

# Reformas tributarias, permanente mutabilidad y derecho a la seguridad jurídica

Tax reforms, constant mutability and right to legal certainty

Reformas tributárias, permanente mutabilidade e direito à segurança jurídica

YURI ALBERTO VARELA BARRAZA<sup>1</sup>

## Resumen

Las vertiginosas reformas tributarias de los últimos años, realizadas tanto en Chile como en la mayoría de los países de la región, motivadas por causas internas o por seguimiento de las directrices OCDE, podrían generar efectos colaterales indirectos contra los contribuyentes. Si ya es complejo para los expertos tributarios estar al día en la “permanente mutabilidad” de la legislación tributaria; para el contribuyente, su contador o abogado es prácticamente imposible tener cabal noticia y entendimiento del verdadero impacto de las nuevas normas, lo cual constituye un riesgo evidente que atenta contra el derecho del contribuyente a la simplicidad y estabilidad del sistema tributario, a la seguridad jurídica, al debido proceso y, en general, al sistema de protección de sus derechos.

**Palabras claves:** reformas tributarias, permanente mutabilidad, seguridad jurídica, OCDE, CIAT, BEPS, atentado, derechos humanos.

## Abstract

The dizzying tax reforms of recent years carried out in Chile as in most countries of the region, motivated by internal causes or by following the OECD guidelines, could generate indirect collateral effects against taxpayers. If it is already complex for tax experts to be updated on ‘tax legislation constant mutability’, for the taxpayers, accountants or lawyers, it is almost impossible to be aware and have full knowledge and understanding of these new rules and therefore to be able to comprehend the true impact of them. This constitutes an evident risk that

---

1 Abogado y Magíster en Derecho Tributario de la Universidad de Chile. Abogado jefe y socio de Estudio Jurídico Varela. Correo: [yuri.varela@varela.cl](mailto:yuri.varela@varela.cl)

affect the simplicity and stability of a tax system, legal certainty, due process and, in general, the taxpayers' rights protection system.

**Keywords:** tax reforms, constant mutability, legal reliability, OECD, CIAT, BEPS, affect, human rights.

## Resumo

As vertiginosas reformas tributárias dos últimos anos, realizadas tanto no Chile quanto na maioria dos países da região, motivadas por causas internas ou seguindo as diretrizes da OCDE, poderiam gerar efeitos colaterais indiretos contra os contribuintes. Se já é complexo para especialistas fiscais estarem atualizados sobre a “mutabilidade permanente” da legislação tributária; para o contribuinte, seu contador ou seu advogado é praticamente impossível ter pleno conhecimento e compreensão do verdadeiro impacto das novas regras, o que constitui um risco evidente que ameaça o direito do contribuinte à simplicidade e estabilidade do sistema tributário, à segurança jurídica, o devido processo e, em geral, o sistema de proteção de seus direitos.

**Palavras chaves:** reformas fiscais, mutabilidade permanente, segurança jurídica, OCDE, CIAT, BEPS, ataque, direitos humanos.

## Sumario

Introducción; 1. Permanente mutabilidad del sistema tributario y la seguridad jurídica; 2. La permanente mutabilidad en el caso chileno; 3. El contribuyente como fin último del sistema tributario en un Estado de Derecho; 4. Conclusiones y recomendaciones; Bibliografía.

## Introducción

El presente artículo tiene su origen en una ponencia que presenté como relator por Chile en las *XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* en Santa Cruz de la Sierra, Bolivia, en noviembre de 2016, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), bajo el Tema II: *Problemática actual y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacional e internacionales*.

A partir del estudio anterior y en el contexto de las vertiginosas reformas tributarias introducidas durante los últimos años, tanto en Chile como en la mayoría de los países de la región, motivadas tanto por razones de política tributaria interna como por ajustes a las directrices de la Organización para la Cooperación

y el Desarrollo Económico (OCDE), entre otros factores, cabe preguntarse si en nuestros países los permanentes cambios legislativos constituyen siempre un avance por cuanto a través de ellos se expresa la voluntad soberana o, por el contrario, de forma imperceptible, se generan efectos colaterales indirectos que afectan el conocimiento y entendimiento que tienen los contribuyentes de la ley tributaria en el marco de un Estado de Derecho.

