

EL IMPUESTO DE TIMBRES, ESTAMPILLAS Y PAPEL SELLADO, A 400 AÑOS DE SU CREACIÓN

STAMP DUTY, 400 YEARS AFTER ITS CREATION

Gonzalo Vergara Quezada*

RESUMEN: Explica el origen y la evolución del impuesto de timbres, estampillas y papel sellado, desde sus inicios en Holanda hasta nuestros días, destacando sus principales características, las variaciones que ha tenido. Revisa cómo se ha ido resolviendo el concurso de hechos gravados que se produce cuando una misma operación puede ser afectada por el impuesto de timbres, estampillas y papel sellado, el impuesto de registros o el impuesto al valor agregado, entre otros gravámenes que recaen sobre el comercio jurídico.

Palabras clave: impuesto de timbres, estampillas y papel sellado, impuesto a los registros, concurso de impuestos.

ABSTRACT: Explains the origin and evolution of the stamp tax, from its beginnings in Holland to the present day, highlighting its main characteristics and the variations it has had. Review how the conflict of taxable events that occurs when the same operation can be affected by the stamp tax, the registration tax or the value added tax, among other taxes that fall on the legal trade.

Keywords: *stamp tax, registration tax, concurrence of taxes.*

1. INTRODUCCIÓN

Debido a que el próximo 13 agosto se cumplen cuatrocientos años desde que se dictó la primera ley sobre impuesto de timbres, estampillas y papel sellado, parece ser más que apropiado dedicar las siguientes páginas a recordar su historia. Este tributo, a veces llamado entre nosotros simplemente impuesto de timbres, se remonta a 1624, año en el que fue implementado en los Países Bajos por primera vez.

* Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Máster en derecho con mención en derecho tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile. Profesor de post título en esa última universidad y en la Universidad de Concepción y Los Andes. Gerente en PwC. Correo gonzalo.vergara@pwc.com. Recibido el 20 de marzo de 2024, aceptado el 15 de mayo de 2024.

A pesar de que, igual que el impuesto al valor agregado, el impuesto de timbres fue un tributo diseñado profesionalmente, lo que es una característica diferenciadora respecto de la mayoría de los gravámenes, que son el fruto del ensayo y error de las autoridades, la doctrina no puso en él la atención que merecía, lo que llevó a que la historia de su establecimiento se mezclara con interesantes mitos que, si bien luego fueron aclarados, no despojaron al nacimiento de este gravamen de sus elementos casi novelescos que brevemente revisaremos.

Si bien este tributo buscaba dar un impulso a las finanzas públicas causando el menor perjuicio a los ciudadanos, él no ha estado exento de polémicas, como las que generó el hecho de que, en su momento, este gravamen incluso afectara a los periódicos, lo que fue visto como una restricción a la libertad de expresión¹.

Desde el punto de vista conceptual, tanto el impuesto a los periódicos como aquellos que se aplicaron a los naipes, que se encontraban dentro del ámbito de los impuestos de timbres al papel, han dificultado su caracterización, porque ellos se han alejado de la idea original de afectar los documentos que servían de respaldo a los actos jurídicos, fueran privados o públicos².

En el presente trabajo se busca comenzar a llenar el vacío que existe en la literatura nacional en esta materia, partiendo por la historia de este impuesto que, en general, ha sido analizado solamente desde una perspectiva operativa, con útiles y, en algunos casos, extensos comentarios a las instrucciones administrativas dirigidas a su aplicación. Sin embargo, en pocas ocasiones se han publicado estudios críticos³ y, menos aún, revisiones dogmáticas del mismo.

Entonces, inicialmente este impuesto se caracterizó por estar ligado al papel, tanto así, que cuando fue conceptualizado se dijo que “su naturaleza efectiva pertenece a la clase de impuestos sobre el consumo y debe entenderse en particular como un impuesto sobre el consumo de papel, que se caracteriza específicamente por su restricción simultánea a un determinado tipo de consumo, es decir, el consumo con fines jurídicamente relevantes”⁴.

Hoy, en Chile este tributo se extiende a los documentos que, por aplicación de las reglas generales sobre instrumentos y documentos, pueden ser digitales. Pero, igual que antes, este impuesto se aplica a aquellos documentos que dan cuenta de actos jurídicos, quedando en el pasado su aplicación a otras formas de usar el papel, como los naipes.

Es necesario reconocer que no ha facilitado la teorización que de este gravamen el hecho de que fueran establecidos tributos como el impuesto de registro, de origen francés, que se ha expandido por Europa, y tiene características particulares que, en ocasiones, se parece al tributo que estudiamos en estas páginas.

La expansión de tributos similares ha agudizado un problema clásico del impuesto de timbres: su concurrencia con otros gravámenes. Esto sucede cuando una misma operación da

¹ Free Speech Center (2009).

² Podían llegar a ser extremadamente difíciles de administrar. AMORÓS RICA (1960) pp. 291-338.

³ A modo de ejemplo, un buen análisis crítico sobre los aspectos probatorios del mutuo en relación con este el gravamen se publicó en esta misma revista. FLORES DURÁN (2022) pp. 25-34.

⁴ KOCZYŃSKI (1905) p. (493)53. (La fuente consultada tiene doble numeración).

paso a lo que podemos conceptualizar como un concurso de hechos gravados. Ello ha compelido a los legisladores a establecer reglas de prelación que permitan hacer primar a uno de los tributos concurrentes por sobre los demás.

No es inusual que participen en esta concurrencia de cargas fiscales el impuesto de timbres, estampillas y papel sellado, el impuesto de registros y el impuesto al valor agregado, entre otros gravámenes que afectan el comercio jurídico.

El problema antes mencionado suele ser más grave en operaciones transfronterizas, debido a que, en general, no existen tratados internacionales sobre como armonizar los impuestos indirectos⁵ ni otras cargas especiales, por lo que con facilidad pueden ocasionar problemas de doble tributación, lo que es particularmente grave en materia de financiamientos internacionales. Como veremos, en la Unión Europea se han iniciado los primeros trabajos para avanzar en una dirección que permita remover estos obstáculos al crecimiento económico.

2. CONCEPTO DEL IMPUESTO DE TIMBRES, ESTAMPILLAS Y PAPEL SELLADO

Debido a que en diferentes momentos y lugares este tributo ha sido aplicado no solo a los documentos que dan cuenta de actos jurídicos, sino que, a toda otra serie de partidas, su conceptualización puede ser muy difícil.

