



Departamento de Derecho Comercial

TRATAMIENTO TRIBUTARIO
DEL LICENCIAMIENTO DE SOFTWARE
POR EL TITULAR DEL DERECHO DE AUTOR

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

ALDO VICENTE TAPIA GÓMEZ

Profesor Guía Claudio Magliona Markovitch

Santiago de Chile, 2020

Agradecimientos

A mi familia, por su amor y apoyo incondicional.

A mis amigos, por su confianza y apoyo a lo largo del pregrado.

A Fernanda, por su contención, comprensión y amor.

Índice

Introducción	9
Planteamiento del problema y metodología	12
Capítulo I	13
1. Programa Computacional.....	13
2. Conceptos Tributarios.....	17
a. Impuesto a la renta.....	18
b. Impuesto adicional.....	18
c. Impuesto al valor agregado	19
d. Impuesto global complementario	19
e. Principio de legalidad en materia tributaria	19
f. Potestad interpretativa del Servicio de Impuestos Internos.....	20
Capítulo II	22
1. Impuesto al valor agregado	22
2. Impuesto a la renta.....	24
a. Posibilidad de rebajar de la renta la adquisición de software.	24
Capítulo III	26
1. Tratamiento anterior a la Ley 21.210	26
a. Impuesto a la renta.....	26
b. Impuesto al valor agregado	32
c. Política pública.....	33
2. Tratamiento posterior a Ley 21.210.....	34
a. Historia de la Ley 21.210.....	34
b. Modificaciones a la Ley de Impuesto a la renta.....	35
c. Modificaciones a la Ley de Impuesto al valor agregado	37
3. Conclusiones Ley 21.210.....	44
Comentarios Finales	48
Bibliografía	50

Resumen

El presente ensayo consiste en un análisis del tratamiento tributario que recae sobre el licenciamiento de programas computacionales en Chile cuando éste es realizado por el titular del derecho de autor sobre el programa, de acuerdo con las modificaciones que resultan de la Ley 21.210 que “Moderniza la legislación Tributaria”. Para un adecuado entendimiento, el trabajo comienza con una aproximación jurídica a los aspectos más relevantes del licenciamiento de software y a los conceptos jurídicos tributarios aplicables al trabajo. Posteriormente, desde el punto de vista del domicilio del licenciante se analiza la normativa actual en relación con las modificaciones que había recibido anteriormente el licenciamiento de software, tanto desde la perspectiva del impuesto a la renta como del impuesto al valor agregado. Se utilizarán las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos como punto de comparación de las cuestiones aplicables en la materia, y se destaca que éstas regulan aspectos más allá de lo permitido.

Al respecto, se afirma que la calificación jurídica del licenciamiento de software que realiza el titular del derecho de autor ha sido interpretada de manera equivocada por la autoridad tributaria, dada las características de la operación y las reglas legales disponibles en nuestro ordenamiento aplicables a ella. Además, en atención a las modificaciones introducidas por la ley de modernización tributaria y las interpretaciones administrativas sobre los nuevos hechos gravados denominados “servicios digitales”, podría deducirse que éstas modifican el tratamiento tributario actual que recibe el licenciamiento de software.

Introducción

En los últimos años, el cambio en el modo de hacer las cosas en relación con el desarrollo de nuevos conocimientos técnicos en todas las áreas ha permitido a la economía progresar en una totalmente globalizada, moderna y electrónica, la que hace a los países, en mayor o menor medida, depender de otros. Para los países en vías de desarrollo como el nuestro se hace imperioso disminuir la dependencia con otros, por lo que el Estado debe instaurar políticas públicas impulsoras y promotoras del desarrollo de sus habitantes, lo que debiera ir en línea con el progreso mundial, sobre todo, en materia de creación y acceso a nuevas tecnologías.

No cabe duda de que, desde hace varios años, se ha masificado el uso de plataformas digitales por las personas, y del comercio en general a través de internet, lo que ha provocado la necesidad del legislador de hacerse cargo de los desafíos y particularidades que significan los avances tecnológicos, para adecuar y armonizar en las distintas áreas del ordenamiento jurídico nacional los cambios que suponen los adelantos. En relación con el objetivo del presente ensayo, el comercio digital dejó en evidencia la incapacidad de la legislación tributaria para gravar algunas de las nuevas actividades económicas digitales, en razón de que escapan de los supuestos normativos aplicables en los términos actuales, o peor aún, estas nuevas actividades son asimiladas a las tradicionales, sin atender las especiales características y aspectos relevantes que las hacen distintas de lo tradicional.

En nuestro país, para hacer frente al panorama contextualizado precedentemente, se dictó la Ley 21.210 que “Moderniza la legislación tributaria”, la que, en los términos de su mensaje presidencial, busca mantenerse en el tiempo para garantizar la seguridad jurídica de los distintos actores económicos que participan del comercio electrónico. Entre las modificaciones e introducciones a la legislación tributaria que acarrea la ley, contempla ciertos gravámenes aplicables sobre actividades económicas o servicios digitales que hasta ese momento no estaban gravadas con impuestos, en particular, cuando estos servicios son prestados por extranjeros sin domicilio ni residencia en nuestro país.

Por el lado de la industria tecnológica y la innovación, la creación, desarrollo y constante perfeccionamiento de los programas computacionales (*software*, en inglés) ha sido uno de los motores de su avance, y sin duda alguna, de alguna forma y otra han propiciado y permiten el progreso de la revolución digital en que actualmente transitamos como sociedad globalizada. La materia del derecho que trata el software es la propiedad intelectual, dado que éste es una

obra producto del intelectual, y su trato normativo está recogido en la Ley 17.336, la cual dispone que el creador de un programa computacional y, en principio, titular del derecho de autor, tiene la facultad de ceder el uso o goce temporal de su creación a terceras personas, generalmente, a cambio del pago de un precio, lo cual, en palabras de la misma ley, constituye una autorización de uso, y, en la materia, aquella operación es conocida como licenciamiento de programas computacionales.

De conformidad con lo anterior, un área del comercio electrónico recae sobre la creación de software y su licenciamiento, que no es más que la venta de autorizaciones de uso de los programas a terceros por parte de los titulares del derecho de autor que los ampara. En este orden de ideas, las legislaciones, además de reconocer y tutelar el derecho de autor, han observado y regulado este tipo de actividad comercial en materia impositiva, como cualquier otra actividad económica que lo merezca.

Hasta antes de la Ley 21.210, en Chile debíamos distinguir si el titular del programa que hace el licenciamiento corresponde a una persona natural o jurídica domiciliada o residente en el país o en el extranjero. Así, por un lado, el legislador tributario gravó el licenciamiento por los primeros con impuesto al valor agregado (IVA) del Decreto Ley número 825 (en adelante, también, Ley de Impuesto al Valor Agregado), y por el otro, gravó el ingreso producto licenciamiento realizado por extranjeros con impuesto adicional a la renta (en adelante, también, IA) del Decreto Ley número 824 (en adelante, también, Ley de Impuesto a la Renta). Entre las modificaciones de la reforma legal, encontramos que se introdujo un nuevo artículo 59 bis a la Ley de Impuesto a la renta; y en cuanto a la Ley de Impuesto al valor agregado, se modificaron los artículos 5 y 12 literal E) N°7, se añadió un nuevo literal n) al artículo 8 y también un nuevo párrafo 7° bis al Título II de la ley.

De una primera lectura e interpretación de los cambios que aparejó la ley se podría ser que representa un cambio en la tributación del licenciamiento de programas computacionales cuando éste es realizado por personas no domiciliadas ni residentes en Chile, valga la redundancia, a personas domiciliadas o residentes en nuestro país.

Finalmente, el presente trabajo aborda la situación tributaria del licenciamiento de software por su titular del derecho de autor, tanto anterior como posterior a la reforma de la Ley 21.210, y presenta las posibles consecuencias jurídicas del acto mismo de licenciamiento relacionadas con los impuestos aplicables a la operación. Además, se exponen ciertos vicios de legalidad

presentes en los actos administrativos dictados por el Servicio de Impuestos Internos en la materia.

Planteamiento del problema y metodología

El objeto del trabajo consiste en analizar el tratamiento tributario que recibe el licenciamiento de software realizado por el titular del derecho de autor, tanto anterior a la Ley 21.210 y posterior a ésta. El análisis relacionará las interpretaciones que ha dictado el Servicio de Impuestos Internos, desde el punto de vista del sujeto gravado, como de los impuestos aplicables, teniendo en consideración que con los cambios introducidos por la mencionada Ley de Modernización Tributaria en la materia en cuestión se afectó con impuesto al valor agregado “la puesta a disposición de software”.

Al respecto, se sostiene que el criterio establecido por el Servicio de Impuestos Internos yerra en la calificación jurídica del licenciamiento de software. A partir de ello, se establecerá un nuevo criterio que aborda de manera correcta la calificación jurídica del licenciamiento de software, en tanto hecho gravado de impuesto al valor agregado, así como el trato respecto del sujeto gravado con impuesto adicional por la operación.

Capítulo I

Aproximaciones y Definiciones

Antes que todo, para facilitar y contextualizar en la materia al lector, resulta necesario abordar ciertos conceptos legales que se utilizarán a lo largo del trabajo, cuyas características tienen incidencias directas en el planteamiento del problema descrito anteriormente.

1. Programa Computacional

Es primordial definir qué significa el concepto programa computacional o *software*.

La expresión *software* proviene de la lengua anglosajona y es definida como “*the programs used by a computer for doing particular jobs*”¹, lo que traducido al español significa “*los programas usados por un computador para realizar tareas particulares*”. Con todo, desde el punto de vista técnico, la Organización Internacional de Normalización (ISO, por sus siglas en inglés) define el concepto de software como “*programas, procedimientos, reglas, documentación y datos de un sistema de procesamiento informático*.”²

También, de acuerdo con la misma organización, la definición técnica de programa computacional es la “*combinación de instrucciones de computador y definiciones de datos que permiten controlar los componentes del computador y realizar funciones en él*”³.

De la lectura de ambas definiciones técnicas es dable concluir que programa computacional y software son sinónimos, aun cuando la expresión software puede ser considerada más amplia que programa computacional, dado que de su definición se extrae que un software podría estar compuesto de varios programas computacionales asociados y que funcionan en un mismo sistema de procesamiento informático. En principio, en este trabajo también nos referiremos a ambos conceptos de forma unívoca, salvo se indique lo contrario.

