

CÓDIGO TRIBUTARIO – ART. 4° BIS, ART. 4° TER, ART. 4° QUÁTER, ART. 26° BIS, ART. 64° – RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 20 N°5, ART. 29, ART. 30, ART. 31, ART. 32, ART. 33

(OFICIO ORDINARIO N° 1149, DE 15.05.2026)

Consulta sobre la aplicación de los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario a la operación que describe y si esta se ajusta o no a la normativa tributaria.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional la presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento que confirme que a los actos que describe en su consulta no les son aplicables las normas de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario, así como un pronunciamiento respecto de si el modelo de negocios propuesto se ajusta o no a la normativa tributaria vigente.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la empresa A tiene por giro la prestación del servicio de arriendo de oficinas virtuales, el que consiste, exclusivamente, en la recepción de correspondencia proveniente de diversos organismos e instituciones; la posibilidad de registrar el domicilio comercial y/o tributario para dichas instituciones; y la obtención de patente municipal cuando corresponda. El servicio no contempla el uso físico de instalaciones ni oficinas, sino que únicamente la habilitación de un domicilio comercial y/o tributario y la recepción de documentos.

Para efectos de captar nuevos clientes, la empresa A evalúa un modelo de publicidad que consiste en ofrecer a empresas que desarrollen el giro de servicios de contabilidad y auditorías –incluidas aquellas donde pudieran participar algunos de sus accionistas- la posibilidad de entregar a sus clientes, que hubieren constituido sus respectivas empresas recientemente, el servicio de oficina virtual con un costo reducido¹ de \$, el cual cubriría los gastos operacionales mínimos de la empresa A, sin generarle pérdidas. Una vez transcurridos los seis meses, cada cliente determinará seguir contratando el servicio a precio normal.

En virtud de lo expuesto, solicita a este Servicio aclarar:

- (i) Si el modelo propuesto se ajusta a la normativa tributaria vigente, en particular, respecto del tratamiento tributario del ingreso reducido y la relación con empresas de contabilidad vinculadas o no vinculadas, y;
- (ii) Si la estrategia comercial descrita podría ser o no calificada como figura elusiva conforme a los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario (CT), o si constituye un legítimo modelo de captación de clientes dentro del marco de la libertad empresarial permitido por la ley.

II ANÁLISIS

El servicio de arriendo de oficina virtual ofrecido por la empresa A comprende únicamente domicilio comercial y tributario, sin contemplar el uso físico de instalaciones muebles o inmuebles², constituyendo una actividad afecta al Impuesto de Primera Categoría (IDPC),

¹ Se entiende que se refiere a precio de arriendo rebajado.

² Para estos efectos los contribuyentes deberán atender a lo dispuesto en la Circular N° 38 del año 2025 y la Resolución Exenta N°77 de 2025, ambas de este Servicio.

conforme al N° 5 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR)³, tributando con dicho impuesto en base percibida o devengada, debiendo incorporarse a la Renta Líquida Imponible (RLI) determinada conforme a las reglas del Título II de la LIR, en la forma dispuesta en los artículos 29 al 33 de la LIR.

De esta manera, tratándose de la prestación efectiva de servicios de arrendamiento de oficina virtual por un precio determinado, el ingreso tributario corresponderá al monto efectivamente devengado o percibido, conforme a las reglas generales de la LIR, esto es, el precio rebajado cobrado en el período promocional y, en su caso, el precio normal una vez finalizado dicho período si el cliente decide continuar con el servicio.

En cuanto al tratamiento tributario del precio promocional acordado con las oficinas de contabilidad, este Servicio podría evaluar si las condiciones pactadas se ajustan a los valores normales de mercado, analizando si las operaciones responden a una razonabilidad económica acorde con las prácticas normales de negocios, especialmente cuando pudiera implicar una transferencia indirecta de beneficios, en virtud de la facultad de tasación contenida en el artículo 64 del CT⁴

En este sentido, considerando que el propio consultante señala que el precio reducido responde a una estrategia comercial destinada a la captación de nuevos clientes, dicha circunstancia constituye un elemento que debe ser considerado al momento de evaluar si el precio pactado se ajusta a valores normales de mercado, atendido que la determinación de dichos valores debe efectuarse considerando las circunstancias económicas y comerciales del caso concreto, entre las cuales pueden encontrarse estrategias promocionales destinadas a atraer o fidelizar clientes.

En consecuencia, el hecho de ofrecer el servicio a un precio promocional durante un período limitado podría constituir, en principio, una práctica comercial razonable dentro de las condiciones normales de mercado, siempre que dicha política comercial responda efectivamente a fines de captación de clientes y no implique una transferencia indirecta de beneficios entre entidades relacionadas.

Asimismo, y aun cuando la presentación no hace referencia expresa a este punto, en la medida que las oficinas de contabilidad que participen en la estrategia comercial realicen gestiones de promoción, recomendación o intermediación destinadas a facilitar la captación de clientes para la empresa prestadora del servicio de oficina virtual, tales actuaciones podrían constituir una prestación de servicios en favor de esta última, la cual deberá ser debidamente valorada para efectos tributarios conforme a las reglas generales aplicables.

Finalmente, en cuanto al tratamiento del Impuesto al Valor Agregado de la operación descrita, cabe tener presente que el servicio de las denominadas oficinas virtuales es de carácter complejo y puede comprender diversas prestaciones, como ocurre en la operación que se consulta, por lo que corresponde analizar separadamente cada una de las prestaciones que integran el servicio ofrecido, gravando con IVA aquellas que por su naturaleza se encuentran afectas a este impuesto a menos que no puedan individualizarse las prestaciones afectas de aquellas no gravadas o exentas, caso en el cual, debe afectarse con IVA la totalidad del servicio. Para efectos de la determinación de los valores respectivos el Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo establecido en el artículo 64 del Código Tributario⁵. El contribuyente deberá emitir la

³ En el Oficio N° 2720 de 2020 se precisó que, si el servicio de oficina virtual comprende únicamente domicilio comercial y tributario, asesorías para inicio de actividades y asesorías contables, no forma parte de los números 3 y 4 del artículo 20 de la LIR.

⁴ Sobre este punto la Circular N°23 de 2025 del Servicio de Impuestos Internos, señala a modo de ejemplo que, podrán ser consideradas como circunstancia relevante la venta de activos a precio inferior al de mercado a fin de obtener liquidez para cumplir con obligaciones legales o contractuales.

⁵ Párrafo segundo del N° 2 del artículo 2 de la LIRS.

documentación tributaria que corresponda, según si la prestación particular se encuentra o no afecta a impuesto o exenta⁶.

Respecto a la segunda consulta planteada por el peticionario, este Servicio ha señalado⁷ que la legislación nacional cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectados con impuestos de la forma en que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando además que no toda ventaja tributaria lograda por el contribuyente constituye elusión, sino que para ello es indispensable que haya abuso de las formas jurídicas o la realización de actos simulados que atentan contra los hechos gravados previstos por el legislador tributario.

Sobre la base de los antecedentes expuestos en la presentación, no se advierte, en abstracto, que las operaciones descritas consistentes en ofrecer a oficinas de contabilidad la posibilidad de entregar a sus clientes recién constituidos el servicio de oficina virtual a un precio reducido por un periodo determinado, con el objeto de captar nuevos clientes, implique por sí mismo la configuración de un abuso de las formas jurídicas o la realización de actos simulados en los términos previstos en los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del CT.

Lo anterior no obsta a que, en las instancias de fiscalización respectivas, este Servicio pueda verificar que las operaciones descritas se justifican en razones económicas y/o comerciales acordes con la naturaleza de las operaciones consultadas.

De este modo, si en el caso concreto en un proceso de fiscalización este Servicio determinara que la forma de implementación del modelo —atendidas las condiciones económicas del servicio ofrecido o la participación de otras entidades en su comercialización— se orienta a la generación de determinados efectos tributarios, tales como el aprovechamiento del régimen tributario especial aplicable al territorio insular de Isla de Pascua, la disminución artificiosa de los ingresos que correspondería reconocer por la prestación del servicio de oficina virtual, el eventual traslado de beneficios económicos a otras entidades relacionadas, las que podrían, por ejemplo, tener un tratamiento tributario preferencial, o la alteración de los resultados tributarios mediante la fijación de condiciones económicas que no se condigan con prácticas normales de mercado, tales circunstancias podrían ser analizadas en el marco de las disposiciones contenidas en los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del CT, o bien conforme a las normas especiales que sean aplicables.

III CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto precedentemente, y respecto de las consultas formuladas, se concluye que:

1. La legislación tributaria no establece limitaciones relacionadas con el ofrecimiento del servicio referido a un precio rebajado en los términos expresamente señalados por el peticionario, debiendo para ello aplicar la normativa anteriormente referida, sin perjuicio de la facultad de tasación que este Servicio puede ejercer conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del CT.
2. De conformidad a lo expuesto en el análisis, el conjunto de actos que describe en su consulta podrían ser objeto de fiscalización en el marco de lo dispuesto en los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario, correspondiendo analizar en la respectiva instancia si las operaciones expuestas generan efectos económicos y/o jurídicos relevantes distintos a los propiamente tributarios; o si éstos disimulan la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su

⁶ Oficios N° 2720 de 2020 y N° 2664 de 2023.

⁷ Circular N° 31 de 2025.

verdadero monto o data de nacimiento o si se trata de actos o negocios jurídicos simulados para acceder a un beneficio tributario o a un régimen tributario especial.

JORGE TRUJILLO PUENTES
DIRECTOR

Oficio Reservado N° 1149, de 15.05.2026
Subdirección de Fiscalización
Depto. de Normas Generales Antielusión