Ley señala que quedan especialmente protegidos “los programas computacionales, cualquiera sea el modo o forma de expresión, como programa fuente o programa objeto, e incluso la documentación preparatoria, su descripción técnica y manuales de uso”.

Por lo anterior, nuestro ordenamiento protege el derecho de autor sobre los programas computacionales, cualquiera que sea el modo o forma de expresión. También, otro aspecto relevante de la ley N°17.336 es que establece, en su artículo 17, que este derecho patrimonial otorga al titular las siguientes facultades: utilizar directa y personalmente la obra, transferir total o parcialmente sus derechos sobre ella y autorizar su reproducción por terceros. Por último, en el artículo 18 señala que sólo el titular del derecho de autor o quienes estuvieren expresamente autorizados por él, tienen el derecho de utilizar la obra en las formas que la ley señala, como publicarla, ejecutarla o distribuirla al público.

De acuerdo con lo señalado precedentemente, la distribución de programas computacionales, o su uso, goce o explotación por una persona distinta al titular de los derechos sobre dichos softwares requiere obligatoriamente de un permiso por parte de este último, y generalmente tendrá que pagar una remuneración por el uso del software. Ante esto, el titular puede cederle su derecho sobre la obra, o autorizarlo a usarla a través de una licencia, consentimiento que se denomina autorización de uso o licencia, y puede ser concedido para fines especiales y delimitados, o bien para el uso general, lo que atenderá a los intereses que tengan las partes contratantes¹¹.

Este tipo de contratos pueden tener estipulaciones y autorizaciones muy diferentes, además de caracterizarse por ser contratos innominados y que están en constante modificación de acuerdo a las exigencias del mercado y las necesidades de los clientes. Adicionalmente, tenemos que agregar que una licencia otorgada de manera exclusiva a una persona, por una duración de tiempo indefinido, en todo el territorio, y que contenga todos los tipos y medios de uso, jurídicamente deja de tratarse de una autorización o mera licencia y se convierte en un contrato distinto, en una cesión del derecho.

Por lo anterior, es relevante que las partes contratantes deban fijarse en cada uno de los términos y cláusulas que pactan en este tipo de actos, dependiendo si la finalidad es otorgar una autorización o efectuar una cesión de derechos.

La cesión es un contrato diferente a la licencia o autorización, porque en ésta se trata de una transferencia desde el titular del derecho sobre el software hacia el cesionario, el que podrá, en consecuencia, disponer del derecho total o parcialmente. Esta modalidad de contratos es muy común en el ámbito de la propiedad intelectual y especialmente, en lo que nos enfocaremos en esta investigación, es decir, en los actos que versen sobre derechos de software. En definitiva, el interés económico para el cesionario estará en la explotación comercial del software, donde podemos distinguir, luego de analizar la multiplicidad de contratos que se pueden generar,

¹¹ PLATAFORMA DE ECONOMÍA CREATIVA. 2022. <<https://ec.cultura.gob.cl/fichas-recursos/que-son-las-autorizaciones-de-uso-licencia-y-las-cesiones/>> [consulta: 20.feb.2022]

algunas modalidades de cesión que se han desarrollado desde la doctrina y el modelo de la OCDE.

El primer modo que se suele utilizar es la “*cesión parcial de los derechos ligados al disfrute del software, es decir, sin que se transfieran todos los derechos protegidos del mismo. En tal caso, si el cedente es el autor del software (o ha adquirido del autor los derechos de distribución y reproducción) y ha hecho disponibles a terceros tal programa, autorizando a estos últimos a su respectivo usufructo mediante el desarrollo y la distribución, la contraprestación percibida podrá ser considerada como canon o regalía*”¹². En otras palabras, podemos estar ante el caso de autorizaciones para usufructuar del software a través de su desarrollo y distribución, que no corresponden a una cesión total de los derechos sino que a una cesión parcial. Es relevante destacar también que el beneficio recibido por el cedente se considerará una “regalía”. Como veremos más adelante, a partir de este concepto se tratará tributariamente esta actividad, específicamente como actividad gravada con impuesto a la renta, y que tendrá implicancia también en las disposiciones que le serán aplicables en distintas normas y Convenios entre estados. Al respecto, podemos mencionar que constituirán regalía todos aquellos pagos que se realicen para adquirir parcialmente derechos de autor, siempre que se efectúen a cambio del derecho de utilización del programa, toda vez que, no existiendo esta licencia, constituyan una violación a la normativa del derecho de autor¹³. Son ejemplos de este tipo de contratos las autorizaciones de reproducción y distribución, o de modificación y difusión del programa computacional. Como se ha señalado, en estos casos el pago que se realiza como contraprestación es por el uso del derecho de autor del programa¹⁴.

Otro tipo de operación que implica la transferencia de programas computacionales es aquella en que una empresa de software o un programador acepta suministrar información sobre las ideas y principios que tengan relación con el programa, como la lógica y los algoritmos que utiliza, o los lenguajes o técnicas de programación. En dicho caso, los pagos pueden

¹² BARRERA, P. 2008. Aspectos tributarios del e-commerce en servicios no financieros. En: CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS. Tributación en un Mundo Globalizado. Santiago de Chile, Centro de Estudios Tributarios. 124.

¹³ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. 2011. Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. Versión abreviada. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales: 235.

¹⁴ *Ibidem*.

calificarse de regalías en la medida que constituyen la contrapartida del uso o de la cesión de uso de fórmulas secretas o de información referente a una experiencia industrial, comercial o científica que no pueden dar lugar a derechos de autor diferenciados¹⁵.

Finalmente, el tratamiento que realiza nuestro ordenamiento en la letra h) del artículo 8° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, grava “el arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal” de las obras protegidas. De acuerdo con lo dispuesto por el Servicio de Impuestos Internos en la Circular N°26 del 21 de abril de 2021, el legislador ha gravado este hecho *“sin distinguir entre licencias y cesiones, que por tanto tienen el mismo tratamiento para efectos de dicha letra”*¹⁶. De esta forma el Servicio ha interpretado que en esta hipótesis se incluyen tanto la cesión como las licencias en un mismo tratamiento jurídico y tributario. Luego, el Servicio ha señalado que las licencias consisten, por lo general, en *“la autorización que el titular de los derechos patrimoniales otorga a terceros para que usen una obra protegida. De este modo, cuando se otorga una autorización o licencia de uso, el autor o el titular no se desprende de sus derechos y sigue conservando sus prerrogativas económicas o patrimoniales, de manera que al tercero sólo se le confiere la posibilidad de utilizar su obra en cierto lugar, tiempo y modalidad determinada”*¹⁷. Por lo anterior, utilizaremos este criterio y las definiciones del Servicio de Impuestos Internos en nuestra investigación, comprendiendo autorizaciones o licencias de uso y también cesiones de otros derechos sobre un software, toda vez que es la interpretación que entrega el Servicio a través de sus resoluciones y se transforma en un elemento esencial del tratamiento tributario existente en nuestro ordenamiento para su comprensión y aplicación práctica.

¹⁵ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. 2011. Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. Versión abreviada. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales: 237.

¹⁶ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 21 de abril de 2021. Circular N°26: 3.

¹⁷ Ibidem.

Capítulo II: Tratamiento tributario de la cesión de derechos de software

Hemos entregado algunas nociones relevantes desde el punto de vista técnico y legal para comprender el software desde su conceptualización hasta su tratamiento jurídico como una obra amparada en el derecho de autor. Ahora realizaremos un análisis al tratamiento tributario que reciben las cesiones y licenciamientos realizados por personas naturales o jurídicas titulares del derecho de autor del software, y que nuestra legislación grava con impuesto a las ventas y servicios (IVA), impuesto a la renta, y en el caso de este último impuesto por la modalidad del impuesto adicional en los casos que el contribuyente tenga domicilio o residencia en el extranjero.

1. El impuesto a la renta

En nuestro sistema tributario encontramos un impuesto sobre las rentas, a través del Decreto Ley N°824 que establece la ley de Impuesto a la Renta (LIR) en su primer artículo. De acuerdo con esta ley, en su artículo segundo N°1, las rentas se definen como “los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”. De esta definición podemos afirmar que el concepto de renta es bastante amplio para esta ley, gravando aquellos ingresos que provengan de una fuente productiva, la que puede ser una cosa o una actividad como señala la norma. Por lo anterior, se incluyen en este concepto las cesiones, licenciamientos y ventas de programas computacionales que generen ingresos para el contribuyente.

Jurídicamente podemos clasificar los impuestos en cedulares y universales. Son impuestos cedulares el Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto de Segunda Categoría, y son impuestos universales el Impuesto Global Complementario y el Impuesto Adicional. El sistema se ha concebido para que una renta se grave a nivel de impuesto cedular, preferentemente en Primera Categoría, y también por un impuesto universal. Aunque hay

situaciones en que ciertas rentas serán gravadas por ambos impuestos, en otros casos sólo se van a gravar por uno de estos tributos, como veremos más adelante.

El artículo 20 de la LIR establece un Impuesto de Primera Categoría, relativo preferentemente a las rentas empresariales o del capital. Más adelante, el artículo 42 establece un Impuesto de Segunda Categoría que grava las rentas del trabajo.

En materia de Impuestos Universales tenemos un Impuesto Global Complementario y un Impuesto Adicional. Nuestra legislación discriminará, para determinar el impuesto aplicable, entre los contribuyentes con domicilio y residencia en Chile (a quienes gravará con Impuesto Global Complementario), y aquellos que no tengan domicilio ni residencia en el país (estableciéndose en este caso un Impuesto Adicional).

La Ley de Impuesto a la Renta, al tratar el impuesto de Primera Categoría en su artículo 20, enumera una serie de actividades o hechos gravados que estarán afectos a este impuesto. Las regalías no se encuentran expresamente enunciadas en ninguno de sus seis numerales. No obstante, el quinto numeral señala que estarán gravadas con este impuesto “todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas”. Desde esta norma residual el legislador grava también con impuesto de Primera Categoría las rentas que produce el desarrollo de un programa computacional.

En la primera parte, las rentas obtenidas por las empresas estarán gravadas con un Impuesto de Primera Categoría, el que se calcula, declara y paga de forma anual sobre las rentas imponibles percibidas o devengadas durante ese período. Luego, en una segunda etapa, en el momento que las rentas son retiradas o distribuidas a los contribuyentes finales, se establece el pago de un impuesto final. Según se señaló, tenemos que distinguir dos impuestos finales. El Impuesto Global Complementario, es un tributo progresivo, cuya tasa máxima actual es del 40%, que grava a las personas naturales con domicilio o residencia en Chile. Por otra parte, un Impuesto Adicional, concebido para gravar a las personas tratándose de personas naturales o jurídicas sin residencia en nuestro país que obtengan rentas de fuente chilena, con una tasa fija

que por regla general es de 35%, y que en el caso del uso, goce y explotación de software tiene una tasa de 15%. Tratándose de los denominados softwares estándar, es decir, aquellos programas en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir únicamente su uso y que no son hechos a la medida, estarán exentos de este impuesto.

2. Factores de conexión

El fundamento para aplicar un impuesto a la renta se encuentra en diferentes factores, debido a la potestad tributaria que poseen los estados, y que les permiten a éstos establecer un tributo sobre una actividad determinada. Podemos señalar los siguientes:

1. Territorialidad o fuente: A través de este principio, tenemos como primera regla que la ley se entiende aplicable dentro de los límites del territorio de un Estado. Un factor que se ha consagrado y aceptado de forma unánime, y a través del cual la ley extiende su eficacia a las personas, cosas y hechos que se encuentran u ocurren en nuestro territorio. En materia tributaria, su relevancia yace en que las leyes impositivas de un Estado sólo tendrán aplicación respecto de los bienes y las actividades que se encuentren y realicen dentro de su territorio¹⁸. La Ley de Impuesto a la Renta determina en forma expresa en su artículo 10 que “se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente”. Y agrega que “son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas del uso, goce o explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual”. Dentro de esta disposición encontramos el fundamento para gravar con impuesto a la renta las regalías y derechos derivados del uso, goce o explotación comercial de un software, en virtud de generarse estas rentas dentro de los límites de nuestro territorio.

¹⁸ FIGUEROA, P. 2010. Manual de Derecho Tributario. El Impuesto a la Renta. Parte general. Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile. 107.

2. El domicilio o residencia del contribuyente: Este principio constituye para nuestra Ley del Impuesto a la Renta un segundo factor de conexión. De acuerdo con esta regla, si el titular de una renta tiene su domicilio o residencia en nuestro país, pagará un impuesto por el conjunto de rentas percibidas o retiradas por él durante el año calendario respectivo. El aspecto relevante es que, ya sea que la fuente de la renta sea chilena o extranjera, estará gravada por este impuesto. Si por el contrario, el titular de la cesión no tiene residencia ni domicilio en Chile, sólo se aplicará impuesto sobre el conjunto de sus rentas de fuente chilena. En este caso, veremos que estará afecto al denominado impuesto Adicional, que analizaremos más adelante.

La siguiente pregunta, entonces, es comprender qué se entiende por domicilio. Para ello, tenemos la disposición del artículo 59 del Código Civil que lo define como “la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella.” Luego, este precepto señala que el domicilio se divide en político y civil, atendiendo al territorio en general dentro del estado, y a la parte determinada de éste, respectivamente.

De la definición del código se distingue un aspecto objetivo del domicilio; la residencia, y un elemento subjetivo que es el ánimo de permanecer en un determinado domicilio. Por lo anterior, la norma es más precisa en el artículo 65 del mismo texto legal al señalar que “el domicilio civil no se muda por el hecho de residir el individuo largo tiempo en otra parte, voluntaria o forzadamente, conservando su familia y el asiento principal de sus negocios en el domicilio anterior”. Esta disposición es reiterada, en materia tributaria, en la Ley de Impuesto a la Renta, la cual señala en su artículo 4 que “la ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile si la persona conserva, en forma directa o indirecta, el asiento principal de sus negocios en Chile.”

Luego de definir y analizar el concepto de “domicilio”, tenemos que referirnos a la residencia. Este factor de conexión también servirá de fundamento para que los contribuyentes con residencia en un estado determinado tengan la obligación de pagar un impuesto en virtud de este vínculo. En nuestro ordenamiento, el artículo 8 N°8 del Código Tributario, define “residente” como “toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por

un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un lapso cualquiera de doce meses.” Es decir, utilizaremos este principio tratándose de una actividad realizada por cualquier persona que permanezca en nuestro territorio durante el período total de seis meses dentro de un año, el que puede ser continuo o interrumpido por ausencias esporádicas.

Tratándose de personas jurídicas el criterio de conexión será el lugar de constitución. Este criterio será de utilidad para determinar si se trata de una persona jurídica domiciliada o residente en Chile o no, y es el tratamiento que efectúa nuestra Ley de Impuesto a la Renta en relación a los derechos sociales, al señalar en el artículo 11 que “se entenderá que están situadas en Chile las acciones de una sociedad anónima constituida en el país. Igual regla se aplicará en relación a los derechos en sociedad de personas”. En virtud de este factor de conexión se entenderá que una empresa será de un país u otro según el lugar de constitución, sin importar la nacionalidad de los socios. Este criterio es reafirmado por lo dispuesto en la regla residual del artículo 60 de la Ley de Impuesto a la Renta que grava con impuesto Adicional a las personas naturales sin domicilio ni residencia en el país y a las sociedades o personas jurídicas constituidas en el exterior.

3. Nacionalidad del contribuyente: Es el último elemento determinante para que nuestra legislación aplique un impuesto a la renta. A nivel legal, encontramos una norma en la Ley de Impuesto a la Renta, que señala en su artículo 3 que “el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas.” Este precepto agrega que el plazo puede ser prorrogado por el director regional en casos calificados, y que venciendo el plazo o la prórroga de éste, el contribuyente “pagará impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él.”

La norma transcrita constituye un beneficio tributario para el contribuyente extranjero frente al nacional. Así lo ha señalado nuestra doctrina concluyendo que *“el chileno domiciliado o residente en el país debe pagar impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, esto es, ya se trate de rentas de fuente chilena o extranjera; en cambio, el extranjero, durante los tres*

primeros años de su domicilio o residencia en Chile, sólo paga impuesto sobre sus rentas de fuente chilena”¹⁹.

En definitiva, se deben tener a la vista estos principios para analizar los aspectos tributarios de una cesión del uso o goce temporal de un programa computacional, ya que incidirá en el tratamiento tributario aplicable en cada caso particular, toda vez que a través de estos factores nuestro estado fundamenta la obligación de gravar esta actividad con un impuesto a la renta, el que quedará establecido en atención al domicilio o residencia del contribuyente, su nacionalidad y la fuente de la renta, sea nacional o extranjera.

3. Impuesto Adicional

Nuestra legislación establece también, a través del Decreto Ley N°824 un impuesto a la renta para las personas naturales que no tienen residencia ni domicilio en Chile y las empresas constituidas en el exterior que obtengan rentas de fuente nacional. En materia de software, en que las operaciones a nivel internacional son necesarias y parte fundamental de la industria, este impuesto adquiere relevancia, y se hace necesario determinar la afectación a este impuesto en este tipo de comercio. Para ello tenemos que remitirnos al contenido de la LIR, que describimos a continuación.

En primer lugar, tenemos que determinar cuándo una renta será de fuente chilena, puesto que sólo en este caso estará afecta a este impuesto. Para ello existe una regla en el artículo 10 de la LIR que señala que “se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente”. En cuanto al tema en estudio, el segundo inciso de este artículo es claro al indicar que “son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas del uso, goce o explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual”. Por lo anterior, podemos concluir que quedan

¹⁹ Ibidem. 108.

comprendidas en esta hipótesis las cesiones de programas computacionales y prestaciones derivadas del uso, goce o explotación de este tipo de propiedad en nuestro país.

Luego, tenemos como regla general, a partir de lo señalado, que las rentas que percibe un extranjero desde nuestro país estarán gravadas por el impuesto adicional. Tratándose de programas computacionales, de acuerdo al precepto del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, la cesión de estos derechos para su uso, goce o explotación, se encuentra afecta a esta contribución. En el caso que el software sea adquirido para uso propio, y no para su explotación comercial, se encontrará exento de dicho pago.

A. El artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta

El artículo 59, en su inciso primero, establece un Impuesto Adicional con tasa de 15% a las cantidades que se paguen desde Chile a personas que no están domiciliadas ni residen en el país, por el “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” siguiendo las definiciones y especificaciones señaladas en la Ley de Propiedad Intelectual. La norma hace un tratamiento distinto en el caso de las cantidades que se paguen “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”, estableciendo para este tipo de uso de software la exención del impuesto referido.

Es relevante señalar que estos ingresos se van a gravar exclusivamente con impuesto adicional, de acuerdo a la norma expresa que establece el legislador en el inciso final del artículo 59, que señala que “el impuesto de este artículo tendrá el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades a las cuales se aplique”.

En relación con el soporte en el que está almacenado el programa computacional, el artículo establecía, antes de la reforma introducida por la ley N°21.210, que el software tenía que estar contenido 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”. Esta definición, de la misma forma que la Ley sobre Propiedad Intelectual, no incluía los soportes de tipo inmaterial, lo que significaba una importante limitación conceptual, toda vez que en un mundo que está en constante innovación y cambio, se hacía necesaria la inclusión de soportes inmateriales. Y esta extensión conceptual es la que ha seguido el Servicio de Impuestos Internos, usando sus facultades para interpretar que también califican en el impuesto del inciso primero aquellos programas computacionales que no estén contenidos en un soporte material. *“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”*²⁰. En este caso el Servicio de Impuestos Internos consideró como un soporte válido para efectos de gravar el uso de este software los servidores de la empresa proveedora del programa.

De lo anterior se sigue que, para el Servicio, el concepto “soporte” (en el que se encuentra el software sujeto al impuesto establecido en el inciso primero del artículo 59) es amplio, comprendiendo no sólo el soporte material, sino también otras formas de soporte, como un servidor desde el que se ejecuta el programa a través de una página web, y que se encuentra localizado en otro país.

Sin embargo, con el objetivo de modernizar la legislación en materia de servicios digitales y su afectación a impuestos, la ley N°21.210, en concordancia con la interpretación del Servicio, agregó los soportes intangibles en la definición del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, quedando finalmente conceptualizado de la siguiente forma: “el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de

²⁰ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 3 de mayo de 2016. Oficio N°1.214.

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 Intelectual”. Es decir, la interpretación amplia que ha tenido el Servicio sobre el concepto de software ha sido integrada por el legislador en la reforma legal que modifica la definición presente en la Ley de Impuesto a la Renta. Tenemos que señalar, sin embargo, que esta modificación legal no alcanzó a la definición que se encuentra en la Ley de Propiedad Intelectual, donde no se incluye el soporte intangible en el concepto en estudio.

No obstante, la tasa del impuesto de 15% se reemplaza por una tasa de 30% cuando el acreedor o beneficiario de las regalías o remuneraciones se encuentre constituido, domiciliado o residente en alguno de los países que se consideren como un régimen fiscal preferencial conforme a las reglas establecidas en el artículo 41 H de la Ley de Impuesto a la Renta. Esta excepción a la regla general es una medida contra la elusión que tiene como finalidad evitar que estas operaciones sean usadas como una forma encubierta de remesa de utilidades, a tasas de impuesto inferiores a las que se aplican para la distribución de dividendos al exterior, disminuyendo así el pago de los impuestos determinados por la ley.

B. Exención del artículo 59: uso de programas computacionales estándar

El inciso primero del artículo 59 establece una exención tributaria para el uso de programas computacionales estándar, entendiéndose estos, en palabras de esta disposición legal, como “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”.

La exención tributaria de esta norma se refiere al mero uso del programa computacional por parte del adquirente. La calificación de un software como “estándar” ha sido delimitada por el Servicio a través de Circulares y Oficios. Así, en la Circular N°14 de 2014 se establecen dos requisitos para que un programa quede exento del Impuesto Adicional debido a tratarse de un software estándar. En primer término, exige un requisito de carácter general, en relación con el

concepto de programas computacionales que establece la Ley de Impuesto a la Renta, de acuerdo con las definiciones y especificaciones técnicas de la Ley N°17.336 sobre Propiedad Intelectual que hemos analizado anteriormente. Es decir, tiene que tratarse de un software en los términos que lo señala el artículo 5 letra t) de la Ley N°17.336 y poseer las especificaciones que señala esta norma.

Luego, se agrega un requisito relacionado con el carácter de estándar de los programas computacionales y el alcance de la transferencia o cesión de derechos de la que son objeto²¹. Tratándose de esta circunstancia, para que se verifique la exención es necesario que la transferencia o cesión de derechos sólo tenga por objeto el uso del software. Como ha señalado el Servicio de Impuestos Internos, en ningún caso el objeto puede ser la explotación comercial del software, así como tampoco su reproducción o modificación con cualquier fin distinto al de habilitarlo para su uso.

En definitiva, quedan excluidos de esta exención aquellos programas computacionales hechos a medida para el beneficiario, o aquellas licencias de software que incluyen su explotación comercial, reproducción, o modificación con cualquier otro fin distinto del mero uso.

4. El impuesto a las ventas y servicios

La legislación tributaria nacional establece un impuesto sobre las ventas y servicios, consagrado en el Decreto Ley N°825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que grava “las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles ubicados en territorio nacional” y “los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o se perciba en Chile o en el extranjero”, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 4 y 5 respectivamente. También se aplica este impuesto sobre una serie de operaciones consideradas como ventas y servicios que están enumeradas en el artículo 8 de dicha ley, conocidos como hechos gravados especiales, y que la propia ley asimila a ventas o servicios, según sea el caso.

²¹ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 7 de marzo de 2014. Circular N°14.

El IVA consiste en un recargo del 19% sobre el monto del precio final del bien o servicio, determinado por el vendedor²². Este impuesto afecta al consumidor final, pero se genera en cada etapa de la comercialización del bien. Es decir, el consumidor final soporta el impuesto total con que se han ido gravando (en forma parcializadas) las distintas operaciones en cada una de sus etapas hasta llegar al producto o servicio final que éste adquiere.

De acuerdo al Servicio de Impuestos Internos, y conforme a lo dispuesto en los artículos 20 y siguientes del D.L. N°825 el total que se va a pagar se determina a partir de *“la diferencia entre el débito fiscal, que es la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período de un mes, y el crédito fiscal. El crédito fiscal equivale al impuesto recargado en las facturas por la adquisición de bienes o utilización de servicios y en el caso de importaciones el tributo pagado por la importación de especies.”*²³ Luego, si al imputarse el crédito fiscal al débito fiscal se genera un remanente, éste se acumulará al período tributario del año siguiente, de forma sucesiva hasta su extinción.

Tratándose de programas computacionales, de acuerdo con el artículo 2 N°2 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), se ha definido el hecho gravado "servicio" como *“la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”*. Este artículo comprende las rentas que se encuentran gravadas en primera categoría. Dentro de estos numerales no se encuentra la regalía o renta obtenida por la cesión de los derechos de un software, como tampoco está de manera expresa mencionada en alguno de los otros numerales del artículo 20; por lo que se ha entendido comprendida en la norma residual del N°5 del artículo 20, que grava genéricamente a todas las rentas que no se encuentren exentas o gravadas en otra categoría.

²² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2021. Diccionario básico tributario contable. [En línea] <https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_i.htm> [consulta: 28.nov.2021]

²³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2022. Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA). [En línea] <https://www.sii.cl/ayudas/aprenda_sobre/3072-1-3079.html> [consulta: 12.nov.2022]

Sin embargo, a contar del 1 de enero de 2023, por disposición expresa de la Ley N°21.420²⁴ se elimina del artículo 2 N°2 la expresión “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”. Es decir, con esta modificación se amplía el hecho gravado “servicio”, configurándose la hipótesis del hecho gravado en virtud de este artículo en todos los casos que el servicio se trate de “la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración”.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos tener presente, según anticipamos, que existe una norma especial en el artículo 8° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, la cual señala que para los efectos de esta Ley, también se consideran ventas o servicios, una serie de operaciones que enumera en sus diversas letras. En su letra h) se encuentra “el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares”.

En consecuencia, si el servicio prestado por la empresa corresponde al desarrollo de un software protegido por la Ley N°17.336 sobre propiedad intelectual, su cesión del uso o licencia de uso se encuentra gravada con IVA conforme la letra h) del artículo 8° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios. Este ha sido el criterio seguido por el Servicio de Impuestos Internos, que ha señalado que *“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. N°825”*²⁵. De acuerdo al criterio del Servicio, también es susceptible de cesión el “derecho de distribución” sobre el software, que permite al cesionario comercializar sus copias²⁶. Así tenemos que por aplicación del artículo 8 letra h) se entiende dentro de la voz “arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal”, de una forma amplia, operaciones

²⁴ La Ley N°21.420 sobre exenciones tributarias, fue publicada en el Diario Oficial el 4 de febrero del año 2022.

²⁵ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2 de noviembre de 2006. Oficio N°4.467.

²⁶ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 21 de abril de 2020. Oficio N°810.

jurídicas en las que se transfiere el derecho de uso o goce temporal de un software, incluyendo también la cesión de una licencia o autorización.

En definitiva, la cesión de licencias u otros derechos de un software, como hemos señalado, se encuentra afecta a IVA, al ser considerada por el Servicio de Impuestos Internos como una operación que califica en la letra h) del artículo 8.

De acuerdo con la norma señalada, se han determinado tres elementos o requisitos que deben concurrir para que se configure el hecho gravado: i) la existencia de una cesión de uso o goce de derechos u otras prestaciones similares, ii) un carácter temporal de la misma y iii) cuyo objeto recaiga sobre marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales²⁷.

La cesión del uso o goce del software como hecho imponible posee tres elementos relevantes para determinar si la operación estará sujeta a la aplicación del impuesto al valor agregado, y que han sido establecidos en la ley. Se ha desarrollado tanto a nivel doctrinario como jurisprudencial sus alcances y características que permiten configurar la obligación tributaria en materia de comercialización de derechos de software.

En primer término, existe un elemento material, relativo al hecho que se gravará con el impuesto; luego, un elemento temporal del hecho gravado, y finalmente un elemento de territorialidad. La definición de estos elementos es fundamental para determinar los requisitos copulativos de la cesión de software como hecho gravado con un impuesto al valor agregado.

A. Elementos del hecho gravado por IVA en la cesión de software

1. Elemento material: Un primer elemento relevante para determinar el hecho gravado por IVA es la descripción del acto o convención, en cuanto elemento objetivo que genera la obligación tributaria. En este sentido, la norma señala que se gravará el “arrendamiento,

²⁷ CASTILLO, A. 2015. Análisis crítico sobre la afectación de operaciones sobre propiedad industrial e intelectual frente al impuesto a las ventas y servicios. Anuario de Derecho Tributario (7): 44.

subarrendamiento, o cualquier forma de cesión de uso o goce de derechos u otras prestaciones similares”. Sobre este punto, y como hemos señalado en los párrafos anteriores, ha sido discutido a nivel doctrinario y jurisprudencial el alcance de la palabra “cesión”. Específicamente, se ha señalado, desde una concepción traída desde el Derecho Civil, que se trata de un *“mecanismo a través del cual se efectúa la tradición de los derechos personales”*²⁸. Por otra parte, se ha indicado que, atendiendo al contexto en que se utiliza la voz “cesión” en el Decreto Ley N°825, tiene un sentido más amplio y laxo, refiriéndose a la entrega o cesión de la tenencia de una cosa²⁹.

Por lo anterior, para estar gravada por este impuesto la cesión debe consistir en un arrendamiento, subarrendamiento o cualquier forma de cesión de las facultades de uso o goce temporal de los derechos. El objetivo del legislador en este concepto ha sido no limitar el tipo de acto jurídico que se gravará, dejando en esta hipótesis todas las operaciones que produzcan el mismo efecto. Esto guarda relación con los contratos propios de este tipo de comercio; de carácter innominados, que son producto de una mutación continua, de acuerdo con lo que el mercado va exigiendo con el avance de estas tecnologías y las necesidades de sus clientes y consumidores.

En relación con la cesión de uso de programas de computación, éstas han sido incluidas dentro de la voz “prestaciones similares”. Así lo ha establecido el Servicio de Impuestos Internos, al señalar que *“la cesión de licencias de uso de software se encuentra gravada con IVA, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 letra h), de la misma ley, por ser una de las ‘prestaciones similares’ a que se refiere esa disposición legal”*³⁰.

2. Elemento temporal del hecho gravado: La temporalidad de la cesión es un elemento necesario para determinar si la operación está afecta a impuesto según lo dispuesto en el artículo 8 letra h) del Decreto Ley N°825, según se desprende del tenor literal de esta disposición. No obstante, la temporalidad es un elemento problemático, ya que se ha discutido

²⁸ Ibidem.

²⁹ Ibid.: 45.

³⁰ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 26 de diciembre de 2013. Oficio N°351.

sobre la duración de los derechos de software, acerca de si la venta de estos es a perpetuidad o si tiene una duración finita, tratándose en este último caso de una cesión temporal, que califica en la letra h) del artículo 8 de la ley del IVA.

En relación con la temporalidad, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado en un Oficio del año 2003 que *“la ley grava con IVA toda cesión del uso, con absoluta prescindencia del elemento temporal, es decir, resulta indiferente si ésta se encuentra limitada en el tiempo o es indefinida, siempre que recaiga sobre marcas, patentes de invención, procedimientos o formulas industriales u otras prestaciones similares”*³¹. Esta interpretación extensiva es reiterada en los Oficios N°226 de 2006 y N°3.470 del año 2009, reproduciendo textualmente el párrafo de la resolución citada.

Por otro lado, el SII ha agregado, en relación a la cesión de uso de software, que ésta *“siempre es temporal ya que conforme al artículo 10°, de la Ley N°17.336, en general la protección otorgada por la ley a la propiedad intelectual dura por toda la vida del autor y se extiende hasta por 50 años más, contados desde la fecha de su fallecimiento, y tratándose de los programas computacionales en el caso que señala el artículo 8° de la misma ley, la protección es de 50 años a contar desde la primera publicación de la obra”*³². De este modo, 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 este derecho temporal también lo es dicho permiso de utilización por terceros. El mismo fundamento puede esgrimirse para confirmar lo concluido en relación con el usufructo o cesión del goce de los programas computacionales.

En la actualidad el plazo de protección legal establecido en el artículo 10 de la ley N°17.336 es, por regla general, por toda la vida del autor, hasta por 70 años más, contados desde la fecha del fallecimiento. Esta norma tiene una excepción, en los casos que el titular del derecho de autor es un empleador persona jurídica, el plazo será de 70 años, contados desde la primera publicación, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso tercero del mismo artículo.

³¹ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 26 de agosto de 2003. Oficio N°4.183.

³² Ibidem.

Siguiendo este razonamiento, el Servicio ha establecido que, si los contratos involucran la cesión de licencia o sublicencia de programas computacionales, se encontrarían afectos al impuesto al valor agregado³³, al estar calificados dentro de la figura del artículo 8 letra h) de la ley del IVA por ser temporales.

3. Elemento territorial: El artículo 5 del Decreto Ley N°825 dispone que “el impuesto establecido en esta ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero”. En el inciso siguiente agrega 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 efecto, la cesión de derechos de software se encontrará gravada con impuesto al valor agregado en los casos que éste sea utilizado en el territorio nacional. Así lo ha establecido el Servicio de Impuestos Internos en un Oficio de 2016 al señalar, en un caso de cesión del uso de derechos de software por un cedente extranjero, que *“si la situación del pago al exterior, es por la cesión del uso del software, a través de su licenciamiento, tratándose del derecho de autor, estaríamos frente a un servicio que es prestado en el extranjero y si éste es utilizado en Chile, dicho servicio se encontraría gravado con IVA, según el artículo 5°, y la letra h) del artículo 8°, de la Ley”*³⁴.

De acuerdo con esta disposición, el elemento relevante será el territorio dentro del cual se utiliza el software, encontrándose, a *contrario sensu*, sin gravamen la utilización de una licencia de software prestada fuera de territorio chileno y utilizada también en el exterior.

La prestación de un servicio en el exterior, con un beneficiario nacional, plantea algunas cuestiones relevantes en materia de software. En efecto, es necesario determinar el domicilio del titular del derecho que se cede para establecer si el servicio se considera prestado en Chile o en el exterior. Sobre esto, el Servicio ha señalado que *“en el caso de programas computacionales cuya licencia de uso es otorgada en el extranjero, por encontrarse allí el*

³³ Ibid.

³⁴ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 23 de junio de 2016. Oficio N°1.833.

domicilio del titular de dichas licencias, se entiende que el servicio es prestado en el exterior”³⁵.

Luego, es necesario agregar a la fuente normativa del artículo 5 la disposición del artículo 8 letra h) del mismo cuerpo legal, que califica como servicio gravado por impuesto a las ventas y servicios 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”. De esta forma, en aplicación de los artículos 5 y 8 letra h), se pueden determinar aquellas operaciones afectas a impuesto. En esta línea ha resuelto el Servicio, al señalar en una consulta acerca de una operación relativa a la cesión de uso de software, que *“resulta claro que la operación se encuentra afectada a IVA en virtud del artículo 8º, 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”³⁶.*

En síntesis, podemos afirmar que el elemento de territorialidad que exige el hecho gravado se cumplirá en el caso que la licencia o cesión, de origen exterior, sea utilizada por el contribuyente en el territorio nacional, y también cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile. En ese caso se entenderá que el servicio es prestado en el país, de acuerdo a lo dispuesto en el segundo inciso del artículo 5 del Decreto Ley N°825. Estos tres elementos; material, temporal y territorial sirven para determinar el hecho gravado del artículo 8 letra h) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

Como hemos analizado en esta investigación, el comercio internacional de bienes y servicios ha instaurado grandes desafíos para los ordenamientos jurídicos y tributarios de los distintos países, entre ellos el nuestro, que tienen un esquema de tributación de impuesto a las ventas y servicios, sobre todo cuando son adquiridos por clientes finales nacionales, por parte de vendedores o prestadores con residencia en el exterior.

³⁵ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 3 de mayo de 2016. Oficio N°1.214.

³⁶ Ibidem.

La aparición y el auge de las economías digitales ha producido un aumento en la capacidad de efectuar transacciones y en la oferta de bienes y servicios alrededor del mundo, toda vez que no es un requisito contar con un establecimiento de forma física en el país del cliente. Por lo anterior, el año 2020 se aprueba la Ley N°21.210 de Modernización Digital, uno de sus principales objetivos fue el de entregar un tratamiento tributario moderno, a la luz de la economía digital en sus distintos ámbitos, como también comprender el tratamiento que enfrentan dichas actividades digitales junto al de las empresas tradicionales que permitiera su tributación, para situarlas en una base de igualdad³⁷.

Esta norma agregó un nuevo hecho gravado en la ley del IVA, incorporando la letra “n)” entre los hechos gravados especiales del artículo 8, concebida para aplicar el impuesto a ciertos servicios remunerados realizados por personas con domicilio o residencia en el extranjero que sean prestados o utilizados en Chile³⁸. Entre los servicios gravados con IVA por esta letra se encuentran la intermediación de servicios prestados en Chile, el suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital a través de descarga, streaming u otra tecnología, la puesta a disposición de software, almacenamiento, o la publicidad, con independencia del soporte que la entregue, materialice o ejecute. A modo de ejemplo, fue a través de esta ley que se gravaron servicios digitales como Netflix, Amazon y Spotify, entre otros. El servicio que se agrega en esta ley que nos interesa señalar es “la puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática”, es decir, se añade un nuevo hecho gravado especial relativo a los programas computacionales. Esta modificación legal constituye un avance en la labor del legislador de gravar hechos relacionados con el servicio de softwares que no estaban incluidos hasta la fecha, sumándose a la hipótesis del artículo 8 letra h).

Además, esta reforma modifica el artículo 5 del Decreto Ley N°825, estableciendo una presunción legal para el caso de los servicios de esta nueva letra n) que sean prestados en forma digital, según la cual “se presumirá que el servicio es utilizado en el territorio nacional si, al tiempo de contratar dichos servicios o realizar los pagos correspondientes a ellos,

³⁷ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 11 de junio de 2020. Circular N°42.

³⁸ Ibidem.

concurriesen al menos dos de las siguientes situaciones: i. Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que éste se encuentra en Chile; ii. Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile; iii. Que el domicilio indicado por el usuario para la facturación o la emisión de comprobantes de pago se encuentre ubicado en el territorio nacional; o iv. Que la tarjeta de módulo de identidad del suscriptor (SIM) del teléfono móvil mediante el cual se recibe el servicio tenga como código de país a Chile.” El legislador ha solucionado la problemática de la determinación del lugar donde es utilizado el servicio en los casos que se accede a éste vía internet. Se presumirá que se utiliza en el país si concurren al menos dos de los supuestos descritos. De esta forma, han quedado comprendidas situaciones que no se encontraban previstas, que son resultado del avance de la tecnología y las compras o contrataciones de servicios realizadas en línea, cada día más frecuentes. Los alcances de este nuevo hecho gravado especial en materia de software, así como la aplicación práctica que tendrá en el tráfico jurídico y tributario, son materia relevante para otra investigación.

B. Exención tributaria de servicios calificados como exportación

Uno de los principios del impuesto al valor agregado (IVA) es el de “destinación”, conforme al cual el impuesto deberá aplicarse en la medida que se consuma el bien o servicio en el país. En virtud de este principio, las exportaciones gozarán de una exención del impuesto, puesto que los bienes o servicios producidos en nuestro territorio serían gravados en el país de destino del bien o servicio exportado. Asimismo, en concordancia, en nuestro país las importaciones se encuentran gravadas con IVA. El principio de la destinación constituye la regla general en el comercio internacional y es el principio que recomienda seguir la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE u OECD por sus siglas en inglés), al establecer dentro de sus Directrices internacionales sobre IVA que *“a los efectos de los impuestos al consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben gravarse de acuerdo con las normas de la jurisdicción de consumo”*³⁹.

³⁹ OECD. 2021. Directrices Internacionales sobre IVA, Paris, OECD Publishing. [En línea] <<https://doi.org/10.1787/9a6341e2-es>> [consulta: 13.feb.2022]

Por lo tanto, sin perjuicio de lo señalado en relación al pago de impuesto al valor agregado en materia de cesión de software, en caso que el uso de la licencia se ceda al extranjero, nuestra Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios establece en su artículo 12 letra E N°16 que estarán exentos de impuesto: “Los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación”. Finalmente se agrega que la exención procederá respecto de aquellos servicios que sean prestados total o parcialmente en Chile para ser utilizados en el extranjero.

Siguiendo esta disposición, si el servicio que presta la empresa chilena ya se encuentra calificado por el Servicio Nacional de Aduanas como exportación, no requiere de una nueva calificación, por lo que podrá acogerse directamente a esta exención tributaria⁴⁰. Ahora bien, en el listado de servicios calificados como exportación, emitido por el Servicio Nacional de Aduanas⁴¹ se encuentra el servicio de “licenciamiento y/o arriendo de software”, el que incluye la cesión de uso o goce temporal de licencias de programas computacionales y el servicio de mantención, soporte, entrenamiento y update de las versiones de cada software⁴². Entonces, en el caso de un proveedor nacional que ceda el uso o goce temporal de un software a personas sin domicilio o residencia en Chile, estará exento del pago de IVA. En estos casos, el Servicio ha indicado que se debe emitir una factura electrónica de exportación por el monto acordado por las partes, pudiendo utilizar tanto el sistema del Servicio de Impuestos Internos disponible en su sitio de internet, como el software de mercado que tenga autorizado el exportador del servicio⁴³.

⁴⁰ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 6 de diciembre de 2021. Oficio N°3.446.

⁴¹ SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS. 2021. Listado Clasificación de Servicios de Exportación [En línea] <<https://www.aduana.cl/listado-clasificacion-de-servicios-de-exportacion/aduana/2016-08-10/104402.html>> [consulta: 16.feb.2022]

⁴² También aparecen en este listado los servicios de asesoría en tecnologías de la información, de sistema de descargas de software en línea (on-line) para empresas ubicadas en el extranjero y servicios de diseño de software original, entre otros.

⁴³ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 6 de diciembre de 2021. Oficio N°3.446.

Finalmente, se tendrán que cumplir también los requisitos exigidos en la Resolución Exenta N°2511 de 2007, que dispone como requisitos copulativos que el servicio debe ser:

“a) Realizado en Chile y prestado a personas sin domicilio ni residencia en el país.

b) Utilizado exclusivamente en el extranjero, con excepción de los servicios que se presten a mercancías en tránsito por el país.

c) Susceptible de verificación en su existencia real y en su valor”⁴⁴.

Tratándose de servicios que no se encuentren en el listado emitido por el Servicio Nacional de Aduanas, se puede elevar una solicitud ante este Servicio siempre que concurren los requisitos descritos en la resolución citada.

C. Exención del artículo 12 letra E) N°7

La Ley del IVA contempla una exención excepcional. El artículo 12 del Decreto Ley N°825 enumera una serie de actividades consideradas como ventas y servicios, de acuerdo con la definición del texto legal, pero que se encuentran exentas de este impuesto. En la letra E) relativa a ciertas remuneraciones y servicios, su N°7 establece una exención tributaria para “los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17° de la Ley de la Renta y los afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59° de la misma ley, 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”. Como hemos estudiado, la cesión del uso o goce de un software puede estar gravada con impuesto adicional cuando el contribuyente tenga su residencia o domicilio en el exterior. La finalidad de esta norma, como ha señalado el Servicio de Impuestos Internos⁴⁵, es que aquellos servicios prestados o utilizados en Chile, que se encuentren afectos al impuesto a las ventas y servicios y al impuesto Adicional, sólo pagarán, en virtud de esta excepción, uno de los dos tributos, que en este caso será el impuesto Adicional.

⁴⁴ CHILE. Dirección Nacional de Aduanas. 16 de mayo de 2007. Resolución Exenta N°2.511.

⁴⁵ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 11 de junio de 2020. Circular N°42.

Del análisis de las disposiciones en comento y del razonamiento del Servicio de Impuestos Internos en esta materia tenemos que hacer una distinción. En un primer término, con respecto al ingreso que estará beneficiado con esta exención. En ese sentido, el artículo 59 grava con impuesto Adicional “las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales”. Quedan excluidos de esta exención los softwares estándar, es decir, aquellos programas en 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”*⁴⁶. Los programas estándar están exentos de impuesto Adicional por aplicación del artículo 59 de la LIR. La exención señala que el ingreso debe estar gravado por impuesto adicional (sin gozar de ninguna exención a este tributo) y en este caso encontramos a todos los programas computacionales en que los derechos que se transfieren permiten su explotación comercial, o su reproducción o modificación, y también los softwares confeccionados a medida.

La contra excepción viene al final de la disposición, que establece que no se aplicará la exención de IVA en el caso que se trate de servicios prestados o utilizados en Chile y que gocen de una exención del impuesto adicional por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile. Siguiendo el fin de la norma, la lógica en este caso dice relación con una cesión de licencia o derechos de software que, estando en principio gravada por impuesto adicional, goza de una exención a este impuesto, por lo que el legislador tiene por objetivo que el servicio pague un tributo, el que será, en este caso, el impuesto a las ventas y servicios.

El artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta grava con impuesto adicional las cantidades pagadas o abonadas en cuenta por el uso, goce o explotación de modelos de programas computacionales que no sean calificados como estándar. Por otro lado, el servicio de licenciamiento o cesión de software se encuentra gravado con IVA por la letra h) del artículo 8° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios. Ante esto, no debe entenderse que exista un doble gravamen, porque como hemos analizado, el propósito del legislador es que sólo se

⁴⁶ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 3 de mayo de 2016. Oficio N°1.214.

grave con un impuesto el servicio, y así lo ha establecido además el Servicio de Impuestos Internos, señalando que: “debe determinarse, en cada caso, si procede la aplicación de la exención establecida en el artículo 12, letra E, N°7 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, o aquella exención establecida en el artículo 59 bis de la Ley de Impuesto a la Renta”⁴⁷. El Servicio agrega que el tratamiento en el caso de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile, por el uso, goce o explotación de programas estándar, éstas se encuentran exentas del impuesto adicional, pero sujetas al pago de IVA por aplicación de la contra excepción del artículo 12, letra EN°7 que hemos señalado, la cual tiene su origen en las modificaciones legales introducidas por la Ley N°21.210⁴⁸.

Es importante señalar que la incorporación del concepto “utilizado” en el territorio nacional, en la contra excepción del artículo 12, letra E, N°7 de la LIVS, no tiene por objeto aplicar el IVA a casos más allá de los previstos por el legislador, reforzando que el IVA no se aplica de modo extraterritorial⁴⁹.

Finalmente, como ha señalado el Servicio de Impuestos Internos, el solo hecho que un servicio goce de una exención del impuesto adicional por aplicación de las leyes o de los tratados para evitar la doble tributación, y sea prestado o utilizado en Chile, no implica, por este solo hecho, que deba gravarse con IVA, sino que, previamente, se deberán analizar si concurren todos los elementos para someter el servicio de licenciamiento o cesión de uso o goce de software al pago de IVA en nuestro territorio, y descartar también la aplicación de alguna exención tributaria⁵⁰.

⁴⁷ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 11 de junio de 2020. Circular N°42.

⁴⁸ Ibidem.

⁴⁹ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 21 de abril de 2021. Circular N°26.

⁵⁰ Ibidem.

Capítulo III: Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional

En este capítulo analizaremos la problemática que supone la doble imposición para las operaciones internacionales, específicamente en esta investigación aquellas relativas a la cesión de software, que normalmente involucrará a titulares de estos derechos de otros países. En muchas oportunidades este intercambio genera progreso para nuestro país, al internar herramientas de tecnología e innovación a través de programas computacionales. Finalmente describiremos y analizaremos la solución que los estados le han dado a este problema a través de Convenios para evitar la doble tributación, y la aplicación que ha realizado nuestro Servicio de Impuestos Internos a través de los oficios que ha dictado en esta materia.

1. Doble tributación internacional

Las operaciones comerciales que involucran a personas de países distintos presentan un problema tributario para éstas, ya que la renta obtenida es gravada por ambos países, estableciéndose, en efecto, dos impuestos de similar naturaleza para un mismo hecho. Esto se denomina doble tributación internacional (DTI), y su principal característica es que una misma renta, obtenida por la misma persona, es gravada dos veces.

El problema de la doble tributación se origina por los factores de conexión, en virtud de la potestad tributaria que cada estado posee. En virtud de estos factores, se han fijado dos criterios: un factor de conexión personal, en que un Estado gravará todas las rentas de una persona en virtud de su residencia, domicilio o nacionalidad, y un factor de conexión territorial, en que el país gravará todas las rentas que se generan dentro de su territorio jurisdiccional.

Por lo tanto, la doble tributación se produce por un conflicto de potestades tributarias. La aplicación de estos factores de conexión por parte de los estados entra en colisión de tres formas: en un primer caso dos estados gravan una misma renta en atención a que ambos estiman que la fuente de la renta se ubica en su territorio; la segunda hipótesis es que una renta es gravada dos veces porque dos estados consideran que el contribuyente es residente suyo; y el tercer caso ocurre cuando una renta es gravada por un estado atendiendo al factor de la residencia y otro país establece un impuesto sobre la misma renta en virtud de la fuente. Esta última es la situación más común en la práctica comercial y se presenta en operaciones mercantiles de carácter internacional sobre explotación de derechos de software.

El perjuicio de la doble tributación es la excesiva carga tributaria que tendrá que soportar el contribuyente. De esto se deriva un desincentivo a la inversión extranjera, constituyéndose como un efecto pernicioso para el desarrollo de los países y de sus relaciones comerciales internacionales. Adicionalmente podemos agregar otra consecuencia: el inversionista materializará en algunos casos la inversión, pero diseñará una estrategia para pagar menos impuestos, por ejemplo, disfrazando la renta. Por ello la comunidad internacional ha optado por medidas para rebajar o evitar la doble tributación.

Es decir, cada estado gravará las rentas generadas dentro de su territorio y también las obtenidas por personas con domicilio o residencia en el país. En el caso de Chile, como hemos analizado, se utilizan estos dos criterios para que se configure la obligación tributaria.

En nuestra Ley de Impuesto a la Renta encontramos una regla general en el artículo 12 que señala lo siguiente: “cuando deban computarse rentas de fuente extranjera, sin perjuicio de lo

dispuesto en el artículo 41G, se considerarán las rentas líquidas percibidas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen.” La regla conforme a este artículo es que la renta de fuente extranjera tribute una vez que se encuentre líquida y percibida. Es decir, mientras la renta no ingrese al país no pagará impuestos. En este artículo podemos comprender que la Ley de Impuesto a la Renta contempla dos medidas para reducir la carga tributaria que se produce por la doble tributación internacional. El primer método es el diferimiento, que apunta a un elemento temporal, es decir, el cobro del impuesto va a retrasarse hasta el momento en que se remesen las utilidades al país de residencia, al aplicar respecto de las rentas de fuente extranjera el criterio de la renta percibida y excluir a las rentas devengadas. Además, el artículo 12 contempla el método de deducción, conforme al cual se deduce de la renta foránea el impuesto pagado en el exterior, a efecto de determinar la base imponible sobre la que tributará en el país de residencia.