Por lo mismo, al revisar las estadísticas sobre recaudación de la OCDE, que incluye una clasificación de los tributos para efectos de poder comparar los ingresos de los diferentes países, podemos ver que impuestos de timbres se encuentran esparcidos entre varias categorías, siendo las más relevantes para quienes prepararon estas estadísticas aquellos que afectan a las transacciones financieras, al comercio internacional y los que operan como un impuesto específico a los servicios, quedando todos los demás casos clasificados como otros impuestos⁶.

En Chile, la doctrina inicialmente dijo al respecto que “esta contribución es en ocasiones un derecho sobre la trasmisión de la riqueza y podría entonces asimilarse a la alcabala, y equivale otras veces al pago de servicios judiciales”⁷.

Dicho eso, es posible señalar que, gracias al paso del tiempo, en su esencia, la carga que analizamos es un tributo que afecta a los documentos que dan cuenta de actos jurídicos, que pueden ser privados o públicos. Esto último porque, en su momento, era común que afectara a todo tipo de actos oficiales. Por lo mismo, el privilegio de pobreza era una excepción tan relevante en Chile, ya que sin él se habría frustrado completamente el propósito original de este gravamen, que era afectar lo menos posible a los ciudadanos⁸.

Sin embargo, como lo antes señalado no siempre fue así, la doctrina más autorizada explicó este tributo diciendo que “para determinadas actividades del individuo, a las que la

⁵ Es necesario recordar que, en el caso del IVA, las escasas normas sobre armonización se encuentran en los tratados sobre libre comercio. ALTAMIRANO SANTIBÁÑEZ (2021) p. 22 y OECD (2017) p. 16.

⁶ OCDE (2023) pp. 348-349, 352 y 335.

⁷ EDWARDS (1917) p. 339.

⁸ Departamento de Derecho Procesal Universidad de Concepción (1965) pp. 209-211.

ley asocia un deber tributario, y que no pueden desarrollarse sin el uso del papel o de otra materia apta para la reproducción de escritos o de dibujos, se impone al contribuyente la obligación de servirse de una clase especial de papel, que se vende exclusivamente por el Estado (papel timbrado), o de aplicar al papel común o a una materia distinta uno o más timbres, o una o más contraseñas, puestos también exclusivamente en venta por el Estado”⁹.

Es importante resaltar la referencia que se hace a que el Estado era el proveedor exclusivo del papel, porque durante la colonia española esa fue la regla. Así, en período se prohibió a los americanos la producción de papel¹⁰, con lo que la corona monopolizó su venta, causando el evidente perjuicio al desarrollo de los habitantes del nuevo mundo.

Continuando con el texto antes transcrito, la doctrina explica que “el contribuyente, al comprar el papel, el timbre o la contraseña, cuyo valor intrínseco es casi nulo, desembolsa en las cajas del Estado una suma correspondiente al tributo que la ley le impone por aquella determinada actividad que se propone desarrollar. Pero no basta la adquisición para agotar la serie de operaciones establecidas en la ley. El papel timbrado, el timbre móvil y la contraseña han de ser empleados, y a tal efecto, para evitar que puedan servir varias veces y que, en consecuencia, mediante el desembolso de una cierta cantidad se realicen varios actos para los que esté establecida una tasa o un impuesto más elevado, la ley dicta normas rigurosas para la inutilización de aquéllos, que los haga inservibles para usos ulteriores”¹¹.

En este punto es necesario precisar que solamente cuando se trataba de documentos individuales que debían ser presentados ante una autoridad o se requerían para demostrar un acto jurídico podíamos sostener que el valor del papel era casi nulo. Por lo mismo, existían casos en los que el gravamen no era neutro, como el impuesto de timbre que se aplicó a los periódicos, donde afectaba a uno de los principales insumos de esa industria¹².

Un ejemplo de lo antes indicado lo encontramos en 1712, no muchos años después de su implementación en Inglaterra, cuando el impuesto de timbres se extendió a los periódicos. Al respecto, la doctrina indicó que este tributo “fue aumentado gradualmente hasta alcanzar en 1815 un importe de 4 peniques por ejemplar, lo que tuvo el pernicioso efecto de reducir la circulación de la mayoría de los periódicos de la época”¹³. Entonces, como ocurre con todos los tributos, el aumento de sus tasas impacta negativamente a la sociedad.

3. ORIGEN DEL IMPUESTO DE TIMBRES, ESTAMPILLAS Y PAPEL SELLADO

Si bien se han buscado los referentes del impuesto de timbres y estampillas en ejemplos de sellos de la antigüedad, la verdad es que dichas marcas solamente daban cuenta del hecho de haber sido pagados los gravámenes, por lo que, como ha sido previamente resaltado por

⁹ GIANNINI (1957) p. 494.

¹⁰ ARGOUSE (2019) pp. 35-44.

¹¹ GIANNINI (1957) p. 494.

¹² VANN (1972) pp. 36-41.

¹³ AMADO MOYA (2007) p. 39.

los autores, dichos ejemplos no corresponden al impuesto objeto de este estudio, que nace en Holanda¹⁴.

Al igual que el impuesto al valor agregado, que fue primero conceptualizado por la doctrina y luego aplicado por el legislador¹⁵, el impuesto de timbres fue diseñado y propuesto a las autoridades por un individuo.

Debido a que la historia del establecimiento del primer impuesto de timbres está ligada a un mito propagado por un importante jurista, que contiene desde promesas incumplidas de las autoridades hasta investigaciones exhaustivas para conocer la verdad, vale la pena relatar tanto el mito como la historia comprobada sobre cómo nació este gravamen.

Partamos con el mito. Importantes juristas han afirmado que el “impuesto de timbre se originó en Holanda en 1624, cuando, durante un momento de «extrema necesidad», los Estados Generales ofrecieron una recompensa a cualquiera que inventara un nuevo tipo de impuesto, y alguien propuso «la exigencia de sellos en documentos y escritos que tengan un carácter legal operación o formación de pasos necesarios en demandas en los tribunales de justicia»”¹⁶.

Sin embargo, es necesario hacer presente que varios “autores consideran apócrifa la historia de este concurso de premios, por ejemplo, el artículo de [Stefan] Koczynski en el *Finanzarchiv* [1905] al que se hace referencia abajo. Sin embargo, esto pudo haber ocurrido, un tal Johannes van den Brook [sic], un recaudador de impuestos, ofreció un nuevo plan para el gobierno en 1623”¹⁷.

