

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 8 LETRA N), ART. 11 LETRA E),
ART. 12 LETRA E) N° 7 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA ART. 31 INCISO
PRIMERO, ART. 59 INCISO CUARTO N° 2 – CIRCULAR N° 42 DE 2020
(ORD. N° 2563, DE 27-09-2021)**

Cambio de sujeto de IVA por la compra de servicios digitales a proveedores sin domicilio ni residencia en Chile.

Se ha consultado a este Servicio sobre las normas de cambio de sujeto de IVA por la compra de servicios digitales a proveedores sin domicilio ni residencia en Chile.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la sociedad XXX Inversiones SpA (XXX) efectúa publicidad en la página del proveedor ZZZ Ireland Limited (ZZZ), consultando sobre las normas de cambio de sujeto de IVA para las personas jurídicas, conforme la letra e) del artículo 11 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), y la acreditación o justificación del gasto.

Agrega que ZZZ provee servicios de publicidad online pagada para empresas o personas naturales, a través de una página en redes sociales, condicionada a la creación de una cuenta que debe ser configurada con información que incluye ciertos parámetros, entre otros, el nombre comercial, el número de identificación fiscal y el medio de pago, este último normalmente se asocia a algún número de tarjeta de débito o de crédito según corresponda.

Para dichos fines, XXX ha contratado a la empresa de publicidad YYY SpA (YYY), que actúa como intermediario en la administración de los anuncios de publicidad en la página. Cada vez que la página es visitada ZZZ cobra un determinado monto según sus tarifas, por tal motivo YYY ha registrado en la cuenta creada para la XXX una tarjeta de crédito o débito para cubrir los montos que se cobran por visita, dinero que la sociedad transfiere periódicamente a su intermediario.

En el proceso de configuración se debe informar si la cuenta corresponde a un contribuyente de IVA, en cuyo caso el proveedor extranjero no incluirá el IVA en la factura y la persona natural o jurídica debe emitir una factura de compra electrónica por el importe de los servicios de publicidad online, los que son afectados con el impuesto, que es retenido y declarado en el formulario 29, aplicándose de esta forma el cambio de sujeto del impuesto IVA dispuesto en el artículo 11 de la LIVS.

Conforme lo expuesto consulta si:

- 1) Es suficiente señalar en la configuración de una cuenta de publicidad que ésta será afectada con IVA, lo que obligaría a la sociedad a emitir la factura de compra electrónica correspondiente y la posterior declaración y pago de los impuestos. El no efectuar esta comunicación llevaría a que el proveedor extranjero emita una factura con IVA, el cual no podría ser utilizado como crédito. Lo anterior hace que no sea suficientemente clara la oportunidad de recibir la correspondiente factura, su ingreso en los registros de compras y el uso del crédito fiscal.
- 2) Momento de emisión de la factura de compra electrónica, teniendo presente que ZZZ exhibe el estado de cuenta con las transacciones por las visitas llevadas a cabo en la página, el cual XXX está obligada a pagar y, por este motivo, se pone a disposición o se abona en la cuenta del prestador del servicio, generándose el devengamiento del impuesto IVA (letra a) del artículo 9° de la LIVS).
- 3) Validez de realizar la transferencia a un tercero para que este administre la cuenta a nombre de la XXX, interpretando que éste actúa como un intermediario administrador.
- 4) En esta relación comercial no existe un documento de respaldo, como un contrato firmado. La sociedad compra periódicamente el espacio publicitario online al proveedor en cuyo portal solo se ha configurado una cuenta a la cual se le transfirieren pagos y se puede acceder a ella mediante visitas públicas.

¿Serían estos elementos suficientes para acreditar o justificar en forma fehaciente la naturaleza de este tipo de gastos, que son necesarios para producir la renta, en concordancia con el artículo 31 de la Ley sobre Impuestos a la Renta (LIR)?

II ANÁLISIS

A partir de la breve descripción de los hechos efectuada en su presentación y considerando la cita al nuevo hecho gravado contenido en la letra n)¹ del artículo 8° de la LIRS, para los efectos del presente análisis se asumirá que:

- i) Los servicios de publicidad online son prestados por una persona domiciliada o residente en el extranjero (ZZZ) y se encuentran gravados con IVA conforme al N° 4 de la letra n)² del artículo 8° de la LIRS.
- ii) XXX, a quien ZZZ presta los servicios de publicidad, es un contribuyente de IVA y por esa razón consulta sobre la emisión de una factura de compra electrónica por el importe de los servicios de publicidad online.
- iii) YYY se limitaría a administrar la cuenta de XXX y pagar los servicios de publicidad prestados por ZZZ a XXX.
- iv) Los pagos por los referidos servicios de publicidad no estarían afectos a impuesto adicional (ver siguiente letra d).

Asimismo, es necesario considerar las siguientes disposiciones legales:

- a) El N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, que grava con impuesto adicional las remuneraciones por servicios prestados por personas con domicilio o residencia en el extranjero.
- b) La letra n) del artículo 8° de la LIRS, que grava determinados servicios remunerados, realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero, que sean prestados o utilizados en Chile.

El N° 4 de la citada letra n) específicamente grava la publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.

- c) El N° 7³ de la letra E) del artículo 12 de la LIRS declara exentos de IVA los ingresos afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la LIR, 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.

En lo fundamental, el propósito del artículo 12, letra E), N° 7, de la LIRS, es que los servicios prestados o utilizados en Chile, afectos tanto a IVA como al impuesto adicional del artículo 59 de la LIR, sólo paguen uno de los dos tributos.

- d) Finalmente, la letra e) del artículo 11 de la LIRS, que considera sujeto del impuesto al beneficiario del servicio que sea contribuyente de IVA, siempre que la prestación sea realizada por un prestador domiciliado o residente en el extranjero⁴.

Conforme lo anterior, si los servicios de publicidad remunerados no se encuentran gravados con impuesto adicional, los referidos servicios – realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero y utilizados en Chile por XXX – se encuentran gravados con IVA conforme al N° 4 de la letra n) del artículo 8° de la LIRS.

Luego y conforme lo dispuesto en la letra e) del artículo 11 de la LIRS, XXX es sujeto del IVA devengado en tales operaciones, en su calidad de contribuyente de IVA, debiendo informar dicha

¹ Letra agregada por el artículo tercero, N° 4, letra g), de la Ley N° 21.210.

² Ver primer párrafo del apartado 2.1. de la Circular N° 42 de 2020.

³ El artículo tercero, N° 7, letra a), de la Ley N° 21.210, intercaló en el N° 7, entre las expresiones "servicios prestados" y "en Chile", la expresión "o utilizados".

⁴ Reemplazado por el N° 5 del artículo tercero de la Ley N° 21.210, con vigencia a contar del 1° de junio de 2020, según el artículo vigésimo noveno transitorio de la Ley.

calidad al prestador extranjero para que éste no le efectúe la retención del IVA por los servicios prestados, según lo instruye la Circular N° 42 de 2020⁵.

Conjuntamente con lo anterior, la XXX deberá emitir una factura de compra por la operación, declarando y enterando el impuesto consignado en dicho documento directamente al fisco a través del formulario 29, sobre declaración y pago simultáneo mensual, sin intervención del prestador del servicio. El impuesto que conste en dicha factura de compra podrá dar derecho a crédito fiscal, según las reglas generales.

En cambio, si los pagos realizados a los proveedores sin domicilio ni residencia en Chile por los servicios de publicidad que presten a XXX se encuentran gravados con el impuesto adicional establecido en el N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, dichos pagos estarán exentos de IVA por aplicación del N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

Finalmente, como ha interpretado este Servicio, en el caso específico de sumas pagadas por concepto de publicidad y promoción de bienes y servicios exportables a que se refiere el párrafo segundo del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, los cuales no debieran entenderse utilizados ni prestados en Chile, dichas sumas se encuentran exentas de impuesto adicional conforme al párrafo segundo del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR y, además, no afectan al IVA del N° 4 de la letra n) del artículo 8° de la LIVS⁶.