En cuanto a la concepción jurídica del concepto en comento, una de las primeras definiciones legales que han marcado la pauta a este respecto es aquella expresada por el ente rector

¹ OXFORD LEARNER'S DICTIONARIES. Diccionario online: consulta significado palabra “software”. [En línea] <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/us/definition/english/software?q=software> [consulta: 3 de julio de 2020]

² *loc. cit.* [En línea] <https://www.iso.org/obp/ui/es/#iso:std:iso-iec-ieee:24765:ed-2:v1:en> [consulta: 18 de noviembre de 2020]

³ INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION, en colaboración con INTERNATIONAL ELECTROTECHNICAL COMMISSION VOCABULARY. Systems and software engineering – Vocabulary. 2017. [En línea] <https://www.iso.org/obp/ui/es/#iso:std:iso-iec-ieee:24765:ed-2:v1:en> [consulta: 18 de noviembre de 2020]

internacional en la materia, la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, quien en su glosario de derecho de autor y derechos conexos define al programa computacional como un *“conjunto de instrucciones que, cuando se incorpora a un soporte legible por máquina, puede hacer que una máquina con capacidad para el tratamiento de la información indique, realice o consiga una función, tarea o resultados determinados”*⁴. Del mismo modo, la doctrina nacional ha definido al software como *“una presentación procedimental completa en forma verbal, esquemática o de cualquier otro modo, de forma suficientemente detallada para determinar un conjunto de instrucciones que constituyan el programa de ordenador correspondiente.”*⁵

Despejada la conceptualización del software, toca referirnos al trato que efectúa la legislación chilena sobre los programas computacionales. Para ello, debemos recurrir a la Ley 17.336 sobre Propiedad Intelectual, que protege la creación de las obras producto del intelecto, y en el literal t) de su artículo 5 nos entrega una definición legal del concepto programa computacional, esto es, un *“conjunto de instrucciones para ser usadas directa o indirectamente en un computador a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidas en un cassette, diskette, cinta magnética u otro soporte material”*.

La definición entregada es similar a las definiciones técnicas descritas en los párrafos anteriores, ya que ambas se refieren a instrucciones usadas en un computador para obtener un proceso o resultado determinado, entendiéndose por instrucciones el código de fuente del programa que es procesado por el computador para obtener un resultado esperado. Otro aspecto destacable es la última frase de la definición expuesta, ya que la norma incorpora el soporte físico o material del programa computacional. Si bien la referencia al soporte no significa la taxatividad de la definición, puede llevar a un error al intérprete al excluir otros soportes que pueden contener el software, incluyendo uno inmaterial, en atención a las infinitas posibilidades que ofrece el intelecto humano para innovar en este sentido, resultando paradójico que se restrinja el concepto en la misma ley que protege las obras originales por el solo hecho de su creación.

En cuanto a las características jurídicas del software, este clasifica como un bien inmaterial en los términos del artículo 584 del Código Civil, es comerciable, y de carácter patrimonial susceptible de apreciación pecuniaria. Asimismo, es un bien inconsumible dado que por su naturaleza no se destruye con el primer uso, y también es indivisible para su adecuado

⁴ OMPI. Glosario de Derecho de Autor y Derechos Conexos. 1980. p. 54

⁵ CLAUDE MAYO, M. Informática Jurídica. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 1991, p. 25

funcionamiento⁶. Por último, el programa como código de fuente no es fungible, pues su individualidad no puede ser reemplazada por otra, al ser una obra única y original protegida por el derecho de autor.

Sin embargo, no se puede perder de vista que el soporte material del software es un bien corporal mueble, y fungible, pues se puede transportar de un lugar a otro y se percibe por los sentidos.

Volviendo a la Ley 17.336 de Propiedad Intelectual, sus artículos 17 y 18 consagran los derechos patrimoniales del derecho de autor, los cuales adquiere el titular por el sólo hecho de creación de la obra. A su vez, el artículo 19 prohíbe la utilización de una obra ajena sin autorización expresa del titular del derecho de autor, y por su parte, el artículo 20 define autorización como el permiso otorgado por el titular del derecho de autor, en cualquier forma contractual, para utilizar la obra de alguno de los modos y por alguno de los medios que dicha ley establece, decretando que la autorización debe contemplar expresamente los tipos de usos o actos que podrá realizar el tercero sobre el programa.

La mencionada autorización de uso se denomina “licenciamiento”, esto es, el acto por el cual el titular del derecho de autor del software - el licenciante - autoriza el uso de su obra a un tercero denominado licenciataria. Normalmente el acto de licenciar consta de un contrato de licencia de software, y la doctrina ha señalado que dicho instrumento “*establece los términos y condiciones en virtud de los cuales el autor o titular de los derechos de explotación de un programa informático, permite la utilización de dicho programa a otra persona*”⁷. De la misma forma el contrato se ha caracterizado como uno de índole consensual, bilateral, principal, de adhesión, intuitu personae, tanto ser oneroso como gratuito, e innominado⁸, el autor a ese respecto ha dicho que también es de tracto sucesivo, en nuestra opinión aquella circunstancia dependerá de las condiciones que se establezcan en la autorización. Más adelante, veremos que nuestro ordenamiento tributario se ampara en los tipos de licenciamiento para hacer una distinción entre los programas computacionales.

Generalmente el licenciamiento de mayor comercialización es aquel en que el licenciante autoriza exclusivamente el uso del programa, en las condiciones explícitamente permitidas por

⁶ Teóricamente, el programa podría ser dividido en su código de fuente, por tanto, no es una característica excluyente.

⁷ BAIN, M; MARTINES RIBAS, M; RIUS SANJUAN, J. Aspectos Legales y de Explotación del Software Libre. Fundación per a la Universitat Oberta de Catalunya. Barcelona. 2007, p. 245

⁸ BRAVO SILVA, Daniel. Aproximación a la validez y obligatoriedad de las licencias de software libre ante el Derecho Chileno. Chile. 2005. p. 21

él, sin transferir ningún derecho al licenciatarlo, todo de acuerdo con las posibilidades que el derecho de autor otorga. Este último tipo de licenciamiento se conoce como “licencia de software propietario para el usuario final” (con la sigla EULA - End User License Agreement - en inglés).

Sin perjuicio de lo anterior, la definición consagrada en la Ley de Propiedad Intelectual no es la única existente en nuestro ordenamiento jurídico. El legislador tributario definió programa computacional con ocasión de la Ley de Impuesto a la renta, específicamente, su artículo 59 reproduce la misma definición de la Ley de Propiedad Intelectual, pero recoge la crítica expuesta precedentemente, y en tal sentido reemplazó la última frase, quedando del siguiente tenor: “*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.*”⁹ Así, el legislador amplió las posibilidades en las que puede estar contenido un programa computacional y no se queda con ningún soporte en específico, posibilitando que incluso sea uno intangible, entendiendo que el software se trata de un bien inmaterial de acuerdo a sus características jurídicas y las posibilidades que ofrecen las innovaciones tecnológicas respecto del soporte de los programas. Lamentablemente, la actualización de la definición no fue incorporada a la Ley 17.336, remitiéndose esta exclusivamente a los soportes materiales de la obra, sin atender a que el software es un bien inmaterial.

Además, el mismo artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta en comento contiene una distinción respecto del concepto, desde el punto de vista del licenciamiento a terceros, denominando al programa computacional estándar 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 característica esencial de este tipo de programa es que sólo está habilitado para permitir su uso, y no su explotación comercial.

Para precisar lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos dispuso que para que un programa computacional pueda ser calificado como estándar debe cumplir con dos requisitos, el primero denominado “general”, que se refiere a que el software debe encuadrarse en la definición del DL 824, en conjunto con las definiciones y especificaciones técnicas de la Ley 17.336 sobre Propiedad Intelectual. El segundo requisito dispuesto por la autoridad administrativa se

⁹ Reemplazo introducido por el artículo segundo número 39 de la Ley 21.210.

relaciona con el carácter de estándar de los programas computacionales, vinculado al alcance de la transferencia o cesión de derechos que haya ocurrido sobre ellos. En este punto, para que el software sea considerado estándar se extrae que la ley y la administración aluden a las condiciones dispuestas en el tipo licenciamiento del programa, en tanto éstas permitan únicamente el uso de este y en ningún caso (i) la explotación comercial, o (ii) la reproducción con cualquier otro fin que no sea el de habilitarlo para su uso, o (iii) la modificación de dicho programa computacional, con cualquier otro fin, que no sea el de habilitarlo para su uso.¹⁰

Sin embargo, tanto las leyes como la interpretación pierden de vista el hecho de que el titular del programa, normalmente, no va a ceder su derecho de uso sobre éste en favor de otro, puesto que ello fragmentaría su derecho de autor, transfiriendo su único y exclusivo derecho a otra persona. En ese sentido, la definición contiene un error conceptual al calificar el licenciamiento como una cesión de derechos, puesto que, de acuerdo con el artículo 20 de la Ley 17.336, existe la posibilidad de que el licenciante no transfiera ningún derecho al licenciario, y que sólo autorice el uso del programa de cuyo derecho de autor es titular, mas no una cesión o transferencia del derecho de uso.

Por último, en las modificaciones introducidas a la Ley de Impuesto al Valor Agregado por la Ley 21.210, como se verá más adelante, el legislador utiliza la palabra *software* para referirse una clase de servicios prestadas por personas no domiciliadas o residentes en Chile que estará gravada con impuesto al valor agregado. Atendido todo lo expuesto y a pesar de que el concepto software es ajeno al idioma oficial de la República de Chile, es claro que el legislador se está refiriendo a los programas computacionales.

Teniendo claras las definiciones técnicas, doctrinarias y legales del programa computacional o software, y las significancias y características del licenciamiento, pasaremos a aproximarnos a varios conceptos tributarios que se utilizarán para analizar las implicancias que conlleva en el licenciamiento de software la reforma legal de la Ley 20.210 sobre Modernización Tributaria.

2. Conceptos Tributarios

En este apartado se definirán y explicarán sucintamente los impuestos a los que ya se ha hecho referencia, y a otros conceptos relevantes para el entendimiento del trabajo.

¹⁰ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2014. Oficio N°311.

a. Impuesto a la renta

El impuesto a la renta consiste en un gravamen aplicable sobre la renta obtenida por los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, en un año tributario.

El concepto de renta está definido expresamente en el artículo 2 de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual señala que se entenderá por renta *“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”*. En consecuencia, si no existe ingreso que constituya beneficio o utilidad, en lenguaje tributario no es posible hablar de renta.

Adicionalmente, dependiendo del tipo de renta que obtenga un contribuyente, se le clasificará en Primera o Segunda Categoría. En la Primera Categoría se encuentran los contribuyentes que obtienen rentas provenientes del capital y de las actividades comerciales, industriales, mineras, y otras cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta. En consecuencia, estos contribuyentes tienen la obligación de declarar y pagar el impuesto de primera categoría.

