

Francisco Sepúlveda [*]

Comentarios al Oficio 810 del Sii Tributación de los Pagos al Exterior por Actividad Digital

1. Introducción

A través del oficio 810 de abril de 2020 (el “Oficio”), el Servicio de Impuestos Internos (“SII”) abordó la aplicación de diversas disposiciones de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (“Ley de IVA”)¹ y de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”)² al caso de una empresa chilena (el “distribuidor”) que suscribió un contrato de distribución de software con una empresa estadounidense (el “vendedor”) para la comercialización de dicho software en Chile.

A partir de este caso, el presente artículo tiene como propósito analizar la situación de los pagos al exterior por servicios digitales a la luz de las disposiciones vigentes de la Ley de IVA y de la LIR, y describir las variaciones que tal análisis podría sufrir bajo los preceptos de la ley 21.210³.

2. Comentarios al Oficio

2.1. Cuestiones preliminares: Calificación jurídica del pago que efectúa el distribuidor al vendedor

En los hechos, el Oficio suponía que el SII se refiriera al tratamiento tributario de un acuerdo de distribución de software extranjero en Chile. Teniendo esto en consideración, parece lógico que, antes de explicar dicho tratamiento, se efectuara una calificación jurídica del pago efectuado, a fin de identificar cuál sería el aplicable.

A modo de ejemplo, en otros pronunciamientos el SII había explicado las condiciones que debían verificarse para que un pago por software al exterior pudiese definirse como una regalía⁴, las que principalmente se refieren a la caracterización de dicho software como una *obra protegida* bajo la Ley de Propiedad Intelectual.

El Oficio, no obstante, omite dicho análisis, y la opinión vertida en él se construye sobre la base de esa presunción. El SII inicia su explicación indicando que los pagos efectuados por el

[*] Abogado, Universidad de Talca, PhD in International Tax Law, Leiden University, The Netherlands; Advanced LLM in International Tax Law, International Tax Center, Leiden University, The Netherlands; Magister en Dirección y Planificación Tributaria, Universidad de Talca, Chile. Socio en RGS Abogados. Email fsepulveda@rgsabogados.cl

¹ Se refiere a los artículos 2 número 2, 8 letras h) y n) y 12 letra E números 7 y 16 de la Ley de IVA.

² Se refiere a los artículos 17, 20 número 4, 59 y 59 bis de la LIR.

³ Los nuevos artículos 8 letra n) de la Ley de IVA y 59 bis de la LIR, introducidos por la Ley 21.210, con vigencia a partir de junio del año 2020.

⁴ Diversos pronunciamientos del SII se han referido a operaciones similares y a las condiciones que permiten concluir si los pagos efectuados al exterior califican como *regalías* bajo CDI. En términos generales, para el SII cualquier pago que otorgue el derecho a distribuir una obra protegida bajo la Ley de Propiedad Intelectual deberá definirse como una regalía, haciendo inaplicable cualquier distinción respecto de si el acuerdo faculta o no para su explotación, o si se trata de simples acuerdos de distribución. Al efecto véase oficio 124 del año 2018, y oficio 2494 del año 2016, ambos del SII.

distribuidor al vendedor deberían quedar afectos a la retención del 15% de impuesto adicional (en adelante también “retención”) aplicable a regalías, bajo el artículo 59 de la LIR⁵.

Este razonamiento resulta cuestionable puesto que el precio pagado por el distribuidor al vendedor faculta al primero para comercializar el software, es decir, para vender copias del intangible que ha adquirido, pero no necesariamente para *usar o gozar* de él. Dicho de otro modo, y recurriendo a la clásica distinción entre las facultades que comprende el dominio, *disposición, uso y goce*, en los hechos el distribuidor queda solamente habilitado para ejercer la primera de ellas, puesto que su actividad se limita a comercializar copias del software entre sus clientes. El distribuidor no puede usar y gozar, puesto que no queda habilitado para explotar la propiedad intelectual inherente al software: no puede editar el código, no puede transformar el software, no puede integrarlo con sus aplicaciones ni puede reproducirlo de manera alguna.

A nivel comparado esta distinción resulta fundamental a efectos de establecer la tributación a que deben afectarse los pagos por distribución de software. Para la OCDE, dichos pagos no constituyen regalías. Ello, pues el distribuidor no queda habilitado para explotar la propiedad intelectual vinculada al software, sino sólo para vender copias. El distribuidor, en los hechos, no tiene la facultad de *usar o gozar* de dicha propiedad intelectual. Su ingreso, en cambio, podría catalogarse como un beneficio empresarial⁶. Este razonamiento, no obstante, resulta irrelevante para el SII en el Oficio.

2.2. IVA en el pago del distribuidor al vendedor

Sin perjuicio de la posibilidad de gravarlas bajo la definición genérica de “servicio”⁷, en opinión del SII las transacciones que incluyen la cesión del uso o goce de propiedad intelectual quedan

⁵ A diferencia de los pagos por software estándar, exentos de impuesto adicional; y de las regalías por el uso de otros tipos de propiedad intelectual, afectos a una tasa general de retención del 30%. Véase artículo 59 de la LIR.

⁶ Bajo los Comentarios al artículo 12 del Modelo OCDE sólo los pagos efectuados por el derecho a usar o gozar de un software podrán calificarse como regalías, mientras que aquellos pagos efectuados con el objeto de proceder a la distribución del software deberán calificarse de una manera diferente. La sección 10.1 del Comentario al artículo 12 del Modelo OCDE contiene la regla general, bajo la cual: “*Payments that are solely made in consideration for obtaining the exclusive distribution rights of a product or service in a given territory do not constitute royalties as they are not made in consideration for the use of, or the right to use, an element of property*”. La sección 14.4 del mismo Comentario especifica este principio en materia de software: “*Arrangements between a software copyright holder and a distribution intermediary frequently will grant to the distribution intermediary the right to distribute copies of the program without the right to reproduce that program. In these transactions, the rights acquired in relation to the copyright are limited to those necessary for the commercial intermediary to distribute copies of the software program. In such transactions, distributors are paying only for the acquisition of the software copies and not to exploit any right in the software copyrights. Thus, in a transaction where a distributor makes payments to acquire and distribute software copies (without the right to reproduce the software), the rights in relation to these acts of distribution should be disregarded in analysing the character of the transaction for tax purposes. Payments in these types of transactions would be dealt with as business profits in accordance with Article 7. This would be the case regardless of whether the copies being distributed are delivered on tangible media or are distributed electronically (without the distributor having the right to reproduce the software), or whether the software is subject to minor customisation for the purposes of its installation*”, OECD, *Commentaries on the articles of the OECD Model Tax Convention*, p.224 y p.229 (OECD 2017).

⁷ Artículo 2 número 2 de la Ley de IVA en relación con el artículo 20 números 3 y 4 de la LIR.

comprendidas en el hecho gravado especial contenido en el artículo 8 letra h) de la Ley de IVA⁸. Según el Oficio, el pago efectuado por el distribuidor al vendedor quedaría, en principio, afecto a IVA conforme a esta disposición⁹.

Como se ha dicho, esta conclusión parece rebatible si se considera la naturaleza del pago efectuado. No parece que el distribuidor tenga el derecho de *usar o gozar* del software, sino solo de vender copias. La adquisición de esas copias, además, debiese quedar exenta de IVA por tratarse de bienes incorporales¹⁰.

Ahora bien, aún si se sigue la postura del SII, la aplicación de IVA a la transacción depende en definitiva de lo dispuesto en el artículo 12 letra E número 7 de la Ley de IVA¹¹, conforme al cual, en ciertas circunstancias, los pagos al exterior podrían quedar exentos de IVA si quedan a su turno afectos a impuesto adicional.

Así, concluye el Oficio, en la medida que un contribuyente chileno pague al exterior una remuneración para explotar un software, quedará ésta en principio afecta a IVA, salvo que dicha remuneración deba pagar impuesto adicional, caso en el cual quedará exenta de IVA. Si en los hechos la retención no llegase a aplicarse, sea por disposición de la propia ley o por aplicación de un Convenio de Doble Imposición (“CDI”), la remuneración deberá quedar gravada con IVA¹².

2.3. Pago efectuado por el distribuidor al vendedor bajo la LIR y los CDI

Tratándose de software que no sea para uso personal¹³, el hecho gravado de impuesto adicional es más amplio que el de la Ley de IVA, puesto que además de los pagos por el uso y goce, se extiende a pagos por *explotación comercial* de software, gravándolos con una tasa de retención del 15%¹⁴. No obstante, la retención efectiva aplicable a estos pagos puede variar por aplicación de un CDI.

⁸ De acuerdo con el artículo 8 letra h) de la Ley de IVA, se consideran como ventas o servicios: “h) 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”.

⁹ Al referirse la norma a cesiones de uso de propiedad intelectual, el SII ha concluido que esta disposición cubre hipótesis de transferencia del uso de un determinado software, con el requisito especial del registro de la propiedad intelectual como requisito para la cesión. SII, *supra*. n.4.

¹⁰ La aplicación del hecho gravado “venta” queda excluida tratándose de bienes incorporales. Véase oficio 1833 de 2016 del SII. Así lo ha indicado el SII en el Oficio bajo análisis al explicar las reglas aplicables a la venta que efectúa el distribuidor a sus clientes finales.

¹¹ De conformidad a lo dispuesto en el artículo 12 letra E número 7 de la Ley de IVA, se encuentran exentos “Los ingresos [...] 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”. La mención a exenciones de impuesto adicional fundadas en la ley o CDI fue agregada por la ley 20.630, en el año 2012, mientras que la frase “o utilizados” fue agregada por la Ley 21.210 en 2020.

¹² En este sentido, véase SII, *supra* n.4 y oficio 2515 de 2013 del SII.

¹³ Corresponde a la definición de “software estándar” en el artículo 59 inciso primero de la LIR. Los CDI con Argentina, Uruguay, Reino Unido e Irlanda se refieren a él como “shrink-wrapped software”.

¹⁴ Artículo 59 inciso primero de la LIR.

En general, los CDI califican genéricamente los pagos por el uso de propiedad intelectual como regalías¹⁵, haciendo aplicable lo dispuesto en el artículo 12 del CDI respectivo¹⁶. Mientras algunos CDI se refieren expresamente a *programas computacionales*¹⁷, podría entenderse que el concepto de regalía comprende el derecho a usar y gozar de creaciones informáticas¹⁸, quedando dichos pagos sujetos a tasas de retención del 15% o del 10%¹⁹.

Sin perjuicio de lo anterior, es precisamente a partir de las reglas internacionales de interpretación de los CDI que las conclusiones contenidas en el Oficio resultan discutibles. Ello, puesto que bajo estas normas un acuerdo de distribución de copias de un software no podrá calificarse como una regalía sino como un *beneficio empresarial*²⁰, quedando sujeta la operación a un régimen de tributación completamente diferente y que podría excluir la aplicación del impuesto adicional en Chile²¹.

Ahora bien, en ausencia del análisis sobre la naturaleza jurídica de los pagos, y a falta de un CDI vigente con Estados Unidos²², el Oficio concluye preliminarmente que la remesa debería quedar afectada a una tasa de retención del 15% y, por ende, bajo la lógica explicada, exenta de IVA.

2.4. Impuesto Adicional o IVA ¿Quién decide que impuesto pagar?

Al establecerse una exención de IVA para aquellos pagos que quedan afectos a impuesto adicional, las leyes de IVA y renta implícitamente dan preferencia a la aplicación del impuesto adicional. En efecto, si se aplica impuesto adicional, no se aplica IVA. Salvo el caso de software estándar, los pagos por uso, goce o explotación de un software al exterior quedan gravados con

¹⁵ Véase sección 8 de los Comentarios al artículo 12 del Modelo, OECD, *supra* n.5, *Commentaries*, p.222.

¹⁶ Tratándose de los pagos por descarga y uso personal de software, el Comentario al Modelo establece que debería calificar como beneficios empresariales del artículo 7 del Modelo y no como regalías del artículo 12, ver Comentarios párrafo 14. Así se ha reconocido en los CDI con Reino Unido (ver Protocolo en relación con el art.12); con Irlanda, (ver Protocolo artículo 12, al referirse al programa computacional estandarizado o "shrink-wrapped software"); con Argentina (disposición decimotercera letra b) del Protocolo); y con Uruguay (regla novena del Protocolo).

¹⁷ Al efecto véase los artículos 12 número 3 del CDI con Argentina; 12 número 3 del CDI con Tailandia; 12 número 3 del CDI con Italia; como asimismo el 12 número 3 del CDI con la República Checa, que se refiere a "tailor made software".

¹⁸ Al definir el criterio bajo el cual ciertos pagos quedarán cubiertos por la regla de regalías, el Protocolo del CDI con Tailandia se refiere a aquellos pagos que compartan las características esenciales de aquellos indicados en la disposición, siendo la principal de ellas la protección legal que otorga la propiedad intelectual.

¹⁹ Aplicación de la cláusula de la nación más favorecida tras la entrada en vigor del CDI con Japón, que impactó los CDI con Corea, Dinamarca, Irlanda, Polonia, Reino Unido, Austria, España, Francia y Suecia. El CDI con Ecuador contiene una tasa máxima de retención para regalías del 10%.

²⁰ Así queda de manifiesto en los Comentarios al artículo 12 del Modelo OCDE, en cuanto señala que: "*In such transactions, distributors are paying only for the acquisition of the software copies and not to exploit any right in the software copyrights. Thus, in a transaction where a distributor makes payments to acquire and distribute software copies (without the right to reproduce the software), the rights in relation to these acts of distribution should be disregarded in analysing the character of the transaction for tax purposes. Payments in these types of transactions would be dealt with as business profits in accordance with Article 7*", OECD, *supra* n.5, *Commentaries*, p.229. Para el SII los pagos al exterior por distribución de software califican como regalía por tratarse del derecho a comercializar una obra protegida. Al efecto véase SII, *supra* n.4.

²¹ De aplicarse el artículo 7 de un CDI, el pago al exterior quedará sujeto a tributación sólo en el país de residencia del receptor de la remesa y Chile no podrá aplicar retención alguna, salvo que el destinatario del pago mantenga un establecimiento permanente en Chile bajo el CDI.

²² El CDI con Estados Unidos ha sido suscrito, pero no ha entrado en vigor.

alguna tasa de retención (15% o 10%), por lo que una operación de tal naturaleza no debería, al menos en principio, quedar afectada a IVA en Chile.

La conclusión anterior podría generar resultados económicamente diversos. Habiendo señalado el SII que las ventas del distribuidor a sus clientes finales en Chile no están afectas a IVA²³, el crédito fiscal que se habría devengado en la adquisición del software no habría podido utilizarse. Además, podría producirse una diferencia relevante en las tasas aplicables: 19% de IVA versus 0% al 35% de impuesto adicional²⁴. Por último, la retención efectuada en Chile sobre la remesa al exterior podría eventualmente constituir un crédito contra los impuestos que deba pagar el vendedor en el exterior²⁵, a diferencia de lo que ocurre con el IVA, dado su carácter de impuesto *indirecto*²⁶.

