

DEVOLUCIÓN ANTICIPADA DEL REMANENTE DE CRÉDITO FISCAL POR ADQUISICIÓN DE ACTIVO FIJO: IMPACTO Y PERSPECTIVAS EN EL NEGOCIO INMOBILIARIO

*REFUND OF THE TAX CREDIT BALANCE FOR FIXED ASSET ACQUISITION: IMPACT AND
PERSPECTIVES IN THE REAL ESTATE BUSINESS*

Alfred Scheel Bastías*

RESUMEN: Analiza el impacto y las implicancias tributarias del artículo 27 bis del Decreto Ley N° 825 en el negocio inmobiliario chileno, con un enfoque específico en la adquisición de inmuebles destinados al arrendamiento de propiedades amobladas. Desde una perspectiva técnica y jurídica, se reflexiona sobre aspectos clave de esta regulación, destacando las tensiones y desafíos que plantea su aplicación. Asimismo, se presenta un ejemplo práctico que ilustra de manera clara los problemas derivados del uso del beneficio en estos casos. Finalmente, se analizan los intentos del legislador por abordar estas dificultades y se revisan los pronunciamientos recientes del SII, los cuales han influido significativamente en la interpretación y utilización del beneficio.

Palabras clave: Crédito fiscal, activo fijo, arrendamiento de inmuebles amoblados.

ABSTRACT: Analyzes the impact and tax implications of Article 27 bis of Decree Law N° 825 on the Chilean real estate business, with a specific focus on the acquisition of properties intended for the leasing of furnished units. From a technical and legal perspective, it reflects on key aspects of this regulation, highlighting the tensions and challenges posed by its application. Additionally, a practical example is presented to clearly illustrate the issues arising from the use of this benefit in such cases. Finally, the article examines the legislator's attempts to address these challenges and reviews recent rulings by the Chilean Internal Revenue Service (SII), which have significantly influenced the interpretation and utilization of the benefit.

Keywords: *Tax Credit, Fixed Assets, Leasing of Furnished Properties*

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 27 bis del Decreto Ley N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), constituye uno de los mecanismos tributarios más relevantes para promover la inversión empresarial en activos fijos. Su principal propósito es permitir a los contribuyentes la recuperación anticipada del remanente de crédito fiscal acumulado en la adquisición de bienes destinados al desarrollo de sus actividades económicas,

* Abogado, Universidad de Chile. Profesor de Diplomado de Especialización en IVA, Facultad de Derecho de la Universidad de Concepción. Magister en Dirección y Gestión Tributaria en la Universidad Adolfo Ibáñez. Correo electrónico: scheel.alfred@gmail.com. Recibido el 21 de octubre de 2024, aceptado el 30 de noviembre de 2024.

particularmente en sectores intensivos en capital. Este beneficio, sin embargo, no está exento de tensiones y desafíos normativos que requieren un análisis detallado, especialmente cuando se aplica al negocio inmobiliario y, en particular, al arrendamiento de inmuebles amoblados.

El diseño del artículo 27 bis parte de la premisa que la acumulación de remanentes de crédito fiscal puede generar problemas financieros significativos para los contribuyentes, que soportan una gran cantidad de tributos en sus adquisiciones, los cuales no podrían ser imputados a los débitos sino durante un lapso muy extenso de tiempo. En este contexto, el beneficio busca mitigar dicho impacto, ofreciendo una herramienta financiera que se ha convertido en un eje clave para la neutralidad y competitividad del sistema tributario chileno. Sin embargo, la interacción de esta norma con otros elementos del marco jurídico, como las disposiciones específicas sobre la base imponible en el arrendamiento de inmuebles amoblados, genera una serie de desafíos prácticos y conceptuales.

La regulación del arrendamiento de inmuebles amoblados introduce complejidades adicionales en la aplicación del artículo 27 bis. Si bien la devolución anticipada del crédito fiscal mejora el flujo de caja de los contribuyentes, el cálculo de los débitos fiscales asociados a estos arrendamientos sigue basándose, a mi entender, en criterios que buscan gravar únicamente los bienes muebles involucrados, lo que puede resultar en un desbalance entre créditos y débitos fiscales. Esta situación plantea interrogantes sobre la coherencia de la normativa y sus efectos en la neutralidad tributaria, especialmente en un contexto donde tanto los inmuebles construidos como los muebles dan derecho a crédito fiscal.

Asimismo, las obligaciones de restitución establecidas por el artículo 27 bis, tanto en su modalidad normal como adicional, reflejan la intención del legislador de asegurar que el beneficio no implique un desfinanciamiento permanente del Estado, lo que no ocurre con el arrendamiento de inmuebles amoblados.

A través de este análisis, se examinan los principales aspectos de la normativa y las implicancias tributarias del artículo 27 bis, su impacto en el arrendamiento de inmuebles amoblados, y los desafíos pendientes en su aplicación práctica. Además, se incluye un ejemplo práctico que ilustra los defectos que tiene la actual normativa y se revisan los últimos pronunciamientos administrativos y propuestas legislativas relevantes para este tema.

2. EL CRÉDITO FISCAL Y EL IVA EN CHILE

Antes de abordar el artículo 27 bis de la LIVS, es fundamental entender el concepto de crédito fiscal, que constituye un elemento esencial para garantizar la neutralidad del sistema tributario chileno y que juega un rol clave en el correcto funcionamiento del impuesto al valor agregado (IVA).

En efecto, previo a la dictación del Decreto Ley N° 825 de 1974, el sistema tributario chileno estaba caracterizado por la imposición acumulativa, donde cada etapa de la producción y comercialización podía estar sujeta a impuestos indirectos sin mecanismos de deducción. Este esquema, conocido como "imposición en cascada", generaba incrementos progresivos en los precios de los bienes y servicios, afectando a los productores, distribuidores y consumidores.

A modo de ejemplo, el artículo 1° de la Ley N° 12.120 de 1956¹ establecía un impuesto del 24% sobre las compraventas, permutas y convenciones onerosas destinadas a transferir el dominio o cuotas de dominio (o derechos reales) de bienes corporales muebles, cuando el vendedor o tradente ostentara la calidad de productor de los bienes. Dicha calidad recaía en quienes se dedicaran a actividades como la elaboración, fabricación, manufactura, armaduría, envasamiento, preparación de conservas, extracción, pulverización, molienda, recolección,

¹ Aún después de múltiples modificaciones: Ley N° 12.428 de 1957, Ley N° 12.434 de 1957, Ley N° 12.861 de 1958, Ley N° 13.305 de 1959, D.F.L. N° 249 de 1960, D.F.L. N° 260 de 1960, Ley N° 16.466 de 1966, Ley N° 16.617 de 1967, Ley N° 16.640 de 1967, Ley N° 16.480 de 1968, Ley N° 17.828 de 1972, Decreto Ley N° 95 de 1973 y Decreto Ley N° 292 de 1974.

cosecha, crianza, mezcla, impresión y otros procesos o actividades similares, según lo especificado por la normativa.

Como es lógico, era común que, dentro de la cadena productiva de un bien, se realizaran transacciones u operaciones entre "productores". Estas operaciones también estaban gravadas con este tributo. No obstante, la ley ofrecía una solución parcial y poco efectiva, pero que denotaba de alguna manera la intención de eliminar el efecto acumulativo del impuesto a las compraventas. Aplicaba una tasa reducida del 8% en los casos en que las operaciones se celebraran entre productores, siempre que los bienes transferidos estuvieran destinados a ser sometidos a algún proceso productivo, fueran utilizados, incorporados o consumidos en dichos procesos. Esta tasa también se aplicaba a bienes muebles destinados a envasar o embalar el producto para su comercialización, así como a maquinarias y otros equipos industriales, junto con sus accesorios y repuestos.

De este modo, las transacciones intermedias en la producción de un bien se beneficiaban de una tasa rebajada del 8%, mientras que la venta al consumidor final continuaba gravada con el 24%. Así, este diseño tributario implicaba que, cuanto más eslabones tuviera la cadena productiva, mayor sería la carga tributaria acumulada, generando un impacto final en el precio del bien. Este efecto, característico de la imposición en cascada, trasladaba la carga fiscal al consumidor, quien enfrentaba un incremento significativo en los precios.

En este sentido, la tributación en cascada produce, sin duda, una carga extra al gravar impuesto sobre impuestos y que impele a los agentes económicos a integrarse obligatoriamente en forma vertical para influir en la estructura de precios de los productos, pudiendo ser un factor de injusticia de los grandes productores sobre los pequeños².

Ahora bien, el artículo 18° del referido cuerpo normativo eximía de este tributo la compraventa de ciertas especies. El pan, la leche, el queso, el agua, las frutas, las verduras, las legumbres, los huevos, la carne, los pescados, los mariscos y los libros eran algunos de los productos liberados por dicha norma. Como es de público conocimiento, no han faltado las ocasiones en que se ha propuesto volver a eximir o rebajar las tasas a este tipo de productos³, lo que nuestro país ya dejó atrás desde 1974.

Así, la doctrina ha podido observar que, entre los defectos más sobresalientes del impuesto a las compraventas, se encontraba su compleja estructura de tasas y sobretasas especiales, con más de cuarenta alícuotas diferentes, y el nocivo efecto de cascada. Los estudios determinaron que este efecto incentivaba la integración vertical de las empresas, ya que de esa forma evitaban los altos costos que les significaban soportar el impuesto a las compraventas y, que a la postre, ese incentivo solo terminaría perjudicando la productividad de las empresas nacionales, desalentando además su especialización. Otro de los defectos del efecto "en cascada" era la desigualdad, ya que el beneficio de la integración vertical para abaratar costos era un mecanismo que, por sus complejidades administrativas, jurídicas y económicas, prácticamente estaba completamente vedado para las empresas más pequeñas⁴.

En retrospectiva, este modelo resulta inconcebible dentro del sistema tributario actual y aunque rudimentario en comparación con el sistema vigente, refleja los desafíos y limitaciones que existían antes de la implementación del impuesto al valor agregado en Chile.

Este impuesto aplicado por primera vez en Francia en el año 1956 ya estaba siendo usado en el año 1970 por la Comunidad Económica Europea, y en Latinoamérica, por Brasil, Ecuador, Uruguay y Argentina, por lo que sus beneficios económicos y tributarios, eran ampliamente conocidos⁵.

² Pinto Perry, G. (2013) pp. 19–20.

³ Cámara (2023).

⁴ Escalona Caba (2014) pp. 9–49.

⁵ Escalona Caba (2014) pp. 9–49.

En este contexto, el 31 de diciembre de 1974 se publicó el Decreto Ley N° 825 que introdujo el IVA como un impuesto único y uniforme al valor agregado. Este modelo, incluyó el mecanismo de débito y crédito fiscal, garantizando que el tributo solo gravara el valor añadido en cada etapa de la cadena productiva.

Por un lado, el débito fiscal se caracteriza por la aplicación de una tasa única del 19%, establecida en el artículo 14 de la LIVS. Esta tasa uniforme pesa sobre toda venta, servicio u operación a la cual se le aplique finalmente este impuesto, reflejando la intención del legislador de mantener un esquema sencillo y accesible tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria.

Por su parte, el crédito fiscal y este impuesto, en general, opera bajo el principio de neutralidad, asegurando que el IVA no genere ventajas o desventajas competitivas entre sectores económicos. Este principio implica que el impuesto cumpla su función sin interferir en las actitudes de los agentes económicos, pudiendo definirse un impuesto neutral como aquel que no tiene ningún efecto sobre la asignación de los recursos en la economía⁶. En otras palabras, la neutralidad elimina barreras fiscales que podrían desincentivar la inversión, la innovación y el comercio.

Sin embargo, la neutralidad tributaria no es un principio absoluto en nuestro impuesto al valor agregado. En efecto, existen diversas exenciones al IVA que quiebran esta regla general, basándose en razones de política pública o en características específicas de los contribuyentes.

Un caso particularmente relevante, que solo se enunciará, corresponde a la Ley N° 21.420 que, entre otras modificaciones, ajustó la tributación del IVA aplicable a los servicios y precisó la exención contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

En efecto, antes de la entrada en vigor de esta normativa, las actividades profesionales realizadas por una empresa no estaban gravadas con IVA, por cuanto se encontraban clasificadas en el N° 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). No obstante, esta reforma legal estableció como regla general la sujeción al IVA de todos los servicios, salvo aquellos expresamente exentos.

En este contexto, la exención aplicable a las sociedades de profesionales, contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, adquirió especial relevancia, ya que atiende, en parte importante, a las características personales de los contribuyentes. Dado que esta exención se aplica con relativa frecuencia, se genera una tensión inherente en el diseño del IVA. Mientras que el principio de neutralidad busca un sistema impositivo uniforme, las exenciones que responden a consideraciones específicas –como la aplicable a las sociedades de profesionales–, aunque justificadas en términos sociales o económicos, pueden provocar inequidades relativas entre sectores o contribuyentes.

En palabras de Elizabeth Emilfork, no se cumplirá el principio de neutralidad si, por efectos de la imposición se produce un cambio en las decisiones que los individuos habrían adoptado, en ausencia de ella⁷. En relación con lo anterior, los efectos derivados de la Ley 21.420 –que no viene al caso detallar– ilustran cómo las decisiones legislativas pueden alterar significativamente el comportamiento de los contribuyentes, poniendo en entredicho el equilibrio entre neutralidad y justicia tributaria.

Volviendo al tema de este artículo, para eliminar el efecto acumulativo del impuesto sobre las ventas y los servicios y fomentar la neutralidad tributaria antes descrita, el sistema chileno permite al contribuyente utilizar el IVA soportado en sus compras, importaciones o servicios utilizados, en contra del IVA que debe recargar en las ventas realizadas o servicios prestados.

⁶ Emilfork Soto (1999) pp. 25–26.

⁷ Emilfork Soto (1999) pp. 25–26.

Así, nuestra Ley ha adoptado el método de sustracción sobre base financiera, en su modalidad de impuesto contra impuesto. Bajo esta fórmula, el DL N° 825 grava el mayor valor incorporado en los bienes en las distintas fases de su comercialización y distribución⁸.

En palabras del SII, el IVA funciona en base al método de sustracción determinado sobre base financiera cuya cuantía se calcula imputando impuesto contra impuesto, es decir, constituye débito fiscal el impuesto recargado en las ventas del cual se rebaja como crédito fiscal el tributo soportado en las importaciones y/o compras del período, sin que haya una relación directa entre los bienes adquiridos y los enajenados⁹.

Otra parte de la doctrina ha planteado que la base de este impuesto no sería el valor agregado, señalando que el verdadero papel que este concepto juega en el IVA es el de posibilitar el cálculo de la fracción a ingresar en arcas fiscales en cada etapa del proceso, en tanto el impuesto ha sido concebido para afectar patrimonialmente al consumidor final, que no puede incidir a los intermediarios del proceso, que son meros recaudadores de su fracción del tributo¹⁰.

En este sentido, el crédito fiscal permite que este impuesto al consumo, que pesa en su totalidad sobre la venta o servicio que adquiere o utiliza el consumidor final -que no puede utilizar el crédito fiscal-, se recaude progresivamente en cada una de las etapas de comercialización del producto o servicio.

Mucho se ha discutido sobre la naturaleza jurídica del crédito fiscal y no viene al caso recopilar aquello sobre lo cual tanto la doctrina ha discurrido. Sin perjuicio de ello, señalaré algunos pronunciamientos del SII que pudieran darnos señales respecto de lo que la administración tributaria entiende a este respecto.

En este sentido, el Oficio N° 4.852, de 2000, concluye que los créditos originados a favor de los contribuyentes, sólo pueden ser utilizados por los titulares que generaron dicho crédito, al tratarse de un beneficio tributario especialísimo y de carácter personal y que si el titular de un crédito intransferible e intransmisible -como lo es en la especie el crédito fiscal del impuesto al valor agregado- desaparece, jurídicamente dicho crédito también se extingue junto con la disolución de la empresa generadora del mismo.

A su turno, el Oficio N° 2.560, de 2009, reitera que los créditos tributarios que se determinan a favor de los contribuyentes que desaparecen con motivo de tales figuras jurídicas, sólo pueden ser aprovechados o recuperados por los mencionados contribuyentes, atendido a que se trata de créditos personalísimos que han sido concebidos por el legislador en beneficio exclusivo de los contribuyentes que los generan; criterio de conocimiento del recurrente según lo expresado en su escrito.

Por su parte, el Oficio N° 1.197, de 2019, se limita a señalar que el crédito fiscal no tiene el carácter de un derecho personal o crédito, en términos del derecho civil, de suerte que no es susceptible de transferencia o transmisión, como ocurre con los derechos patrimoniales, lo que lleva a concluir a la administración, en este caso, que la sociedad nacida de una división no tuvo ni tiene derecho a utilizar el crédito fiscal generado por la sociedad madre.

Ahora bien, particularmente explicativo resulta el Oficio N° 3.188, de 2000 que indica que el crédito fiscal no corresponde al concepto de derecho personal o crédito establecido en el artículo 578 del Código Civil, en efecto, el impuesto al valor agregado, no participa de la naturaleza jurídica de un crédito o derecho personal del que pudiese disponer el contribuyente cediéndolo o traspasándolo a terceras personas.

El pronunciamiento referido señala que el denominado "crédito fiscal" del D.L. N° 825, de 1974, no constituye un crédito jurídicamente hablando, pues éste no supone la existencia

⁸ Rencoret Orrego (2019) pp. 1-5.

⁹ Oficio N° 4.814, de 26.10.2004, Oficio N° 765, de 17.03.2015.

¹⁰ Emilfork Soto (1999) pp. 27-29.

de un acreedor, un deudor y una prestación y por tanto no puede ser objeto de transferencia o transmisión, sino que éste constituye un mecanismo técnico propio del sistema adoptado por la ley tributaria para establecer el monto de la obligación impositiva que debe solucionar el contribuyente del impuesto al valor agregado al término de cada período tributario, y el cual sólo puede ser recuperado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 del referido texto legal, por el mismo contribuyente que soportó el impuesto en la adquisición de bienes o en la utilización de los servicios afectos, no pudiendo ser objeto de transferencia, cediéndolo o traspasándolo a otras personas, ni de transmisión en los casos de fusión de entes sociales.

En consecuencia, el SII ha sido consistente en señalar que, a su entender, el crédito fiscal no tiene el carácter de derecho subjetivo, sino que es simplemente uno de los elementos que la Ley ha establecido para calcular la cantidad que el contribuyente que debe enterar en arcas fiscales en cada periodo tributario.

No obstante, la administración señala que el derecho a solicitar la devolución de los remanentes de crédito fiscal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 27 bis tendría la naturaleza de un derecho personal o crédito, en los términos del artículo 578 del Código Civil, en tanto son identificables un acreedor, un deudor y una prestación.

