

## MIRADA CRÍTICA A LA SOSTENIBILIDAD TRIBUTARIA EN CHILE

### *CRITICAL LOOK AT TAX SUSTAINABILITY IN CHILE*

Rocío Cantuarias Rubio\*

**RESUMEN:** Analiza el establecimiento en el Código Tributario de reglas sobre sostenibilidad tributaria, revisando el origen de estas normas en una agenda de la ONU, que da cuenta de objetivos políticos que se quieren imponer a los diversos Estados, junto con las problemáticas que surgen de las nuevas normas, que llevan a plantear dudas importantes sobre la materia.

**Palabras clave:** Sostenibilidad tributaria, Agenda 2030 de la ONU, política fiscal.

**ABSTRACT:** *It analyses the establishment of rules on tax sustainability in the Tax Code, reviewing the origin of these rules in a UN agenda, which considers the political objectives that are intended to be imposed on the various States, together with the problems that arise from the new rules, which raise important doubts on the matter.*

**Keywords:** *Tax sustainability, UN Agenda 2030, fiscal policy.*

### 1. INTRODUCCIÓN

Para quienes consideraron necesaria la incorporación del concepto de sostenibilidad tributaria al orden jurídico chileno, resultaría fundamental que las empresas establezcan un compromiso y una estrategia tributaria desde los gobiernos corporativos, bajo la mirada de la gestión de los factores ambientales, sociales y de gobernanza, entendiendo el impacto social que tienen los impuestos y su contribución al desarrollo sostenible.

---

\* Abogado, Universidad de Concepción. Profesora de Derecho Tributario, Facultad de Derecho de la Universidad de Concepción. Master en administración de empresas de la Universidad de Chile. Master en tributación de la Universidad de Chile. Correo electrónico [rocioacantuarias@gmail.com](mailto:rocioacantuarias@gmail.com). Recibido el 16 de agosto de 2024, aceptado el 28 de noviembre de 2024.

Es decir, muchos consideran los impuestos como un factor ambiental, social y de gobernanza<sup>1</sup> para alcanzar un objetivo de desarrollo sostenible. Todo esto ha sido definido por la Asamblea General de la Organización de Naciones Unidas (ONU), el año 2015 durante su septuagésimo período de sesiones.

Específicamente, el objetivo de desarrollo sostenible que se pretendería lograr con la sostenibilidad tributaria es el número 16 de la Resolución ONU 70/1, de 2015, que comprende promover “sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, facilitar el acceso a la justicia para todos y construir a todos los niveles instituciones eficaces e inclusivas que rindan cuentas”<sup>2</sup>.

Como veremos, estos objetivos son en extremo ambiciosos, y parten de un supuesto que contradice la historia completa del siglo XX, a saber, que los burócratas, mediante procesos de ingeniería social, son capaces de mejorar la vida de la población.

A modo de ejemplo de lo indicado en el párrafo anterior, los recientes informes titulados *El futuro de la competitividad europea*, que son el fruto de una investigación encargada por la Unión Europea a un grupo de economistas liderado por el destacado Mario Draghi, dan cuenta de cómo la economía altamente regulada de ese conglomerado ha puesto a Europa muy por debajo de países como Estados Unidos y China en puntos fundamentales para la economía actual, como la innovación<sup>3</sup>.

Si bien no resulta plausible esperar que los moderadísimos consejos de los informes del equipo liderado por Draghi lleguen a oídos que deseen escuchar, ya que es difícil imaginar que la frondosa estructura burocrática europea –que es alimentada por el exceso de regulaciones que estrangulan esa economía– prefiera el bienestar común a su propio interés corporativo, dichos informes son muy reveladores, dando cuenta como las regulaciones matan la innovación.

Al final del día, estructuras burocráticas –como las que busca implementar la Agenda 2030, que pasaremos a explicar– van instalando operadores en el sector público y en el privado que, en un instante, vuelven la estructura burocrática que regentan en un fin en sí mismo, por lo que terminan siendo cargas impuestas sobre las empresas, que lentamente van matando al huésped que las alimenta, al desviar los recursos desde las áreas productivas, que son las que necesitan recursos para innovar, a áreas de cumplimiento, que rigidizan estructuras que necesitan ser dinámicas para sobrevivir al mundo actual.

---

<sup>1</sup> Muchas veces aparecen en documentos en español como ESG, que corresponde a la sigla en inglés de *environmental, social y governance*.

<sup>2</sup> Resolución ONU 70/1, de 2015.

<sup>3</sup> Unión Europea (sin fecha).

## 2. CUESTIONES PREVIAS: LA AGENDA 2030

La llamada Agenda 2030 es un documento de la Asamblea General de la ONU, aprobado el 25 de septiembre de 2015, mediante una resolución, que sería “un plan de acción en favor de las personas, el planeta y la prosperidad. También tiene por objeto fortalecer la paz universal dentro de un concepto más amplio de la libertad”<sup>4</sup>.

Entre otros, su objetivos contempla “poner fin a la pobreza y el hambre en todas sus formas y dimensiones, y a velar por que todos los seres humanos puedan realizar su potencial con dignidad e igualdad y en un medio ambiente saludable”; “proteger el planeta contra la degradación, incluso mediante el consumo y la producción sostenibles, la gestión sostenible de sus recursos naturales y medidas urgentes para hacer frente al cambio climático, de manera que pueda satisfacer las necesidades de las generaciones presentes y futuras”; “velar por que todos los seres humanos puedan disfrutar de una vida próspera y plena, y porque el progreso económico, social y tecnológico se produzca en armonía con la naturaleza”; “propiciar sociedades pacíficas, justas e inclusivas que estén libres del temor y la violencia”<sup>5</sup>.

Lo primero que parece necesario destacar es la grandilocuencia de los propósitos declarados. Por ejemplo, promover sociedades pacíficas, ¿creemos que triunfará esta agenda donde han fracasado la Liga de las Naciones, la OEA y la misma ONU? Facilitar el acceso a la justicia para todos, ¿creemos que triunfará esta agenda donde fracasan ministerios de justicia, fiscalías y defensorías?

Luego, a dichos inconmensurables propósitos, además, se agregan otros más difusos, pero que, según la declaración de la ONU, se lograrán en “todos los niveles”. Así, nos dicen que resultarán de ellos instituciones eficaces e inclusivas que rindan cuentas, etc.

Después de 200 años de, no solo fracasos, sino que, abiertamente, de catástrofes ocasionadas por los más variados intentos de ingeniería social, deberíamos estar en condiciones de captar rápido que cuando, como en *El elixir del amor* de Donizetti, se nos ofrece una pócima que “corrige todo defecto”, nos encontramos frente a otra creativa forma de engaño.

Ahora, volviendo a la declaración de la ONU, son 17 los objetivos de desarrollo sostenible de la Agenda 2030 que se vinculan entre sí y tienen un carácter integrado siendo, según las declaraciones de la ONU, de crucial importancia para cumplir el propósito de esta agenda universal.

Los informes de sostenibilidad “son una de las formas en que las organizaciones revelan sus actividades de responsabilidad social corporativa relacionadas con cuestiones ambientales, sociales y de gobernanza (ESG). En 2019, el Global Reporting Initiative (GRI) actualizó sus estándares para incluir la materia tributaria GRI 207, vigente desde enero de 2021, lo que significa que el GRI ha preparado guías-estándares que se pueden usar por las

---

<sup>4</sup> Resolución ONU 70/1, de 2015.

<sup>5</sup> Ídem.

empresas. Esto marca un hito relevante en términos de transparencia estatal y ajuste a los estándares de la agenda 2030 de Naciones Unidas”<sup>6</sup>.

Dicha agenda, conforme a lo declarado en el 2015 por la propia ONU, al fijarse los 17 objetivos de desarrollo sostenible y las 169 metas conexas de carácter integrado e indivisible para lograr el desarrollo sostenible, de alguna forma misteriosa, tendría el “éxito garantizado”<sup>7</sup>.

Además, la Agenda 2030 se basa en los objetivos del milenio<sup>8</sup> –fijados para ser cumplidos el año 2000 que, por supuesto, no se alcanzaron– por lo que es la reformulación de un plan anterior.

En su número 27 señala la Agenda 2030 con gran solemnidad: “Procuraremos sentar unas bases económicas sólidas en todos nuestros países. El crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible es esencial para lograr la prosperidad, lo que solo será posible si se comparte la riqueza y se combate la desigualdad de los ingresos”.

Pareciera que se parte de buenas intenciones, pero que se pretende crear un orden distinto contraviniendo algunas leyes del mundo real dada la carga utópica que ha mostrado la Agenda 2030. Esta carga se evidencia en las declaraciones que contiene y dado el reconocimiento de la propia ONU sobre que los objetivos del milenio tampoco se alcanzaron en el 2015. No se lograrán los objetivos de desarrollo sostenible para el 2030 y, muy probablemente, tampoco se conseguirán los nuevos objetivos que se han fijado para el 2045 como un “innovador pacto para el futuro destinado a transformar la gobernanza mundial”<sup>9</sup>.

Por otra parte, creemos que es un error ampararse en que la sostenibilidad o la persecución de tal o cual objetivos de desarrollo sostenible es recomendada por un organismo internacional como la ONU y que, por lo tanto, debería estar exenta de cuestionamientos, ya que se trata de un organismo de burocracia global gobernado por políticos, financiado por fondos de los contribuyentes y actualmente partidario de un pensamiento de corte antiliberal que no ha recomendado en sus compromisos políticos, por ejemplo, una disminución de la

---

<sup>6</sup> FAUNDEZ UGALDE, TOLEDO ZÚÑIGA Y CASTRO RODRÍGUEZ (2022).

<sup>7</sup> Señala: 51. Lo que hoy anunciamos –una Agenda para la acción mundial durante los próximos 15 años– es una carta para las personas y el planeta en el siglo XXI. Los niños y los jóvenes de ambos sexos son agentes fundamentales del cambio y encontrarán en los nuevos Objetivos una plataforma para encauzar su infinita capacidad de activismo hacia la creación de un mundo mejor.

52. La Carta de las Naciones Unidas comienza con la célebre frase “Nosotros los pueblos”. Hoy día somos “nosotros los pueblos” quienes emprendemos el camino hacia 2030. En nuestro viaje nos acompañarán los gobiernos, así como los parlamentos, el sistema de las Naciones Unidas y otras instituciones internacionales, las autoridades locales, los pueblos indígenas, la sociedad civil, las empresas y el sector privado, la comunidad científica y académica y toda la población. Ya se han comprometido con esta Agenda millones de personas que la asumirán como propia. Es una Agenda del pueblo, por el pueblo y para el pueblo, y precisamente por ello creemos que tiene el éxito garantizado”. Resolución ONU 70/1, de 2015.

<sup>8</sup> Resolución 55/2, de 2000.

<sup>9</sup> ONU (2024).

coacción política que permita la consiguiente expansión de la libertad individual a través de una disminución de impuestos.

La sostenibilidad tributaria se ha definido como “un enfoque de gestión responsable en la manera de tratar las materias impositivas de las empresas, el cual se basa en un compromiso ético de las compañías con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, gestionando su planificación fiscal de manera justa, responsable, fidedigna y transparente, la cual no sólo considera el texto de la ley, sino que además su espíritu. De esta manera, se busca que las empresas desarrollen una planificación tributaria consciente, dejando de lado y/o evitando adoptar estructuras que fomenten la elusión, evasión y por consecuencia, la profundización de la desigualdad social en el país”<sup>10</sup>. Y guarda relación con definir una política fiscal por parte de las empresas, por medio de la cual éstas transparentan ante la sociedad sus mecanismos asociados a toma de decisiones, estrategias y valoración social en el pago de impuestos<sup>11</sup>.

Este concepto adolece de problemas de ambigüedad y vaguedad, ya que al estimarse, por unos de los operadores tributarios del país, que la sostenibilidad tributaria mandata a las empresas a desarrollar una planificación tributaria consciente y gestionar su planificación fiscal de manera justa, se incorporan, en la práctica, elementos vagos y ambiguos como son “la conciencia y la justicia”, entre otros. Ahora, en cuanto a su implementación, existen dudas sobre cuál será la información que se exigirá ser transparentada en la práctica y cuál es el rol que cumplirían las empresas en el fomento a la “igualdad social” en el país –considerando el diagnóstico sobre desigualdad que la ONU declara–.

En definitiva, se está declarando que las personas deberían organizarse de la manera que sea más favorable para el aparataje público, partiendo de la lógica de sumisión de la persona al Estado, que de alguna forma estaría integrado por individuos dotados de características especiales, que les concederían la sabiduría para destinar los recursos a fines superiores y el desinterés mundano para no favorecer al partido, a los parientes y amigos. Evidentemente, esto es una fantasía que ignora la abundante evidencia del nepotismo, la malversación de fondos y, en general, el despilfarro de los recursos de los que los empleados públicos son administradores de bienes ajenos que, si necesitan algo, es mayor fiscalización.

En términos generales, una aproximación a la sostenibilidad tributaria no puede desligarse de la concepción “filosófica” de la obligación tributaria, incluidas las medidas de colaboración del contribuyente con la autoridad administrativa encargada de la aplicación y fiscalización de los impuestos internos. En este punto su origen parece ser ideológico-político y no técnico, justamente porque la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible contiene compromisos políticos<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> DELOITTE (2022).

<sup>11</sup> PACTO GLOBAL RED CHILE (2022).

<sup>12</sup> OFICINA REGIONAL PARA AMÉRICA DEL SUR DEL ALTO COMISIONADO DE LA ONU PARA LOS DERECHOS HUMANOS (2022). Ejemplos de recomendaciones que Chile ha recibido de la ONU, basadas en Tratados Internacionales y Compromisos Políticos de la Agenda 2030, en distintas materias y conforme a esta publicación, podemos mencionar las siguientes: i) con relación a los

A nuestro parecer, la búsqueda de una primitiva igualdad material que se entiende teológicamente como liberación y que sólo puede lograrse mediante el control de la vida de las personas, en este caso de los contribuyentes, por parte de la autoridad –política–. En esta visión, la desigualdad sería el problema, es decir, que unos estén mejor que otros y no la pobreza, o sea, que haya algunos que no tienen, entonces podría ser más “justo” que ninguno tenga.

Los recursos son limitados y creemos que es discutible sostener que mayores impuestos, es decir, mayor gasto del gobierno en redistribución, reducen la desigualdad, ya que la redistribución estatal podría tener en general un efecto negativo sobre el crecimiento de la economía<sup>13</sup>. Un estudio de la OCDE ha concluido que los impuestos pueden tener efectos sobre el estándar de calidad de vida material de los países al afectar los determinantes del PIB (trabajo, capital, productividad). Es decir, habría una correlación negativa entre el aumento de los impuestos a la renta corporativos y personales y la productividad y el empleo<sup>14</sup>. La expansión de los gobiernos a través de mayores impuestos y regulaciones lejos de permitir el crecimiento económico y disminuir la pobreza, los obstaculiza.

Dicho lo anterior, creemos que la sostenibilidad tributaria se relaciona, sin lugar a duda, con una mayor recaudación esperada, no sólo por la definición y objetivos antes señalados, sino que por el reconocimiento tácito<sup>15</sup> que se ha hecho de esta aspiración en la discusión legislativa que incorpora este concepto en la norma chilena, y por los objetivos perseguidos

---

derechos humanos de los pueblos indígenas “aumentar la representación de los pueblos indígenas en la vida política” y “velar que la aplicación de la ley Antiterrorista no vulnere los derechos humanos de los pueblos indígenas”; ii) con relación a los derechos humanos de los afrodescendientes “destinar más recursos a la promoción y protección de los derechos de los afrodescendientes”; iii) con relación a los derechos humanos de las mujeres y el enfoque de género “adoptar una definición jurídica amplia de todas las formas de discriminación contra la mujer que incluya el principio de igualdad formal y sustantiva entre mujeres y hombres” y “garantizar el pleno goce del derecho a la salud y los derechos sexuales y reproductivos, incluyendo el acceso a anticonceptivos, servicios ginecológicos e interrupción voluntaria del embarazo”; iv) con relación a los derechos humanos de las personas LGBTI “adoptar medidas para proteger a los niños intersexuales de tratamientos no terapéuticos y cirugías innecesarias sin su consentimiento”; v) con relación a los derechos humanos de las personas migrantes y refugiadas “redoblar sus esfuerzos para garantizar la protección y la promoción de los derechos de las personas migrantes y refugiadas” y “diseñar e implementar una política integral que garantice una regularización accesible y asequible para los trabajadores migrantes y sus familias, incluidos niñas, niños y adolescentes no acompañados, que se encuentran en una situación irregular”; y, vi) con relación al sistema nacional de protección de los derechos humanos “proporcionar al Instituto Nacional de Derechos Humanos los recursos financieros, materiales y humanos que garanticen el efectivo desempeño de su mandato”, entre otros.

<sup>13</sup> BARRO (1999).

<sup>14</sup> VARTIA (2008).

<sup>15</sup> El arte del disimulo está muy bien desarrollado por el Estado en materia recaudatoria, explica Francisco Poveda, como en el caso de los impuestos indirectos o el impuesto sobre el empleo. POVEDA BLANCO (2014).

por el Servicio de Impuestos Internos (SII) al avanzar en prácticas de responsabilidad social tributaria<sup>16</sup>.

### 3. INCORPORACIÓN DE LA SOSTENIBILIDAD TRIBUTARIA EN CHILE

A nivel internacional la ONU, OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) y la UE (Unión Europea) han incorporado la regulación impositiva como un mecanismo para lograr objetivos de desarrollo sostenible. En Europa, por ejemplo, se van incrementando las iniciativas con el objetivo de que las empresas sean cada vez más transparentes y sostenibles con sus políticas fiscales<sup>17</sup>. Iniciativas que junto a la evolución legislativa en las distintas jurisdicciones, “ayudarían” a que las empresas consideren relevantes los principios ambientales, sociales y de gobernanza, desde una perspectiva fiscal.

En Chile, a nivel administrativo y como un elemento del trabajo con los Grupos Empresariales, el SII ha impulsado el tema de la responsabilidad social tributaria, a partir del desarrollo de iniciativas como los acuerdos anticipados de precios de transferencia, la presentación de la Declaración Jurada 1937, la difusión de las consultas 26 bis vinculante de

---

<sup>16</sup> Según el SII, la responsabilidad social tributaria tiene como objetivo asegurar el correcto cumplimiento tributario de los Grupos Empresariales, aumentando su contribución impositiva y desincentivando el uso de reorganizaciones y planificaciones como herramientas elusivas o evasivas. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2023).

<sup>17</sup> A modo de ejemplo, en diciembre de 2021 entró en vigor la Directiva EU 2021/2101 a través de la cual se regula que los grupos multinacionales con un importe neto de la cifra de negocios consolidado de, al menos, 750 millones de euros, con socios o filiales residentes en un estado miembro de la Unión Europea deberán reportar determinada información con carácter anual. Se prevé que estos grupos publiquen, además de una breve descripción de todas las actividades que desarrollan, su importe neto de la cifra de negocios (incluyendo el de sus entidades vinculadas), el resultado antes de impuestos obtenido y los impuestos pagados en cada uno de los países, entre otros aspectos. La Directiva establece que, estos informes deberán publicarse en el registro de empresas de un Estado miembro de la UE, pero también en los sitios web de las empresas, donde los informes “Country by Country” deberán permanecer accesibles durante, al menos, cinco años.

En España desde el 2019 la norma UNE 19602 establece un marco de referencia que permite disponer de un sistema de gestión y control de *compliance* tributario. Se trata de conseguir que la relación jurídico-tributaria esté basada en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas de asistencia y colaboración. El objetivo principal es la prevención, detección, gestión y mitigación de los riesgos tributarios, en sus distintas manifestaciones. La norma UNE 19602 es aplicable a cualquier organización, con independencia de su tipo, tamaño, naturaleza o actividad en los sectores privado, público, con o sin ánimo de lucro, y en las actividades desarrolladas, tanto por los miembros de la organización, como por socios de negocio, siempre que ello sea posible respecto de estos últimos<sup>17</sup>. Se recoge la existencia de una cultura de *compliance* en esta norma que se traduce en exigencias, actuaciones y comportamientos concretos de todos los miembros de la organización. Incluso se establece un procedimiento para medir la existencia de una cultura de *compliance*. Así, a nivel internacional se han presentado iniciativas tendientes a lograr la transparencia fiscal en el intercambio de información. Otros son el paquete de acciones BEPS 2015 y el Estándar Común de Información (CRS) desarrollado por la OCDE.

norma general antielusiva y la reestructuración de la Dirección de Grandes Contribuyentes incorporando el Grupo de Supervisión Cooperativa<sup>18</sup>.

Adicionalmente, en los últimos meses, el Servicio de Impuestos Internos (SII) está implementando el formulario de responsabilidad social tributaria con indicadores sobre sostenibilidad y responsabilidad tributaria. Es decir, recoge información de las empresas que incluye consultas sobre 95 indicadores de sostenibilidad empresarial tributaria que se aplican a nivel internacional.

Estos indicadores se organizan en categorías como: estándares de buenas prácticas, divulgación, infraestructura organizacional, capacidad instalada en los equipos, matriz de riesgos tributarios, asesorías externas, auditorías externas, redes, acuerdos de colaboración, divulgación de contribución tributaria total, indicadores financieros con relación a la contribución tributaria total e indicadores relacionados con impuestos pagados por trabajadores<sup>19</sup>.

Según el SII los beneficios de reportar esta información serían: i) fomentar un lenguaje común entre la administración tributaria y los contribuyentes; ii) mejorar la reputación de la empresa de cara a la ciudadanía mediante la publicación de sus propios estándares de responsabilidad social tributaria; y, iii) orientar a auditores internos, externos y fiscalizadores<sup>20</sup>.

A nivel legislativo, recientemente la sostenibilidad tributaria se ha incorporado en nuestro ordenamiento jurídico. Luego de que el proyecto de reforma tributaria de 2022 fuera rechazado por la Cámara de Diputados, el 29 de enero de 2024, mediante un mensaje del presidente de la República, Gabriel Boric<sup>21</sup>, se presentó y, posteriormente se aprobó, en el Congreso Nacional el proyecto de ley que dicta normas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del así llamado Pacto por el Crecimiento Económico, el Progreso Social y la Responsabilidad Fiscal, Boletín N°16.621-05. Entre los objetivos de esta iniciativa, se encuentran el aumento de la recaudación fiscal y enfrentar la informalidad.

---

<sup>18</sup> A esto se suman, entre otros, los acuerdos de colaboración tributaria que el SII desarrolla desde 2016 con asociaciones gremiales, destinados a abordar de manera conjunta las brechas y riesgos tributarios de cada segmento, que permitirían gestionar de manera preventiva el cumplimiento tributario a través de la asistencia y colaboración.

<sup>19</sup> SII (2024).

<sup>20</sup> VALDENEGRO (2024).

<sup>21</sup> Según el mensaje presidencial, este proyecto de ley buscaría *impulsar a nuestro país hacia una nueva etapa de desarrollo, reuniendo un conjunto de iniciativas que, desde el ámbito de las políticas públicas, logren movilizar recursos, ofrecer incentivos y generar más certezas, para responder a las necesidades prioritarias de las personas en un marco de mayor eficiencia y transparencia del Estado, crecimiento sostenido y responsabilidad fiscal*. Agrega el Presidente de la República que *el objetivo del Pacto es generar espacio fiscal y, al mismo tiempo, apoyar el crecimiento sostenible de la economía y la eficiencia en el uso de los recursos públicos, generando un círculo virtuoso de sostenibilidad y certidumbre*.



#### 4. SOBRE LA DISCUSIÓN LEGISLATIVA

El proyecto inició su segundo trámite constitucional en la Comisión de Hacienda del Senado el miércoles 17 de abril de 2024. En sesión de ese mismo día, el ministro de hacienda, Mario Marcel, hizo una presentación, en que señalaba como una de las medidas de modernización de la administración tributaria y en el contexto del procedimiento de fiscalización, la incorporación del concepto de “sostenibilidad fiscal” que corresponde, según sus palabras, “a las medidas que un contribuyente implementa con el objeto de fomentar la cooperación mutua y transparencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”. Agregando que “aunque no se crea, hay muchos contribuyentes que están dispuestos a colaborar con la Administración tributaria estableciéndose a sí mismos una serie de estándares y procedimientos que están dispuestos a compartir”<sup>22</sup>.

Por otra parte, la directora del Servicio de Impuestos Internos (S), Carolina Saravia, señalaba a propósito de las proyecciones de recaudación del proyecto de ley relativas a la fiscalización de los grupos empresariales que alcanzarán en régimen, una mayor recaudación equivalente al 0,71% del PIB, que “la definición del concepto de sostenibilidad fiscal como una norma base para la relación que podemos tener con los grupos empresariales”<sup>23</sup>. Y lo propio hace el presidente de la República en el mensaje del proyecto de ley al referirse a la sostenibilidad fiscal como una forma de cooperación<sup>24</sup>.

Se referían, suponemos, a la sostenibilidad tributaria, ya que la sostenibilidad fiscal, según el Consejo Fiscal Autónomo “corresponde a la capacidad que tiene el Estado para pagar su deuda en los plazos comprometidos”<sup>25</sup>. Es decir, es un concepto que se asocia principalmente a la “solvencia” del Estado.

El ministro de Hacienda puntualizaba, además, que cuando se habla de grupos empresariales no necesariamente se está aludiendo a un gran conglomerado económico, sino que se está considerando a todos los casos en los cuales hay relaciones de propiedad entre sociedades, por lo que añadió que resultaba factible que exista un grupo empresarial conformado por tres empresas pequeñas, pero que se encuentran relacionadas<sup>26</sup>.

Salvo las escasas referencias de las autoridades antes indicadas, junto con otras recomendaciones que se hicieron en las comisiones por parte de algunos expositores invitados<sup>27</sup>, la sostenibilidad tributaria no fue un tema de debate intenso durante la

---

<sup>22</sup> Comisión de Hacienda del Senado (2024).

<sup>23</sup> Comisión de Hacienda del Senado (2024).

<sup>24</sup> **Mensaje del presidente de la República a la Cámara de Diputados N° 326-371 con el que inicia el proyecto de ley: Por último, la introducción y definición de un estándar de sostenibilidad fiscal busca incentivar la cooperación entre los contribuyentes y la Administración, reconociendo a aquellas empresas que buscan la cooperación mutua y la transparencia.**

<sup>25</sup> Es el mismo Consejo Fiscal Autónomo –que tiene por objeto contribuir al manejo responsable de la política fiscal del Gobierno Central– quien explica que la solvencia de un Estado se encuentra en riesgo cuando sus políticas no consiguen generar balances primarios (es decir, ingresos fiscales menos gastos fiscales, sin considerar los intereses de la deuda) lo suficientemente positivos como para estabilizar la deuda como porcentaje del Producto Interno Bruto. PALACIOS (2022, 1 de enero).

<sup>26</sup> Comisión de Hacienda del Senado (2024).

<sup>27</sup> Como son el Profesor A. Faúndez en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados en torno a hacer hincapié en la importancia de la sostenibilidad tributaria, explicando que esta normativa

tramitación legislativa, como sí lo fueron: i) el secreto bancario; ii) la gobernanza del SII; iii) la norma general antielusiva; iv) devolución del crédito IVA del artículo 27 bis; v) medición de la evasión; vi) denunciante anónimo; vii) informalidad; y, viii) grupos empresariales.

## 5. SOBRE LA INCORPORACIÓN AL CÓDIGO TRIBUTARIO

Este proyecto de ley incorpora la sostenibilidad tributaria como un concepto definido por ley y que buscaría reconocer positivamente a los contribuyentes que tienen una motivación de cooperación y transparencia con la administración tributaria. De esta forma la ley chilena estaría “premiando” a aquellos contribuyentes que implementen una serie de medidas que permitan fomentar la cooperación con la autoridad y la transparencia fiscal. ¿Cómo? A través del otorgamiento, que se hará público en un registro, de una certificación que se obtenga con entidades certificadoras independientes (previamente inscritas en el SII), o bien, a través de la firma de acuerdos de colaboración (potencialmente similares a los actuales, pero que permitan generar la misma certificación ya mencionada)<sup>28</sup>.

La nueva norma tributaria la incluye del siguiente modo:

“Modificación al Código Tributario:

En el artículo 8: Agregase a continuación del numeral 17°, el siguiente numeral 18°, nuevo:

18°. Por “Sostenibilidad tributaria”, al conjunto de medidas que un contribuyente implementa con el objeto de fomentar la cooperación mutua y transparencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Los contribuyentes podrán obtener una certificación anual que indique que sus

---

fomentaría la cooperación mutua y la transparencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, presentando evidencia empírica que respaldaría la eficacia de las buenas prácticas fiscales en la reducción de la evasión corporativa y mencionando que Chile está preparado para adoptar una norma de sostenibilidad tributaria, basándose en estudios realizados en el país con empresas que cotizan en bolsa. Propuso la introducción de una norma de sostenibilidad en el código tributario para exigir a la administración tributaria que reconozca estas prácticas. Asimismo el director del SII H. Frigolett subrayó la importancia de promover un enfoque colaborativo bajo el concepto de sostenibilidad tributaria, proponiendo la publicación de reportes de contribución impositiva por parte de los grupos empresariales. La idea fue fomentar la inserción en un nicho de buen cumplimiento tributario, aprovechando indicadores de sostenibilidad fiscal. Se mencionó la intensificación de acciones de control en grupos con niveles de tributación bajo los promedios de sus respectivas industrias, respaldada por análisis detallados de microdatos. El coordinador del Ministerio de Hacienda, D. Riquelme, por su parte, señalaba que se definió el concepto de sostenibilidad tributaria para reconocer de forma positiva a los contribuyentes transparentes que colaboran con la administración tributaria.

<sup>28</sup> En esta misma línea, el coordinador del Ministerio de Hacienda D. Riquelme explicó en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados que el SII mantendrá un registro de transparencia tributaria, el cual contendrá el nombre y el RUT de los contribuyentes que cuenten con certificación otorgada por un tercero o que hayan celebrado acuerdos de cooperación con el servicio. Los contribuyentes pueden obtener esta certificación a través de expertos certificados en la materia, quienes verifican que cumplen con el principio de sostenibilidad fiscal. Esto resultará en un registro de los contribuyentes que voluntariamente deseen acreditar su cumplimiento con este principio.

operaciones y estrategias fiscales cumplen con la sostenibilidad tributaria. Esta certificación podrá ser emitida únicamente por aquellas empresas certificadoras independientes que se hayan inscrito previamente ante el Servicio en un registro creado para tales efectos, y acrediten que poseen la competencia para el desarrollo de estas funciones. El Servicio, mediante resolución, dictará las instrucciones necesarias al efecto.

