



FACULTAD DE DERECHO  
PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DE CHILE

# Proyecto de Reforma Tributaria Boletín N.º 16621-05

## Algunas consideraciones técnicas

**Rafael Cruzat D.**  
Profesor de Derecho Tributario  
Pontificia Universidad Católica de Chile

4 de julio de 2024

# Resumen Ejecutivo

- Norma General Antielusiva presenta falencias técnicas en su redacción.
- Sanción por elusión incorpora erróneamente conceptos penales.
- Falta de justificación en casos calificados de levantamiento de secreto bancario.
- Nueva redacción de norma de tasación invierte el peso de la prueba y generaliza la legítima razón de negocios.
- Nueva norma antielusiva especial en materia de IVA es una NGA encubierta.
- Limitación a la devolución de crédito IVA por activo fijo (27 bis) genera doble tributación.

# Norma General Antielusiva

- Rechazado cambio a sede administrativa.
- Redacción actual mantiene impugnabilidad de “hechos”.
  - Se cuestiona al contribuyente por un acontecimiento sobre el cual no tiene control (ej. la muerte de una persona, un desastre natural).
- Prescripción se cuenta desde el último hecho, acto o negocio que sea calificado como elusión (step transaction).
  - Atenta contra la seguridad jurídica; en la práctica elusión PODRÍA SER **imprescriptible cuando se concatenen hechos, actos o negocios.**
  - Esta situación se agrava si la calificación depende finalmente de la decisión del SII.
  - Norma debe considerar un corte a esa discrecionalidad (ej. Máximo de años).
  - No hay transitorio que regula la materia; una vez aprobada, es posible calificar de elusión hechos, actos o negocios pasados mediante concatenación, **sin límite de tiempo.**

## Sanción por Elusión

- Se establece una sanción diferenciada dependiendo si hay o no un **asesor** involucrado.
  - Incentivo para “denunciar” asesores.
- Sanción **no aplica** a Pymes, pero sí a personas naturales.
- En personas jurídicas los administradores son **solidariamente** responsables “si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión según la Ley 20.393”.
  - ¿Implica la creación de un **modelo de prevención** de la elusión?

# Secreto Bancario

- Norma aprobada quedó **incompleta**.
  - Se aprueba que el contribuyente es quien debe oponerse, pero el procedimiento nuevo es rechazado.
- Se establece que en ciertos casos el SII puede acceder **sin posibilidad de oposición** y previo control judicial.
  - Control es meramente **formal** y sin posibilidad de analizar la proporcionalidad de la medida, como ocurre en sede penal.
  - Equivalencia entre un **delito** (recopilación de antecedentes) y la existencia de operaciones en un **grupo empresarial** (cuya definición ahora corresponderá al SII) u operaciones **internacionales** (exceso de endeudamiento, precios de transferencia y entidades extranjeras controladas).
  - ¿Presunción de ilegitimidad?

# Normas de Tasación

- Norma de tasación deviene en una **norma de precios de transferencia**, donde **todo está sujeto a tasación**:
  - Definición de “valores normales de mercado” corresponde a una hipótesis de precios de transferencia, donde las partes son relacionadas.
  - Se **invierte la carga de la prueba**, donde el contribuyente tiene que probar:
    - SII cita al contribuyente para que “**acredite**” el valor de mercado, pudiendo “**sugerir**” métodos de valoración.
    - Si el contribuyente “**no logra acreditar** que el acto, convención u operación se ha efectuado a valores normales de mercado o no concurre o no da respuesta a dicha citación”, el SII puede tasar.

# Normas de Tasación

- Adicionalmente, se generaliza el requisito de la “legítima razón de negocios”:
  - Este requisito aplica a divisiones y fusiones, las cuales podrían ser eventualmente tasables, aun cuando no exista una enajenación sino una mera asignación.
  - Reorganizaciones empresariales no buscan realizar una utilidad, sino distribuir activos y/o pasivos en base a objetivos concretos. Para casos excepcionales, SII puede recurrir a la NGA.
  - Si bien la definición legal propuesta es amplia, igualmente queda a discreción de la autoridad tributaria su aplicación, dada las múltiples razones de negocio para reorganizarse.