3. Impacto de los cambios introducidos por la reforma tributaria de la Ley 21.210 en los criterios del Oficio

3.1. Modificaciones a la Ley de IVA: Nuevos servicios de naturaleza digital

La nueva letra n) del artículo 8 de la Ley de IVA agrega al listado de hechos gravados especiales una serie de servicios de naturaleza digital los que, al ser prestados por entidades en el exterior a usuarios ubicados en Chile, quedarán en principio afectos a IVA²⁷. Si bien uno de sus numerales considera la puesta a disposición de software, esta actividad difiere de aquellas comprendidos en la letra h) del mismo artículo 8, por no otorgar una licencia de explotación a sus respectivos usuarios, sino sólo la posibilidad de utilizarlos para el procesamiento o almacenamiento de datos²⁸. Tampoco quedan comprendidos en la nueva letra n) pagos efectuados en el marco de acuerdos para la distribución de software, por lo que las conclusiones contenidas en el Oficio no deberían sufrir modificaciones.

²³ El SII concluyó que las ventas del distribuidor a sus clientes en Chile no quedaban afectas a IVA, por carecer éste de la *propiedad intelectual* de los bienes comercializados. Véase oficio 810 de 2020 del SII. En el mismo sentido, SII, *supra* n.4.

²⁴ Las tasas de retención aplicables podrían oscilar entre 0%, 10% o 15% de retención, si el pago califica como beneficio empresarial o regalía bajo un CDI; y entre el 15%, 30% o 35% bajo el artículo 59 de la LIR, dependiendo del tipo de pago efectuado, y en ausencia de un CDI.

²⁵ Por regla general los CDI otorgan crédito o exención para aliviar la doble imposición. Países como Chile otorgan crédito unilateral en el caso de pagos por regalías, véase lo dispuesto en los artículos 41A y 41C de la LIR.

²⁶ Los CDI otorgan alivio solamente a la tributación internacional directa, esto es, tratándose de impuestos sobre la renta o el capital, y no se extiende a supuestos de tributación indirecta, como en el caso del IVA.

²⁷ De acuerdo al artículo 8 letra n) se consideran como ventas o servicios: "n) Los siguientes servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero: 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."

²⁸ Ello ocurre tratándose de modelos de negocios informáticos que no implican transferencia de una licencia, puesto que los proveedores de servicio alojan aplicaciones y las ponen a disposición de sus clientes en internet. Como ejemplos pueden citarse los modelos de *software as a service* o *SaaS*, de *infrastructure as a service* o *IaaS*, y de *platform as a service* o *PaaS*.

Además, debe tenerse presente que la exención del artículo 12 letra E número 7 de la Ley de IVA no ha sido modificada de manera de impedir su aplicación a los supuestos comprendidos en las letras h) y n) del artículo 8 de la Ley de IVA²⁹. Así, tales pagos quedarán exentos de IVA, en la medida que puedan calificarse dentro de los supuestos comprendidos en la norma y queden afectos a impuesto adicional.

3.2. Modificaciones introducidas a la LIR y su impacto a nivel de IVA

El nuevo artículo 59 bis de la LIR, agregado por la Ley 21.210, señala lo siguiente:

"Artículo 59 bis: Los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile estarán exentos del impuesto adicional por la prestación de los servicios señalados en el artículo 8 letra n) de la ley de impuesto a las ventas y servicios contenida en el decreto ley N° 825 de 1974, a personas naturales que no tienen la calidad de contribuyentes del impuesto establecido en el referido decreto ley."

La adición de esta norma define el campo de aplicación de la exención contenida en el artículo 12 letra E número 7 de la Ley de IVA a los nuevos servicios digitales. Ello por cuanto, al eximir de impuesto adicional la remuneración pagada por servicios digitales prestados desde el exterior a personas naturales que no sean contribuyentes de IVA en Chile, la mencionada exención de IVA no sería aplicable, al encontrarse dichos pagos expresamente exentos de impuesto adicional. En todos los demás casos, la remuneración pagada podría quedar afectada a impuesto adicional, al no estar cubierta por esta exención.