En la Segunda Categoría se encuentran las rentas del trabajo, tales como sueldos, dietas, gratificaciones, participaciones, montepíos, pensiones, gastos de representación, y honorarios obtenidos del ejercicio de profesiones liberales, entre otras, según lo dispuesto en el artículo 42 de la ley en comento.

b. Impuesto adicional

En cuanto al impuesto adicional, éste también es un gravamen que se aplica sobre las rentas de fuente chilena obtenidas por un contribuyente que no tiene domicilio ni residencia en Chile.

Entonces, el impuesto adicional es aplicado sobre el total de las rentas percibidas o devengadas por personas naturales y jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, de acuerdo con los conceptos y tasas definidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta, siendo la principal una tasa de 30%. En caso de licenciamiento de software, la ley contempla una tasa especial de 15% que más adelante se explicará.

c. Impuesto al valor agregado

Este impuesto consiste en el recargo del 19% al monto del precio final determinado por el vendedor de un bien o servicio. El impuesto actúa en cadena, trasladándose desde el vendedor al comprador, quien descuenta el impuesto pagado y consignado en las facturas de sus compras (crédito fiscal) y agrega el impuesto recolectado en las ventas (débito fiscal).¹¹ En definitiva, el consumidor final del bien o servicio es el último que soporta el impuesto que se ha arrastrado en la cadena desde el productor hasta el llegaré a él, el cual debe ser retenido por el vendedor o prestador del servicio.

Por último, en cuanto a la territorialidad del impuesto al valor agregado, éste se aplica a las ventas y servicios realizadas o prestados en el territorio nacional, según los artículos 4 y 5 del Decreto Ley 825, respectivamente.

d. Impuesto global complementario

El impuesto global complementario es un impuesto anual que afecta a las personas naturales que obtengan rentas o ingresos de distinta naturaleza, tales como honorarios, intereses por depósitos y ahorros, dividendos por la tenencia de acciones, retiros de utilidades de empresas, ingresos por arriendos, rentas presuntas originadas por la actividad de transporte y de la minería, entre otras. Por ejemplo, en términos simples, el socio o accionista de una empresa que se dedique a la creación y licenciamiento de software pagará este impuesto cuando reciba dividendos o utilidades de la empresa.

Este impuesto se determina en abril de cada año por las rentas generadas de enero a diciembre del año anterior, aplicando los porcentajes de impuestos definidos en la tabla de tramos de renta, de acuerdo con el nivel de renta que le corresponda al contribuyente según el mecanismo determinado en la ley.

e. Principio de legalidad en materia tributaria

El principio de legalidad tributaria, o también denominado principio de reserva de ley tributaria, dice relación con que los tributos sólo pueden ser establecidos por una ley, dado que en un estado de derecho nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni está

¹¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Diccionario Básico Tributario Contable. [En línea] http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_i.htm [consulta: 20 de octubre de 2020]

privado de lo que ella no prohíbe. Este principio se consagra principalmente en los artículos 19 número 20 y 63 número 14 en concordancia con el artículo 65 inciso cuarto número 1, todos de la Constitución Política de la República.

El fundamento del principio de legalidad es proteger el derecho de propiedad de las personas, dado que los tributos importan una restricción a dicho derecho fundamental, por ser un gravamen aplicado sobre el patrimonio de los particulares, y éste debe ser fielmente observado por las autoridades competentes. En su materialización, el principio exige que la ley determine expresamente el sujeto gravado, el hecho gravado, la tasa, la base imponible y las exenciones del impuesto.

f. Potestad interpretativa del Servicio de Impuestos Internos

El director del Servicio de Impuestos Internos tiene la facultad de interpretar administrativamente las normas tributarias, atendido lo dispuesto en el numeral 1 de la letra A del artículo 6 del Código Tributario y en el artículo 7 literal b) del DFL N°7 de 1980, el cual fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

La atribución comprende la facultad de calificar los hechos tributarios para efectos de determinar los impuestos que corresponden, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los tributos cuyo control no esté encomendado por ley a una autoridad diferente.

Con todo, el director del Servicio no tiene libertad absoluta interpretativa, sino que debe seguir las reglas de hermenéutica legal que imperan en el derecho civil común, esto es, las dispuestas en los artículos 19 a 24 del Código Civil, junto con los derechos constitucionales y el respeto de los principios que conllevan. En este sentido, no caben dudas respecto de que el sentido objetivo de la ley debe envolver el ejercicio hermenéutico de la autoridad, el que se encuentra en ella misma y está plasmado en la historia fidedigna de su establecimiento.

Además, debemos concordar los artículos 3, 11, 16, 40 y 41 de la Ley sobre Bases de los Procedimientos Administrativos con la actividad del director del Servicio de Impuesto Internos, por cuanto la legalidad del resultado del ejercicio interpretativo manifestado en un acto administrativo debe atender a razones legales debidamente fundadas. Además, en concordancia con el artículo 2 de la misma Ley 19.880, la interpretación tiene fuerza obligatoria solo respecto del órgano administrativo que la emite, resultando obligados exclusivamente los funcionarios del Servicio a éstas, con ello el contribuyente conocerá el posible criterio que

utilizará el Servicio en sus actuaciones, y con la guía de los criterios asentados el contribuyente podrá deferir y actuar en contra de las interpretaciones, por lo que en caso de que el Servicio no adhiera a su posición, tendrá la posibilidad de fundamentarla ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, quienes son los únicos habilitados para que sus interpretaciones legales obliguen a los contribuyentes.

En una interpretación armónica y sistemática de lo señalado, podemos afirmar que la interpretación del Servicio respecto de su fuerza obligatoria con los funcionarios, y ejemplificadora para los contribuyentes, debe respetar el principio de legalidad, lo que supone que la administración no puede crear derecho actuando como legislador, en otras palabras, los actos administrativos no pueden imponer gravámenes distintos a lo establecido en la ley.

Capítulo II

Licenciamiento de programas computacionales por contribuyentes con domicilio o residencia en Chile

En este capítulo se analizarán las normas tributarias aplicables al licenciamiento de software realizado por personas naturales o jurídicas titulares del derecho de autor del software, y que tienen domicilio o residencia en Chile.

1. Impuesto al valor agregado

El licenciamiento de software se encuentra afecto al impuesto al valor agregado en el literal h) del artículo 8 del Decreto Ley 825, el cual dispone que, para los efectos de la aplicación de dicho impuesto, será considerado como venta o servicio *“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.”*

A pesar de que la norma no contempla expresamente los conceptos de “programa computacional” o “software”, el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que la voz “prestaciones similares” incluye a los programas computacionales en el hecho gravado. Al respecto, señaló: *“en relación con las operaciones de venta y arrendamiento de softwares (...) los contratos de licenciamiento y sublicenciamiento de programas computacionales o softwares se encuentran gravados con IVA, según lo dispuesto en el artículo 8° letra h) del D.L. N° 825, de 1974”*¹². En consecuencia, el licenciante del programa deberá recargar el impuesto con tasa del 19% sobre el precio de la autorización o licencia, por lo que, en definitiva, quien soportará su pago es el consumidor final del programa. En la misma oportunidad también se estableció que, en atención al plazo de protección otorgado por la Ley de Propiedad Intelectual al derecho del autor del software, que asciende a los 70 años desde la primera publicación de éste¹³, la cesión de uso del software siempre será temporal, dado que estará sujeta al término del plazo de protección de la obra intelectual.

Es interesante analizar la labor interpretativa que hace el Servicio de Impuesto Internos en el Oficio 4.255, de 24 de octubre del año 2005.

¹² CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2005. Oficio N°4.253.

¹³ CHILE. Ministerio de Educación. 1970. Ley 17336. Artículo 10.

En nuestra opinión, la administración al incluir a los programas computacionales en la expresión “prestaciones similares” realizó una interpretación extensiva del hecho gravado y excedió sus facultades legales debido a que afirma que un hecho está afecto al impuesto, siendo que ello no fue establecido expresamente por el legislador, pues las prestaciones sobre las que se refiere dicho artículo se refieren al ámbito de la propiedad industrial, la cual tiene un trato normativo totalmente distinto a la propiedad intelectual, y no pueden considerarse como prestaciones similares por la autoridad administrativa, puesto que si así lo fueran, ambas estarían reguladas conjuntamente, y tanto en el ordenamiento nacional como internacional, sabido es que son materias diferentes.

Además, como se explicó anteriormente, la ley y la interpretación asimilan las autorizaciones concedidas por el autor al licenciataria con el arrendamiento u otra forma de cesión de uso o goce de un programa computacional, lo que implicaría una transferencia de derechos. El Servicio se equivoca al calificar a la autorización de uso del programa como una cesión de derechos de uso o de un arrendamiento, en atención a que, en materia de licenciamiento, el titular no cede los derechos de uso sobre su obra, sino que autoriza el uso de ella a un tercero según los modos y medios que establece la Ley de Propiedad Intelectual.

Recientemente, ante la consulta de un contribuyente, el Servicio se ha referido nuevamente al tema, en principio, manteniendo la posición expuesta en el párrafo anterior. Sin embargo, más adelante se contradice y cambia su concepción del licenciamiento, al indicar que la venta del programa computacional no se encuentra gravada con impuesto al valor agregado, debido a que se trata de la venta de un bien incorporal, los cuales no se encuentran gravados con el impuesto atendida la definición de venta del artículo 2 de la ley del impuesto al valor agregado, y agrega el oficio que en la operación de licenciamiento no existe la cesión de una licencia de uso del software.¹⁴

Dado lo expuesto, la interpretación en cuestión excede sus facultades y vulnera el principio de legalidad tributaria, al indicar como afecto un hecho no gravado expresamente por el legislador ignorando las características jurídicas del software y su licenciamiento debido a la propiedad intelectual.

¹⁴ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2020. Oficio N°810. p. 4

2. Impuesto a la renta

Respecto de este impuesto, necesario es recordar que los ingresos obtenidos por el licenciante domiciliado o residente en Chile estarán o no afectos a tributación a la renta dependiendo de su categoría. Por lo tanto, si el licenciante es un contribuyente que ejerce actividades de Primera Categoría, el ingreso por el licenciamiento quedará gravado con el impuesto de primera categoría establecido.

Debemos hacer presente que el impuesto no grava la renta proveniente de cada licenciamiento por separado, sino que, grava el total de las rentas del licenciante provenientes del capital, lo que por supuesto incluye las rentas del licenciamiento de software en un año tributario.

Por otro lado, cuando el licenciante sea un contribuyente persona natural, y obtenga una renta neta global¹⁵ que exceda de 13.5 Unidades Tributarias Anuales, la cual incluiría la renta producto del licenciamiento, ésta quedará afectada al impuesto global complementario.

a. Posibilidad de rebajar de la renta la adquisición de software.

Relacionado con la renta bruta de la persona natural y jurídica que desarrolle actividades afectas al impuesto a la renta en virtud de los artículos 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, ésta tiene la posibilidad de rebajar el costo directo de los bienes y servicios que se requirieron para la obtención de dicha renta. Así las cosas, se puede dar el caso de que el programa computacional sea un costo directo para el desarrollo de su giro, por ejemplo, una empresa que realiza análisis de datos con un software licenciado especialmente para ello podrá rebajar de la renta el licenciamiento de este bien incorporal, en las condiciones establecidas en el artículo 30 del Decreto Ley 824.

De lo anterior resulta la renta, a la cual el contribuyente podrá deducirle todos los gastos necesarios para producirla, siendo estos gastos necesarios los que tengan aptitud para generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, ésta última definición fue agregada al artículo por la Ley 21.210.

Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos indicó que la definición se refiere a desembolsos que sean aptos o tengan la potencialidad para generar rentas, sea en el mismo ejercicio en

¹⁵ Renta neta global es aquella que le queda al contribuyente tras descontar de su ingreso total los impuestos y deducciones correspondientes.

que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen las rentas. También, se señala que los desembolsos deben estar asociados al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio, y la necesidad debe determinarse considerando dicho giro o actividad económica actual o de proyectos futuros.¹⁶ En tal caso, la renta líquida del contribuyente podrá tener deducido el licenciamiento de software si es necesario para generar su renta.

¹⁶ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2020. Circular N°53. p. 1-2

Capítulo III

Licenciamiento de programas computacionales por personas sin domicilio ni residencia en Chile

En este capítulo se analizará el tratamiento tributario que recae sobre el licenciamiento de software, cuando éste es realizado por personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile. Para estos efectos, primero se dará cuenta del tratamiento respecto de las disposiciones legales aplicables antes de la entrada en vigor de la Ley de Modernización Tributaria. Luego, se analizarán las modificaciones dispuestas por dicha ley, tanto desde la perspectiva del impuesto a la renta como del impuesto al valor agregado.

La ley en cuestión entró en vigor parcialmente con su publicación en el diario oficial el 24 de febrero del año 2020, la cual introdujo diversas modificaciones en materia tributaria, entre ellos, modificaciones a los Decreto Ley N°824 y N°825, generando un cambio en el tratamiento tributario del licenciamiento de software a partir del 1 de junio de 2020.

1. Tratamiento anterior a la Ley 21.210

Antes de la Ley 21.210, el tratamiento aplicable a los licenciantes de software sin domicilio ni residencia en Chile seguía el camino que se expone a continuación.

a. Impuesto a la renta

En cuanto al impuesto a la renta, y atendido lo explicado en el primer capítulo de este trabajo, al contribuyente con domicilio o residencia en el extranjero titular del derecho de autor sobre un software y que lo licencia en Chile, se le gravarán las rentas obtenidas por dicho concepto con impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la LIR¹⁷.

Sin embargo, el artículo mencionado contempla una rebaja a la tasa aplicable y también una exención del mismo impuesto sobre las rentas obtenidas por el licenciante de software extranjero, para lo que se debe distinguir el tipo de programa licenciado de que se trata.

¹⁷ Hay que recordar que se trata de un impuesto de retención, por tanto, el adquirente domiciliado en Chile es quien debe retener y enterar el impuesto en arcas fiscales.

Por un lado, si la autorización corresponde a un programa computacional no estándar, es decir, aquellos en que los derechos que se transfieren – por el licenciante – no se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y podrían permitir su explotación comercial, su reproducción o modificación, el pago realizado por el adquirente de la licencia del software a la entidad domiciliada en el extranjero será gravado con tasa del 15%. Y por el otro, cuando el licenciamiento sea respecto de los denominados programas o software estándar, es decir, aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso de éste, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, los pagos realizados al extranjero, de fuente chilena, con ocasión del licenciamiento, estarán exentos de impuesto adicional.

La rebaja y exención expuesta parece ser contraria al objetivo del impuesto adicional, lo que no es otra cosa que gravar rentas de fuente chilena obtenidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile. Sin embargo, debemos atender los fundamentos que justificaron el establecimiento de estos beneficios tributarios en favor de los programas. En este sentido, el actual artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta no fue modificado por la Ley 21.210, sino que antes ya sufrió dos grandes modificaciones, la primera en el año 2006 con la Ley 20.150 y la segunda en el año 2012 con la reforma tributaria de la Ley 20.630, las cuales tienen suma importancia al momento de analizar la norma en relación con el problema propuesto, ya que se refieren al impuesto adicional relacionado con la transferencia tecnológica, incluyendo el software, entre otras materias de interés. Para efectos de nuestro estudio, es menester analizar brevemente los objetivos que tuvo en vista el legislador al introducir las reformas mencionadas.

i. Historia de la Ley 20.150¹⁸

En el año 2006, esta ley modificó el artículo 59 en lo relativo a las materias que nos ocupan, específicamente, redujo las tasas del impuesto adicional con origen en la incorporación de conocimiento y tecnología desde el exterior. Conforme a lo anterior, las fuentes materiales de esta norma las encontramos en el mensaje del presidente de la República, en la discusión parlamentaria y en los demás trámites legislativos que aprobaron esta ley.

¹⁸ BIBLIOTECA NACIONAL DEL CONGRESO. Historia de la Ley 20.154, En línea: http://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/5411/HLD_5411_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf [Consulta: 14 de noviembre de 2020]

Entre los fundamentos de la iniciativa, el mensaje destaca la importancia de la innovación y el conocimiento generado en el exterior, y del impuesto adicional a los pagos por la incorporación de conocimientos y tecnología del exterior. Luego, el proyecto hace referencia a países que fueron capaces de fortalecer sus ventajas competitivas a través de la innovación, definiéndola en términos amplios como el proceso colectivo continuo, complejo e incierto, mediante el cual las empresas crean, adaptan o adoptan tecnologías con el fin de cimentar sus ventajas competitivas, las que se refieren a tener una ventaja sobre otra de su mismo sector.

Afirma el mensaje que se busca incentivar la internación de avances de las ciencias y la tecnología mundial al país, para lograr una implementación eficiente y viable. Para materializar lo anterior y crear ventajas comparativas respecto de otros países de la región, el proyecto contempla una rebaja sustancial de la tasa del impuesto que grava la incorporación de tecnología innovadora desde el exterior, de manera tal que se facilite el acceso a ella, incorporando nuevos conocimientos, adoptando nuevos productos y procedimientos. En un afán renovador, la reforma pretende ser un motor de impulso al desarrollo nacional de software, e incluso propiciar una verdadera industria nacional en la materia, a partir de conocimiento y tecnología proveniente del exterior.

Concretamente, el proyecto propuso disminuir a 15% la tasa del impuesto adicional que grava las cantidades pagadas por *el uso, goce o explotación de patentes de invención, modelos de utilidad, dibujos y diseños industriales, esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, nuevas variedades vegetales y programas computacionales*, toda vez que estas actividades implican una transferencia de conocimiento desde el exterior. Además, el proyecto también establece una reducción de la tasa de impuestos aplicable a remuneraciones pagadas por trabajos de ingeniería o técnicos, así como por servicios profesionales o técnicos prestados en Chile o el exterior. Estos servicios son aquellos que prestan una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, a través de un consejo, informe o plano.

Es destacable que la ley contiene resguardos para evitar remesas de utilidades encubiertas, con tasa inferior a la correspondiente, por ello se contempla que la tasa reducida no se aplicará en los casos en que los pagos se efectúen a personas relacionadas o que operan desde paraísos o regímenes fiscales preferenciales nocivos, en los términos de artículo 41 D de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Como se ha venido señalando, la idea matriz o fundamental del proyecto es facilitar la internación al país del conocimiento y las tecnologías generadas en el extranjero mediante la

reducción del impuesto adicional que se debe aplicar sobre las rentas pagadas al exterior. En la discusión legislativa de la ley, ocurrida en el año 2006, advertimos que, tanto en la Cámara de Diputados como en el Senado, se admite que una importante “ventaja competitiva”¹⁹ de Chile es la exportación de materias primas que, en gran cantidad, proviene de recursos naturales no renovables o de una lenta renovación, por lo que existe fundada aprensión de tomar otros caminos que permitan al país continuar a tasas elevadas y sostenidas. Por lo anterior, en el mensaje del proyecto de ley se afirma que reduciendo los costos tributarios que afectan la importación de conocimiento y nuevas tecnologías, se facilitará el acceso a procesos tecnológicos de punta provenientes del exterior, incrementando la innovación de nuevos productos y tecnología, así como motivar la inversión en el ámbito.

En definitiva, la historia de la ley sostiene que un menor impuesto se traduce en un menor precio asociado a estas transferencias de carácter tecnológicas y en un mayor incentivo a la realización de aquellas operaciones. El objetivo del proyecto de ley es reducir los costos tributarios que afectan la importación de conocimiento y nuevas tecnologías. Adicionalmente, esta medida pretende convertirse en un impulso al desarrollo de nuestra industria de software. Por lo tanto, el proyecto pretende incentivar las transferencias de programas computacionales provenientes del extranjero con el objetivo de propiciar la innovación en la industria, para robustecer y diversificar la economía nacional.

ii. Historia de la Ley 20.630²⁰

Esta reforma al artículo 59 fue dispuesta en el numeral 25 del artículo 1 de la Ley 20.630, que perfecciona la legislación tributaria para financiar la reforma educacional del año 2012, ingresada a la Cámara de Diputados mediante Boletín N°8488-05, la cual estableció la exención del impuesto adicional en caso de pagos efectuados al exterior por licencias de software estándar.

Tal como se señaló, hasta antes de la dictación de aquella ley, todos los programas computacionales licenciados por extranjeros se encontraban gravados por el impuesto adicional de tasa 15%, puesto que la Ley 20.150 no dispuso excepción. Aquella situación producía un atentado contra la competitividad de nuestro país, pues generaba un incremento

¹⁹ En opinión de este autor, la mono explotación de materias primas que permite el Estado de Chile no califica como una ventaja competitiva, sino más bien una desventaja, por las mismas razones allí señaladas.