Eso nos lleva precisamente al tema de este artículo, el derecho que tiene un contribuyente de IVA a solicitar la restitución o devolución anticipada del remanente de crédito fiscal que provenga de la adquisición de activos fijos y la particular situación que ocurre en el negocio del arrendamiento de inmuebles amoblados.

3. EL ARTÍCULO 27 BIS: BENEFICIO TRIBUTARIO

Este mecanismo fue introducido en la ley del ramo a través del artículo único de la Ley N° 18.471, publicada en el diario oficial del 27 de noviembre de 1985 y que fue interpretado, en una primera instancia, por medio de la Circular N° 55 de 1985. Si bien se han dictado nuevas instrucciones que la complementan, a raíz de las diversas modificaciones que ha sufrido el artículo 27 bis¹¹, dicha circular sigue vigente.

Al tener relación con la materia de este artículo, me gustaría destacar la modificación introducida por la Ley 18.630 publicada en el Diario Oficial del 23 de julio de 1987 que incluyó dentro de este beneficio, el remanente de crédito fiscal proveniente de la adquisición de inmuebles destinados al activo fijo. Lo anterior, para ser consistentes con los otros cambios legales realizados por dicha norma, que incorporaron la actividad de la construcción al impuesto al valor agregado.

Esta franquicia se presenta como un beneficio tributario enfocado en los contribuyentes afectos a IVA que arrastran un remanente de crédito fiscal, permitiendo al contribuyente utilizar dicho crédito anticipadamente, en la parte en que se encuentre asociado a activos fijos. Luego, su objetivo principal es apoyar a las empresas que han realizado inversiones significativas en bienes de capital, especialmente aquellas que incurren en elevados costos por la adquisición de maquinaria, infraestructura o bienes similares.

¹¹ Ley N° 18.630 de 1987: Amplió la devolución a bienes inmuebles que calificaran como activos fijos y cuyos impuestos estuvieran incluidos en el remanente de crédito fiscal; Ley N° 18.634 de 1987: Consideró como activos fijos aquellos bienes adquiridos mediante contratos de leasing, permitiendo incluir en el remanente el IVA asociado a bienes importados; Ley N° 18.682 de 1987: Permitió incluir servicios relacionados con la construcción o adquisición de activos fijos como parte de los montos susceptibles de devolución; Ley N° 19.738 de 2001: Modificó el inciso segundo del artículo 27 bis, precisando el procedimiento de restitución en casos donde el contribuyente tuviera ventas afectas, exentas o no gravadas; Ley N° 20.780 de 2014: Introdujo cambios en el régimen de devolución del crédito fiscal, ajustando procedimientos y requisitos para su aplicación y; Ley N° 21.210 de 2020: Realizó modificaciones adicionales al artículo 27 bis, enfocadas en la modernización y simplificación del sistema tributario.

En este sentido, cabe recordar que el remanente de crédito fiscal es equivalente a recursos retenidos y que serán utilizados en el futuro cuando se generen ingresos suficientes que obliguen a pagar el IVA débito fiscal. Es por ello que financieramente este activo tiene un atractivo importante, porque representa la posibilidad de no pagar las obligaciones futuras que se derivan de la generación de ingresos¹².

En otras palabras, como regla general, el crédito fiscal, solo puede imputarse contra el débito fiscal, por lo que cuando el contribuyente de IVA afecto se encuentra en la situación de tener más crédito que débito, debe arrastrarlo hacia el futuro, a la espera de poder imputarlo contra los impuestos que recargue en las operaciones de su giro. Ahora, este mecanismo de imputación muchas veces requiere de largo tiempo, particularmente cuando se realizan grandes inversiones

Por su carácter de "activo" y de beneficio "futuro", el legislador ha concebido un mecanismo en virtud del cual permite a los contribuyentes que así lo deseen, no imputar el remanente de crédito fiscal al débito fiscal que se genere cuando se materialicen los negocios gracias a la inversión realizada, sino que perciban el dinero líquido que éste representa o bien imputarlo a otra obligación tributaria relativa a impuestos de cualquier tipo, incluso de retención, derechos o tasas y otros gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas.

En efecto, el artículo 27 bis establece la posibilidad de recuperar el IVA crédito fiscal que el contribuyente pagó cuando compró activo fijo y que se encuentra en una situación de remanente de crédito fiscal al no generar los ingresos suficientes debido a que está en proceso de construcción o, simplemente, no ha tenido el nivel de ingresos esperado, dado lo incipiente de su negocio¹³.

Ahora bien, para hacer uso del beneficio, el legislador exige el cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

- a. Debe tratarse de contribuyentes gravados con el impuesto del Título II de la LIVS o los exportadores.

Respecto de este requisito, parece innecesario referirse a contribuyentes gravados, en tanto de acuerdo con el artículo 3° de la LIVS, son contribuyentes, aquellos que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos de dicha Ley. En dicho concepto se encuentran tanto las que resultan afectas, como las que se encuentran exentas de dicho tributo¹⁴. Luego, no podríamos encontrarnos en presencia de un contribuyente no gravado con IVA (que solo realice actividades no gravadas con el tributo), dado que aquel, lisa y llanamente, no tendría el carácter de contribuyente. Lo anterior no obsta, como es natural, a que un contribuyente de IVA pueda realizar simultáneamente operaciones gravadas con IVA (incluidas las exentas) y no gravadas con este tributo.

Ahora bien, aun cuando se entendiera que es contribuyente solo quien realiza actividades a las cuales le resulta finalmente aplicable el IVA (excluyendo las exentas), la referencia "gravados con el impuesto del Título II de la LIVS" también resultaría redundante, dado que este beneficio exige, a su vez, la constitución del crédito fiscal, lo que no resultaría posible en caso de realizar únicamente actividades exentas y/o no gravadas.

Dicho lo anterior, si resultaba necesaria la alusión a los exportadores, que son contribuyentes excepcionales en materia de IVA, dado que realizan operaciones exentas de IVA por expresa disposición de los numerales 16 y 17 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, pero tienen derecho a crédito fiscal, cuya devolución pueden solicitar vía artículo 36 o 27 bis de la LIVS.

¹² Pinto Perry (2013) pp. 213–215.

¹³ Pinto Perry (2013) pp. 213–215.

¹⁴ Ver oficio N°1793 de 2023 que considera contribuyente de IVA a las sociedades de profesionales.

- b. Los contribuyentes deben tener remanente de crédito fiscal, determinado de acuerdo con las normas del artículo 23, durante dos períodos tributarios consecutivos como mínimo.

Como ya se señaló, este beneficio corresponde a una alteración de la regla general en cuanto a la imputación de los créditos fiscales, sin modificar la forma en que estos deben configurarse. Esto es, conforme a las normas del artículo 23 de la LIVS.

En palabras del SII, la franquicia establecida en el artículo 27 bis de la LIVS sólo constituye un beneficio de carácter financiero al permitir anticipar la recuperación de créditos fiscales no modificándose la estructura básica del impuesto, por lo que se debe cumplir a su respecto con toda la normativa tributaria relativa a la determinación del crédito fiscal, ya que de otro modo se permitiría la utilización de créditos fiscales en términos más favorables que en el régimen general, lo cual no constituye el espíritu de la norma en análisis¹⁵.

Asimismo, la norma exige que este crédito se transforme en remanente durante 2 periodos consecutivos. Es decir, no se pueda imputar de manera completa contra los débitos fiscales, generándose, en la determinación del impuesto mensual (débitos - créditos) un saldo a favor del contribuyente.

- c. El remanente debe haberse originado en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste

Finalmente, para la utilización del beneficio, es indispensable que el remanente de crédito se haya originado en la adquisición de activos fijos o en servicios que deban formar parte de su costo.

En cuanto a la adquisición del activo fijo propiamente tal, aunque parezca evidente por la lectura de la disposición, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado¹⁶ que uno de los requisitos esenciales del beneficio contenido en el artículo 27 bis de la LIVS es que se haya adquirido la propiedad del activo fijo respecto del cual se solicita la devolución. Sin perjuicio que el contribuyente puede haberse desprendido de este al momento de solicitar la franquicia¹⁷.

En relación con los servicios que forman parte del costo del activo fijo, ha existido una mayor discusión respecto a cuáles son aquellos que califican bajo este concepto. Sobre este punto, la administración tributaria ha señalado que la expresión "costo directo" contenida en el artículo 27 bis debe entenderse en su sentido técnico-contable y no legal, por lo que no se limita al significado que le otorga el artículo 30 de la LIR¹⁸. Sin embargo, ha precisado que únicamente deben integrar el costo del bien aquellos desembolsos que incidan directamente en la adquisición o construcción de bienes del activo fijo, siempre que el servicio se incorpore como un elemento permanente del bien respectivo¹⁹.

Al respecto, es conveniente referirse al Oficio N° 2.395, de 2018, en el que se consulta por la posibilidad de utilizar el beneficio en relación al IVA soportado en un contrato de construcción a suma alzada en el que se incluyen servicios tales como: movimiento de tierra, construcción de caminos particulares en terrenos ajenos, estudios de prefactibilidad, servicios de seguridad, instalación de casetas sanitarias, construcción de instalaciones para el hospedaje de trabajadores, cercos perimetrales, etc.

¹⁵ Oficio N° 2148 de 2004.

¹⁶ Oficio N° 1218 de 2010.

¹⁷ Oficios N° 758 de 2022 y 2148 de 2004.

¹⁸ Cuestión bastante particular, ya que el SII debe interpretar la norma tributaria y no los aspectos técnico-contables de una operación.

¹⁹ Oficios N° 1636 de 2010 y 1251 de 2024.

En este caso, el SII resolvió que, en cuanto a los bienes del activo inmovilizado fabricados por la empresa, mediante la celebración de contratos de construcción por suma alzada, de acuerdo con la letra C, N° 3, letra d), de la Circular N° 22 de 1978, el costo directo de la obra lo constituye el precio que se haya pactado en el contrato. En atención a ello no procede realizar el análisis de cada uno de los servicios involucrados en el referido contrato, a fin de determinar la procedencia de la solicitud de devolución.

Lo anterior es consistente con lo dispuesto en el artículo 1996 del Código Civil, que reconoce la naturaleza de venta a aquel contrato de confección de una obra material, cuando el artífice suministra la materia, precisando además que este acto jurídico no se perfecciona sino por la aprobación del que ordenó la obra.

En este sentido, resulta manifiesto que, en el caso particular de este oficio, si bien el contrato general de construcción analizado incluye algunos servicios, al ser desarrollado a suma alzada, constituye venta, por lo que el impuesto soportado en dicha construcción, dará derecho a crédito para el adquirente como venta y, si se cumplen los demás requisitos, dará derecho a solicitar el beneficio del artículo 27 bis de la LIVS, bajo la hipótesis de la adquisición del activo fijo propiamente tal, no como servicios que formen parte del costo, por cuanto –como ya se señaló– jurídicamente la operación es una venta, no una prestación de servicios.

Esto es diametralmente distinto a lo sostenido por el SII en Oficio N° 1.251, de 2024, que se pronuncia sobre el derecho a solicitar la restitución anticipada del artículo 27 bis de la LIVS respecto de contratos de servicios de “ingeniería conceptual”, que tienen como objeto definir los aspectos más relevantes de un proyecto, permitiendo efectuar las estimaciones iniciales de inversión y medir, entre otros aspectos, las capacidades requeridas para instalaciones, ubicaciones, estudios de acceso de caminos, etc.

Al respecto, el SII resolvió que los servicios consultados constituirían propiamente gastos de organización y puesta en marcha, que no forman parte del costo directo de los bienes del activo fijo de la empresa, ya que no inciden, como elementos permanentes, en la adquisición o construcción de estos.

El razonamiento anterior es de toda lógica, por cuanto la consulta se refiere a la segunda hipótesis del artículo 27 bis de la LIVS, que otorga el beneficio a los servicios que deban integrar el valor de costo del activo fijo, no en la adquisición de estos propiamente tal.

En este sentido, no es razonable considerar que todos los servicios que se relacionen de alguna manera con la adquisición futura y eventual de un bien del activo fijo den origen al beneficio en estudio. Tal como ha precisado el SII, solo califican aquellos servicios que hayan incidido directamente en la adquisición o construcción de bienes del activo fijo, siempre que dicho servicio se incorpore como un elemento permanente al bien respectivo.

En consecuencia, aunque los servicios puedan ser semejantes en ciertos contextos, existe una diferencia fundamental en su tratamiento. En el primer caso, los servicios están incluidos en un contrato de construcción a suma alzada que, en términos prácticos, asegura la adquisición del activo fijo y otorga derecho al beneficio en tanto se considera una venta. En el segundo caso, los servicios se pactan de manera independiente a cualquier contrato de construcción, sin que exista certeza de que estos resulten en la adquisición de un bien del activo fijo, quedando solo dentro del beneficio cuando tengan incidencia directa y permanente en la adquisición o construcción del activo fijo.

4. EL ARTÍCULO 27 BIS: OBLIGACIÓN DE RESTITUCIÓN

Otorgada la solicitud de devolución anticipada del crédito fiscal por la adquisición de activos fijos por parte del SII, se generan diversos efectos que requieren un análisis detallado.

En primer lugar, el contribuyente deberá registrar en su declaración de impuestos mensuales (Formulario N° 29) del período tributario siguiente al último en que se acumuló el remanente objeto de la devolución, el monto solicitado, debidamente reajustado. Esto se debe realizar en la línea y código destinados a “Devolución Solicitud Art. 27 bis (Activo fijo)”.

Este procedimiento constituye el efecto natural de haber utilizado de manera anticipada el crédito fiscal, lo que implica que dicho monto ya no podrá ser utilizado nuevamente. En otras palabras, como este crédito fiscal ya se utilizó de una forma excepcional, recibéndolo en efectivo o imputándolo contra otros impuestos, no es concebible que el mismo sea utilizado de forma ordinaria, imputándolo contra los débitos fiscales que se originen en el futuro.

Sin embargo, más allá de este impacto directo derivado del uso anticipado del crédito fiscal, el legislador estableció para el contribuyente beneficiado con esta devolución, la obligación de restituir el monto recibido. Esta restitución es una condición inherente al beneficio otorgado.

Sin perjuicio que ni la Ley ni el SII han utilizado nunca la nomenclatura de “préstamo”, el Profesor Ernesto Rencoret Orrego reflexiona sobre dicho carácter señalando que obligación de restituir que dispone la norma permitiría sostener que la devolución obtenida de parte del Fisco constituye verdaderamente una suerte de préstamo del fisco en favor del contribuyente, pero este préstamo tiene características bien especiales, pues él está destinado a ser pagado por el contribuyente a través de los débitos fiscales que genere en el futuro, extinguiéndosele si se verifican pagos efectivos de dinero en arcas fiscales²⁰.

El Dr. German Pinto Perry parece otorgarle el mismo carácter al señalar que, en los proyectos que implican cuantiosas inversiones, mecanismos como el artículo 27 bis representan una interesante fuente de recursos que permitirá rebajar los costos, pues el 19% que erogaron por concepto de IVA en la compra de activos fijos o para su construcción, representará un flujo que podrá ser utilizado en la adquisición de más bienes, siendo éstos más baratos que los primeros o, por lo menos, serán una fuente de financiamiento más barata, ya que no tendrá implícita la tasa de interés que cobran las instituciones financieras. Por otro lado, el flujo que el Fisco entrega al contribuyente, no representa un desfinanciamiento del Estado, pues lo que está haciendo es dejar prestar los impuestos que en el futuro deberá cancelar la entidad cuando no tenga el remanente de crédito fiscal para descontar su obligación tributaria al generar el débito fiscal²¹.

Por su parte, el Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso²² ya señalado que el artículo 27 bis de la Ley del IVA, establece una franquicia tributaria que tiene como fin incentivar a los contribuyentes afectos al IVA y exportadores, sin distinción, a efectuar inversiones en bienes de capital, otorgándole el derecho a que por estas inversiones en activos fijos puedan solicitar, a contar del sexto mes²³ de tener remanente de crédito fiscal por sus adquisiciones, el reembolso al Fisco del citado remanente de crédito fiscal, siendo el objetivo o espíritu de la Ley, no establecer un beneficio definitivo, debido a que el mismo contribuyente se encuentra a obligado a restituir dicho crédito a través de las operaciones normales que efectúe el contribuyente a contar del mes posterior al periodo de devolución en que dichas operaciones gravadas con IVA se verifican.

²⁰ Rencoret Orrego (2019) pp. 358.

²¹ Pinto Perry (2013) pp. 213–215.

²² TTA de Valparaíso, 3 de abril 2020 (reclamo), RIT: GR-14-00089-2018; RUC: 18-9-0000716-3.

²³ Ahora del segundo mes.

En consecuencia, independientemente de la naturaleza de este beneficio, lo cierto es que cuando el fisco acoge la solicitud del contribuyente, nace para este último una obligación, la cual es restituir, mediante pagos efectivos, un monto equivalente a la suma entregada por el Estado por este concepto. En dicho sentido, la norma establece una forma normal u ordinaria de restituir este crédito y una forma extraordinaria o adicional.

a. Restitución normal:

De acuerdo con el inciso segundo del artículo 27 bis de la LIVA los contribuyentes beneficiados por esta franquicia restituirán las sumas recibidas mediante los pagos efectivos que realicen en Tesorería por concepto del IVA, generado en las operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del período al cual esas sumas corresponden.

Luego, la obligación de restituir las cantidades recibidas por concepto de remanente de crédito fiscal IVA por adquisición de activo fijo, se cumplirá mediante los pagos efectivos que se realicen en Tesorería por concepto del IVA, esto es, a través de aquellas cantidades que sean enteradas mensualmente en dinero en Tesorería por concepto de dicho impuesto, el que además debe haber sido generado en sus operaciones normales, es decir, aquellas afectas al impuesto.

En este sentido, el SII ha precisado que no se entenderán como restituidas para efectos del inciso segundo del artículo 27 bis del D.L. N° 825, de 1974, aquellas cantidades deducidas como créditos normales (incluyendo remanentes) que sirven para determinar el impuesto al valor agregado a pagar. En cambio, sí tendrán ese carácter aquellas cantidades originadas por la diferencia entre débitos y créditos (incluyendo los remanentes) que se paguen mediante imputaciones de otros impuestos o sumas de otra naturaleza, por disposición legal²⁴.

La obligación de restituir las cantidades recibidas por concepto de remanente de crédito fiscal originado en la adquisición de activo fijo será exigible hasta el mes en que el contribuyente entere efectivamente en arcas fiscales por concepto de IVA, una suma de dinero equivalente a la devolución obtenida. El legislador pretende que el beneficio otorgado por el contribuyente sea devuelto de manera íntegra, no solamente exige la generación de débitos fiscales, sino que mediante pagos efectivos de impuestos determinados en base a la resta de los débitos y los créditos.

Se le llama “normal” a este tipo de restitución porque de operar, es una forma de volver las cosas a su estado natural, siguiendo la mecánica del IVA. En efecto, el remanente de crédito fiscal -devuelto anticipadamente- que el contribuyente hubiera podido imputar contra sus débitos en los respectivos formularios 29, se traducen finalmente en un mayor pago de impuestos mensuales, que no hubiese ocurrido de no solicitarse la devolución del remanente de crédito fiscal. De este modo, el monto que resultó a pagar permite al contribuyente cumplir con su deuda u obligación tributaria con el fisco, solucionándola de manera progresiva.

b. Restitución adicional

Continúa el inciso segundo señalando que aquellos contribuyentes que, luego de haber obtenido la recuperación anticipada del remanente de crédito fiscal, realicen en cualquiera de los períodos tributarios siguientes operaciones exentas o no gravadas con el IVA, deberán, adicionalmente a la restitución normal antes referida, agregar determinado monto al débito fiscal, en la declaración del impuesto.

La restitución adicional mencionada tiene como propósito principal corregir situaciones en las que, presumiblemente, el contribuyente haya recibido una devolución de crédito fiscal superior a la que le correspondía.

Esta segunda obligación, que también es de carácter mensual, será exigible en cada mes en que el contribuyente registre operaciones gravadas y exentas, hasta que se haya cumplido

²⁴ Circular N° 94 de 2001.

con la obligación de enterar efectivamente en arcas fiscales por concepto de IVA una suma de dinero equivalente a la devolución obtenida, esto es, hasta que la recuperación anticipada se encuentre saldada, ya sea por esta restitución adicional o por los pagos mensuales de impuesto²⁵.

Dejaremos hasta aquí este análisis porque este artículo no pretende introducirse en los sinuosos caminos del cálculo de restitución adicional, sino que solo explicar que como concepto general, este beneficio financiero que entrega el fisco, a través del artículo 27 bis de la LIVA, trae consigo la ventaja de tener liquidez casi inmediata, pero acarrea asimismo una obligación, que implica restituir igual cantidad mediante depósitos efectivos en arcas fiscales, sea mediante la restitución normal o adicional.

c. Terminó de giro

Es a tal grado relevante la obligación de restitución del beneficio establecido en el artículo 27 bis de la LIVA, que el remanente de crédito devuelto anticipadamente que no se haya logrado restituir mediante pagos efectivos en arcas fiscales (sea como consecuencia de la restitución normal o adicional) deberá ser solucionado mediante una adición al débito fiscal en el periodo en que se dé aviso de término a las actividades del contribuyente.

Luego, a mi entender esta obligación es esencial para entender el beneficio, tanto es así que sigue el contribuyente hasta su muerte tributaria.

5. ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES AMOBLADOS

Ya habiendo explicado someramente el funcionamiento del beneficio materia de este artículo, es pertinente relacionar lo anteriormente dicho con el segundo tema de este trabajo, que corresponde al negocio inmobiliario, particularmente al que se genera con el arrendamiento de inmuebles.

Al respecto, el N° 1°) del artículo 2° de la LIVA define venta como toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles construidos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta. Los terrenos no se encontrarán afectos al impuesto establecido en esta ley.

Lo anterior, se gravará con IVA siempre que el acto se realice por un vendedor, definido de acuerdo con el numeral 3°) del mismo cuerpo normativo, como aquella persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros.

Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar la habitualidad, para lo cual, de acuerdo con el artículo 4° del Reglamento de la LIVA, el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles o inmuebles de que se trate y, con estos antecedentes, determinará si el ánimo que guió al contribuyente fue adquirirlos para su uso, consumo o para la reventa.

Luego, en términos generarles, si un contribuyente adquiere un inmueble de una empresa constructora o inmobiliaria (o de cualquiera que haya adquirido o construido con el ánimo de reventa), deberá soportar IVA en dicho acto, dado que ocurrirá una venta en los términos reseñados en los párrafos anteriores.

²⁵ Circular N° 94 de 2001.

Por su parte, dicho contribuyente es libre de usar dicho inmueble o explotarlo libremente. En este sentido, es de común ocurrencia que se adquieran inmuebles con el ánimo de destinarlos al arrendamiento.

En este sentido, desde la dictación de la Ley 21.420, toda acción o prestación remunerada que desarrolle una persona para otra se encuentra gravada con IVA, de acuerdo con lo establecido en N° 2° del artículo 2° de la LIVS.

Cabe destacar que el arrendamiento de bienes, de acuerdo con el artículo 1915 del Código Civil, es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa y la otra a pagar por este goce un precio determinado.

Así, el arrendamiento de bienes no cumple con las exigencias del hecho gravado básico, en el sentido que arrendador no ejecuta ninguna “acción” en favor del arrendatario, razón por la cual el legislador estimó necesario establecer la norma especial de las letras “g” y “h” del artículo 8°²⁶.

Dicha postura ha sido además refrendada por el SII, que ha señalado que, a través de un contrato de arrendamiento de bienes corporales inmuebles con instalaciones, claramente el arrendador no se obliga a ejecutar una obra ni un servicio. No obstante, ello, “para efectos tributarios” y por mandato legal, se “considera” un servicio gravado por el artículo 8° letra g), del D.L. 825, de 1974.

De este modo, el contrato de arrendamiento de cosas corporales inmuebles sólo obliga a entregar el goce de una cosa, pero no a desplegar ninguna actividad, por ello, si la ley lo considera “servicio”, es sólo por una ficción tributaria (...) ²⁷.

De este modo, de más está decir que resulta bastante confusa la exención establecida en el numeral 11) de la letra E del artículo 12 de la LIVS, que libera de IVA -entre otros- el arrendamiento de inmuebles, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra g) del artículo 8°.

Luego, o el arrendamiento no cumple con los requisitos del hecho gravado básico de servicio, por lo que fue necesario incluirlo especialmente en el artículo 8°, o en su defecto, el arrendamiento cumple con los requisitos del hecho gravado básico de servicio por lo que fue necesario eximirlo en los casos que así lo quería el legislador. Sin duda, ambas posiciones resultan incompatibles entre sí.

De cualquier forma, en lo que compete a este estudio, si un contribuyente destina el inmueble adquirido al arrendamiento amoblado para su uso como habitación u oficina o al arrendamiento con instalaciones o maquinarias para el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, se le originará crédito fiscal por el impuesto soportado en su adquisición.

a. Un ejemplo práctico

En este caso, un contribuyente “X”, que es una SpA, adquirió el inmueble para destinarlo al arrendamiento de inmueble amoblado, por lo que el impuesto soportado en su adquisición le dio derecho a crédito fiscal.

El inmueble se encuentra en la comuna de Ñuñoa, Región Metropolitana, tiene 3 dormitorios y 3 baños y cuenta con 87 metros cuadrados útiles y 100 metros cuadrados totales. La inmobiliaria enajenó este inmueble a X en UF 8.000 IVA incluido²⁸.

²⁶ Rencoret Orrego (2019) pp. 98-99.

²⁷ Oficio N° 3325 de 2005.

²⁸ Datos reales.

La factura de venta emitida por la inmobiliaria contenía los siguientes datos:

Venta Departamento	\$	232.238.350
Terreno Departamento	\$	27.636.364
Valor Neto	\$	232.238.350
Exento	\$	27.636.364
IVA	\$	44.125.287
TOTAL	\$	304.000.000

De acuerdo con los requisitos analizados en el apartado anterior, si X tuvo derecho a crédito fiscal por la adquisición del inmueble y no pudo imputarlo completamente contra sus débitos durante dos periodos consecutivos (lo cual es muy probable dada la cuantía de dicha inversión), tendrá derecho a solicitar la recuperación anticipada de crédito fiscal en virtud del artículo 27 bis de la LIVS.

Considerando lo anterior, el monto de la devolución correspondería al total del IVA soportado en la adquisición del inmueble, esto es \$44.125.287²⁹, monto que deberá restituir de acuerdo con lo establecido en el inciso segundo del artículo 27 bis de la LIVS. Para estos efectos, cabe recordar que la restitución normal se realiza mediante pagos efectivos de impuestos determinados en base a la resta de los débitos y los créditos de cada periodo tributario posterior a la devolución. En este caso, el contribuyente no tendrá créditos (ni remanente) en ninguno de los periodos tributarios en que realice operaciones.

Por su parte, de acuerdo con el artículo 20° de la LIVS el débito fiscal mensual corresponde a la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período tributario respectivo. Esto es, el 19% de la base imponible, que determinada de acuerdo con las normas del artículo 15° de la LIVS, está constituida, salvo disposición en contrario de la presente ley, por el valor de las operaciones respectivas (en este caso, la renta de arrendamiento)³⁰.

De este modo, la SpA arrendará dicho inmueble amoblado por el valor total (IVA incluido) de 1.200.000³¹.

²⁹ Para efectos de simplificar el ejercicio, no se consideran otros créditos, ni eventuales imputaciones al débito antes de solicitar la devolución, ni el reajuste del remanente de crédito fiscal,

³⁰ Se previene desde ya, que esta no es la base imponible aplicable a esta operación y que este primer ejercicio es para graficar la distorsión que ocurre en este caso.

³¹ Dato extraído del valor publicado en portal inmobiliario de otros inmuebles similares no amoblados, a los que se les sumó \$100.000 por ser amoblados.

La siguiente tabla, tiene como objeto calcular el tiempo que tardaría el contribuyente en solucionar completamente la obligación de restitución establecida en el inciso segundo del artículo 27 bis de la LIVS. Para facilitar este ejercicio se considerará que el contribuyente no ha generado otros créditos fiscales en el desarrollo de su actividad.

UF		38.000
UTM		66.000
Monto restituido	\$	44.125.287
Monto restituido	UTM	668,56
Valor renta (IVA Incluido)	\$	1.200.000
IVA en la operación	\$	191.597
Débito Fiscal	\$	191.597
Crédito Fiscal	\$	-
Impuesto a pagar (R. Normal)	UTM	2,90
Periodos para restituir		230
Años para restituir		19,19

Como se puede observar, el contribuyente del ejemplo cumpliría con la restitución normal del beneficio dentro de un plazo que parece ser bastante razonable. De hecho, considerando que -como dijimos- la naturaleza de esta franquicia parece acercarse a la de un préstamo y tomando en cuenta que es frecuente que las instituciones bancarias y financieras presten dinero con estos plazos, incluso hasta 30 años en el caso de los créditos hipotecarios, no parece descabellado que el contribuyente devuelva el beneficio dentro de un plazo aproximado de 20 años.

Ahora bien, como seguramente habrán notado los lectores hasta este punto, este ejercicio ha sido deliberadamente planteado de manera incorrecta.

b. Un ejemplo práctico (rectificado)

El inciso primero del artículo 17° de la LIVS dispone que en el caso de arrendamiento de inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, y de todo tipo de establecimientos o de comercio que incluya un bien raíz, deberá deducirse de la renta, para los efectos de este párrafo, una cantidad equivalente al 11% anual del avalúo fiscal del inmueble propiamente tal, o la proporción correspondiente si el arrendamiento fuere parcial o por períodos distintos de un año.

Es pertinente detenerse en este punto para analizar el sentido de la rebaja en la base imponible aplicable al arrendamiento de inmuebles.

El Decreto Ley N° 825 de 1974, en su texto original, no gravaba con IVA la venta de inmuebles³². Sin embargo, sí lo hacía respecto del arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones y/o maquinarias que permitieran el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, así como de todo tipo de establecimientos de comercio³³.

En este contexto, la rebaja del 11% en la base imponible, establecida por dicha normativa³⁴, reflejaba claramente la intención de gravar exclusivamente los bienes muebles incluidos en el arrendamiento. Por un lado, solo se podía utilizar como crédito fiscal el IVA soportado en la compra de los muebles, dado que el inmueble no estaba afecto a IVA. Como correlato de lo anterior, el débito fiscal se calculaba mediante un método especial, cuyo objetivo era gravar únicamente los muebles involucrados en el arrendamiento del referido inmueble.

Con las sucesivas modificaciones normativas que incorporaron gradualmente la actividad inmobiliaria dentro del ámbito del IVA, hasta llegar al estado actual donde cualquier venta habitual de un inmueble construido está gravada con este impuesto, la metodología para calcular la base imponible del arrendamiento de inmuebles amoblados parece haberse vuelto obsoleta. Actualmente, tanto la adquisición del inmueble (con exclusión del valor del terreno) como la de los muebles otorgan derecho a crédito fiscal. Sin embargo, la legislación sigue aplicando un método de cálculo de la base imponible que originalmente tenía como objetivo gravar únicamente los muebles, lo que resulta incoherente.

Esto genera un desbalance evidente entre los créditos y débitos fiscales en este tipo de negocios. En términos prácticos, el contribuyente tiene derecho a crédito fiscal tanto por la adquisición del inmueble como por la compra de los muebles, pero calcula su débito fiscal con una norma que está diseñada para gravar exclusivamente los muebles. Ello genera el efecto nocivo que veremos a continuación.

En mi opinión, la base imponible especial para estos casos debería mantenerse, pero con una adaptación que permita descontar únicamente un porcentaje representativo del valor del terreno, que es el único componente excluido expresamente del gravamen, conforme al N° 1°) del artículo 2° de la LIVA. Este enfoque permitiría alinear de manera más equitativa los créditos y débitos fiscales en operaciones de arrendamiento de inmuebles amoblados.

³² Ver N° 1° del artículo 2° del Decreto Ley 825 de 1974 original.

³³ Ver letra b) del artículo 47° del Decreto Ley 825 de 1974 original.

³⁴ Artículo 54° del Decreto Ley 825 de 1974 original.

UF		38.000
UTM		66.000
Avalúo Fiscal	\$	130.000.000 ³⁵
Monto restituido	\$	44.125.287
Monto restituido	UTM	668,56
Valor renta (IVA Incluido)	\$	1.200.000
Rebaja artículo 17° LIVS	\$	1.191.667
Monto bruto (con IVA)	\$	8.333
Base Imponible	\$	7.003
IVA en la operación	\$	1.331
Débito Fiscal	\$	1.331
Crédito Fiscal	\$	-
Impuesto a pagar (R. Normal)	UTM	0,02
Periodos para restituir		33.164
Años para restituir		2.763,64

Luego, podemos concluir que el contribuyente restituirá el monto en un plazo total de 33.164 meses, lo que equivale a 2.763 años, sin considerar posibles vacancias ni los créditos generados por la compra de los muebles y por la renovación o reparación, tanto de estos, como del departamento mismo.

Quiero destacar que este ejemplo es meramente ilustrativo, pero refleja una realidad que ocurre particularmente en el arrendamiento de inmuebles amoblados destinados a uso habitacional. En estos casos, la renta mensual de arrendamiento suele ser casi equivalente (y en muchos casos inferior) a la doceava parte del 11% del avalúo fiscal del inmueble, que el artículo 17° de la LIVS ordena rebajar de la base imponible.

Si bien los efectos de esta operación son totalmente legítimos, ya que se derivan directamente de la Ley, a título personal considero que, dado que este beneficio constituye un préstamo del Fisco al contribuyente –bajo el supuesto de que este último genere débitos fiscales que permitan la devolución a las arcas fiscales–, no resulta razonable que dicha obligación se extienda por plazos que pueden sobrevivir varias generaciones.

Asimismo, es previsible que este mecanismo cause un impacto financiero significativo para el Fisco, que tiene la obligación de otorgar este beneficio, consciente que, más que un préstamo, se convierte en un regalo, considerando los plazos –especialmente en los casos de arrendamiento de inmuebles amoblados– en los cuales los contribuyentes efectúan la restitución.

³⁵ Dato real.

6. INTENTOS DE REFORMA

Los efectos anteriormente mencionados ya han sido objeto de intentos de modificación por parte del legislador, aunque sin éxito hasta ahora. No obstante, considero relevante referirme a estos intentos en el presente trabajo.

El primero de estos esfuerzos se materializó en el Proyecto de Ley que “Establece reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social” (Boletín N° 15.170-05).

En el mensaje de dicho proyecto, respecto de las modificaciones a la LIVS, se señala la intención de integrar “normas antielusión” en materia de inmuebles, indicando que se establecen nuevos mecanismos de control para abordar dos situaciones que la normativa actual no regula de manera efectiva: señalando que se establecen nuevas normas de control para dos casos que la ley actual no atiende de manera efectiva: el proceso de devolución de IVA a inmobiliarias (cuyo reintegro muchas veces no se produce, vulnerando el espíritu y objetivos de la norma) y procesos de reorganización que buscan evitar la generación del hecho gravado³⁶.

La primera situación señalada en el mensaje hace referencia al problema expuesto en el apartado anterior, clasificando erróneamente –a mi juicio– como una norma antielusión. En realidad, el propósito era eliminar, de la letra g) del artículo 8° de la LIVS, el hecho gravado relacionado con el arrendamiento de inmuebles amoblados destinados a uso habitacional o como oficina. De hecho, el proyecto proponía la siguiente modificación:

Artículo tercero.– Introdúcense las siguientes modificaciones en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, contenido en el artículo 1° del decreto ley N° 825, de 1974:

(...)

3) Modifícase el artículo 8° en el siguiente sentido:

a) Introdúcense las siguientes modificaciones al literal g):

i) Elimínase, en su párrafo primero, la expresión “inmuebles amoblados,”.

ii) Elimínanse, en su párrafo segundo, las expresiones “amoblado o un inmueble”, “los bienes muebles o”, “su uso para habitación u oficina, o para”, y “, respectivamente”.

Con ello, el legislador buscaba eliminar, de raíz, la posibilidad de que este tipo de actividades accedieran al beneficio establecido en el artículo 27 bis de la LIVS. Esto se debe a que, de haberse aprobado dicha norma, el impuesto soportado en inmuebles destinados al arrendamiento amoblado no habría generado crédito fiscal para el adquirente, conforme al N° 2 del artículo 23 de la LIVS, ya que el activo fijo estaría destinado a actividades no gravadas con IVA. En consecuencia, el impuesto soportado se transformaría simplemente en un costo del activo, de acuerdo con lo establecido en el N° 2 del artículo 31 de la LIR.

Sin embargo, como es de público conocimiento, este proyecto no prosperó, ya que la idea de legislar fue rechazada en la Cámara de Diputados el 8 de marzo de 2023.

Por otro lado, el Proyecto de Ley de “Cumplimiento de Obligaciones Tributarias dentro del Pacto por el Crecimiento Económico, el Progreso Social y la Responsabilidad Fiscal” (Boletín N° 16.621-05 de fecha 29 de enero de 2024), también tuvo la intención de regular esta situación, aunque lo hizo de otra manera.