En otras palabras, las personas naturales que no sean contribuyentes de IVA pagarán siempre IVA por los servicios del artículo 8 letra n) de la Ley de IVA; mientras que quienes no lo sean³⁰ podrán quedar exentos de IVA, si los pagos que efectúan al exterior quedan sujetos a algún grado de tributación efectiva de impuesto adicional³¹.

4. Conclusiones: La calificación jurídica de las operaciones digitales como base para la determinación de su tratamiento tributario

²⁹ Ello, por cuanto la única modificación que se efectuó al texto del artículo 12 letra E número 7 de la Ley de IVA se refiere a la adición de la expresión "o utilizados", con el objeto de gravar con IVA servicios que, a pesar de ser prestados desde el exterior, hayan sido utilizados en Chile y se encuentren exentos de impuesto adicional. Antes de la modificación legal el SII había concluido que ciertos servicios no podían gravarse con IVA en Chile pues, a pesar de utilizarse en el país, se habían prestado desde el exterior. SII, *supra* n.16.

³⁰ Entiéndase, personas naturales que sean contribuyentes de IVA, como el empresario individual, y todos los demás contribuyentes que no sean personas naturales, como las personas jurídicas en general, entre otros.

³¹ Con tasas que van del 10% bajo CDI al 35% bajo el artículo 59 de la LIR. Tratándose de pagos por el uso de software en que se ha descartado la aplicación de tasas rebajadas puede citarse como ejemplo el criterio sostenido por el SII, que concluyó que los pagos al exterior por el uso de videojuegos quedan sujetos a la tasa general del 35% de impuesto adicional. Véase oficio número 2000 del año 2017 del SII. Si bien el pago de dicha retención en principio excluiría el pago de IVA, en cada caso deben analizarse los efectos de aplicar un CDI. Lo anterior podría resultar en una rebaja de tasa, ya sea porque los pagos se consideran una regalía del artículo 12, caso en el cual podría reducirse a una tasa de entre el 10% y el 15% y por ende exentos de IVA; o porque se consideran como beneficios empresariales del artículo 7, caso en el que, de no existir un establecimiento permanente del no residente que pone a disposición el juego en Chile, los pagos quedarán exentos de retención y, bajo la lógica actual, afectos a IVA.

Tratándose de operaciones de naturaleza digital de las señaladas en las letras h) y n) del artículo 8 de la Ley de IVA, la interacción de los preceptos de esta ley y de la LIR buscan asegurar que los pagos realizados al exterior queden afectos a algún tipo de imposición en Chile.

Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en cuenta que, para la determinación del impuesto específico que corresponda aplicar a los pagos al exterior por prestaciones de naturaleza digital, la calificación jurídica de las operaciones que den lugar a los pagos respectivos resulta crucial.

En el caso del Oficio, la omisión de este proceso de calificación de los pagos resta mérito a las conclusiones vertidas en él, al punto de hacerlas parecer equivocadas. Ello, por cuanto un acuerdo en virtud del cual una de sus partes adquiere el derecho de distribuir copias de un activo intangible en Chile no le otorga necesariamente el derecho de *usar o gozar* de él, presupuesto básico para la configuración de una regalía. Cuando mucho, lo faculta para vender copias, pero no puede modificarlo, utilizarlo, editarlo, ni aprovechar de manera alguna la propiedad intelectual implícita en él. Mientras la operación se restrinja a la mera adquisición de un activo para la posterior comercialización de copias del mismo en Chile, tanto la aplicación del impuesto adicional del artículo 59 de la LIR, como lo dispuesto en los artículos 8 letras h) y n) de la Ley de IVA resulta altamente discutible.

En tales casos, podría llegarse a la conclusión de que el resultado de la operación deba quedar sujeto a la tributación con impuesto a la renta en Chile sólo en la medida que el proceso de compra y posterior venta del activo intangible genere algún grado de utilidad para el distribuidor, bajo las reglas generales del impuesto de primera categoría de la LIR.