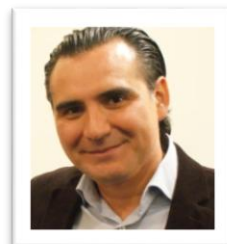


HISTORIA DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO EN CHILE DESDE 1920 Y AL VALOR AGREGADO

Esteban Escalona Caba

Magister (c) en Tributación,
Universidad de Chile.
Contador Público y Auditor.
Profesor Escuela de Contadores
Auditores de Santiago (ECAS).



RESUMEN

En diciembre de este año, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) cumple cuarenta años desde su establecimiento en Chile. La decisión de implementarlo no fue un hecho espontáneo que nació en la primera mitad de la década de los setenta; muy por el contrario, su origen es el resultado de un largo proceso evolutivo iniciado en 1920, en el cual intervinieron agentes económicos, culturales y sociales, tanto externos como internos. Todos ellos fueron estructurando un sistema tributario que, durante gran parte de su historia, privilegió aspectos recaudatorios por sobre otras consideraciones más fundamentales o principios básicos de amplia aceptación para un sistema impositivo, como son la simplicidad, eficiencia y equidad, hasta llegar a nuestra actual legislación.

A diferencia de otros impuestos, el Impuesto al Valor Agregado, no ha sufrido (desde su publicación en el año 1974) grandes cambios. Los principales o más significativos, se efectuaron en el año 1976, con la integración de los servicios al sistema del impuesto al valor agregado y la eliminación de la larga lista de exenciones; entre otras, a los bienes de los sectores primarios como agricultura, ganadería, caza, pesca y minería, y personales. En el año 1987 ocurre una nueva gran modificación, al integrarse a este sistema, la actividad de la construcción mediante la publicación de la Ley N°18.630.

1.- INTRODUCCIÓN

Para encontrar algún antecedente histórico relativo a un tributo al consumo en Chile, nos tendremos que remontar algunos siglos atrás, hasta la época colonial, donde la “alcabala” (impuesto al consumo de origen español establecido en América en 1558 y en Chile mediante la Real Cédula de 1591¹), gravaba la venta y permuta de bienes raíces y muebles, venta de minas y fragmentos de buques y que se mantuvo vigente en nuestro país, hasta mediados del siglo XIX.

También tenemos el impuesto de “Timbres, estampillas y papel sellado” (1874), que establecía un “impuesto a los contratos de venta o enajenación de bienes muebles” y que se mantuvo sin grandes modificaciones hasta 1921.

Posterior a la guerra del pacífico (1879), los ingresos fiscales se sustentaron en los generosos impuestos del comercio internacional, como la exportación del salitre (respecto del que Chile mantenía un absoluto monopolio). Ello generó gran estabilidad en materia económica, permitiendo que el Estado se relajara en su intención de cobrar mayores impuestos al consumo interno o renta a las personas. Los gobiernos de aquella época (José Manuel Balmaceda y Jorge Montt), tuvieron los suficientes recursos para llevar a cabo importantes obras, como la construcción de la línea férrea desde Iquique hasta Puerto Montt, construcción de alcantarillados, dotación de agua potable y pavimentación de calles. Esto generó además el consecuente incremento del número de funcionarios públicos. Sin embargo, durante los primeros años del siglo XX, algunos abogados ya realizaban críticos análisis sobre la fragilidad de basar los ingresos fiscales en la producción del salitre. Incluso algunos propusieron restablecer la contribución de Alcabala², mientras que otros proponían mejorar el control de los impuestos al tabaco y los alcoholes, como también crear impuestos para el consumo de naipes, fósforos y bebidas artificiales. El abogado, Arturo Covarrubias Valdés, escribía en 1906 lo siguiente:

“Pero es obra de previsión buscar desde luego rentas que reemplacen a las entradas del salitre. Opiniones autorizadas han predicho el próximo

¹Una vez terminada la Colonia, se continúa con este impuesto. El 17 de marzo de 1835 se determina el momento de la contribución y los casos en que se aplica la alcabala, donde su artículo 2º dice: “El derecho de alcabala será de un cuatro por ciento en los fundos rústicos i urbanos de un tres por ciento en los sitios eriales i de un dos por ciento en las minas y busques” (Arrizaga Rogel, Anibal. “Conveniencia de restablecer la contribución de alcabala”. Santiago, 1915).

²Rogel Arrizaga, Anibal “Conveniencia de restablecer la contribución de alcabala”, Santiago, 1915, pág. 19. Biblioteca del Congreso Nacional.

agotamiento de las salitreras. No será cuestión de veinte o cuarenta años, pero puede serlo de un siglo. Más aún, puede ser cuestión de días si la química industrial, que avanza a pasos aigantados en la conquista de la materia, llega a descubrir un sustituto de nitrato de soda, i un procedimiento para obtener industrialmente, a bajo precio, el valioso abono que hoi miramos como base de nuestro bienestar económico³”

Cual certero vaticinio, esta situación de bonanza económica basada en el salitre, comienza su decadencia en 1913, con el inicio de la comercialización del salitre sintético, descubierto un par de años antes por el químico alemán Fritz Haber. Es sólo entonces que el Estado se ve en la necesidad de buscar recursos a través de los impuestos internos⁴.

En el cuadro siguiente se puede observar la importancia que los impuestos generados en comercio internacional, tuvieron para las arcas fiscales hasta el año 1924. Por ejemplo, en el año 1883, estos generaban más de 65% de los ingresos que percibía el estado por concepto de impuestos, cifra que disminuye drásticamente en el año 1947, cuando las exportaciones del salitre eran mínimas y el sistema de impuesto a las compraventas se comenzaba a consolidar.

Principales ingresos tributarios 1883-1947

Tipo de Ingreso	1883	1914	1924	1930	1940	1947
Importaciones	43,4%	38,4%	39,8%	34,6%	41,6%	19,1%
Exportaciones	25,1%	26,2%	27,4%	16,4%	0,4%	0,2%
Internos	12,2%	12,1	17,8%	36,7%	37%	55,5%
Otras Entradas	19,3%	23,3	15,0%	12,3%	20,4%	25,2%

Fuente: Sistema Tributario chileno, Oficina de Estudios Tributarios SII. Santiago, 1974.

La ley de “*timbres, estampillas y papel sellado*”, soporta sucesivos cambios menores en los años 1909 (Ley N°2.219); 1910 (Ley N°2.288); 1911 (Ley N°2.476); 1912 (Ley

³Covarrubias Valdés, Arturo “Impuesto sobre el Tabaco” (Santiago, 1906), Pág. 5. Biblioteca del Congreso Nacional.

⁴En esa época existían muy pocos impuestos de consumo, como el impuesto a la producción de alcoholes; impuesto al tabaco y las barajas; impuesto a las entradas de circos, hipódromos y teatros; timbres y estampillas.

N°2.640) y en 1919 (Ley N° 3.482). En todas ellas, sin embargo, para que se hiciera efectivo su devengamiento, la operación debía constar en un contrato. Ello fue modificado gracias a la publicación de la Ley N°3.733 del 23 de febrero de 1921, que ya no exigía la existencia de un contrato, sino que se aplicaba “a las compraventas comerciales”, ampliando considerablemente el campo de imposición al agregar los actos de comercio. He ahí su importancia histórica, pues al obviar el contrato para su devengamiento, se puede considerar como un verdadero impuesto a las ventas de índole general.

Esta ley también sufre una serie de modificaciones (principalmente en sus tasas y exenciones), siendo la principal la del año 1956, fecha en que se publica la Ley N°12.120 sobre impuesto a las compraventas y otras convenciones, la que sin embargo, seguía manteniendo ese nocivo efecto de cascada y grandes exenciones. El efecto de cascada, se produce cuando el impuesto no puede ser deducido o recuperado por el comprador que participa en la cadena productiva, razón por la cual forma parte del costo del producto y de la base imponible en cada transacción (gravando impuesto sobre impuesto) hasta llegar al consumidor final.

Nuevamente vienen más modificaciones en tasas y exenciones, siendo la más importante la incorporación del impuesto de cifras de negocios en el año 1966 (Ley N°16.466) y el término del efecto de cascada en el año 1972 (Ley N°17.828) que derivó finalmente, en el cambio por el sistema del Impuesto al Valor Agregado en el año 1974 (D.L. N° 825). Este proceso termina en el año 1976, con la eliminación de las principales exenciones (como a los libros y revistas y otras especies de consumo primario) e inclusión del hecho gravado de los servicios⁵. La eliminación del impuesto de compraventas, a juicio de Hernán Cheyre, era completamente necesario pues “*el sistema tributario era ineficaz como herramienta para distribuir recursos, pues se había desvirtuado a través de una amplia gama de franquicias, exenciones y tratamientos especiales.*”⁶ Todas estas modificaciones estuvieron principalmente orientadas a centrar en el mercado la responsabilidad de asignar los recursos en la economía.

⁵Cabe destacar, eso sí, que en el año 1987 mediante la publicación de la Ley N°18.630, el Impuesto a las Ventas y Servicios (D.L. N° 825) sufre otro gran cambio al incluir como hecho gravado básico, la venta de bienes corporales inmuebles construidos total o parcialmente por una empresa constructora o por un tercero para ella.

⁶Cheyre, Hernán:” Análisis de las Reformas Tributarias en la década 1974-1983”. Centro de Estudios Públicos, Chile, 1986, pág. 1.

2.- ANALISIS DETALLADO DE LA EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO⁷.

2.1.- Etapa de 1921 a 1954. Nace el impuesto a las compraventas.

La Ley N° 3.733 del 23 de febrero de 1921, sobre “*Timbres, estampillas y papel sellado*”, en su artículo 7 N° 59 agregó como hecho gravado las “*compra-ventas comerciales*” con un impuesto de 10 centavos por cada cien pesos. Esta modificación realizada en el Senado, buscó eliminar la formalidad del contrato por escrito e incluyó los actos de comercio, lo cual le dio una mayor flexibilidad al impuesto, siendo considerado de esta forma como un verdadero impuesto a las ventas. El impuesto debía ser pagado mediante estampillas⁸ inutilizadas cada día en el libro diario o por abonos en la Tesorería respectiva dentro de los cinco días siguientes al término de cada trimestre, o en su defecto, podía ser sustituido por el uso de papel sellado o timbre fijo de valor equivalente (Artículo 12). El impuesto gravaba todas las transferencias de especies efectuada en cada etapa de la cadena de comercialización, generando un efecto de cascada.

Posterior a su promulgación, este impuesto sufrió una serie de modificaciones en sus tasas, formas de pago y exenciones, entre otras; estas son las siguientes:

D.L. N° 350 del 17/03/1925, que modifica la forma de pago del impuesto, disponiendo que se pagara en estampillas si el monto de impuesto no excedía de \$50 al mes o dentro de los cinco primeros días del mes siguiente⁹. La **Ley N° 4.322 del 15/02/1928**, fijó un impuesto mínimo de \$3 mensuales y que más tarde, mediante el artículo 4 del **D.F.L. N° 119, del 30/04/1931**, se elevaría a \$6 mensuales, además de aumentar el impuesto a las compraventas a 20 centavos por cada cien pesos. La **Ley N° 5.154 del 10/04/1933**, nuevamente modificó las tasas, siendo en ese mismo año una de las primeras grandes modificaciones, ya que mediante la publicación de la **Ley N° 5.277, el día 30 de septiembre de 1933**, y se agregaron las primeras exenciones masivas al artículo 8 de la Ley N° 5.194:

⁷En ANEXO adjunto al presente estudio, se incluye línea de tiempo sobre historia de los impuestos al consumo y el IVA.

⁸Impuesto al Timbre: Se controlaba mediante la utilización del papel sellado o estampillas fiscales. El pago del gravamen se configuraba con la adquisición de estampillas que eran fijadas y canceladas mediante un sello adherido a los contratos documentos, o facturas que representaban el hecho generador del tributo.

⁹“Manual práctico al día EDIAR” impuesto a las compraventas Ley N° 12.120. Contable Chilena Editores. Pág.4. Año 1975.