Sin perjuicio que el mensaje de este proyecto no trae consigo ninguna referencia expresa a la modificación propuesta, aborda temas como el combate a la planificación tributaria

³⁶ Mensaje N° 064-370 de S.E. El Presidente de la República con el que inicia un proyecto de ley de reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social. Santiago, 07 de julio de 2022 (Boletín N° 15.170-05).

agresiva, el fortalecimiento de la fiscalización o las brechas de cumplimiento tributario que podrían estar relacionados con el cambio que se pretendía introducir al artículo 27 bis³⁷.

Este proyecto de Ley proponía originalmente la siguiente modificación:

Artículo tercero.– Introdúcense las siguientes modificaciones en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, contenido en el artículo 1° del decreto ley N° 825, de 1974

(...)

9. En el artículo 27 bis:

a) Agrégase el siguiente inciso tercero, nuevo, pasando el inciso tercero actual a ser cuarto y así sucesivamente:

Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior, la suma de los montos restituidos dentro de un año no podrá ser inferior a 1/10 de las sumas recibidas con ocasión de la devolución a la que da lugar este artículo. Para el cumplimiento de esta obligación, en la declaración correspondiente al mes de diciembre de cada año, el monto a restituir se deberá incrementar en una cantidad tal que, sumada a las restituciones efectuadas en los meses correspondientes al mismo año calendario, sea equivalente al menos a 1/10 de la devolución obtenida por el contribuyente. Este procedimiento se deberá efectuar a partir del año correspondiente al primer mes en el cual el contribuyente realice una operación gravada y sea un año distinto al cual se solicitó la devolución. Con todo, la restitución deberá ocurrir en un plazo máximo de quince años contado desde el ejercicio siguiente en el cual se aprobó la devolución. Para estos efectos la devolución obtenida por el contribuyente se deberá transformar en unidades tributarias mensuales según el valor de dicha unidad en el mes correspondiente a la devolución. Asimismo, las restituciones mensuales, para verificar el cumplimiento de la restitución mínima anual, se deberán convertir en unidades tributarias mensuales según su valor en el mes respectivo.

A diferencia de la modificación que trataba de introducir el proyecto de Ley anterior, esta modificación no pretendía terminar con el beneficio para un rubro en particular, sino que establecer una nueva restitución adicional que permitiera acortar los plazos de restitución de esta franquicia.

Con ello, se pretendía equilibrar el incentivo fiscal que otorga el beneficio de devolución anticipada del crédito fiscal por adquisición de activos fijos, asegurando su sostenibilidad. Al establecer un mecanismo de restitución mínima anual y un plazo máximo para la devolución, se buscaba de alguna manera evitar que el beneficio se transforme en un costo fiscal perpetuo. Esto introducía una mayor certeza tanto para el contribuyente como para la administración tributaria, promoviendo un flujo constante de recursos hacia el Fisco y limitando prácticas que dilaten indefinidamente las obligaciones de restitución.

Por otro lado, estas modificaciones también contribuyen a la justicia y equidad del sistema tributario, al garantizar que los contribuyentes que acceden a este beneficio cumplan con sus compromisos de manera racional, proporcional y efectiva.

Ahora bien, como es natural, toda propuesta es perfectible y probablemente existen algunos rubros –como las actividades extractivas– en los que legítimamente los contribuyentes tardan más de 15 años en restituir el beneficio establecido en el artículo 27 bis de la LIVA, debido a que el IVA soportado en la adquisición de activos fijos asciende en muchas ocasiones a miles de millones de pesos.

³⁷ Mensaje N° 326-371 de S.E. El Presidente de la República con el que inicia con el que inicia un proyecto de ley de cumplimiento de obligaciones tributarias dentro del pacto por el crecimiento económico, el progreso social y la responsabilidad fiscal., 29 de enero de 2024 (Boletín N° 16.621-05).

Como sabemos, la presente propuesta de modificación fue eliminada del proyecto en el Senado³⁸.

7. ÚLTIMOS PRONUNCIAMIENTOS DEL SII

Como ya se ha sostenido en los apartados anteriores, este tipo de operaciones resulta en un problema financiero para el fisco, que otorga “préstamos” por este concepto a contribuyentes que finalmente no solucionan la obligación, o restituyen el monto devuelto anticipadamente dentro de un plazo que no es razonable. Sin embargo, es pertinente referirse a la extensión de este inconveniente, a la luz de algunos pronunciamientos recientes emitidos por el SII.

Previo a ello, debemos referirnos a algunas normas que serán indispensables para comprender los pronunciamientos que indicaremos más adelante.

El Decreto con Fuerza de ley N° 2 de 1959, sobre Plan Habitacional, cuyo texto definitivo fue establecido por el Decreto N° 1101 de 1960, del Ministerio de Obras Públicas establece una serie de beneficios, franquicias y exenciones para las “viviendas económicas”.

Entre dichos beneficios, el artículo 15° prescribe que las rentas que produzcan las “viviendas económicas” no se considerarán para los efectos del Impuesto Global Complementario ni Adicional, y estarán, además, exentas de cualquier impuesto de categoría de la Ley de Impuesto a la Renta.

Por su parte, el N° 29° del artículo 17 de la LIR dispone que no constituyen renta, los ingresos que no se consideren rentas o que se reputen capital según texto expreso de una ley.

Al respecto, es importante tener en cuenta que el SII ha interpretado que dicho beneficio tiene el carácter de un ingreso no renta, lo que presupone, en lo que interesa, que la vivienda económica tenga como destino principal el habitacional, que su propietario sea una persona natural y que este último sea dueño de un máximo de dos viviendas económicas adquiridas, nuevas o usadas, por acto entre vivos o por sucesión por causa de muerte³⁹.

Finalmente, el N° 7 de la letra E del artículo 12° de la LIVS libera de IVA -entre otros- los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17° de la Ley de la Renta.

a. Oficio N° 1.017, de 2024

En lo que interesa al presente artículo, el peticionario solicita confirmar que el arriendo de viviendas económicas de propiedad de personas naturales provisto de mobiliario no se gravaría conforme con la letra g) del artículo 8° de la LIVS, por cuanto se encontraría exento por aplicación del N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, en concordancia con el artículo 15 del DFL N° 2, siendo improcedente la devolución establecida en el artículo 27 bis de la LIVS.

Respecto de esta consulta, considerando las normas precedentemente citadas, la administración tributaria estimó correcta la interpretación del consultante.

En efecto, informó que no toda renta de arrendamiento de viviendas económicas provistas de mobiliario, de propiedad de personas naturales, se encuentra exenta de IVA conforme lo dispuesto en el N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, en relación con el N° 29 del artículo 17 de la LIR, sino solo aquellas rentas de arrendamiento que, a su turno, constituyan ingresos no renta por cumplir los requisitos y límites establecidos en el DFL N° 2, referidos precedentemente.

Como consecuencia de lo anterior, lo establecido en el artículo 27 bis de la LIVS no es aplicable respecto de las viviendas económicas que cumplen los requisitos y límites

³⁸ Oficio modificaciones N° 406/SEC/24 de fecha 24 de septiembre de 2024 (Boletín N° 16.621-05).

³⁹ Oficios N° 933, de 2018; N° 3.036, de 2019; N° 2.665, de 2023 y N° 1.017, de 2024.

establecidos en el DFL N° 2, al tratarse de activos fijos que no se destinan a una actividad que se afecte con IVA.

b. Oficio N° 1.452, de 2024

A propósito del Oficio N° 1.017, de 2024, el peticionario solicita confirmar que los empresarios individuales y las personas jurídicas pueden solicitar el beneficio establecido en el artículo 27 bis de la LIVS tratándose de viviendas económicas adquiridas para inversión.

Al respecto, el SII estimó que, a los beneficios incorporados a las respectivas viviendas económicas, por regla general, solo pueden acceder las personas naturales y hasta un límite de dos viviendas. De este modo, considerando que la persona natural, al asignar las viviendas económicas a su empresa individual, no transfiere su dominio, el que continua en cabeza de la primera, dicha asignación no implica, por sí sola, la pérdida de los beneficios tributarios incorporados al DFL N° 2.

Luego, 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, no es aplicable lo dispuesto en el artículo 27 bis de la LIVS.

Por el contrario, siendo consistentes con la interpretación anterior, la administración indica que las personas jurídicas, en la medida que no pueden acogerse a los beneficios establecidos en el DFL N° 2, pueden utilizar el mecanismo establecido en el artículo 27 bis de la LIVS, siempre que cumplan sus requisitos.

c. Oficio N° 1.703, de 2024

Finalmente, es interesante indicar lo resuelto en este oficio, en el que el solicitante consulta si un contribuyente puede renunciar a los beneficios del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, sobre Plan Habitacional.

Al respecto, y como primera cuestión, se debe tener presente que, conforme lo dispuesto en la primera parte del inciso primero del artículo 18 del DFL N° 2, las franquicias, exenciones y beneficios del referido decreto con fuerza de ley “se incorporan de pleno derecho” en el premiso de edificación de dichas viviendas, reducido a escritura pública y firmado por el Tesorero Comunal respectivo, en representación del Estado, y el interesado, documento al que la ley otorga el carácter de contrato.

Agrega el inciso segundo del mismo artículo que las franquicias, exenciones y beneficios expresados “caducarán” en caso de que las “viviendas económicas” respectivas fueren destruidas, o se iniciare su demolición o transformación de modo que vayan a perder sus características de tales. En estos últimos casos, la Dirección de Obras Municipales correspondiente, al otorgar el permiso, deberá declararlo expresamente y comunicar este hecho a la Dirección de Impuestos Internos.