²⁰ BIBLIOTECA NACIONAL DEL CONGRESO. Historia de la Ley 20.630, En línea: https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7559/HLD_7559_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf [Consulta: 20 de noviembre de 2020]

del precio final de los programas computacionales de origen extranjero y que se buscan utilizar en Chile, ya sea tanto para una persona que lo destinará a uso personal, como para la persona que necesite del software para innovar en su giro o actividad. En ese sentido, una empresa nacional tenía que asumir la obligación de retener y enterar el pago del impuesto, y al mismo tiempo, probablemente iba a tener que soportarlo, entonces debía decidir si traspasar el impuesto al cliente o asumirlo directamente, esto último aumenta sus costos y disminuye la competitividad, por ejemplo, frente a otras empresas extranjeras competidoras que por las leyes de su país podrían no tener un gravamen sobre este hecho, así como aumenta barreras de entrada legales al mercado para nuevos competidores en caso que no puedan soportar el pago del impuesto.

Sin embargo, con miras a generar recursos para hacer frente a la reforma educacional del año 2012 y apuntando a crear medidas que fomenten el crecimiento económico del país, sobre todo medidas que beneficien a las pequeñas y medianas empresas para bajar sus costos impositivos, incentivar la inversión en tecnología extranjera para sus procesos y mejorar su rendimiento, el proyecto de ley contempló la exención de los programas computacionales estándar de impuesto adicional, con el fin último de fortalecer la economía nacional.

Sin lugar a duda el objetivo del proyecto es semejante a la reforma anterior, puesto que para fomentar el crecimiento económico establece una exención de impuesto adicional a las cantidades que se paguen al extranjero por concepto de licencias de uso de software estándar, cuya definición ya conocemos, de manera tal que el usuario final no soporte el pago del impuesto, para que no se encarezca la operación respecto de este tipo de tecnología extranjera e incentivar la inversión e innovación de las empresas y del mercado chileno, aumentando su competitividad.

Adicionalmente, el proyecto contemplaba la exención del impuesto adicional sobre los pagos efectuados al extranjero por los libros digitales, en razón de la modificación del artículo 59, y según indicaba el mensaje del proyecto de ley, la rebaja tenía por objeto permitir que este tipo de soporte de la cultura abarque más hogares y llegue a más chilenos. Un efecto directo derivado de la exención sería que la adquisición de un libro digital sería más barata que la de un libro físico, cuyo precio final de venta está gravado con impuesto al valor agregado, por lo que la exención beneficia directamente al adquirente del libro digital. Sin embargo, en la discusión legislativa apenas se hizo mención respecto de la idea de la propuesta, sólo en la Cámara de Diputados. Finalmente, el artículo final no incluye a los libros digitales como

exentos de impuesto adicional, y a falta de ello, en virtud del principio de legalidad, la idea al respecto quedó sólo en el mensaje.

iii. Recaudación del impuesto adicional

Conforme con los artículos 73 y 74 N°4 de la Ley de Impuesto a la renta, quien paga, remesa, abona en cuenta o pone a disposición de contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile las rentas o cantidades gravadas con impuesto adicional, será el obligado a retener dicho impuesto aplicado sobre el monto íntegro de tales rentas, según la tasa que corresponda, y también es obligado a enterarlo en arcas fiscales. Dicha retención debe realizarse al tiempo de hacer el pago al exterior, y en caso de que el obligado a retener el porcentaje no lo haga y sea descubierto por una fiscalización, se le cobrará dicho impuesto.

Este método de enterar el pago del impuesto en relación con el licenciamiento de software no estándar generó que las personas, sobre todo las naturales, no cumplían con su obligación de practicar la retención, ni tampoco con la de enterarlo. La causa se debe a la dificultad del licenciatario para realizarlo, pues el pago al extranjero se hace por un precio fijo predeterminado por el licenciante, por lo que el licenciatario no podía simplemente retener una parte del precio para pagar el impuesto adicional, atendida la asimetría que existe con el licenciante. Además, en caso de que el licenciatario informara la situación, probablemente el licenciante subiría el precio de la licencia para que el adquirente soporte el pago del impuesto.

En vista de que el agente retenedor no cumplía con su obligación tributaria, y el contribuyente extranjero se desentendía de la situación por no tener obligación legal alguna de retener ni enterar el impuesto adicional, el resultado fue una evasión del pago de impuesto adicional respecto de las cantidades pagadas o abonadas al extranjero por el licenciamiento de software no estándar.

Sobre este tema en particular y para el desarrollo de este trabajo, se solicitó al Servicio de Impuestos Internos vía Ley de Transparencia N°20.285 la cantidad de operaciones exentas y afectas a impuesto adicional desde el año 2012 a la fecha, la cantidad remesada al exterior en pesos, y la cantidad de operaciones exentas en concepto de licenciamiento de software estándar.

La solicitud fue contestada por resolución exenta N°18891, y a nuestro pesar, la subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios del Servicio comunicó que no existe la información, pues no se ha procesado con anterioridad la información para generar la

estadística pedida y su construcción respecto de la solicitud implicaría un desvío de recursos, argumentando que tal criterio es secundando por el Consejo para la Transparencia²¹, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago²² y la Excelentísima Corte Suprema de Justicia²³.

El hecho de que el ente fiscalizador del cumplimiento de las obligaciones tributarias no posea estadística elaborada, al menos, en cuanto a la cantidad de operaciones exentas y afectas a impuesto adicional y del monto remesado deja bastante que desear, pues como mínimo y aunque sea aproximado, el Fisco debería conocer el detalle de la recaudación por los impuestos pagados y declarados por los contribuyentes, considerando que el impuesto adicional debe declararse a través del formulario 1946. Lo anterior tiene directa relación con las modificaciones introducidas por la Ley 21.219 ya que modifican aspectos del impuesto adicional sin tener a la vista la estadística concreta que produce aquel gravamen en su calidad de ingreso para las arcas fiscales.

b. Impuesto al valor agregado

En el ámbito del impuesto al valor agregado, no hay que olvidar el hecho de que las remesas de dinero al extranjero por la entidad chilena se encuentran gravadas con impuesto adicional. Por ello, el número 7 del literal E del artículo 12 de la Ley del IVA – que fue modificado por la Ley 21.210 – disponía que un mismo hecho jurídico no puede ser gravado con impuesto al valor agregado y con impuesto adicional, y quedaban exentos del impuesto al valor agregado los ingresos afectos al impuesto adicional, salvo que se tratara de servicios prestados en Chile y gozaran de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble tributación en Chile²⁴.

Por lo tanto, si se trataba de licenciamiento de software no estándar, la operación quedaba exenta de impuesto al valor agregado, dado que es una renta afecta a impuesto adicional con tasa de 15%. De igual forma, el licenciamiento que recaía sobre un programa computacional estándar también estaba exento del impuesto al valor agregado, lo que tiene directa relación con la territorialidad del impuesto, pues el licenciamiento no es efectuado en Chile, dado que,

²¹ CHILE. Consejo Para La Transparencia. Rechazo de solicitud de amparo rol N°C959-2015, de 6 de mayo de 2015.

²² CHILE. I. Corte de Apelaciones de Santiago. Sentencia en causa número de ingreso 5923-2013.

²³ CHILE. E. Corte Suprema de Justicia. Sentencia en causa número de ingreso 11383-2014.

²⁴ “Estarán exentos del impuesto establecido en este Título: (...) E.- Las siguientes remuneraciones y servicios: (...) 7) 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 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;”.

por la naturaleza de las operaciones a través de internet, el titular del derecho de autor no requiere operar físicamente en Chile para licenciar el programa, es más, lo hace desde el estado en que dirige su negocio. Por lo tanto, a pesar de que el programa computacional estándar gozaba de una exención del impuesto adicional, no cumplía con que fuese prestado en Chile, y no quedaba afecto a valor agregado.

La situación descrita podría ser considerada una afectación al derecho de igualdad ante la ley respecto de los licenciantes con domicilio o residencia en Chile de software estándar, puesto que para ellos el licenciamiento si se encuentra afecto a impuesto al valor agregado, en los términos de la interpretación del Servicio de Impuestos Internos antes analizada. Por otro lado, el licenciante nacional también ve gravada su renta respecto del software estándar, a diferencia del licenciante extranjero de software estándar para quien la renta por dicho concepto está exenta de impuesto adicional a la renta.

c. Política pública

El panorama resultante de las reformas legales precedentemente expuestas da cuenta de una política pública relacionada con el acceso al software extranjero para los chilenos. Si bien una política pública no tiene contornos objetivos claros y especialmente definidos, esta se comienza por decisiones y actos de la autoridad representativa con miras a cumplir un objetivo concreto.²⁵

En este caso, los fundamentos de las reformas del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, y los consiguientes beneficios tributarios que otorgó a los licenciantes extranjeros eran necesarios para cumplir con el objetivo de mejorar la competitividad de las empresas nacionales, propiciar la innovación e internación de tecnología extranjera, y generar una industria de software nacional, a partir de los conocimientos del exterior en la materia. Somos de la opinión de que la posición adoptada por el legislador respecto de la exención de impuesto a la renta de los extranjeros es un incentivo para las empresas nacionales a mejorar su productividad utilizando programas computacionales extranjeros.

En definitiva, la política pública se refiere a que el acceso a este tipo de tecnología extranjera, cuando su uso sea de tipo personal y final, no explotable comercialmente, debería quedar sin afectación de impuestos.

²⁵ JORBET, B. Estado, sociedad, políticas públicas. Chile. 2004. p. 23-26.

2. Tratamiento posterior a Ley 21.210

Frente a los desafíos que involucra el desarrollo de la economía digital y el comercio tecnológico, entre otros, uno de los objetivos de la Ley de Modernización Tributaria fue otorgar un tratamiento tributario moderno y adecuado a los denominados servicios digitales²⁶ prestados por empresas no domiciliadas ni residentes en Chile, de manera de asimilarlos el tratamiento tributario que reciben las empresas domiciliadas en el país que también prestan este tipo de servicios. Más adelante se explican los cambios introducidos por la ley que inciden en materia de licenciamiento de software y las decisiones administrativas que se generaron para dar cumplimiento a la nueva normativa.

Por ahora adelantamos que, en materia de impuesto al valor agregado se dictó un nuevo hecho gravado respecto de los servicios digitales por prestadores no domiciliados ni residentes en Chile, y en el ámbito del impuesto a la renta, se agregó una exención de impuesto adicional para los extranjeros prestadores de aquellos servicios a personas naturales no contribuyentes de valor agregado.

Así las cosas, para un mejor análisis, debemos conocer el sentido objetivo del legislador al establecer las nuevas normas, el cual lo encontramos en la historia fidedigna del establecimiento de la ley en cuestión.

a. Historia de la Ley 21.210²⁷

La Ley de Modernización Tributaria fue enviada a la Cámara de Diputados vía mensaje presidencial N°107-366 de 23 de agosto de 2018, e ingresó mediante en el Boletín N°12043-05. El proyecto busca generar un desarrollo integral, sustentable e inclusivo, con el objeto de lograr y mantener la tasa de crecimiento económico del país de forma sostenida en el tiempo, para hacer frente a la contracción sufrida por la economía chilena en los últimos años.

En el mensaje se diagnostica que uno de los factores de la contracción económica fue la reforma tributaria del año 2012 dispuesta por la Ley 20.630, debido a que habría aumentado significativamente la carga tributaria de las empresas. También, se le acusa de generar

²⁶ Más adelante se detallan. Ver páginas 37-40

²⁷ BIBLIOTECA NACIONAL DEL CONGRESO. Historia de la Ley 20.630, En línea:

https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf

[Consulta: 14 de octubre de 2020]

incertidumbre jurídica al complejizar las normas tributarias, y de reducir incentivos al ahorro y a la inversión. Pese a ello, y acorde al afán modernizador del proyecto de ley, el mensaje aclara que la reforma no pretende reducir el nivel de recaudación existente, ni modificar las actuales tasas de tributación.

Dentro de los principios que inspiran el proyecto se invoca la certeza y seguridad jurídica, se destaca el irrestricto respeto por el principio de legalidad del proyecto, de manera tal que al momento de tomar sus decisiones el contribuyente tenga claros los efectos y consecuencias que aparejan.

Se agrega que la iniciativa responde a la competitividad, para apoyar a los emprendimientos digitales que participan en el mercado junto a las pymes tradicionales, teniendo un especial cuidado con no afectar el desarrollo de la economía digital, y con ello crear un impulso adicional a la inversión en Chile y contribuir a la competitividad de las empresas locales que se insertan en el mundo globalizado, quienes para crecer necesitan expandir sus mercados.

Sobre los servicios digitales, no se puede dejar de informar al lector que el proyecto original enviado por el ejecutivo contemplaba un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto que gravaría a los servicios digitales prestados por empresas extranjeras, aplicable sólo cuando dichos servicios fueran a ser utilizados en Chile por personas naturales. La idea no prosperó en el Congreso Nacional, cuyos miembros se inclinaron finalmente por gravar con impuesto al valor agregado los servicios digitales prestados por extranjeros a personas naturales o jurídicas domiciliadas o residentes en Chile, a pesar de que la internación de este tipo de tecnología al país, conforme la historia y espíritu de la política pública reflejo de las reformas legales anteriores, debía quedar exenta de impuestos para fomentar la inversión y la competitividad de nuestras empresas, al menos en lo referente de software. Entre los beneficios que reportaba el impuesto sustitutivo, permitía que, si los servicios eran prestados a personas jurídicas, la operación no sería gravada con impuesto al valor agregado, y las rentas obtenidas por el extranjero serían gravadas con impuesto adicional conforme a las reglas de los artículos 59 y siguientes de la Ley de Impuesto a la Renta.

b. Modificaciones a la Ley de Impuesto a la renta

De las modificaciones introducidas al Decreto Ley N°824 por la reforma, el legislador tributario no contempló variaciones en el artículo 59 de aquel cuerpo normativo, esto es,

mantuvo el impuesto adicional sobre las rentas obtenidas por contribuyentes licenciantes de software sin domicilio ni residencia en Chile, y no derogó la exención de impuesto adicional en favor de la renta remesada al exterior producto el licenciamiento de programas computacionales estándar.

Lo que hizo el legislador fue añadir una nueva disposición, el artículo 59 bis que establece una exención del impuesto adicional para los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que presten los servicios señalados en la letra n) del artículo 8 del DL 825²⁸ a personas naturales que no tengan la calidad de contribuyente del impuesto establecido en aquella ley.

La razón para dejar exentas de impuesto adicional la renta obtenida de la prestación de aquellos servicios a personas naturales no contribuyentes de impuesto al valor agregado se debe al inminente incumplimiento de la obligación de los pagadores del servicio al extranjero, debido a ser los obligados a retener y enterar el impuesto adicional en arcas fiscales. Por dicho motivo, el legislador optó por dejar exentas de impuesto adicional las rentas de aquellos servicios remesadas al exterior.

A modo de adelanto, dado que se afecta con valor agregado la puesta a disposición de software en la letra n) del artículo 8 de aquella ley, podría interpretarse que ello incluye el licenciamiento de los programas computacionales, y, por ende, ya no se distinguiría entre software estándar y no estándar, quedando ambos exentos de adicional cuando sea licenciado a una persona no contribuyente de iva. En una situación distinta quedarían las personas jurídicas adquirentes de software no estándar a no domiciliados ni residentes en Chile, dado que tendrán la obligación de retener y enterar el impuesto adicional sobre aquella renta, y en caso de ser estándar, el ingreso por el licenciamiento estará exento de impuesto adicional para los contribuyentes extranjeros.

En principio, podríamos encontrar una razón para respaldar la técnica legislativa antes descrita, puesto que persiste el incentivo para las empresas de adquirir tecnología proveniente del extranjero y mejorar su competitividad en el mercado, al mantener exento de adicional el licenciamiento de software estándar, dado que no se modificó el artículo 59 de la ley de impuesto a la renta. Sin embargo, según se expondrá a continuación, la técnica utilizada para gravar el licenciamiento de software dentro de los servicios digitales produjo efectos no

²⁸ Son los servicios denominados digitales, que incluye la “puesta a disposición de software”.

advertidos durante la tramitación de la ley respecto de las empresas nacionales en relación el impuesto al valor agregado.

c. Modificaciones a la Ley de Impuesto al valor agregado

Toca adentrarnos en las modificaciones al ordenamiento jurídico que introdujo la Ley 21.210 en cuanto a la ley de impuesto al valor agregado dispuesta en el decreto ley 825.

En primer lugar, es menester explicar cuáles son los hechos gravados denominados “servicios digitales”. Ellos fueron añadidos al artículo 8 que se refiere a los hechos gravados especiales, esto es, los actos que para los efectos del DL 825 son considerados como ventas o servicios, con un nuevo literal n), disponiendo que estarán gravados con impuesto al valor agregado “(...) *los siguientes servicios remunerados que sean prestados por personas no domiciliados ni residentes en Chile:*

1. *La intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación;*

2. *El suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros;*

3. *La puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y*

4. *La publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada."*

Para el objetivo del presente trabajo, corresponde analizar el hecho gravado del numeral 3 del literal en comento, esto es, la puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática. Con ese fin, debemos despejar qué significa la expresión “*poner a disposición*” que emplea la disposición.

Teniendo a la vista el objetivo del impuesto al valor agregado, junto con la intención del legislador establecida en la historia fidedigna de la Ley 21.210, y lo señalado en cuanto al trato normativo del licenciamiento de software cuando es realizado por contribuyentes nacionales, una primera aproximación sería concluir que la expresión comprende cualquier acto que

permita o ceda el uso o goce de los programas computacionales, de almacenamiento, plataformas o infraestructuras informáticas.

Luego, en cuanto al concepto “software” que utiliza el numeral, en principio tendemos a pensar que se refiere a programa computacional, de acuerdo con las definiciones que nos otorga el ordenamiento jurídico, ya analizadas en el trabajo.

Otra modificación al Decreto Ley N°825 en análisis recayó sobre el artículo 5 que determina que se gravarán con impuesto al valor agregado 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 ese sentido, se agregó un nuevo inciso tercero que dispone una presunción de uso dentro del país respecto de los servicios prestados en forma digital del literal n) del artículo 8, si al tiempo de contratarlos o de realizar los pagos correspondientes ocurren dos de las siguientes condiciones:

- "
- i. Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este 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."*

Es necesario que ambos requisitos se cumplan copulativamente para que el servicio se entienda utilizado en Chile.

Ahora bien, dada la cantidad de materias que abarca la reforma legal en comento, el Servicio de Impuestos Internos dictó la Circular N°42 que imparte instrucciones sobre las modificaciones legales respecto del nuevo hecho gravado “servicios digitales”. Al respecto, el Servicio aclaró que la presunción incorporada al artículo 5 tiene como propósito reforzar que el nuevo hecho gravado no tiene por finalidad gravar extraterritorialmente, sino que comprende únicamente los servicios que sean prestados o utilizados en Chile²⁹. De todas maneras, es menester mencionar que dicha presunción es de carácter simplemente legal, por cuanto

²⁹ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2020. Circular N°42. p. 2

admite prueba en contrario, el afectado podría acreditar que no se configura la presunción en su caso particular. Por último, del tenor literal del enunciado se extrae que la presunción es aplicable sólo respecto a los servicios dispuestos en el literal n) del artículo 8.

Continuando con el análisis, la presunción legal fue establecida para que coincida con otra incorporación relevante a la ley. Específicamente, se le incorporó la frase “o utilizados” a la contraexcepción del numeral 7 de la letra E del artículo 12, quedando redactado del siguiente tenor:

“Artículo 12°- Estarán exentos del impuesto establecido en este Título: (...) E.- Las siguientes remuneraciones y servicios: (...)

7) 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;”

De esta manera, no están exentos de impuesto al valor agregado los ingresos afectos a impuesto adicional, cuando se trate de servicios que sean prestados o utilizados en Chile y gocen de una exención del mencionado impuesto adicional. En consecuencia, sería intuitivo afirmar que está afecto con impuesto al valor agregado el licenciamiento de programas computacionales por personas sin domicilio ni residencia en Chile, sin distinguir si se trata de programas estándar o no, al entenderse prestado en Chile en virtud del artículo 5, y al concordarlo la exención el artículo 59 bis de la Ley de Impuesto a la renta. Sin embargo, se presentaría una excepción que aplicaría cuando el licenciatario sea una persona jurídica y de software no estándar, pues al estar afecto al adicional goza de exención de impuesto al valor agregado.

Finalmente, cuando el licenciatario de software no estándar sea una persona jurídica, tendrá la obligación de retener y enterar el impuesto sobre la renta producto del licenciamiento, el cual probablemente será recargado sobre el precio final de la operación por el licenciante extranjero. Además, el licenciatario persona jurídica deberá soportar el impuesto al valor agregado sobre el precio final del licenciamiento en caso de que sea estándar.

i. *Análisis del hecho gravado número 3 del literal n) de artículo 8*

Hasta aquí, creemos haber descrito con claridad el panorama legal resultante de la reforma de la Ley 21.210 sobre Modernización Tributaria en lo que respecta gravámenes aplicables sobre el licenciamiento de software por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile.