"La venta de artículos de primera necesidad hecha por comerciantes que solo vendan al consumidor y que únicamente trafiquen en dichos artículos..."

Esta exención, que se hace efectiva en la etapa final de la cadena, es aplicable a productos considerados de primera necesidad, y que la propia ley señala; tales como: harina, pan, trigo, frejoles, yerba mate, sal, pescados, entre otros.

En el año 1934, mediante la dictación de la Ley N°5.434, se fija el texto definitivo de la ley de timbres, estampillas y papel sellado, se refunde todas las disposiciones y se agregan nuevas exenciones, entre ellas a las *"compraventas de ejemplares de diarios y periódicos"* (Art.8 Nro.20). Sin embargo, esta ley queda derogada dos años más tarde, mediante la publicación de la **Ley N° 5.786 (02/01/1936), y que fue, hasta esa fecha, la primera gran transformación al sistema tributario, estableciendo un impuesto "a la internación, producción y cifra de negocios"**. Con esta modificación quedaron gravados el importador (Artículo 1°) y productor (Artículo 2°) con una tasa del 5% y los servicios o cifra de negocios¹⁰ (Artículo 4°), con tasa del 1,5% de la suma perciba por el servicio. Además en el artículo 10° se restringió las exenciones a ciertos productos de primera necesidad, y se agregó la exención a los *"libros, diarios, revistas y papel de imprenta destinado exclusivamente a la impresión de diarios o revistas" (letra e, del artículo10)*. Esta ley es un cambio importante, ya que no grava todas las etapas, sino que solamente a los fabricantes, industriales o proveedores, por los bienes que ellos hubieren producido, elaborado o transformado, como también a los importadores.

La Ley N°5.786 sufrió pequeñas modificaciones posteriores mediante otros cuerpos legales, como la **Ley N° 5.991** del 18 de enero de 1937; la **Ley N°6.773** del 05 de diciembre de 1940; la **Ley N°6.915** del 29 de abril de 1941, todas las que posteriormente fueron refundidas mediante la dictación del **D.S. N° 2.722 del 18/08/1943, que fijó el texto actualizado de la "ley sobre impuesto a la internación, a la producción y a la cifra de negocios"**. Este impuesto recaía sobre la transferencia hecha por los fabricantes, industriales o proveedores de las especies por ellos producida, elaborada o transformada, pero con una tasa muy superior, del 23%. Este impuesto se mantuvo vigente hasta el año 1954, en que se publica **la primera ley sobre impuesto a las compraventas, establecida en la Ley N° 11.575**, y que a la postre, sería el inicio de nuestro actual sistema impositivo.

La Ley N° 11.575 del 14 de agosto de 1954, se promulgó durante el gobierno del presidente Carlos Ibáñez del Campo, y llegó a remplazar el ineficiente impuesto a la

¹⁰Gravaba a las personas naturales o jurídicas que por razones de negocios, prestasen servicios de cualquier especie recibiendo por ello un pago.

producción, establecido en el Decreto Supremo N°2.722. Este impuesto a las compraventas, se originó con la idea de que fuera una herramienta para enfrentar el agudo desfinanciamiento del Estado¹¹. El mensaje presidencial enviado el día 09 de marzo de 1954, en la 65ª sesión extraordinaria del Congreso Nacional, reconoce que el impuesto existente no había sido capaz de ajustarse a la realidad económica e inflacionaria del país, además de recargar el gravamen sobre aquellos sectores de fácil control *“planteándose así la paradoja de que la imposibilidad de localizar a los malos ciudadanos que burlan los impuestos, obliga a aumentar el peso a los contribuyentes que cumplen con el Estado y el país”*. También el mensaje presidencial hace mención al efecto de cascada: *“el objetivo principal que se persigue al plantear estas modificaciones, es hacer menos oneroso el gravamen para el consumidor. Como ya se expresó, el Impuesto de Producción al repetirse aumenta el precio de los artículos, sin que siempre se traduzca en un mayor rendimiento del impuesto...”*

Las principales modificaciones se enfocaron en cambiar la tasa por una general del 6% para la primera venta efectuada por fabricantes, industriales o proveedores de los artículos que hubieren producido, elaborado o transformado y una tasa del 3% para las ventas posteriores de tales objetos en sus sucesivas etapas de comercialización. Además se creó una tasa especial del 10%, para las especies calificadas como suntuarias. Se comenzó a gravar todas las etapas de comercialización de los bienes afectos al tributo, produciendo un fuerte efecto en los costos, volviéndose de esta forma, desde el punto de vista de la extensión del área imponible del impuesto, al antiguo sistema de la Ley de timbres y estampillas del año 1921¹², y contrario a lo propuesto en el mensaje presidencial, se agudizó el efecto de cascada. Respecto a las exenciones, la Ley N°11.575, amplió considerablemente la nómina de artículos de primera necesidad o de consumo habitual como fideos, sémola, fécula de maíz (maicena); porotos, lentejas, garbanzos, arvejas, pan, leche, sea en estado natural, desecada, condensada, pasteurizada, evaporada o en polvo; frutas y verduras frescas; medicina y algodón para usos medicinales, drogas, especialidades farmacéuticas y antibióticos, entre otros. Una de las mejoras que significaron un adelanto de lo que son nuestras actuales normas, es el considerable acortamiento del plazo de pago del impuesto establecido en la anterior ley de 90 días, a tan solo dentro de los primeros 15 días de cada mes. Además estableció la obligatoriedad a los minoristas de emitir comprobantes por todas las operaciones no inferiores a cincuenta pesos, siendo sancionado su incumplimiento con multas, incluso clausura de hasta por treinta días.

¹¹Oficina de estudios Tributarios, Informe de la Oficina de estudios Tributarios, Análisis evaluación alternativas de reforma, 1960, Santiago, pág. 469.

¹²Manual práctico al día EDIAR” impuesto a las compraventas Ley N° 12.120, contable chilena editores. Pág.7. Año 1975.

Todas estas modificaciones construirían los cimientos de la ley N° 12.120 que estaría en vigencia por casi dos décadas, hasta la publicación del Decreto Ley N° 825 en diciembre del año 1974.

2.2.- Etapa de 1956 a 1971. Instauración de los primeros conceptos modernos del impuesto.

2.2.1.- Ley N° 12.120 del 30 de octubre de 1956¹³.

Esta ley que duró hasta el año 1974, mantuvo los aspectos básicos de la anterior ley publicada en 1954; sin embargo, desde el punto de vista jurídico, su dictación estableció las primeras bases de nuestra actual legislación al ampliar el ámbito de aplicación del tributo y definir un ordenamiento del concepto “*hecho gravado*”, como también a los restantes elementos del tributo, al darle mayor precisión a su definición:

“Artículo 1.- Las compraventas, permutas o cualquiera otra convención a título oneroso que sirva para transferir el dominio de bienes corporales muebles, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, sea cual fuere su naturaleza, pagarán un impuesto del 24% sobre el precio o valor en que se enajenen las especies respectivas, cuando el vendedor o tradente sea el productor de los bienes...”

Como se puede observar, además de la compraventa de bienes corporales muebles, que era el único título traslativo gravado en la ley anterior, el artículo 1° de la Ley N° 12.120, dejó gravada *las permutas*, disposición que extendió el campo de imposición, ya que el gravamen pasó a aplicarse a todas las convenciones, nominadas o no, que sirvieran para transferir el dominio de bienes corporales muebles. Se gravaron las devoluciones de aportes y las adjudicaciones de bienes corporales muebles¹⁴, o de derechos reales constituidos sobre ellos y se incluyó dentro del campo de aplicación del tributo, a las convenciones celebradas en el extranjero en el caso de que versaren sobre bienes situados en Chile.

¹³El 18 de agosto de 1956 se publicó en el Diario Oficial, la Ley N° 12.084, cuyo artículo 1° fijó el texto de la ley de impuesto a las compraventas y otras convenciones independizándolo del Decreto Supremo N° 2.722. El artículo 7° de la Ley N° 12.084, facultó al Presidente de la República para “publicar el referido texto en forma independiente dándole numeración de ley”, lo que se hizo en el Diario Oficial el día 30 de octubre de 1956, correspondiéndole el N° 12.120.

¹⁴Actualmente se encuentran establecidas en el Artículo 8 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Respecto a las tasas, se aumentó el número de especies de carácter suntuario (automóviles, y station wagons, receptores de Tv, equipos de aire acondicionado de uso no industrial, entre otros¹⁵) manteniendo la tasa del 10%. Se mantuvo además la tasa general del 3% que afectaba la primera venta efectuada por los fabricantes o industriales. Se establecieron tasas especiales, del 5% y 10% según los casos, para los consumos efectuados en fuentes de soda, restaurantes, bares y otros negocios similares, aplicables a todos los productos que se vendieren en dichos establecimientos, aunque se tratase de especies declaradas exentas expresamente del impuesto en otras disposiciones de la ley. Se crearon tasas diferenciadas para la gasolina, kerosene y otros hidrocarburos, estableciendo para estos productos una modalidad especial de tributación conforme con la cual se hizo recaer en las empresas distribuidoras, productores o importadores la obligación de retener y enterar en arcas fiscales el impuesto calculado sobre un precio único de venta.

Respecto a las exenciones, el artículo 18 de la Ley N° 12.120, nuevamente amplió la nómina de productos de consumo básico, como el agua potable, arroz, cebollas, cuadernos y textos escolares, escobas, medicamentos, libros, textos y cuadernos escolares, diarios y revistas destinados a la lectura, jabón y escobillas para lavar ropa, leña y carbón vegetal, mariscos, entre las más de setenta especies incluidas, además de exenciones a ciertos productos en las provincias de Chiloé, Tarapacá, Antofagasta y Atacama. Otra exención importante fue la del suministro de comidas efectuado al personal de establecimientos industriales o comerciales durante las jornadas de trabajo. Se eximió a las cooperativas de consumo del 50% del impuesto en las operaciones de distribución que realizaren con sus socios.

Sobre la administración del impuesto, se generaron mecanismos de fiscalización que permitieron mejorar el control de los impuestos, como el cambio de sujeto¹⁶ (Art. 20) llevar libros auxiliares de ventas y la tasación de las operaciones, normas que se mantienen hasta nuestros días. Se creó un registro obligatorio (Art. 37) para todos los contribuyentes afectos al gravamen, al cual debían inscribirse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que inicien sus operaciones o actividades gravadas. Además se facultó al Servicio de Impuestos Internos para tasar los precios o valores de las especies afectas cuando, a su juicio, el precio convenido o fijado a las especies contratadas fuere notoriamente inferior al corriente en plaza para las mismas especies (Art. 55°) y se prohibió a los notarios y demás ministros de fe autorizar instrumento

¹⁵De acuerdo con los patrones de consumo vigentes a la época, dichos bienes eran normalmente adquiridos sólo por grupos sociales de más altos ingresos.

¹⁶Esta sería la primera referencia de la ley sobre el establecimiento del cambio de sujeto. (N.A) Actualmente se encuentra establecido en el art.3 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

alguno que deje constancia de contratos afectos a los impuestos de la ley sin exigir previamente el recibo de pago de la contribución respectiva.

Sin embargo, los sucesivos cambios que buscaban mejorar la recaudación fiscal, y que fueron realizados hasta el año 1974 (año en que se instauró el IVA en Chile), no lograron el efecto esperado. Ello ocurrió por las excesivas exenciones y franquicias, que buscaban la progresividad del sistema mediante la eliminación del gravamen a todos los productos básicos y que en la práctica solamente complejizaron los procesos de fiscalización y funcionamiento de la recaudación sobre los hechos y bienes gravados.¹⁷ Otro punto en contra, era el efecto de cascada el cual afectaba los precios de los productos, en mayor cuantía, para aquellos con procesos más largos o mayores etapas hasta llegar al consumidor final. El efecto de cascada fue eliminado en el año 1972, mediante la publicación de la Ley N° 17.828, que eliminó el sistema plurifásico de la Ley N° 12.120, por un tributo dual que gravaba solamente dos etapas de comercialización: la primera efectuada por el productor o importador, y la venta al consumidor o usuario final, con tasas del 17,5% y 4%, respectivamente.

2.2.2.- Modificaciones posteriores a la Ley N° 12.120. (Entre 1957 a 1965)

Entre los años 1957 a 1965 se realizaron una serie de cambios a la Ley N°12.120 que buscaron modificar el hecho gravado, aumentar tasas, entre otras modificaciones. Sin embargo, no fue hasta el año 1966, en el que se realizaron cambios importantes, incorporando a la ley los servicios y ampliando el hecho gravado a “*los contratos y convenciones*”.

A continuación se señalan las modificaciones antes aludidas:

- i. Año 1957, las **Leyes N° 12.428 y N° 12.434**, elevaron la tasa general del impuesto, desde el 3% a un 4% y luego a un 15%.
- ii. Año 1958, la **Ley N° 12.861**, hizo aplicable el impuesto de la Ley N° 12.120 a las tintorerías industriales y al arreglo o reparación de calzado y ropa usados. La **Ley N° 12.954**, elevó las tasas del impuesto a la gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- iii. Año 1959, se realizó una sola modificación mediante la **Ley N° 13.305**, que entre otras, estableció una tasa especial del 1% para las transferencias de ganado, aves, trigo y otras especies, derogó la tasa especial del 40% establecida en la primera transferencia de artículos de tocador y se restringieron las exenciones del artículo 22 de la Ley N° 12.120.

¹⁷Cheyre, Hernán: “Análisis de las Reformas Tributarias en la década 1974-1983”. Centro de Estudios Públicos, Chile, 1986, pp. 8.

- iv. Año 1960, el **D.F.L N° 249**, hizo extensivo el impuesto de compraventas a las estamperías industriales y a las reparaciones de cosas corporales muebles y suprimió la tasa especial del 15% creada por la Ley N° 12.428, para las champañas, vinos y licores expendidos en restaurantes y otros establecimientos. El **D.F.L N° 260 del 04 de abril**, redujo los tributos que gravaban al gas y energía eléctrica, mientras que la **Ley N° 14.171 del 26 de octubre**, agregó a la Ley N° 12.120 el artículo 3°Bis, el cual estableció un impuesto del 15% a la primera transferencia de bebidas analcohólicas y aguas minerales, agregando además el artículo 11°Bis que establecía una presunción de ventas mínimas.
- v. Año 1961, se publicaron las **Leyes N° 14.572 y N° 14.634**, que establecieron un impuesto especial al gas licuado de petróleo y modificación a la presunción de impuesto mínimo, respectivamente.
- vi. Año 1963, las **Leyes N° 15.248, N° 15.263 y N° 15.386**, establecieron aumentos en las tasas, como de las bebidas alcohólicas a un 25%, la tasa general del impuesto de compraventas a un 6% y un 18% la tasa aplicable a los artículos suntuarios, mientras que la Ley N° 15.386, estableció un recargo de un 20% a las tasas del 1%, 2% y 25%, las que quedaron en 1,2%, 2,4% y 30%, respectivamente, como también aumentó a un 14,4% y 0,6% las tasas del impuesto especial al gas licuado.
- vii. Año 1964, se publicó la **Ley N° 15.478**, que alzó a un 12% la tasa aplicada a los productos vendidos en restaurantes, bares, tabernas, cantinas, clubes sociales, y negocios similares, como cabaret, boite y quintas de recreo. La **Ley N° 15.561** publicada el día 4 de febrero, estableció que las cooperativas debían pagar el impuesto establecido en el inciso penúltimo del artículo 1° de la ley N° 12.120 de 1956. **Ley N° 15.564** publicada el 14 de febrero, derogó a partir del 01 de marzo de ese mismo año, el impuesto mínimo a las compraventas. Finalmente la **Ley N° 15.575** publicada el 15 de mayo, dejó afecta a impuesto la enajenación de establecimientos de comercio y fijó una tasa de 18% para las transferencias de champañas, sidras y licores vendidos en locales de primera clase, además de crear una tasa del 10% y 8% para transferencias de vinos.
- viii. Año 1965, la **Ley N° 16.250**, publicada el día 21 de abril, dejó gravado con el impuesto de compraventas, con tasa del 12% a los productos que anteriormente estaban afectos al impuesto adicional de azúcar, además de elevar el mínimo para emitir boleta, pasando de E° 0,20 a un 1% del sueldo vital, escala A) del departamento de Santiago.

2.2.3.- Ley N° 16.466 del 29 de abril 1966.-

Esta ley vino a remplazar el texto completo de la Ley N° 12.120 de 1956, eso sí, manteniendo el mismo número, e introdujo un importante cambio a las compraventas, al introducir el impuesto de cifra de negocios, contenido hasta entonces en el D.S. N°2.772 de 1943 y que pasó a llamarse como *“impuesto a los servicios”*, el cual seguía manteniendo su individualidad propia como un gravamen independiente del de compraventas en el Título II denominado *“De los servicios, negocios y prestaciones afectas a impuesto”*.

Respecto a las compraventas, esta ley no introdujo mayores modificaciones al hecho gravado del impuesto, manteniéndose en general, de igual forma que la Ley N° 12.120 de 1956. Quizás el más importante es el establecimiento del impuesto de compraventas en los contratos de confección o instalación de especialidades que adhieren a un bien raíz, y cuya imposición no aparecería claramente establecida bajo la ley anterior. En igual situación quedaron las adjudicaciones y devoluciones de aportes efectuadas en liquidaciones de sociedades y comunidades. Respecto a las tasas, además de la tasa general del 6%, se establecieron tasas especiales a las compraventas de ciertas especies, como del 12% para los receptores de radio, prismáticos, artículos de tocador. Además se estableció una tasa del 20%, para especies como joyas, piedras preciosas o pianolas. El artículo 4° dejó gravadas las primeras ventas u otras convenciones que versen sobre determinados artículos con tasas del 60% (barajas), Aguas minerales (35%), Neumáticos de fabricación nacional 18% o piscos 6%, entre otros artículos detallados.

Posterior a la publicación de la Ley N°16.466 (que se mantuvo con el número de Ley N° 12.120 pero de 1966), se realizaron una serie de modificaciones, que como había sido la costumbre, se limitaron principalmente en cambiar tasas, agregar nuevas exenciones. Además se estableció el impuesto único e impuesto adicional a la compraventa de diferentes bienes y servicios, se gravaron nuevas operaciones como los ingresos obtenidos por los canales de televisión, hasta llegar al año 1972 cuando se termina nuevamente con el impuesto en cascada de la Ley N° 12.120. Las leyes mencionadas durante este período son:

- i. Año 1967, la **Ley N° 16.617** publicada el día 31 de enero, subió del 6% a un 7% la tasa general del impuesto. **Ley N° 16.640** publicada el día 28 de julio, estableció exenciones del impuesto a las compraventas de maquinarias, insumos agrícolas y abonos nacionales cuando el productor actúe como vendedor o tradente.
- ii. Año 1968, la **Ley N° 16.480** publicada el día 24 de mayo, realizó una nueva modificación a la tasa general estableciéndola en un 8%. Se agregó un nuevo

inciso al artículo 2°, al someter al impuesto de compraventas los contratos de mandato celebrados entre el productor o mayorista y el comerciante encargado de vender directamente al consumidor; se establecieron una serie de formalidades respecto de mandatos para la venta, permuta, consignación o transferencia a cualquier título de vehículos motorizados, haciendo solidariamente responsable del pago del impuesto de compraventas al vendedor y al comerciante que intervengan en el respectivo contrato. El **Decreto de Hacienda N° 949**, del 30 de mayo, estableció un impuesto especial para la primera compra o adquisición de televisores nuevos. El **Decreto de Hacienda N° 954** del 30 de mayo, estableció un impuesto único de compraventa sobre la primera transferencia de automóviles y otros vehículos motorizados armados en Chile. El **Decreto de Hacienda N° 1068** del 08 junio, estableció un impuesto de compraventa que afectaba la primera transferencia de cemento, agregando una nueva letra al artículo 4° de la ley. **Ley N° 17.073** del 31 de diciembre, estableció la exención del impuesto de compraventas, las transferencias realizadas entre industriales establecidos en el departamento de Arica.

- iii. Año 1969, **Ley N° 17.254** del 10 de diciembre, gravó con el impuesto a los servicios, los ingresos percibidos por los concesionarios de los canales de televisión y a las empresas exhibidoras cinematográficas por concepto de avisos y propaganda comercial. **Ley N° 17.267** del 23 de diciembre, además de modificar algunas tasas, estableció un impuesto único del 27% a las ventas de gas licuado de petróleo efectuada por empresas productoras. **La Ley N° 17.272** del 31 diciembre, dejó afecta con una tasa adicional del 4,6%, la primera transferencia de automóviles y otros vehículos motorizados nuevos, con excepción de los camiones y camionetas.
- iv. Año 1970, la **Ley N° 17.363** del 02 de octubre, estableció exención del impuesto de compraventas para las frutas deshidratadas y para todas las ventas u otras convenciones que sirvan para transferir el dominio que versen sobre aguas termales o sus productos o subproductos. También incluyó una exención a los servicios termales por los ingresos percibidos de la actividad hotelera, termal y crenoterápica. **Ley N° 17.393** del 03 de diciembre, estableció una exención del impuesto a los servicios, a las inserciones o avisos que se publiquen o difundan en relación con el derecho a respuesta, tratándose de abusos de publicidad. Además se estableció un impuesto adicional del 4% respecto de los ingresos percibidos por empresas radioemisoras, periodísticas, televisión, cinematográficas y otras, por concepto de avisos y propaganda que difundan.
- v. Año 1971, con la **Ley N° 17.404** del 09 de febrero, se modificaron tasas del impuesto a las compraventas que afectaba a la venta de máquinas fotográficas

y filmadoras. La **Ley N° 17.416** del 09 de marzo, gravó con el tributo de compraventas las entregas de bienes corporales muebles que los partícipes de una asociación o cuentas en participación hagan al gestor de la misma, se hicieron otras modificaciones, como a la tasa adicional de la primera transferencia de automóviles y otros vehículos motorizados nuevos, que se subió a un 7,6%. La **Ley N° 17.457** del 23 de julio, realizó aumentos de tasas. **D.F.L N° 5** del 01 de octubre, refundió los diversos impuestos que afectaban a las sucesivas transferencias del vino, dejando exenta del impuesto a las compraventa. El **D.F.L N° 6** del 14 de octubre, refundió los diversos impuestos que afectaban a las sucesivas transferencias de la cerveza, dejándola exenta del impuesto a las compraventa. **D.F.L. N° 7** del 14 de octubre, refundió los diversos impuestos que afectaban a las sucesivas etapas de comercialización de los fósforos, dejándolo afecto a un tributo único de compraventa con tasa del 12%, aplicado en la venta al público. **D.F.L N° 8** del 14 de octubre, refundió los diversos impuestos que afectaban a las sucesivas transferencias de las bebidas analcohólicas, dejándolo afecto a un tributo único de compraventa con tasa del 35%, aplicado sobre el precio de venta al público. **D.F.L N° 9** del 14 de octubre, refundió las diversas tasas que afectaban a los helados y el café soluble, en sus sucesivas etapas de comercialización, fijando tasas únicas afectas al público del 21% para los helados y 13,5% para el café. El **D.F.L N°10** del 14 de octubre, refundió las diversas tasas que afectaban a las sucesivas etapas de comercialización de los neumáticos de fabricación nacional en un tributo único de compraventa con tasa del 21% aplicable a la venta al público.

2.3.- Etapa de 1972 a 1974. Término del efecto cascada y preparación para instaurar definitivamente el Impuesto al Valor Agregado en Chile.

Los cambios efectuados durante los años 1972 a 1974, fueron el resultado de diferentes estudios realizados por el Servicio de Impuestos Internos y asesores internacionales, entre los cuales se cuenta al profesor John Due (Universidad de Harvard). 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 pequeñas. Por otra parte, lo complejo de este sistema, hacía que se incentivara la evasión fiscal¹⁸ mediante la utilización de los comisionistas intermediarios, para así saltarse las sucesivas etapas de comercialización, existiendo una evasión de más del 45%. Sin embargo, se siguieron manteniendo la gran cantidad de exenciones, tratamientos especiales y franquicias, que según Felipe Lamarca¹⁹, eran más de 108, además de las que existían repartidas en otros 173 cuerpos legales distintos.

Año 1972, se realizó la principal modificación mediante la **Ley N° 17.828 del 08 de noviembre²⁰, que introdujo fundamentales modificaciones al impuesto de compraventa al sustituir el impuesto “en cascada” por un nuevo sistema** en el cual el impuesto pasó a gravar sólo dos de las etapas de comercialización de los productos, cuya finalidad era gravar a los consumidores finales con una tasa total del 21,5%: la primera venta efectuada por los productores o importadores con una tasa del 17,5% y la venta final con tasa del 4%, efectuada al consumidor o usuario. Si el productor o importador vendía directamente al consumidor final, dejaba gravada las ventas con la tasa de 21,5%. De esta forma, sea cual fuese la forma en que se hubiese distribuido la mercadería (independiente de las etapas de la cadena), ésta llegaba al público recargada con un impuesto final de 21,5%. La idea era reestructurar el sistema derivando el impuesto hacia uno de producción. Anterior a ella, la **Ley N° 17.654 del 12 de mayo**, fijó una tasa del 22% para la venta al público a la primera transferencia de productos de chocolatería, además de una tasa adicional del 14% para las pinturas, entre otras modificaciones de tasas. Además, el día 7 de noviembre se realizaron diferentes modificaciones que buscaban refundir diversos impuestos a ciertas especies, tal y cual lo venía haciendo desde el año anterior, con la finalidad de reducir la gran cantidad de tasas existentes hasta esa fecha y así comenzar a “sanear” el sistema tributario. Con este objetivo se publicaron las siguientes: **D.F.L N° 7**, que refundió tasas de los artículos de tocador; **D.F.L N° 9**, que refundió tasas de los discos fonográficos; **D.F.L N° 11**, que refundió tasas de las radioelectrolas y receptores de radio; **D.F.L N° 12**, que refundió tasas de los artículos de fantasía; **D.F.L N° 13**, que refundió tasas de los equipos de aire acondicionado, refrigeradores importados, máquinas fotográficas, entre otras especies; **D.F.L N° 14**, que refundió dentro de la

¹⁸Marcel (1986) señala que la evasión del impuesto a las compraventas, predecesor del IVA, era “sumamente elevada”, citando para ello trabajos que arrojaban valores estimados “fluctuando entre un 40% y hasta un 80% de evasión”.

¹⁹Lamarca, Felipe: “Evolución y perspectivas del sistema tributario en Chile” Documentos serie Investigación N°57. Departamento de Economía, Universidad de Chile.

²⁰Las instrucciones sobre la aplicación de la Ley N° 17.828, aparecen comentadas en la Circular N°159 del 31 de diciembre de 1972.

Ley N° 12.120, artículos como géneros, telas, tejidos, tapices, alfombras, entre otras especies similares; **D.F.L N° 15**, que refundió las diferentes tasas que afectaban a las películas; **D.F.L N° 16**, que refundió las diferentes tasas que afectaban a la sidra de manzana y otras frutas.

2.3.1.- Ley N° 17.940 del 06 de junio de 1973.

Estableció tasas diferenciadas, sustitutivas de la tasa general del 17,5%, para las primeras ventas que recayesen sobre una extensa nómina de especies calificadas como suntuarias (50%) y semisuntuarias (25%), las que quedaron afectas, además, con la tasa del 4% en su venta al consumidor. Se amplió al ámbito de aplicación de la tasa del 4% incluyendo dentro de las operaciones afectas, a las ventas realizadas por intermedio de consignatarios que tuviesen la calidad de comerciantes, entre otras normas.

2.3.2.- Decreto Ley N° 95 del 24 de octubre 1973.

Esta nueva modificación a la Ley N° 12.120, introdujo un cambio significativo al eliminar el impuesto del 4% aplicado a las ventas al consumidor. A partir del 1 de noviembre de 1973, pasaron a quedar afectas, las ventas efectuadas por productores o importadores de los bienes producidos o importados con el ánimo de reventa. La Tasa general del 17,5%, fue elevada por este Decreto a un 24%, manteniendo como base imponible el precio o valor de los bienes transferidos por los productores e importadores.

2.3.3.- Decreto Ley N° 292 del 30 de enero 1974.

Este es el último cambio, previo a la publicación del D.L 825 de 1974, y que continuó con la tendencia de simplificar la estructura tributaria del impuesto a las compraventas. Entre los cambios más significativos se encuentran dejar excluidos del impuesto las compraventas efectuadas por particulares (a excepción de las que versen sobre automóviles y otros vehículos usados); se amplió el concepto de “*productor*” a las personas que reparen bienes corporales muebles y para las que presten servicios industriales que digan relación directa con el proceso y su calificación, quedó a juicio exclusivo del Servicio de Impuestos Internos.

Respecto a las tasas, se reintegraron a la tasa general (24%) alrededor de doscientos artículos que durante la segunda mitad de 1973 tributaron con arreglo a diferentes tasas especiales.²¹ Generalmente estas especies correspondían a bienes calificados por la anterior ley como “*suntuarios*”, como géneros y telas importadas, tapices y alfombras,

²¹“Manual práctico al día EDIAR” impuesto a las compraventas Ley N° 12.120, contable chilena editores. Pág.187.

prismáticos, estampillas y monedas de colección, entre otros bienes. Sin perjuicio de lo anterior, se siguieron manteniendo tasas especiales como para el azúcar (15%); cemento (11%), entre otros bienes y las exenciones.

Sobre la administración del impuesto se realizaron una serie de modificaciones que buscaron perfeccionar los medios de control del tributo. Entre estas modificaciones se encuentran el haber precisado el campo de la obligación en la emisión de facturas y boletas:

"Las personas que celebren cualquier contrato o convención de los mencionados en los Títulos I o II de esta ley, deberán emitir facturas o boletas, según el caso, por las operaciones que efectúen, siempre que no sean inferiores al uno por ciento de un sueldo vital mensual, pudiendo redondearse al décimo superior. Esta obligación regirá aun cuando en la respectiva etapa de comercialización de los productos o de prestación de los servicios no se apliquen los impuestos de esta ley, y aun cuando se trate de convenciones que versen sobre bienes o servicios exentos de dichos impuestos." (Artículo N° 34 de la Ley 12.120)

Además se adecuó la reglamentación del registro general de contribuyentes de la Ley N° 12.120 al nuevo sistema de impuesto dividiéndolo en 5 categorías distintas donde los contribuyentes debían inscribirse (art.37°):

- Categoría A: Registro general de comerciantes.
- Categoría B: Registro de pequeños comerciantes.
- Categoría C: Registro de productores.
- Categoría D: Registro de prestación de servicios.
- Categoría E: Registro de prestación de servicios industriales.

2.4.- Estructura tributaria de la Ley N° 12.120 hasta el 31 de diciembre de 1974

Hasta antes de la publicación del Decreto Ley N° 825, el impuesto a las compraventas contaba con 42 artículos distribuidos en siete Títulos, además de seis artículos transitorios.

- | | |
|-------------|---|
| Título I. | De las transferencias afectas a Impuesto. |
| Título II. | De los servicios, negocios y prestaciones afectas impuesto. |
| Título III. | De las exenciones. |
| Título IV. | Del sujeto. |
| Título V. | De la base imponible. |

- Título VI. De la declaración y pago.
Título VII. Normas generales de procedimiento.

Además contenía tres impuestos perfectamente caracterizados:

- i. Impuesto a las ventas de productores, cuyo hecho gravado básico se encontraba en el inciso primero del artículo 1°;
- ii. Impuesto especial a la transferencia de gasolina, kerosene y otros hidrocarburos, establecidos en el artículo 10° de la ley, y
- iii. Impuesto a la adquisición de divisas establecido en el artículo 9° de la ley, que gravaba toda compra o adquisición de monedas extranjeras.

El hecho gravado seguía soportado en el productor, según el artículo 1° de la ley, siendo una atribución del Servicio de Impuestos Internos, calificar el concepto de productor:

“Artículo 1.- Las compraventas, permutas o cualquiera otra convención a título oneroso que sirva para transferir el dominio de bienes corporales muebles, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, sea cual fuere su naturaleza, pagarán un impuesto del 24% sobre el precio o valor en que se enajenen las especies respectivas, cuando el vendedor o tradente sea el productor de los bienes...”

Sin perjuicio de ello, de acuerdo al propio artículo 1°, además de la tasa general del 24%, existía una del 8% (que mantenía el efecto de cascada) que gravaba las relaciones comerciales entre productores y una tasa del 50% que afectaba a los artículos calificados como suntuarios.

La Ley N° 12.120, a pesar de sus constantes modificaciones, seguía manteniendo la larga lista de exenciones reales²² y personales²³ establecidas en el artículo 18°, a bienes de consumo masivo, tales como: agua potable, aguas termales, sus productos y subproductos, frutas y verduras frescas, frutas deshidratadas, papas, cebollas, ajos,

²²Aquellas que estaban establecidas principalmente a bienes de consumo básico, como alimentos, salud y educación.

²³Son aquellas establecidas a favor de una empresa, persona o institución o de ciertos actos y que, hasta 1974 se podían dividir en: aquellas que liberan del impuesto a los titulares de la franquicia cuando éstos actúan como vendedores (ASMAR o FAMAE) o compradores (Bomberos, Ferrocarriles del Estado, municipalidades, casa de moneda), o exenciones a las ventas como las compras efectuadas por el titular del beneficio (Corporaciones de Vivienda o Cooperativas).

porotos, lentejas, garbanzos, huevos, ganado, aves, trigo, arroz, sal, harinas de cereales o de legumbres, carne fresca, congelada o deshidratada, y el azúcar que se importe por las provincias de Chiloé, Aysén y Magallanes para el consumo de dichas zonas; Carbón mineral, carbón vegetal, salitre, yodo, leña, sorgo-grano y alimentos para aves y animales; pescado, algas marinas, mariscos y crustáceos frescos y congelados destinados al consumo humano, excepto erizos, ostras, langostas y centollas; libros, textos y cuadernos escolares, diarios y revistas destinados a la lectura; cigarrillos, cigarros y tabaco elaborado, los que pagarán sólo el impuesto especial sobre el precio de venta al público; productos biológicos, bioquímicos o químicos para uso en animales o aves, que se elaboren en el país; además de maquinarias agrícolas destinadas a ser usadas exclusivamente en la agricultura, fertilizantes, abonos de producción nacional, semillas certificadas, maíz y pesticidas, siempre que se efectúen por o a instituciones fiscales, semifiscales o de administración autónoma, institutos que estén financiados con recursos del Estado, cooperativas agrícolas, cooperativas vitivinícolas, cooperativas campesinas, cooperativas de la Reforma Agraria o por intermedio de uniones o federaciones de esas mismas cooperativas; entre otras exenciones.

Como se puede apreciar, la Ley N° 12.120, a pesar de sus cambios continuaba con problemas como el concentrar su tributación en la etapa productora, lo cual obligaba a definir con exactitud el concepto de fabricante lo cual en muchos casos era muy difícil definirlo así como también el sujeto del impuesto (principalmente en aquellos procesos productivos donde era imposible determinar la finalización del proceso industrial). Por otra parte, la tasa del 8% aplicada entre productores, continuaba con el efecto de cascada. Mención aparte debemos darles a las exenciones a las compraventas como a los servicios establecidas en la Ley N° 12.120 y un sinnúmero de disposiciones dispersas, que dificultaban la administración de los impuestos y los precios finales de los productos, todo lo cual derivó en aplicar un revolucionario sistema que se hizo efectivo mediante la publicación del Decreto Ley N° 825, "*Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios*", publicado en el Diario Oficial el día 31 de diciembre de 1974.

3.- LEY DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

3.1.- Decreto Ley N° 825, publicado en el Diario Oficial el día 31 de diciembre de 1974.

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 conocidos. Antes de su implementación, existían

diversos estudios que promovían un cambio, como los realizados por el profesor de Harvard, John Due, junto a profesionales del Servicio de Impuestos Internos, formándose además una comisión de reforma tributaria²⁴, la cual señaló que :

“...en el caso chileno es de vital necesidad la implementación de un régimen impositivo que no cree dificultades entre los sistemas de producción, ya sea con inversiones intensivas de capital o con utilización preponderante de mano de obra. Pues, un sistema diferente al valor agregado, los bienes de capital vuelven a ser gravados cuando su valor se costea en los productos, impidiendo la uniformidad de la carga impositiva con respecto a los productos elaborados en industrias que utilizan en mayor medida el trabajo...”

Este impuesto tenía una serie de características que lo enarbolaban como uno altamente rendidor y simple de aplicar. Características como la traslación, plurifásico, gravar solamente el mayor valor de cada operación, el usar el método financiero de impuesto contra impuesto, lo recomendaban para ser aplicado en Chile, ya que gracias a éstas características, se podría eliminar los efectos en los costos de los intermediarios de las cadenas productivas, que el anterior impuesto propiciaba.

Se configuró un nuevo hecho gravado y el concepto de vendedor (artículo 2, Nro.1 y 2), que se aplicaba a todas las etapas de la cadena de ventas de bienes corporales muebles realizadas en el territorio nacional y de las importaciones, dando origen a los conceptos de IVA débito y crédito fiscal, basada en el sistema de sustracción de *“impuesto contra impuesto”*, siendo por ello un impuesto al consumo (el consumidor final es quien sufre el menoscabo patrimonial), manteniéndose el principio de neutralidad respecto de los partícipes en la cadena de producción. La tasa aplicada fue del 20%, tanto para las ventas como para los servicios. Se recomendó que la tasa fuera igual para efectos de permitir una posterior integración de ambos tributos (los servicios se encontraban en el título IV de la Ley), además de *“evitar interpretaciones maliciosas de algunos hechos gravados para trasladar la imposición a la tasa más favorable”*. Respecto de las exenciones (artículo 13°), se eliminó una gran cantidad de ellas manteniendo las del sector primario, como agricultura, ganadería, caza, pesca y minería. Sin embargo, el propio proyecto dejó establecido que dicha exención sería por cinco años, *“tiempo en el cual se cree factible una recuperación total del sector*

²⁴El profesor John Due, autoridad mundial sobre impuestos a las ventas, junto a su equipo realizaron entre 1969 y 1970, diversos estudios sobre la Ley N° 12.120. La comisión de Reforma Tributaria estuvo integrada por funcionarios del Servicio de Impuestos Internos y de ODEPLAN.

primario tanto en aspecto económico, como en su organización, de manera que podrá integrarse al sistema general del gravamen”.

Como fue señalado, los servicios no quedaron integrados al sistema del IVA, manteniéndose en el Título IV del D.L. N° 825 (“Impuesto a los Servicios”) con una tasa del 20% y del 8%, que dependían del tipo de servicio, siendo en la práctica muy similar al tratamiento de la Ley N° 12.120. Esto significaba que para determinar el hecho gravado, solamente había que buscar en la larga lista de más de veinte servicios establecidos en los artículos 47°, 48° y 49° del D.L. N° 825. La exclusión de la generalidad de los servicios del sistema del IVA, implicó seguir con uno de los principales efectos negativos de la ley anterior, el efecto acumulativo. De esta forma se desvirtuó uno de los principales objetivos de la reforma recién establecida, pues quedaron fuera (y por lo tanto sin derecho al crédito fiscal) una serie de servicios que tenían importante incidencia en los precios finales, como lo es la propaganda y publicidad, regalías por uso de marcas y patentes, entre otros.

En lo que respecta a la administración del impuesto, se estableció el registro a base del Rol Único Tributario, para lo cual se tomaron las bases que existían en el Servicio de Impuestos Internos. Por la descripción del hecho gravado, el número de contribuyentes aumentó en forma considerable a partir de 1975, pasando de 50.000 a más de 250.000. Se consideró que gracias a las características y ventajas del impuesto al valor agregado, daría excelentes resultados a pesar del fuerte aumento.

La nueva estructura de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, contaba con 87 artículos en 6 Títulos, además de 5 artículos transitorios:

Título I.	Normas Generales
Título II.	Impuesto al Valor Agregado
Título III.	Impuesto Especiales a las Ventas.
Título IV.	Impuesto a los Servicios.
Título V.	De la Administración del Impuesto.
Título VI.	Normas Derogatorias.

3.2.- Modificaciones posteriores al Decreto Ley N° 825 de 1974.

Con posterioridad a la publicación del Decreto Ley N° 825, se realizaron una serie de modificaciones durante el año 1975, siendo las principales el **D.L. N° 910** publicado en el Diario Oficial el día 24 de febrero que dejó gravada todas las importaciones habituales o no (Art.8 letra a) y creó nuevas exenciones del artículo 13°; el día 15 de mayo se publicó en Diario Oficial el **D.L. N° 1.017** que, entre otras modificaciones, aumentó del plazo de declaración y pago del impuesto, hasta el día 20 de cada mes y

amplió las exenciones a las especialidades farmacéuticas; el **D.L. N° 1.024** publicado el día 16 de mayo, que derogó gran parte de las exenciones a las especies primarias del art.13°, letra A) N° 1 y 2, subsistiendo solamente las exenciones a la leche, trigo, pan corriente, verduras, hortalizas, y frutas en estado fresco y natural, y a los libros, diarios, y revistas destinadas a la lectura; y el **D.L. N°1.244** publicado el día 8 de noviembre, que permitió recuperar a los exportadores el IVA asociado a los fletes utilizados en su actividad de exportación y permitió la liberación de llevar libro de compras y ventas a los pequeños contribuyentes.

3.2.1.- Decreto Ley N° 1.606 del 03 de diciembre de 1976.

Este cuerpo legal sustituyó el texto de la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 825, de 1974. Así, vino a corregir dos de los principales vicios que aún se mantenían: falta de integración de los servicios al IVA y el exceso de exenciones.

Respecto a los servicios, el D.L. N° 1.606 suprimió el gravamen del 8% para la prestación de determinados servicios e incorporó mediante el artículo 8° del nuevo texto, a los servicios dentro del impuesto al Valor Agregado (Título II de la ley) junto con las ventas. Además se eliminó la lista de servicios gravados por una definición de servicios, la cual no dejaba gravada con IVA los servicios comprendidos en el Artículo 20 N°5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los que en la anterior ley estaban gravados según la letra ñ) del artículo 47°.

La definición de “*servicio*” contemplada en la modificación es deficiente y compleja, generando una serie de interpretaciones por parte del Servicio de Impuestos Internos (más que en las ventas), muchas de ellas sobre un mismo tipo de servicio, causando confusión entre los contribuyentes. El problema en la definición de “servicio” se haya en que para llegar a ella, se debe acceder a otro cuerpo legal, como son los números 3 y 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Cabe recordar el cambio de criterio en los Juegos de Azar hace más de quince años, o las recientes modificaciones a los criterios de “*suministro de servicios*” o el hecho gravado de los servicios prestados por los “*gimnasios*”. Más extraño aún es el hecho gravado de los servicios en los cuales se mezclan servicios afectos y exentos, o los servicios prestados por laboratorios. Esta defectuosa definición de “*servicio*” es algo que se debe subsanar y que debió incluirse en la presente propuesta de reforma tributaria.

Además reestructuró algunos hechos gravados que estaban en las letras b), c) y g) del anterior artículo 47° del D.L 825, incluyéndolos en el nuevo artículo 8° de la ley, y que son los siguientes:

- i. Arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones y/o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio.
- ii. El arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares; y
- iii. El estacionamiento de automóviles y otros vehículos en playas de estacionamiento u otros lugares destinados a dicho fin.

Respecto a las exenciones, se eliminaron todas aquellas relacionadas al sector primario, como agricultura, ganadería, caza, pesca y minería, como la leche en estado natural, recombinada o en polvo, pan corriente, trigo y harina de trigo destinada a la fabricación de pan, verduras, hortalizas y frutas en estado natural y fresco, libros, diarios y revistas destinados a la lectura, entre otras.

Finalmente la mayoría de los cambios efectuados por el D.L. N° 1.606, obedecieron a la necesidad de adecuar a la estructura del IVA, los servicios recién integrados. Como por ejemplo las modificaciones a la base imponible, y a la composición del crédito fiscal a que tienen derecho los contribuyentes del impuesto, ya que la anterior ley solamente daba la posibilidad de ocupar el crédito fiscal por *“los servicios prestados por el vendedor con motivo de la venta afecta a impuesto”*. De la misma forma se tuvo que adecuar a las nuevas disposiciones los nuevos conceptos de *“servicio”* y *“prestador de servicio”*.

Además de lo anterior se creó un nuevo artículo 27° que permitía el reajuste del remanente de crédito fiscal, pues la anterior norma que se encontraba en el artículo 25°, no permitía dicha posibilidad.

Las modificaciones realizadas determinaron la siguiente estructura del Decreto Ley N° 825, en la que se incluyeron los servicios en el Título III, o se eliminó el título V y VI, entre otros:

Título I.	Normas Generales
Título II.	Impuesto al Valor Agregado
Título III.	Impuesto Especiales a las Ventas y Servicios
Título IV.	De la Administración del Impuesto.

La vigencia del nuevo texto, comenzó a regir a partir del 1 de enero de 1977 y posterior a ella se siguieron realizando otras modificaciones de menor grado, destacándose la

incorporación de la actividad de la construcción al sistema del IVA, en el año 1987, mediante la **publicación de la Ley N° 18.630²⁵**; la creación del Artículo 27Bis, en el año 1987, mediante la publicación de la Ley N° 18.634; y la creación del artículo 8 letra m), en el año 1995, mediante la Ley N° 19.398 y la reciente publicación de la Ley N° 20.727 de enero de 2014, sobre Factura Electrónica.

3.2.2.- Ley N° 18.471 del 27 de noviembre de 1985.

Esta ley en su artículo único, da origen al artículo 27° bis, que establece el mecanismo de devolución anticipada del remanente de crédito fiscal originado por compras de activo fijo. Para llevarla a cabo, los contribuyentes deben acumular por seis o más períodos, remanente de crédito fiscal, y su objetivo es el de anticipar el uso que el contribuyente hará de esos créditos en el futuro, cuando genere los débitos en sus ventas o prestaciones de servicios. La redacción original del artículo 27 bis, establecía lo siguiente:

“Los contribuyentes gravados con el impuesto del Título II de esta ley y los exportadores que tengan remanentes de crédito fiscal, determinados de acuerdo con las normas del artículo 23, durante seis períodos tributarios consecutivos, originados en la adquisición de bienes corporales muebles destinados a formar parte de su Activo Fijo, podrán imputar ese remanente acumulado en dichos períodos, debidamente reajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27, a cualquier clase de impuesto fiscal, incluso de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque dicho remanente les sea remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República. En el caso que en los seis períodos tributarios señalados se originen créditos fiscales en adquisiciones distintas a las anteriores o en utilizaciones de servicios, el monto de la imputación o de la devolución se determinará aplicando al total del remanente acumulado, el porcentaje que represente el Impuesto al Valor Agregado soportado por adquisiciones de bienes corporales muebles destinados al Activo Fijo en relación al total del crédito fiscal de los seis períodos tributarios.

Los contribuyentes señalados en el inciso anterior que realicen ventas o prestaciones de servicios y, en dicha oportunidad, se determine que han importado o adquirido bienes corporales muebles afectos a operaciones gravadas y exentas, excluidas de estas últimas las exportaciones, cuyos remanentes no fueren imputados o devueltos en la forma proporcional que

²⁵Publicada en el Diario Oficial el día 23 de julio de 1987.

determina el reglamento o se determine que se ha efectuado una imputación u obtenido una devolución del remanente de crédito fiscal superior al que correspondía de acuerdo a la ley o a su reglamento, deberán devolver el exceso debidamente reajustado de acuerdo con el artículo 27, adicionándole al débito fiscal en la primera declaración del Impuesto al Valor Agregado. De igual forma deberá devolverse el remanente en el caso de término de giro de la empresa.

Para hacer efectiva la imputación a que se refieren los incisos anteriores, los contribuyentes deberán solicitar al Servicio de Tesorerías que se les emita un Certificado de Pago por una suma de hasta el monto de los créditos acumulados, expresados en unidades tributarias. Dicho certificado, que se extenderá en la forma y condiciones que establezca el Reglamento, será nominativo, intransferible a terceras personas y a la vista, y podrá fraccionarse en su valor para los efectos de realizar las diversas imputaciones que autoriza la presente disposición.

Para tener derecho a obtener la devolución de remanente de crédito fiscal, los contribuyentes que opten por este procedimiento no deberán estar adeudando al Fisco suma alguna por cualquier clase de impuesto fiscal, incluso de retención, o por derechos, tasas o demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas, circunstancia que deberá constar en una declaración jurada que deberán presentar a la Tesorería General de la República. No regirá esta limitación tratándose de deudas que corresponden a cuotas por pago diferido de derechos de Aduanas.

Para los efectos de la devolución a que se refiere este artículo, el Tesorero General de la República deberá exigir, previo al reembolso, garantías o cauciones cuya naturaleza y monto guarden relación con la devolución solicitada en la forma y condiciones que establezca el Reglamento.

La infracción consistente en utilizar cualquier procedimiento doloso encaminado a efectuar imputaciones y obtener devoluciones improcedentes o superiores a las que realmente corresponda, se sancionará en conformidad con lo dispuesto en los incisos segundo y tercero del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, según se trate de imputaciones o devoluciones. La tramitación de los procesos por estos delitos se sujetará a las normas del artículo 163 del Código Tributario y la excarcelación de los inculpados se regirá por lo dispuesto en el inciso segundo de la letra f) de dicho precepto, cuando se trate de devoluciones.

La no devolución a arcas fiscales de las sumas imputadas o devueltas en exceso según lo prescrito en el inciso quinto de este artículo, y que no constituya fraude, se sancionará como no pago oportuno de impuestos sujetos a retención o recargo, aplicándose los intereses, reajustes y sanciones desde la fecha en que se emitió el Certificado de Pago que dio origen al derecho a la imputación, o desde la fecha de la devolución en su caso.”.

Una de las falencias de este artículo, se encontraba en el inciso segundo, que no establecía la obligatoriedad de devolver el remanente solicitado, lo cual fue modificado años más tarde, en el año 2001, mediante la publicación de la Ley N° 19.738.

3.2.3.- Ley N° 18.630 del 23 de julio de 1987, incorporación de la actividad de la construcción.

La incorporación de la actividad de la construcción al régimen del Impuesto al Valor Agregado, y por ello la venta de bienes corporales inmuebles por parte de una empresa constructora, se llevó a cabo en el año 1987, mediante la publicación en el Diario Oficial de la Ley N° 18.630. Hasta esa fecha, el hecho gravado básico de venta establecido en el artículo 2° N°1 del D.L. N° 825, no consideraba las operaciones sobre inmuebles. Su redacción era la siguiente:

“Por “venta”, toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles. 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.”

Además la definición de vendedor no consideraba a las empresas constructoras:

“Por “vendedor” cualquier 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, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad.

Se considerará también “vendedor” al productor o fabricante que venda materias primas o insumos que, por cualquier causa, no utilice en sus procesos productivos.”

En la práctica, la Ley N° 18.630, implicó realizar nuevas modificaciones a la definición del hecho gravado de venta, del artículo 2°, donde se incluyó después de

muebles, lo siguiente: “*las ventas de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora contruidos totalmente por ella o que en parte hayan sido contruidos por un tercero para ella*”. Además se modificó el concepto de vendedor agregando a las empresas constructoras.

Por su parte, el artículo 8° letra e), dejaba gravado solamente los “*Contratos de instalación o confección de especialidades*”²⁶, señalando explícitamente que: “*En ningún caso este impuesto afectará a los contratos generales de construcción o edificación*”, situación que también fue revertida mediante la publicación de la Ley N° 18.630, que incluyó a los contratos generales de construcción. De esta forma, a partir del año 1987, las empresas constructoras dejaron de ser consumidores finales frente al IVA, cuyo efecto inmediato fue el de no incluir dentro de sus costos el impuesto soportado en los insumos, bienes de capital y contratación de servicios, traspasándolo al consumidor final.

Para mitigar el traspaso del IVA al consumidor final, el artículo 5° de la Ley N° 18.630 de 1987, modificó el artículo 21° del D.L. N° 910 de 1975, incorporando a las empresas constructoras a dicha franquicia tributaria, siempre que construyeran y vendieran inmuebles con destino habitacional²⁷, construido mediante contrato general de construcción, que no sea por administración. La rebaja del 65% del IVA Débito Fiscal establecido en dicha franquicia, permite que solamente se traspase un 35% del débito fiscal al comprador final. Además permite apoyar a las empresas constructoras mediante el derecho a deducir de sus pagos provisionales mensuales de la ley de la renta, el 65% del IVA débito fiscal restante, generado en dichas ventas.

Otros artículos afectados con la inclusión de la actividad de la construcción:

- i. El artículo 8° también se vio afectado con la integración de la actividad de la construcción al agregar “*las promesas de venta de bienes corporales inmuebles...*”²⁸ además se agregaron “*los aportes y otras transferencia,*

²⁶Circular N° 33 del 15 de marzo de 1976.

²⁷Según la Circular N° 26 de 1987, debe entenderse por inmueble para la habitación, aquellos que principalmente se construyen como vivienda aceptándose dentro de ésta calificación, en forma restrictiva, otro tipo de dependencias con que cuente dicho inmueble, siempre que sean necesarias y tengan relación directa con la habitación propiamente tal.

²⁸Actual artículo 8 letra l) del D.L. N° 825.

retiros y ventas de establecimientos de comercio... ”²⁹ y “la adjudicación de bienes corporales inmuebles... ”³⁰

- ii. Artículo 9º, además se modificaron las normas sobre el devengamiento del IVA en los contratos generales de construcción y de instalación de especialidades y en las ventas o promesas de venta de inmuebles.³¹
- iii. Artículo 11º, donde se señaló quienes son sujetos del impuesto en los contratos de construcción.
- iv. Artículo 16º, se agregó la letra g) que especifica la Base Imponible en las adjudicaciones.
- v. Artículo 17º, que determina la base imponible de la venta de inmuebles.

3.2.4.- Ley N° 18.634 del 05 de agosto de 1987

El artículo 33º de la Ley en comento, introduce cambios al artículo 27 bis, incluyendo dentro del concepto de activo fijo, a los bienes importados en virtud de un contrato de arriendo con o sin opción de compra, siendo la siguiente redacción:

"Para los efectos de lo dispuesto en este artículo se entenderá que forman parte del activo fijo, los bienes corporales muebles importados en virtud de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra, respecto del impuesto pagado en la importación, siempre que dichos bienes, por su naturaleza y características, correspondan a los que normalmente se clasifican en el citado activo."

3.2.5.- Ley N° 19.738 del 19 de junio de 2001.

Esta ley que se creó con el objetivo de combatir la evasión tributaria, produce cambios en aquellos artículos sobre los que se habían detectado maniobras de evasión y por lo tanto se estaban prestando para abusos de la norma. Respecto del IVA, sufrieron modificaciones los siguientes artículos:

3.2.5.1.- Artículo 8º letra m)

Una de las fuentes de evasión recurrente, se encontraba en la compra de bienes contabilizados como activo fijo, los que luego de pasado un año se vendían a un socio, gerente, dueño o cualquier persona ligada a la empresa.

El anterior artículo 8 letra m), señalaba lo siguiente:

²⁹Actual artículo 8 letra k) del D.L. N° 825.

³⁰Actual artículo 8 letra c) del D.L. N° 825.

³¹Actual artículo 8 letra f) del D.L. N° 825.

“La venta de bienes corporales muebles o inmuebles que realicen las empresas antes de doce meses contados desde su adquisición y no formen parte del activo realizable efectuada por contribuyentes que, por estar sujetos a las normas de este Título, han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes”

La modificación a la letra m), que para los bienes inmuebles amplió los plazos y requisitos para quedar gravados, buscó evitar o desmotivar que cualquier persona ligada a una empresa, comprara activos a través de ellas para su uso personal. Antes de la modificación de la letra m) del artículo 8º, las empresas compraban un activo fijo, hacían uso del crédito fiscal, y luego vendían después de un año de haberlo adquirido, sin quedar afecto a IVA. Para el caso de los bienes corporales inmuebles, se mantuvo el plazo de doce meses. La redacción instaurada por la Ley Nº 19.738, y que se mantiene hasta la fecha, es la siguiente:

“La venta de bienes corporales muebles que realicen las empresas antes de que haya terminado su vida útil normal, de conformidad a lo dispuesto en el Nº 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta o que hayan transcurrido cuatro años contados desde su primera adquisición y no formen parte del activo realizable efectuada por contribuyentes que, por estar sujetos a las normas de este Título, han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes. La venta de bienes corporales inmuebles o de establecimientos de comercio, sin perjuicio del impuesto que afecte a los bienes de su giro, sólo se considerará comprendida en esta letra cuando ella se efectúe antes de doce meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción según corresponda.

3.2.5.2.- Artículo 27ºbis

Como mencionamos anteriormente, el artículo 27ºbis, tenía un vacío relacionado con la falta de restricciones que asegurasen la devolución del remanente de crédito fiscal entregado en forma anticipada, en caso de que el contribuyente generase ventas exentas o no afectas en fecha posterior de la devolución. De hecho, era recurrente que contribuyentes que adquirirían bienes corporales inmuebles, generaban solo ventas afectas a IVA para computar el 100% de su remanente. Y luego, cuando ya habían percibido la devolución del remanente, realizaban las verdaderas actividades las cuales estaban exentas o no afectas a IVA. Por lo anterior, el inciso segundo fue cambiado por el de la Ley Nº 19.738, que estableció que los contribuyentes que hayan solicitado la devolución anticipada de su remanente de IVA crédito fiscal, deberán restituir dichas cantidades, o partes de ellas, si tales activos fijos no son utilizados, o son utilizados parcialmente, en la obtención de ingresos afectos a IVA.

La redacción del inciso segundo, que se mantiene hasta la fecha, es la siguiente:

“Los contribuyentes señalados en el inciso anterior, restituirán las sumas recibidas mediante los pagos efectivos que realicen en Tesorería por concepto del Impuesto al Valor Agregado, generado en la operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del período al cual esas sumas corresponden. En el caso de que en cualquiera de los períodos tributarios siguientes existan operaciones exentas o no gravadas, deberán adicionalmente restituir las sumas equivalentes a las cantidades que resulten de aplicar la tasa de impuesto establecida en el artículo 14, que se determine de multiplicar las operaciones totales del mes por la proporción de operaciones gravadas usada para determinar el crédito fiscal en el mes de adquisición del activo fijo que originó la devolución y restar de dicho resultado las operaciones afectas del mes. A los contribuyentes que no hayan realizado ventas o prestaciones de servicios en dicho período de seis o más meses, se les determinará en el primer mes en que tengan operaciones si han importado o adquirido bienes corporales muebles o inmuebles o recibido servicios afectado a operaciones gravadas, no gravadas o exentas aplicándose la proporcionalidad que establece el reglamento, debiendo devolver el exceso, correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas, debidamente reajustado en conformidad al artículo 27, adicionándolo al débito fiscal en la primera declaración del Impuesto al Valor Agregado. De igual forma, deberá devolverse el remanente de crédito obtenido por el contribuyente, o la parte que proceda, cuando se haya efectuado una imputación u obtenido una devolución superior a la que corresponda de acuerdo a la ley o a su reglamento, y en el caso de término de giro de la empresa. Las devoluciones a que se tengan derecho por las exportaciones, se registrarán por lo dispuesto en el artículo 36.”

Con esta modificación, si una empresa usó una proporción originaria del 100%, para obtener luego una devolución, entonces si tiene solo ventas afectas, su devolución será cubierta sólo con los pagos de IVA de su actividad afecta. Si en cambio, después de la devolución sólo realiza operaciones exentas, ésta será cubierta exclusivamente con los débitos adicionales, restituyendo de esta forma la totalidad de la devolución.

3.2.5.3.- Artículo 36° IVA Exportador.

Los trámites y solicitud de devolución, antes de la publicación de esta ley, se realizaban en Tesorería la cual remitía los antecedentes al Servicio de Impuestos Internos, para que éste sometiera a revisión y fiscalización la solicitud y determinar o

no la devolución. Por ello, al ser un trámite innecesario, se agregó después del punto final del inciso primero el siguiente párrafo:

“Las solicitudes, declaraciones y demás antecedentes necesarios para hacer efectivos los beneficios que se otorgan en este artículo, deberán presentarse en el Servicio de Impuestos Internos.”

Una anécdota de la Ley N° 19.738, fue la incorporación en el inciso primero del artículo 23°, de una particular restricción para hacer uso del IVA crédito fiscal: que el comprador pague, a lo menos, el monto del impuesto a su proveedor. La redacción era la siguiente:

“Artículo 23.- Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este título tendrán derecho a un crédito fiscal contra un débito fiscal determinado por el mismo período tributario, en que el contribuyente pague una fracción del precio o remuneración a lo menos equivalente al monto del impuesto que grave la operación respectiva, independientemente del plazo o condición de pago convenidos con el vendedor o prestador del servicio, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:”

Esta modificación al inciso primero del artículo 23°, buscaba una solución para los proveedores de los grandes cadenas de supermercados o el retail (entre otros), quienes tienen la costumbre de pagar a sus proveedores a los treinta, sesenta y hasta noventa días después de haberse devengado el impuesto, provocando un grave problema de liquidez a dichos proveedores. Sin embargo, por lo poco conveniente de la modificación, por lo dificultoso de su control y poco aplicable, se suspendió dicha norma mediante la publicación de la Ley N° 19.747 (28 de Julio de 2001), suspensión que en un principio era hasta el 31 de diciembre de 2002, siendo suprimida definitivamente, mediante la publicación de la Ley N° 19.840 del 23 de noviembre de 2002.

3.2.6.- Ley N° 20.727 del 31 de enero de 2014.

Esta ley introdujo modificaciones, entre otras, a la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios, en materia de factura electrónica, para de esta forma disponer las normas que permitan la obligatoriedad de su emisión por parte de las grandes, medianas, pequeñas y micro empresas.

El artículo 1° de la Ley N° 20.727, modificó el artículo 23°, sobre el crédito fiscal, y los artículos 54° y 56° sobre los requisitos de las facturas, del D.L. N° 825. Por su parte, las normas transitorias, establecieron los plazos de aplicación de la

obligatoriedad, que dependiendo del tipo de empresa, comienza el día 01 de noviembre de 2014, con la obligatoriedad en su emisión por parte de las grandes empresas, hasta el 01 de febrero de 2017, cuando termine de implementar con las microempresas.

Al artículo 23° del D.L. N° 825 se le agregó el siguiente número:

"7°.- El impuesto recargado en facturas emitidas en medios distintos del papel, de conformidad al artículo 54, dará derecho a crédito fiscal para el comprador o beneficiario en el período en que hagan el acuse de recibo conforme a lo establecido en el inciso primero del artículo 9° de la ley N° 19.983, que regula la transferencia y otorga mérito ejecutivo a la copia de la factura. Esta limitación no regirá en el caso de prestaciones de servicios, ni de actos o contratos afectos en los que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 55, la factura deba emitirse antes de concluirse la prestación de los servicios o de la entrega de los bienes respectivos."

Este agregado al artículo 23°, permite el uso como crédito fiscal de aquellas operaciones respaldadas en facturas electrónicas, solamente y en el período, en que el comprador haya hecho reconocimiento del acuse de recibo³² que, según la ley, comenzará a regir desde el día 31 de julio del 2014.

El artículo 54°, que establecía la obligatoriedad del timbraje de los documentos, fue remplazado en su totalidad por el siguiente:

"Las facturas, facturas de compra, liquidaciones facturas y notas de débito y crédito que deban emitir los contribuyentes, consistirán exclusivamente en documentos electrónicos emitidos en conformidad a la ley, sin perjuicio de las excepciones legales pertinentes. Las guías de despacho y las boletas de ventas y servicios se podrán emitir, a elección del contribuyente, en formato electrónico o en papel. Con todo, los comprobantes o recibos generados en transacciones pagadas a través de medios electrónicos tendrán el valor de boleta de ventas y servicios, tratándose de contribuyentes que hayan optado por emitir dichas boletas en formato papel, en la forma y condiciones que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. Tratándose de contribuyentes que hayan optado por emitir boletas electrónicas de ventas y servicios en que el pago de la respectiva transacción se efectúe por medios electrónicos, ambos sistemas tecnológicos deberán estar integrados en la

³²La Ley N° 19.983, en su artículo 9°, establece que el impuesto recargado en facturas electrónicas darán derecho al crédito fiscal para el comprador o beneficiario, en el período en que hagan acuse de recibo.

forma que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución, de forma tal que el uso del medio de pago electrónico importe necesariamente la generación de la boleta electrónica de ventas y servicios por el contribuyente respectivo.

Tratándose de contribuyentes que desarrollen su actividad económica en un lugar geográfico sin cobertura de datos móviles o fijos de operadores de telecomunicaciones que tienen infraestructura, o sin acceso a energía eléctrica o en un lugar decretado como zona de catástrofe conforme a la ley N° 16.282, no estarán obligados a emitir los documentos señalados en el inciso primero en formato electrónico, pudiendo siempre optar por emitirlos en papel. Para estos efectos, el Servicio de Impuestos Internos, de oficio o a petición de parte, dictará una o más resoluciones, según sea necesario, debiendo individualizar al contribuyente o grupo de contribuyentes que se encuentren en alguna de las situaciones referidas, solicitando a los organismos técnicos respectivos informar las zonas geográficas del territorio nacional que no cuentan con los servicios o suministros respectivos y el plazo durante el cual dicha situación se mantendrá o debiese mantenerse. Dicha información deberá ser entregada por los organismos referidos en forma periódica conforme lo solicite el Servicio de Impuestos Internos. Presentada la solicitud de que trata este inciso y mientras ésta no sea resuelta, el Servicio de Impuestos Internos deberá autorizar el timbraje de los documentos tributarios que sean necesarios para el desarrollo del giro o actividad del contribuyente. En todo caso, transcurridos treinta días sin que la solicitud sea resuelta por el Servicio de Impuestos Internos, ésta se entenderá aceptada en los términos planteados por el contribuyente. Con todo, tratándose de lugares decretados como zona de catástrofe por terremoto o inundación, la resolución del Servicio de Impuestos Internos deberá ser dictada de oficio y dentro de los cinco días hábiles siguientes a la publicación en el Diario Oficial del decreto de catástrofe respectivo, debiendo en dicho caso autorizar el uso de facturas en papel debidamente timbradas que el contribuyente mantenga en reserva o autorizar el timbraje de facturas, según sea el caso.

Los documentos tributarios que, de acuerdo a los incisos anteriores, puedan ser emitidos en papel, deberán extenderse en formularios previamente timbrados de acuerdo a la ley y contener las especificaciones que señale el reglamento.

La copia impresa en papel de los documentos electrónicos a que se refiere el inciso primero, tendrá el valor probatorio de un instrumento privado

emanado de la persona bajo cuya firma electrónica se transmitió, y se entenderá cumplida a su respecto la exigencia de timbre y otros requisitos de carácter formal que las leyes requieran para los documentos tributarios emitidos en soporte de papel."

Según el nuevo inciso primero, los documentos que tienen la obligatoriedad de ser emitidos en formato electrónico, desde la aplicación de la ley, son los siguientes:

- i. Facturas
- ii. Facturas de compras
- iii. Liquidaciones de facturas
- iv. Notas de débito y de crédito.

La emisión de las boletas de ventas y servicios en formato electrónico, será optativo para el contribuyente. Ahora, para aquellos contribuyentes que hayan optado por emitir boletas en papel, los comprobantes de transacciones pagadas mediante medios electrónicos (Ej: Redcompra), tendrán el valor de boleta de ventas, en la forma y condiciones que determine el Servicio de Impuestos Internos; esto último, comenzará a regir luego de un año de publicada la ley.

El inciso segundo del nuevo artículo 54°, establece excepciones a la norma, permitiendo el uso de documentos tributarios en papel, para aquellos contribuyentes que desarrollen su actividad económica en los siguientes lugares:

- i. Sin cobertura de datos móviles fijos.
- ii. Sin acceso a energía eléctrica.
- iii. Decretada zona de catástrofe.
- iv. Otras que pueda establecer el Servicio de Impuestos Internos.

Para lo anterior, el Servicio podrá de oficio o a petición del contribuyente, autorizar el uso de documentos tributarios en formato de papel por un período de tiempo renovable mientras mantengas alguna de las condiciones enumeradas anteriormente. El Servicio, deberá dar respuesta dentro del plazo de 30 días hábiles; pasado ese plazo, se entenderá aceptada la solicitud en los términos planteados por el contribuyente.

El artículo 56°, fue modificado en su inciso segundo, eliminado el inciso tercero y remplazado el inciso cuarto (que pasó a ser tercero), quedando redactada de la siguiente forma:

"La Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos podrá eximir de las obligaciones establecidas en los artículos anteriores a determinadas

actividades, grupos o gremios de contribuyentes, a contribuyentes que vendan o transfieran productos exentos o que presten servicios exentos, y a contribuyentes afectos a los impuestos establecidos en esta ley, cuando por la modalidad de comercialización de algunos productos, o de prestación de algunos servicios, la emisión de boletas, facturas y otros documentos por cada operación pueda dificultar o entorpecer las actividades que ellos desarrollan. En estos casos, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos podrá establecer otro tipo de control de las operaciones, que se estime suficiente para resguardar el interés fiscal, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 23° del Código Tributario.

El Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar el uso de boletas, facturas, facturas de compra, guías de despacho, liquidaciones facturas, notas de débito y notas de crédito, que no reúnan los requisitos exigidos por la Ley y el Reglamento, y que, a juicio de dicho Servicio, resguarden debidamente los intereses fiscales, pudiendo autorizar la emisión en papel de los documentos que deban ser emitidos en formato electrónico conforme al inciso primero del artículo 54, mediante resolución en que se deberá expresar los fundamentos por los cuales se concede dicha autorización e individualizar al contribuyente o grupo de contribuyentes beneficiados y el plazo de vigencia de la misma, el cual, en todo caso, podrá ser renovado sucesivamente en tanto se mantengan las razones que originaron el otorgamiento de la autorización.

En los casos en que, de acuerdo a esta ley, los contribuyentes emitan boletas en soporte de papel, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar su emisión mediante máquinas registradoras u otros medios tecnológicos.

Asimismo, la Dirección del Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar, por resolución fundada, a las personas naturales o comunidades integrantes de determinados grupos o gremios de contribuyentes, para emitir boletas nominativas en vez de facturas, cuando la actividad desarrollada por dichos grupos o gremios sea de escasa importancia económica. Dichas boletas deberán cumplir con los requisitos que la ley señala para las facturas, con excepción del impuesto contenido en el Decreto Ley número 619, de 1974, y darán derecho al crédito fiscal en los términos señalados en los artículos 23 y siguientes.”

Finalmente las normas transitorias establecieron los plazos de aplicación de la factura electrónica y definición, según el tipo de contribuyentes:

Contribuyentes	Ingresos³³	Zona	Fecha aplicación
Grandes	Superiores a 100.000 UF		01 Noviembre 2014
Medianos y Pequeños	Entre 2.400 UF y 100.000 UF	Urbana	01 Agosto 2015
		Rural	01 Febrero 2016
Micro empresas	Menores s 2.400 UF	Urbana	01 Febrero 2016
		Rural	01 Febrero 2017

Los contribuyentes que pueden ser facturadores electrónicos, son aquellos que tengan inicio de actividades vigente y que además sean de aquellos cuyas actividades económicas, sean de aquellas establecidas en el artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Sin lugar a dudas, la ley trae una serie de beneficios para los contribuyentes, como mayor plazo para realizar convenios de pago con Tesorería, permite el ahorro en costos de impresión, despacho y almacenamiento de documentos tributarios, ahorro de tiempo en trámites en el Servicio de Impuestos Internos (Ej: timbraje), eliminación de la pérdida de documentos, además permite diferir la declaración y pago del IVA, hasta el día 20 de cada mes y finalmente libera a los contribuyentes de la emisión de las declaraciones juradas 3327 y 3328.

3.3.- Tasas del IVA, desde el año 1974 a la fecha.

Una de las particularidades de nuestro IVA, es el poseer una tasa única, establecida en el artículo 14°. En otras legislaciones, el impuesto al valor agregado o añadido, posee diversas tasas que afectan en menor grado a bienes y servicios considerados importantes o primarios.

Desde su implementación en el año 1974, la tasa del IVA ha tenido las siguientes modificaciones:

Año	Ley N°	Fecha Publicación	Tasa
1974	D.L 825	31 de diciembre	20%
1988	18.720	23 de junio	6%
1990	18.985	28 de junio	18%
2003	19.888	13 de agosto	19%

³³Los ingresos son en valores Netos.

4.- CONCLUSIONES

En una primera etapa, hasta antes del descubrimiento del salitre sintético, las arcas fiscales de nuestro país, pasaban por un período de bonanza que le permitía valerse solamente de los generosos impuestos cobrados en la exportación del mineral (recordemos de Chile era el principal productor a nivel mundial), como también de las importaciones. Los impuestos masivos al consumo, salvo excepciones como a los alcoholes, eran casi inexistentes. En una segunda etapa, y luego de la crisis del salitre, se tuvo que buscar la forma de sustentar el déficit fiscal mediante el cobro de impuestos. Así, en el año 1921 se comienza a probar un tipo de impuesto masivo al consumo: el impuesto a las compraventas comerciales. Sin embargo, este impuesto al gravar cada etapa de comercialización sin derecho a rebaja alguna por las compras, provocada el nocivo efecto de “*cascada*” y su consecuente efecto en los precios finales. Además incluía una serie de exenciones a bienes de consumo de primera necesidad, tales como: harina, pan, trigo, frejoles, yerba mate, sal, pescados, entre otros. Este impuesto se mantuvo hasta el año 1956, fecha en que se promulga la Ley N° 12.120 (Impuesto a las Compraventas), siendo la tercera etapa y que se mantuvo vigente (con variados cambios de tasas, metodologías y exenciones) hasta el año 1974.

En esta tercera etapa, si bien, la Ley N° 12.120 mantuvo las mismas deficiencias de la anterior, desde el punto de vista jurídico, su dictación y posteriores modificaciones, establecieron las primeras bases de nuestra actual legislación al ampliar el ámbito de aplicación del tributo y definir un ordenamiento del concepto “*hecho gravado*”, como también a los restantes elementos del tributo. Además se introdujo el cambio de sujeto, y la instauración de medidas administrativas como la obligación de llevar libros auxiliares de compras y ventas, la obligación de inscribirse en un registro especial de contribuyentes, obligación de emitir boletas y facturas, y el sistema de declaración y pago simultáneo de impuestos, entre otras normas que se mantienen hasta nuestros días.

Pero sin lugar a dudas, las deficiencias de esta ley se mantuvieron; como el efecto de “*cascada*”, gran cantidad de exenciones a los productos básicos y franquicias, creados sin una planificación o política general centralizada y que solo buscaban la progresividad del sistema; complejidad en su estructura de tasas (llegaron a existir más de cuarenta alícuotas diferenciadas), entre otras constantes y deficientes modificaciones inspiradas solamente en buscar efectos recaudatorios, que paradójicamente sólo mermaban esa esmerada recaudación. Pero de todos ellos, era el efecto de “*cascada*”, el que más críticas acaparaba, pues además de afectar en los precios finales de los productos, también distorsionaba la forma de organización de las empresas forzando a muchas de ellas hacia una integración vertical. Todos los análisis

concordaban en que este tipo de integración, basado solamente en objetivos de costo tributario y no por consideraciones económicas reales, no podía a la larga sino convertirse en un factor de reducción de la productividad de las empresas y de desaliento de la especialización, con el consecuente detrimento de la eficiencia global de la economía.

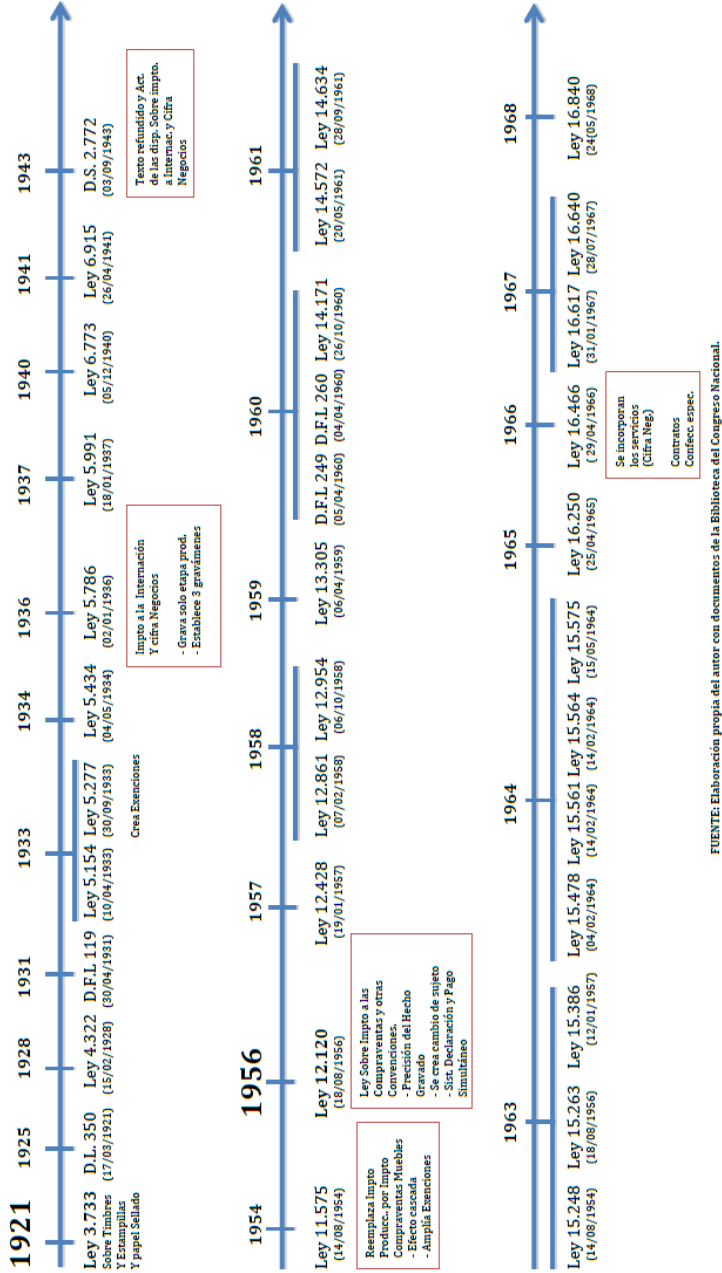
Así, se instaura en 1974, mediante el D.L. N° 825 el Impuesto a las Ventas y Servicios, impuesto que gracias a su neutralidad en los costos de los intermediarios de la cadena productiva, fácil de fiscalizar y muy rendidor para las arcas fiscales, ya había probado su eficiencia en diferentes países del mundo. De hecho, desde su implementación en nuestro país, salvo contadas excepciones, es el que ha generado mayores recursos para el Estado.

Una de las características de nuestro Impuesto a las Ventas y Servicios, es el de poseer pocas exenciones, tasa única y el ser muy estable en materia de reglamentación. De hecho, las principales modificaciones desde su publicación en el año 1974, han sido la eliminación de la mayoría de las exenciones en el año 1976, la incorporación de la actividad de la construcción, en el año 1987 y la obligatoriedad de facturar en forma electrónica en enero de este año. Sin perjuicio de ello, no se han mejorado aquellas graves deficiencias que se mantienen desde su origen. Una de ellas es la compleja definición del hecho gravado “*servicio*”, que hasta la fecha mantiene al Servicio de Impuestos Internos, en una constante e intrincada modificación de sus criterios, y a los contribuyentes, en un vacío respecto a la interpretación de los servicios que ellos prestan, debiendo pagar muchas veces, asesorías para determinar su obligación tributaria. Respecto a la naturaleza del IVA crédito fiscal, si bien el Servicio de Impuestos Internos, ha señalado que tiene carácter de personalismo, ello ha sido sin mayores argumentos, por lo tanto aún queda definir si se puede disponer de él libremente, como por ejemplo, en casos de procesos de reorganizaciones sociales.

Finalmente, el hecho de ser un impuesto regresivo y el que más recaudo otorga al Estado es la crítica más recurrente al momento de proponer reformas, más aún en un país con altos grados de desigualdad como el nuestro. El alto impacto que tiene el IVA en los ingresos del Estado, es propio de países que van en camino al desarrollo lo cual contrasta con la de países desarrollados en los que la recaudación por impuesto a la renta sobre las personas físicas es proporcionalmente el doble que la de los impuestos sobre el consumo. Todo ello nos debe llevar a reflexionar que tipo de impuesto al consumo queremos alcanzar, para así obtener un sistema tributario que, además de eficiente en la recaudación fiscal, sea más justo y equitativo.

5.- ANEXOS

LINEA DE TIEMPO IMPUESTOS AL CONSUMO Y EL IVA



FUENTE: Elaboración propia del autor con documentos de la Biblioteca del Congreso Nacional.

6.- BIBLIOGRAFÍA.

Araos, Romualdo. (2009). *Modificaciones al IVA: Consideraciones Tributarias sobre su Inconveniencia*. Instituto Políticas Públicas, Expansiva UDP.

Biblioteca del Congreso Nacional. (1954). *Mensaje presidencial Propuesta de la Ley 11.575 de 1954*. Sesión 65ª extraordinaria, martes 9 de marzo de 1954. Santiago.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1921). *Historia de la Ley N° 3.733, del 23 de febrero de 1921*. Santiago.

Cheyre, Hernán. (1986). *Análisis de las Reformas Tributarias en la década 1974-1983*. Estudios Públicos N°21, Centro de Estudios Públicos. Chile.

Covarrubias Valdés, Arturo. (1906). *Impuesto sobre el Tabaco*. Santiago.

Emilfork, Elizabeth. (1999). *Impuesto al valor agregado (el crédito fiscal y otros estudios)*. Santiago, Chile. Primera Edición. Editorial Jurídica Congreso.

Escalona Caba, Esteban. (2013). *Curso Practico del impuesto al valor agregado*. Escuela de Contadores Auditores de Santiago. Santiago.

Manual práctico al día EDIAR. (1974). *Impuesto a las compraventas ley N°12.120*. Santiago.

Ministerio de Hacienda. (1977). *Reforma Tributaria*. Santiago.

Pavéz, Patricia. (2005). *Un análisis del IVA en Iberoamérica a través de la experiencia chilena*. Santiago.

Rogel Arrizaga, Anibal. (1915). *Conveniencia de restablecer la contribución de alcabala*. Santiago.

Sistema Tributario Chileno, El. Informe de la Oficina de Estudios Tributarios. (1960). *Análisis y Evaluación de Alternativas de Reforma*. Santiago, Chile. Segunda Edición.