# Nueva Norma Especial Antielusiva: IVA al traspaso de Activos

- Nueva norma permite al SII **liquidar y girar** el IVA por la venta de muebles o inmuebles que previamente fueron asignados a una sociedad como resultado de una reorganización “cuando dicha reorganización haya tenido por **objeto principal** evitar el pago del impuesto”.
- Asimismo, SII puede “**recalificar** como una venta de activo inmovilizado” la venta de derechos sociales, cuotas, bonos u otros, cuando al menos un 50% de su valor provenga del valor de mercado del activo inmovilizado y tenga el mismo propósito.
- Esta facultad es una verdadera **NGA encubierta**, que permite al SII aplicar el “fondo” sobre la “forma” sin las formalidades exigidas en el Código Tributario respecto de la NGA contenida en este (ej. Declaración judicial).

# Devolución Crédito IVA (27 bis)

- Se pretende que los contribuyentes “**restituyan**” el IVA crédito entregado en un máximo de 10 años contados desde aquel en que realicen operaciones gravadas con IVA (con tope de 15 años).
  - Restitución se realiza ordinariamente mediante los débitos fiscales generados por operaciones gravadas (ventas o servicios).
  - Nueva mecánica implica la generación de un “**débito fiscal**” adicional a aquellos que se generen en el período para completar el 1/10 del crédito devuelto. Esto en la práctica implica un **doble impuesto**.
  - La situación es especialmente compleja para industrias con rebajas importantes en la base como **leasing inmobiliario y arrendamiento de inmuebles amoblados**.
  - La mecánica de la devolución está planteada como si fuera la devolución de un préstamo más intereses (adquiero activo “caja” y genero un pasivo “cuenta por pagar”) y no desde la mecánica del IVA (intercambio el activo “remanente IVA crédito” por otro activo, “caja”).

# Ejemplo Práctico: 27 bis

Contribuyente no solicita 27 bis

Supuestos	Monto	IVA
Compras de activo fijo año 1	10.000	1.900
Compras de activo realizable	500	95
Ventas Anuales	1.400	266

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Año 6	Año 7	Año 8	Año 9	Año 10	Año 11	Año 12	
Crédito fiscal (activo fijo)	1.900												
Crédito fiscal (activo realizable)	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	
Remanente período anterior		1.729	1.558	1.387	1.216	1.045	874	703	532	361	190	19	
Devolución 27 bis													
Total crédito fiscal	1.995	1.824	1.653	1.482	1.311	1.140	969	798	627	456	285	114	
Débito fiscal (ventas)	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	
IVA a pagar (restitución normal)												-152	
Restitución adicional													
													<b>TOTALES</b>
<b>IVA pagado</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-152	<b>-152</b>
<b>Devolución 27 bis</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>NETO</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-152	<b>-152</b>

Contribuyente que no solicita 27 bis paga 152 en un lapso de 12 años. Solo paga impuestos desde el año 12, al consumirse el remanente de crédito fiscal.

# Ejemplo Práctico: 27 bis

Contribuyente solicita 27 bis (norma actual)

Supuestos	Monto	IVA
Compras de activo fijo año 1	10.000	1.900
Compras de activo realizable	500	95
Ventas Anuales	1.400	266

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Año 6	Año 7	Año 8	Año 9	Año 10	Año 11	Año 12	
Crédito fiscal (activo fijo)	1.900												
Crédito fiscal (activo realizable)	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	
Remanente período anterior		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Devolución 27 bis	-1.900												
Total crédito fiscal	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	
Débito fiscal (ventas)	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	
IVA a pagar (restitución normal)	-171	-171	-171	-171	-171	-171	-171	-171	-171	-171	-171	-171	
Restitución adicional													
													<b>TOTALES</b>
IVApagado	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-2.052</b>
Devolución 27 bis	<b>1.900</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	<b>1.900</b>
<b>NETO</b>	<b>1.729</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-152</b>

Bajo el régimen actual, contribuyente soporta los mismos **152** en términos **netos** (los débitos por 2.052 se compensan con una devolución de 1.900). **Hay neutralidad.**

# Ejemplo Práctico: 27 bis

Contribuyente solicita 27 bis (norma propuesta)

