

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2, N°2, ART. 8, LETRA N), ART. 11, LETRA E), ART. 12, LETRA E), N°7 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 59. (ORD. N° 979, DE 19.04.2021)

Servicios de marketing y remarketing frente al artículo 8°, letra n), de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Se ha consultado a este Servicio si los pagos por servicios de marketing y remarketing, prestados por personas domiciliadas o residentes en el extranjero, se encuentran gravados conforme al artículo 8°, letra n), de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la sociedad TTTTT efectúa pagos por servicios de Marketing y remarketing realizado por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero.

En el entendido que el nuevo hecho gravado del artículo 8°, letra n), de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) aplica, entre otros, a los servicios de publicidad, consulta si los servicios de marketing y remarketing podrían entrar dentro de la clasificación de publicidad o regiría a su respecto la norma general, considerando que la definición de marketing y publicidad son similares.

II ANÁLISIS

De acuerdo al artículo 2°, N° 2°), de la LIVS, constituye hecho gravado “servicio” la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Por su parte, el N° 3 del citado artículo 20 comprende las rentas procedentes de la actividad publicitaria.

A propósito de dicha disposición, y en base a los diversos tipos de contratos publicitarios que distingue la doctrina¹, este Servicio ha interpretado² que, en virtud del contrato de difusión publicitaria, 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 determinado.

A la luz de lo anterior, este Servicio ha entendido que “la difusión de un producto determinado a través de un medio de comunicación social con el fin de darlo a conocer al comprador y motivar su adquisición” se enmarca dentro del concepto de publicidad citado³.

Luego, si la publicidad se desarrolla a cambio de una remuneración, la actividad se enmarca dentro del concepto de “servicio”, gravado conforme al artículo 2°, N° 2°), de la LIVS.

Por su parte, en ausencia de definición legal, puede recurrirse al sentido natural y obvio de la palabra “marketing”, definida en el Diccionario de la Real Academia Española como “mercadotecnia” en español, esto es, el conjunto de principios y prácticas que buscan el aumento del comercio, especialmente de la demanda.

¹ Ricardo Sandoval López, “Contratos Mercantiles”, Tomo II, Editorial Jurídica de Chile, 2010, págs. 675, 676 y 677.

² Oficio N° 2068 de 2012.

³ Mediante Oficio N°1305 de 2011, se interpretó que la remuneración percibida por la colocación de avisos en el banner de un sitio web creado para conocer otras personas con el objeto de formar nuevos amigos, corresponde a un servicio de publicidad. Criterio citado en el Oficio N° 2068 de 2012.

Finalmente, a falta de cualquier otra definición y de acuerdo a uno de sus proveedores, los servicios de “remarketing” consistirían en una forma de conectarse con las personas que interactuaron anteriormente con su sitio web o aplicación para dispositivos móviles, permitiendo posicionar sus anuncios estratégicamente para que esos públicos los vean cuando navegan por el sitio del proveedor o sus sitios web asociados y, de esa manera, lo ayuda a aumentar el conocimiento de su marca o a recordarles a esos públicos que realicen una compra⁴.

Luego, los conceptos de marketing y remarketing podrían envolver servicios calificados como publicidad.

Precisado lo anterior y atendido que la descripción fáctica no es suficientemente clara, se asumirá que:

- i) Los servicios de marketing y remarketing a que se refiere en su presentación corresponden a servicios de publicidad, prestados por personas domiciliadas o residentes en el extranjero.
- ii) La sociedad consultante es contribuyente de IVA, por realizar ventas o prestar servicios gravados por la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).
- iii) Los pagos que se realicen por los servicios de publicidad prestados desde el extranjero, se encuentren exentos del impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la LIR, por aplicación de una disposición legal o por existir convenios para evitar la doble tributación⁵.

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)⁶ del artículo 8° de la LIVS, que grava determinados servicios remunerados, realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero, que sean prestados o utilizados en Chile⁷.

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° 7⁸ de la letra E) del artículo 12 de la LIVS, que 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 LIVS, 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.

⁴ Acerca del remarketing, <https://support.google.com/google-ads/answer/2453998?hl=es-419>, en el sitio de ayuda de Google Ads.

⁵ La letra F del artículo 14 de la LIR dispone que los pagos realizados por empresas sujetas a lo establecido en el artículo 14, letra A) o D) cuyo promedio anual de ingresos de su giro no exceda de 100.000 unidades de fomento 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 y el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet, a contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, estarán exentos del impuesto adicional establecido en el N° 2, del artículo 59.

⁶ Letra agregada por el artículo tercero, N° 4, letra g), de la Ley N° 21.210.

⁷ Ver primer párrafo del apartado 2.1. de la Circular N° 42 de 2020.

⁸ 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”.

- d) Finalmente, la letra e) del artículo 11 de la LIVA, 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 extranjero⁹.

Luego, considerando los supuestos fácticos y disposiciones legales precedentes, se sigue que:

- 1) Los servicios remunerados de publicidad – realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero – utilizados en Chile por la recurrente, se encuentran gravados con IVA conforme al N° 4 de la letra n) del artículo 8° de la LIVA.
- 2) En el entendido que, por aplicación de las leyes, o de la existencia de convenios para evitar la doble tributación, celebrados con los países de los prestadores extranjeros, los pagos que se efectúen por servicios de publicidad prestados en el extranjero, estarán exentos del impuesto adicional establecido en el N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR.
- 3) Luego, supuesto que procede la exención de impuesto adicional señalada en el punto anterior, no es aplicable la exención de IVA contenida en el artículo 12, letra E), N° 7, de la LIVA.
- 4) En resumen, los servicios de publicidad pagados por la consultante se encontrarán afectos a IVA, conforme al N° 4 de la letra n) del artículo 8° de la LIVA, y exentos del impuesto adicional establecido en el N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, por aplicación de las leyes o de la existencia de convenios para evitar la doble imposición.

En razón de lo anterior, y de conformidad con la letra e) del artículo 11 de la LIVA, la recurrente beneficiaria de los servicios de publicidad prestados por personas domiciliadas o residentes en el extranjero – exentos del impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la LIR –, es sujeto del referido impuesto que se devengue en tales operaciones en su calidad de contribuyentes de IVA, debiendo informar, según lo instruye la Circular N° 42 de 2020¹⁰, dicha calidad al prestador extranjero, para que éste no le efectúe la retención del IVA por los servicios prestados.

Conjuntamente con lo anterior, la empresa 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 N° 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 no fuere aplicable la exención de impuesto adicional establecida en la LIR¹¹ o no existiere convenio para evitar la doble tributación celebrado por Chile con él o los países de los prestadores extranjeros, los pagos que se realicen a dichos prestadores por servicios de publicidad se encontrarán gravados con el impuesto adicional establecido en el N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR y, en tal circunstancia, dichos pagos estarán exentos de IVA por aplicación del N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVA.

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 LIVA¹².

⁹ 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 noventa transitorio de la Ley.

¹⁰ Apartado 3.1.3 letra a) del Título II.

¹¹ La letra F) del artículo 14 de la LIR, deja exento del impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la LIR a los pagos por servicios de publicidad que se realicen a prestadores extranjeros, para los contribuyentes acogidos a las disposiciones de las letras A) o D), del artículo 14 de la LIR.

¹² Criterio contenido en la Circular N° 42 de 2020.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y considerando los supuestos de hecho establecidos en el Análisis, se concluye que:

- 1) Los servicios de marketing y remarketing, pagados por la sociedad a personas domiciliadas y residentes en el extranjero, que se encuentren exentos del impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la LIR, por aplicación de una disposición legal o por existir convenios para evitar la doble tributación, se encontrarán gravados con IVA, conforme con el N° 4 de la letra n) del artículo 8° de la LIVS.
- 2) Siendo la sociedad contribuyente de IVA, corresponde que, de conformidad con la letra e) del artículo 11 de la LIVS, retenga y entere en arcas fiscales el IVA de la operación, debiendo comunicar al prestador extranjero de su calidad de contribuyente de IVA.
- 3) La empresa consultante en esta operación deberá emitir una factura de compra, debiendo retener, declarar y enterar en arcas fiscales el IVA que se consigne en dicho documento a través del formulario N° 29, de declaración y pago simultáneo mensual, sin perjuicio del derecho a crédito fiscal que se tenga de acuerdo a las reglas generales.
- 4) En caso que no fuere aplicable alguna exención de impuesto adicional del artículo 59 de la LIR, el pago al exterior por los servicios de publicidad se encontrará gravado con el impuesto adicional establecido en el N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR y exento de IVA por aplicación del N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 979, de 19.04.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos