

CÓDIGO TRIBUTARIO – ART. 4° BIS, ART. 4° TER, ART. 4° QUÁTER, ART 26° BIS – RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA D) N°3 Y N°8 – VENTAS Y SERVICIOS – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 12 LETRA E N°7, ART. 27 BIS – DECRETO CON FUERZA DE LEY N°2, DE 1959 – ART. 15 – OFICIO N°1452 DE 2024. (ORD. N° 1166, DE 19.06.2025)

Consulta si las operaciones que describe en su presentación tienen la potencialidad de constituir abuso de las formas jurídicas.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional la presentación indicada en el antecedente, mediante la cual se solicita un pronunciamiento que indique si las operaciones que se describen en la presentación tienen la potencialidad de calificar como abuso de las formas jurídicas.

I. ANTECEDENTES

Señala en su presentación que se constituiría como empresario individual, que desarrollaría servicios de asesorías contables, financieras y tributarias acogiendo al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”)¹. Agrega, que pretende comprar un inmueble acogido al Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, sobre Plan Habitacional (DFL N° 2) con crédito hipotecario, el que posteriormente asignaría a la contabilidad del empresario individual. Indica que solo una parte del inmueble sería destinada a una oficina para desarrollar las actividades del giro.

Concluye consultando si tales actos que generan efectos tributarios beneficiosos como el gasto por el total del precio de adquisición del bien raíz por introducirlo a la contabilidad, más las cuotas pagadas por el crédito hipotecario, y el crédito del 27 bis (sic); tendrían la potencialidad de ser un abuso de las formas jurídicas.

La consulta es realizada al amparo de lo dispuesto en artículo 26 bis del Código Tributario. Atendido el tenor de la presentación, se trata de una consulta no vinculante, de acuerdo con lo instruido en el resolutivo 1° de la Resolución Exenta N°112 de 2021, emitida por este Servicio.

II. ANÁLISIS

Si bien su consulta se presenta al amparo del artículo 26 bis del Código Tributario -mecanismo para formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4°bis, 4°ter, y 4° quáter o de otras normas especiales antielusivas-, dado que en su presentación realiza afirmaciones sobre la generación de determinados efectos que dicen relación con aspectos estrictamente normativos, se procederá, en primer lugar, a efectuar un análisis al respecto, con el fin de emitir un pronunciamiento sobre los efectos legales del diseño propuesto. Efectuado lo anterior, se procederá al análisis en materia de elusión para responder derechamente lo consultado.

En relación con lo primero, aun cuando no se indica claramente, se asume que el gasto que menciona en su presentación por el precio de adquisición del bien raíz que introduce en la contabilidad del empresario individual, se refiere al gasto por la depreciación instantánea e íntegra de los activos físicos del activo inmovilizado que pueden efectuar los contribuyentes sujetos al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, de conformidad con lo dispuesto en el literal (iv) de la letra a) de dicho N° 8, en concordancia con lo establecido en la letra (d) del N° 3 de la letra D) del mismo artículo 14 de la LIR.

Al respecto, cabe indicar, en primer lugar, que en el caso de los bienes raíces no es depreciable el valor del terreno². En segundo lugar, cabe señalar que, si el bien raíz se utiliza en parte para fines habitacionales y en parte para oficinas, sólo corresponde rebajar como gasto por concepto de depreciación instantánea la proporción que, en el precio de adquisición y descontado el valor del terreno, representan los metros cuadrados del bien raíz utilizados como oficinas (activo fijo) en la totalidad de metros cuadrados de aquél.

En cuanto a lo que describe como las cuotas pagadas por el crédito hipotecario, se asume que se refiere a la deducción como gastos de los intereses asociados al referido crédito; siguiendo el mismo criterio señalado en el párrafo precedente, podrá rebajar como egreso la proporción de los intereses correspondiente a la parte

¹ Si bien en la presentación inicial el consultante señaló que tributaría por el régimen del artículo 14 letra D) N°3 o N°8 de la LIR, en correo electrónico complementario de fecha 10.03.2025 señala “En atención a lo señalado le informo que, en esta ocasión, la consulta la hago en carácter “no vinculante”, ya que al régimen que deseo ingresar es el 14 d8 y no 14d3 como lo señala en la presentación”.

² Oficio N°2728 de 2022.

del bien que utiliza como oficinas que se encuentren efectivamente pagados en cada ejercicio y no el total de los intereses devengados. Lo anterior, en conformidad con el numeral iv) de la letra a) del N° 8 en relación con la letra f) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

En cuanto a la posibilidad de utilizar el crédito del 27 bis (que, se entiende referido a la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado, LIVS), se informa que no corresponde en el caso consultado aprovechar el crédito en caso que el inmueble se compute en el límite de dos viviendas económicas, según fuera resuelto en Oficio N° 1452 de 2024.

En otras palabras, no es aplicable lo dispuesto en el artículo 27 bis de la LIVS en la medida que la persona natural titular de la empresa individual se mantenga acogida a los beneficios DFL N° 2 y las rentas de arrendamiento provenientes de las viviendas económicas asignadas a su empresa individual se eximan de IVA por aplicación de lo dispuesto en el N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, en concordancia con el artículo 15 del DFL N° 2.

Contestando derechamente su consulta, cabe señalar que la sola circunstancia de iniciar actividades como empresario individual para desarrollar servicios de asesorías contables, financieras y tributarias acogiendo al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR; así como la asignación de un inmueble a la contabilidad del empresario individual; no constituyen actos que puedan ser considerados como elusivos en los términos de los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario; lo que no obsta a que circunstancias concretas del caso puedan modificar la conclusión anterior. De esta forma, ante un escenario de fiscalización por parte del Servicio –dentro del marco de aplicación de la norma general antielusiva–, se verificará entre otras circunstancias, la real prestación de los servicios profesionales que indica para determinar si efectivamente hay un desarrollo de la actividad del empresario individual; así también se verificará si el desarrollo de las actividades profesionales de carácter personal, como empresario individual, se hace con el objeto de disminuir la carga tributaria o bien; si la asignación del inmueble a la empresa individual responde a razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales y/o administrativas distintas a la mera disminución de la base imponible del Impuesto Global Complementario de la persona natural, como consecuencia de un esquema de reducción de gastos en el empresario individual acogido al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR o, a la obtención del crédito del artículo 27 bis de la LIVS.

III. CONCLUSIÓN

- 1) La mera iniciación de actividades como empresario individual para desarrollar servicios de asesorías contables, financieras y tributarias acogiendo al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, así como la asignación de un inmueble a la contabilidad del empresario individual, no constituyen actos que se consideren per se cómo potencialmente elusivos, lo que no obsta a que se pueda modificar la conclusión anterior si en la instancia de fiscalización respectiva se verifican circunstancias concretas del caso como las descritas en el análisis.
- 2) En cuanto a la deducción del gasto por depreciación, solo procede la rebaja en la proporción que, en el precio de adquisición y descontado el valor del terreno, representan los metros cuadrados del bien raíz utilizados como oficinas en la totalidad de metros cuadrados de aquel.

En cuanto a los intereses, solo procede rebajar como egreso la proporción de éstos correspondiente a la parte del bien que se utiliza como oficina que se encuentren efectivamente pagados en cada ejercicio.

Respecto a la procedencia de lo dispuesto en el artículo 27 bis de la LIVS, estese a lo señalado en el Análisis.

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR

Oficio Ordinario N° 1166, de 19.06.2025
Subdirección de Fiscalización
Depto. de Normas Generales Antielusión