

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2, N°2, ART. 12, LETRA E), N°12 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 20, N°3, ART. 42, N° 2, ART. 43, N°2, ART. 48 – OFICIO N° 4842, DE 2004.
(ORD. N° 2628, DE 18.11.2020)**

Tratamiento tributario de servicio de publicidad prestado por personas naturales.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario del servicio de publicidad que prestarían personas naturales, mediante la utilización de indumentaria que promocióne la marca de la empresa contratante.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una empresa contratará servicios de publicidad para divulgar su marca y así captar o atraer clientes que contraten sus servicios.

El servicio de publicidad será prestado por personas naturales, de forma independiente, mediante la utilización de vestimenta o indumentaria como bolsos, mochilas o gorros que llevarán la marca de la empresa y cuya difusión se realizará mientras desarrollan la actividad de reparto o delivery en motocicletas o bicicletas.

Continúa su presentación señalando que, de acuerdo con el artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), en relación con el N° 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), se grava con Impuesto al Valor Agregado (IVA) a las empresas publicitarias, cuya definición no comprendería a las personas naturales que prestan servicios personales en forma independiente.

No obstante, en caso de considerar que la actividad sí se encuentra afecta a IVA, cabría analizar la exención del artículo 12, letra E), N° 8, de la LIVS. Al respecto, cita el Oficio N° 4842 de 2004, según el cual, este Servicio habría interpretado que la remuneración obtenida por una persona natural, por el servicio de publicidad, se califica como un ingreso del artículo 42, N° 2, de la LIR. Por consiguiente, a su juicio sería pertinente la aplicación de la exención de IVA.

En base a lo anterior y respecto del tratamiento tributario frente al IVA, solicita a este Servicio se confirme que:

- 1) El servicio a que se refiere constituye un servicio de publicidad;
- 2) Si el servicio es prestado por una empresa, mediante su personal dependiente, la actividad estaría afecta a Impuesto de Primera Categoría (IDPC) e IVA;
- 3) El servicio de publicidad prestado por una persona natural, de forma independiente, mediante el uso en espacios públicos de ropa e indumentaria alusiva a una marca, no califica como una actividad afecta a IDPC, de acuerdo con el artículo 20, N° 3, de la LIR, sino como una actividad afecta a impuesto a la renta, conforme con el artículo 42, N° 2, de la LIR. Por consiguiente, no se encuentra afecta a IVA.
- 4) En caso de estimarse que el servicio sobre el que se consulta se encuentra afecto a IVA, el mismo estaría exento por aplicación del artículo 12, letra E), N° 8, de la LIVS.

II ANÁLISIS

Respecto de lo consultado, y a partir de la cita al Oficio N° 4842 de 2004¹, se debe distinguir si los servicios serán prestados por una empresa de publicidad, que contrata personas naturales para ejecutar dichos servicios (situación tratada en el oficio), o los servicios de publicidad serán directamente prestados por personas naturales contratadas al efecto.

¹ El Oficio N° 4842 de 2004 se refiere a una sociedad de productos lácteos que solicitó a un jugador de fútbol profesional participar de un spot publicitario y de una sesión fotográfica. El pago por esta participación se efectuaba directamente por la empresa publicitaria contratada para producir el spot publicitario; por tanto, es ésta quien prestaba el servicio de publicidad y no la persona natural, quien solo actuaba como un medio para la publicidad, en tanto la empresa publicitaria lo necesita para llevar a cabo la prestación del servicio para el cual fue contratada.

En el presente caso, y a partir de la descripción contenida en su consulta, se entiende que se verifica la segunda situación, en cuyo caso sería inaplicable el Oficio N° 4842 de 2004. En efecto, en el presente caso la propia empresa cuya marca se desea difundir contratará, directamente, a personas naturales para que, de forma independiente, utilicen la vestimenta o indumentaria con la marca de la empresa.

Precisado lo anterior, y conforme con el artículo 2°, N° 2, de la LIRS, se entiende por servicio gravado con IVA la acción o prestación que una persona realiza para otra, por la cual percibe una remuneración y siempre que provenga del ejercicio de una actividad comprendida en los números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR.

Específicamente, las rentas obtenidas por la actividad publicitaria se comprenden en el N° 3 del artículo 20 de la LIR, constituyendo un servicio gravado con IVA en los términos del N° 2 del artículo 2° de la LIRS.

A falta de definición legal, y a partir de la doctrina, este Servicio ha señalado que, entre los diversos tipos de contratos publicitarios, el de difusión publicitaria es un contrato en virtud del cual una persona natural o jurídica titular de un medio de difusión se obliga ante otra parte, la que deberá pagar un determinado precio, a difundir, propagar o comunicar una determinada publicidad en las condiciones estipuladas. Se distingue de otras figuras afines, pues se celebra para lograr un determinado resultado, lo que configura su objeto, consistente en la divulgación por el medio determinado².

A partir de lo anterior, se estima que los servicios consultados constituyen una actividad publicitaria porque pretenden difundir una marca e influir al público para que contrate los servicios publicitados, en principio gravados con IVA.

Con todo, en la medida que los servicios son prestados por personas naturales, de forma personal e independiente (sin estar sujeto a dependencia o subordinación), en que primaría – de acuerdo con la descripción – el esfuerzo manual o intelectual por sobre el empleo de bienes de capital – fuera de aquellos inherentes al ejercicio de la actividad de que se trata³ – las rentas obtenidas por su actividad publicitaria se comprenden en la segunda categoría, resultando afectas al impuesto global complementario, conforme con los artículos 42, N° 2, y 43, N° 2, ambos de la LIR.

Luego, se encuentran exentos de IVA, conforme con lo dispuesto en el artículo 12, letra E), N° 12, de la LIRS, que declara exentos los ingresos mencionados en los artículos 42 y 48 de la LIR.

Sin perjuicio de lo expuesto precedentemente, en caso que los servicios de publicidad antes descritos sean prestados por una empresa no es aplicable la exención referida en el párrafo precedente y, por consiguiente, dichos servicios se encuentran afectos a IVA de acuerdo a las reglas generales contenidas en el artículo 2°, N° 2, de la LIRS, en relación al N° 3 del artículo 20 de la LIR.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y a partir de la descripción de los hechos formulada en su consulta, se informa que:

- 1) El servicio descrito constituye un servicio de publicidad.
- 2) Si el servicio de publicidad prestado por una persona natural, en los términos descritos en su presentación, no se clasifica como una renta sujeta a las normas de la primera categoría, sino que corresponde a un ingreso de la segunda categoría de acuerdo con el artículo 42, N° 2, de la LIR, afecto al impuesto global complementario.

Como tal, conforme con el artículo 12 letra E), N° 12 de la LIRS, se encuentra exento de IVA.

² Oficio N° 2068 de 2012, citando a Ricardo Sandoval López, “Contratos Mercantiles”, Tomo II, Editorial Jurídica de Chile, 2010, páginas 675, 676 y 677.

³ Circular N° 21 de 1991.

- 3) En caso que el servicio de publicidad sea prestado por una empresa – ya sea persona natural o jurídica – cuyas rentas califican en la primera categoría, el referido servicio se encontrará afecto tanto a primera categoría como a IVA, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2º, N° 2, de la LIVS, en relación al N° 3 del artículo 20 de la LIR.
- 4) Atendido lo anterior, resulta improcedente pronunciarse respecto del cuarto criterio que refiere en su presentación.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2628, de 18.11.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos