

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRAS A), D) Y F), ART. 41 H,
ART. 59 INCISO CUARTO N° 2 – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y
SERVICIOS – ART. 5, ART. 8 LETRA N) N° 4, ART. 12 LETRA E) N° 7, – CONVENIO
ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LOS EMIRATOS ÁRABES UNIDOS PARA
EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL –
CIRCULAR N° 42 DE 2020 – RESOLUCIÓN EX. N° 107 DE 2017
(ORD. N° 548, DE 20.03.2025)**

Servicios de publicidad prestados desde el extranjero.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación del impuesto adicional e IVA a servicios de publicidad prestados por una sociedad con domicilio y residencia en los Emiratos Árabes Unidos.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, XXX es una sociedad con domicilio y residencia en Chile cuya propiedad pertenece en un 100% a YYY, una sociedad con domicilio y residencia en los Emiratos Árabes Unidos (EAU)¹, empresas que a su vez forman parte del grupo empresarial TTT, dedicado a la comercialización de productos y servicios tecnológicos, y a la operación de motores de búsqueda en línea.

XXX tiene como objeto la prestación de servicios de “publicidad digital u online”, lo que comprende la colocación del material publicitario de sus clientes en diferentes plataformas en línea, utilizando diversas tecnologías y software².

Agrega que, para poder colocar el material publicitario de sus clientes en línea, XXX ha pactado con YYY un contrato de prestación de servicios publicitarios, obteniendo así acceso a la tecnología y plataformas necesarias para prestar servicios de publicidad online, describiendo la forma mediante la cual YYY prestará sus servicios.

Tras referirse a lo dispuesto en la letra F) del artículo 14 y en el N° 2 del inciso cuarto del artículo 59, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), al N° 4) de la letra n) del artículo 8° y al N° 7 de la letra E) del artículo 12, ambos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), solicita confirmar los siguientes criterios:

- 1) Es procedente la exención de impuesto adicional contemplada en la letra F) del artículo 14 de la LIR, respecto de los pagos que efectúe XXX a YYY por la prestación de servicios de publicidad en el extranjero y, en tal caso, los servicios estarían afectos con IVA con una tasa de 19%. En este contexto, los EAU no califican como una jurisdicción con régimen fiscal preferente conforme al artículo 41 H) de la LIR.
- 2) Sin perjuicio de lo anterior, los servicios de publicidad prestados por YYY a XXX califican como trabajos o servicios técnicos y, de no proceder la exención de la letra F) del artículo 14 de la LIR, los pagos por aquellos servicios estarán sujetos a una tasa del 15% o 20% de impuesto adicional, según corresponda, conforme al párrafo final del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR.
- 3) Procede la aplicación de la exención de impuesto adicional contemplada en el párrafo segundo del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, por los pagos que haga XXX a YYY, cuando estos guarden estricta relación con la exportación de servicios de publicidad a clientes de XXX sin domicilio ni residencia en Chile. Además, dado que estos servicios no deben considerarse prestados ni utilizados en el país, dichos pagos estarían también exentos de IVA.

¹ La sociedad YYY no califica como residente para fines del Convenio para evitar la doble tributación suscrito entre Chile y los EAU, por lo que no resulta aplicable a este caso.

² Sus clientes pueden ser tanto entidades chilenas como extranjeras que: i) publicitan sus propios productos; o ii) son agencias de publicidad que publicitan los productos de sus propios clientes.

II ANÁLISIS

Atendido que, conforme su presentación³ los servicios prestados por YYY son de publicidad –cuestión que corresponderá acreditar en la instancia de fiscalización correspondiente⁴–, se debe tener presente, en primer lugar, que, para los efectos del impuesto adicional, los servicios publicitarios no se consideran trabajos de ingeniería o asesorías técnicas⁵.

Precisado lo anterior, al tratarse de un servicio de publicidad, prestado por una sociedad sin domicilio ni residencia en el país, la renta de YYY se afecta –en principio– con impuesto adicional con tasa del 35%, conforme con el N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR.

Luego, conforme con la letra F) del artículo 14 de la LIR, los pagos realizados por empresas sujetas al régimen de la letra A) o D) del referido artículo 14, cuyo promedio anual de ingresos de su giro no exceda de 100.000 unidades de fomento⁶ en los tres años comerciales anteriores a aquel en que se realiza el pago respectivo, por la prestación de servicios de publicidad en el extranjero, a contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, estarán exentos del impuesto adicional establecido en el N° 2 del artículo 59 de la LIR.

La misma norma agrega que no será procedente la exención de impuesto adicional –y en su reemplazo aplicará una tasa de impuesto adicional de 20%– si el contribuyente no domiciliado ni residente en Chile que presta el servicio se encuentra constituido, domiciliado o residente en alguno de los países que se consideran como un régimen fiscal preferencial conforme con las reglas establecidas en el artículo 41 H de la LIR.

Al respecto, se debe tener presente que la Ley N° 21.713 modificó íntegramente el artículo 41 H de la LIR⁷, estableciendo dos condiciones⁸ copulativas que debe cumplir un territorio o jurisdicción para considerarse –para efectos de la LIR– como un régimen fiscal preferencial.

En este contexto, y atendido que EAU mantiene con Chile convenios tributarios⁹ que permiten el intercambio de información para fines tributarios, no son un territorio o jurisdicción considerado como un régimen fiscal preferencial, a contar del 1° de enero de 2025.

En consecuencia, resultaría aplicable la exención de impuesto adicional de la letra F) del artículo 14 de la LIR, gravándose el servicio de publicidad con IVA, en la medida que se trate de un servicio prestado o utilizado en Chile. Esto, conforme con lo dispuesto en el N° 4 de la letra n) del artículo 8° de la LIVA en concordancia con el N° 7 de la letra E) del artículo 12 del mismo cuerpo legal.

Por otra parte, se informa que si el contribuyente domiciliado o residente en Chile no cumpliera con los requisitos establecidos en la letra F) del artículo 14 de la LIR, para aplicar la exención de impuesto adicional establecida en dicha norma, igualmente podría resultar aplicable el párrafo segundo del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, en virtud del cual, estarán exentas de impuesto adicional las sumas pagadas, en el caso de bienes y servicios exportables, entre otros, por publicidad y promoción.

Para que proceda la exención anterior, los servicios deben guardar estricta relación con la exportación de bienes y servicios producidos en el país y los pagos correspondientes, considerarse razonables a juicio de este Servicio¹⁰.

³ Más anexo descriptivo de los servicios prestados por YYY a XXX.

⁴ De lo contrario, esto es, si los servicios no son propiamente de publicidad, sino que se califican de otra manera en la instancia fiscalizadora, lo concluido en este oficio podría no ser aplicable al caso concreto.

⁵ Oficio N° 1968 de 1990.

⁶ El párrafo segundo de la norma en cuestión establece que, para efectos de determinar los ingresos de su giro, las empresas sujetas a la letra D) del artículo 14 aplicarán lo establecido en su letra (b) N° 1. Por su parte, las empresas sujetas a la letra A) de este artículo convertirán sus ingresos del ejercicio según el valor de la unidad de fomento al último día del cierre del año respectivo y deberán aplicar las normas para la letra (b) del N° 1 de la letra D) de este artículo para sumar los resultados de sus empresas o entidades relacionadas.

⁷ Ver el N° 5 del artículo segundo de la Ley N° 21.713. Conforme con el artículo segundo transitorio de la referida Ley, el nuevo artículo 41 H entra en vigencia a contar del 01.01.2025.

⁸ Una de las condiciones es no haber celebrado con Chile un convenio que permita el intercambio de información para fines tributarios o el celebrado no se encuentre vigente o, si se encuentra vigente, contiene limitaciones que impiden un intercambio efectivo de información.

⁹ Convenio entre la República de Chile y los EAU para eliminar la doble imposición con relación a los impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión y elusión fiscal y la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria.

¹⁰ Para estos efectos, los contribuyentes deberán comunicar a este Servicio dichas operaciones junto a otros tipos de remesas en la “Declaración Jurada Anual sobre Operaciones en Chile”, Formulario N° 1946, establecida mediante Resolución Ex. SII N°107 de 2017 y sus modificaciones posteriores.

Asimismo, se debe tener presente que la exención en comento solo será aplicable respecto de la parte de las remuneraciones pagadas al prestador extranjero, en lo que se relacione con los servicios prestados por XXX a sus clientes extranjeros y no alcanzará a la parte que se relacione con los servicios que preste XXX a sus clientes locales. Esta última parte se afectará con impuesto adicional con tasa del 35% conforme con la regla general establecida en el N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR.

Finalmente, desde la perspectiva del IVA, para que los servicios que XXX contrate con YYY se encuentren gravados con dicho impuesto –en virtud del N° 4 de la letra n) del artículo 8° de la LIVA– estos deben ser prestados o utilizados en Chile, de acuerdo con las normas sobre territorialidad del impuesto, a que se refiere el artículo 5° de la LIVA.

Sin embargo, en el caso específico de las sumas pagadas por concepto de publicidad de servicios exportables –esto es, aquellos prestados por XXX a sus clientes extranjeros y en la medida que sean calificados como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas–, ellos no debieran entenderse utilizados ni prestados en Chile, por lo que dichos servicios no se encontrarán afectos a IVA conforme al N° 4 de la letra n) del artículo 8° de la LIVA¹¹.

Con todo, el cumplimiento de los requisitos para la procedencia de la exención de impuesto adicional según la letra F) del artículo 14 o del párrafo segundo del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59, ambos de la LIR, deberá ser acreditado en la instancia de fiscalización respectiva.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) En la medida que se cumpla con todos los requisitos establecidos en la letra F) del artículo 14 de la LIR, los pagos efectuados por XXX a YYY por concepto de prestación de servicios de publicidad estarán exentos de impuesto adicional, gravándose con IVA –siempre que se trate de servicios prestados o utilizados en Chile–.

En este sentido, se confirma que los EAU no califican como una jurisdicción con régimen fiscal preferente de acuerdo con el artículo 41 H de la LIR, a partir del 1° de enero de 2025.

- 2) Supuesto que los servicios consultados califiquen como servicios de publicidad, no pueden ser calificados simultáneamente como trabajos o servicios técnicos.
- 3) De no cumplirse los requisitos para aplicar la letra F) del artículo 14 de la LIR, igualmente podría aplicarse la exención de impuesto adicional contenida en el párrafo segundo del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, respecto de los servicios de publicidad que guarden estricta relación con la exportación de servicios a clientes de XXX sin domicilio ni residencia en Chile.

En tal caso, dichos servicios no se encontrarán gravados con IVA por entenderse no utilizados ni prestados en Chile.

El cumplimiento de los requisitos establecidos para la procedencia de las exenciones de impuesto adicional referidas en los números 1) y 3) anteriores, deberá ser debidamente acreditado en la instancia de fiscalización respectiva.

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR

Oficio N° 548, del 20.03.2025
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

¹¹ A modo ejemplar, Oficio N° 1895 de 2020 y apartado N° 2.2. de la Circular N° 42 de 2020.