Y la respuesta pareciera ser que no siempre los cambios legislativos son un avance.

En efecto, si ya es complejo para los expertos tributarios estar al día en las continuas actualizaciones que se deben implementar, para el contribuyente es prácticamente imposible tener cabal noticia y entendimiento de las nuevas normas y su verdadero impacto, y ese solo hecho, desde ya, constituye un riesgo que atenta contra el derecho del contribuyente a la seguridad jurídica, con lo cual se podrían estar vulnerando sus derechos ciudadanos frente al sistema tributario que, paradójicamente, tiene entre sus principios fundamentales, la simplicidad, la seguridad jurídica y la estabilidad, como lo ha pregonado desde hace muchos años en nuestra región el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

## 1. Permanente mutabilidad del sistema tributario y la seguridad jurídica

La circunstancia anterior nos sirve de contexto para reflexionar sobre este fenómeno y tratar de dilucidar cómo ello incide en el fortalecimiento o debilitamiento del principio de seguridad jurídica y, en general, en el sistema de protección de los derechos del contribuyente en el siglo XXI, más aún en el marco de un sistema democrático de gobierno.

Para tal efecto, haremos una breve descripción de las principales reformas tributarias que se han adoptado en Chile en los últimos años, pero sin abocarnos a su estudio pormenorizado sino, más bien, como punto de partida para conocer la situación en que se encuentra el contribuyente.

En este sentido, cabe señalar que el Derecho Tributario refleja con mayor intensidad una característica propia de la vida moderna, como es su **permanente mutabilidad**, lo cual si bien da cuenta de su mejor adaptación a los cambios en las relaciones económicas y las nuevas estructuras de negocios, al mismo tiempo pugna abiertamente con el principio de simplicidad, de seguridad jurídica y de eficacia y eficiencia fiscal, al que deben aspirar todos los sistemas tributarios.

Para demostrar la afirmación anterior, en el caso chileno –que, probablemente, sea el reflejo de una tendencia regional–, basta con pasar revista al frenesí legislativo con que transcurre buena parte de este siglo XXI, donde es posible observar que se han dictado alrededor de 60 leyes que han modificado casi todos estatutos tributarios, tanto en aspectos formales como estructurales (impuesto a la renta, impuesto al valor agregado y Código Tributario, entre otros).

De acuerdo con lo anterior, cualquier observador objetivo estará de acuerdo en que la sola dinámica de cambios legislativos constituye, por sí sola, un factor de riesgo que atenta contra la estabilidad normativa y vulnera el derecho a la seguridad jurídica y, como consecuencia, el sistema de protección de derechos del contribuyente.

En efecto, en el mundo real, los contribuyentes –independientemente de su tamaño, antigüedad o sector económico– están preocupados, día a día, de las urgencias propias de su negocio, y resulta complejo luego exigirles un elevado estándar de conducta y cumplimiento respecto de normas que cambian con tanta celeridad, más aún, si todo indica que seguirán cambiando en el futuro.

Lo anterior cobra especial relevancia cuando al momento de construir los cimientos del sistema tributario, el legislador decidió hacer recaer en el contribuyente la determinación de sus impuestos, de manera que ha sido el Estado quien en virtud de su potestad tributaria, no solo ha fijado por ley los elementos de la obligación tributaria para obtener la recaudación fiscal a que legítimamente tiene derecho, sino que también ha “delegado” en el contribuyente el peso de determinar su obligación. Es decir, es el ciudadano quien debe analizar, en cada operación que realiza, si incurre o no en un hecho gravado, qué tasa de impuesto debe aplicar y cómo, cuándo y ante quién debe cumplir su obligación tributaria para no incurrir en incumplimiento o sanciones económicas o de otra índole.

## 2. La permanente mutabilidad en el caso chileno

En el caso chileno, en los últimos años, el sistema tributario ha sido profundamente modificado tanto en sus aspectos jurisdiccionales (Ley 20.322, de 2009<sup>2</sup> y nueva Ley 21.039, de 2017) como sustantivos (Ley 20.630, de 2012<sup>3</sup>; Ley

2 Ley 20.322 de 2009, por la cual se “Fortalece y perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera”. Enero 1 de 2009, D.O. N° 39.272.

3 Ley 20.630, de 2012, que “Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional”. Septiembre 9 de 2012. D.O. N° 40.371.

20.780, de 2014<sup>4</sup> y Ley 20.899, de 2016<sup>5</sup>), y considerando que en la mayoría de los casos se han creado nuevas instituciones jurídicas y además, se ha dotado de nuevas facultades a la Administración Tributaria (Servicios de Impuestos Internos y Servicio de Aduanas), para fiscalizar la correcta determinación y aplicación de los impuestos, un contribuyente bien podría preguntarse... ¿Qué es lo que ha cambiado? Y la respuesta es que ha cambiado casi todo.

En materia de impuesto a la renta, se modificó el mecanismo de integración del impuesto corporativo con los impuestos personales al reemplazar el régimen general del art. 14 de la Ley de Impuesto a la Renta (integración total con base en renta retirada) por dos sistemas de integración contenidos uno en el art. 14 letra A (integración total con base en renta atribuida) y el otro en el art. 14 letra B (integración parcial con base en renta retirada). Además, se eliminó el registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT) y se modificó el régimen del art. 14 Ter; se modificaron las rentas presuntas; los gastos rechazados; las pérdidas tributarias; los pagos provisionales por utilidades absorbidas; se eliminó la reinversión de utilidades y también los retiros en exceso; se modificó el *goodwill* y el *badwill*; se modificaron las normas sobre reorganizaciones empresariales, sobre exceso de endeudamiento; sobre enajenación de acciones y derechos sociales; sobre rentas pasivas de entidades controladas en el exterior; también se derogó el art. 57bis, se modificaron las normas sobre justificación de inversiones, etc.

En materia de impuesto al valor agregado (IVA), la reforma tributaria incorporó una serie de cambios en el ámbito inmobiliario como el pago de este a todas las ventas efectuadas por “vendedores habituales”, ya sea de inmuebles nuevos o usados. Esta medida comenzó a regir el 1 de enero de 2016. Se considera “vendedores habituales” a aquellos que hayan comprado una vivienda con el ánimo de revenderla y, en general, a aquellas personas o empresas que se dedican a la compra y venta de bienes inmuebles como las inmobiliarias o constructoras. Cuando el propietario vende su casa o departamento antes de que transcurra un año desde su compra o construcción, en principio, debe pagar IVA porque la Ley establece una presunción de habitualidad. Sin embargo, el vendedor puede demostrar que en realidad no se trata de un “vendedor habitual”, a pesar de estar vendiendo antes de un año, etc.

En materia de Código Tributario, se modificaron los principios jurídicos que informan el sistema de defensa del contribuyente, se crearon los tribunales

4 Ley 20.780, de 2014, sobre “Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”. Septiembre 29 de 2014. DO. N° 40.969.

5 Ley 20.899, de 2016, por medio de la cual “Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”. Febrero 8 de 2016. DO N° 41.377.

tributarios y aduaneros, se modificaron los procedimientos y los plazos para presentar recursos, se cambió el sistema de nombramiento de los jueces, su dependencia y su forma de ponderar la prueba. Se otorgaron mayores facultades de fiscalización a la Administración Tributaria. Se creó una Norma General Antie-lusión (NGA), etc.

Adicionalmente, al igual que en otros sistemas tributarios, el legislador chileno decidió establecer un régimen tributario especial para aquellos contribuyentes que mantuvieran patrimonios en el extranjero al margen del cumplimiento de las normas legales, con el objeto de regularizar dicha riqueza, estableciendo el art. 24 transitorio de la Ley 20.780, denominado “repatriación de patrimonios en el extranjero”, en virtud del cual se creó un impuesto sustitutivo a los impuestos personales finales con tasa de 35 %, fijándolo en un 8 %.

A lo anterior hay que agregar que desde hace varios años el ordenamiento jurídico tributario chileno ha evolucionado desde un enfoque más bien formalista, de tradición o raíz continental (*civil law*), hacia un sistema tributario que descansa parte importante de sus columnas en instituciones derivadas del Derecho anglosajón (*common law*), que son en principio, desconocidas en las regulaciones y prácticas locales.

Es así que también a partir de la dinámica anterior, las instituciones fiscalizadoras ahora se encuentran dotadas de facultades nunca antes vistas, producto, por una parte, de la experiencia interna en la detección de importantes brechas de incumplimiento tributario y, por la otra, de la influencia a nivel local de las denominadas normas BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting* o Erosión de la base imponible y traslado de beneficios), todo lo cual contribuyó a crear un ambiente propicio para la dictación de normas cuyos alcances y efectos son hasta ahora desconocidos para los contribuyentes, que motivaron la creación de nuevos mecanismos de fiscalización, cuya frontera natural, como son los derechos de los contribuyentes, aún está por definirse y en cuya correcta demarcación desempeñan un rol fundamental los tribunales tributarios y aduaneros y los tribunales superiores de justicia.

En resumen, las circunstancias descritas anteriormente configuran lo que hemos llamado la **permanente mutabilidad del sistema tributario**.

Todo lo anterior, sin perjuicio de las medidas de difusión, facilitación o asistencia que pueda adoptar unilateralmente la Administración Tributaria chilena o las de otros países en sus casos particulares, porque si bien son un paliativo para el contribuyente, ellas descansan, en la mayoría de los casos, en la mera voluntad institucional o en la disposición de recursos económicos y humanos para cubrir tal necesidad, y que son siempre escasos.

### 3. El contribuyente como fin último del sistema tributario en un Estado de Derecho

Si bien los cambios referidos constituyen un verdadero cambio de paradigma en el sistema tributario chileno, tal vez, el más relevante en los últimos 40 años, el legislador debe considerar al contribuyente no solo como sujeto pasivo de nuevas y complejas obligaciones tributarias, sino como sujeto activo de derechos fundamentales, es decir, debe colocarlo en el centro de sus preocupaciones, por cuanto él es el fin último del ordenamiento jurídico tributario, en cuanto persona, dotado de principios y valores que deben siempre ser respetados y, en nuestro concepto, la inestabilidad normativa atenta contra el derecho a la seguridad jurídica, su derecho a la defensa y el sistema de protección de los derechos del contribuyente.

Porque si bien es correcto que el legislador dote a la Administración Tributaria con mayores facultades fiscalizadoras para velar por el correcto cumplimiento tributario, al mismo tiempo es deber del legislador dar garantías de estabilidad normativa y, en todo caso, precaver las condiciones mínimas necesarias para que el contribuyente que se afecta por dicha inestabilidad normativa pueda tener las herramientas idóneas para resguardar su legítimo derecho a la defensa, en forma oportuna, garantizando un debido proceso e impetrando los recursos legales que sean pertinentes para dar realidad al respeto efectivo del Estado de Derecho, el cual es destinatario también de los instrumentos internacionales de derechos humanos.

### 4. Conclusiones y recomendaciones

Si bien es una necesidad para los sistemas tributarios modernos estar ajustando su legislación interna para responder de mejor manera a las nuevos modelos de negocios, especialmente en una economía globalizada y digital, ello no puede originar efectos colaterales indirectos para los contribuyentes, que signifiquen un retroceso en el respeto de sus garantías fundamentales, reconocidas en instrumentos internacionales de derechos humanos. La “permanente mutabilidad” del sistema tributario debe tener como límite el respeto del principio de simplicidad, seguridad jurídica, debido proceso y el sistema de protección de los derechos de los contribuyentes, como condición de vigencia de un Estado de Derecho en un sistema democrático de gobierno.

En el contexto anterior, se recomienda crear un **informe, por país, sobre mutabilidad del sistema tributario**, con parámetros conceptuales y una metodología común, para medir la velocidad de los cambios tributarios, los impuestos

más modificados, los tipos de contribuyentes afectados, que contenga un indicador de estabilidad legal tributaria y, especialmente, que describa las medidas específicas de mitigación adoptadas por los Estados para garantizar efectivamente a los contribuyentes el respeto a sus derechos fundamentales y minimizar los efectos colaterales indirectos de las reformas tributarias.

## Bibliografía

- Ley 20.899, de 2016. “Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”. Febrero 8 de 2016. DO. N° 41.377.
- Ley 20.780, de 2014. “Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”. Septiembre 29 de 2014. DO. N° 40.969.
- Ley 20.630, de 2012. “Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional”. Septiembre 9 de 2012. DO. N° 40.371.
- Ley 20.322 de 2009. “Fortalece y perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera”. Enero 1 de 2009, D.O. N° 39.272.