

ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS RESOLUCIONES N° 70, 71 Y 72 DEL 2025 DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

*CRITICAL ANALYSIS OF THE CHILEAN INTERNAL REVENUE SERVICE RESOLUTIONS NO.
70, 71 AND 72 OF 2025*

Carlos Peña Henríquez* y Pablo Albertz Arévalo**

RESUMEN: Se realiza un análisis crítico de las resoluciones referidas, revisándolas desde un punto de vista del cumplimiento junto con una perspectiva tributaria, poniendo en relieve cuáles son los aspectos positivos de las resoluciones, los aspectos que merecen un comentario crítico e identificando las oportunidades de mejora, atendida las debilidades que se observan en diferentes aspectos de los actos administrativos analizados.

Palabras clave: sostenibilidad tributaria, certificación, acuerdos de cooperación, transparencia tributaria, riesgos tributarios.

ABSTRACT: *It performs a critical analysis of the referred resolutions, reviewing them from a compliance point of view together with a tax perspective, highlighting the positive aspects of the resolutions, the aspects that deserve a critical comment and identifying opportunities for improvement, in view of the weaknesses observed in different aspects of the administrative acts analyzed.*

Keywords: *tax sustainability, certification, cooperation agreements, tax transparency, tax risks.*

1. INTRODUCCIÓN

La sostenibilidad tributaria, surge con la Ley N° 21.713, publicada en el Diario Oficial el día 24 de octubre de 2024. En esa ley, se incorpora un nuevo numeral 18 en el artículo 8 del Código Tributario en el que se señala que es el “conjunto de medidas que un contribuyente

* Abogado, Universidad de Chile. Diplomado en Análisis y Planificación Tributaria, Pontificia Universidad Católica de Chile. Diplomado en Reforma Tributaria y en Análisis y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez. Profesor ayudante en el programa de magíster de la Pontificia Universidad Católica. Director en Baraona Marshall Abogados. Correo electrónico cpena@baraona.cl. Recibido el 30 de junio de 2025, aceptado el 18 de julio de 2025.

** Abogado, Universidad de Chile. Magíster en Derecho Penal de los Negocios y de la Empresa, Universidad de Chile. Diplomado en Gobierno Corporativo y Prevención de Delitos en la Empresa, Universidad de Talca. Socio de Segovia Consulting Ltda. Correo electrónico pablo@segoviaconsulting.cl.

implementa con el objeto de fomentar la cooperación mutua y transparencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”.

En el mismo artículo, se hace mención de que los contribuyentes podrán obtener una certificación anual que indique que sus operaciones y estrategias fiscales cumplen con la sostenibilidad tributaria y, asimismo, el Servicio de Impuestos Internos (SII) 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. Finalmente se señala que el SII mantendrá un registro de transparencia tributaria en el que se identificará a los contribuyentes que cuenten con la certificación o que hayan celebrado acuerdo de cooperación.

Luego de la publicación de la Ley N° 21.713, el SII emitió la Circular N° 6, de 2025, en la que se analizan brevemente los alcances de las definiciones incluidas en el numeral 18 del artículo 8 del Código Tributario, y reitera que, a través de una resolución, se regularán los aspectos específicos sobre estos temas.

En cumplimiento de lo anterior, con fecha 19 de junio de 2025, el SII emitió las resoluciones respectivas, en las que se regula el procedimiento de registro de las empresas certificadoras independientes (Resolución Exenta N° 70, de 2025), el procedimiento para que las empresas certificadoras otorguen la certificación anual (Resolución Exenta N° 71, de 2025) y el contenido y procedimiento de suscripción y ejecución de los acuerdos de cooperación con los grupos empresariales (Resolución Exenta N° 72, de 2025).

A continuación, se comentarán cada una de las resoluciones individualizadas, desde una perspectiva que busca ser objetiva, destacando sus aspectos positivos, pero también manifestando nuestra visión crítica respecto de algunos aspectos de ellas que nos parecen importantes de considerar. Se culminará con un comentario en relación con las oportunidades de mejora que se visualizan para que se logre una correcta implementación, y en todas sus dimensiones, de la sostenibilidad tributaria.

2. RESOLUCIÓN EXENTA N° 70, DE 2025

2.1. Alcance y contenido

La Resolución N° 70, de 2025, regula los requisitos formales, técnicos y éticos que deben cumplir las entidades que deseen acreditarse como Empresas Certificadoras Independientes. Establece, entre otros aspectos, un procedimiento de solicitud y evaluación por parte del SII; un conjunto de requisitos sobre idoneidad profesional, independencia e infraestructura; y causales de rechazo, suspensión o cancelación de la inscripción. También incluye un anexo con exigencias sobre control de calidad, prevención de conflictos de interés y políticas internas de denuncia de irregularidades.

2.2. Valoración normativa: virtudes regulatorias destacables

La Resolución N° 70, de 2025, presenta una serie de aciertos técnicos que demuestran un esfuerzo por resguardar la calidad y confiabilidad del nuevo régimen:

2.2.1. Estandarización técnica rigurosa

La Resolución N° 70, de 2025, exige experiencia en materias contables, tributarias, de control interno y auditoría de cumplimiento, lo que fortalece la idoneidad profesional de los certificadores, lo que es un adecuado correlato respecto de la función trascendental que cumplirán en el contexto de la implementación de los estándares de transparencia y cooperación.

2.2.2. Reconocimiento regulatorio cruzado

Previo a la emisión de las resoluciones, existían diversas dudas en relación a si los requisitos que el SII establecería respecto de los certificadores serían similares a los que otras entidades ya habían establecido en una función análoga o si, por el contrario, se optaría por un camino independiente e innovador sobre la materia.

Al respecto, el SII optó por el camino correcto, por cuanto permite un ingreso simplificado al registro para entidades inscritas ante la Comisión para el Mercado Financiero (CMF), evitando duplicidades y fomentando la convergencia normativa.

2.2.3. Normas éticas y de integridad

La Resolución N° 70, de 2025, incluye disposiciones detalladas sobre conflictos de interés, independencia, y resguardo de información, lo que manifiesta una especial consideración y esfuerzo del SII en contribuir a la confianza institucional en los procesos de certificación. Este enfoque se alinea con estándares nacionales previamente establecidos, por ejemplo, por la CMF en la Norma de Carácter General N° 302, la cual exige que las entidades certificadoras cuenten con una reglamentación interna que incluya políticas y procedimientos para abordar los potenciales conflictos de interés que puedan afectar su objetividad o la calidad de sus evaluaciones¹.

2.2.4. Actualización de la información

Replicando las obligaciones que existen en temas tributarios respecto de los cambios en aquellos aspectos relevantes de los contribuyentes para efectos de la fiscalización, el SII exige que durante el proceso de inscripción y posteriormente a él, se actualice cualquier cambio en los antecedentes que fueron entregados al SII, lo que permite una revisión permanente en el cumplimiento de los requisitos.

2.3. Debilidades estructurales y tensiones jurídicas

Sin perjuicio de lo anterior, la resolución exhibe ciertas deficiencias que podrían comprometer su efectividad, legitimidad o proporcionalidad:

2.3.1. Ambigüedad en los criterios de exclusión

El numeral 1.e.vi de la Resolución N° 70, de 2025, faculta al SII a denegar el registro de una entidad certificadora si esta “no cuenta con una reputación alineada con el interés institucional del Servicio”. El problema no radica en que la reputación sea irrelevante,

¹ Comisión para el Mercado Financiero (CMF) (2011).

sino en que el texto no define qué se entiende por una reputación adecuada ni establece indicadores objetivos para su evaluación².

Se trata de una cláusula de contenido abierto que entrega al SII una amplia discrecionalidad, sin acotamientos normativos suficientes, lo que tensiona el principio de legalidad administrativa y puede dar pie a decisiones potencialmente arbitrarias o discriminatorias. Esta indeterminación podría derivar en conflictos judiciales e incluso en acciones de protección constitucional, en caso de que la denegación del registro se base en valoraciones subjetivas. En un régimen que pretende ser técnico y transparente, la reputación debiese medirse con base en parámetros verificables, tales como antecedentes sancionatorios firmes, historial de cumplimiento tributario o inclusión en registros oficiales. La ausencia de esos criterios afecta la certeza jurídica³ y debilita la legitimidad del procedimiento.

Otro criterio que es también excluyente y ambiguo consiste en la exigencia de experiencia comprobable en normas internacionales de información financiera (NIIF). En efecto, no se visualiza cuál es la razón que subyace detrás de este requisito, por cuanto dentro de estas normas no existe alguna que se refiera a procesos de revisión o levantamiento de riesgos, como sí lo contemplan, por ejemplo, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

2.3.2. Barreras de entrada

Un segundo aspecto crítico dice relación con las barreras de entrada que impone el procedimiento de registro. La Resolución N° 70, de 2025, exige, por un lado, que al menos el 50% del capital social pertenezca a profesionales habilitados para emitir certificaciones, y, por otro, que las entidades dispongan de oficinas físicas y personal permanente en el territorio nacional. Ambas exigencias configuran un umbral de acceso particularmente alto que favorece a grandes firmas ya consolidadas, y que puede excluir de facto a consultoras especializadas, emprendimientos tecnológicos u oficinas regionales de redes internacionales que operan bajo esquemas remotos o con estructuras más flexibles.

Este diseño normativo contradice el objetivo expreso de la Ley N° 21.713, cuya historia legislativa insiste en la necesidad de fomentar una participación plural y diversa en los mecanismos de cumplimiento tributario. Además, al restringir la entrada a actores innovadores o más ágiles, se introduce un riesgo de concentración de mercado que podría afectar la competencia y limitar la expansión del nuevo régimen.

En el mismo sentido, y esto nos parece una omisión especialmente grave, se deja fuera la posibilidad de formar parte del registro a las empresas que se hayan constituido de

² Véase Instituto de Auditores Internos de España (2025), Auditoría Interna del Riesgo Reputacional. Buenas Prácticas en Gestión de Riesgos, donde se destaca que la reputación debe evaluarse mediante dimensiones y atributos verificables, y que su carácter intangible exige metodologías estructuradas para evitar juicios subjetivos.

³ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019) pp. 166-205.

acuerdo con las disposiciones de la Ley N° 20.659 o “Tu empresa en un día”, por cuanto se exige que la empresa esté inscrita en el “registro de comercio”.

No obstante esa omisión, debe regir y primar lo señalado por el artículo primero 21 de dicha ley, en relación a que este requerimiento se entiende cumplido por la incorporación en el registro que esa ley regula, sin perjuicio que se desprende que la Resolución pensó únicamente en el sistema original de inscripciones de sociedades, por cuanto dentro de la documentación se exige que se acompañe la “escritura pública de la sociedad” la que no es necesaria en el sistema regido por la Ley N° 20.659 y se exige además acompañar un certificado de vigencia de la sociedad emitido por el “registro de comercio”.

También existen barreras de entradas respecto al exigir que las empresas no registren deudas fiscales, situación que más bien debió hacer referencia a “deudas vencidas” por cuanto deudas fiscales podrán existir, pero en la medida que estas sean pagadas oportunamente, no se visualiza problema que implique como consecuencia su exclusión del registro. En el mismo orden de ideas, exigir que ni la sociedad, sus socios, representantes o empresas relacionadas no se encuentren querelladas o denunciadas implica una exigencia cuyo control no depende del interesado, por cuanto la presentación de denuncias o querellas por sí mismas, podrían ser presentadas por cualquier, aun sin causa fundada, y ello traería como consecuencia su exclusión.

Finalmente, se visualizan barreras de ingreso y una incongruencia en relación con la acreditación la obligación de acompañar los estados financieros de la empresa certificadora de al menos de los últimos dos años, y de la experiencia que se exige respecto de los socios o accionistas que dirijan, conduzcan y suscriban certificación cinco años. ¿No debería bastar la experiencia del socio para estos efectos? ¿Por qué dos años de estados financieros auditados y no uno o cinco?

2.3.3. Ausencia de recursos procedimentales explícitos

Otra debilidad importante es la ausencia de recursos procedimentales claramente establecidos en caso de decisiones desfavorables por parte del SII. La Resolución N° 70, de 2025, contempla la posibilidad de formular descargos ante la suspensión o cancelación del registro, pero no prevé expresamente mecanismos formales de revisión o impugnación posteriores, como un recurso de reposición o jerárquico.

En relación con esta omisión, no se puede saber si lo que se buscó fue establecer un sistema recursivo propio, o se omitió su referencia en atención a lo que se establece en la propia ley de bases de procedimientos administrativos contenida en la Ley N° 19.880.

Si se trata de la primera situación, aquello vulnera los derechos que garantizan a los administrados el derecho a impugnar actos que les afectan directamente. Si se trata de la segunda, no existirían aparentemente razones de peso para quien aspira al registro para optar por un descargo en vez de un recurso de reposición, por ejemplo. En el mismo sentido, en caso de que se opte por una reposición, esta no podría ser denegada argumentando que la vía adecuada para solicitar la reconsideración es un mecanismo contemplado en una resolución, contradiciendo lo dispuesto expresamente en la ley.

En un contexto en el que la inscripción en el registro constituye una condición para ejercer una actividad económica regulada, las decisiones de denegación o cancelación deberían estar sujetas a una revisión fundada y expedita.

2.3.4. Indeterminación del plazo de evaluación

La indeterminación del plazo de evaluación para la inscripción representa un problema de certidumbre. Aunque la Resolución N° 70, de 2025, fija un plazo de tres meses para resolver una solicitud, permite que este plazo se suspenda cada vez que el SII requiera antecedentes adicionales al solicitante, sin establecer límite al número ni duración de esas suspensiones.

Esta fórmula entrega al SII una facultad que, en la práctica, puede convertir el procedimiento en indefinido, afectando las decisiones de inversión y planificación estratégica de los interesados. En comparación con otros regímenes administrativos, donde las suspensiones deben fundarse y limitarse en el tiempo, esta norma aparece desbalanceada y poco garantista. La certeza de plazos es esencial para la confiabilidad del sistema y para que las empresas puedan tomar decisiones en función de un horizonte temporal claro.

2.3.5. Riesgos de solapamiento normativo

El Anexo 2 de la resolución exige que las empresas certificadoras independientes implementen políticas de control de calidad, independencia, confidencialidad, denuncia interna y rotación de equipos, entre otras, que en muchos casos ya están previstas en estándares internacionales ampliamente utilizados, como ISAE 3000 o ISO 37301,⁴ y que también han sido reguladas previamente en normativa nacional, como la Norma de Carácter General N° 302 de la CMF, la cual estableció obligaciones similares para entidades certificadoras de modelos de prevención de delitos conforme a la Ley N° 20.393⁵. Para las firmas auditadas por la CMF o certificadas por entidades técnicas, estos requisitos podrían implicar la innecesaria reconfiguración de sistemas que ya cumplen los objetivos regulatorios.

Esta duplicación de exigencias genera costos adicionales, sin aportar valor regulatorio proporcional. Además, la existencia de definiciones distintas entre la normativa del SII y los estándares técnicos puede generar incoherencias que dificulten su implementación o fiscalización. Una solución razonable sería reconocer expresamente la equivalencia de ciertos estándares internacionales y permitir que su cumplimiento sirva como presunción de conformidad.

⁴ La norma ISO 37301 establece los requisitos para implementar un sistema de gestión de cumplimiento eficaz dentro de una organización, promoviendo una cultura ética y la prevención de incumplimientos. Por su parte, el estándar ISAE 3000 regula los encargos de aseguramiento sobre información no financiera, permitiendo que un tercero independiente evalúe la razonabilidad o validez de procesos como los sistemas de compliance, sostenibilidad u otros controles internos.

⁵ Comisión para el Mercado Financiero (CMF) (2011).

2.3.6. Falta de claridad en los deberes de denuncia

La Resolución N° 70, de 2025, impone a las empresas certificadoras independientes un deber de denuncia ante el SII, la CMF y el Ministerio Público cuando detecten irregularidades que puedan ser conducentes a delitos tributarios o económico-financieros. Sin embargo, no se especifican los umbrales de materialidad, el estándar de convicción exigido ni el procedimiento interno para sustentar la denuncia.

Esta vaguedad puede incentivar prácticas defensivas por parte de las certificadoras, que podrían reportar cualquier hallazgo menor para evitar riesgos reputacionales o legales, con el consiguiente riesgo de sobrecarga institucional y afectación indebida de la reputación de los contribuyentes. Además, la ausencia de protocolos claros podría dar lugar a filtraciones indebidas de información o incluso a responsabilidades por denuncias infundadas. Desde la perspectiva del derecho administrativo sancionador, el deber de informar hechos constitutivos de delito debe ir acompañado de definiciones precisas y garantías mínimas que aseguren su ejercicio responsable y proporcional.

2.4. Propuestas de perfeccionamiento normativo

Frente a los problemas identificados en el diseño y alcance de la Resolución N° 70, de 2025, se vuelve indispensable considerar ajustes regulatorios que permitan alinear el sistema de certificación con los principios y objetivos que lo sustentan.

2.4.1. Objetivación del criterio de “reputación”

La utilización de cláusulas amplias sin contenido normativo suficiente, como aquella que exige una reputación alineada con el interés institucional del SII, debe ser reemplazada o complementada por una serie de indicadores verificables y públicamente conocidos. Esto incluye, por ejemplo, la ausencia de sanciones firmes por incumplimientos tributarios o la existencia de estándares de calidad certificados por terceros independientes.

2.4.2. Reducir barreras de entrada

Es fundamental reducir las barreras de entrada que impiden la participación de actores emergentes. Esto puede lograrse reemplazando el requisito del capital social por uno basado en la idoneidad profesional y técnica de los responsables del proceso de certificación. Asimismo, debe contemplarse la posibilidad de operación remota o híbrida para aquellas entidades que puedan demostrar el cumplimiento efectivo de las obligaciones de trazabilidad, confidencialidad y acceso seguro a la documentación evaluada.

2.4.3. Mejorar garantías en el procedimiento

La Resolución N° 70, de 2025, debería hacer mención expresa al recurso de reposición, pero, especialmente, al recurso administrativo jerárquico contra las decisiones de rechazo, suspensión o cancelación del registro, y establecer los fundamentos, plazos y efectos de su interposición. Esta previsión no solo daría cumplimiento a los principios del debido proceso administrativo⁶, sino que fortalecería la confianza de los actores en la neutralidad del sistema.

⁶ FLORES DURÁN (2027) pp. 8-42.

2.4.4. Parámetros claros de duración del procedimiento

Asimismo, debe regularse de manera más estricta la duración del procedimiento de inscripción. La posibilidad de suspender indefinidamente el plazo de resolución, cada vez que el SII requiera información adicional, debe ser acotada mediante límites razonables al número de requerimientos o mediante un plazo total máximo para la tramitación. La certeza regulatoria es un elemento central en la toma de decisiones empresariales, especialmente cuando se trata de inversiones asociadas al cumplimiento normativo.

2.4.5. Mención expresa a equivalencias de estándares internacionales

En relación con las exigencias técnicas del Anexo 2, se recomienda explicitar mecanismos de equivalencia con estándares internacionales ampliamente aceptados en materia de aseguramiento no financiero y gestión de cumplimiento, tales como ISAE 3000, ISO 37301 o COSO⁷. De esta forma, se evitaría la duplicación de esfuerzos y se respetarían las certificaciones ya obtenidas por las entidades que deseen ingresar al registro.

2.4.6. Mejoras en los deberes de denuncia

Asimismo, resulta urgente clarificar el deber de denuncia de irregularidades. Este debe regirse por principios de proporcionalidad y responsabilidad, estableciendo umbrales de materialidad, procedimientos de verificación interna y salvaguardias de confidencialidad. La regulación debe proteger tanto al contribuyente como a la entidad certificadora, evitando incentivos perversos que deriven en una sobreutilización del canal de denuncias o en filtraciones indebidas de información tributaria sensible.

2.4.7. Corregir errores formales

Finalmente, deben corregirse unos errores formales que se incluyen en la resolución. Por ejemplo, excluir a las empresas constituidas de acuerdo con la Ley N° 20.658; exigir en el caso de las empresas también su publicación en el Diario Oficial; y enmendar la referencia al “RUT vigente” que se exige, en circunstancias que, entendemos, la referencia debería ser a empresas con inicio de actividades y que por lo mismo no cuentan con término de giro.

3. RESOLUCIÓN EXENTA N° 71, DE 2025

3.1. Marco general y objeto regulado

La Resolución N° 71, de 2025, tiene por objeto establecer el procedimiento mediante el cual las empresas certificadoras independientes deben emitir la certificación anual de sostenibilidad tributaria. Esta certificación, acredita que un contribuyente ha implementado medidas para fomentar la cooperación mutua y la transparencia en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. En coherencia con ese mandato legal, la Resolución detalla los

⁷ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) es una iniciativa conjunta de cinco organizaciones privadas estadounidenses que desarrolla marcos conceptuales ampliamente adoptados para la gestión de riesgos, el control interno y la prevención del fraude. Su modelo más conocido, el COSO ERM 2017, proporciona un enfoque estructurado para identificar, evaluar, responder y monitorear riesgos, incluyendo el riesgo reputacional, con el fin de preservar y generar valor organizacional.

requisitos formales y materiales que deben cumplirse para obtener tal certificación, incluyendo criterios de evaluación, contenido del informe técnico y procedimiento de notificación al contribuyente y al Registro de Transparencia Tributaria.

3.2. Avances regulatorios y fortalezas del modelo propuesto

La Resolución N° 71, de 1925, exhibe ciertos aspectos positivos que merecen ser destacados, en tanto representan avances regulatorios relevantes en el diseño de una nueva gobernanza fiscal basada en el cumplimiento colaborativo.

3.2.1. Reconocimiento normativo del cumplimiento tributario externo

Una de las principales fortalezas de la Resolución N° 71, de 1925, radica en que consolida una arquitectura regulatoria que reconoce, por primera vez en el ordenamiento tributario chileno, el valor de las certificaciones de cumplimiento emitidas por terceros independientes. Esta incorporación representa un cambio de paradigma hacia una fiscalización más cooperativa y profesionalizada, en la que las buenas prácticas de autorregulación pueden ser validadas por organismos especializados. Se trata de una señal institucional clara respecto de la confianza en los mecanismos de gobernanza tributaria preventiva, en línea con los desarrollos más recientes observados en países de la OCDE.