Es imperioso volver al nuevo literal n) del artículo 8 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado para analizar el hecho gravado dispuesto en el numeral 3 que reza: *“La puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática”*. Estimamos que la disposición en cuestión peca por su generalidad al referirse de forma tan amplia al concepto *software*, sin indicar una definición del mismo en la ley, ni tampoco se puede desprender una definición desde la historia fidedigna, pues no se señaló cual era el sentido del concepto ni se hace alusión a qué se quiere gravar exactamente. Además, la norma pareciera asimilar el software al almacenamiento, plataformas e infraestructura informática, puesto que los agrupa en una misma categoría en el hecho gravado. En nuestra labor interpretativa toca dilucidar qué debemos entender por este hecho gravado y los conceptos que contempla.

El Servicio de Impuestos Internos en uso de sus facultades interpretativas nos ilustra respecto del hecho gravado servicios digitales, a través de la Circular N°42 de fecha 11 de junio del año 2020 dictada para armonizar la introducción del nuevo hecho gravado establecido en la letra n) del artículo 8° con el artículo 59 de la ley de impuesto a la renta.

Antes de entrar de lleno al nuevo hecho gravado servicios digitales, la Circular aclara que, de ser necesario, distinguirá entre dos tipos de prestación de los servicios del literal n). El primero se refiere al servicio prestado por una empresa extranjera directamente al consumidor final domiciliado en Chile, denominado “de empresa a consumidor final” (*business to consumer o b2c*), y, el segundo cuando el prestador sin domicilio ni residencia presta sus servicios a otras empresas domiciliadas en Chile, actuando estas últimas como intermediarias de la primera, sistema conocido como “entre empresas” (*business to business o b2b*).³⁰

Acto seguido la mencionada circular explica que el hecho gravado en cuestión comprende distintos modelos de operación de la “computación en nube” o “cloud computing”, tales como “software as a service”, “plataforma as a service” e “infraestructura as a service”, y expone

³⁰ *Ibid.* p. 1-2

que, en términos generales, la computación en la nube implica la provisión de dichos recursos informáticos a través de internet.

La primera aproximación que nos deja la circular es que el hecho gravado del numeral 3 involucra solamente a los servicios prestados a través de la computación en la nube, y a falta de definiciones legales, el acto administrativo recurre al concepto acuñado por el Instituto Nacional de Estándares y Tecnología (NIST, por sus siglas en inglés) dependiente del Departamento de Comercio de los Estados Unidos, quien define al cloud computing como “*un modelo que permite el acceso en todas partes, de una manera conveniente y bajo demanda, a un grupo compartido de recursos informáticos configurables que se pueden aprovisionar y liberar rápidamente con un mínimo esfuerzo de gestión o interacción del proveedor de servicios.*”³¹ También el mismo instituto describe que entre los recursos informáticos configurables que ofrece el cloud computing encontramos las redes, servidores, almacenamiento y servicios. Sin embargo, a juicio de este autor y del tenor de lo descrito en la circular, en realidad el numeral 3 en análisis no se está refiriendo a un solo hecho gravado general, sino que a varios hechos gravados y agrupados en una misma disposición, cada uno referido a su propio modelo comercial.

Por otro lado, el NIST expone que el modelo de la nube se compone de cinco características esenciales, tres modelos de servicio y cuatro de implementación.³² A pesar de que la circular no menciona las características esenciales de la computación en la nube, es necesario indicarlas a continuación:

1. On-demand self-service (auto servicio bajo demanda)

Consiste en que el consumidor puede obtener recursos informáticos de manera unilateral, como por ejemplo el almacenamiento en la red por un tiempo determinado, sin necesidad de interacción humana con el proveedor del servicio.

2. Broad network access (acceso a través de red)

Los servicios están disponibles a través de red, cuyo acceso se realiza mediante mecanismos que promueven el uso de dispositivos heterogéneos, como celulares, tabletas, computadores portátiles y de escritorio.

³¹ *Ibid.* p. 5

³² NATIONAL INSTITUTE OF STANDARDS AND TECHNOLOGY. Cloud Computing Synopsis and Recommendations. Estados Unidos. 2012. p. 13. [en línea] <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-146.pdf> [consulta: 2 de octubre de 2020]

3. *Resource pooling (disposición en común de los recursos)*

Los recursos del proveedor (por ejemplo, almacenamiento, procesamiento, ancho de banda de la red) se agrupan para ser utilizados por varios consumidores a la vez (modelo multiusuario), los cuales tienen diferentes recursos físicos y virtuales asignados y reasignados dinámicamente según la demanda del consumidor. Existe un sentido de independencia del prestador, en cuanto a que, generalmente, el cliente no tiene control ni conocimiento sobre la ubicación exacta de los recursos del proveedor, salvo que abstractamente pueda conocer el estado donde se encuentran o el centro de datos donde se guardan los suyos.

4. *Rapid elasticity (rápida elasticidad)*

Los servicios pueden ser suministrados rápida y elásticamente, incluso automáticamente, según la demanda. Para el consumidor, los servicios disponibles parecen ser ilimitados y tienen la posibilidad aparente de adquirir o consumir en cualquier cantidad y momento.

5. *Measured Service (servicio medido)*

Los sistemas en la nube controlan y optimizan automáticamente el uso de recursos mediante un sistema de medición según el tipo de servicio utilizado por el cliente (uso de almacenamiento, de procesamiento, de ancho de banda, cuentas de usuario activas simultáneamente, entre otras). El uso de los recursos se puede monitorear, controlar y reportar, proporcionando transparencia tanto para el proveedor como para el consumidor del servicio utilizado.

Lo que si hace la circular es referirse a los tres servicios que, en su interpretación de la ley, componen los servicios gravados del numeral 3 del nuevo literal n) del artículo 8, siendo los mismos modelos de servicio de computación en la nube que señala el NIST.

1. *Software como servicio (SaaS) (software as a service)*

El consumidor puede utilizar las aplicaciones del prestador que se ejecutan en una infraestructura en la nube. Se puede acceder a las aplicaciones desde varios dispositivos de clientes a través de una interfaz de cliente ligero, como un navegador web (por ejemplo, correo electrónico basado en la web) o una interfaz de programa. El consumidor no gestiona ni controla la infraestructura de la nube subyacente, incluida la red, los servidores, los sistemas operativos, el almacenamiento o incluso las capacidades de las aplicaciones individuales, con la posible excepción de la configuración de la aplicación limitada específica del usuario.

2. Plataforma como servicio (PaaS) (*plataform as a service*)

El consumidor puede implementar en la infraestructura de la nube aplicaciones creadas o adquiridas por él, usando lenguajes de programación, bibliotecas, servicios y herramientas compatibles con el prestador. El consumidor no administra ni controla la infraestructura de nube subyacente, incluida la red, servidores, sistemas operativos o almacenamiento, pero tiene control sobre las aplicaciones implementadas y posiblemente los ajustes de configuración para el entorno de alojamiento de aplicaciones.

3. Infraestructura como servicio (IaaS) (*infrastructure as a service*)

El servicio entregado al consumidor es el aprovisionamiento de procesamiento, almacenamiento, redes y otros recursos informáticos fundamentales donde el consumidor puede implementar y ejecutar softwares, que puede incluir sistemas operativos y aplicaciones. El consumidor no administra ni controla la infraestructura de nube subyacente, pero tiene control sobre los sistemas operativos, el almacenamiento y las aplicaciones implementadas; y posiblemente un control limitado de componentes de red seleccionados (por ejemplo, firewalls de host).

El ejercicio interpretativo del Servicio plasmado en la circular permite concluir lo señalado anteriormente, esto es, que el hecho gravado del numeral 3 en realidad comprende tres hechos gravados distintos. Por ahora diremos que la imprecisión conceptual del legislador hizo que el ente administrativo ilustrara el hecho gravado.

Despejado lo anterior, para el objetivo del trabajo nos interesa el software como servicio. En primer lugar, está claro que el concepto software no originario del idioma oficial de nuestra República, ni tiene una definición en una norma de rango legal.

La definición la encontramos en una norma infralegal y obligatoria solo respecto de la administración, y de ella podemos extraer que se trata de aplicaciones compuestas por un código de programación, ejecutadas en la infraestructura en la nube del prestador, y que el cliente puede acceder a ellas a través de una plataforma de cliente ligero como un navegador de internet, o por una interfaz de programa. Es dable concluir que la prestación de “software como servicio” por contribuyentes domiciliados o residente en el extranjero del numeral 3 de la letra n) tiene la característica esencial de que el software es ejecutado en la infraestructura en la nube del prestador, y que el cliente no gestiona ni controla dicha infraestructura de la nube subyacente al programa, tales como la red, servidores, sistemas operativos,

almacenamiento o capacidades individuales de las aplicaciones, salvo la posible excepción de modificar la configuración de la aplicación, limitada específicamente a su usuario.

Asentada aquella premisa, se desprende que el licenciamiento de software es distinto al software como servicio prestado vía computación en la nube o que no reviste de aquellas características mencionadas en la circular, y cuando es realizado por una empresa sin domicilio ni residencia en Chile, no está gravado en el numeral 3 del artículo 8 de la ley de impuesto al valor agregado.

3. Conclusiones Ley 21.210

En el panorama general, los cambios introducidos por la Ley 21.210 en el Decreto Ley 825 al añadir el hecho gravado nuevo literal n) al artículo 8, y especialmente el número 3 correspondiente a “la puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática”, da cuenta de una mala técnica legislativa empleada que podría afectar en materia de licenciamiento de programas computacionales realizado por los titulares del derecho de autor. La deficiencia queda de manifiesto con la genérica enunciación del numeral 3 que comienza con “poner a disposición”, puesto que no otorga una definición de los actos jurídicos que comprende esa expresión, así como en la discusión legislativa tampoco existe constancia de los actos que el legislador buscó incluir en el hecho. Lamentablemente el Servicio de Impuestos Internos también dejó pasar la oportunidad de llenar el vacío normativo al momento de dictar la Circular N°42 puesto que no interpretó el alcance de la expresión. Así las cosas, de acuerdo con otras resoluciones analizadas y hechos gravados similares, concluimos que se trata de cualquier acto que permita o ceda el uso o goce del software, del almacenamiento, plataformas o infraestructuras informáticas.

Adicionalmente está el problema existente con los servicios que el prestador pone a disposición, es decir, *software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática*, dado que tampoco se definen los conceptos empleados, y la historia de la ley no registra la intención o sentido con que se determinaron dichos conceptos, sin embargo, en esta oportunidad el ente administrativo indicó que se refieren a los servicios del *cloud computing*, los cuales fueron separados en tres servicios distintos, y aquella interpretación del Servicio permite concluir que en realidad son tres hechos gravados distintos entre ellos y del licenciamiento de software.

Sin perjuicio de lo anterior, advertimos un problema de constitucionalidad en la Circular N°42 por vulnerar el principio de legalidad tributaria, debido a que el director del Servicio excede sus facultades legales. La primera transgresión se produce al determinar que el numeral 3 corresponde a los servicios de computación en la nube o cloud computing, dado que ello no se extrae del tenor literal de la disposición misma, es decir, no señala que los servicios de computación en la nube son los que se ponen a disposición, así como en la historia fidedigna del establecimiento de la ley no consta que el legislador se estaba refiriendo al cloud computing, por lo que la interpretación no se fundamenta con algún elemento normativo que permita interpretar que la ley en realidad quería gravar los servicios de computación en la nube.

Lo descrito precedentemente produce la segunda vulneración al principio de legalidad, en atención a que, a través de una norma infralegal, el director del Servicio actúa como legislador creando tres hechos gravados no contemplados expresamente en la ley, (i) software como servicio, (ii) plataforma como servicio, e (iii) infraestructura como servicio. Incluso, cuando la circular se permite definir las características de cada uno de aquellos servicios, lo está haciendo respecto de servicios que ella concluye que están gravados, mas no están contenidos de esa manera en la ley.

Luego, centrándonos específicamente en el software, desconocemos si el legislador quiso referirse a dicho concepto como una traducción del inglés de programa computacional, y que debiéramos entender por dicho concepto la definición legal que nos entrega el artículo 59 del Decreto Ley 824, o incluso la definición de la Ley de Propiedad Intelectual, pues como se dijo nada consta en la historia de la ley. Se suma a lo anterior, la interpretación del Servicio de Impuestos Internos de que uno de los hechos gravados del numeral en comento se refiere al software como servicio a partir de su prestación en la nube, y dicha circular tampoco utiliza el concepto de programa computacional que nos provee el ordenamiento.

En definitiva, la norma no está a la altura de la tecnicidad de la materia, generando una oscuridad conceptual, que puede ser salvada entendiendo que la expresión software del numeral 3 sólo se refiere al software como servicio, cuya característica esencial, en los términos de la circular 42, es que debe ejecutarse en la infraestructura en la nube del prestador del servicio; todo siempre y cuando obviemos los problemas de legalidad que pesan sobre aquel acto administrativo.

Teniendo presente el supuesto anterior, nos preguntamos si las demás modificaciones introducidas por la Ley de Modernización Tributaria permiten que otra disposición afecte con impuesto al valor agregado el licenciamiento de programas computacionales. La respuesta la encontramos en el capítulo II de este trabajo, esto es, que el licenciamiento de programas computacionales estaría gravado en el literal h del artículo 8, pese a ello, no podemos olvidar que en este tema también se presenta un conflicto de legalidad en relación con las interpretaciones del Servicio.

A pesar de lo advertido, en este caso al estar afecto a impuesto adicional el licenciamiento de programas computacionales no estándar por un licenciante extranjero, gozará de la exención de impuesto al valor agregado en virtud del numeral 7 del literal E del artículo 12, por ser ingreso afecto a impuesto adicional. En cambio, estará afecto al valor agregado si el licenciamiento se trata de software estándar, dada la contraexcepción del mismo numeral 7, pues el servicio estaría siendo utilizado en Chile y los programas estándar están exentos de impuesto adicional.

Pero, si nos centramos en el tenor literal de la contraexcepción, el supuesto de aplicación se refiere sólo cuando sea un servicio prestado o utilizado en el país, sin embargo, ya dijimos que el licenciamiento es una autorización de uso de un bien incorporal, y no un servicio prestado ni venta en los términos del artículo 2 de la ley en comento, resultando forzoso concluir que no opera la contraexcepción al no ser un servicio, por lo que en realidad el licenciamiento tanto estándar como no estándar se encuentra exento de impuesto al valor agregado.

A pesar de todo lo descrito, si supusiéramos que el licenciamiento de software si está incluido y gravado en el numeral 3 del literal n, tendríamos que distinguir a partir del sujeto licenciatario cuál sería el impuesto aplicable, en relación con el tipo de programa.

En caso de licenciatario contribuyente de impuesto al valor agregado:

- i) El licenciamiento de software, sin importar si es estándar o no, no gozará de la exención del artículo 59 bis DL 824
- ii) Si se trata de software estándar, estará exento de impuesto adicional por aplicación del artículo 59 DL 824, y afecto a impuesto al valor agregado.
- iii) Si se trata de software no estándar, estará afecto al impuesto adicional, y no afecto a impuesto al valor agregado.

En caso de licenciataria persona natural no contribuyente de impuesto al valor agregado, el licenciamiento estará siempre exento de impuesto adicional por artículo 59 bis DL 824, sin distinguir si es estándar o no, y estará afecto a impuesto al valor agregado.

Lo anterior deja en mejor posición a la persona contribuyente de impuesto al valor agregado, en su mayoría empresas, quien sería la licenciataria de software no estándar, frente a la persona natural no contribuyente de iva, debido a que la primera debe soportar el impuesto adicional con tasa de 15%, y la segunda soporta el impuesto al valor agregado con tasa de 19%. De esta manera, se cumplirían los objetivos de la ley para incentivar la inversión en software extranjero, y aumentar la competitividad de las empresas nacionales. Además, la persona contribuyente de valor agregado está en mejor posición de retener y enterar el mencionado impuesto adicional.

Igualmente debemos aclarar que esta conclusión surge a partir de una hipótesis artificial que ignora los problemas denunciados respecto del hecho gravado del numeral 3 del literal E del artículo 8 de la ley de impuesto al valor agregado.

Comentarios Finales

La tributación de licenciamiento de software, tanto por personas con o sin domicilio o residencia en Chile, pueden ser interpretados con cualquiera de las hipótesis presentadas anteriormente, sin que ello haga perder de vista las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos con algunos casos de dudosa legalidad, en relación con los aspectos técnicos que conlleva el licenciamiento. Es por ello por lo que, mediante un análisis detallado, tomando en consideración las características jurídicas del licenciamiento, los hechos gravados en los decretos leyes 824 y 825, y las normas infralegales dictadas por el Servicio de Impuestos Internos, hacemos las siguientes conclusiones:

- I) El licenciamiento de programas computacionales no se encuentra gravado en el numeral 3 del nuevo literal n) del artículo 8 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado. En este sentido, la discusión legislativa de la Ley 21.210 no discutió ni presentó la idea de afectar con impuesto al valor agregado el licenciamiento de software, por lo que la Circular 42 no yerra al indicar como gravados en dicho numeral sólo los servicios de computación en la nube.
- II) Las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos respecto de que el licenciamiento de software se encuentra gravado en el literal h) del artículo 8, contienen una calificación jurídica errónea del acto mismo y de los programas computacionales como bien inmaterial. Además, el director excede sus facultades actuando como un verdadero legislador al señalar que la frase “prestaciones similares” incluye a los programas, vulnerado el principio de legalidad.
- III) En consecuencia, el licenciamiento de programas computacionales por el titular del derecho de autor domiciliado o residente en Chile no está afecto a impuesto al valor agregado.
- IV) Por otro lado, si el licenciamiento es realizado por una persona sin domicilio y residencia en Chile, la renta pagada al extranjero quedará afectada al impuesto adicional en caso de ser programas no estándar, y exenta en caso de ser software estándar.
- V) Si el licenciamiento es realizado por un contribuyente nacional, el ingreso obtenido por la operación quedará afectado a impuesto a la renta, según las normas generales, y no a valor agregado.

Finalmente, siguiendo la línea argumentativa expuesta, la política pública de acceso a software extranjero no se ve alterada por las modificaciones legales, estando plenamente vigentes los incentivos impositivos para adquirir este tipo de bienes jurídicos por los chilenos.

Bibliografía

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL. Glosario de Derecho de Autor y Derechos Conexos. 1980.

CLAUDE MAYO, M. Informática Jurídica. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 1991.

BAIN, M; MARTINES RIBAS, M; RIUS SANJUAN, J. Aspectos Legales y de Explotación del Software Libre. Fundación per a la Universitat Oberta de Catalunya. Barcelona. 2007.

BRAVO SILVA, Daniel. Aproximación a la validez y obligatoriedad de las licencias de software libre ante el Derecho Chileno. Chile. 2005.

JORBET, B. Estado, sociedad, políticas públicas. Chile. 2004.

CHILE. Ministerio de Educación. 1970. Ley 17336. Artículo 10.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2020. Circular N°42.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2020. Circular N°53.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2005. Oficio N°4.253.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2014. Oficio N°311.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2020. Oficio N°810.

CHILE. Consejo Para La Transparencia. Rechazo de solicitud de amparo rol N°C959-2015, de 6 de mayo de 2015.

CHILE. I. Corte de Apelaciones de Santiago. Sentencia en causa número de ingreso 5923-2013.

CHILE. E. Corte Suprema de Justicia. Sentencia en causa número de ingreso 11383-2014.

INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION, en colaboración con INTERNATIONAL ELECTROTECHNICAL COMMISSION VOCABULARY. Systems and software engineering – Vocabulary. 2017. [En línea] <https://www.iso.org/obp/ui/es/#iso:std:iso-iec-ieee:24765:ed-2:v1:en> [consulta: 18 de noviembre de 2020]

OXFORD LEARNER'S DICTIONARIES. Diccionario online: consulta significado palabra "software". [En línea] <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/us/definition/english/software?q=software> [consulta: 3 de julio de 2020]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Diccionario Básico Tributario Contable. [En línea] http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_i.htm [consulta: 20 de octubre de 2020]

BIBLIOTECA NACIONAL DEL CONGRESO. Historia de la Ley 20.154, En línea: http://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/5411/HLD_5411_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf [Consulta: 14 de noviembre de 2020]

BIBLIOTECA NACIONAL DEL CONGRESO. Historia de la Ley 20.630, En línea: https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7559/HLD_7559_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf [Consulta: 20 de noviembre de 2020]

BIBLIOTECA NACIONAL DEL CONGRESO. Historia de la Ley 20.630, En línea: https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf [Consulta: 14 de octubre de 2020]

NATIONAL INSTITUTE OF STANDARDS AND TECHNOLOGY. Cloud Computing Synopsis and Recommendations. Estados Unidos. 2012. p. 13. [en línea] <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-146.pdf> [consulta: 2 de octubre de 2020]