Asimismo, el Servicio podrá firmar acuerdos de cooperación destinados a promover la sostenibilidad tributaria con dos o más empresas, los cuales producirán el mismo efecto que la certificación establecida en el párrafo anterior. El Servicio, mediante resolución, establecerá el contenido mínimo que deben contener estos acuerdos para considerar que contribuyen a la sostenibilidad tributaria.

El Servicio mantendrá un registro de transparencia tributaria que indique el nombre y rol único tributario de los contribuyentes que cuenten con la certificación o hayan celebrado acuerdos de cooperación de conformidad con este número.

## 6. SOBRE LA SOSTENIBILIDAD RECHAZADA

Como una manifestación de la rápida evolución legislativa, cabe recordar que el término *sostenibilidad* hoy aprobado por el Congreso Nacional, aparecía mencionado 7 veces en la Propuesta Constitucional rechazada por la ciudadanía en el 2022, ninguna de las cuales se refería específicamente a la sostenibilidad tributaria<sup>29</sup>. Sin embargo, se consagraba una norma que establecía como límite al ejercicio de la potestad tributaria, la transparencia y un mandato a la autoridad competente de publicar los ingresos afectos a impuestos y las distintas cargas tributarias, entre otros<sup>30</sup>. Como objetivos del sistema tributario, se consagraron la

---

<sup>29</sup> Propuesta de Constitución Política de la República (2022). En el artículo 24 a propósito de los sitios de memoria, en el artículo 45 como un principio fundante del derecho a la seguridad social, en el artículo 49 como reconocimiento de que los trabajos domésticos y de cuidado son necesarios e indispensables para la sostenibilidad de la vida, en el artículo 52, a propósito del derecho colectivo a la ciudad y el territorio, en el artículo 183 como principio para conducir las finanzas públicas y en los artículos 245 y 246 se menciona a la sostenibilidad como principio y criterio, respectivamente, que regirían a la autonomía financiera de las entidades territoriales autónomas.

<sup>30</sup> El artículo 185 de la Propuesta de Constitución Política de la República (2022) decía: 1. Todas las personas y entidades deberán contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, las tasas y las contribuciones que autorice la ley. El sistema tributario se funda en los principios de igualdad, progresividad, solidaridad y justicia material, el cual, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. Tendrá dentro de sus objetivos la reducción de las desigualdades y la pobreza. 2. El ejercicio de la potestad tributaria admite la creación de tributos que respondan a fines distintos de la recaudación, debiendo tener en consideración límites tales como la necesidad, la razonabilidad y la transparencia. 3. Los tributos que se recauden, cualquiera sea su naturaleza, ingresarán a las arcas fiscales o a las entidades territoriales según corresponda conforme a la Constitución. Excepcionalmente, la ley podrá crear tributos en favor de las entidades territoriales que graven las actividades o bienes con una clara identificación con los territorios. 4. Las entidades territoriales solo podrán establecer tasas y contribuciones dentro de su territorio conforme a una ley marco que establecerá el hecho gravado. 5. Anualmente, la autoridad competente publicará, conforme a la ley, los ingresos afectos a impuestos y las cargas tributarias estatales, regionales y comunales, así como

reducción de las desigualdades y la pobreza. Así, no obstante lo maximalista de esta propuesta constitucional y las distintas normas en que se mencionó el concepto de sostenibilidad, no se recogió, a nivel constitucional, la sostenibilidad tributaria como una herramienta de cooperación entre contribuyentes y administración, pero sí se establecieron expresamente los objetivos extrafiscales del sistema tributario.

Por su parte, la segunda Propuesta de Constitución –plebiscitada el año 2023, también rechazada– mencionaba una vez la palabra sostenibilidad (fiscal), a propósito de los principios que debía observar la organización territorial de Chile<sup>31</sup>.

## **7. INQUIETUDES EN TORNO A LA SOSTENIBILIDAD TRIBUTARIA**

Ahora pasamos a revisar los aspectos sobre las reglas de sostenibilidad tributaria implementadas, que dan cuenta de problemas que, previsiblemente, estas reglas pueden ocasionar.

### **7.1 INCONSISTENCIAS PARA UNA MAYOR MORAL TRIBUTARIA**

Un logro del derecho liberal fue el de que los pecados dejaran de ser crímenes, lo que implicó separar los conceptos de moralidad y legalidad, dejando el primero a los individuos y el segundo a los legisladores. Por lo mismo, consideramos un retroceso que se busque imponer un comportamiento moral por vía legislativa.

Así como el legislador no debe establecer reglas de censura por motivos morales, tampoco debería buscar imponer visiones de la buena vida de unos a otros, por medios coercitivos. Esto es grave en este caso, porque al contener la ley vigente conceptos jurídicos indeterminados, agregar a ellos la moral lleva a socavar la precaria seguridad jurídica, lo que aleja las inversiones, aumenta el desempleo y, en general, crea un círculo poco virtuoso para el crecimiento económico.

El concepto de moral tributaria, presente en la discusión del proyecto de ley, para acercar al contribuyente con la autoridad implica querer efectivamente cumplir y pagar<sup>32</sup>. La moral

---

los beneficios tributarios, subsidios, subvenciones o bonificaciones de fomento a la actividad empresarial, incluyendo personas naturales y jurídicas. También deberá estimarse anualmente en la Ley de Presupuestos y publicarse el costo de estos beneficios fiscales. 6. No procederá plebiscito y referéndum en materia tributaria.

<sup>31</sup> La propuesta de Constitución Política de la República (2023), en su artículo 126, decía. 1. El territorio de la República se organiza en regiones, provincias, comunas y territorios especiales. 2. Esta organización tendrá como objetivo la integración armónica, la sustentabilidad y el desarrollo del país, y observará los principios de solidaridad y equidad territorial, pertinencia territorial, radicación preferente, coordinación y asociatividad, responsabilidad fiscal, sostenibilidad fiscal y prohibición de tutela, sin perjuicio del deber del Estado de garantizar la continuidad de los servicios, así como de dictar orientaciones nacionales desde el nivel central, en conformidad con lo establecido en esta Constitución.

<sup>32</sup> El Ministro Marcel ha señalado en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados que la moral tributaria se trata de la disposición y compromiso de la ciudadanía a pagar impuestos. Por otra

tributaria abarca tres pilares: cultura tributaria sostenible, crecimiento del cumplimiento voluntario y un sistema tributario justo y equitativo, por lo que se vincularía directamente con la sostenibilidad tributaria dado el rol que asume el contribuyente de un colaborador del Estado.

Sin embargo, este proyecto de ley, al mismo tiempo, contiene otras normas que pudieran afectar la moral tributaria, como el reconocimiento de los capitales que han salido fuera de Chile y que pueden “repatriarse”<sup>33</sup> pagando un 12% como impuesto único. Al no aclararse por qué se llega a esta cifra, se plantea una discusión sobre el riesgo moral<sup>34</sup>. Asimismo, Javier Etcheberry, invitado en ese momento a la discusión legislativa en el Senado como ex director del SII, señaló tener dudas acerca de la conveniencia de esta norma –y de otras– dado que podrían generar un ambiente de incumplimiento en el mediano plazo, desincentivando el cumplimiento futuro de los contribuyentes relevantes<sup>35</sup>.

Como otro ejemplo de inconsistencia en la búsqueda de aumentar la moral tributaria, podemos mencionar el informe de brecha tributaria realizado por el SII como principal antecedente para el proyecto de ley que ha recibido numerosos cuestionamientos metodológicos<sup>36</sup>. Tanto las cifras de evasión como del aumento de recaudación que se generaría, no se justifican ni tampoco se sustentan en el proyecto de ley, sobre todo por la nula desagregación de la estimación de la brecha tributaria<sup>37</sup>. Un diagnóstico equivocado puede llevar no sólo a propuestas y soluciones erróneas, sino también a resultados

---

parte, para la OCDE el concepto de Moral Tributaria, que surge en 2019, puede ser entendido como *la motivación intrínseca de pagar impuestos, más allá del miedo al castigo o a ser multados*.

<sup>33</sup> Si bien se ha usado coloquialmente esa palabra, los recursos pueden permanecer en el extranjero.

<sup>34</sup> LAGOS WEBER (2024).

<sup>35</sup> Sesión comisión de hacienda del senado, del 4 de abril de 2024.

<sup>36</sup> El economista Jorge Hermann en sesión de la comisión de hacienda del senado del 11 de junio de 2024 señaló que las cifras de evasión son inexactas. El informe del SII (Michel Jorratt) utiliza el excedente bruto de explotación de las Cuentas Nacionales (CCNN), medida como enfoque ingreso, para calcular la evasión como método macroeconómico. El Banco Central utiliza información del SII entre otras fuentes. El excedente bruto de explotación es un saldo contable en las CCNN, calculado como la diferencia entre la producción, el consumo intermedio, las remuneraciones y los impuestos netos a la producción. Por lo cual, al ser un saldo o residuo puede estar sobreestimado y el cálculo de la evasión, también. Entonces, es necesario que el SII complemente sus cálculos con encuestas, método microeconómico, basados en programas especiales de auditoría o controles especiales que tratan de medir la evasión para una muestra de contribuyentes considerada representativa (INE la tiene). Después, los resultados obtenidos deben ser extrapolados con el objeto de generalizar acerca de los tipos y montos de evasión, metodología utilizada por las administraciones tributarias en países desarrollados, comúnmente.

<sup>37</sup> Es decir, cuánto de la brecha se explica por informalidad, evasión, elusión, etc. El SII estima la brecha de cumplimiento del impuesto a la renta de primera categoría en más del 50%. Se utiliza el método descendente, que no permite desagregar las causas de la brecha de cumplimiento, por lo que el diagnóstico sobre el cual se basa el proyecto de ley adolece de serios cuestionamientos. El propio Michel Jorratt, en sesión de la Comisión de Hacienda del Senado del 04.06.24 señaló sobre las cifras de su informe que “las metodologías se basan en comparar cuentas nacionales con la realidad, pero siempre es posible que en el análisis de las cuentas nacionales pudiera estar cometiéndose algún error en la estimación, aun cuando lo considero poco probable.”

contraproducentes con los objetivos buscados y a un debilitamiento de la confianza de los contribuyentes. ¿Cómo se lograría mejorar la moral tributaria con un informe cuestionado que la propia administración usa de fuente para la presentación del proyecto de ley?

Por último, como una señal de desconfianza en el contribuyente se puede mencionar la eliminación de la exención de pago de IVA o “De minimis”, ya que todos los países en Latinoamérica tienen incorporada dicha exención, por lo que Chile sería una excepción – incluso es el país que tiene el segundo monto más bajo con US\$41 dentro de los países de la OCDE<sup>38</sup>.

O sea, se incorpora la sostenibilidad tributaria que fortalecería la moral tributaria y al mismo tiempo se la debilita en varias otras normas –también aprobadas–. Cabe agregar que la mejor forma de incentivar el cumplimiento tributario es con un sistema sencillo y que entregue certezas a los contribuyentes<sup>39</sup>. El proyecto de ley, en términos generales, no avanza en esa línea, pues antes que partir desde diagnósticos claros y soluciones basadas en evidencia, simplemente refuerza el poder del SII frente al contribuyente sin establecer contrapesos y garantías.

Al respecto, se indicó que, para efectos de seguimiento, proyecciones y transparencia, el Consejo Fiscal Autónomo recomendó que el SII realice y publique reportes anuales dando cuenta del avance en la disminución en la evasión y elusión tributaria en el tiempo. En particular, que el SII realice dichas mediciones utilizando las mejores prácticas metodológicas internacionales, y que publique dichas metodologías. Enfatizando que podría ser una obligación legal, como ocurre respecto de otros servicios con la entrega de información periódica, que el SII entregue una vez al año, por ejemplo, un reporte de cálculo oficial de la evasión, pero con ciertas aperturas, es decir, no solamente la evasión a grandes rasgos por las cifras macro, sino que idealmente ir impuesto por impuesto, por tipo de contribuyente, etcétera y tomar medidas correctivas en base a eso<sup>40</sup>.

## 7.2 CONTRIBUYENTES CERTIFICADOS Y NO CERTIFICADOS

La norma que se incorpora al Código Tributario sobre sostenibilidad tributaria se aplicaría a cualquier tipo de contribuyente<sup>41</sup>. No sólo a grupos empresariales, sino que a contribuyentes que voluntariamente quieran certificar –año tras año– que sus operaciones y estrategias

---

<sup>38</sup> Sobre este punto, en sesión de la Comisión de Hacienda del Senado de fecha 18 de junio de 2024, la Corporación Nacional de Consumidores y Usuarios discrepó de las opiniones expresadas por el Ministro de Hacienda y dirigentes de la CNC, al considerar que quienes hacen uso de esta exención son evasores, que fomentan el comercio ilícito e ilegal, ya que estas expresiones criminalizan a los consumidores que están haciendo uso de una exención legal.

<sup>39</sup> El correcto gasto de los recursos que recauda el Estado constituye una de las más relevantes señales de confianza, el que no se abordará en este artículo.

<sup>40</sup> En sesión de la Comisión de Hacienda del Senado de fecha 11 de julio de 2024.

<sup>41</sup> Código Tributario. Artículo 8°. Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá: 5°. Por "contribuyente", las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.

cumplen con esta materia. Empresas grandes, pymes o personas naturales<sup>42</sup>. Y eventualmente añadirá no sólo al contribuyente-empresa-certificada, sino a su entorno, como por ejemplo, proveedores a los que busque sugerir que también cuenten con una política o ciertos parámetros de sostenibilidad.

A pesar de que todavía no se cuenta con una resolución del SII con las instrucciones pertinentes, la sostenibilidad tributaria implica entrega de información por parte de los contribuyentes a cambio de un reconocimiento “positivo” por parte del SII a estos contribuyentes transparentes que colaboran con la administración tributaria.

Como antecedente, se puede señalar que el GRI Tax 207<sup>43</sup> sirve para cualquier sector empresarial y puede ser utilizado por cualquier tipo de compañía. Esta herramienta ha atraído la atención no sólo de reportantes, sino que de reguladores y legisladores para integrar este estándar en la normativa interna, tal como ha sucedido en Chile. En su contenido se encuentran la estrategia tributaria, los responsables de la estrategia y cómo se vincula con la estrategia de desarrollo sostenible de la empresa, entre otros<sup>44</sup>. Por último, como los impuestos son cruciales para financiar el desarrollo sostenible, lo que incluiría reducir la desigualdad y la pobreza, para ello se ha desarrollado el estándar, que proporciona un marco para informar públicamente sobre estos impactos fiscales, desde su estrategia hasta la gobernanza.<sup>45</sup> En este sentido, uno de los principales desafíos para la sostenibilidad tributaria, corresponde a la gran cantidad de KPIs (Key Performance Indicators) en el marco del GRI, lo que dificulta su apropiada selección y las consiguientes dificultades asociadas con la adaptación de estos KPIs para las empresas que operan en el contexto de países en vías de desarrollo, pues éstos no están adaptados para dicho contexto<sup>46</sup>.

Y a nivel local, se puede mencionar como otro antecedente de las medidas que se incluirán en la sostenibilidad, el decálogo de buenas prácticas tributarias para grupos empresariales<sup>47</sup> que contempla 10 prácticas de responsabilidad social tributaria que buscan concientizar respecto de la contribución del pago de los impuestos que van en beneficio del desarrollo de nuestro país, lo que se materializa dando cumplimiento a las obligaciones tributarias. A modo de ejemplo, se fijan como buenas prácticas: “facilitar información con impacto tributario”, “alertar al SII respecto de operaciones que vayan a realizar<sup>48</sup>” y “publicar detalladamente a la ciudadanía su contribución impositiva”. La responsabilidad social tributaria se sustenta en la transparencia de la información –entre otros principios–.

---

<sup>42</sup> La norma incorporada al Código Tributario por el proyecto de ley no estableció límites.

<sup>43</sup> Organización internacional financiada por cooperación gubernamental y otros aliados, que busca establecer prácticas para promover la sostenibilidad a través de la estandarización (cifras e información de las empresas). GRI Standards: estándares universales, estándares sectoriales-materiales y estándares específicos -dentro de los que encontramos el 207 tax-.

<sup>44</sup> Se busca proveer de un reporte de impacto global GRI 207, cuál es el impacto del contribuyente al mundo (considerando ambiental, social y de gobernanza) a través de una *inside out perspective*.

<sup>45</sup> REUBZAET (2022). Otro estándar que podría servir como antecedente, en menor medida, es el ISSB que busca determinar cuál es el impacto del mundo en el valor de la compañía (*outside in perspective*), pero en todo caso ISSB y GRI tienen acuerdo de entendimiento para trabajar juntos en forma global.

<sup>46</sup> DISSANAYAKE (2021).

<sup>47</sup> SII (2023).

<sup>48</sup> A fin de analizar con el debido tiempo las posibles contingencias que se puedan generar.

Cabe preguntarse cuál será la disposición del SII frente a los contribuyentes que no se certifican. Sobre estos contribuyentes no-certificados, en todo caso, no debería configurarse la sensación de que hay una sospecha sobre éstos. Se estaría contraviniendo el principio de buena fe recogido expresamente por la norma tributaria<sup>49</sup> si se considerara a los contribuyentes no-certificados como sujetos de tributación no “responsable” por no adoptar medidas de transparencia voluntarias. Además, sabido es que la política fiscal debe ser neutral. La tentación de escoger favoritos y enemigos en la legislación y/o administración tributaria es fuerte. Los formuladores de políticas deben resistir esta tentación y siempre tratar de adoptar una política que sea neutral entre contribuyentes similares, empresas o individuos.

Por otra parte, podrían existir contribuyentes que no tengan interés en contribuir al desarrollo sostenible perseguido por la ONU o que prefieran mantener un perfil de neutralidad. Así, hemos visto algunas empresas de países que llevan más tiempo con políticas de sostenibilidad –en general–, empezar a abandonar este concepto de sostenibilidad, tales como JP Morgan, State Street y Blackrock aludiendo a conflictos con el deber fiduciario para con sus mandantes<sup>50</sup>.

Así las cosas, la disposición aprobada deja varios aspectos abiertos a la discusión, como por ejemplo, si el modelo de sostenibilidad tributaria afecta o no el ejercicio de la economía de opción, si se trata de una simple declaración de principios imposible de aplicar si no se ajusta a la realidad de los contribuyentes, entre otros aspectos.

### **7.3 MAYORES COSTOS DE ADMINISTRACIÓN Y MEJOR RENDIMIENTO DE CIERTOS GRUPOS DE INTERÉS**

El monitorio y cumplimiento de esta norma sumarán nuevos costos y burocracia a la ya existente, debido a que el contribuyente deberá invertir tiempo y recursos económicos en la recopilación y tratamiento de la información que se exija sea, voluntariamente, divulgada. Es probable que se requiera de un equipo tributario especializado para cumplir con los parámetros de sostenibilidad.

En este sentido, Orazalin & Mahmood (2020) investigaron el alcance y los determinantes de las divulgaciones sobre el desempeño en materia de sostenibilidad realizadas por empresas que cotizan en bolsa utilizando el marco de la GRI, recalcando la importancia de preparar este tipo de informes de divulgación de manera separada. Sin embargo, en el contexto de países en vías de desarrollo, cuyos medios se distan de aquellos con los que cuentan países desarrollados, esto podría traducirse en un aumento de costos y plazos, junto con la posibilidad de aumentar la burocracia asociada a los procesos de entrega de información<sup>51</sup>.

Por otra parte, debido a que se requiere de empresas certificadoras independientes, estas se constituyen en un grupo de interés beneficiado con la obtención de recursos económicos al proveer servicios a los contribuyentes que se acojan a la sostenibilidad tributaria. También

---

<sup>49</sup> Código Tributario. Artículo 8° bis.- Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución Política de la República y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes: 19°. Que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe.

<sup>50</sup> ROGERS (2024).

<sup>51</sup> ORAZALIN Y MAHMOOD (2020).



académicos y consultoras cuentan con una oportunidad de adjudicación de proyectos y financiamiento de investigaciones y comercialización de capacitaciones, conversatorios y talleres, para todo tipo de contribuyentes que quieran adoptar medidas de sostenibilidad.

## 8. CONCLUSIONES

Creemos relevante el estudio crítico de la ley, no sólo porque permite preparar las bases sobre las cuales se podrían llevar a cabo futuras modificaciones legales sobre esta materia, sino porque todavía es incierta su implementación. Así, dejamos planteadas algunas otras inquietudes sobre la sostenibilidad tributaria que, por ahora, se desprenden de la norma aprobada y que de no precisarse, contribuyen a la incerteza jurídica. Solamente si existe certeza jurídica es posible enfrentar el futuro y planificar, por lo mismo, la posibilidad de la planificación tributaria depende de existencia de la seguridad jurídica. En los hechos, ambas dependen de la posibilidad de conocer de manera previa las consecuencias jurídicas de las acciones humanas<sup>52</sup>.

En primer lugar, como se ha planteado que el concepto de sostenibilidad tributaria sería importante para reconocer de forma positiva a los contribuyentes transparentes que colaboran con la administración tributaria, a contrario sensu, cabe preguntarse si el hecho de no certificarse podría influir en su reputación frente a la administración tributaria u otros *stakeholders*, incluso si podría influir en el acceso a crédito ante entidades financieras, ya que desconocemos cuál será en concreto su implementación.

En segundo término, al definirse la sostenibilidad tributaria como un conjunto de medidas, cabe preguntarse qué otra información requerirá el SII para emitir el certificado –a través de las empresas certificadores–. No debería bastar, por ejemplo, con el reporte de sostenibilidad del plan piloto que está adoptando el SII con grupos empresariales, porque la definición legal exige un conjunto de medidas –no una sola–.

En tercer lugar, nos preguntamos cuál será el uso que el SII le dará a la información entregada por un contribuyente en el marco de la sostenibilidad tributaria. ¿Qué pasará, por ejemplo, cuando una estrategia tributaria informada por el contribuyente no le parezca adecuada al SII y cómo se utilizará esta información en un futuro proceso de fiscalización? También es pertinente despejar dudas sobre los efectos de no cumplir con la estrategia tributaria declarada por el propio contribuyente por cambios del mercado no proyectados al definir su estrategia. Como es factible que el SII haga proyecciones con la *tax contribution* que declaren los contribuyentes-certificados ¿qué pasará si no se cumplen? ¿Podría considerarse como objetivo de la transparencia que busca la sostenibilidad tributaria como medida de colaboración, generar políticas de transparencia fiscal orientadas a reducir las brechas de infracción? En este punto, cabe recordar que en la discusión legislativa del proyecto de ley, se mencionó la intensificación de acciones de control en grupos con niveles de tributación bajo los promedios de sus respectivas industrias y que el decálogo de buenas prácticas del SII tiene por objeto aumentar la contribución impositiva.