3.2.2. Formalización procedimental del proceso de certificación

Otra virtud destacable de la resolución es que estructura el procedimiento de certificación con un grado razonable de formalidad, incluyendo etapas delimitadas, requisitos documentales mínimos, obligaciones de trazabilidad y deberes de conservación de evidencia. Este diseño no solo permite dotar de certeza a los actores involucrados, sino que también ofrece una base operativa concreta para fiscalizaciones posteriores o auditorías de cumplimiento. Al fijar exigencias claras en términos de reporte, sustentabilidad de las medidas implementadas y documentación verificable, se reduce el margen de ambigüedad y se fortalece la calidad técnica del sistema.

3.2.3. Fortalecimiento de la fiscalización indirecta

La exigencia de remitir copia del informe técnico al SII, junto con el deber de conservar documentación respaldatoria por seis años, configura una herramienta de fiscalización indirecta de alto potencial. Si bien la certificación no exime de revisiones futuras, sí permite al SII construir bases de datos sobre prácticas efectivas de cumplimiento y trazar líneas base comparables para sus propios procesos de evaluación de riesgos. Esta trazabilidad documental podría, en el mediano plazo, fortalecer la eficiencia fiscalizadora y permitir un uso más estratégico de los recursos disponibles por parte de la administración tributaria.

3.2.4. Creación de un incentivo reputacional formalizado

Finalmente, la inclusión del contribuyente certificado en el registro de transparencia tributaria representa un avance institucional significativo. Este mecanismo no solo otorga visibilidad pública al compromiso del contribuyente con prácticas fiscales responsables, sino que también puede traducirse en beneficios concretos, tales como mayor confianza por parte de inversionistas, acceso preferente a licitaciones públicas o mejora de condiciones crediticias. En este sentido, la resolución sienta las bases para una nueva economía del

cumplimiento, donde la transparencia fiscal no se limite a una obligación legal, sino que se convierta en un activo reputacional de valor estratégico.

3.3. Debilidades normativas y riesgos de implementación

3.3.1. Falta de estandarización técnica en la evaluación de medidas

Uno de los principales problemas de la Resolución N° 71, de 1925, es la ambigüedad con la que se abordan los criterios para evaluar las medidas implementadas por los contribuyentes. Aunque se exige que estas sean “relevantes, verificables y trazables”, no se ofrece una definición operacional ni se remite a estándares técnicos reconocidos. La ausencia de lineamientos metodológicos comunes abre la puerta a evaluaciones subjetivas, dispares entre distintas Entidades Certificadoras Independientes, lo que compromete la homogeneidad del sistema y erosiona su legitimidad frente a terceros. La estandarización técnica es fundamental para asegurar que la certificación no dependa del criterio individual del evaluador, sino de parámetros comparables y replicables.

3.3.2. Insuficiente adaptación al perfil de riesgo del contribuyente

La Resolución N° 71, de 1925, establece un procedimiento único y uniforme de certificación, sin considerar la heterogeneidad de los contribuyentes en términos de tamaño, sector, nivel de operaciones o historial fiscal. Al no vincular el proceso de evaluación con el perfil de riesgo tributario, se genera una lógica indiferenciada que puede resultar excesiva para pequeñas empresas y superficial para grandes grupos económicos. Esta desproporcionalidad no solo afecta la eficiencia regulatoria, sino que debilita el valor de la certificación como señal efectiva de cumplimiento. En contextos de *tax compliance* moderno, la adaptación de los estándares al riesgo específico es clave para evitar distorsiones o incentivos regresivos.

3.3.3. Ausencia de garantías procedimentales para el contribuyente

Otro aspecto crítico es la falta de mecanismos de revisión, apelación o subsanación en caso de que la Empresa Certificadora Independiente rechace otorgar la certificación. El procedimiento prevé una comunicación del resultado al contribuyente, pero no contempla ninguna instancia de contradicción o revisión por parte del propio SII. Esta omisión resulta especialmente grave si se considera que el servicio es pagado por el contribuyente y que su resultado puede tener consecuencias reputacionales y estratégicas. Desde la perspectiva del debido proceso⁸, el diseño actual genera un desequilibrio procedimental que debiera ser corregido para asegurar un mínimo estándar de tutela administrativa.

3.3.4. Insuficiente operativización de los estándares internacionales requeridos

Una debilidad adicional radica en la forma en que incorpora los estándares internacionales de transparencia y cumplimiento tributario como requisito para acceder a la certificación. Si bien se listan ejemplos como ISO 37301, GRI, Dow Jones Sustainability Index, OCDE BEPS Acción 13,⁹ entre otros, no se establecen criterios técnicos mínimos, ni guías metodológicas

⁸ FLORES DURÁN (2017) pp. 8-42.

⁹ El estándar GRI (Global Reporting Initiative) proporciona lineamientos internacionales para la elaboración de informes de sostenibilidad, permitiendo a las organizaciones comunicar de forma

que orienten la aplicación concreta de estos marcos en el contexto tributario nacional. Esto genera un vacío normativo importante, en la medida en que el solo listado de estándares — por más reconocido que sea a nivel internacional— no permite determinar con claridad qué debe entenderse por su “implementación”, ni cómo se acreditará su cumplimiento ante las empresas certificadoras independientes.

La ausencia de lineamientos interpretativos o de validación deja en manos de las Empresas Certificadoras Independientes la definición operativa de estos requisitos, lo que introduce riesgos de heterogeneidad, discrecionalidad evaluativa y desigualdad de trato. Este problema se agrava si se considera que muchas pequeñas y medianas empresas, o incluso grandes contribuyentes que no cotizan en bolsa, pueden carecer de experiencia previa en procesos de reporte conforme a estos marcos internacionales, lo que implica una barrera de entrada técnica y económica no menor.

Adicionalmente, la resolución no establece si basta con aplicar un estándar o si se requiere cumplir con varios en simultáneo, ni cómo se ponderarán entre sí los distintos marcos invocados. Tampoco se clarifica cuál es el alcance esperado de dicha implementación: ¿se exige una adopción integral, certificación externa, o bastará con ciertas políticas inspiradas en esos principios?

Esta ambigüedad atenta contra el principio de certeza jurídica¹⁰ y compromete la utilidad del sistema como herramienta de colaboración regulada. En la práctica, podría favorecer únicamente a contribuyentes con recursos y equipos especializados en estándares globales, desincentivando la participación de otros actores que, si bien tienen buenas prácticas, no cuentan con certificaciones internacionales formales.

3.3.5. Ambigüedad respecto del valor jurídico de la certificación

Si bien la ley reconoce la certificación como equivalente a un acuerdo de cooperación, la Resolución no profundiza en sus efectos concretos dentro del ecosistema tributario. No se establece, por ejemplo, si la obtención de la certificación podrá incidir en la calificación de riesgos del contribuyente, si generará criterios atenuantes en procesos sancionatorios o si tendrá incidencia en la programación de fiscalizaciones. Por el contrario, lo único que se señala es que el SII “podrá otorgar prórrogas para la presentación de declaraciones juradas cuando el contribuyente, o el grupo empresarial” sin señalar cuáles declaraciones juradas son estas, cuanto es el plazo de prórroga, lo que parece ser un incentivo bastante menor, o incluso una mera manifestación de una buena intención futura, por cuanto no se hace otra mención en su texto.

transparente sus impactos ambientales, sociales y de gobernanza (ESG). El Dow Jones Sustainability Index (DJSI) evalúa el desempeño sostenible de grandes compañías a nivel global, integrando criterios ESG en decisiones de inversión. Por su parte, la Acción 13 del Plan BEPS de la OCDE exige a ciertos grupos multinacionales la presentación de informes país por país (CbCR), con el fin de mejorar la transparencia fiscal y detectar riesgos de erosión de la base imponible y traslado de beneficios.

¹⁰ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019) pp. 166-205.

Esta indefinición puede restar atractivo al mecanismo, especialmente para contribuyentes de alta exposición fiscal que requieren certezas sobre el retorno normativo o reputacional de someterse al proceso.

La falta de incentivos explícitos, por tanto, limita su potencial masificación¹¹. Algo similar se discutió en el contexto de las certificaciones de modelos de prevención de delitos —hoy ya extintas en el ordenamiento nacional por la entrada en vigor de la Ley N° 21.595 de delitos económicos y que modificó la Ley N° 20.393—, donde se advirtió que su utilidad no debía entenderse como una exención anticipada de responsabilidad, sino, en el mejor de los casos, como un antecedente que podría ser considerado para efectos atenuantes o de valoración *ex post* de buena conducta corporativa¹².

3.3.6. Deficiente articulación con la fiscalización posterior

Finalmente, la Resolución N° 71, de 1925, no establece un protocolo claro para el caso en que el SII identifique inconsistencias entre la certificación emitida por la empresa certificadora independiente y los antecedentes que surjan en un proceso de fiscalización posterior. Tampoco se contempla un sistema de retroalimentación entre el SII y aquellas, que permita ajustar estándares o detectar patrones de certificaciones deficientes. Esta desconexión entre certificación y fiscalización impide generar un circuito de mejora continua, en el que los aprendizajes del control *ex post* alimenten la calidad del aseguramiento *ex ante*. En ausencia de esta articulación, el modelo queda expuesto a riesgos de captura, relajamiento de estándares y pérdida de confianza sistémica.

3.3.7. Insuficiencia de garantías frente al riesgo de autoincriminación

Una debilidad adicional dice relación con la insuficiencia de garantías para proteger al contribuyente frente al uso posterior de la información que entrega durante el proceso de certificación. Si bien la norma establece que los antecedentes “no serán utilizados como fundamento ni antecedente directo” para iniciar procesos de fiscalización o formular observaciones tributarias, esta limitación presenta una redacción ambigua y potencialmente ineficaz. La expresión “antecedente directo” deja abierta la posibilidad de un uso indirecto o derivado de los documentos proporcionados, ya sea como insumo para la evaluación de riesgos, el cruce de información o incluso para fundamentar otras decisiones administrativas. Esta vaguedad reduce el efecto protector de la cláusula, lo que podría desalentar la participación voluntaria, especialmente de contribuyentes con estructuras fiscales complejas.

Paralelamente, no se visualiza cómo esta declaración puede ser aplicada si se le contrapone con el sentido y alcance de lo que establece el artículo 1 de la Ley Orgánica del SII, que ordena la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, o de las obligaciones de denuncia que recae en los

¹¹ Usualmente estos beneficios deben representar “las condiciones más beneficiosas de los programas de cumplimiento voluntario en comparación con los términos generales del sistema tributario, tales como la reducción o exención de la deuda tributaria, la reducción en los intereses de demora, la no imposición de sanciones, etc.”. Sin embargo, sobre este punto, nada señala el SII en sus resoluciones. SOTO (2020) p. 45.

¹² MATUS ACUÑA (2017), p. 5

funcionarios del SII en el caso que algunos hechos informados por el contribuyente revistan caracteres de delito.

Desde la perspectiva de las garantías constitucionales, la situación tensiona el principio *nemo tenetur se ipsum accusare*, en virtud del cual nadie está obligado a aportar información en su contra¹³. Si bien el proceso de certificación es formalmente voluntario, la condición impuesta de entregar información “completa” y “oportuna” para acceder a los beneficios de la certificación podría generar una presión indirecta, especialmente si la no cooperación resulta en la exclusión del registro de transparencia tributaria. Este tipo de incentivo —basado en la revelación proactiva de prácticas tributarias internas— puede derivar en una forma de coerción blanda, especialmente peligrosa si no existen reglas expresas de exclusión probatoria en el ordenamiento vigente.

La resolución tampoco establece un deber formal de confidencialidad ni un blindaje procedimental que prohíba expresamente el uso ulterior de esta información en procedimientos sancionatorios, tributarios o penales. La ausencia de un régimen jurídico claro al respecto deja en manos de la autoridad administrativa la decisión sobre el destino y el uso de la información recibida, lo que vulnera principios básicos de certeza jurídica, confianza legítima y debido proceso.

Si bien respecto de este punto rigen plenamente el derecho de los contribuyentes contemplado en el numeral 16 del artículo 8 bis del Código Tributario y el deber general de reserva contemplado en el inciso segundo del artículo 35 del mismo cuerpo legal, además de las demás normas que contemplan las obligaciones de secreto y reserva, habría sido ideal contemplar parámetros claros de acuerdo con los cuales se manejará la información obtenida.

3.3.8. Exclusiones desproporcionadas y su efecto disuasivo

Una debilidad adicional relevante de la resolución radica en la amplitud y rigidez de los supuestos de exclusión para acceder al proceso de certificación, particularmente en lo relativo a contribuyentes que se encuentren sometidos a procesos de fiscalización o recopilación de antecedentes por parte del SII. En efecto, el literal v) del apartado 5 de la resolución impide acceder a la certificación a quienes se encuentren en fiscalizaciones conforme a los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario, respecto de los cuales el contribuyente puede defenderse antes de que el SII solicite la aplicación de la norma general antielusiva.

Esta exclusión resulta especialmente problemática si se considera que el artículo 4° quáter permite al SII ejercer controles amplios, como el requerimiento masivo de información o la realización de cruces de datos, que pueden afectar a contribuyentes por razones estructurales —como su tamaño o exposición mediática— más que por sospechas concretas de evasión. Al impedir la participación de estos contribuyentes en el proceso de certificación, se corre el riesgo de castigar a quienes precisamente podrían beneficiarse más de un acompañamiento institucional para mejorar su gobernanza fiscal.

Estas restricciones, tienden a producir efectos disuasivos en contribuyentes que enfrentan procesos abiertos sin resolución o que aún no han sido objeto de ninguna determinación administrativa o judicial. La imposibilidad de acceder a la certificación en estos casos

¹³ MARTÍNEZ COHEN (2020) p. 26

tensiona el equilibrio entre control y colaboración, y podría vaciar de contenido el objetivo legal de fomentar la sostenibilidad tributaria incluso en entornos de riesgo.

3.4. Propuestas de perfeccionamiento normativo

A la luz del análisis precedente, resulta evidente que la implementación del régimen de certificación tributaria requiere ajustes normativos que refuercen su coherencia interna, legitimidad institucional y eficacia regulatoria. Si bien la Resolución N° 71, de 1925, constituye un paso relevante en la consolidación de un sistema de cumplimiento tributario basado en la confianza y la cooperación, existen áreas críticas que deben ser abordadas para evitar efectos no deseados o desincentivos al uso del mecanismo. A continuación, se proponen algunas líneas de perfeccionamiento normativo:

3.4.1. Clarificar el valor jurídico y los efectos prácticos de la certificación

Es imprescindible que el SII defina con mayor precisión los efectos concretos que la certificación tributaria produce en términos de fiscalización, perfil de riesgo, programas de cumplimiento diferenciado o posibles beneficios reputacionales o contractuales. Esto permitiría establecer incentivos reales y verificables para los contribuyentes, favoreciendo una mayor adhesión al sistema. Esta clarificación puede lograrse mediante la emisión de una circular interpretativa o la incorporación de un nuevo artículo en la resolución que regule el “estatus regulatorio” del contribuyente certificado.

Creemos aunque positivas, los beneficios contenidos en el Anexo 1 de la Resolución N° 71, de 1925,¹⁴ y la mención general a que se podrán otorgar prórrogas en la presentación de declaraciones juradas, parece ser una respuesta bastante limitada y escueta respecto de un proceso de certificación que involucrará inversiones en tiempo y recursos económicos.

