

## **Modificaciones al IVA: Consideraciones Tributarias sobre su Inconveniencia**

**Romualdo Araos**

---

Tanto el contenido de este documento como su redacción son de exclusiva responsabilidad del autor, Expansiva se limita solo a ofrecer un medio para su difusión.

---

## **Introducción**

La denominada “marcha de los pingüinos” por la principal avenida de nuestra capital, en relación a las masivas movilizaciones estudiantiles de mediados del año 2006, ha tenido un efecto renovador de la discusión del rol del Estado, si no en la implementación de políticas públicas concretas, sí al menos en la radicalización de las posturas para llevarlas a cabo. El éxito de las políticas macroeconómicas demandan hoy su contrapartida social, incluso si ello pueda significar arriesgar la rigurosidad técnica del debate de las políticas públicas.

En la actualidad se quiere más del Estado. Al debate público que alternaba la cobertura y calidad de las prestaciones sociales, hoy parece imponerse el aumento del gasto fiscal. El resultado parece inevitable: En la discusión política y social de la actual competencia presidencial reaparece un viejo y conocido fantasma. El debate parece desviarse una vez más hacia modificaciones tributarias.

Siendo el IVA el impuesto que tiene el mayor impacto en la recaudación tributaria, el conocimiento profundo y objetivo sobre sus características y ventajas es un punto de gran relevancia al momento de una discusión científica sobre impuestos, sobre todo cuando existe un fuerte ambiente de relativismo sobre el tema. Consecuentemente, explicar el funcionamiento de este impuesto, su historia y necesidad, así como su lugar dentro del sistema tributario nacional, constituye una importante herramienta para aportar un marco de seriedad a todo debate tributario que se precie de tal.

El presente trabajo pretende realizar dicho aporte con miras a fijar conclusiones tributarias respecto a eventuales reformas al sistema de IVA en su conjunto, así como modificaciones menores en su tasa y hechos gravados. En esta perspectiva, el desarrollo de la argumentación intentará delatar la manera en cómo eventuales modificaciones en materia de IVA tendrían como consecuencia distorsiones importantes en la orientación del cuerpo sustantivo de normas que determinan este impuesto.

Para ello se contemplan dos secciones. La primera sección intenta rescatar los principales hitos en la historia de este impuesto, así como sus principales características, con miras a contar con un adecuado marco conceptual que nos permita avanzar hacia una discusión más profunda; a ello dedicamos la segunda sección, donde se intentará refutar lo que hipotéticamente consideramos como posibles argumentaciones a favor de la modificación del impuesto.

## Desarrollo

### I. El IVA: historia y características

El Impuesto al Valor Agregado (IVA)<sup>1</sup> fue ideado por el economista francés Maurice Lauré en 1954 y fue implementado en Francia el año 1968.<sup>2</sup> Después de la adaptación de Lauré en Francia, el impulso definitivo para la implantación generalizada del IVA, como impuesto sobre el volumen de las ventas, tiene lugar cuando los países europeos deciden constituir la Comunidad Económica Europea (CEE); entonces, existía en dicha comunidad la necesidad de contar con condiciones fiscales que permitieran la libre circulación de los bienes.<sup>3</sup>

Sin embargo, en su forma moderna, el impuesto no nació con la introducción de los impuestos al consumo de la década de los sesenta. De hecho, hasta esa época, los impuestos al consumo en los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) eran, o impuestos singulares a las ventas minoristas, impuestos a las compras, o bien se trataba de impuestos “cascada” que gravaban cualquier bien que era vendido.<sup>4</sup> Chile también mantenía una situación similar a la de estos países, con su impuesto a la compraventa que funcionó hasta 1974, momento en que se instauró el sistema de IVA.<sup>5</sup>

En el presente, este impuesto es aplicado en 50 países, incluyendo a todos los países de la Unión Europea, y se trata de un impuesto indirecto al consumo privado (y, en algunos países al consumo público). No obstante el IVA es obtenido y pagado por las empresas, toda la carga tributaria es impuesta al consumidor.<sup>6</sup>

Se señala que este impuesto ha sido tan popular, pues en la línea de recaudar la mayor cantidad de ingreso para el presupuesto público, ha demostrado ser muy efectivo al surgir de cada etapa del proceso productivo.<sup>7</sup> Por otro lado, al ser todos los sujetos que realizan transacciones tratados de un modo neutral, el IVA tiene un escaso o casi nulo efecto distorcionador de la economía.<sup>8</sup> En palabras del profesor de Derecho Tributario de la Universidad de Valparaíso, Don Pedro Massone Parodi, se debería precisamente a esto

<sup>1</sup> En francés: “[Taxe sur la Valeur Ajoutés](#)” (TVA); en inglés: “[Value Added Tax](#)” (VAT).

<sup>2</sup> Bendikienė, Danutė; Šaparnis, Gintaras, *Changes in the Imposition of Value Added Tax in Lithuania (1994-2004)*, ISSN 1392-2785 Engineering Economics, 2006, N° 2 (47), pp. 23.

<sup>3</sup> Solana González, Gonzalo, *Los Tipos Impositivos en el IVA Comunitario*, Instituto de estudios Fiscales, Madrid, España, 1998, pp. 20.

<sup>4</sup> Jørgensen, Erik; Owens, Jeffrey, *The Move to VAT*, *OECD Observer*, Vol. a, 1995, pp. 21.

<sup>5</sup> Bendikienė, Danutė; Šaparnis, Gintaras, *Op. cit.*, pp. 23.

<sup>6</sup> Jørgensen, Erik; Owens, Jeffrey, *Op. cit.* pp. 22.

<sup>7</sup> *Ibid.* pp. 22.

<sup>8</sup> *Idem.*

último que el impuesto es tan exitoso: “El IVA es el único impuesto a las ventas que no presenta efectos económicos negativos”.<sup>9</sup>

En su aplicación en Latinoamérica este impuesto ha tenido además un efecto favorable en las exportaciones y ha nivelado, desde el punto de vista fiscal, a las importaciones.<sup>10</sup> A mayor abundamiento, la estructura de tributación del IVA dificulta su evasión: El sistema de facturación aplicado en la mayoría de los países que lo aplican deja un camino de huellas fáciles de rastrear para los fiscalizadores.<sup>11</sup>

Por otro lado, a pesar de que su implementación ha coincidido con la necesidad de aumentar los ingresos fiscales, en la práctica se ha comprobado que el impuesto es más efectivo a tasas más bajas; la recaudación de IVA es mayor cuando contempla una tasa menor y disminuye al aplicar tasas excesivas.<sup>12</sup> Esto se debe en buena medida a que se trata de un impuesto que, al gravar las etapas productivas, se encuentra en relación con los índices económicos. Se podría decir que es uno de los impuestos más característicos de un sistema tributario en sintonía con políticas económicas pro liberales.<sup>13</sup> Consecuentemente, el efecto razonable de tasas de IVA de niveles muy altos es un impacto negativo en el incentivo por realizar la transacción o cumplir con el proceso productivo sobre el cual recae el gravamen.

Ahora bien, una buena introducción al Impuesto Sobre Ventas y Servicios (IVA) en Chile no puede prescindir de dos tipos de acercamientos: Por un lado aquél que entiende al IVA como parte del sistema de tributación chilena, con una orientación e historia propios y, por otro, aquella mirada que nos permite entender al IVA y al Derecho Tributario Chileno como un sistema que es parte de la historia y de la evolución de la región, así como también de los países en desarrollo. Dichas aproximaciones son funcionales al doble objetivo de entender qué es el impuesto y cómo funciona, con la claridad suficiente como para dar argumentos asertivos respecto de quienes pretenden su modificación, como también el contexto desde el cuál se levantan las posturas que pretenden modificar el IVA. En esta primera sección nos dedicaremos a rescatar las principales características de lo que han sido las causas y características del proceso de transformación tributaria que ha experimentado tanto Chile como la región en las últimas décadas.

## II. La tributación en Latinoamérica

La evolución histórica de la tributación en América Latina ha estado desde luego marcada por las condicionantes económicas y sociales que impone el subdesarrollo. Así, en economías poco industrializadas, donde la mayor parte de la fuerza de trabajo se ha dedicado tradicionalmente a labores agrícolas, sin salarios fijos e ingresos regulares, la

<sup>9</sup> Massone Parodi, Pedro, *El Impuesto a las Ventas y Servicios (Impuesto al Valor Agregado)*, Editorial Edeval, Valparaíso, Chile, 1995, pp. 16.

<sup>10</sup> Gobierno de Tlaxcala, *Impuesto a las Ventas y Servicios*, Secretaría de Finanzas, pp. 1-2.

<sup>11</sup> Jørgensen, Erik; Owens, Jeffrey, *Op. cit.*, pp. 22.

<sup>12</sup> Bendikiené, Danuté; Šaparnis, Gintaras, *Op. cit.* pp. 23.

<sup>13</sup> *Ibid.* pp. 23.

implementación de un impuesto a la renta, ha sido un desafío. El problema de la educación ha puesto dificultades en el proceso de modernización del aparato tributario, tanto respecto de la participación de los contribuyentes, como de la necesidad de contar con personal capacitado para dicha labor. Todo lo anterior trae como resultado la imposibilidad de los gobiernos de instaurar sistemas tributarios modernos y eficientes, así como el camino obligado de la improvisación, es decir, trabajar con lo que se tiene en el corto plazo. A ello se suman todos los incómodos perjuicios de economías con un alto grado de informalidad, donde la escasa medición de las principales variables económicas es un acérrimo enemigo de la planificación tributaria a nivel central. A su vez, los altos niveles de desigualdad, expresados en la amplia brecha entre ricos y pobres, han fermentado los factores de estancamiento al generar sociedades divididas en que los grupos de mayores recursos han sido reacios a las reformas que impliquen mayor distribución, trayendo consigo sistemas tributarios de escasa progresividad; es decir, sistemas tributarios en que los grupos de mayores ingresos no necesariamente pagan mayores tributos que los sectores más pobres.<sup>14</sup>

Estas condicionantes tuvieron un impacto determinante respecto al carácter de los sistemas tributarios en Latinoamérica. El escenario regional hacia 1980 era de mercados protegidos con una fuerte acción estatal.<sup>15</sup> La presencia de mercados cambiantes múltiples y con altos impuestos al comercio exterior<sup>16</sup> configuraban economías centradas sobre sí mismas con sus consecuentes efectos en el crecimiento.

Sin embargo, hacia mediados de la década de los 80 se iniciaron una serie de procesos destinados a cambiar las políticas estructurales en materia económica, que tuvieron como eje aumentar la eficiencia, disminuyendo el factor proteccionista y distorsionante que la acción estatal había tenido hasta el momento en los mercados.<sup>17</sup>

La expresión tributaria de estas reformas estuvo marcada por la búsqueda de mayor simplicidad legal y administrativa, neutralidad y aumento de recaudos. A las reformas tributarias de liberación del comercio exterior, con rebajas de hasta 15 puntos en las tasas de nivel promedio,<sup>18</sup> se sumaron los cambios internos con la incorporación del IVA para gravar el consumo en la mayoría de los países de la región; algunos con tasas bajas cercanas al 10% como Panamá, y otros, como Argentina, con tasas del 20%.<sup>19</sup> A pesar de ello, la instauración de este impuesto no representó, al menos inicialmente, un gravamen verdaderamente efectivo, es decir, coincidente con las transacciones entre contribuyentes,

<sup>14</sup> Tanzi, Vito; Zee, Howell; *La política tributaria en los países en desarrollo*, Fondo Monetario Internacional, Washington, 2001, pp. 4-5.

<sup>15</sup> Lora, Eduardo, *Las reformas estructurales en América latina: Qué se ha reformado y cómo medirlo*, Banco Interamericano del Desarrollo, 1997, pp. 4.

<sup>16</sup> *Ibid.*, pp. 11.

<sup>17</sup> *Ibid.*, pp. 4.

<sup>18</sup> *Ibid.*, pp. 5.

<sup>19</sup> *Ibid.*, pp. 11.

debido a la exclusión de diversos productos y servicios así como de problemas de administración y control del impuesto.<sup>20</sup>

Sin embargo, dado que el gravamen sobre las rentas es un problema que en Latinoamérica ha tenido ribetes de dificultad de medición económica, desigualdad social e incluso disparidad política (en la mayor presión que ejercen los grupos de poder asociados a los sectores más ricos), los impuestos sobre el consumo tomaron un rol relevante en la recaudación fiscal. Las reformas tributarias de los 80, si bien agregaron eficiencia, no significaron un cambio radical en la forma de cobranza, de modo que el gravamen del consumo siguió aportando más recursos fiscales que la tributación de la renta.

Esta es una realidad común al mundo en desarrollo que 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.<sup>21</sup>

Pero este tipo de problema no es el único desafío regional en la perspectiva del desarrollo en materia de tributación. En el contexto de la globalización, el ingente comercio internacional y los tratados para evitar la doble tributación, la necesidad por gravar en mayor medida el ingreso interno, en vez del comercio internacional, se hace cada vez más imperativa. Ello enfrenta a Latinoamérica a la incómoda paradoja de que modernizar sus sistemas tributarios, gravando los capitales internos de cada país, pueda gravitar en la estampida de los inversionistas extranjeros o, a lo menos, en un desvío de capitales ante la debilidad de la estructura tributaria y su capacidad para detectar abusos.<sup>22</sup> Como señala Tanzi y Zee: *“Este ha sido un problema particularmente grave en los países latinoamericanos que, en gran medida, han dejado de gravar las rentas financieras para alentar al capital financiero a permanecer en el país”*.<sup>23</sup>

### III. El Sistema Tributario Chileno

La historia tributaria chilena no ha permanecido al margen de lo que ha sido la realidad común de los países en desarrollo y Latinoamérica. La tradición deficitaria del presupuesto público chileno tuvo como consecuencia la configuración de un sistema tributario que favorecía la recaudación por sobre los criterios modernos de simplicidad, eficiencia y equidad.<sup>24</sup>

Durante el período 1952-1970 los gobiernos mantuvieron una constante preocupación para reformar el sistema tributario, pero se enfocaron principalmente en introducir

<sup>20</sup> *Ibid.*, pp. 11.

<sup>21</sup> Tanzi, Vito; Zee, Howell, *Op. cit.*, pp. 8.

<sup>22</sup> *Ibid.*, pp. 21.

<sup>23</sup> *Ibid.*, pp. 22.

<sup>24</sup> Cheyre, Hernán, *Análisis de las Reformas Tributarias en la década 1974-1983*, Centro de Estudios Públicos, Chile, 1986, pp. 1.

elementos que permitieran un aumento de la recaudación fiscal<sup>25</sup>. Dicha impronta fue una constante que ciertamente terminó por contribuir al colapso del sistema público en 1973<sup>26</sup>. Fue hacia ese año que 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.<sup>27</sup>

Fueron estas modificaciones constantes las que introdujeron distorsiones al sistema y que conspiraron con la efectividad del mismo. Paradojalmente, mientras lo que se perseguía con las exenciones y franquicias era lograr la progresividad del sistema, lo que ocurría en la práctica era un enlodamiento de los procedimientos tributarios; producto de una complejidad tal que impedía el buen funcionamiento de la recaudación sobre los hechos y bienes gravados.<sup>28</sup>

Respecto a la tributación indirecta, su elemento central hasta fines de 1972 era el impuesto a la compraventa. La génesis de este impuesto data del gobierno del presidente Carlos Ibáñez del Campo. Se tuvo a este impuesto como una herramienta para enfrentar el creciente y agudizado desfinanciamiento del Estado debido al ritmo más rápido que tomó la inflación hacia 1973.<sup>29</sup> La orientación general consistió en que el sistema tributario era inflexible y este nuevo tipo de tributo introducía flexibilidad a través del gravamen de las transacciones ajustándose así al nivel de precios.<sup>30</sup> De esta manera, el impuesto a la compraventa era un impuesto que funcionaba coordinadamente con la economía y con los principios contenidos en ella. Es por ello que se gravó la venta de bienes corporales muebles en todos sus niveles; tanto productor, como mayorista y minorista.<sup>31</sup>

Originalmente, el sistema de impuesto a la compraventa creado por la ley N° 11.575 de 1954 contenía dos tipos de impuestos: Por un lado un impuesto a la producción con una tasa del 6% del valor de los productos fabricados, y por otro una tributación nueva sobre las ventas con una tasa general de 3% y especial de 10% para artículos suntuarios.<sup>32</sup> Posteriormente, la tasa de este impuesto se unificó en un 8%, la que se aplicaba a las transferencias de bienes y servicios en las distintas etapas del proceso productivo. Con todo, diversas leyes modificaron el impuesto creándose nuevas tasas y agregándose numerosas exenciones.<sup>33</sup> Como consecuencia de ello, el impuesto se fue acumulando en las distintas etapas de la producción; lo que generaba un efecto negativo muy similar al

<sup>25</sup> *Ibid.*, pp. 2.

<sup>26</sup> *Ibid.*, pp. 3.

<sup>27</sup> *Ibid.*, pp. 2.

<sup>28</sup> *Ibid.*, pp. 8.

<sup>29</sup> Oficina de estudios Tributarios, Informe de la Oficina de estudios Tributarios, Análisis evaluación alternativas de reforma, 1960, Santiago, pp. 469.

<sup>30</sup> *Ibid.*, pp. 469.

<sup>31</sup> *Idem.*

<sup>32</sup> *Idem.*

<sup>33</sup> Al respecto se pueden citar: La ley 12.084 y la ley 12.401 de 1956; la ley 12.428 y 12434 de 1957; las leyes 12.861, 12.919 y 12.954 de 1958; las modificaciones a ley 13.305 y las exenciones del DFL N° 2, ambas correspondientes al año 1959.

del impuesto federal sobre ingresos mercantiles que tenía México antes de implantar el IVA.<sup>34</sup>

Lo anterior se traducía en distintos efectos negativos: la integración vertical de las empresas, el mayor precio de los productos, que para su elaboración requerían de un mayor número de transacciones, la imposibilidad de cuantificar el monto del impuesto que en forma acumulada pagaban los productos, la existencia de una gran cantidad de productos con sobretasas especiales y otro gran número de productos exentos.<sup>35</sup>

La razón de tales numerosas exenciones de la ley N° 11.575 de 1954, como ya se podrá anticipar, correspondió al intento por tratar de eliminar del gravamen, en forma conjunta (por su injerencia en el nivel de precios), a todos los productos básicos de la alimentación, a los artículos relacionados con el mantenimiento de la salud, a aquellos que promueven el desarrollo de la cultura y educación, a ciertos productos afectos a otros impuestos, etc.<sup>36</sup> Lo anterior, terminaba por contradecir la implementación de una tributación eficiente y ordenada, y ponía un alto al objetivo de posicionar la orientación del sistema de tributos desde criterios de carácter técnico, más que desde meras perspectivas políticas. Como señala el Informe de la Oficina de Estudios Tributarios del año 1960: *“Cada vez que fue discutido un proyecto tributario en el Congreso, nuevas exenciones fueron agregándose hasta llegar al texto actual en que, siendo más numerosas todavía, no guardan relación con ciertos objetivos básicos en materia tributaria y dificultan en extremo la fiscalización del tributo”*.<sup>37</sup>

El resultado de esta serie de improvisaciones en el impuesto a la compraventa fue nefasto. El alto número de exenciones gravitaba en que los hechos gravados eran muy pocos y, para lograr recaudación, la tasa debía ser muy alta. A su vez, ello tenía como consecuencia la constitución de un estímulo a la evasión. Por otro lado, como el impuesto no estaba integrado con los servicios, se castigaba la comercialización de los distribuidores comisionistas. Además, el sistema terminaba por discriminar los productos nacionales, pues dejaba fuera los productos extranjeros importados por los usuarios.<sup>38</sup>

#### IV. La reforma tributaria en Chile y la incorporación del IVA

Estos eran los elementos principales que configuraban el escenario tributario chileno hasta la década de los setenta, momento en el cual se iniciaron cambios profundos en el sistema. A grandes rasgos, los cambios tributarios mencionados formaron parte de un proceso mayor de transformación de la economía chilena y que la determina hasta el día de hoy. Estas reformas, que empezaron a implementarse a partir de 1973 y, como es sabido, siguieron la doctrina económica de la Escuela de Chicago, tuvieron como piedra angular al mercado como el mejor asignador y generador de recursos.

<sup>34</sup> Gobierno de Tlaxcala, *Op. cit.*, pp. 1-2.

<sup>35</sup> Cheyre, Hernán, *Op. cit.*, pp. 9-10.

<sup>36</sup> Oficina de estudios Tributarios, *Op. cit.* pp. 471.

<sup>37</sup> *Ídem.*

<sup>38</sup> Araya, Gabriel, *Imposición a las Ventas y Servicios I.V.A.*, Manual de Legislación Tributaria, Tomo 1, Sección 2, LexisNexis, Santiago, Chile, 2007, pp. 2.

En esta perspectiva, la reforma al sistema tributario consideró necesario modificar la carga tributaria que soportaba el sector privado, en parte debido a que ésta era inconsistente con el nuevo papel que se le asignaba en la economía, pero también porque la estructura tributaria vigente distorsionaba el sistema de precios, emitiendo señales que funcionaban en contra de la eficiente asignación de recursos.<sup>39</sup>

La reforma tributaria planteó que el sistema tributario debía ser justo, simple y neutral. Es decir, la nueva estructura debía poseer un fundamento más allá de la mera recaudación fiscal.

Por un sistema justo se entendió fundamentalmente que el sistema tributario debía ser equitativo o bien cumplir con un principio de equidad. Es decir, se entendió que los contribuyentes debían soportar una carga tributaria en proporción a su capacidad de pago y que el sistema aspirara a lograr una mayor justicia en la distribución del ingreso.<sup>40</sup>

Conviene profundizar en esta característica. El concepto de equidad comprende dos sentidos: una equidad horizontal y una equidad vertical.<sup>41</sup> La equidad horizontal hace referencia al tratamiento semejante de individuos en situaciones similares y es el tipo de equidad que más se relaciona con las políticas impositivas.<sup>42</sup> En el sistema tributario esto se ve reflejado en la base uniforme del impuesto a las empresas y la consideración, como base imponible, de la totalidad de las rentas de los contribuyentes en el impuesto a la renta.<sup>43</sup> Respecto del IVA, la equidad horizontal es claramente manifiesta, pues se trata de un impuesto bastante parejo, con pocas y limitadas excepciones.<sup>44</sup> Por otro lado, la equidad vertical<sup>45</sup> tiene como objetivo acercar la situación de individuos en condiciones desiguales, sea en términos de resultados, o bien de oportunidades.<sup>46</sup> Esta última dimensión de la equidad tiene su manifestación en el sistema tributario chileno en la posibilidad de que agentes de menor capacidad contributiva paguen menos impuestos,

<sup>39</sup> Cheyre, Hernán, *Op. cit.*, pp. 2.

<sup>40</sup> *Ibid.*, pp.13.

<sup>41</sup> Jorratt, Michael; Barra, Patricio, *Un análisis del Sistema Tributario Chileno*, Subdirección de Estudios, Servicio de Impuestos Internos, 1998, pp. 20.

<sup>42</sup> Gasparini, Leonardo; Marchionni, Mariana; Sosa, Walter, *La distribución del ingreso en la Argentina: Evidencias, determinantes y políticas*, Centro de Estudios Distributivos, Laborales y Sociales, Universidad de la Plata, pp. 6.

<sup>43</sup> Jorratt, Michael; Barra, Patricio, *Op. cit.*, pp. 20.

<sup>44</sup> *Ibid.*

<sup>45</sup> La Equidad Vertical admite también sub-clasificaciones, según el tipo de distribución a la que apunta, y se divide así en: personal, funcional y regional. Se habla de distribución personal cuando lo que se estudia es el modo en cómo el ingreso se distribuye entre los individuos de una sociedad. La equidad vertical funcional, por su parte, se relaciona con cómo se reparte el ingreso entre los distintos factores productivos (como capital, trabajo, tierra). Finalmente, la equidad vertical en su dimensión regional apunta a comparar los ingresos medios de las distintas áreas geográficas. Gasparini, Leonardo; Marchionni, Mariana; Sosa, Walter, *Op. cit.*, pp. 7. La orientación asumida respecto del sistema tributario chileno habla de equidad vertical sólo en sentido personal.

<sup>46</sup> Gasparini, Leonardo; Marchionni, Mariana; Sosa, Walter, *Op. cit.*, pp. 6.

asunto que se ve claramente en el sistema progresivo de tasas del impuesto a la renta.<sup>47</sup> Esta dimensión de la equidad es quizás la más conflictiva respecto del IVA que, al contrario de los impuestos progresivos, como los que se aplican a la renta, se aplica proporcionalmente a los contribuyentes. Consecuentemente, se considera que el IVA pasa a ser un importante elemento al momento de cuantificar el monto de la equidad vertical presente en el sistema tributario chileno.<sup>48</sup>

Asimismo, se postuló un sistema neutral, que no interfiera con el mercado en las decisiones de consumo, producción, trabajo, inversión, etc.,<sup>49</sup> y que no discrimine en el origen de los ingresos.<sup>50</sup> A pesar de ciertas excepciones como la renta presunta en el impuesto a la renta, la regla general es que en Chile no hay tratamientos especiales. La contribución del IVA en este sentido tiene por objeto evitar la doble tributación al deducir de los débitos con los créditos pagados.<sup>51</sup>

Por último, en concordancia con los principios de la tributación moderna, se postuló un sistema simple, que integrara el menor número de gravámenes, tasas diferentes, exenciones, franquicias y regímenes especiales. En la medición de la aplicación de este principio, el IVA resulta un muy buen indicador, al exhibir, en comparación a otros países con sistemas tributarios modernos, un bajo nivel de exenciones (ver recuadro en el anexo).<sup>52</sup>

## V. El sistema de IVA

Fue en el mencionado malogrado contexto de salud fiscal de 1974 que el Decreto Ley N° 825 instituyó en Chile, en reemplazo del impuesto a la compraventa, el Impuesto sobre las Ventas y Servicios (IVA),<sup>53</sup> que fijaba una tasa fija de 20% para las transferencias y transacciones entre productores. El 1 de enero de 1998 la tasa del impuesto disminuyó a un 18% y a partir del 1 de Octubre de 2003 el IVA se aplica hasta hoy con una tasa del 19%.<sup>54</sup>

<sup>47</sup> Jorratt, Michael; Barra, Patricio, *Op. cit.*, pp. 20.

<sup>48</sup> *Ibid.*, pp. 20.

<sup>49</sup> Cheyre, Hernán, *Op. cit.*, pp. 13.

<sup>50</sup> Jorratt, Michael; Barra, Patricio, *Op. cit.*, pp. 19.

<sup>51</sup> *Ídem.*

<sup>52</sup> *Ídem.*

<sup>53</sup> Si bien el decreto ley N° 825 al tomar el nombre de “Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios” cambia el significado del IVA al hacer referencia al hecho gravado ventas y servicios, lo cierto es que establece una normativa propia de un impuesto al valor agregado en cada etapa de la producción.

<sup>54</sup> Según Owens y Jørgensen (miembros del directorio para Asuntos Financieros, Fiscales y Empresariales de la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo) en casi todos los países miembros de la OECD ha habido aumentos de tasa: “Los ejemplos más extremos son Dinamarca y Suiza donde las tasas iniciales de 10% y 11.1% respectivamente han aumentado a 25%. Otros países los siguen de cerca: La tasa de Luxemburgo ha aumentado casi el doble de 8% a 15%, Reino Unido ha variado de un 10% a 17.5%, Italia desde un 12% a un 19% y Turquía de 10% a 15%. En México la tasa inicial era de 10% y después aumentó a 15% para volver a 10% nuevamente. Sólo Francia mantiene una tasa

La gran ventaja del IVA fue que a través de su aplicación ya no se acumulaba la totalidad del impuesto en las distintas etapas de producción, sino que sólo se gravaba el valor agregado que los bienes iban obteniendo a través de las distintas etapas de producción. Vale decir, se trató de un impuesto que cubrió todas las etapas del ciclo económico, incluyendo al sector minorista, hasta llegar al consumidor.<sup>55</sup> Con ello, se desterró el efecto acumulativo que implicaba en esta materia la antigua normativa tributaria y se garantizó la proporcionalidad del tributo respecto del precio final de venta, así como su neutralidad en los procesos y transacciones económicas.

No obstante, en 1976 el IVA se extendió también al área de los servicios. Las señaladas áreas, no son las únicas sobre las que recae el impuesto, extendiéndose este también a otros actos jurídicos en su texto original, tales como las importaciones y el arrendamiento, y otros actos ligados a la administración de las empresas.<sup>56</sup> En 1980, a través del Decreto Ley N° 3.454, se gravaron las primas de seguros de las cooperativas de servicios de seguros. Posteriormente en 1986 se gravó, a través de la ley N° 18.630, una serie de actos ligados al área de la construcción, como los contratos de instalación y de confección de especialidades y los contratos generales de construcción.<sup>57</sup> Finalmente, las últimas modificaciones importantes respecto de los hechos gravados (sin contar las exenciones de las que hablaremos más adelante) fueron introducidas en 1995 por la ley N° 19.398 en materia de venta de bienes corporales muebles por parte de las empresas de manera previa al vencimiento de su vida útil, así como también de bienes inmuebles; tomando así el IVA la naturaleza definitiva que mantiene hasta nuestros días, al menos desde el punto más sustantivo.

Este nuevo impuesto simplificó de modo importante la fiscalización a través de su propio mecanismo de tributación. En el sistema de IVA cada contribuyente tiene un débito fiscal que resulta de la aplicación de la tasa del impuesto sobre la venta de bienes o servicios, pero también un crédito que resulta del impuesto pagado sobre los insumos ocupados para producir el bien y que se resta al débito fiscal. A este proceso se le denomina “impuesto contra impuesto” que, en definitiva, establece el monto de la obligación tributaria sobre las ventas, restándole el impuesto pagado en el mismo período sobre las

---

actual de 18.6% que es menor a su tasa inicial. La tasa promedio de los países miembros de la OECD es de 17%”. Jørgensen, Erik; Owens, Jeffrey, *Op. cit.*

<sup>55</sup> Ruiz, Víctor Hugo, *Apuntes Actualizados del Impuesto a las Ventas y Servicios, Serie de documentos docentes (SDD)*. Universidad de Talca, Año 3, N° 1, Octubre, 2005, pp. 8.

<sup>56</sup> Otros actos gravados originalmente en el artículo 8 de la ley de IVA fueron: Los aportes de sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles en la forma establecida por la letra b, las adjudicaciones de bienes corporales muebles de su giro en la forma señalada por la letra c, los retiros de bienes corporales muebles en la forma establecida por la letra d, la venta de establecimientos de comercio y, en general la de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles de su giro, el estacionamiento de automóviles.

<sup>57</sup> Otros hechos gravados ligados a la construcción son: los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora, las promesas de venta de bienes corporales inmuebles (Art. 8 letras k y l, Decreto Ley N° 825).

compras.<sup>58</sup> De esta manera, la tasa del impuesto se aplica exclusivamente sobre los componentes del precio de venta que aún no han tributado.<sup>59</sup> Lo anterior genera intereses contrapuestos entre vendedores y compradores lo que lleva a un control automático de la evasión. En efecto, para la generación de un crédito fiscal que permita un menor pago del impuesto, es necesario, a fin de cuentas, pagar IVA.<sup>60</sup> Del mismo modo, se pretende que lo que grave el impuesto sea el mayor valor agregado que resulta de los procesos de compra y venta.

A partir de lo señalado precedentemente, podemos entender más claramente lo que es el concepto de IVA, el que de acuerdo con las palabras del profesor Víctor Hugo Ruiz de la Universidad de Talca: “*El IVA es un tributo que grava solamente el mayor valor o valor agregado del bien o servicio en cada etapa de la producción o comercialización, el que está constituido por el margen de comercialización que el industrial, comerciante o prestador de servicio aplica*”.<sup>61</sup>

Teniendo ya a la vista los principales elementos que componen el IVA, dediquémonos ahora a avanzar hacia una mirada de mayor profundidad técnica. Mencionamos que una de las características propias de este impuesto es el gravamen que efectúa en cada etapa del proceso productivo. Esto es lo que se denomina el carácter plurifásico (o multifásico) del impuesto; es decir, el gravamen en más de una fase del proceso económico; y el IVA, al gravar el valor agregado, se impone en todas las fases de producción.<sup>62</sup>

Respecto de los impuestos plurifásicos, estos pueden ser de distintos tipos. Por un lado, se encuentran los plurifásicos acumulativos, en los cuales no nos detendremos, pues en definitiva se trata de los impuestos “cascada” que se van acumulando en las distintas fases económicas, como lo hizo en Chile el mencionado impuesto a la compraventa. Por otro lado, están los impuestos plurifásicos no acumulativos que pueden ser de dos tipos: Los que utilizan un sistema “base contra base” y aquellos que utilizan el método “impuesto contra impuesto”.<sup>63</sup>

Como dijimos, el método “impuesto contra impuesto” o de “sustracción de cuotas”<sup>64</sup> consiste en la confrontación de los débitos fiscales (por la ventas) y los créditos fiscales (por las compras), pagándose de manera mensual el saldo que resulta de la resta del segundo sobre el primero (débito menos crédito).<sup>65</sup> Este es el método por el que optó Chile y se diferencia del sistema “base contra base”, como el que se aplica en Bolivia, en

<sup>58</sup> Ruiz, Víctor Hugo, *Op. cit.*, pp. 8.

<sup>59</sup> *Ibid.*, pp. 8.

<sup>60</sup> Cheyre, Hernán, *Op. cit.*, pp. 23-24.

<sup>61</sup> Ruiz, Víctor Hugo, *Op. cit.*, pp. 11.

<sup>62</sup> Corral, Guerrero; *Sistema básico de la imposición indirecta*, Cuadernos de Estudios Empresariales, Vol.11, 2001, pp. 9.

<sup>63</sup> Hoyos, Jiménez, *Efectos del IVA en la economía*, Temas de Derecho Tributario Contemporáneo, Universidad del Rosario, Bogotá, 2006, pp. 145.

<sup>64</sup> *Ibid.*, pp. 145

<sup>65</sup> Rosignolo, Darío Alejandro, *Las externalidades tributarias verticales: El caso de los impuestos sobre los consumos en argentina*, TIN Argentina, 2003, pp. 3.

que no es necesario calcular el conjunto de los precios de venta y compra para hacer la deducción,<sup>66</sup> siendo éste un método mucho más complejo en el cual, como señala el profesor Máximo de la Peña Riquelme: “... al estar influenciada (la carga tributaria) por los tratamientos aplicados al bien y a sus insumos en las etapas anteriores, no corresponde a la tasa que grava su transferencia final al consumidor”.<sup>67</sup>

Cuando se confrontan los débitos fiscales con los créditos surge la base a la que se le aplicará la tasa de 19% y que determinará el impuesto. En este cálculo Chile ha optado por un sistema de base financiera,<sup>68</sup> en que las ventas y compras se toman como un conjunto a fin de facilitar la operación.<sup>69</sup> Otros países que han optado por un sistema de base real en cada uno de los bienes que se venden, a fin de tener crédito fiscal, deben tener una contrapartida en los bienes que se compraron (por ejemplo, si vendo lápices debo haber comprado lápices o madera para fabricarlos).<sup>70</sup> El cálculo a través de base financiera ha probado ser mucho más sencillo, pues no requiere esta necesaria y estricta relación de identidad entre los productos y sus insumos y materias primas, además de permitir que se declaren las compras y ventas en un mismo período de tiempo.<sup>71</sup>

Consecuentemente, se puede señalar que el método “impuesto contra impuesto” tiene varias ventajas. En primer lugar, como las operaciones funcionan con la misma tasa con que se calculó el crédito fiscal pertinente, la carga tributaria se ajusta automáticamente a la tasa aplicada para establecer el débito fiscal y, finalmente, a la que corresponda a la última transacción gravada.<sup>72</sup> Ello hace posible que el comprador exija la factura de sus proveedores para que pueda recuperar el IVA que le fue recargado.<sup>73</sup> De lo anterior se deduce que esta modalidad es la única que asegura la uniformidad de la carga tributaria.<sup>74</sup> Además, el método “impuesto contra impuesto” permite conocer el monto exacto del IVA pagado por las compras, hecho que es fundamental para que el Fisco devuelva el impuesto pagado por las exportaciones.<sup>75</sup>

<sup>66</sup> Hoyos, Jiménez, *Op. cit.*, pp. 145.

<sup>67</sup> De la Peña Riquelme, Máximo, *Las Transferencias de Bienes y Derechos afectas a IVA*, Editorial Jurídica de Chile, 1993, pp. 28.

<sup>68</sup> Bravo, Cucci, Jorge, *Algunas disquisiciones en torno al crédito fiscal y a la denominada regla de la prorrata recogida en el Impuesto General a las Ventas peruano*, Revista Internauta de Práctica Jurídica, Número 9, Julio-Diciembre 2000.

<sup>69</sup> Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 4.814, de 26.10.2004. Subdirección Normativa, Dpto. de Impuestos Indirectos.

<sup>70</sup> De la Peña Riquelme, *Op. cit.*, pp. 24-25.

<sup>71</sup> *Ibid.*, pp. 28.

<sup>72</sup> *Idem.*

<sup>73</sup> Barra, Patricio; Jorratt Michael, *Estimación de la Evasión Tributaria en Chile*, Departamento de Estudios, Servicio de Impuestos Internos, Chile, 1999, pp. 24.

<sup>74</sup> De la Peña Riquelme, *Op. cit.*, pp. 28.

<sup>75</sup> *Ibid.*

## **Segunda Sección: Análisis crítico de los argumentos a favor de modificaciones**

Terminado el desarrollo sobre las principales características del IVA y su contextualización en el sistema tributario chileno, es tiempo de ir directamente al problema que nos convoca, a saber, los inconvenientes de la introducción de cambios en el IVA, particularmente, las exenciones y su pretendida capacidad de entregar un mayor nivel de progresividad al sistema de IVA y, con ello, al sistema tributario en su conjunto. Sin embargo, es conveniente hacer dos reflexiones previas. La primera se refiere a la naturaleza de la problemática en cuestión. Lo segundo tiene que ver con tener a la vista los argumentos que, como resultado de lo mencionado en la primera sección, serán funcionales al tratamiento del análisis de las posturas de cambio en materia de IVA. Comencemos por esto último. Como se dijo en la sección anterior, la reforma del sistema tributario chileno en la década de los '70, incorporó al IVA, en reemplazo del Impuesto a la Compraventa, como un impuesto que tenía evidentes ventajas sobre su predecesor, las que ya habían sido probadas en las economías europeas. Estas ventajas, propias de la naturaleza del impuesto son, en breve, las siguientes:

- El IVA permite recaudar una mayor cantidad de ingreso para el presupuesto público.
- Se trata de un impuesto que tiene un escaso o casi nulo efecto distorsionador de la economía.
- El IVA tiene un efecto favorable en las exportaciones y ha nivelado, desde el punto de vista fiscal, a las importaciones.
- La estructura de tributación del IVA dificulta su evasión a través del método “impuesto contra impuesto”.
- El IVA es un impuesto con muy pocas exenciones. En buena medida, el mal funcionamiento del Impuesto a la Compraventa, se debía al gran número de exenciones que este impuesto contenía y que se relacionaban con bienes básicos de consumo y los ligados a la salud, cultura y educación.
- El IVA se inserta dentro de la equidad horizontal (el tratamiento semejante de individuos en situaciones similares), no en la línea de la equidad vertical. (Acercar la situación de individuos en condiciones desiguales, sea en términos de resultados, o bien de oportunidades).
- A través de la aplicación del IVA no se acumula la totalidad del impuesto en las distintas etapas de producción,

Todas estas ventajas caracterizan al IVA como un impuesto indirecto que está en concordancia con los principios de simplicidad, neutralidad y equidad de una tributación moderna. Ahora bien, en contraposición a estas ventajas derivadas de la estructura del impuesto, distintos sectores de la sociedad, esto es, miembros del Congreso Nacional, partidos políticos o miembros de organizaciones no gubernamentales, argumentan a favor de las modificaciones al IVA. Quizás la propuesta más radical viene de la Corporación Nacional de Consumidores y Usuarios de Chile (CONADECUS AC).

Esta ONG, en su boletín electrónico, y en publicaciones de medios de comunicación nacional, hace un llamado público a la exención de bienes básicos de consumo, como el pan y la leche. Se argumenta que este es un paso que ya han dado otros países, especialmente en Europa, en los que el IVA originalmente no tenía una tasa única y que, en su normativa actual, contiene una “numerosa lista de productos y servicios exentos de IVA”.<sup>76</sup>

Antes de dar una respuesta a esta propuesta, es conveniente hacer también una reflexión previa respecto de las motivaciones de estas modificaciones al sistema del IVA, con miras a poder entregar una respuesta metodológicamente ordenada y con acento en el análisis tributario. Lo primero es entonces, tomar una posición respecto a qué es lo tributariamente relevante del problema que se nos presenta sobre un eventual cambio en el sistema de IVA con miras a la mayor equidad.

El problema en cuestión, puede ser representado a través del siguiente argumento hipotético:

Chile cuenta con una dispar distribución del ingreso y con una situación social que exige mayores prestaciones del Estado. El Estado debe ser capaz de implementar mecanismos que reviertan esta situación. El sistema tributario es uno de estos mecanismos, toda vez que permite recaudar fondos para cumplir programas sociales y exigir a los ciudadanos contribuciones en proporción a su patrimonio. Al ser el IVA el impuesto que produce la mayor recaudación fiscal, exenciones sobre ciertos bienes básicos, así como cambios en el monto y características de su tasa, contribuirían a mejorar el ingreso, así como la calidad de vida, de los contribuyentes de menos recursos.

En este argumento hay dos temas, que si bien se relacionan con el sistema tributario, no son conciliables en una argumentación tributaria respecto de un impuesto en particular como es el caso del IVA. Por un lado está el monto de la tributación que debe tener un país que persiga entregar mayores prestaciones sociales. Se habla entonces de subir o de bajar la tasa del impuesto. No obstante este es un tema más económico que estrictamente tributario, diremos un par de palabras al respecto más adelante. Por otra parte, están las exenciones y cambios en el tipo de tasa (por ejemplo introduciendo tasas diferenciadas), que sí se identifican con la discusión tributaria del IVA toda vez que mientras los cambios en la tasa del impuesto no afectan mayormente el carácter esencial del mismo, los continuos cambios en los hechos gravados, así como la multiplicidad de tasas, introducen distorsiones que pueden llevar a transformar el impuesto radicalmente desde el punto de vista de los principios de un sistema tributario moderno.

Nos dedicaremos primero a tratar esto último. Siguiendo el camino hipotético respecto al argumento mencionado, se pueden identificar las siguientes dos afirmaciones que contribuyen a la idea de que la introducción de exenciones en el sistema y cambios en el

---

<sup>76</sup> Véase: [www.conadecus.cl](http://www.conadecus.cl)

tipo de tasa del IVA contribuirían a mejorar la situación económica de los contribuyentes más pobres:

1. Las exenciones en ciertos productos básicos de consumo en la economía doméstica, son instrumentos útiles al momento de solucionar alzas anormales en ciertos sectores productivos. Por ejemplo, si un año hay un alza del precio del pan producto de la mala condición general de la producción de harina, una exención de pago de IVA respecto a la harina sería una importante contribución para la superación de los problemas de dicha industria y ayudarían a mitigar las alzas de precios que afectarían a los consumidores (de pan) más pobres. Este tipo de exenciones no afectarían mayormente el sistema de IVA y se podría seguir cumpliendo con los objetivos de un sistema tributario moderno.
2. El IVA, en su tasa y forma actual, con pocas exenciones, y su carácter de impuesto regresivo es expresión de un sistema tributario injusto, no progresivo, que tiene como consecuencia una gran desigualdad en la distribución del ingreso. La equidad de un sistema tributario se basa en su mayor progresividad y menor regresividad. Las exenciones permiten que el IVA sea un impuesto más justo en la medida que se le introduce progresividad y también las tasas diferenciadas. Así, se impide que las personas de menos recursos se vean altamente gravadas por sus bienes de consumo, que generalmente coinciden con bienes básicos.

Consecuentemente, respecto al tema de las modificaciones del IVA, nos encontramos con dos tipos de argumentos a su favor que envuelven razonamientos tributarios. El primero de ellos recoge consideraciones técnicas sobre el sistema de IVA y contiene la pretensión respecto a que exenciones focalizadas sólo a ciertos productos, no afectarían mayormente al sistema de recaudación y que, por el contrario, se manifestarían mayores beneficios en los incentivos económicos para las industrias ligadas a la producción de estos productos, así como también en beneficios para los consumidores de los mismos. El segundo argumento contiene una reflexión sobre lo que es justo o injusto cuando se habla de impuestos; que lo justo en materia tributaria se asocia primordialmente con equidad y con ello, con la distribución. Para ello es necesaria la progresividad de los tributos y el IVA es altamente regresivo. El actual estado del sistema de IVA, en especial su alta tasa única, sería injusto, pues desfavorece la distribución, por lo que habría que establecer, junto con las exenciones, tasas diferenciadas. Vamos a continuación a rebatir ambos tipos de argumento.

## **I. Las exenciones y sus supuestos beneficios**

Vamos al primer argumento hipotético respecto de las exenciones y el sistema de IVA. Es necesario señalar que, al menos desde el punto teórico, el argumento sobre las exenciones no falla en su realización. Así lo señala Gabriel Araya Schnake en su Manual de Legislación Tributaria: *“Mediante el empleo de exoneraciones de artículos de consumo esencial y de tasas más diferenciadas, más baja que la alícuota general del tributo, para los bienes que figuren de manera más frecuente en los patrones de consumo*

*de los grupos sociales de menores ingresos, es perfectamente posible, desde el punto de vista teórico, construir un impuesto general a las ventas que resulte, en su conjunto, progresivo o, a lo menos, proporcional en relación a la renta total ganada”.*<sup>77</sup>

Lo anterior está fuera de discusión y ese punto es claro: Las exenciones son posibles. El punto es si éstas son ventajosas y si la progresividad que introducen es considerable en comparación a sus desventajas. Pero ya iremos a ello. Previo a dar mayores consideraciones conviene tener presente cuáles son las exenciones puntuales que contempla la normativa del IVA. Concretamente, las exenciones del impuesto están establecidos en los artículos 12 y 13 del D. L N° 825 y pueden ser clasificadas en:

- a. Exenciones reales u objetivas: subdivididas en exenciones a las ventas (exenciones en la venta de vehículos usados, especies transferidas a título de regalía a los trabajadores por sus empleadores, materias primas destinadas a bienes de exportación), ciertas importaciones (como las del Ministerio de Defensa Nacional), internación de especies (como las cosas de uso personal de las personas de paso por el país), exportación (exención amplia a las exportaciones) y servicios (prestación de servicios), todos regulados en el artículo 12. la ley N° 19.633 publicada en el diario oficial de 11 de septiembre de 1999 que introdujo estas modificaciones.
- b. Exenciones Personales o Subjetivas: establecidas a favor de determinados sujetos de la obligación tributaria regulados en el artículo 13, como por ejemplo: las radioemisoras, canales de televisión, establecimientos de educación, hospitales dependientes del Estado y universidades reconocidas por este, entre otros.<sup>78</sup>

De manera adicional a esta clasificación, la mejor caracterización que se puede hacer de las exenciones de IVA en Chile es que son muy pocas. Patricio Barra, de la Subdirección de Estudios del Servicio de Impuestos Internos, señala: *“En el IVA, el diagnóstico de complejidad se revierte respecto de los impuestos a la renta. El IVA en Chile ha sido concebido como un impuesto de cobertura amplia, al punto que no tiene un umbral de exclusión ni tampoco regímenes especiales o simplificados. El gravamen contempla un número reducido de exenciones limitadas a los servicios de salud, educación, transporte público de pasajeros, e intereses financieros, entre otros. Sin considerar el caso de los exportadores, el IVA chileno tampoco establece exenciones de carácter total (tasas cero)”.*<sup>79</sup>

Las razones de esta situación son varias y ya las hemos mencionado en una extensión suficiente. En definitiva, las exenciones conspiran contra varias características del IVA que impiden que logre su objetivo de recaudar fondos para el Estado de una manera

<sup>77</sup> Araya, Schnake, Gabriel, *Op. cit.*, pp. 7.

<sup>78</sup> Zavala Ortiz, José, *Manual de Derecho Tributario*, Quinta Edición Actualizada, Editorial Lexis Nexis, Santiago, Chile, 2003, pp. 182-195.

<sup>79</sup> Barra, Patricio, *Simplicidad de los Sistemas de Imposición: El Caso de Chile*, EUROSOCIAL, Buenos Aires, Argentina, 2006, pp. 15.

simple, neutral y equitativa. La historia del Impuesto a la Compraventa y los primeros años del sistema de IVA constituyen el mejor ejemplo de ello.

Independiente de ello, las exenciones que están contempladas en la normativa del IVA no pueden ser consideradas únicamente desde la prevención de distorsiones al sistema de tributación del impuesto. La exención a las exportaciones tiene por objetivo evitar la doble tributación internacional de los productos exportados.<sup>80</sup> Por otro lado, otras exenciones de IVA, como las importaciones de organizaciones diplomáticas, organismos internacionales, o los efectos personales de inmigrantes, son el resultado de tratados internacionales.<sup>81</sup>

Consecuentemente, las exenciones de la normativa vigente en materia de IVA no dicen relación con su utilización como mecanismo de fomento a ciertas áreas de la producción. Puede que el argumento de que las exenciones de IVA, como mecanismo de fomento, pueda ser económicamente válido en el sentido de ser una herramienta de política fiscal utilizable como sucede en otros tributos.<sup>82</sup> Pero el hecho es que el marco jurídico de las exenciones del D. L N° 825 no dice relación con la política económica doméstica, sino con otras motivaciones del Estado, concretamente, las relativas a las relaciones internacionales. No obstante que estas relaciones puedan tener intenciones comerciales, no se relacionan en lo inmediato con incentivos a la economía interna.

Respecto de las excepciones personales o subjetivas del IVA, como los hospitales y canales de televisión, su existencia parece encontrarse en la protección material de ciertos derechos constitucionales, como el Derecho a la protección de la Salud del artículo 19 N° 9 o la Libertad de emitir opinión o de informar del artículo 19 N° 12. La exención a los hospitales públicos facilita un derecho constitucional y evita que el Estado se cobre a sí mismo, así como la exención a los canales de televisión facilita el derecho de opinión e información. Nuevamente, el argumento de la utilidad de las exenciones como herramienta de fomento económico está fuera de lugar.

Ahora bien, lo que sí podría tener relación con el fomento de áreas de la producción nacional desde el punto de vista tributario es lo que se relaciona con el gasto tributario, que es una categoría más amplia y que de hecho mantiene una relación de género y especie con las exenciones. En la definición entregada por el Servicio de Impuestos Internos, se designa gasto tributario “*al monto de ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria y que tiene por objeto beneficiar, promover, o fomentar a determinadas actividades, sectores, ramas, regiones, o grupos de contribuyentes. Por lo*

<sup>80</sup> SII, *Informe de Gasto Tributario: Ejecución 2004, Proyección 2005, Proyección 2006*, Subdirección de Estudios, SII, Marzo, 2006, pp. 7.

<sup>81</sup> *Ibid.*

<sup>82</sup> Tokman R. Marcelo; Rodríguez C. Jorge; Marshall S. Cristóbal, *Las excepciones tributarias como herramienta de política pública*, Estudios Públicos, N° 102, 2006. pp. 69.

general, se traduce en el otorgamiento de exenciones o deducciones tributarias, alícuotas diferenciales, diferimientos, y créditos, entre otros mecanismos”.<sup>83</sup>

Se puede apreciar a partir de esta definición la existencia de otros mecanismos que tienen como consecuencia la no recaudación de ciertos ingresos y que permiten a los contribuyentes en el caso del IVA, pagar un monto menor de impuesto, o bien postergar su pago. Este es el caso de los créditos que producen un descuento al pago efectivo del impuesto (por ejemplo: el crédito especial para la construcción de viviendas), y también el de los diferimientos que postergan o dilatan el pago del mismo (por ejemplo: el mayor plazo en el pago del IVA para la primera venta en el país de vehículos destinados al transporte de pasajeros).<sup>84</sup> Ambas son herramientas tributarias útiles a la planificación económica, que pueden otorgar beneficios a los contribuyentes, así como contribuir a la creación de situaciones de fomento. Sin embargo, en la discusión pública en materia de impuestos, estos antecedentes técnicos parecen dejarse de lado en privilegio de conceptos comúnmente conocidos como lo son las exenciones.

Ahora bien, quizás el argumento de mayor peso respecto a la exención de bienes básicos de consumo viene dado por su supuesto casi nulo efecto en el sistema de IVA. Nuestra posición es que aquello es incorrecto. Lo primero que se puede decir es que exenciones de este tipo alteran el principio de neutralidad en la que se base el impuesto al menos en un doble sentido. Por un lado se introduce una modificación que puede afectar los factores de producción. Si, por ejemplo, se estableciera que el pan es un bien exento de IVA, los sectores ligados a este bien no verían con indiferencia los costos tributarios que tendría producir el bien o simplemente distribuirlo, donde la distribución es la transacción que tendría una menor carga tributaria. En segundo lugar, y en relación con lo anterior, se encuentra el problema de los efectos de este tipo de exenciones en el propio sistema de aplicación del impuesto a través del método “impuesto contra impuesto”, respecto a que la introducción de una exención afecta directamente el crédito fiscal de aquellos sujetos que tengan el bien exento como uno de los insumos propios de su giro. Esto es claro en el texto de la Ley del IVA, cuyo artículo 23 establece las normas de aplicación del método de “impuesto contra impuesto”, de las que se deducen la imposibilidad de tener derecho a crédito fiscal en ciertos casos. El número 2 del artículo 23 señala: “No procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor”.<sup>85</sup>

<sup>83</sup> SII, *op. cit.*, pp. 2.

<sup>84</sup> Tokman R. Marcelo; Rodríguez C. Jorge; Marshall S. Cristóbal, *op. cit.*, pp. 80.

<sup>85</sup> Esta norma puede ser discutible desde el punto de vista de su neutralidad. Si entendemos a este principio como la no interferencia en las decisiones de producción (también de consumo, inversión, trabajo, etc.), en efecto, la redacción de la norma pareciera no dejar indiferente a un contribuyente en la importación o adquisición de bienes, o bien en la utilización de servicios, toda vez que la exención de los mismos lo priva del derecho al crédito fiscal. Sin embargo, hay que tener a la vista que esta “no interferencia en las decisiones”, en que se traduce la neutralidad del IVA, en el caso del número 2 del artículo 23, es sustentable a partir de los muy limitados casos de exención en la normativa del impuesto. En consecuencia, se puede señalar que si bien la norma es no es íntegramente neutral, sí lo sería al menos cuantitativamente, pues la regulación

No nos referiremos mayormente al funcionamiento del proceso, pues ya lo explicamos en la primera sección, pero lo importante es destacar que no es claro entonces que el método de “impuesto contra impuesto” permita que la exención de un bien logre la baja del precio del mismo, toda vez que el sistema está diseñado para que el valor agregado sea gravado en la última etapa productiva del bien, es decir, cuando el producto llega al consumidor. En este proceso es poco probable que, por ejemplo, el distribuidor de pan baje su precio si los sujetos ligados a su producción y comercialización ya no cuentan con el crédito que necesitaban para su declaración mensual de IVA.

Los perjuicios de esta situación son evidentes. Estas distorsiones incorporan el problema o paradoja respecto de la finalidad de la exención de este tipo de bienes. Si bien puede haber un beneficio a los más pobres, lo cierto es que se genera el riesgo de un aumento de gasto fiscal, al encarecer la administración del impuesto, que puede afectar la recaudación necesaria para programas sociales. El Ministro de Hacienda, Andrés Velasco, ha señalado la necesidad de la no introducción de modificaciones al IVA como requisito para el financiamiento de los programas sociales del gobierno.<sup>86</sup>

El fenómeno tributario descrito, sobre las exenciones y el método “impuesto contra impuesto”, parece ser propio de los sistemas de IVA que lo utilizan. A nivel comparado, un caso paradigmático es el de Colombia que mantiene el método “impuesto contra impuesto” desde 1974.<sup>87</sup> Precisamente, en este país se produce este fenómeno en que las exenciones a bienes básicos no significan una baja en el nivel de precios, sino precisamente lo contrario. Como señala el tributarista colombiano Vicente Amaya Mantilla: *“De esta suerte, los bienes o servicios sometidos a tarifas diferenciales bajas, que soportan costos y gastos gravados a tarifas superiores, de hecho, conllevan un componente tributario adicional, constituido por el mayor gravamen aplicado a sus insumos, que no se puede descontar ni devolver y que se comporta como un mayor valor que se traslada, vía precio, al consumidor. Así es como es como la diferencia tarifaria opera Colombia, como un factor desestabilizador de los precios, pues su efecto es relativo y no elimina, a favor de los bienes y servicios sometidos a ellas el efecto regresivo que el impuesto produce sobre el consumo, al tiempo que, en relación con el comercio internacional, el país se encuentra en situación desventajosa ante la imposibilidad de liberar en forma total a los bienes y servicios que se exportan del*

---

general del IVA no permite la existencia de un gran número de bienes exentos susceptibles de ser objetos de las decisiones que tienen lugar en el mercado. En otras palabras, puede que la norma en cuestión afecte la neutralidad del IVA, pero lo hace de una manera muy acotada al bajo nivel de exenciones contempladas en la regulación del impuesto.

<sup>86</sup> La Tercera, Abril 2006.

<sup>87</sup> Corredor A., Orlando, *IVA Descontable: Nueva Tendencia Oficial*, Segunda parte, Tributar Asesores Ltda., Bogotá, Colombia, 2004, pp. 2.

*componente tributario contenido en los precios de los productos excluidos del impuesto o sometidos a las tarifas más bajas”.*<sup>88</sup>

De esta manera, lo dicho por Vicente Amaya, en relación al caso colombiano, ilustra nuestra intuición respecto de los riesgos de las exenciones en el sistema de aplicación del IVA. Sin embargo, a su vez, el razonamiento del tributarista nos insinúa otra objeción respecto a las exenciones, cual es, las dificultades que representa para los procesos de integración tributaria en el contexto del comercio internacional. Sin ir más lejos, se pueden citar al respecto las consideraciones de la Comunidad Andina de las Naciones de la cual Chile es un país asociado. Teniendo como precedente la experiencia de la Unión Europea, la Comunidad Andina ha establecido un diseño IVA muy similar a las principales características del sistema chileno y que resulta contradictorio con la introducción de exenciones.<sup>89</sup>

Entre estos puntos comunes cabe destacar los siguientes, que tienen que ver con las principales características técnico-tributarias de convergencia en el largo plazo de las legislaciones nacionales sobre IVA:

- a) Adopción de una lista para las exclusiones de bienes y servicios, que en realidad sólo considera un número mínimo de posibles exclusiones (bienes importados por diplomáticos y donaciones; servicios sensibles: educación, salud, y transporte interno de pasajeros, que quedaron sujetos a las legislaciones nacionales).
- b) Fuerte reducción de las exclusiones, lo que promueve la neutralidad sectorial.

Desde ya se podrá notar que las semejanzas de estos objetivos de organización tributaria regional, son altamente coincidentes con el sistema de IVA chileno. Estas semejanzas no son una mera coincidencia, sino que son representativas del contexto regional en el cual Chile retorna a la Comunidad Andina y que tiene que ver con una perspectiva regional más dispuesta a la aplicación de criterios técnicos en la economía. Consecuentemente, en este escenario, las exenciones son un obstáculo más que es dejado de lado para abrir paso a una visión más científica. Esto concuerda con un antecedente histórico respecto del nacimiento del impuesto y que mencionamos al comienzo; el impulso definitivo de la instauración generalizada del IVA en Europa vino de la mano de las necesidades de una regulación común en materia tributaria.

De acuerdo con lo señalado precedentemente, ya se puede intuir que el argumento hipotético, que elaboramos para caracterizar las motivaciones que están detrás de las exenciones, es claramente inconsistente por varias razones. Esta inconsistencia se funda

<sup>88</sup> Amaya Mantilla, Vicente, *Reforma sobre el Impuesto a la Ventas en Colombia a la luz de la decisión CAN 599 (12 de Julio de 2004)*, Temas de Derecho Tributario Contemporáneo, Bogotá, Colombia, 2006, pp. 82.

<sup>89</sup> Arias, Luis; Barreix, Alberto; Valencia, Alexis; Villela, Luiz; *La armonización de los impuestos indirectos en la Comunidad Andina*, Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento de Integración y Programas Regionales, Buenos Aires, 2005, pp. 16.

en la inviabilidad de las exenciones. Para esto mencionamos varias razones. En primer lugar, desde una perspectiva general y tomando en cuenta la historia del impuesto, las exenciones son enemigas de un sistema tributario moderno que utiliza la simplicidad como un mecanismo para la mayor recaudación. En segundo lugar, las exenciones en el IVA, de ser utilizadas, responderían a necesidades puntuales del Estado que no tendrían relación con la economía doméstica y las deja fuera de la categoría de herramientas de política fiscal. En tercer lugar, y este es el centro de la refutación, la exención de bienes básicos de consumo sí introduce distorsiones importantes al sistema de aplicación del IVA chileno a partir de su incongruencia con el método “impuesto contra impuesto”, explicado en la primera sección. Por último, las exenciones son contrarias a los acuerdos internacionales en materia de tributación, específicamente, a los acuerdos que ha logrado la Unión Europea, y a los pasos que está dando la región en esta materia, específicamente, la Comunidad Andina, más los países asociados a ella, como Chile, Argentina, Brasil, Uruguay y Paraguay.

## **II. El IVA y la Equidad**

Dediquémonos a tratar el segundo pilar hipotético del argumento a favor de las modificaciones al IVA y que señalaba lo siguiente:

“El IVA, en su tasa y forma actual, con pocas exenciones, y su carácter de impuesto regresivo es expresión de un sistema tributario injusto, no progresivo, que tiene como consecuencia una gran desigualdad en la distribución del ingreso. La equidad de un sistema tributario se basa en su progresividad y menor regresividad. Las exenciones permiten que el IVA sea un impuesto más justo en la medida que se le introduce progresividad y también las tasas diferenciadas. Así se impide que las personas de menos recursos se vean altamente gravadas por sus bienes de consumo, que generalmente coinciden con bienes básicos”.

Señalábamos que en lo esencial este argumento contenía una noción de justicia en relación al derecho tributario y que esta noción era contradictoria con un impuesto de las características del IVA. Este concepto de justicia se identifica en definitiva con la justicia distributiva y con la aspiración de que los impuestos deben ser funcionales al objetivo de la distribución del ingreso. Ello se manifiesta tributariamente en la dimensión de la equidad vertical, mencionada en la primera sección, que establece que los contribuyentes deben ser gravados en relación a sus posibilidades económicas y con el hecho de que el IVA claramente no realiza esta discriminación, sino que más bien cumple sólo con objetivos de equidad horizontal. En este contexto, se propone que mecanismos de alícuotas diferenciadas de IVA para los distintos productos de consumo, además de las exenciones, podrían contribuir a la introducción de progresividad al sistema de IVA, favoreciendo así un trato a los contribuyentes conforme a sus capacidades contributivas y facilitando el acercamiento de individuos que se encuentran en situaciones económicas disímiles. Es decir, a través de estas modificaciones, se favorecería la distribución del ingreso. Vamos a rebatir este argumento primero desde su viabilidad y, en segundo lugar,

desde su consistencia en la aplicación de un concepto de justicia distributiva respecto del IVA.

Desde el punto de vista de la viabilidad, lo primero que hay que mencionar son las amplias limitantes que condicionan las pretendidas modificaciones contenidas en este tipo de argumento. Ya mencionamos las dificultades que se levantaban en contra de las exenciones. Pero respecto a la introducción de un sistema de tasas diferenciadas en el IVA las objeciones también son diversas y sólidamente fundadas. En primer lugar, las dificultades vienen a partir de la capacidad de las empresas de enfrentar los problemas inherentes al manejo de un sistema con tasas diferenciadas y con la aptitud de la administración tributaria para llevar a cabo la mayor carga que implicaría el control de su correcta aplicación.<sup>90</sup> Ello importa el evidente sacrificio de simplicidad tributaria que materialmente se traduce inevitablemente en un sistema de administración del impuesto mucho más costoso. De modo independiente, se presenta el problema de la posibilidad de contar con estadísticas realmente confiables que permitan un conocimiento lo suficientemente objetivo sobre el consumo de los diferentes grupos familiares en los distintos niveles de ingreso, lo que resulta esencial para estructurar racionalmente un sistema de tales características.<sup>91</sup> Sea esto factible o no, aumenta el gasto administrativo y se genera la pregunta legítima respecto a si estos costos tributarios son preferibles a alguna otra política fiscal en materia de distribución. Como señalan los investigadores del Fondo Monetario Internacional, Vito Tanzi y Howell Zee: *“Muchos países en desarrollo (como muchos países de la OCDE) han adoptado dos o más tasas para el IVA. Las tasas múltiples son atractivas desde el punto de vista político, porque ostensiblemente – aunque no necesariamente de hecho – satisfacen un objetivo de equidad, pero el precio administrativo que se paga por satisfacer objetivos de equidad mediante tasas múltiples de IVA puede resultar mayor en los países en desarrollo que los países industriales. Por lo tanto, debe estudiarse cuidadosamente el costo de un sistema de tasas múltiples”*.<sup>92</sup>

A mayor abundamiento, las modificaciones de tasa introducen distorsiones en la economía, situación que, según mencionamos, precisamente el IVA busca evitar y en la cual basa buena parte de su prestigio. Técnicamente esto se explica a través del “efecto sustitución”, en virtud del cual los consumidores tienden a trasladar sus decisiones de consumo hacia los bienes exentos o gravados menos intensamente, aumentando en forma paradójica, por efecto de la mayor demanda, el precio de dichos bienes.<sup>93</sup> Así, por aplicación de las reglas del mercado, se impide que se logre el objetivo de disminuir el precio de los bienes que se consideran de mayor necesidad para ciertos grupos sociales.

Finalmente, a todo lo anterior hay que sumar, al igual que con la exenciones, las contradicciones intrínsecas que lleva consigo la implantación de un sistema de tasas diferenciadas con el método de aplicación del IVA “impuesto contra impuesto”. En este

<sup>90</sup> Araya, Schnake, Gabriel, *Op. Cit.*, 7.

<sup>91</sup> *Ibid.*, pp. 7.

<sup>92</sup> Tanzi, Vito; Zee, Howell; *Op. cit.*, pp. 14.

<sup>93</sup> *Idem.*

sentido, resulta poco probable la eficacia y simplicidad del sistema de cálculo del impuesto determinado a través de la sustracción del impuesto pagado o crédito fiscal si, contablemente, hay que observar tasas dispares.

En primer lugar, desde el punto de vista de la simplicidad del cálculo del impuesto, la existencia de tasas diferenciadas exigiría una operación más compleja para el cálculo del crédito fiscal, al incluir la necesidad de tener a la vista, para conformar el crédito total, los montos de impuesto pagado según la distinta tasa que afecta a cada bien. Por ejemplo, si una panadería comprara leche, azúcar y harina a tasas distintas, debería señalar cada monto afecto, según la tasa de cada insumo comprado, para luego proceder a su adición, lo que determinaría el crédito fiscal. De esta forma: (\$57 Crédito fiscal) = (Leche \$100x20%) + (Azúcar \$100x19%) + (Harina \$100x18%).

La tasa única simplifica este proceso contable al aplicarse uniformemente sobre el total de las compras: (\$57 Crédito fiscal) = (Leche, azúcar, harina \$300x19%).

En segundo lugar, las tasas diferenciadas alteran la eficacia del sistema de cálculo del impuesto para lograr que éste solamente grave a los componentes del precio de venta que no han tributado. Volvamos al ejemplo de la panadería y supongamos que el único insumo que compra para producir pasteles y venderlos es harina, por un valor de \$100, gravada con una tasa diferenciada de IVA de 5%, de manera que su crédito fiscal es de \$5. Esta panadería vende sus pasteles en \$200 afectos a la tasa de IVA de 19%. En consecuencia: ((\$200 Débito fiscal) - (\$5 Crédito fiscal)) = (195x19%) = (\$37 Impuesto determinado).

En contraste con este resultado, y manteniendo las demás variables constantes, la tasa única de 19% arroja un resultado más favorable respecto a la determinación del impuesto al afectar tanto a la harina comprada, como los pasteles vendidos: ((\$200 Débito fiscal) - (\$19 Crédito fiscal)) = (181x19%) = (\$34 Impuesto determinado).

A pesar de que este ejercicio pueda parecer un poco redundante en relación a lo que ya se había señalado sobre las características del impuesto en la primera sección, es útil para entender de forma práctica la manera en que las tasas diferenciadas distorsionan el cálculo del IVA. En el ejemplo, las tasas dispares aplicadas al impuesto pagado o crédito fiscal, y al débito fiscal, aumentan la base del impuesto y conspiran con el objetivo de gravar únicamente los montos que no han tributado.

Sin embargo, como ya lo adelantábamos, los argumentos de modificación al IVA como los señalados, no sólo encuentran objeciones desde el punto de vista de la técnica tributaria. Desde la mirada económica se encuentra una objeción que ciertamente puede parecer demoledora. Eduardo Engel, Alexander Galetovic y Claudio Raddatz, miembros del Centro de Economía Aplicada (CEA) de la Universidad de Chile, señalan que en orden a disminuir la inequidad en la distribución del ingreso el centro de la discusión debiera basarse en el monto a ser distribuido, el objetivo del gasto público y en la eficiencia relativa de los impuestos alternativos, mas no en el progresividad del sistema

tributario.<sup>94</sup> Al igual que la mayoría de los estudios respecto a países desarrollados, los autores concluyen respecto de la realidad chilena, que el sistema tributario tiene poco efecto en la distribución del ingreso.<sup>95</sup> Señalan respecto del IVA, que el eventual aumento de su tasa, de un 18% a un 20%, difícilmente altera en un ápice la distribución del ingreso.<sup>96</sup> Siguiendo la información de la encuesta CASEN y del Instituto Nacional de Estadísticas (INE), para calcular los ingresos de los grupos familiares, los autores terminan por demostrar que la introducción de elementos de progresividad al sistema tributario, no afecta la distribución del ingreso, que la regresividad del IVA no es relevante para dicho problema, sino que lo relevante es el contexto “pre-tributario” en que se distribuye la riqueza en los distintos sectores sociales, donde se deben aplicar las políticas sociales. En este contexto, el sistema tributario no debiera ser juzgado por su regresividad, sino sólo desde su eficiencia en recaudar los impuestos.<sup>97</sup>

Para terminar, la última respuesta que se puede dar al argumento hipotético de la inequidad de la configuración del IVA tiene que ver con la validez misma de la noción de justicia a la que se pretende enfrentar al impuesto. Desde esta visión, la regresividad del impuesto es contraproducente con un sistema tributario conforme a la justicia distributiva. Como señala Darío Alejandro Rossignolo, profesor de la Universidad de Buenos Aires, respecto de esta perspectiva: “*Un sistema tributario satisface al valor “equidad” cuando los sectores de mayor capacidad contributiva (los de mayor ingreso) pagan una cuota de impuesto más elevada relativamente a la de otros sectores*”.<sup>98</sup>

Independientemente de que este argumento tenga o no un correlato efectivo en la realidad, vale la pena hacer algunos alcances teóricos, a partir de las consideraciones económicas ya mencionadas sobre distribución del ingreso.

La posición de que el sistema tributario chileno no es justo, principalmente debido a que da gran relevancia a impuestos regresivos como el IVA, es fuertemente defendida por la profesora del Departamento de Derecho Económico de la Universidad de Concepción, Elizabeth Emilfork. Según la profesora Emilfork, el sistema tributario chileno es injusto, entre otras razones, pues los tributos no están en relación de proporcionalidad con la capacidad de los contribuyentes.<sup>99</sup> A pesar de que podamos estar de acuerdo con sus apreciaciones respecto a la inequidad existente en la relación-jurídico tributaria del contribuyente con la autoridad tributaria,<sup>100</sup> no lo estamos así con el fondo de su

<sup>94</sup> Engel, Eduardo; Galetovic, Alexander; Raddatz, Claudio, *Taxes en Income Distribution in Chile: Some Unpleasant Redistributive Arithmetic*, Serie Economía N° 46, Departamento de Ingeniería Industrial, Universidad de Chile, 1998, pp. 2.

<sup>95</sup> *Ibid.*, pp. 2.

<sup>96</sup> *Idem.*

<sup>97</sup> *Ibid.*, pp. 34.

<sup>98</sup> Rossignolo, Darío Alejandro, *El impacto de la carga tributaria sobre la distribución del ingreso*, Centro de Evaluación y Estudios en Economía Social para el Alivio de la Pobreza, Banco Interamericano del Desarrollo, Buenos Aires, Argentina, 2002, pp. 2.

<sup>99</sup> Emilfork Soto, Elizabeth, *Reflexiones en torno a la justicia tributaria*, Gaceta Jurídica N° 194, LexisNexis, Chile, 1996, pp. 6.

<sup>100</sup> *Ibid.*, pp. 6.

argumento respecto a la justicia distributiva. Y es que cuando se habla de justicia distributiva la discusión no puede centrarse únicamente respecto del sistema tributario.

Lo que es justo o injusto es el ordenamiento jurídico que legitima un sistema económico o, lo que jurídicamente llamamos, el orden público económico del cual el sistema tributario es sólo una parte; si no podemos alegar la injusticia del derecho tributario, menos resulta razonable hacerlo respecto de un impuesto particular, como es el caso del IVA.

## **Conclusiones o recomendaciones**

El presente estudio de los argumentos que pretenden la implementación de modificaciones al sistema de IVA, a la luz de las características propias del impuesto, nos entrega importantes elementos respecto de qué es lo posible y qué es lo ventajoso desde el punto de vista tributario. La reflexión en la materia nos revela que si bien las modificaciones mencionadas pueden ser llevadas a cabo, las desventajas que se desprenden de su puesta en práctica son claras y apuntan finalmente a la inviabilidad de la introducción de elementos de progresividad al sistema del impuesto. En primer lugar, desde el punto de vista técnico tributario, pudimos apreciar en qué radica la inconveniencia de las exenciones, constatando cómo estas contradicen varias características del IVA al impedir que logre su objetivo, cual es, recaudar fondos para el Estado de una manera simple, neutral y equitativa. Dichas inconveniencias se producen principalmente a través de la alteración de los factores de producción y del sistema de aplicación del impuesto (método “impuesto contra impuesto”). En el mismo sentido, vimos las dificultades que representan las modificaciones al IVA para los procesos de integración tributaria que enfrenta el país en el contexto del comercio internacional, tales como los relativos a la Comunidad Andina de las Naciones.

Para ahondar en estas inconveniencias analizamos los problemas de viabilidad que contienen los cambios en materia de IVA a partir de la eventual introducción de tasas diferenciadas. Así, vimos las dificultades que se generan respecto de la falta de capacidad de las empresas para enfrentar cambios tributarios y el problema de la imposibilidad de contar con estadísticas realmente confiables que permitan abordar objetivamente los elementos necesarios para producir dichas modificaciones en conformidad a fines previamente establecidos. A su vez, destacamos las distorsiones económicas más relevantes que hay que tener en cuenta al momento de modificar la tasa única del IVA, en especial las que se refieren a las decisiones de consumo y el nivel de precios (“efecto sustitución”), que se manifestarían sin beneficiar a los sectores más desprotegidos.

Finalmente, como corolario de este análisis, abordamos directamente el tema de la equidad a partir de la discusión sobre la distribución del ingreso y su relación con el IVA. Señalamos en la primera sección que este impuesto no respondía al objetivo de lograr resultados de equidad vertical (acercar la situación de individuos en condiciones desiguales), sino que más bien respondía a generar condiciones de equidad horizontal (tratamiento semejante de individuos en situaciones similares). Esta característica del

impuesto es avalada por los resultados de investigación de los miembros del Centro de Economía Aplicada de la Universidad de Chile, que indican que la regresividad del IVA no es relevante para el problema de la distribución del ingreso, sino que lo es el contexto “pre-tributario” en que se distribuye la riqueza en los distintos sectores sociales, donde se deben aplicar las políticas sociales. En consecuencia, en un sistema de IVA moderno, donde se pretende privilegiar la recaudación para financiar precisamente los programas sociales, la introducción de distorsiones en su funcionamiento en búsqueda de mejorar las condiciones socio-económicas de la población, desde el punto de vista de la equidad vertical, es claramente un contrasentido.

No obstante lo anterior, señalamos en la primera sección que las exenciones, a pesar de ser uno de los principales elementos que introducen distorsiones importantes el sistema de IVA, sí existen en la normativa del impuesto. Pero es de crucial relevancia tener a la vista que el marco jurídico de las exenciones no dice relación con la política económica doméstica, sino con otras motivaciones del Estado, concretamente, las relativas a las relaciones internacionales. Las exenciones en el IVA, de ser utilizadas, responden a necesidades puntuales del Estado que no se relacionan con la economía interna y las deja fuera de la categoría de herramientas de política fiscal. Si es el caso de buscar métodos tributarios útiles para intervenir en la economía, señalamos que existen otros mecanismos para ello, a través del concepto de “gasto tributario” (como los créditos y diferimientos), que representan un menor impacto para el sistema de IVA al momento de buscar beneficios tributarios para los contribuyentes, no siendo las exenciones o las tasas diferenciadas el único camino posible.

Finalmente, criticamos el argumento que imputa al IVA una carencia de justicia distributiva, toda vez que el objeto de tal perspectiva debiera enfocarse hacia un ámbito mayor del cual este impuesto es sólo una parte ¿Es nuestro actual orden económico justo? Se trata ciertamente de un tema relevante, pero que va mucho más allá del IVA y de la discusión estrictamente tributaria.

De esta manera, pudimos apreciar que las motivaciones que se encuentran detrás de los argumentos a favor del cambio en la estructura del IVA quedan en entredicho, tanto desde el punto de vista estrictamente tributario, como también desde el punto de vista del análisis económico y la justicia distributiva. Ello nos permitió centrar nuestra argumentación no sólo en las ventajas del actual estado del impuesto, sino también en las inconsistencias de las críticas que se levantan en su contra. En este proceso, el IVA parece haber pasado el examen de los ímpetus modificatorios y su actual estado no debiera recibir mayores objeciones para seguir acompañándonos en el futuro.

## Referencias

Amaya Mantilla, Vicente, Reforma sobre el Impuesto a la Ventas en Colombia a la luz de la decisión CAN 599 (12 de Julio de 2004), Temas de Derecho Tributario Contemporáneo, Bogotá, Colombia, 2006.

Araya, Schnake, Gabriel, Imposición a las Ventas y Servicios I.V.A., Manual de Legislación Tributaria, Tomo 1, Sección 2, LexisNexis, Santiago, Chile, 2007.

Arias, Luis; Barreix, Alberto; Valencia, Alexis; Villela, Luiz; La armonización de los impuestos indirectos en la Comunidad Andina, Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento de Integración y Programas Regionales, Buenos Aires, 2005.

Barra, Patricio; Jorratt Michael, Estimación de la Evasión Tributaria en Chile, Departamento de Estudios, Servicio de Impuestos Internos, Chile, 1999.

Barra, Patricio, Simplicidad de los Sistemas de Imposición: El Caso de Chile, EUROSOCIAL, Buenos Aires, Argentina, 2006.

Bendikienė, Danutė; Šaparnis, Gintaras, Changes in the Imposition of Value Added Tax in Lituania (1994-2004), ISSN 1392-2785 Engineering Economics, N° 2 (47), 2006.

Bravo, Cucci, Jorge, Algunas disquisiciones en torno al crédito fiscal y a la denominada regla de la prorrata recogida en el Impuesto General a las Ventas peruano, Revista Internauta de Práctica Jurídica, Número 9, Julio-Diciembre 2000, <http://www.uv.es/~ripj/81jor.htm>, (Consulta: Enero 2008).

Cheyre, Hernán, [Análisis de las Reformas Tributarias en la década 1974-1983](#), Centro de Estudios Públicos, Chile, 1986.

Corral, Guerrero; Sistema básico de la imposición indirecta, Cuadernos de Estudios Empresariales, Vol.11, 2001.

Corredor A., Orlando, IVA Descontable: Nueva Tendencia Oficial, Segunda parte, Tributar Asesores Ltda., Bogotá, Colombia, 2004.

De la Peña Riquelme, Máximo, Las Transferencias de Bienes y Derechos afectas a IVA, Editorial Jurídica de Chile, 1993.

Engel, Eduardo; Galetovic, Alexander; Raddatz, Claudio, Taxes en Income Distribution in Chile: Some Unpleasant Redistributive Arithmetic, Serie Economía N° 46, Departamento de Ingeniería Industrial, Universidad de Chile, 1998.

Emilfork Soto, Elizabeth, Reflexiones en torno a la justicia tributaria, Gaceta Jurídica N° 194, LexisNexis, Chile, 1996.

Gasparini, Leonardo; Marchionni, Mariana; Sosa, Walter, La distribución del ingreso en la Argentina: Evidencias, determinantes y políticas, Centro de Estudios Distributivos, Laborales y Sociales, Universidad de la Plata, 2001.

Gobierno de Tlaxcala, Impuesto a las Ventas y Servicios, Secretaría de Finanzas. [www.indetec.gob.mx/cnh/propuestas/408.pdf](http://www.indetec.gob.mx/cnh/propuestas/408.pdf) (Consulta: Enero 2008).

Hoyos, Jiménez, Efectos del IVA en la economía, Temas de Derecho Tributario Contemporáneo, Universidad del Rosario, Bogotá, 2006.

Jørgensen, Erik; Owens, Jeffrey, The Move to VAT, OECD Observer, Vol. a, 1995. <http://www.questia.com/googleScholar.qst;jsessionid=H2GKYhIKLLVXhqy4nZ1fdGSYGBRGnfGBLv0zT9YsGO9M4LmLQ9Wp!-686961038?docId=98560456> (Consulta: Diciembre, 2007).

Jorratt, Michael; Barra, Patricio, Un análisis del Sistema Tributario Chileno, Subdirección de Estudios, Servicio de Impuestos Internos, 1998.

Lora, Eduardo, Las reformas estructurales en América latina: Qué se ha reformado y cómo medirlo, Banco Interamericano del Desarrollo, 1997.

Massone Parodi, Pedro, El Impuesto a las Ventas y Servicios (Impuesto al Valor Agregado), Editorial Edeval, Valparaíso, Chile, 1995.

Rosignolo, Darío Alejandro, El impacto de la carga tributaria sobre la distribución del ingreso, Centro de Evaluación y Estudios en Economía Social para el Alivio de la Pobreza, Banco Interamericano del Desarrollo, Buenos Aires, Argentina, 2002.

Rosignolo, Darío Alejandro, Las externalidades tributarias verticales: El caso de los impuestos sobre los consumos en argentina”, TIN Argentina, 2003.

Ruiz, Víctor Hugo, Apuntes Actualizados del Impuesto a las Ventas y Servicios, Serie de documentos docentes (SDD). Universidad de Talca, Año 3, N° 1, Octubre, 2005.

Servicio de Impuestos Internos, Informe de Gasto Tributario: Ejecución 2004, Proyección 2005, Proyección 2006, Subdirección de Estudios, SII, Marzo, 2006.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 4.814, de 26.10.2004. Subdirección Normativa, Dpto. de Impuestos Indirectos, <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja830.doc>, (Consulta: Enero 2008).

Solana González, Gonzalo, Los Tipos Impositivos en el IVA Comunitario, Instituto de estudios Fiscales, Madrid, España, 1998.

Tanzi, Vito; Zee, Howell; La política tributaria en los países en desarrollo, Fondo Monetario Internacional, Washington, 2001.

Oficina de estudios Tributarios, Informe de la Oficina de estudios Tributarios, Análisis evaluación alternativas de reforma, Santiago, Chile, 1960.

Tokman R. Marcelo; Rodríguez C. Jorge; Marshall S. Cristóbal, Las excepciones tributarias como herramienta de política pública, Estudios Públicos, N° 102, 2006.

Zavala Ortiz, José, Manual de Derecho Tributario, Quinta Edición Actualizada, Editorial Lexis Nexis, Santiago, Chile, 2003.

## Autor



### **Romualdo Andrés Araos Morales**

Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Alberto Hurtado. Alumno de Magister en Derecho con Mención en Contratación Comparada e Internacional, Universidad de Chile.