En materia de programas computacionales, existe una excepción a esta regla en el artículo 41 G de la Ley de Impuesto a la Renta, que indica que “no obstante lo dispuesto en el artículo 12 y en los artículos precedentes de este Párrafo, los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia o constituidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas las ‘rentas pasivas’ percibidas o devengadas por dichas entidades controladas”. El artículo en comento establece que se someterán a tributación en nuestro país las rentas pasivas, entre las que se incluyen, en su letra C N°3, “las rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración”. Es decir, en lo que respecta al objeto de nuestro trabajo, esta excepción opera en los casos que una empresa chilena tiene el control de una o más entidades en el exterior que se dedican a la explotación de softwares, y establece la obligación para el contribuyente o patrimonio de afectación con domicilio o residencia en Chile, de considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas, aunque estas utilidades no hayan sido remesadas a Chile, agregándose así a la renta líquida imponible del contribuyente.

La Ley de Impuesto a la Renta establece también un beneficio para los contribuyentes o entidades domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, que obtengan rentas que hayan soportado impuestos en el extranjero consistente en la utilización como crédito de los impuestos pagados sobre dichas rentas. En el primer numeral se señalan las rentas que podrán utilizar el impuesto soportado en el extranjero como crédito, estableciéndose en la letra b) “las rentas por el uso de intangibles, tales como marcas, patentes y fórmulas”. Esta constituye la regla general en materia de licenciamientos y cesión de derechos de software. También existe este beneficio, en la letra c) del mismo numeral, para las “rentas por la prestación de servicios profesionales o técnicos, o servicios calificados de exportación”, hipótesis en la que se encontrarían los softwares hechos a la medida por encargo de un cliente.

El mecanismo del crédito permite a una empresa chilena que paga impuesto en el extranjero, utilizarlo como crédito en Chile. La tasa máxima, de acuerdo al artículo 41 A, será el impuesto efectivamente soportado en el exterior, con un tope del 35%.

2. Relevancia de los convenios para evitar la doble tributación en la industria de softwares

Los Convenios de Doble Tributación sirven para promover la colaboración entre estados, siendo relevantes para que nuestro país se convierta en un estado atractivo para los inversionistas extranjeros, y también estimula a chilenos a invertir y crear relaciones comerciales en el exterior.

En el ámbito de los programas computacionales, es una industria que ha tendido a internacionalizarse, a través de la creación o adquisición de empresas en el exterior y el comercio internacional, actividades que se han simplificado y estimulado gracias a los canales de venta y las plataformas digitales que ofrece el internet y las nuevas tecnologías.

En la actualidad, Chile ha suscrito este tipo de Convenios con 33 países⁵¹, lo que permite comprender la importancia que significan estos acuerdos para el comercio internacional y la promoción y fomento del desarrollo de empresas a nivel nacional, ampliando el mercado hacia el cual pueden dirigirse, un aspecto que en materia de software tiene especial relevancia, debido a la importancia que tiene el mercado internacional en este tipo de servicios.

Jurídicamente, los tratados para evitar la doble tributación suscritos por nuestro país tienen fuerza obligatoria para nuestro estado y serán aplicables todas las disposiciones establecidas en estos Acuerdos. A mayor abundamiento, en cuanto a la aplicación del Impuesto Adicional, se ha entendido que *“los Convenios tienen preeminencia sobre las normas internas de aplicación del impuesto, siempre que se den algunas condiciones mínimas”*⁵². En lo que se refiere al tratamiento tributario de los pagos al exterior por una licencia que permite el uso, goce o la distribución de programas computacionales, nuestro ordenamiento y estos convenios los han tratado como regalías. Por lo anterior, se debe analizar el concepto de “regalía” definido en el Convenio, de modo que, si la actividad se encuentra comprendida en esta definición, se aplicará lo dispuesto en el Convenio.

A modo de ejemplo, en el caso del Convenio para evitar la doble tributación suscrito entre Chile y el Reino de Dinamarca, el artículo 12 define el término “regalías” como las “cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.

En el Convenio vigente entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición encontramos una disposición similar, en el artículo 12, que se refiere a las regalías como “las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos

⁵¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2022. Convenios Tributarios Internacionales. [en línea] <https://www.sii.cl/normativa_legislacion/convenios_internacionales.html> [consulta: 10.feb.2022]

⁵² CUEVAS, A. 2013. Impuesto Adicional. Art. 59, Ley sobre Impuesto a la Renta. Revista de Estudios Tributarios (8): 9.

de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos.”

Finalmente, en el Convenio suscrito entre el Gobierno de la República de Chile y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio se definen como regalías “cualquier pago por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas u otras obras (incluidos los programas de computación, películas cinematográficas, cintas o discos de sonido o imagen, y otros medios de reproducción de imagen o sonido), de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, u otra propiedad intangible similar, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. El término "regalías" también incluye la ganancia obtenida por la enajenación de cualquier bien descrito en este subpárrafo, siempre que esa ganancia dependa de la productividad, uso o disposición del bien.”

En consecuencia, los Convenios suscritos y ratificados por Chile con otros estados para evitar la Doble Tributación Internacional poseen conceptos similares del término regalía, y lo relevante en materia de software es que se refieren a las cantidades de dinero que se paguen por el uso o derecho al uso de estos programas.

Por lo general, los Tratados para Evitar la Doble Tributación no versan sobre la forma en que las rentas de la empresa serán gravadas definitivamente, debido a que esto constituye una materia que es inherente al derecho interno de cada Estado.

La aplicabilidad de un Convenio debe analizarse en todo intercambio comercial de carácter internacional, siendo la primera cuestión por determinarla existencia de este acuerdo entre Chile y el otro estado que tenga potestad tributaria sobre la actividad realizada. Es decir, en

caso de haberse suscrito un Convenio entre ambos estados, tenemos que remitirnos a las normas contenidas en este instrumento. Luego, verificándose la existencia de un Convenio para evitar la doble tributación, corresponderá analizar si los pagos realizados se encuentran comprendidos en el concepto de regalía del Tratado, que es la definición bajo la cual están comprendidas por nuestro ordenamiento y en la práctica del Servicio de Impuestos Internos las rentas provenientes de la cesión del uso, goce, o derecho de distribución de un programa computacional.

Como hemos analizado, generalmente estos Tratados incluyen las “obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible”. Sin embargo, estos conceptos no se encuentran definidos, o en algunos Tratados no se incluyen explícitamente los programas computacionales, por lo que debemos recurrir al derecho interno, lo que generalmente también se encuentra previsto dentro del Convenio. En consecuencia, tenemos que dirigirnos a la ley N°17.336 sobre Propiedad Intelectual, donde los programas computacionales son considerados “obras literarias, artísticas o científicas”, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 1 de esta norma. También se hace aplicable el tratamiento y la protección legal que otorga esta ley al dueño del programa, por lo que se requerirá una licencia para usar, gozar o distribuir el software. Por lo anterior, el pago por esa licencia constituye una regalía en los términos de la generalidad de los Tratados para evitar la doble imposición. Este es el criterio que ha utilizado el Servicio de Impuestos Internos⁵³ en el Oficio N°606 del año 2015, y que ha sido confirmado en el Oficio N°3.466 de 2021.

La tasa aplicable será la que determine el Convenio, siendo lógicamente el objetivo del Tratado que las regalías puedan someterse a imposición tanto en el país donde se generan como en el país donde tiene su residencia el contribuyente. La relevancia del Tratado está en que, si el beneficiario de la regalía reside en el otro estado contratante, la renta podrá gravarse en dicho Estado, y también en el Estado de la fuente de la renta, pero en este último se

⁵³ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Oficio N°606.

establece una tasa menor a la aplicable de acuerdo con la legislación interna del país de la fuente. Analizando los Tratados que ha suscrito nuestro estado, se suele repetir una disposición en este sentido, como en el Tratado suscrito entre Chile y España, cuyo artículo 12, referido a las regalías, señala lo siguiente: “1. Los cánones o 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, estos cánones o regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder de: a) 5 por ciento del importe bruto de esos cánones o regalías pagados por el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos; b) 10 por ciento del importe bruto de esos cánones o regalías en todos los demás casos.”

A modo ejemplar, podemos señalar que la tasa establecida en el Convenio suscrito entre el Gobierno de la República de Chile y el Gobierno de los Estados Unidos de América es de un 10% sobre el importe bruto de la regalía, al igual que el tratado con España, y en el acuerdo vigente entre nuestro país y México la tasa es de un 15% sobre base imponible ya señalada.

De esta forma los estados consiguen rebajar la carga tributaria que se produce en el comercio internacional, y en el caso de las actividades que involucren la cesión del uso, goce o la explotación de un programa computacional cuyo beneficiario sea extranjero, se reemplazará la tasa de 15% de impuesto adicional por la tasa del tratado respectivo.

Por otro lado, será relevante determinar la definición de los conceptos que involucren una determinada actividad para aplicar la legislación y el impuesto pertinente, y para ello los Tratados suelen traer un capítulo dedicado a las definiciones de distintos conceptos. Se suele agregar que en el caso de conceptos que no se encuentren definidos por el Convenio, se acudirá a la legislación interna del estado contratante. Por ejemplo, en el Convenio suscrito entre Chile y España, el segundo párrafo del artículo 3 señala que “para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, en un momento dado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación

diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación tributaria sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.”

En concordancia con lo anterior, a partir de las disposiciones de los Tratados y la remisión al derecho interno, en este caso a la Ley de Propiedad Intelectual, se puede determinar que en transacciones comerciales internacionales en las que se aplica un Convenio, se requerirá de una licencia para la distribución del software, y los pagos por dicha licencia constituyen una regalía.

Para finalizar este capítulo, presentaremos tres casos en que una transacción involucra a más de un país, y el razonamiento jurídico que se tiene que emplear a la luz de nuestra legislación y lo resuelto por el Servicio de Impuestos Internos en su jurisprudencia administrativa y Circulares respectivas, que hemos estudiado en las páginas anteriores.

A. Caso de un proveedor chileno y un cliente extranjero

En el siguiente caso tenemos un dueño de software con domicilio o residencia en Chile, que va a ceder la licencia de uso o goce del programa computacional a un contratante extranjero. En materia de renta, por aplicación del artículo 20 N°5 de la Ley de Impuesto a la Renta se grava con impuesto a la renta el desarrollo y explotación de softwares. Luego, en cuanto al IVA, tenemos que dirigirnos al artículo 8 letra h), que señala que también se consideran ventas y servicios “el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares.” Es decir, si el servicio prestado por la empresa corresponde al desarrollo de un software, protegido por las normas de la Ley de Propiedad Intelectual, la cesión del uso o licencia de uso está gravada con impuesto a las ventas y servicios⁵⁴.

⁵⁴ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2021. Oficio N°3.446.

Sin perjuicio de lo anterior, en caso de que el uso de la licencia se ceda al extranjero, se debe tener presente el artículo 12, letra E, N°16, de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, que declara exentos de IVA los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación. Luego, si el servicio que presta la empresa ya se encuentra calificado por el Servicio Nacional de Aduanas como exportación, por estar incorporado en el listado que señala la Resolución N°2511 de 2007, no se requiere de una nueva calificación, pudiendo acogerse directamente a la exención.

B. Caso de un proveedor extranjero y un cliente chileno

Una situación muy regular en nuestro comercio internacional es la que se suscita cuando un proveedor extranjero cede a una empresa chilena el uso o licencia de uso o explotación de un programa computacional, del cual es dueño de acuerdo con las normas jurídicas de su país.

Como hemos analizado, por aplicación del Decreto Ley N°824, los pagos efectuados por una empresa chilena a un proveedor extranjero estarían afectos al impuesto adicional, al tratarse de una persona jurídica sin domicilio en nuestro país. El criterio para determinar si la empresa tiene domicilio en Chile o en el extranjero viene dado por su lugar de constitución, según lo preceptuado en el artículo 60 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Luego de establecer que se trata de un proveedor extranjero, y que en consecuencia se gravará la renta con impuesto adicional, tenemos que dilucidar si pudiera aplicarse la exención de este impuesto en el caso que se trate de un software estándar. La determinación de un software como estándar permite al contribuyente una exención del impuesto adicional en virtud de lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta.

De acuerdo a la Ley de Impuesto a la Renta y como lo ha reiterado el Servicio en diferentes resoluciones, como el Oficio N°606 del año 2015 y el Oficio N°2494 de 2016, se establece

que la exención solo se aplicará respecto de las cantidades pagadas por la cesión de los derechos necesarios para el uso de los programas computacionales y no para su explotación comercial, reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para el uso; en consecuencia, en este caso, los pagos por una licencia que permite la distribución de programas computacionales estándar, quedan sujetos al impuesto adicional.

Por lo anterior, habrá que atender a la relación contractual que tengan las partes y el alcance que tiene la cesión de derechos. Si se trata del mero uso por parte de la empresa chilena, esta operación estará exenta de impuesto adicional. Por el contrario, si el proveedor cede el derecho a goce o la explotación comercial del software, los pagos realizados por la empresa en Chile tendrán como objeto remunerar al proveedor por este derecho, estableciéndose sobre estas remesas un impuesto adicional del 15%.

Y como hemos señalado en páginas anteriores, es necesario ahora revisar si existen Convenios para evitar la doble tributación entre los estados contratantes. Si la respuesta es afirmativa, hay que remitirse a lo señalado en estos instrumentos. Por ejemplo, el “Convenio entre El Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”, establece en su artículo 12, que el impuesto en el caso en comento no podrá exceder del 10%.

La existencia de un Convenio entre los países contratantes tiene relevancia para determinar el impuesto a pagar, estableciéndose generalmente una tasa menor en el país de la fuente de la renta, de esta forma el contribuyente podrá soportar de mejor forma el doble pago de impuesto, toda vez que también tendrá que pagar por el mismo hecho gravado en su país de residencia. En síntesis, la empresa domiciliada en Chile deberá retener, enterar y declarar el impuesto adicional, que será de un 15% o la tasa máxima que permita el Tratado para el país fuente (si ésta fuere menor), en el caso que exista uno vigente.

Finalmente, debido a que las rentas se encuentran sometidas al pago del impuesto adicional, es aplicable la exención del impuesto a las ventas y servicios del artículo 12, letra E, N° 7 de la ley del IVA o Decreto Ley N°825. Entonces, estos servicios solo pagarán impuesto adicional.

C. Jurisprudencia: Caso de un software hecho a la medida

El siguiente caso ha sido tratado por el Servicio de Impuestos Internos en el Oficio N°490 del año 2011⁵⁵, entregando un razonamiento que nos resulta interesante y relevante para la aplicación de las temáticas abordadas en esta investigación. Un desarrollador chileno de software es contratado por un cliente residente en Paraguay (país con el que existe un Convenio para Evitar la Doble Tributación) para el desarrollo y suministro de un software hecho a la medida. ¿Cuál es el tratamiento tributario que corresponde aplicar a la renta obtenida? En este caso el primer aspecto que debemos tener presente es la existencia de un Convenio entre Chile y Paraguay. Luego, analizaremos la naturaleza jurídica de la renta que obtiene el proveedor. El Capítulo III del Convenio, denominado "Imposición de las Rentas", establece diferentes tipos de renta que se encuentran comprendidas por este Acuerdo (dividendos, intereses, regalías, beneficios empresariales, entre otros).

El razonamiento que siguió el Servicio de Impuestos Internos es que la renta estaría comprendida en el Convenio y que se trataría de un beneficio empresarial (establecido en el artículo 7 del Acuerdo). Para determinar el tratamiento tributario del suministro de un software estándar o a pedido, el Servicio ha señalado que dependerá de *“los derechos que se ceden o adquieren respecto de la utilización y explotación del programa. Si lo que se adquiere es el uso o el derecho al uso de la propiedad intelectual de programas computacionales (sin que el autor o cedente enajene totalmente su derecho de propiedad intelectual), los pagos tienen el carácter de regalías y su tributación se regula, en el caso del Convenio suscrito con Paraguay, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 12 de dicho Convenio”*⁵⁶.

En el caso contrario, señala el Servicio, si se enajenan todos los derechos sobre el programa, ya no se trataría de una regalía, sino de un beneficio empresarial. Este tipo de renta se encuentra en el artículo 7 del Convenio, el que dispone que los beneficios empresariales sólo se pueden someter a imposición en el Estado Contratante donde reside la empresa que percibe

⁵⁵ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2011. Oficio N°490.

⁵⁶ Ibidem.

o devenga la renta, salvo que la empresa tenga en el otro país un establecimiento permanente y que la renta pueda ser atribuida a ese establecimiento permanente. Por lo anterior, en este caso la renta sólo estará afectada a impuesto en Chile.

También es relevante la voz “crear” del software hecho a la medida. Es decir, la creación de un programa a la medida es una hipótesis distinta a una cesión o autorización de uso de un software que ya se encuentra creado con anterioridad, teniendo para el legislador y el Servicio consecuencias jurídicas y tributarias distintas.

Lo destacable en este caso jurisprudencial es que la creación de un software hecho a la medida tiene el tratamiento de un beneficio empresarial y no de una regalía, en atención a que se trataría de una creación desarrollada a la medida del adquirente en que la enajenación del programa sería total. Este ha sido el criterio que se ha mantenido por parte del Servicio de Impuestos Internos hasta la fecha. Tratándose de sumas pagadas por una cesión o una licencia de un programa computacional, la jurisprudencia administrativa que hemos analizado en esta investigación sostiene que se trata de regalías.

Conclusiones

Comenzamos este trabajo entregando algunas nociones sobre las industrias tecnológicas y de innovación, y comentamos la relevancia que poseen a la luz de los tiempos que corren. Dentro de esta área, la creación y comercialización de software tiene un espacio importante, toda vez que es una industria que ha crecido en los últimos años y que ocupa un lugar esencial en cada una de las actividades y servicios que nos rodean: una empresa, un servicio público o un centro de salud difícilmente podrían funcionar sin programas computacionales que faciliten el desarrollo de estas labores.

Luego, definimos el concepto de software; desde un punto de vista técnico y también legal, encontrando una gran similitud entre estas dos voces. Es decir, estudiamos que la definición que tiene nuestro ordenamiento jurídico es eminentemente técnica y similar a las definiciones que se encuentran en los instrumentos internacionales de este tipo como la Organización Internacional de Normalización (ISO), y también se asemeja al concepto de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI). En cuanto a los soportes intangibles, no habían sido incluidos en las definiciones legales, pero fueron incorporados en el año 2020 a través de la Ley N°21.210 sobre Modernización Tributaria, quedando incluidos en el concepto legal de la Ley de Impuesto a la Renta, y así lo ha interpretado también el Servicio de Impuestos Internos.

Uno de los primeros objetivos era analizar y comprender el tratamiento jurídico que poseen los programas computacionales en nuestro ordenamiento jurídico. En este sentido, la legislación nacional comprende a los softwares como creaciones del intelecto protegidas a nivel constitucional y legal, siendo el principal cuerpo normativo la Ley de Propiedad Intelectual.

En virtud de esta regulación, el uso, goce o cualquier forma de explotación por una persona distinta al titular de los derechos sobre un software requiere obligatoriamente de una autorización o licencia. Esta autorización puede ser concedida ya sea para fines especiales o para el uso general del adquirente.

Como hemos descrito en esta investigación, los actos jurídicos en esta materia estarán condicionados por los intereses de las partes, y como estudiamos, tendrán una gran variedad de formas, atendiendo a distintas estipulaciones de acuerdo con el alcance del permiso que se conceda. Además, son contratos que se encuentran en una constante modificación a la par de los avances tecnológicos del mismo software o de otros ámbitos que tengan implicancias en esta industria.

En cuanto al uso de la voz “cesión” en estas normas, esta no ha supuesto únicamente la tradición de los derechos personales, sino que se trata de un concepto amplio, un acto jurídico mediante el cual se entrega el uso, goce temporal, o la explotación de una cosa. El Servicio de Impuestos Internos, a través de sus resoluciones ha interpretado estas disposiciones en distintas transacciones comerciales que involucran la explotación comercial de un software, incluyendo los contratos de distribución y la comercialización que efectúan los titulares de un software.

El titular de un programa computacional puede ceder su derecho a un tercero, o autorizarlo para usarlo a través de una licencia. La cesión es un contrato distinto a una licencia o autorización de uso, porque se trata de una transferencia desde el titular del derecho sobre el software hacia el cesionario, que podrá, dependiendo de lo estipulado en el contrato, disponer del derecho total o parcialmente. Analizando la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos y la Circular N°26 del 21 de 2021, podemos concluir que el tratamiento realizado por el Servicio ha sido el mismo para ambos contratos, homologando las figuras bajo el mismo hecho gravado. Esto último, dado que nuestro ordenamiento jurídico, en la Ley N°17.336 sobre Propiedad Intelectual, concede el derecho de propiedad intelectual sobre un programa por un plazo determinado. En consecuencia, al cederse este derecho, sólo podrá extenderse por el plazo de vigencia del derecho de propiedad que otorgó la ley y no de manera

indefinida. En definitiva, al encontrarse siempre la protección legal al derecho de propiedad intelectual sujeta a un plazo, las cesiones y licencias siempre serán temporales.

Luego, nuestro objetivo ha sido analizar el tratamiento tributario que el legislador y el Servicio le han dado al licenciamiento y cesión de derechos de un software. En primer lugar, establecimos que se trataría de un hecho gravado por la Ley de Impuesto a la Renta. Hemos mencionado que se le aplica el impuesto de Primera Categoría en virtud de la norma residual del artículo 20 N°5 de la Ley de Impuesto a la Renta, y cuando el contribuyente no tenga domicilio ni residencia en el país, le afectará el impuesto Adicional que grava específicamente el “uso, goce o explotación” de programas computacionales en el artículo 59 de dicha Ley, en carácter de impuesto único a la renta. Sin embargo, se encuentran exentos los denominados softwares estándar, es decir, aquellos programas computacionales en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir exclusivamente su uso y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso. En segundo lugar, es un hecho gravado en virtud de la disposición del artículo 8 letra h) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA) al incluirse en la hipótesis del “arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares”, y hemos visto que el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que los programas computacionales se encuentran comprendidos en el concepto de “prestaciones similares”. En esta materia, la reciente modificación efectuada al D.L 825 por la Ley 21.420 que amplía el hecho gravado general de “servicios”, no debiera afectar mayormente la situación actual, pues ya se encontraba afecto a IVA en virtud del hecho gravado especial contenido en el artículo 8 letra h) de la Ley de Impuesto de Ventas y Servicios.

También hemos visto las hipótesis en que la cesión o licencia gozará de alguna exención tributaria para evitar el pago de ambos impuestos, siendo el propósito del legislador que el contribuyente sólo pague un impuesto; ya sea IVA o a la renta. Específicamente, encontramos una exención en la Ley del IVA en el artículo 12 letra E N°7 que exime del pago de IVA a

aquellos servicios gravados por impuesto Adicional, salvo que se trate de servicios prestados o utilizados en Chile y que gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile. Estos servicios se encuentran exentos del impuesto a la renta (el impuesto Adicional), pero sí estarán afectos a IVA. De esta manera se cumple con la premisa señalada precedentemente. Por otro lado, el principio de destinación permite eximir del pago de IVA a aquellos servicios relativos a la cesión o licencia de programas que califiquen como exportación.

Finalmente, estudiamos la doble tributación internacional y los problemas que se generan en virtud de la potestad tributaria que cada estado posee. Este conflicto se traduce en una excesiva carga tributaria para los beneficiarios de una actividad ligada a la explotación de programas computacional. En este sentido, hemos concluido que los Convenios son beneficiosos para las cesiones y licencias de software que se comercializan a nivel internacional. De esta forma los estados consiguen rebajar la carga tributaria que se produce en el comercio internacional. Especialmente, respecto de la tributación del Estado fuente. De manera que las licencias o cesiones otorgadas por un no residente a un chileno, podrán encontrarse afectos a una tasa inferior a la indicada en el artículo 59 del D.L. 824, si la tasa establecida en el Tratado respectivo fuere menor.

En cuanto a la naturaleza jurídica del hecho gravado en el caso de las cesiones y licencias es la de una regalía, de acuerdo con la jurisprudencia administrativa expresada en distintos oficios del Servicio y a la normativa vigente. Pero también concluimos que existen casos en que el tratamiento podría ser considerado un beneficio empresarial, cuando se trate de un software hecho a la medida del adquirente. En esta hipótesis solo se podrá someter a imposición en el estado donde reside la empresa que percibe o devenga la renta, salvo que la empresa tenga en el otro país un establecimiento permanente y que la renta pueda ser atribuida a ese establecimiento permanente.

A modo de comentario final, podemos decir que se han conseguido los objetivos que nos propusimos al inicio de este trabajo. Luego de definir distintos conceptos y analizar el mapa jurídico y práctico hemos podido comprender correctamente el tratamiento tributario que tiene

la explotación comercial de software tanto a nivel nacional como internacional. Esperamos que el resultado de esta investigación sea de utilidad para abogados, profesionales del área tributaria y comercial, estudiantes, personas interesadas en la creación y comercialización de software, y a todo el público en general que siente un interés por estas temáticas.

El mundo de las nuevas tecnologías y el comercio internacional es un campo demasiado grande y que se desarrolla velozmente, por lo que nos quedan algunas interrogantes y, sobretodo, muchos temas relevantes para el conocimiento y la práctica jurídica – tributaria que se desprenden de este trabajo, en los que esperamos también que esta investigación sea de utilidad y un punto de inicio para estudios futuros.

Bibliografía

- 1) CASTILLO, A. 2015. Análisis crítico sobre la afectación de operaciones sobre propiedad industrial e intelectual frente al impuesto a las ventas y servicios. Anuario de Derecho Tributario (7): 39-60.
- 2) BARRERA, P. 2008. Aspectos tributarios del e-commerce en servicios no financieros. En: CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS. Tributación en un Mundo Globalizado. Santiago de Chile, Centro de Estudios Tributarios. 109-138.
- 3) CUEVAS, A. 2013. Impuesto Adicional. Art. 59, Ley sobre Impuesto a la Renta. Revista de Estudios Tributarios (8): 9-54.
- 4) CEPAL. 2013. Economía digital para el cambio estructural y la igualdad. Santiago de Chile, CEPAL. 132p.
- 5) ESCALONA, E. 2017. El IVA en los negocios de la era digital. Revista de Estudios Tributarios (17): 31-56.
- 6) FIGUEROA, P. 2010. Manual de Derecho Tributario. El Impuesto a la Renta. Parte general. Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile. 208p.
- 7) HERNÁNDEZ, L. 2017. Economía Digital: Oportunidades y Desafíos. [en línea] Centro Latinoamericano de Políticas Económicas y Sociales <<http://www.clapesuc.cl/investigaciones/doc-trabajo-no40-economia-digital-oportunidades-desafio>> [consulta: 21.oct.2021]

- 8) MINISTERIO DE ECONOMÍA. 1997. Innovación tecnológica en la industria chilena: Análisis de una encuesta. Santiago de Chile, Ministerio de Economía. 74p.
- 9) GARCÍA, O., PALAO, J.2003. Innovación tecnológica en las empresas. [en línea] Escuela Técnica Superior de Ingenieros de Telecomunicación, Universidad Politécnica de Madrid<<http://dit.upm.es/~fsaez/intl/indicecontenidos.html>> [consulta: 20.oct.2021]
- 10) SANCHO, R. 2007.Innovación industrial. Revista española de documentación científica30(4): 553–564.
- 11) REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. 2021. Diccionario de la lengua española. [En línea] <<https://dle.rae.es/software>> [consulta: 21.nov.2021]
- 12) OCDE. 2020. Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20. Cómo abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. PUNTOS DESTACADOS, OCTUBRE 2020. [En línea]<<https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-como-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2020.pdf>> [consulta: 21.nov.2021]
- 13) OECD. 2021. Directrices Internacionales sobre IVA, Paris, OECD Publishing. [En línea] <<https://doi.org/10.1787/9a6341e2-es>> [consulta: 13.feb.2022]
- 14) ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL. 1980. Glosario de la OMPI, de derecho de autor y derechos conexo. Ginebra, Organización Mundial de la Propiedad Intelectual.281p.
- 15) SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2021. Diccionario básico tributario contable. [En línea] <https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_i.htm> [consulta: 28.nov.2021]

- 16) SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS. 2021. Listado Clasificación de Servicios de Exportación [En línea] <<https://www.aduana.cl/listado-clasificacion-de-servicios-de-exportacion/aduana/2016-08-10/104402.html>> [consulta: 16.feb.2022]
- 17) SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2022. Convenios Tributarios Internacionales. [En línea] <https://www.sii.cl/normativa_legislacion/convenios_internacionales.html> [consulta: 10.feb.2022]
- 18) MINISTERIO DE ECONOMÍA. 2020. Informe General de Resultados: Encuesta de Acceso y Uso de Tecnología de Información y Comunicación (TIC) en Empresas. [En línea]<<https://www.economia.gob.cl/wp-content/uploads/2020/07/Informe-de-Resultados-Encuesta-TIC.pdf>>[consulta: 20.dic.2021]
- 19) INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. 2011.Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. Versión abreviada. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales: 237.
- 20) INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARIZATION. 2016. Ingeniería de Software y Sistemas. Perfiles de ciclo de vida para Pequeñas Organizaciones. Parte 1: Visión general. [en línea] <<https://www.iso.org/obp/ui/es/#iso:std:iso-iec:tr:29110:-1:ed-2:v1:es:term:3.56>> [consulta: 01.dic.2021]

Documentos

- 1) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2001. Oficio N°2.027.
- 2) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2003. Oficio N°4.183.
- 3) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2004. Oficio N°1.764.
- 4) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2006. Oficio N°226.
- 5) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2009. Oficio N°3.470.
- 6) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2011. Oficio N°490.
- 7) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2012. Oficio N°388.
- 8) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2013. Oficio N°351.
- 9) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2014. Circular N°14.
- 10) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Oficio N°606.
- 11) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2016. Oficio N°1.214.
- 12) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2016. Oficio N°1.833.
- 13) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2020. Circular N°42.
- 14) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2020. Oficio N°810.
- 15) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2021. Circular N°26.

16) CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2021. Oficio N°3.446.