3.4.2. Establecer estándares técnicos mínimos y tipologías orientadoras

Para evitar la dispersión interpretativa y asegurar la calidad del proceso, se recomienda que el SII, en conjunto con actores especializados, elabore una guía técnica con ejemplos de medidas verificables, criterios de evaluación estandarizados, y parámetros mínimos de trazabilidad. Idealmente, esta guía debiera alinearse con marcos internacionales reconocidos como ISO 37301 (compliance management systems) o ISAE 3000 (assurance engagements), a fin de evitar solapamientos normativos e integrar buenas prácticas comparadas.

3.4.3. Incorporar garantías procedimentales y recursos administrativos

Se debiera establecer, al menos, un procedimiento de reconsideración o revisión ante la negativa de certificación, ya sea ante la misma ECI o ante el SII. Asimismo, debiera preverse un mecanismo para la subsanación de observaciones, en especial cuando éstas se relacionen con aspectos formales o subsanables de la evaluación. Esto no solo reforzaría el principio de debido proceso, sino que también incentivaría un uso más constructivo del mecanismo, evitando que se transforme en una herramienta punitiva encubierta.

¹⁴ Beneficios intrínsecos de la sostenibilidad, mejora en los canales de comunicación, certeza práctica y disminución en los costos de cumplimiento.

3.4.4. Incluir directrices operativas para la implementación de estándares internacionales

Para corregir la falta de operativización de los estándares internacionales exigidos como requisito de acceso al sistema de certificación de sostenibilidad tributaria, se propone que el SII elabore una guía técnica oficial de implementación y evaluación. Esta guía debiera establecer criterios objetivos y operativos de cumplimiento para cada uno de los marcos internacionales mencionados en la resolución, tales como la ISO 37301, GRI o la Norma UNE 19602¹⁵. Asimismo, debería aclarar si basta con cumplir uno solo de estos marcos o si se requiere una combinación de estándares, y cómo se ponderarán sus distintos elementos dentro del proceso de evaluación llevado a cabo por las Entidades Certificadoras Independientes.

La propuesta considera también que dicha guía permita el reconocimiento de prácticas locales equivalentes, aunque no cuenten con una certificación formal, siempre que cumplan funciones sustantivas análogas en materia de transparencia, control y mitigación de riesgos tributarios. De este modo, no se excluiría a contribuyentes que hayan desarrollado modelos de cumplimiento robustos pero no necesariamente alineados con sellos internacionales.

Del mismo modo, la guía debiera incorporar tipologías y ejemplos diferenciados según el tamaño, naturaleza jurídica y nivel de madurez del cumplimiento de los contribuyentes, distinguiendo entre grandes contribuyentes, empresas no cotizadas, pymes y organizaciones sin fines de lucro. Esta diferenciación facilitaría la implementación proporcional de las exigencias y permitiría una aplicación más justa del estándar¹⁶.

Una clarificación de esta naturaleza permitiría reducir la incertidumbre técnica, garantizar una evaluación más homogénea entre distintas ECI, y ampliar el universo de contribuyentes que pueden acceder efectivamente al proceso, sin sacrificar el estándar de cumplimiento exigido. Así, el sistema ganaría en legitimidad, equidad y eficacia, asegurando que los requisitos internacionales no se transformen en barreras formales, sino en verdaderas oportunidades de mejora para la gobernanza fiscal.

3.4.5. Blindar normativamente la información entregada durante la evaluación

La normativa debiera contener una cláusula expresa que prohíba el uso de los antecedentes aportados en el proceso de certificación para fines de fiscalización, sanción o persecución

¹⁵ La Norma UNE 19602, emitida por la Asociación Española de Normalización (UNE), establece los requisitos y directrices para implantar un sistema de gestión de compliance tributario. Su objetivo es ayudar a las organizaciones a identificar, prevenir, detectar y gestionar riesgos fiscales, promoviendo una cultura de cumplimiento y facilitando relaciones de buena fe con la Administración Tributaria. Se basa en los principios de la Norma UNE-ISO 19600 y es compatible con otros sistemas de gestión, como ISO 37301 o ISO 37001.

¹⁶ En este punto, un parámetro que puede ser considerado es el que la norma UNE 19602 contempla al respecto. En efecto respecto de esta, se ha señalado que: “La Norma UNE 19602. tiene vocación de ser aplicada a cualquier organización que se dedique a fabricar o comercializar bienes o a prestar servicios, con independencia de su tamaño) de su forma jurídica, y del ámbito de actividad en que se desempeñe. En particular, y destacadamente, la UNE 19602 también está pensada para las pymes.”. SÁNCHEZ MACÍAS y LEO CASTELA (2020) p. 11.

tributaria o penal, salvo en los casos en que medie dolo o fraude debidamente acreditado. Esta regla de exclusión probatoria aumentaría la confianza en el sistema, evitaría eventuales conflictos con el principio de no autoincriminación, y alinearía el régimen con las mejores prácticas internacionales en materia de programas de cumplimiento voluntario.

3.4.6. Modular las exigencias conforme al perfil de riesgo del contribuyente

Se sugiere la incorporación de un enfoque diferenciado según el tamaño, sector o perfil de riesgo del contribuyente. Esto permitiría reducir los costos de cumplimiento para las micro, pequeñas y medianas empresas, al tiempo que refuerza la exigencia sobre grandes contribuyentes o grupos de alto impacto fiscal. Una certificación modular, basada en niveles progresivos de madurez del cumplimiento, podría constituir un modelo más justo, eficiente y sostenible en el tiempo.

3.4.7. Reforzar expresamente las garantías contra la autoincriminación

En línea con los principios constitucionales de debido proceso y no autoincriminación, se hace indispensable reforzar normativamente la protección del contribuyente respecto del uso de la información entregada durante el proceso de certificación. La actual cláusula que prohíbe su uso como “fundamento o antecedente directo” resulta ambigua y jurídicamente insuficiente. Por ello, se propone incorporar una norma que prohíba categóricamente el uso —directo o indirecto— de los antecedentes, análisis y documentos entregados durante la evaluación de gobernanza tributaria como prueba o insumo para iniciar procedimientos sancionatorios, tributarios o penales, salvo en casos de acreditación previa de dolo o fraude.

Esta cláusula de exclusión probatoria debería ser reforzada con un deber de confidencialidad expreso por parte del SII, así como con mecanismos de control y auditoría sobre el tratamiento de la información entregada. Solo así se podrá garantizar que el incentivo para participar en estos mecanismos no se transforme, en la práctica, en un riesgo para la posición jurídica del contribuyente, asegurando un entorno de colaboración seguro, predecible y respetuoso de las garantías fundamentales.

3.4.8. Incorporar un tratamiento proporcional de los supuestos de exclusión

A fin de evitar que las causales de exclusión actúen como barreras inflexibles que desincentiven la participación en el sistema de certificación, se sugiere revisar y modular los criterios establecidos en la resolución. En particular, sería deseable que se distinga entre distintos tipos de fiscalización, estableciendo un estándar razonado para evaluar si una fiscalización en curso constituye efectivamente un impedimento material para la evaluación del cumplimiento tributario, o si, por el contrario, puede coexistir con un proceso de mejora institucional bajo supervisión reforzada.

Asimismo, debiera excluirse como causal automática el solo hecho de encontrarse en etapa de recopilación de antecedentes, a menos que esta derive directamente de indicios fundados de evasión o simulación tributaria. La incorporación de una cláusula de excepción basada en el principio de colaboración efectiva —por ejemplo, cuando el contribuyente haya cooperado activamente con la autoridad, presentado antecedentes de buena fe, o iniciado procesos internos de mejora— podría atenuar los efectos excluyentes del diseño actual.