---

<sup>52</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019).

Por último, ¿cómo se puede discernir sobre la utilidad, los riesgos y costos de esta política de sostenibilidad –que es justamente la información que necesita un administrador, un director o un accionista para evaluar una política de sostenibilidad–?. Y ¿cuál es el rol que debería desempeñar la Defensoría del Contribuyente en relación con la sostenibilidad tributaria y las buenas prácticas tributarias, por ejemplo, en la capacitación y comprensión de estas prácticas, tanto para grandes empresas como para pymes?.

La profesora Elizabeth Emilfork ha señalado que en nuestro país la relación jurídico-tributaria parece estar integrada solamente por deberes; innumerables son las situaciones en que por vacíos legales, por deficiencias de técnica legislativa, por abuso de facultades discrecionales de la Administración, día a día se atenta contra los derechos fundamentales del contribuyente; y, lo que es más grave, sin que el ordenamiento le proporcione la garantía jurisdiccional que le permita su adecuada defensa. Agrega que en su percepción, el problema se ha agudizado en los diez últimos años; el Derecho Tributario es cada día menos Derecho y cada vez más política fiscal<sup>53</sup>.

## 9. BIBLIOGRAFÍA

- DISSANAYAKE, D. (2021). Sustainability key performance indicators and the global reporting initiative: usage and challenges in a developing country context, *Meditari Accountancy Research*, Vol. 29 No. 3, pp. 543-567.
- EMILFORK SOTO, Elizabeth (1996). Clase inaugural: La justicia tributaria, *Revista de Derecho Universidad de Concepción*, N° 199, año LXIV, pp. 197-221.
- FAÚNDEZ UGALDE, Antonio; TOLEDO ZÚÑIGA, Patricia y CASTRO RODRÍGUEZ, Pedro (2022). Tax Sustainability: Tax Transparency in Latin America and the Chilean Case. *Sustainability*, 14(4), 2107, pp. 1-17.
- Oficina Regional para América del Sur del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos (2022). *Chile: Los derechos humanos al centro de la nueva Constitución*.
- POVEDA BLANCO, Francisco (2014). *La otra cara de los impuestos*. Thomson Reuters.
- ROGERS BOZZOLO, Alejandro (2024). *Sostenibilidad. riesgos y costos*. Legado Ediciones.
- VARTIA, L. (2008). *How do Taxes Affect Investment and Productivity?: An Industry-Level Analysis of OECD Countries*. OECD Economics Department Working Papers, Nr 656. OECD Publishing.
- VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2019) La certeza jurídica y el Derecho tributario chileno, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 5, pp. 166-205.
- BARRO, Robert (1999). Inequality and Growth in a Panel of Countries, *Journal of Economic Growth*.

---

<sup>53</sup> EMILFORK SOTO (1996).

ORAZALIN, N, Y MAHMOOD, M. (2020). Determinants of GRI-based sustainability reporting: evidence from an emerging economy. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 10(1), pp. 140-164.

### **Normativa**

Código Tributario.

Directiva EU 2021/2101, de diciembre de 2021.

Resolución ONU N°70/1, de 25 de septiembre de 2015.

Resolución ONU N°55/2, de 8 de septiembre del 2000.

UNE 19602, DE 2015.

### **Otros**

DELOITTE (2022). *POV Sostenibilidad Corporativa e Impuestos*, [en línea]. Recuperado en <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cl/Documents/risk/cl-sostenibilidad-corporativa-e-impuestos.pdf> [2024, octubre 10].

Mensaje del presidente de la República a la Cámara de Diputados, N° 326-371, [en línea]. Recuperado en [https://tramitacion.senado.cl/appsenado/templates/tramitacion/index.php?boletin\\_ini=16621-05](https://tramitacion.senado.cl/appsenado/templates/tramitacion/index.php?boletin_ini=16621-05) [2024, octubre 10].

Organización de Naciones Unidas (2024). *Las Naciones Unidas adoptan un innovador Pacto para el Futuro destinado a transformar la gobernanza mundial*, [en línea]. Recuperado en: <https://chile.un.org/es/279472-las-naciones-unidas-adoptan-un-innovador-pacto-para-el-futuro-destinado-transformar-la> [2024, octubre 10].

Pacto Global Red Chile (2022), *Sostenibilidad Tributaria: Un aporte necesario a la agenda 2030*, [en línea]. Santiago. Recuperado en: <https://www.pactoglobal.cl/biblioteca/sostenibilidad-tributaria-un-aporte-necesario-a-la-agenda-2030> [2024, octubre 10].

REUBZAET, Dave (2022). *Sostenibilidad Tributaria ¿cómo reportar en GRI?* [en línea] Recuperado en: <https://www.youtube.com/watch?v=Qs8A3N7Oq1A&t=240s> [2024, octubre 10].

SII (2023). *Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario*, [en línea]. Santiago: SII. Recuperado en: <https://www.sii.cl/destacados/pgct2023.pdf> [2024, octubre 10].

SII (2024). *SII convoca a los principales Grupos Empresariales del país para la construcción de indicadores de responsabilidad social tributaria*, [en línea]. Santiago: SII. Recuperado en: <https://www.sii.cl/noticias/2024/160524noti01aav.htm> [2024, octubre 10].

Unión Europea (sin fecha). *EU competitiveness: Looking ahead*, [en línea]. Recuperado en [https://commission.europa.eu/topics/strengthening-european-competitiveness/eu-competitiveness-looking-ahead\\_en#paragraph\\_47059](https://commission.europa.eu/topics/strengthening-european-competitiveness/eu-competitiveness-looking-ahead_en#paragraph_47059) [2024, octubre 10].

VALDENEGRO, Sebastián (2024). SII realiza inédita convocatoria a grupos empresariales para promover mejores prácticas en el pago de impuestos. *Diario Financiero*. [En línea].

Recuperado en: <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/sii-realiza-inedita-convocatoria-a-grupos-empresariales-parapromover> [2024, octubre 10].

PALACIOS, Juan Pablo (2022, 1 de enero). Solo tres países miembros de la OCDE contemplan en su Constitución reglas fiscales, *El Mercurio*, Cuerpo B [en línea]. Recuperado en [https://litoralpress.cl/sitio/Prensa\\_Texto?LPKey=D6OZB3ULLIFTP33CHM46NRKBG4OF3ZTJJDVMWYCXR4VJQKJYYPLA](https://litoralpress.cl/sitio/Prensa_Texto?LPKey=D6OZB3ULLIFTP33CHM46NRKBG4OF3ZTJJDVMWYCXR4VJQKJYYPLA) [2024, octubre 10].

Comisión de Hacienda del Senado (2024). *17 de abril 2024*, [en línea]. Recuperado en <https://tv.senado.cl/tvsenado/comisiones/permanentes/hacienda/comision-de-hacienda/2024-04-16/164905.html> [2024, octubre 10].

Comisión de Hacienda del Senado (2024). *23 de abril 2024*, [en línea]. Recuperado en <https://tv.senado.cl/tvsenado/comisiones/permanentes/hacienda/comision-de-hacienda/2024-04-22/155504.html> [2024, octubre 10].

Comisión de Hacienda del Senado (2024). *18 junio 2024*, [en línea]. Recuperado en <https://tv.senado.cl/tvsenado/comisiones/permanentes/hacienda/comision-de-hacienda/2024-06-18/073104.html>. [2024, octubre 10].