Al efecto, se ha explicado que el mencionado funcionario mantuvo “la idea principal en secreto, hasta el gobierno acordó concederle, mediante una ley especial del 28 de abril de 1623, un aumento salarial anual de 3.000 florines, una cantidad considerable en aquella época. Solo luego presentó todo el plan a los Estados de Holanda, y el 13 agosto de 1624, se adoptó la primera ley de timbres fiscales en el mundo, la llamada *klein zegel* [pequeño sello]. Desafortunadamente para él, la prudencia de Brook fue inútil; los Estados Generales se mostraron ingratos y nunca pagó la recompensa ni a él ni a sus herederos”¹⁸.

Koczyński explica detalladamente esta historia y, si bien señala que hay evidencias de la autoría de la idea y del desaire que el gobierno holandés hizo al pobre funcionario al que se le ocurrió, no existen documentos que den cuenta del referido concurso, agregando que, al menos en teoría, el mismo podría haber ocurrido.

Sobre el origen del episodio del concurso, que es la parte no respaldada de esta historia, el mencionado autor cuenta que el prestigioso profesor de la Universidad de Leiden Marcus Zuerius van Boxhorn, dictó una serie de conferencias en las que incluyó en su relato el llamado oficial a concurso para buscar una nueva forma de tributación¹⁹.

¹⁴ NOVOTNY (1955) p. 289 y KOCZYŃSKI (1905) p. (480)40.

¹⁵ IDRO MONTES (2022) pp. 13-15.

¹⁶ POWELL (1935) p. 225.

¹⁷ NOVOTNY (1955) p. 289.

¹⁸ Ídem.

¹⁹ KOCZYŃSKI (1905) p. (441)1.

La referida conferencia fue más tarde publicada y en ella se indica que, a raíz de la necesidad de financiar la guerra con España, se requería establecer un impuesto de fácil recaudación, que no afectara negativamente a las provincias, considerando que en ellas se observaban dispares niveles de ingresos, presentándose al certamen convocado por las autoridades la ingeniosa idea del impuesto de timbres y estampillas, que sería fiscalizado por notarios, magistrados, secretarios, procuradores y otros funcionarios al exigir el sello que daba cuenta del pequeño pago, que no entorpecería las relaciones comerciales²⁰.

Esta historia, relatada inicialmente por el profesor Marcus Zuerius van Boxhorn, fascinó a los juristas europeos por mucho tiempo, hasta que el profesor Theodoor van Riemsdijk decidió comprobarla e ir hasta las fuentes directas de ella en los archivos oficiales holandeses, dando cuenta de sus hallazgos en una obra sobre la materia²¹.

De esta manera, Van Riemsdijk, en el Capítulo XIII de su obra, titulado *Los funcionarios y el pequeño sello*, antes de separar la historia del mito dejó claramente establecido que el impuesto de timbre es de origen puramente holandés²². Es decir, dijo que solamente un aspecto de la famosa historia no era verificable, a saber, el concurso.

Así, explica Van Riemsdijk que en 1623 “un comisionado de finanzas de Holanda, Johannes van den Broeck, informó a los Estados Generales que había inventado un medio de obtener dinero que no era gravoso para los residentes. Después de que algunos delegados se enteraron de esto, a él y a sus descendientes se les prometió mediante escritura del 28 de abril una asignación anual de 3.000 florines, en caso de que S. H. M. [la autoridad de los Países Bajos] aceptara el remedio propuesto y lo pusiera en práctica”²³.

Luego Van Riemsdijk agrega que “Van den Broeck parece haber anunciado su invento. Al menos los Estados Generales deliberaron sobre su propuesta, «recibir el sellado de todos los contratos, bonos, etc. con un sello claro era un derecho claro», pero no llegaron a ninguna decisión, ya que se consideró deseable una mayor investigación. solicitó que se le diera alguna extensión al acto, la decisión fue pospuesta”²⁴.

Sin embargo, los “Estados de Holanda tenían una opinión diferente. Habiendo discutido esto constantemente en el mismo año, emitieron el aplacado el 13 de agosto de 1624, introduciendo los medios del pequeño sello en su provincia”²⁵. El propio Van den Broeck fue el encargado de poner en práctica el tributo que había ideado, dictándose al efecto varios actos oficiales²⁶.

Al respecto, Koczyński agrega que los “Estados Generales se han mostrado muy desagradecidos con Van den Broeck al no pagarle la asignación anual a la que se habían comprometido. Cuando se quejó de esto en 1648, pusieron su petición en manos de un comité, que declaró en su informe escrito del 8 de marzo que no podía interpretar el asunto

²⁰ BOXHORN (1655) pp. 290-295.

²¹ VAN RIEMSDIJK (1885).

²² VAN RIEMSDIJK (1885) p. 84.

²³ Ídem.

²⁴ Ídem.

²⁵ Ídem.

²⁶ VAN RIEMSDIJK (1885) pp. 84-85.

de otra manera que la de que S. H. M. estaba obligado a pagar la recompensa «prometida» «por acto tan solemne». Murió poco después, el 5 de julio, y los Estados Generales no lo hicieron. En vano, su hija Wendelina apeló a la asamblea para recibir las cuotas que habían expirado desde el día de la muerte de su padre y que fueron archivadas haciéndola un comisionado. St. Gen. 7 de junio, 30 de septiembre. St. Gen. 3 de noviembre de 1728²⁷.

Koczyński, en defensa del honor del profesor Boxhorn, explica que la historia del concurso, que es el episodio de esta saga del que no existen evidencias, puede no ser una invención de tan eminente jurista quien, probablemente, se limitó a dar cuenta de los dichos de los involucrados, sin verificar la corrección de los hechos que, por lo demás, no eran descabellados para el período, por lo que el concurso es algo que, para los estándares de la época, pudo haber ocurrido²⁸.

De esta forma, el impuesto de timbres se expandió rápidamente a “las demás provincias de los Países Bajos (a saber, Utrecht el 31 de marzo de 1625, Zelanda el 14 de junio de 1625, Frisia el 26 de marzo de 1628, Güeldres el 14 de mayo de 1628 y Overijssel el 20 de marzo de 1635)”²⁹.

Pronto la idea cruzó las fronteras de los Países Bajos. Así, España lo implementó el 15 de diciembre de 1636, fecha en la que Felipe IV dictó una pragmática que lo contempló como un “un papel timbrado o sellado de antemano con las armas reales o nacionales, destinado a aquel objeto y a la vez a servir de renta pública”³⁰. La implementación se hizo “primeramente en Castilla y luego, progresivamente, en los demás territorios: las Indias y los reinos de la Corona de Aragón. Con una vigencia anual”³¹. Con eso se hizo obligatorio el uso de papel sellado en las Américas en 1638³².

Le siguieron Francia en 1673, Austria en 1686³³. Inglaterra lo implementó en 1694, donde inicialmente afectaba a “todos los documentos extendidos en pergamino, vitela y papel”³⁴.

El Parlamento inglés en 1765 dictó la Ley del Timbre, que extendió la obligación de utilizar timbres a las colonias americanas, haciendo estallar la guerra de independencia³⁵ de Estados Unidos, que luego “recurrió por primera vez al impuesto de timbre sobre instrumentos jurídicos en las leyes de 1797 y 1813”³⁶.

A continuación, examinaremos el estado actual de este tributo y de otros que se asimilan a él en el derecho comparado.

²⁷ KOCZYŃSKI (1905) p. (481)41.

²⁸ KOCZYŃSKI (1905) p. (483-484)43-44.

²⁹ KOCZYŃSKI (1905) p. (486)46.

³⁰ AMADO (2003) p. 7.

³¹ BALTAZAR RODRÍGUEZ (1996) p. 528.

³² SECO CAMPOS (1994) p. 110.

³³ NOVOTNY (1955) p. 290.

³⁴ AMADO MOYA (2007) p. 39.

³⁵ NOVOTNY (1955) p. 290.

³⁶ POWELL (1935) p. 225.

4. ACUMULACIÓN DE TRIBUTOS Y EL PROBLEMA DE UNA ESPECIE DE CONCURSO DE CARGAS

De manera previa a revisar el estado de este tributo en el derecho comparado y la historia de él en Chile, es necesario plantear el problema que surge de la aplicación de tributos diferentes sobre un mismo supuesto de hecho que, la mayoría de las veces se relaciona con la transferencia del dominio de bienes que da paso a la expedición de ciertos documentos.

En nuestro medio la doctrina se ocupó de este problema cuando el mismo era muy grave, exponiendo que, antiguamente, podían concurrir ante una misma operación algunos de los siguientes tributos: el impuesto general a las compraventas, el impuesto a los servicios, el impuesto a la producción y el impuesto a los actos jurídicos³⁷.

Como antaño, aún no existía el impuesto al valor agregado, que se caracteriza por el sistema de acreditación de impuesto contra impuesto, la doctrina destacaba que estos gravámenes producían el “llamado efecto cascada, multiplicando los impuestos pagados a través de las diferentes etapas por las que pasan los bienes hasta llegar al consumidor”³⁸.

Los severos problemas que lo anterior ocasionaba llevó a la doctrina nacional a alertar sobre la necesidad de efectuar una urgente reforma del sistema fiscal, sugiriéndose el establecimiento del impuesto al valor agregado como solución³⁹.

En su momento, las autoridades coincidirán con el análisis anterior⁴⁰, lo que dará paso a las reformas nacionales que armonizaron estas reglas intentando, hasta cierto punto, poner término a esta especie de concurso de hechos gravados. Esto se hará con la dictación de una serie de decretos leyes que comienzan a principios de la década de 1970 y concluyen en 1980⁴¹.

En Europa, este problema dio paso a una propuesta para armonizar la tributación de los financiamientos⁴² que, si bien no ha avanzado, da cuenta de lo complejo que puede ser este tema, debido a que, salvo por aspectos relacionados con el libre comercio, no existe armonización internacional de los tributos indirectos.

Por ello, tanto los impuestos de timbres como los de registro y los que se aplican a ciertas transacciones difieren en temas fundamentales, como quién retiene, cómo se compone la base, las tasas, los factores de conexión para aplicarlos que, a modo de ejemplo, puede ser el lugar donde se emite la deuda, el lugar donde se celebra la transacción, en el domicilio del deudor o del acreedor, sin perjuicio que tampoco existe consenso respecto del concepto mismo de domicilio. Adicionalmente, no existe un atisbo de uniformidad en las distintas

³⁷ CABERO (1971) p. 46.

³⁸ CABERO (1971) p. 81.

³⁹ CABERO (1971) pp. 81-82.

⁴⁰ Ministerio de Hacienda *et al.* (1977) pp. 263-264.

⁴¹ DL N° 95, de 1973; DL N° 825, de 1974; DL N° 1.606, de 1976; DL N° 619, de 1974 y DL 3.475, de 1980.

⁴² Comisión Europea (2013a).

jurisdicciones sobre qué operaciones se gravan, cuáles están exentas ni cuáles deben quedar fuera del ámbito de este tipo de cargas⁴³.

5. EL IMPUESTO DE TIMBRES EN EL DERECHO COMPARADO

En Alemania se ha dicho que el “único impuesto de timbre alemán importante es el impuesto sobre transmisiones patrimoniales de bienes inmuebles”⁴⁴. Este gravamen se aplica a las transferencias de bienes raíces, sea de manera directa o indirecta, por lo que cubre desde el aporte en especie a compañías hasta el cambio de dominio producto de una reorganización que cumplen ciertos requisitos, pudiendo incluso estar afectas las transferencias de acciones propietarias de bienes raíces, contemplando la ley alemana excepciones en las que no es aplicable este gravamen⁴⁵.

El concepto de bienes raíces se conforma en general con el concepto del Código Civil alemán, por lo que, por ejemplo, se excluyen maquinarias⁴⁶.

Las tasas se determinan según el Estado alemán del que se trate. Así, “a partir de 2023, el tipo es del 3,5% para los bienes inmuebles en Bavaria; del 5% en Baden-Württemberg, Bremen, Lower Saxony, Rhineland-Palatinate, Saxony-Anhalt y, a partir del 1 de enero de 2024, Thuringia; del 5,5% en Hamburgo y Saxony; del 6% en Berlín, Hesse y Mecklenburg-Western Pomerania; y del 6,5% en Brandenburg, North Rhine-Westphalia, Saarland, Schleswig-Holstein, y, hasta el 31 de diciembre de 2023, Thuringia”⁴⁷.

En Francia existe un gravamen que se ha considerado similar al impuesto de timbres: el llamado derecho de registro. Su normativa ha influenciado a la legislación vigente en otros países de Europa, como España, Bélgica⁴⁸, Italia⁴⁹ y Luxemburgo⁵⁰.

Si bien los principios del derecho de registro francés fueron tomados del Antiguo Régimen, como tal, este impuesto se remonta al período revolucionario⁵¹. El mismo es considerado, al mismo tiempo, una formalidad de ciertos acto y un hecho gravado⁵².

La doctrina señala que los registros en ese país pueden consistir en un análisis jurídico de un acto susceptible de ser registrado o en la mera recepción de una declaración relacionada con la propiedad de un bien. Como el registro es una formalidad que produce efectos jurídicos ella da paso a la tributación con el derecho de registro⁵³.

⁴³ Comisión Europea (2013b).

⁴⁴ PwC (2023a).

⁴⁵ AMANN (2001) p. 66 y JOCHUM y THIELE (2018) p. 57.

⁴⁶ Ídem.

⁴⁷ PwC (2023a).

⁴⁸ PwC (2023a).

⁴⁹ PwC (2024c).

⁵⁰ PwC (2024f).

⁵¹ COZIAN *el al.* (2021) pp. 771-772.

⁵² COZIAN *el al.* (2021) p. 771.

⁵³ BELTRAME (2004) p. 155.

El derecho de registro se aplica en Francia a las transferencias de fondos de comercio, acciones, participaciones en sociedades, de inmuebles, previendo la ley exenciones⁵⁴.

En Italia conviven el impuesto de registros con el impuesto de timbres, siendo este último similar al nuestro, porque él se aplica a “sobre una determinada lista de escrituras o documentos previstos por la disposición legal correspondiente (por ejemplo, cheques, letras de cambio, extractos de cuenta, certificados, libros de contabilidad, escrituras de cesión de cuotas y, en algunos casos concretos señalados por la ley, facturas)”⁵⁵.

Debemos resaltar que en Italia el impuesto de timbres es alternativo al impuesto al valor agregado, en lo que se hacen cargo de la concurrencia de tributos, sin perjuicio de ello, las facturas emitidas por ciertas transacciones exentas de este último impuesto quedan afectas al impuesto de timbres⁵⁶.

En el Reino Unido el impuesto de timbres grava los instrumentos que dan cuenta la venta de acciones, las adquisiciones de terrenos y edificios no residenciales o mixtos, las adquisiciones de inmuebles residenciales por parte de empresas y personas no naturales similares y por parte de particulares que adquieren segundas residencias, entre otras operaciones⁵⁷.

En España el impuesto de timbre es regional y grava principalmente los documentos notariales y las actas que documentan transacciones valoradas que deben inscribirse en registros públicos, como el de sociedades, de propiedad inmobiliaria e industrial. También grava determinados documentos comerciales, como letras de cambio, pagarés, etc., y actos judiciales y administrativos⁵⁸.

El impuesto de timbres no es compatible con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, pero si lo es con el impuesto al valor agregado⁵⁹. Vale la pena mencionar sobre la incompatibilidad que, en España, el impuesto a los actos jurídicos es una de las tres “modalidades” del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Las otras dos son el impuesto a las transmisiones onerosas y el impuesto a las operaciones societarias⁶⁰. La doctrina ha destacado que, si bien existen algunas reglas que intentan resolver el problema de la concurrencia de hechos gravados, que hemos llamado antes una especie de concurso, se presentan dificultades para establecer en un caso concreto cuál de estos tres gravámenes debe primar⁶¹.

⁵⁴ PwC (2024a).

⁵⁵ PwC (2024c).

⁵⁶ Ídem.

⁵⁷ PwC (2024d).

⁵⁸ PwC (2024e).

⁵⁹ PwC (2024e).

⁶⁰ CALVO VÉRGEZ (2009) p. 73.

⁶¹ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ *et al.* (2007) pp. 32-33.

6. HISTORIA DEL IMPUESTO DE TIMBRES EN CHILE POST COLONIAL

Como vimos antes, mientras Chile estuvo sometido a la corona española se vio afectado por el monopolio del papel y por los gravámenes establecidos sobre él en la península, por lo que ahora examinaremos qué pasó en esta materia a partir de 1910.

Tradicionalmente, se ha entendido que el “año 1817 encontramos las primeras disposiciones sobre papel sellado y así vemos que las sentencias y todo instrumento público debían encabezarse por los escribanos en papel del sello primero, y los vales, pagarés, finiquitos, libranzas o cualquiera otra obligación de carácter privado debían constar en papel del sello tercero”⁶².

Efectivamente, motivado por la necesidad de financiar la guerra en contra de los españoles, el gobierno de la época dictó el bando titulado *Derechos de tajamares, de aduana i de papel sellado*, que fue promulgado el 12 de junio de 1817 por Hilarión de la Quintana, actuando como director supremo delegado, siendo publicado en el N° 2 de la Gaceta de Santiago de Chile, del 28 de junio de 1817⁶³.

Esta normativa, que apenas alcanzaba los cinco artículos, era muy exigua en su texto. Vale la pena mencionar que el derecho de tajamares era una carga que afectaba la navegación nacional y extranjera, los derechos de aduana gravaban el comercio internacional.

El artículo tercero del referido bando afectaba con el impuesto al papel sellado a los documentos aduaneros, las escrituras públicas, vales, pagarés, libramientos, finiquitos o cualquiera otra obligación privada.

Siguiendo la tradición implementada por el primer impuesto holandés de sellos, el artículo cuarto del bando sancionaba con inadmisibilidad en juicio a los documentos no sellados, buscando de esa forma garantizar el pago del gravamen.

El año siguiente, se declara que las “grandes urgencias del Estado para consolidar nuestra naciente libertad e independencia, obligan a esta Supremacía a buscar cuantos arbitrios indirectos son imaginables para engrosar las entradas del Erario público, sin cuyo auxilio no es posible completar la grande obra cuyo glorioso término ya divisamos muy inmediato; y deseando minorar en cuanto sea posible las contribuciones directas”⁶⁴, lo que llevó a aumentar el tributo y a afectar a otros documentos que previamente no estaban gravados.

Los años siguientes vieron incrementos en las tasas de este tributo⁶⁵. Al respecto, en 1841 Diego José Benavente, destacado patriota y economista, indica que con “el objeto de ayudar a los costos de la administración de justicia, se estableció el papel sellado en las actuaciones judiciales, y sucesivamente se amplió el uso a otros muchos actos, a pretexto de evitar fraudes y suplantaciones de documentos importantes, lo que no carece de fundamento, y muy

⁶² MANUSCHEVICH (1925) p. 32.

⁶³ Archivo de don Bernardo O'Higgins, Tomo X.

⁶⁴ Se actualizó la ortografía para facilitar la lectura. Bando promulgado el 25 de noviembre de 1818.

⁶⁵ MANUSCHEVICH (1925) p. 32.

principalmente para gravar aquellas operaciones que de otro modo se escapaban al ojo fiscal, teniéndose en todas partes por nulo lo que estuviese escrito en papel blanco”⁶⁶.

Una vez consolidada la república unitaria esta “ley sobre papel sellado perdura hasta el año 1866, en que haciéndose necesario reformarla atendiendo a sus defectos y principalmente a la gran expansión adquirida por los servicios públicos”⁶⁷.

Con la Ley de 1866, la regulación analizada pasó “a llamarse de papel sellado, timbre y estampillas, debiendo pagarse la contribución por medio de estampillas, papel sellado o un timbre especial, pudiendo el interesado elegir el que más le acomodara”⁶⁸. Esta regulación fue considerada la primera en ser sistemática, siendo modificada “por leyes de los años 1874 y 1875, que dispusieron alzas de tasas y sanciones para el caso de incumplimiento”⁶⁹.

Los primeros años del siglo XX, caracterizados por graves problemas económicos y políticos, ven constantes modificaciones a esta normativa⁷⁰. La doctrina ha considerado que las más importantes fueron las establecidas por la Ley N° 2.219, publicada el 2 de octubre de 1909; la Ley N° 2.467, publicada el 8 de febrero de 1911; la Ley N° 2.640, publicada el 12 de febrero de 1912 y la Ley N° 3.482, publicada el 4 de febrero de 1919, ello, “especialmente en la materia de transferencias de bienes raíces”⁷¹.

Dando cuenta de la frondosidad alcanzada por el gravamen se dijo que este tributo, si bien era moderado en sus principios “ha sido aumentado por leyes recientes, desde 1909; y no es posible detallarlo porque tiene un enorme número de artículos sometidos al impuesto”⁷².

Mas tarde se dictó la Ley N° 3.733, de papel sellado, timbres y estampillas, de 23 de febrero de 1921⁷³ pero, al intensificarse la crisis política de los años 20, el Decreto Ley N° 350, de 17 de marzo de 1925, aumentó “notablemente los gravámenes que deben pagarse por el capítulo de timbres, estampillas y papel sellado, duplicando en algunos casos los derechos como ocurre v. g. con los títulos de abogados, médicos e ingenieros en que según la nueva ley deben pagarse 100 pesos”⁷⁴.

Las recurrentes crisis políticas y económicas del período llevaron que se dictarán casi treinta cuerpos legales sobre el tema entre los años 1925 y 1943⁷⁵. Por ello, en un intento por

⁶⁶ BENAVENTE (2010[1941]) p. 41.

⁶⁷ MANUSCHEVICH (1925) p. 33.

⁶⁸ MANUSCHEVICH (1925) p. 33.

⁶⁹ GUZMÁN ITURRA (1978) pp. 49-50.

⁷⁰ Solo por mencionar algunas, encontramos la Ley N° 2.389, publicada el 7 de septiembre de 1910; Ley N° 2.432, publicada el 17 de diciembre de 1910; Ley N° 2.467, publicada el 8 de febrero de 1911; Ley N° 2657, publicada el 10 de junio de 1912; Ley N° 3.296, publicada el 21 de septiembre de 1917; Ley N° 3.715, publicada el 31 de diciembre 1920, entre otras.

⁷¹ GUZMÁN ITURRA (1978) p. 50.

⁷² POBLETE E. (1913) p. 542.

⁷³ MANUSCHEVICH (1925) p. 69.

⁷⁴ MANUSCHEVICH (1925) p. 70.

⁷⁵ DL N° 345, de 17 de marzo de 1925, DL N° 65, de 27 de junio de 1932; DFL N° 31, de 12 de marzo de 1931; DFL N° 247, de 22 de mayo de 1931, DFL N° 254, de 22 de mayo de 1931, Ley N° 5.758, de 13 de diciembre de 1935; Ley N° 5,786, de 2 de enero de 1936; Ley N° 5.931, de 28 de

contar al menos con un cuerpo legal uniforme, el Decreto N° 400, 27 de enero de 1943, refundió toda la legislación relativa al impuesto de timbres, estampillas y papel sellado dictada hasta ese momento.

Sin embargo, el esfuerzo desplegado para ordenar esta materia se vio pronto frustrado. La doctrina explicó que ello ocurrió “por las múltiples modificaciones que muy pronto debió sufrir, especialmente en materia de exenciones, fue necesario sustituirlo por un nuevo texto refundido mediante el DFL N° 371, de 3 de agosto de 1953, el que mantuvo su vigencia hasta el año 1963, aunque sufriendo numerosas modificaciones”⁷⁶.

El DFL N° 371, del año 1953 mostraba las complicaciones típicas de intentar afectar la mayor cantidad de circunstancias sin causar daños a ciertos sectores. Así, esta regulación “enumeraba en su art. 7 todos los actos y contratos gravados con impuestos de tasas fijas o porcentuales, en una larga lista alfabética de 188 casos distintos. Por otra parte, las numerosísimas exenciones concedidas a determinadas personas jurídicas o naturales en atención a su importancia pública, o a la necesidad de fomentar el desarrollo de determinadas actividades o, finalmente, a la conveniencia de no gravar instituciones de beneficencia o a personas de escasos recursos, fueron factores que, por un excesivo afán de cubrir todas las situaciones previsibles, transformaron este cuerpo legal en una ley de extremada complejidad, muy difícil de entender y aplicar, y consecuentemente, impulsadora de su propia evasión”⁷⁷.

Ley N° 15.267, publicada el 14 de septiembre de 1963, “reemplazó íntegramente el texto de la Ley sobre Impuesto de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, que había fijado el DFL N° 371. El nuevo texto legal implicó una derogación orgánica de toda norma contraria a sus disposiciones, ya sea que hubiere estado incluida en el texto del D.F.L. 371, o en otra disposición distinta. También quedaron derogados el Reglamento correspondiente, que estaba contenido en el Decreto N° 266, de 23 de enero de 1929, y las instrucciones y normas complementarias que estaban anteriormente en vigencia. Por excepción se mantuvieron vigentes ciertas exenciones convenidas por el Estado mediante contratos leyes, así como las otorgadas por decretos supremos o resoluciones competentes, por un plazo determinado que hubiere empezado a correr antes del 14 de septiembre de 1963”⁷⁸.

septiembre de 1936, Ley N° 5.948, de 7 de octubre de 1936; Ley N° 5.950, de 8 de octubre de 1936; Ley N° 5.991, de 19 de enero de 1937; Ley N° 6.002, de 28 de enero de 1937; Ley N° 6.180 (rectificada), de 4 de febrero de 1938; Ley N° 6.245, de 2 de septiembre de 1938; Ley N° 6.382, de 5 de agosto de 1939; Ley N° 6.417, de 15 de septiembre de 1939; Ley N° 6.425, de 25 de septiembre de 1939; Ley N° 6.811, de 31 de enero de 1941; Ley N° 6.843, de 18 de febrero de 1941; Ley N° 6.880, de 8 de abril de 1941; Ley N° 6.884, de 8 de abril de 1941; Ley N° 6.894, de 14 de abril de 1941; Ley N° 4.409, texto fijado por el DS N° 3,274, de 1° de septiembre de 1941; Ley N° 6,020, 5 de febrero 1937; Ley N° N° 7,064, texto fijado por el DS N° 720, de 14 de noviembre de 1941; Ley N° 7,140, de 20 de diciembre de 1941; Ley N° 7,260, de 29 de agosto de 1942; Ley N° 5,434, texto fijado por el DS N° 1,312, de 4 de mayo de 1934 y Ley N° 7,200, de 18 de julio de 1942 (fechas de promulgación de las normas mencionadas en el Decreto N° 400, 27 de enero de 1943).

⁷⁶ GUZMÁN ITURRA (1978) p. 50.

⁷⁷ Ídem.

⁷⁸ GUZMÁN ITURRA (1978) pp. 50-51.

El art. 96 de la Ley N° 16.250, de 21 de abril de 1965, “fijó un nuevo texto de Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, derogando el anterior y autorizando al presidente de la República para publicarlo en forma separada y bajo un número de ley independiente. El Ejecutivo, ejerciendo esta facultad, dispuso la publicación en el Diario Oficial de 4 de agosto de 1965, del nuevo texto legal, esta vez bajo el N° 16.272 que, con bastantes modificaciones, rigió hasta el 21 de septiembre de 1974”⁷⁹.

La Ley N° 16.272, publicada el 4 de agosto de 1965, fue de inmediato objeto de varias modificaciones, entre ellas las implementadas por las leyes “16.433, 16.464 y 16.467 y en los Decretos de Hacienda numérica 189 de 1966 y 2.487 de 7 de diciembre de 1966 y 2134 de 21 de diciembre de 1967, publicado en el Diario Oficial el 2 de enero de 1968”⁸⁰.

Manteniendo la estructura que existía hasta ese momento, en el que el impuesto afectaba a los actos jurídicos en general, incluidos los actos judiciales, se dicta el Decreto Ley N° 619, de 1974, que es publicado el 22 de agosto de 1974.

Luego, el Decreto Ley 3.475, de 1980, publicado el 4 de septiembre de 1980, reformó completamente el gravamen y, entre otras cosas, se hizo cargo del concurso de hechos gravados, por lo que se restringió considerablemente el ámbito de este impuesto en favor del impuesto al valor agregado.

7. CONCLUSIONES

A modo de conclusión, es posible indicar que el impuesto de timbres, estampillas y papel sellado, si bien no surge de un concurso, efectivamente nace en Holanda, como la idea del funcionario Johannes van den Broeck, a quien se le promete una recompensa por su idea, promesa que, si bien no era jurídicamente vinculante para los Países Bajos, fue una falta al honor que no se cumpliera.

El éxito del tributo hizo que se expandiera rápidamente por Europa y, al ser adoptado por las potencias coloniales, el impuesto de timbres, estampillas y papel sellado se extendió al nuevo mundo, donde provocó toda clase de problemas al ir más allá del concepto original, provocando estancos de producción de papel en las colonias españolas y revoluciones en las inglesas.

Posteriormente, surgirán tributos similares como el de registro que, junto con los impuestos a las compraventas y los que se aplicaban a los servicios llevarán a la doctrina a plantear los problemas que ocasionaba la concurrencia de varias cargas sobre una misma operación.

Esto llevó a la creación del impuesto al valor agregado y a las reformas de estos tributos para resolver el problema del concurso de impuestos sobre un mismo negocio.

Sin embargo, esa armonización solamente opera a nivel interno de cada jurisdicción, debido a que a nivel internacional estos tributos no han sido objeto de políticas de

⁷⁹ GUZMÁN ITURRA (1978) p. 51.

⁸⁰ CHADWICK PIÑERA (1969) p. 10.

homogenización que eviten la doble tributación, lo que es especialmente grave en materia de financiamientos internacionales.

8. BIBLIOGRAFÍA

- AMADO MOYA, Joaquín (2003). El papel sellado español, *Academus*, N° 6, Año IV, pp. 7-15.
- AMADO MOYA, Joaquín (2007). El timbre de periódicos, un impuesto frustrado, *Academus*, Año VIII, N° 11, pp. 39-46.
- AMANN, Robert (2001). Introduction to German Tax Law. En AMANN, Robert (ed.) *German Tax Guide*. La Haya, Kluwer Law International.
- AMORÓS RICA, Narciso (1960). Los documentos de la actividad administrativa en el impuesto del timbre, *Revista de Administración Pública*, N° 31, pp. 289-338.
- ARGOUSE, Aude (2019). El papel sellado en Chile. Circulación, redes y saberes prácticos (1739-1770), *Diálogo Andino*, (60), pp. 35-44.
- BAHÍA ALMANSA, Belén (2007). *Análisis fiscal de la transformación de sociedades*. Madrid, La Ley.
- BALTAZAR RODRÍGUEZ (1996) Notas sobre la introducción y desarrollo de la renta del papel sellado en la monarquía española (siglos XVII Y XVIII), *Anuario de Historia del Derecho Español*, N° 66, pp. 519-560.
- BELTRAME, Pierre (2004). *Introducción a la fiscalidad en Francia*. Barcelona, Atelier.
- BENAVENTE, Diego José (2010[1941]). *Opúsculo sobre la hacienda pública en Chile*. Santiago, Centro de Investigaciones Barros Arana.
- BOXHORN, Marcus Zuerius (1655). *Disquisitiones politicae, id est, sexaginta casus politici ex omni historia selecti. Ubi. De singulis variae sententiae, ac decreta, variique eventus proponuntur, & exactum de iis Iudicium fertur*. Tercera edición. ex typographia Adriani Vlacq.
- CABERO, Nora (1971). Análisis del impuesto a las compraventas y otros impuestos a las transacciones internas, y estudio de dos alternativas de reforma, *Cuadernos de Economía, Instituto de Economía*, Pontificia Universidad Católica de Chile, Año 8, No. 23, pp. 44-82.
- CALVO VÉRGEZ, Juan (2009). La tributación de las anotaciones preventivas en registros públicos en el impuesto sobre actos jurídicos documentados, *Anuario de la Facultad de Derecho*, Vol. XXVII, 2009, pp. 71-93.
- CHADWICK PIÑERA, Hernán (1969). *Ley de timbres, estampillas y papel sellado*. Editorial Jurídica de Chile.
- COZIAN, Maurice; DEBOISSY, Florence y CHADEFaux, Martial (2021). *Précis de fiscalité des entreprise 2021/2022*. París, LexisNexis.
- Departamento de Derecho Procesal Universidad de Concepción (1965). Privilegio de pobreza. En Facultad de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de la Universidad Católica

- de Chile (ed.) *Cuartas jornadas chilenas de derecho público septiembre de 1965*. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, pp. 209-201.
- EDWARDS, Alberto (1917). Nuestro régimen tributario en los últimos 40 años, *Revista Chilena*, Año 1, T. 1, N° 4 pp. 337-356.
- FLORES DURÁN, Gloria (2022). Reconocimiento de deuda y prueba del mutuo de dinero. Consideraciones tributarias, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 12, pp. 25-34.
- GIANNINI, A. D. (1957). *Instituciones de derecho tributario*. Editorial de Derecho Financiero.
- GUZMÁN ITURRA, Hernán (1978). *Manual de consultas. Impuestos a los actos y contratos*. O. Ortiz Araya editor.
- IDRO MONTES, Alejandro (2022). El IVA y las prestaciones médicas, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 11, pp. 12-35
- JOCHUM, Heike y THIELE, Philipp (2018). *Introduction to German Tax Law*. Stuttgart, Boorberg
- KOCZYŃSKI, Stefan (1905). Vom Ursprünge der Stempelpapierabgabe (Schriftsteuer), *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, 22. Vol. 2, pp. (441-496)1-56.
- MANUSCHEVICH, Isaac (1925). *Historia de los impuestos fiscales en Chile*. Imprenta y encuadernación "La Economía".
- Ministerio de Hacienda, Dirección de Presupuestos y Servicio de Impuestos Internos. (1977). *Reforma tributaria*. Santiago, Talleres Gráficos de Gendarmería.
- NOVOTNY, Jan M. (1955). Stamp Duties, *The Journal of Economic History*, Vol. 15, No. 3, pp. 288-290.
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, José Javier; FERNÁNDEZ MUÑOZ, María del Carmen y ROMERO HINJOS, Luis Javier (2007). *Guía impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*. Bilbao, Wolters Kluwer España.
- POBLETE E., Egidio (1913). *Tratado elemental de hacienda pública*. Valparaíso, Soc. Imprenta y Litografía Universo.
- POWELL, Alden L. (1935). National Stamp-Tax Laws and State Instrumentalities, *The American Political Science Review*, Vol. 29, No. 2, pp. 225-246.
- ALTAMIRANO SANTIBÁÑEZ, Julia (2021). El IVA y los servicios digitales: la experiencia chilena, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 9, pp. 17-45.
- SECO CAMPOS, Isabel (1994). La provisión de papel sellado en América: comentario de unas cifras y la actividad burocrática indiana, *Boletín de la ANABAD*, Tomo 44, N° 4, pp. 109-126.
- VAN RIEMSDIJK, Theodoor (1885). *De griffie van hare hoog mogenden: bijdrage tot de kennis van het archief van de Staten-Generaal der Vereenigde Nederlanden*. La Haya. Martinus Nijhoff.

VANN, J. Don (1972) The "Times," the "Morning Chronicle," and the Newspaper Stamp Tax, *Victorian Periodicals Newsletter*, No. 18, [Vol. 5, No. 4], pp. 36-41.

Normativa:

Bando, promulgado el 12 de junio de 1817, Derechos de tajamares, de aduana i de papel sellado, [en línea]. Recuperado en <https://bcn.cl/3k4s5> [2024, 19 de mayo].

Bando, promulgado el 25 de noviembre de 1818. La contribución de papel sellado.- impuesto sobre la leña, el carbón i la cal, [en línea]. Recuperado en <https://bcn.cl/3k4vf> [2024, 19 de mayo].

Otros:

Archivo de don Bernardo O'Higgins, Tomo X.

Comisión Europea (2013a). Proposal for a council directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax. Bruselas.

Comisión Europea (2013b). Commission staff working document impact assessment. Accompanying the document proposal for a council directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax analysis of policy options and impacts. COM(2013) 71 final, SWD(2013) 29 final. Bruselas.

Free Speech Center (2009). Stamp Act of 1765 (1765) [en línea]. Recuperado en <https://firstamendment.mtsu.edu/article/stamp-act-of-1765/> [2024, 19 de mayo].

PwC (2023). Worldwide Tax Summaries. Germany. Corporate - Other taxes [en línea]. Recuperado en <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/other-taxes> [2024, 19 de mayo].

PwC (2024a). Worldwide Tax Summaries. France. Corporate - Other taxes [en línea]. Recuperado en <https://taxsummaries.pwc.com/france/corporate/other-taxes> [2024, 19 de mayo].

PwC (2024b). Worldwide Tax Summaries. Belgium. Corporate - Other taxes [en línea]. Recuperado en <https://taxsummaries.pwc.com/belgium/corporate/other-taxes> [2024, 19 de mayo].

PwC (2024c). Worldwide Tax Summaries. Italy. Corporate - Other taxes [en línea]. Recuperado en <https://taxsummaries.pwc.com/italy/corporate/other-taxes> [2024, 19 de mayo].

PwC (2024d). Worldwide Tax Summaries. United Kingdom Corporate - Other taxes [en línea]. Recuperado en <https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/corporate/other-taxes> [2024, 19 de mayo].

PwC (2024e). Worldwide Tax Summaries. Spain. Corporate - Other taxes [en línea]. Recuperado en <https://taxsummaries.pwc.com/spain/corporate/other-taxes> [2024, 19 de mayo].

PwC (2024f). *Worldwide Tax Summaries. Luxembourg. Corporate - Other taxes* [en línea]. Recuperado en <https://taxsummaries.pwc.com/luxembourg/corporate/other-taxes> [2024, 19 de mayo].

OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*. París, OECD Publishing.

OCDE (2023). *Revenue Statistics tax revenue buoyancy in OECD countries 1965-2022*. París, OECD Publishing.