Supuestos	Monto	IVA
Compras de activo fijo año 1	10.000	1.900
Compras de activo realizable	500	95
Ventas Anuales	1.400	266

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Año 6	Año 7	Año 8	Año 9	Año 10	Año 11	Año 12	
Crédito fiscal (activo fijo)	1.900												
Crédito fiscal (activo realizable)	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	
Remanente período anterior		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Devolución 27 bis	-1.900												
Total crédito fiscal	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	
Débito fiscal (ventas)	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	
IVA a pagar (restitución normal)	-171	-171	-171	-171	-171	-171	-171	-171	-171	-171	-171	-171	
<b>Restitución adicional</b>	<b>-19</b>	<b>-19</b>	<b>-19</b>	<b>-19</b>	<b>-19</b>	<b>-19</b>	<b>-19</b>	<b>-19</b>	<b>-19</b>	<b>-19</b>	<b>-19</b>	<b>-19</b>	
													<b>TOTALES</b>
IVA pagado	-190	-190	-190	-190	-190	-190	-190	-190	-190	-190	-171	-171	<b>-2.242</b>
Devolución 27 bis	1.900	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	<b>1.900</b>
<b>NETO</b>	<b>1.710</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-171</b>	<b>-171</b>	<b>-342</b>

Bajo norma propuesta, contribuyente que solicita 27 bis termina pagando 342 en términos netos, es decir 190 más. Esta diferencia se explica íntegramente por la restitución adicional.

# Ejemplo Práctico: 27 bis

## Comparación

Supuestos	Monto	IVA
Compras de activo fijo año 1	10.000	1.900
Compras de activo realizable	500	95
Ventas Anuales	1.400	266

	S/ 27 bis	C/27 bis (actual)	C/ 27 bis (reforma)
Devoluciones Obtenidas	-	1.900	1.900
IVA pagado	-152	-2.052	-2.242
NETO	-152	-152	-342
<b>Diferencia escenario base</b>		-	<b>-190</b>

Impuesto encubierto



# Devolución Crédito IVA (27 bis)

- Norma transitoria aplica esta nueva restitución a proyectos ya ejecutados.
  - Nueva restitución puede afectar negativamente a proyectos e incluso hacerlos inviables.
  - Afecta las legítimas expectativas de quienes pidieron su devolución en el pasado.
- **Posible solución:**
  - Excluir de la norma a proyectos que ya hayan recibido la devolución (sin vigencia retroactiva).
  - Para proyectos nuevos, restitución adicional constituye crédito fiscal para el período siguiente.

# Solución

Contribuyente solicita 27 bis (propuesta de solución)

Supuestos	Monto	IVA
Compras de activo fijo año 1	10.000	1.900
Compras de activo realizable	500	95
Ventas Anuales	1.400	266

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Año 6	Año 7	Año 8	Año 9	Año 10	Año 11	Año 12	
Crédito fiscal (activo fijo)	1.900												
Crédito fiscal (activo realizable)	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	
Remanente período anterior		19	38	57	76	95	114	133	152	171	190	19	
Devolución 27 bis	-1.900												
Total crédito fiscal	95	114	133	152	171	190	209	228	247	266	285	114	
Débito fiscal (ventas)	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	-266	
IVA a pagar (restitución normal)	-171	-152	-133	-114	-95	-76	-57	-38	-19	-	-	-152	
<b>Restitución adicional</b>	<b>-19</b>	<b>-38</b>	<b>-57</b>	<b>-76</b>	<b>-95</b>	<b>-114</b>	<b>-133</b>	<b>-152</b>	<b>-171</b>	<b>-190</b>			
													<b>TOTALES</b>
<b>IVA pagado</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-</b>	<b>-152</b>	<b>-2.052</b>
<b>Devolución 27 bis</b>	<b>1.900</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>1.900</b>
<b>NETO</b>	<b>1.710</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-190</b>	<b>-</b>	<b>-152</b>	<b>-152</b>

Al incorporar la restitución adicional como crédito fiscal para el período anual siguiente, el efecto neto se compensa y se retoma la **neutralidad del régimen**.

**MUCHAS GRACIAS**