Finalmente, la Resolución podría prever un procedimiento para solicitar la revisión caso a caso de estas exclusiones, mediante instancias técnicas u órganos colegiados dentro del SII, asegurando así un mínimo control de proporcionalidad y equidad en la aplicación de las restricciones.

4. RESOLUCIÓN EXENTA N° 72, DE 2025

4.1. Comentarios preliminares

La Resolución Exenta N° 72, de 2025, constituye la culminación normativa del marco operativo para implementar la figura de los acuerdos de cooperación incorporados por la Ley N° 21.713 al artículo 8, numeral 18. A diferencia de las resoluciones anteriores —centradas en la certificación individualizada mediante entidades externas— esta resolución regula la suscripción de acuerdos entre el SII y uno o más contribuyentes organizados como grupo empresarial, cuya finalidad es el diseño conjunto de estrategias, compromisos y planes orientados a fortalecer la gobernanza tributaria, la transparencia y la sostenibilidad fiscal.

Se trata, en principio, de una innovación relevante, que traslada al plano de las relaciones colaborativas lo que antes era concebido exclusivamente como una relación de control asimétrico entre contribuyente y autoridad fiscal. No obstante, el análisis detallado de la resolución revela importantes fortalezas, pero también ambigüedades normativas, riesgos de aplicación selectiva y vacíos de diseño institucional que pueden comprometer su efectividad práctica y legitimidad.

4.2. Fortalezas estructurales del instrumento

4.2.1. Consolidación de una lógica de gobernanza cooperativa

La resolución representa un avance al institucionalizar una lógica de cooperación estratégica entre el SII y grupos empresariales, superando el paradigma de fiscalización reactiva. Esta evolución está en línea con experiencias comparadas (como los “*cooperative compliance programs*” en países miembros de la OCDE), que buscan generar espacios de interlocución temprana, co-creación de soluciones y mitigación *ex ante* de riesgos tributarios, con beneficios tanto para la administración como para los contribuyentes.

4.2.2. Fomento de compromisos verificables y trazables

El contenido mínimo de los acuerdos incluye compromisos concretos sobre gobernanza, cultura tributaria, transparencia de estructuras, política de precios de transferencia, y divulgación de beneficiarios finales, entre otros. Este diseño apunta a establecer estándares exigibles y medibles, lo que facilita la fiscalización *ex post* y permite a los contribuyentes demostrar avances en cumplimiento tributario más allá del cumplimiento meramente formal.

4.2.3. Ingreso al registro de transparencia tributaria como incentivo reputacional

Al igual que la certificación, la suscripción de un acuerdo permite la incorporación al Registro de Transparencia Tributaria. En la medida en que este registro se consolide como señal de buena conducta fiscal y herramienta para la gestión reputacional, puede generar un incentivo genuino para participar en estos mecanismos, especialmente en sectores expuestos al escrutinio público, financiero o regulatorio.

4.3. Debilidades y tensiones jurídicas

4.3.1. Indeterminación de los efectos jurídicos del acuerdo

Una de las principales debilidades es la falta de precisión respecto del valor jurídico de los acuerdos celebrados. No queda claro si estos generan obligaciones exigibles para el contribuyente, ni si su incumplimiento parcial o total tiene consecuencias administrativas, reputacionales o sancionatorias. Esta ambigüedad puede desalentar la participación o, en sentido inverso, vaciar de contenido los compromisos asumidos.

Como contrapartida, no se establecen consecuencias en los casos en los que sea el SII quien incumpla con los acuerdos, o mecanismos de implementación cierta y concretos que permitan al contribuyente exigir los compromisos de su contraparte como, por ejemplo, la fiscalización acotada o limitar el uso de la información a la que tuvo acceso como un antecedente directo para la fiscalización.

4.3.2. Criterios de elegibilidad

La resolución establece que los acuerdos podrán ser suscritos con uno o más contribuyentes organizados como grupo empresarial, y complementa que al menos una de las entidades o patrimonios deberá estar calificado como una gran empresa y/o tratarse de un grupo empresarial con alto impacto o relevancia económica o tributaria, ya sea nacional o internacional.

En relación con lo anterior, no se explica cuál es la razón que se consideró para ello, lo que genera de forma indirecta, una exclusión de todos aquellos grupos empresariales que no cumplan con tales requisitos, como lo son, por ejemplo, las pequeñas y medianas empresas, que constituyen uno de los grupos a los que potencialmente más les interesa tener acuerdos de colaboración con el SII, en atención a que la disminución en los costos derivados de la fiscalización son uno de los puntos más relevantes.

La inexistencia de una explicación o definición de los umbrales o criterios que se consideraron para determinar quiénes pueden postular y en qué condiciones, abre un espacio de discrecionalidad administrativa que puede afectar el principio de igualdad ante la ley tributaria, facilitando una selección basada en consideraciones informales o estratégicas.

4.3.3. Carencia de un procedimiento de revisión o apelación

El rechazo a una propuesta de acuerdo por parte del SII no está sujeto a ningún mecanismo de revisión, ni existe una instancia de contradicción o apelación para el contribuyente. Esta omisión compromete el debido proceso y deja abierta la posibilidad de arbitrariedad, especialmente considerando que los efectos de no suscribir el acuerdo pueden tener repercusiones indirectas sobre la reputación tributaria del grupo empresarial.

Si bien se agrega la posibilidad de que el grupo empresarial pueda optar voluntariamente por ingresar al programa especial para la gestión de riesgos tributarios, la inexistencia de un proceso recursivo claro afectaría principios básicos del proceso administrativo.

4.3.4. Falta de blindaje normativo sobre la información entregada

Si bien la resolución establece que la información entregada en el marco del acuerdo no podrá ser utilizada como antecedente directo para procesos de fiscalización, repite los mismos problemas advertidos en la Resolución N° 71, de 1925: la cláusula es ambigua y no garantiza plenamente que estos antecedentes no puedan ser usados de forma indirecta. El riesgo de autoincriminación, aunque atenuado, persiste si no se incorpora una prohibición expresa y excluyente del uso probatorio de los antecedentes aportados en este contexto.

4.3.5. Débil articulación con el sistema de fiscalización y control posterior

La resolución no contempla protocolos para vincular los compromisos asumidos en el acuerdo con la fiscalización futura. Tampoco define mecanismos de evaluación periódica, auditorías independientes, ni consecuencias institucionales en caso de incumplimiento. Esta desconexión con los instrumentos de control fiscal puede debilitar el modelo de cumplimiento cooperativo, al transformarlo en una declaración de buenas intenciones sin sustento práctico.

4.4. Propuestas de perfeccionamiento normativo

4.4.1. Definir expresamente los efectos jurídicos del acuerdo

Para que los acuerdos de cooperación cumplan efectivamente su promesa de instaurar una nueva forma de relación entre los contribuyentes y la administración tributaria, resulta imprescindible precisar sus efectos jurídicos. La normativa debiera establecer con claridad cuáles son las consecuencias prácticas de suscribir un acuerdo, tanto en términos de fiscalización como en la posibilidad de acceder a beneficios administrativos (distintos y adicionales a la posibilidad de obtener prórrogas en la presentación de algunas declaraciones juradas), así como las consecuencias de su eventual incumplimiento. Esta definición normativa debiera considerar cláusulas de resolución, mecanismos de revisión y reglas claras sobre las consecuencias institucionales del quebrantamiento de los compromisos asumidos.

4.4.2. Establecer requisitos de elegibilidad objetivos y publicitados, como umbrales de ingresos, presencia en determinadas industrias o niveles de exposición fiscal

Asimismo, es urgente establecer criterios objetivos y públicos para determinar la elegibilidad de los contribuyentes que deseen acceder a este tipo de acuerdos. La falta de parámetros explícitos —como umbrales de ingresos, pertenencia a sectores estratégicos o niveles de exposición a riesgos fiscales— y que sean más específicos que la sola exigencia que una de las entidades sea calificada como una gran empresa, abre espacios de discrecionalidad que pueden comprometer la igualdad ante la ley. Transparentar estos requisitos permitiría ampliar la base de participación y otorgar mayor legitimidad al instrumento.

4.4.3. Incorporar mecanismos de apelación o revisión administrativa frente al rechazo de una propuesta de acuerdo

Del mismo modo, la normativa debiera contemplar recursos administrativos frente al rechazo de una propuesta de acuerdo, a fin de garantizar un mínimo estándar de debido

proceso. Junto con ello, sería deseable establecer instancias técnicas de diálogo durante la ejecución del acuerdo, que permitan corregir desajustes, adaptar compromisos o resolver controversias sin necesidad de recurrir al aparato sancionador del SII.

4.4.4. Reforzar las garantías de no autoincriminación

En lo que respecta a las garantías del contribuyente, se requiere reforzar de manera expresa la prohibición de utilizar los antecedentes entregados durante la negociación y ejecución del acuerdo como insumos, ya sea directos o indirectos, para fines de fiscalización, sanción o persecución penal, salvo en los casos en que se acredite fehacientemente la existencia de dolo o fraude. Esta cláusula de exclusión probatoria resulta indispensable para asegurar un entorno de cooperación seguro y respetuoso del principio de no autoincriminación.

4.4.5. Integrar mecanismos de monitoreo, auditoría y evaluación continua

Finalmente, la eficacia del instrumento dependerá en gran medida de su vinculación con mecanismos de monitoreo, auditoría y evaluación continua. La resolución debiera prever la implementación de indicadores de cumplimiento, procesos de revisión periódica y sistemas de retroalimentación institucional, que no solo permitan verificar la ejecución de los compromisos asumidos, sino que también sirvan para mejorar progresivamente el diseño de los futuros acuerdos.

5. CONCLUSIONES

Las Resoluciones Exentas N° 70, 71 y 72 del SII, dictadas en el marco de la Ley N° 21.713 sobre sostenibilidad tributaria, representan un esfuerzo normativo significativo para institucionalizar mecanismos de cumplimiento colaborativo, tales como la certificación tributaria y los acuerdos de cooperación entre contribuyentes y la autoridad fiscal. Desde una perspectiva regulatoria y de *compliance*, este nuevo ecosistema normativo marca un hito en la evolución del sistema tributario chileno hacia modelos más modernos, basados en la confianza mutua, la transparencia y la corresponsabilidad institucional.

Sin perjuicio de los avances técnicos y conceptuales que exhiben estas resoluciones — como la incorporación de estándares éticos y de control de calidad en la certificación, la trazabilidad de los compromisos asumidos por los contribuyentes, y la creación de incentivos reputacionales asociados al Registro de Transparencia Tributaria—, subsisten debilidades normativas y operativas que ponen en tensión los principios de legalidad, proporcionalidad, debido proceso, igualdad ante la ley y certeza jurídica¹⁷.

En particular, se identifican deficiencias estructurales en los siguientes planos: (i) ambigüedad en los criterios de exclusión y evaluación, que otorgan una discrecionalidad excesiva a la autoridad sin fundamentos objetivos ni parámetros verificables; (ii) barreras de entrada y requisitos de elegibilidad que restringen injustificadamente la participación de actores relevantes, afectando la pluralidad y competencia del sistema; (iii) insuficiente estandarización técnica para evaluar medidas de cumplimiento, lo que compromete la calidad, consistencia y comparabilidad del aseguramiento externo; (iv) ausencia de garantías procedimentales para los contribuyentes, tanto en el proceso de certificación como en la

¹⁷ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019) pp. 166-205.

suscripción de acuerdos, incluyendo la falta de mecanismos de apelación, subsanación o revisión administrativa; y (v) una protección ambigua e incompleta de la información proporcionada voluntariamente, que no asegura eficazmente el principio de no autoincriminación ni establece cláusulas claras de exclusión probatoria.

A su vez, se constata una débil articulación de estas resoluciones con el sistema general de fiscalización y control posterior, lo que impide establecer un circuito virtuoso de retroalimentación institucional que refuerce los incentivos al cumplimiento y la mejora continua. Esta desconexión puede traducirse en una pérdida de efectividad práctica de los instrumentos creados, al reducir su atractivo frente a los costos, riesgos e incertidumbres regulatorias que suponen para los contribuyentes.

En consecuencia, se sugiere al SII avanzar en una revisión integral de los cuerpos normativos analizados, mediante la emisión de guías técnicas, circulares interpretativas o resoluciones modificatorias que permitan subsanar las deficiencias detectadas, armonizar los estándares exigidos con las buenas prácticas internacionales, y asegurar una aplicación más equitativa, transparente y eficiente del nuevo régimen. Solo de este modo podrá consolidarse un modelo de gobernanza tributaria sostenible, que promueva no solo el cumplimiento formal, sino una cultura fiscal basada en la integridad, la cooperación estratégica y la corresponsabilidad institucional.

6. BIBLIOGRAFÍA

- FLORES DURÁN, Gloria (2017). Principios, procedimientos y procesos tributarios, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, pp. 8-42.
- INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA. (2025). Auditoría interna del riesgo reputacional: Buenas prácticas en gestión de riesgos. Madrid: Instituto de Auditores Internos de España. <https://www.auditoresinternos.es>
- MARTÍNEZ COHEN, Rafael (2020). Sobre el concepto de renta y del incremento de patrimonio, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 8, pp. 10-27.
- MATUS ACUÑA, Jean Pierre (2017). Sobre el valor de las certificaciones de adopción e implementación de modelos de prevención de delitos frente a la responsabilidad penal de las personas jurídicas. *Revista REDS*, (11), 38-43.
- SÁNCHEZ MACÍAS, JOSÉ IGNACIO y LEO CASTELA, JUAN IGNACIO (2020). Compliance tributario para pymes según la Norma UNE 19602. Madrid: AENOR.
- SOTO BERNABEU, Laura (2020). Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regulación tributaria. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- 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.

Normativa:

Código Tributario.

ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information. International Framework for Assurance Engagements.

ISO 37301:2021 – Sistemas de Gestión del Cumplimiento.

Ley N° 19.880, publicada en el Diario Oficial el día 29 de mayo de 2003.

Ley N° 20.393, publicada en el Diario Oficial el día 2 de diciembre de 2009.

Ley N° 20.658, publicada en el Diario Oficial el día 31 de enero de 2013.

Ley N° 20.659, publicada en el Diario Oficial el día 8 de febrero de 2013.

Ley N° 21.595, publicada en el Diario Oficial el día 17 de agosto de 2023.

Ley N° 21.713, publicada en el Diario Oficial el día 24 de octubre de 2024.

UNE 19602:2019 - Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Requisitos con orientación para su uso.

Instrucciones administrativas:

Circular SII N° 6, de 2025.

Comisión para el Mercado Financiero (CMF). (2011). Establece normas que deben cumplir las empresas de auditoría externa, sociedades clasificadoras de riesgo y demás entidades para cumplir la labor de certificación de modelos de prevención de delitos a que se refiere la Ley N° 20.393 (Norma de Carácter General N° 302). Recuperado de <https://www.cmfchile.cl>

Resolución Ex. SII N° 70, de 2025.

Resolución Ex. SII N° 71, de 2025.

Resolución Ex. SII N° 72, de 2025.