Luego, en el ámbito de las competencias de este Servicio, considerado que la “renuncia” es un acto jurídico unilateral, y no se contempla entre las causales legales de pérdida o caducidad de los beneficios establecidos en el referido DFL N° 2, se informa que no es posible renunciar a dichos beneficios.

Lo anterior es consistente con lo resuelto por la Contraloría General de la República dictaminó, en el contexto del contrato que establece el inciso cuarto del artículo 1° de la Ley N° 18.392 (Ley Navarino), cuya redacción es similar al referido del artículo 18 del DFL N° 2 4, en el sentido que “las relaciones entre los sujetos del contrato se rigen por las normas propias de tales convenciones y no pueden ser invalidadas sino por su consentimiento mutuo o por causas legales”.

d. Implicancia de los oficios del SII

Los oficios señalados contribuyen a delinear un marco más claro para la aplicación del beneficio contenido en el artículo 27 bis de la LIVS, particularmente en relación con las viviendas económicas acogidas al DFL N° 2 de 1959. Antes de estos pronunciamientos, no se habían realizado consultas de esta índole ni existían interpretaciones firmadas por el Director que abordaran estos casos específicos.

Estos oficios refuerzan que, para acceder al beneficio del artículo 27 bis, es indispensable que se genere crédito fiscal por impuestos soportados en la adquisición de activos fijos que estén estrictamente vinculados a operaciones gravadas con IVA, excluyendo aquellas que, por su naturaleza o normativa especial, estén exentas o no gravadas.

En efecto, las viviendas económicas destinadas a fines habitacionales que cumplen con los requisitos del DFL N° 2 generan ingresos no constitutivos de renta, los cuales están, a su vez, exentos de IVA por aplicación del N° 7 de la Letra E del artículo 12 de la LIVS, eliminando así cualquier posibilidad de generación de créditos fiscales por los impuestos soportados en la adquisición de bienes destinados a actividades desarrolladas con dichos inmuebles.

Asimismo, los pronunciamientos aclaran que las personas naturales beneficiarias del DFL N° 2 no pierden dicho beneficio al asignar las viviendas económicas a sus empresas individuales. Sin embargo, se destaca que tanto las personas jurídicas, por todas sus viviendas, como las personas naturales (empresarios individuales), solo a partir de la tercera vivienda en adelante, podrían acceder a la franquicia del artículo 27 bis si cumplen con los requisitos establecidos. Esto se debe a que, en estos casos, los arriendos de dichas propiedades se gravarían conforme a la letra g) del artículo 8° de la LIVS, permitiendo que el impuesto soportado en la adquisición de los inmuebles genere derecho a crédito fiscal.

Por último, se aclara que los beneficios establecidos en el DFL N° 2 no pueden ser renunciados unilateralmente, reforzando la rigidez de este régimen especial. Esto asegura que las viviendas acogidas a dicho decreto permanezcan bajo su marco normativo mientras cumplan con las condiciones establecidas, limitando cualquier intento de alterar sus efectos tributarios para acceder al beneficio del artículo 27 bis.

Finalmente, es pertinente destacar que, aunque recientes, estas interpretaciones no implican un cambio de criterio por parte del SII, sino simplemente una aplicación coherente de las normas vigentes a situaciones que, si bien se han producido frecuentemente en Chile, no habían sido objeto de consultas normativas.

8. CONCLUSIONES

El artículo 27 bis de la LIVS constituye un mecanismo que ha demostrado ser efectivo para mejorar la liquidez de los contribuyentes, permitiéndoles acceder a recursos que, bajo el régimen general, estarían sujetos a procesos más prolongados de recuperación. Sin embargo, su aplicación en sectores como el negocio inmobiliario, particularmente en el arrendamiento de inmuebles amoblados, ha evidenciado tensiones normativas y operativas que requieren atención especial.

Uno de los desafíos más destacados radica en la aparente obsolescencia de las normas relativas al cálculo de la base imponible en el arrendamiento de inmuebles amoblados. Estas disposiciones, diseñadas originalmente para gravar exclusivamente los muebles, no reflejan la realidad tributaria actual, en la que tanto los inmuebles como los muebles generan créditos fiscales. Este desajuste crea desequilibrios entre los créditos y débitos fiscales, dificultando la correcta aplicación del beneficio contenido en el artículo 27 bis de la LIVS.

Por otro lado, las obligaciones de restitución asociadas al artículo 27 bis, tanto en su modalidad normal como adicional, son fundamentales para garantizar la integridad fiscal del mecanismo. Cuando los contribuyentes no logran restituir el beneficio otorgado por el Fisco,

se distorsiona la intención de la norma. Aunque el propósito principal es incentivar la inversión, lo hace bajo la lógica de un préstamo, no de una transferencia gratuita de recursos. Sin embargo, en el mercado del arrendamiento de inmuebles amoblados, este beneficio parece haberse convertido, en la práctica, en un regalo, lo que subraya la necesidad de ajustes normativos.

Los recientes pronunciamientos del SII han contribuido significativamente a delimitar el alcance del problema, restringiéndolo a las actividades desarrolladas por personas jurídicas y por personas naturales (empresarios individuales) a partir de la tercera vivienda.

Finalmente, los intentos legislativos para modernizar el artículo 27 bis reflejan un esfuerzo importante por abordar las problemáticas identificadas. Sin embargo, persiste la interrogante de si el legislador logrará equilibrar adecuadamente los objetivos de fomento a la inversión y resguardo fiscal. Para ello, sería recomendable reconsiderar ajustes que incorporen mecanismos más claros y proporcionales, como límites en la duración de los beneficios o una redefinición de las reglas para el cálculo de la base imponible, que no terminen con el beneficio para este rubro, pero garanticen que el beneficio opere conforme a la lógica y los principios sobre los cuales fue concebido.

9. BIBLIOGRAFÍA

PINTO PERRY, Germán (2013). *Impuesto al valor agregado en Chile*. Santiago: Thomson Reuters.

ESCALONA CABA, Esteba (2014). Historia de los impuestos al consumo en Chile desde 1920 y al valor agregado. *Revista de Estudios Tributarios*, (10) pp. 9–49.

EMILFORK SOTO, Elizabeth (1999). *Impuesto al valor agregado: El crédito fiscal y otros estudios*. Santiago: Ediciones Congreso.

RENCORET ORREGO, Ernesto (2019). *Curso de IVA*. Santiago: Editorial Libromar.

Normativa:

Ley N° 12.428 de 1957.

Ley N° 12.434 de 1957.

Ley N° 12.861 de 1958.

Ley N° 13.305 de 1959.

Decreto con Fuerza de Ley N° 249 de 1960.

Decreto con Fuerza de Ley N° 260 de 1960.

Ley N° 16.466 de 1966.

Ley N° 16.617 de 1967.

Ley N° 16.640 de 1967.

Ley N° 16.480 de 1968.

Ley N° 17.828 de 1972.

Decreto Ley N° 95 de 1973.

Decreto Ley N° 292 de 1974.

Ley N° 18.630 de 1987.

Ley N° 18.634 de 1987.

Ley N° 18.682 de 1987.

Ley N° 19.738 de 2001.

Ley N° 20.780 de 2014.

Ley N° 21.210 de 2020.

Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959.

Decreto Ley N° 825 de 1974.

Sentencias

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Valparaíso. Causa RIT: GR-14-00089-2018; RUC: 18-9-0000716-3; Fecha de sentencia: 03 abril 2020.

Instrucciones administrativas:

Oficio SII N° 4.852, de 2000.

Oficio SII N° 2.148, de 2004.

Oficio SII N° 4.814, de 2004.

Oficio SII N° 3.325, de 2005.

Oficio SII N° 2.560, de 2009.

Oficio SII N° 1.218, de 2010.

Oficio SII N° 1.636, de 2010.

Oficio SII N° 765, de 2015.

Oficio SII N° 933, de 2018.

Oficio SII N° 2.395, de 2018.

Oficio SII N° 3.036, de 2019.

Oficio SII N° 1.197, de 2019.

Oficio SII N° 1.793, de 2023.

Oficio SII N° 2.665, de 2023.

Oficio SII N° 1.251, de 2024.

Oficio SII N° 1.017, de 2024.

Oficio SII N° 1.452, de 2024.

Oficio SII N° 1.703, de 2024.

Oficio SII N° 758, de 2022.

Oficio SII N° 2.148, de 2004.

Circular SII N° 94, de 2001.

Otros

Cámara (2023). Recomiendan reducir o eliminar el IVA en canasta básica y productos de gestión menstrual, [en línea]. Recuperado en <https://www.camara.cl/cms/recomiendan-reducir-o-eliminar-el-iva-en-canasta-basica-y-productos-de-gestion-menstrual/> [2025, 10 de agosto].

Devolución anticipada del remanente de crédito fiscal por adquisición de activo fijo: impacto y perspectivas en el negocio inmobiliario
Alfred Scheel Bastías

Mensaje N° 064-370 del Presidente de la República sobre reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social. Santiago, 07 de julio de 2022 (Boletín N° 15.170-05).

Mensaje N° 326-371 del Presidente de la República sobre proyecto de ley de cumplimiento de obligaciones tributarias dentro del pacto por el crecimiento económico, el progreso social y la responsabilidad fiscal., 29 de enero de 2024 (Boletín N° 16.621-05).