Respecto de la validez de realizar la transferencia a un tercero para que este administre la cuenta como intermediario a nombre de la XXX, cabe señalar que este Servicio no tiene competencia sobre esa materia, sin perjuicio que, desde el punto de vista estrictamente tributario, nada impide emplear esa mecánica para administrar los pagos, siempre que las sumas abonadas sean debidamente contabilizadas.

En cuanto a su deducción como gasto, los pagos por concepto de servicios de publicidad online se podrán acreditar en base a la factura de compra que XXX emita, como asimismo con los comprobantes de las sumas abonadas, ya sea a través de cheques, transferencia electrónica u otros medios, todos los cuales deben encontrarse debidamente contabilizados por XXX.

Lo anterior, sin perjuicio que los gastos sean necesarios para producir la renta, conforme lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, cuestión que deberá acreditar en las respectivas instancias de fiscalización.

III CONCLUSION

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa:

- 1) En la medida que los pagos efectuados por XXX a ZZZ, por concepto de servicios de publicidad online, no se encuentren afectos al impuesto adicional establecido en el N° 2 del artículo 59 de la LIR, los referidos pagos estarán afectos a IVA conforme al N° 4 de la letra n) del artículo 8° de la LIVS.
- 2) Siendo XXX un contribuyente de IVA, en cuanto beneficiario de los servicios de publicidad online prestados por una persona con domicilio o residencia en el extranjero (ZZZ), XXX deberá retener, declarar y pagar el impuesto que corresponda a tales operaciones conforme la letra e) del artículo 11 de la LIVS.
- 3) Para tal efecto, XXX debe informar al prestador del servicio de publicidad online que no debe efectuar la retención de IVA por los servicios prestados, debiendo emitir una factura de compra por la operación. El IVA que conste en dicha factura de compra dará derecho a crédito fiscal, según las reglas generales.
- 4) En caso que XXX no comunique al prestador extranjero su calidad de contribuyente de IVA, este último se encuentra obligado a retener el IVA de la prestación, respecto de la cual está liberado de emitir factura⁷, motivo por el cual el contribuyente no podrá hacer uso del crédito fiscal de la operación.
- 5) La factura de compra podrá ser emitida en forma mensual dentro del mismo período tributario en que se pague o se ponga en cualquier forma, a disposición del prestador del

⁵ Apartado 3.1.3 letra a) del Título II.

⁶ Criterio contenido en la Circular N° 42 de 2020.

⁷ Apartado 3.1.2 del Título II, letra b) de Circular N° 42, de 2020.

servicio la remuneración, y el impuesto se debe declarar y enterar al fisco a través del formulario 29 al mes siguiente de su emisión.

- 6) Respecto de la validez de realizar la transferencia a un tercero para que este administre la cuenta como intermediario a nombre de la XXX, cabe señalar que este Servicio no tiene competencia, sin perjuicio que, desde el punto de vista estrictamente tributario, nada impide que el pago del servicio se realice a través de transferencias a un tercero, que actúa como intermediario administrador de la cuenta en ZZZ a nombre de XXX, siempre que las sumas abonadas sean debidamente contabilizadas.
- 7) El gasto se podrá acreditar, según corresponda, en base a la factura de compra que XXX emita, como asimismo con los comprobantes de las sumas abonadas a su mandataria, los cuales deben encontrarse debidamente contabilizados por XXX.

Lo anterior, sin perjuicio que los gastos sean necesarios para producir la renta, conforme lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, cuestión que deberá acreditar en las respectivas instancias de fiscalización

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2563, de 27-09-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos