
INDICADORES DE SOSTENIBILIDAD TRIBUTARIA PARA LA CATEGORIZACIÓN DE CONTRIBUYENTES¹

Antonio Faúndez Ugalde²⁻³

1. Introducción

El 2 de noviembre de 2023, el Servicio de Impuestos Internos (SII) suscribió un convenio de colaboración con la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso (PUCV) con la finalidad de diseñar e implementar un modelo analítico para la gestión del cumplimiento de los contribuyentes considerando indicadores de sostenibilidad tributaria. En el contexto de dicho convenio de colaboración, una de las primeras herramientas implementadas fue un “Formulario de Responsabilidad Social Tributaria” (Formulario RST), el cual fue puesto a disposición de los Grupos Empresariales (GE) con fecha 15 de mayo de 2024.

Para el diseño de dicho formulario, se consideró la propia experiencia de los GE. Así, estudios revelan el compromiso de empresas chilenas en asumir buenas prácticas fiscales considerando estándares de sostenibilidad tributaria (A. Faúndez-Ugalde, 2022; A. Faúndez-Ugalde, Faúndez-Allier et al., 2024; A. Faúndez-Ugalde, Toledo-Zúñiga & Toso-Milos, 2024; A. Faúndez-Ugalde et al., 2022; Faúndez-Ugalde et al., 2024), cuya tendencia actual, dentro de las empresas del Índice de Precios Selectivo de Acciones (IPSA), son los estándares de sostenibilidad del Global Reporting Initiative (estándar GRI), como muestra la Figura 1.

¹Para citar este artículo: Faúndez-Ugalde, Antonio (2025). Indicadores de sostenibilidad tributaria para la categorización de contribuyentes. DI Regular 039.455/2024 VINCI PUCV

²Doctor en Derecho y profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso

³Este trabajo forma parte del proyecto de investigación DI Regular 039.455/2024 de la Vicerrectoría de Investigación, Creación e Innovación de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Asimismo, agradezco la colaboración en el desarrollo del modelo analítico a los profesores Christian Araya Muñoz y Fernando Meneses Díaz, de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, al profesor Emanuel Arredondo González de la Universidad de Valparaíso, y al profesional de apoyo Jan Moller Zapata.

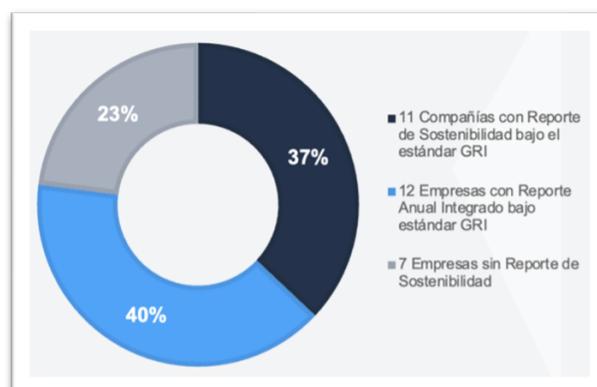


Figura 1: 77 % de las empresas del IPSA asumen estándares GRI para el periodo 2021. Fuente: elaboración propia.

Este antecedente fue relevante para la elaboración del Formulario de RST, como asimismo, información pública registrada por empresas chilenas que cotizan en la Bolsa de Santiago, quienes, dentro de un universo de 193 empresas, evidenciaron estándares de sostenibilidad para el periodo 2023 como muestra la Figura 2.

Global Reporting Initiative (GRI)	64
Dow Jones Sustainability Index (DJSI)	56
B Team Responsible Tax Principles	0
Declaración del Business at OECD (BIAC)	0
OECD MNE's Guidelines	5
OECD BEPS Acción 13	0
ISO 37.301/2021	1
ISO 31.000/2018	43
S&P Global Corporate Sustainability Assessment (CSA)	22
Norma de Carácter General 461-2021 de la CMF	86
Extractive Industries Transparency Initiative (EITI)	0
Norma UNE 19602/2019 sobre "Sistemas de gestión de compliance tributario"	0
Otro estándar (indicar)	82

Figura 2: Estándares de sostenibilidad asumidos por empresas que cotizan en la Bolsa de Santiago, periodo 2023. Fuente: A. Faúndez-Ugalde, Faúndez-Allier et al. (2024).

Otro antecedente fue el estudio *Managerial ethics for tax transparency: findings in chilean companies* (A. Faúndez-Ugalde, Faúndez-Allier et al., 2024) que demuestra un alto compromiso de los integrantes de los equipos de impuestos de las empresas del IPSA en asumir estándares de sostenibilidad tributaria, sin embargo, un alto porcentaje de ellos aún no se encuentran capacitados en dichas materias. En efecto, el estudio revela que un 95 % de los encuestados tienen un alto compromiso frente a *tax compliance* y

en asumir buenas prácticas en transparencia fiscal; mientras que un 33 % de ellos afirma conocer estándares de sostenibilidad tributaria en nivel experto, correspondiendo al segmento de personas mayores a 40 años y con grado de magíster; y, un 41 % ha participado en la divulgación de estrategias tributarias de la empresa, siendo estadísticamente más significativo en personas mayores de 40 años y con grado de magíster.

La experiencia comparada demuestra cómo los países han innovado en el uso de indicadores de sostenibilidad tributaria, como es el caso de Australia con el “*Tax Transparency Code*” (TTC) y España con el “Código de Buenas Prácticas Tributarias”. Así, de acuerdo con estos países, los beneficios que pueden experimentar las empresas al adoptar estándares de sostenibilidad tributaria son los siguientes:

- Permite construir una mejor relación de transparencia, confianza y certeza en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Permite orientar a los auditores internos del contribuyente, a los auditores externos y los fiscalizadores de la administración fiscal.
- Contribuye a un mejor nivel de cumplimiento, con menores probabilidades de riesgos tributarios.
- Mejora la reputación de la empresa a partir de la publicación transparente de sus propios estándares de sostenibilidad tributaria.
- Permite agilizar los procesos administrativos, reduce los conflictos y litigios, brindando certeza jurídica tanto a las empresas como a los ciudadanos.

Estos antecedentes sirvieron de base para desarrollar indicadores de sostenibilidad tributaria ajustados al nuevo concepto de sostenibilidad tributaria regulado en el artículo 8 n^o 18 del Código Tributario, introducido recientemente por la Ley N^o21.713, publicada el 24 de octubre de 2024. De acuerdo con dichos indicadores se recopilieron datos de 26 GE que representan un total de 512 Empresas, por los periodos comerciales 2021, 2022 y 2023 (años tributarios 2022, 2023 y 2024), como se pasará a explicar.

2. Indicadores de Sostenibilidad Tributaria

2.1. Principios de la Sostenibilidad Tributaria

Considerando los estudios indicados en el acápite anterior, se procedió con la operacionalización de variables para la construcción de indicadores de sostenibilidad tributaria. Este proceso consistió en definir de manera clara y precisa la forma de medir o evaluar las variables transformando conceptos abstractos o generales en medidas específicas y

observables para su estudio de manera concreta (Whitley, 2012). De esta manera, se definieron un total de 53 indicadores sustentados en tres principios jurídicos que recoge el actual artículo 8 n^o 18 del Código Tributario, esto es: el “principio de transparencia”, el “principio de la certeza jurídica” y el “principio de cooperación” (Figura 3).

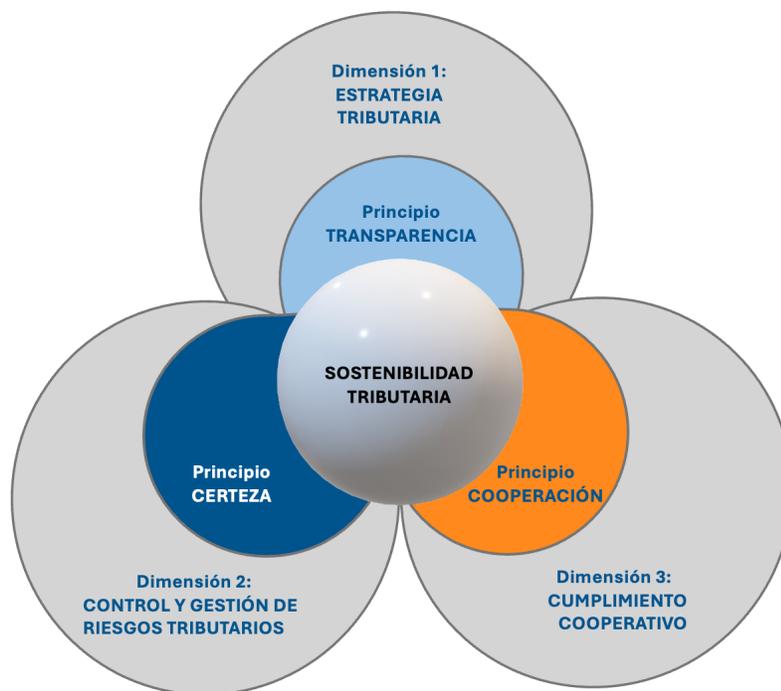


Figura 3: Principios de la sostenibilidad tributaria. Fuente: elaboración propia.

Es importante precisar que los indicadores de sostenibilidad tributaria fueron definidos de acuerdo con el interés de toda organización en asumir buenas prácticas fiscales para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Este es el propósito que busca el concepto de “sostenibilidad tributaria” que consagra el artículo 8 n^o18 del Código Tributario, en el sentido de que los contribuyentes desarrollen un “conjunto de medidas” para el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, alejándose, por lo tanto, de las dimensiones ambientales y sociales de los denominados estándares ESG *-environmental, social and corporate governance-* que promueve la responsabilidad social empresarial. Así, estudios demuestran un impacto significativo en la reducción de la evasión de impuestos cuando las empresas asumen estándares de buenas prácticas fiscales (Cao et al., 2024; Jiang et al., 2024; Menicacci & Simoni, 2024), siendo estos estándares los que otorgan fundamento a los indicadores de sostenibilidad tributaria que se analizarán más adelante.

Retomando los principios jurídicos en los cuales se sustenta la sostenibilidad tributaria, uno de los elementos esenciales que incentiva a las empresas para adoptar estos estándares es la búsqueda de “legitimación social” como sustento de la libertad, la igualdad y la fraternidad (Oliveira & Carvalho, 2020; Rawls, 2006). Dicha legitimación social se logra a través del “principio de transparencia”, lo que ha sido puesto en práctica por las empresas en sus “Reportes de Sostenibilidad”. Por lo tanto, la transparencia que asuman los contribuyentes en divulgar sus estrategias tributarias será esencial para lograr un camino de confianza hacia el cumplimiento cooperativo, es decir, se posiciona bajo la premisa “transparencia a cambio de certeza” (OCDE, 2013).

Para cumplir con el principio de transparencia los contribuyentes deben diseñar e implementar mecanismos para un buen “gobierno fiscal” que ofrezca garantías de la capacidad de los contribuyentes en desarrollar estrategias tributarias para el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Por lo tanto, la “gobernanza fiscal” del contribuyente se constituye en un elemento esencial frente al principio de transparencia.

Por otro lado, un segundo pilar de la sostenibilidad tributaria es el “principio de certeza jurídica”. Recordemos que el modelo se sustenta en la premisa “transparencia a cambio de certeza” (OCDE, 2013). De esta manera, un contribuyente logra certeza en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias cuando cuenta con un sistema de control y gestión de riesgos tributarios o “Marco de Control Fiscal” (MCF). Si se revisa el estándar *Global Reporting Initiative* (GRI) 207-2, promueve que las empresas cuenten con metodologías para reportar o declarar riesgos tributarios.

Por lo tanto, el “principio de certeza jurídica” se manifiesta en lo que la OCDE ha denominado como “Marco de Control Fiscal”, definido como los mecanismos de control interno que implementa el contribuyente para garantizar que las declaraciones presentadas a la administración tributaria son correctas y que las transacciones o posiciones que generan incertidumbres fiscales materiales (importantes) sean declaradas (OCDE, 2013). Esto ha sido traducido en la frase “transparencia a cambio de certeza”, relación que exige la revelación de riesgos tributarios.

Asimismo, la OCDE asume que las administraciones tributarias no pueden aplicar una solución de talla única a la hora de llevar a cabo un análisis sistemático de los Marcos de Control Fiscal. Sin embargo, indica dicho organismo, que existe una demanda patente por parte de la comunidad empresarial, que requiere de las administraciones tributarias la publicación de orientaciones sobre los criterios que adoptan para la evaluación del alcance y la efectividad del Marco de Control Fiscal (OCDE, 2013). De esta manera, este documento ofrece recomendaciones para informar a los contribuyentes una serie de indicadores de control y gestión de riesgos tributarios que les permita lograr mayor certeza en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Es importante señalar que el principio de certeza jurídica es una manifestación del principio de seguridad jurídica (Millas, 2012), el que encuentra un reconocimiento constitucional en el n^o26 del artículo 19 de la Constitución Política de la República; asimismo, de este último principio también deriva el principio de la confianza legítima como el derecho de los administrados de asegurar de que la administración aplicará las normas en forma uniforme y objetiva (Bermúdez, 2014). En tal sentido, el modelo necesita canales de comunicación fiables que permita a los contribuyentes comprender las instrucciones que imparte la administración fiscal de cada país.

Finalmente, junto con el “principio de transparencia” y el “principio de certeza jurídica”, se suma el “principio de cooperación” como parte del denominado cumplimiento cooperativo, definido como una iniciativa que surge del relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente, que busca alcanzar mejoras significativas en el nivel de transparencia mutua y, consecuentemente, en el nivel de cumplimiento voluntario (Cremades et al., 2015). La OCDE indica que si el contribuyente está dispuesto a comunicar de forma transparente la información tributaria y aplica un Marco de Control Fiscal sólido, en principio debe tener acceso a los beneficios que aporta la relación cooperativa (OCDE, 2013).

Con relación a lo mismo, la OCDE ha precisado que generar una relación de cooperación entre un contribuyente y una administración fiscal no vulnera el principio de igualdad, en atención a que la decisión de seleccionar a un contribuyente para que sea objeto de inspección ha de ser el resultado de un proceso objetivo y racional y no de un prejuicio irracional; de esta manera, la relación cooperativa ha sido adoptada por las administraciones tributarias como mecanismo más efectivo de lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias (OCDE, 2013).

En resumen, el concepto de sostenibilidad tributaria que consagra el artículo 8 n^o 18 del Código Tributario se sustenta en los principios de “transparencia”, “certeza jurídica” y “cumplimiento cooperativo”, a través de los cuales se busca que los contribuyentes implementen una gobernanza fiscal que asegure un control y gestión de riesgos tributarios o un marco de control fiscal, para alcanzar, finalmente, el cumplimiento cooperativo que espera la administración fiscal.

2.2. Dimensiones, Categorías e Indicadores de Sostenibilidad Tributaria

De acuerdo con los tres principios mencionados anteriormente, se definieron tres dimensiones de análisis, como muestra la Figura 3: dimensión de “estrategia tributaria”,

dimensión de “control y gestión de riesgos tributarios” y dimensión de “cumplimiento cooperativo”.

La dimensión de estrategias tributarias tiene como sustento la divulgación por parte de los contribuyentes de su política tributaria con referencia a las estrategias tributarias, planificaciones tributarias o economías de opción que se conecta con su estrategia empresarial o modelo de negocio. La segunda dimensión sobre control y gestión de riesgos tributarios, se relacionan con el denominado *Tax Compliance* o Marco de Control Fiscal, esto es, que el órgano de gobierno encargado de la gestión de la estrategia tributaria cuente con una metodología que permita describir los riesgos tributarios, el área en donde se presentan los riesgos, el responsable directo, el análisis de valoración del riesgo intrínseco, medidas de mitigación de riesgo y análisis de riesgo residual. Finalmente, la dimensión de cumplimiento cooperativo busca que los contribuyentes, en un contexto de confianza mutua, logre suscribir acuerdos con la administración fiscal de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 letra q Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, los cuales están orientados a minimizar contingencias, entregar certeza jurídica, reducción de costos tributarios y entregar soluciones oportunas y eficaces.

Estas tres dimensiones se estructuran en las siguientes ocho categorías: divulgación de estrategias fiscales, infraestructura organizativa, capacidad instalada de los equipos, matriz de riesgos tributarios, consultoría externa, auditoría externa, redes y convenios de colaboración y consultas.

Finalmente, de las ocho categorías nacen 53 indicadores de sostenibilidad tributaria (ST) como muestran las Figuras 7 y 8 en Anexos, y que pasaremos a definir a continuación.

I. DIMENSIÓN: ESTRATEGIA TRIBUTARIA

CATEGORÍA: DIVULGACIÓN DE ESTRATEGIAS FISCALES

1. La empresa divulga su estrategia fiscal de acuerdo con la legislación: se espera que el contribuyente divulgue la política tributaria de la empresa en correspondencia con la letra y con el espíritu de las leyes y regulaciones tributarias de los países en los que operan.
2. La compañía revela el vínculo entre su modelo de negocio y su estrategia fiscal: se espera que el contribuyente divulgue la forma cómo se conecta la estrategia fiscal con la estrategia empresarial.
3. La compañía da a conocer cómo su estrategia tributaria genera un impacto económi-

co y social en el país: se espera que el contribuyente divulgue en la política tributaria cómo la estrategia fiscal impacta en el desarrollo sostenible en el país.

4. La compañía revela cómo su estrategia fiscal genera un impacto económico y social en otras jurisdicciones en las que opera: se espera que el contribuyente divulgue en la política tributaria cómo la estrategia fiscal impacta en el desarrollo sostenible de otras jurisdicciones en donde tiene control de sus inversiones.

5. La empresa divulga sus métodos de Precios de Transferencia: se espera que el contribuyente divulgue la política tributaria en Precios de Transferencias en correspondencia con la aplicación del principio de plena competencia, cumpliendo, asimismo, con las declaraciones juradas que exige el SII sobre la materia.

6. La empresa divulga Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia con la administración tributaria: se espera que el contribuyente divulgue la fecha en que se suscribió con el SII un Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencias (APA) y su actualización permanente.

7. La empresa justifica su presencia en paraísos fiscales (baja tributación) o regímenes preferenciales: se espera que el contribuyente presente una descripción general de su uso de paraísos fiscales o regímenes preferenciales.

8. La empresa justifica el vínculo entre su estrategia fiscal y su estructura de financiación: se espera que el contribuyente divulgue la forma cómo se conecta la estrategia fiscal con la estructura de financiamiento (préstamos bancarios, cuentas corrientes mercantiles, cash pooling u otros mecanismos entre empresas relacionadas).

9. La compañía divulga su política de distribución de dividendos dentro de las empresas del grupo: se espera que el contribuyente divulgue las decisiones de los accionistas y directorios de la política de reparto de dividendos.

10. La compañía divulga su política de distribución de dividendos a los beneficiarios finales: se espera que el contribuyente divulgue cuáles son sus beneficiarios finales y la política de reparto de dividendos.

11. La compañía divulga su política de servicios intragrupo: se espera que el contribuyente divulgue si cuenta con servicios intragrupo como los management fees o la comisión que cobra una sociedad gestora, los servicios bajo demanda, entre otros.

12. La empresa revela los efectos fiscales de las reorganizaciones empresariales en el período y en los años posteriores: se espera que el contribuyente haga presente la

estrategia tributaria que se consideró para una reorganización empresarial (fusiones, divisiones, transformaciones, aumentos o disminuciones de capital, o similares) que materializó en el periodo y sus efectos en los siguientes ejercicios comerciales.

II. DIMENSIÓN: CONTROL Y GESTIÓN DE RIESGOS TRIBUTARIOS (MARCO DE CONTROL FISCAL)

Estos indicadores han recogido las recomendaciones de la OCDE sobre el Marco de Control Fiscal (MCF), considerando sus tres niveles: la empresa, los impuestos y los riesgos (OCDE, 2013). También se han considerado las instrucciones de la Norma General 461 de 2021 de la Comisión para el Mercado Financiero (CMF) y sus respectivas modificaciones, como, asimismo, el marco de gestión de riesgos de la ISO 31.000.

Por lo tanto, para los efectos de evaluar el control y gestión de los riesgos tributarios de los Grupos Empresariales, se recomienda considerar los siguientes 35 indicadores.

CATEGORÍA: INFRAESTRUCTURA ORGANIZACIONAL

1. Uno o más Directores de la empresa son responsables del control de la estrategia tributaria: Es importante precisar que son buenas prácticas fiscales el involucramiento de todos los estamentos (desde el Directorio) en el control de la estrategia tributaria. En tal sentido, se espera que el contribuyente informe si uno o más directores de la organización son responsables del control de la estrategia tributaria.
2. El Gerente General u otros Gerentes son responsables del control de la estrategia tributaria: se espera que el contribuyente informe si el gerente general u otro gerente de la organización son responsables del control de la estrategia tributaria.
3. La empresa cuenta con cargos ejecutivos responsables del control de la estrategia tributaria: se espera que el contribuyente informe si cuenta con cargos de nivel ejecutivo (distintos de Gerentes) responsables del control de la estrategia tributaria. A modo de ejemplo, jefes de impuestos o jefes de contabilidad, etc.
4. La empresa cuenta con comités responsables de controlar la estrategia tributaria: Se espera que el contribuyente informe si cuenta con un comité encargado de controlar la estrategia tributaria. A modo de ejemplo, se refiere a un comité de impuestos, un comité de finanzas, un comité de riesgos, etc.
5. La empresa cuenta con un equipo interno encargado de implementar la estrategia tributaria: Se espera que el contribuyente informe si cuenta con un equipo de trabajo encargado de implementar la estrategia tributaria. A modo de ejemplo, se refiere a la

gerencia de impuestos, gerencia de contabilidad, equipo de tributación interno o equipo de contabilidad interno, etc. No se considera en este estándar los equipos de profesionales externos.

6. La empresa cuenta con un modelo de cumplimiento: se espera que la empresa haya desarrollado un modelo de prevención del delito que incluya asuntos de tributación, supervisado por un oficial de cumplimiento.

CATEGORÍA: CAPACIDAD INSTALADA EN LOS EQUIPOS

7. La empresa cuenta con profesionales capacitados en temas de sostenibilidad tributaria: se espera que el contribuyente informe si las personas que forman parte de los equipos de impuestos están debidamente capacitadas en asuntos de sostenibilidad tributaria. Asimismo, debe informar a sus grupos de interés la entidad pública o privada que concretó dichas capacitaciones en el periodo o periodos anteriores, dentro de los últimos 3 años, y con un tiempo de duración razonable de 8 horas como mínimo.

8. La empresa cuenta con profesionales capacitados en metodologías de riesgo fiscal: se espera que el contribuyente informe si las personas que forman parte de los equipos de impuestos están debidamente capacitadas para describir riesgos tributarios, valorando el riesgo intrínseco (en probabilidad, impacto y severidad del riesgo), determinando medidas de mitigación y valorar el riesgo residual. Asimismo, debe informar a sus grupos de interés la entidad pública o privada que concretó dichas capacitaciones en el periodo o periodos anteriores, dentro de los últimos 3 años, y con un tiempo de duración razonable de 8 horas como mínimo.

9. La empresa informa a sus empleados sobre el canal de denuncias anónimas: se espera que el contribuyente informe si los trabajadores están debidamente capacitados sobre el canal de denuncias anónimas y el derecho que le asiste para poder denunciar. Se puede informar este conocimiento en el evento de que se informe en los Reglamentos Internos de Orden, Higiene y Seguridad.

CATEGORÍA: MATRIZ DE RIESGO FISCAL

10. La empresa informa sobre cómo se identifican, gestionan y supervisan los riesgos tributarios: se espera que el contribuyente cuente con una metodología que permita describir el riesgo tributario, el área en donde se presenta el riesgo, responsable directo, análisis de valoración del riesgo intrínseco, medidas de mitigación de riesgo y análisis de riesgo residual. Esta metodología puede estar vinculada con la gestión de riesgos en general de la empresa, pero se espera que la empresa declare (en las memorias integradas, reportes de sostenibilidad, política fiscal u otros documentos similares) que dicha

gestión de riesgo se aplica en todos los ámbitos, incluido con relación al cumplimiento de obligaciones tributarias.

11. La compañía reporta incertidumbres en relación con el impuesto corporativo en sus estados financieros (CINIIF 23): se espera que la empresa informe en sus estados financieros (u otro instrumento similar), de acuerdo con la CINIIF 23, las incertidumbres frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias (impuesto a la renta). Cabe precisar que la CINIIF 23 es una interpretación que aclara cómo aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 12 cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias.

12. La compañía reporta los riesgos tributarios derivados de las incertidumbres en materia de impuesto corporativo en su matriz de riesgos (CINIIF 23): se espera que la empresa haga público en su matriz de riesgo los riesgos tributarios que deriven de la aplicación de la CINIIF 23.

13. La empresa reporta los riesgos tributarios derivados de sus actividades comerciales en su matriz de riesgos: se espera que el contribuyente haga público en su matriz de riesgo los riesgos tributarios que deriven de las operaciones de la empresa (riesgos operativos o transaccionales).

14. La empresa reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios derivados de sus sistemas tecnológicos: se espera que el contribuyente haga público en su matriz de riesgo los riesgos tributarios que deriven del uso de sus sistemas tecnológicos (riesgos tecnológicos).

15. La compañía reporta los riesgos tributarios derivados de sus operaciones financieras en su matriz de riesgos: se espera que el contribuyente haga público en su matriz de riesgo los riesgos tributarios que deriven de sus operaciones financieras (riesgos financieros).

16. La compañía reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios derivados de la interpretación de la normativa: se espera que el contribuyente haga público en su matriz de riesgo los riesgos tributarios que deriven de la interpretación de las normas tributarias, distintos de aquellos riesgos que tengan lugar por la CINIIF 23.

17. La compañía reporta los riesgos tributarios derivados de la determinación de impuestos en su matriz de riesgos: se espera que el contribuyente haga público en su matriz de riesgo los riesgos tributarios que deriven de la determinación de la base imponible de sus tributos, distintos de aquellos riesgos que tengan lugar por la CINIIF 23.

18. La compañía reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios derivados de

las auditorías ante las autoridades fiscales: se espera que el contribuyente haga público en su matriz de riesgo los riesgos tributarios que deriven de auditorías o fiscalizaciones pendientes ante el Servicio de Impuestos Internos.

19. La compañía reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios derivados de litigios: se espera que el contribuyente haga público en su matriz de riesgo los riesgos tributarios que deriven de litigios tributarios ante el Servicio de Impuestos Internos (como Reposición Administrativa Voluntaria [RAV], Revisión de la Actuación Fiscalizadora [RAF], Recurso Jerárquico, etc.) o ante los tribunales de justicia.

20. La compañía reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios relacionados con los aspectos reputacionales: se espera que el contribuyente haga público en su matriz de riesgo los riesgos tributarios relacionados con aspectos reputacionales (riesgos reputacionales).

21. La empresa reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios por su asociación con contribuyentes que violan la normatividad: se espera que el contribuyente haga público en su matriz de riesgo los riesgos tributarios relacionados con su vinculación directa o indirecta con otros contribuyentes incumplidores o infractores de normas tributarias, y siempre que haya tenido conocimiento de dichas infracciones, como, por ejemplo, infracciones por documentación tributaria ideológicamente falsa o sancionados por evasión o elusión tributaria.

22. La empresa reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios relacionados con activos o pasivos contingentes (NIC 37): se espera que el contribuyente haga público en su matriz de riesgo los riesgos tributarios relacionados con activos o pasivos contingentes, distintos de aquellos riesgos que tengan lugar por aplicación de la CINIIF 23, con relación a la NIC 12.

23. La compañía reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios relacionados con las operaciones fuera de balance: se espera que el contribuyente haga público en su matriz de riesgo los riesgos tributarios relacionados con operaciones fuera de balance, distintos de aquellos riesgos que tengan lugar por aplicación de la CINIIF 23, con relación a la NIC 12.

24. La compañía reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios relacionados con el cumplimiento de la normativa: se espera que el contribuyente haga público en su matriz de riesgo los riesgos tributarios relacionados con normas de prevención del delito o delitos económicos. Para esto puede considerar la Ley 21.595 y otras leyes relacionadas.

25. La empresa cuenta con canales de denuncias anónimas: se espera que el contribu-

yente informe si la empresa cuenta en su web, con fácil acceso, de un canal de denuncia de asuntos tributarios. Si fuera un canal de denuncias general, es relevante que en las instrucciones se mencione que dicho canal es para todo tipo de denuncias.

26. La empresa cuenta con profesionales que sistematizan las denuncias en el canal de denuncias: se espera que el contribuyente informe si cuenta con profesionales que sistematizan las denuncias anónimas recibidas por asuntos tributarios, quedando reportados como riesgos tributarios e informados en la matriz de riesgo.

CATEGORÍA: ASESORÍAS EXTERNAS

27. La compañía contrata asesores externos para apoyar el cumplimiento de los estándares de sostenibilidad tributaria: se espera que el contribuyente informe la contratación de asesorías externas para adoptar algún estándar de sostenibilidad tributaria.

28. La compañía contrata asesores externos para apoyar las metodologías de identificación de riesgos tributarios: se espera que el contribuyente informe la contratación de asesorías externas específicas con relación a la elaboración de matriz de riesgos tributarios para describir y valorar riesgos tributarios intrínsecos, desarrollar medidas de mitigación y establecer y valorar riesgos tributarios residuales.

CATEGORÍA: AUDITORÍA EXTERNA

29. Los auditores externos expresan su opinión sobre la incertidumbre fiscal de las empresas (CINIIF 23): Se espera que los auditores externos informen sobre las incertidumbres frente a los tratamientos tributarios del impuesto sobre la renta de acuerdo con la CINIIF 23. Cabe precisar que la CINIIF 23 es una interpretación que aclara cómo aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 12 cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias.

30. Los auditores externos expresan su opinión sobre los riesgos tributarios de las auditorías ante las autoridades fiscales: se espera que los auditores externos informen sobre los riesgos tributarios que deriven de auditorías o fiscalizaciones pendientes ante el Servicio de Impuestos Internos.

31. Los auditores externos expresan su opinión sobre los riesgos tributarios derivados de los litigios: se espera que los auditores externos informen sobre los riesgos tributarios que deriven de litigios tributarios ante el Servicio de Impuestos Internos (como Reposición Administrativa Voluntaria [RAV], Revisión de la Actuación Fiscalizadora [RAF], Recurso Jerárquico, etc.) o ante los tribunales de justicia.

32. Los auditores externos expresan su opinión sobre los riesgos tributarios a partir de su relación con los contribuyentes que violan la normativa: se espera que los auditores externos informen sobre los riesgos tributarios relacionados con la vinculación directa o indirecta de la empresa con otros contribuyentes incumplidores o infractores de normas tributarias, y siempre que el contribuyente haya tenido conocimiento de dichas infracciones, como, por ejemplo, infracciones por documentación tributaria ideológicamente falsa o sancionados por evasión o elusión tributaria.

33. Los auditores externos expresan su opinión sobre los riesgos tributarios relacionados con activos o pasivos contingentes (NIC 37): se espera que los auditores externos informen los riesgos tributarios relacionados con activos o pasivos contingentes, distintos de aquellos riesgos que tengan lugar por aplicación de la CINIIF 23, con relación a la NIC 12.

34. Los auditores externos expresan su opinión sobre los riesgos tributarios relacionados con las operaciones fuera de balance: se espera que los auditores externos informen sobre los riesgos tributarios relacionados con operaciones fuera de balance de la empresa, distintos de aquellos riesgos que tengan lugar por aplicación de la CINIIF 23, con relación a la NIC 12.

35. Los auditores externos expresan su opinión sobre los riesgos tributarios relacionados con el cumplimiento de la normativa: se espera que los auditores externos informen sobre los riesgos tributarios relacionados con normas de prevención del delito o delitos económicos. Para esto puede considerarse la Ley 21.595 y otras leyes relacionadas.

III. DIMENSIÓN: CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

CATEGORÍA: REDES

1. La compañía participa en actividades con otras empresas a nivel nacional en las que se acuerdan buenas prácticas de sostenibilidad tributaria: se espera que el contribuyente divulgue su participación en actividades, en conjunto con otras empresas chilenas, que den cuenta de su defensa de buenas prácticas de sostenibilidad tributaria, con impacto o incidencia en las políticas públicas.

2. La compañía participa en actividades con otras empresas a nivel internacional en las que se acuerdan buenas prácticas de sostenibilidad tributaria: se espera que el contribuyente divulgue su participación en actividades, en conjunto con otras empresas internacionales, que den cuenta de su defensa de buenas prácticas de sostenibilidad tributaria, con impacto o incidencia en las políticas públicas.

3. La empresa contribuye a organizaciones públicas o privadas que colaboran en el desarrollo de buenas prácticas de sostenibilidad tributaria: se espera que el contribuyente divulgue su contribución en estudios o actividades realizadas por organismos públicos o privados (como asociaciones, universidades, centros de estudios o similares) que colaboren en el desarrollo de buenas prácticas de sostenibilidad tributaria.

4. La compañía considera las opiniones de otros grupos de interés para desarrollar buenas prácticas de sostenibilidad tributaria: se espera que el contribuyente divulgue acciones concretas frente a opiniones e inquietudes de otros grupos de interés (como juntas de vecinos, agrupaciones comunales, pequeños o micro contribuyentes, etc.) relacionadas con buenas prácticas de sostenibilidad tributaria.

CATEGORÍA: ACUERDOS DE COLABORACIÓN Y CONSULTAS

5. La empresa ha celebrado acuerdos de cooperación con las autoridades fiscales: se espera que el contribuyente haya suscrito con el Servicio de Impuestos Internos un Acuerdo de Colaboración de Cumplimiento Tributario de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 letra q Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, los cuales están orientados a minimizar contingencias, entregar certeza jurídica, reducción de costos tributarios y entregar soluciones oportunas y eficaces.

6. La compañía ha realizado consultas con las administraciones tributarias para implementar sus estrategias fiscales, dentro de los últimos tres ejercicios. Las consultas a que se refiere este indicador tienen por objetivo dar certeza a la aplicación de la normativa tributaria.

3. Datos, Metodología y Resultados

Los datos para establecer el puntaje de los indicadores de sostenibilidad tributaria fueron recopilados de información pública en los estados financieros, memorias integradas, reportes de sostenibilidad, informe de política fiscal y otros antecedentes difundidos en redes sociales, correspondiente a 26 Grupos Empresariales que representan un total de 512 empresas, por los Años Tributarios 2022, 2023 y 2024 (o Años Comerciales 2021, 2022 y 2023).

Además de la variable de puntaje en los indicadores de sostenibilidad tributaria, también se consideró como variables la clasificación del Perfil de Riesgo otorgada a cada Grupo Empresarial por el Servicio de Impuestos Internos y el Año Tributario en cuestión. Es importante hacer presente que la clasificación del Perfil de Riesgo proporciona-

da por el Servicio de Impuestos Internos fue entregada bajo resguardo de información de la identidad de los contribuyentes.

Para establecer los resultados, se utilizó como insumo el puntaje de los Grupos Empresariales obtenido en cada una de las 3 dimensiones de indicadores de sostenibilidad tributaria para el Año Tributario 2024 (Año Comercial 2023), se calculó la distancia Euclidiana y se aplicó el tipo de enlace Completo, lográndose el dendograma de la Figura 4 como producto del algoritmo.

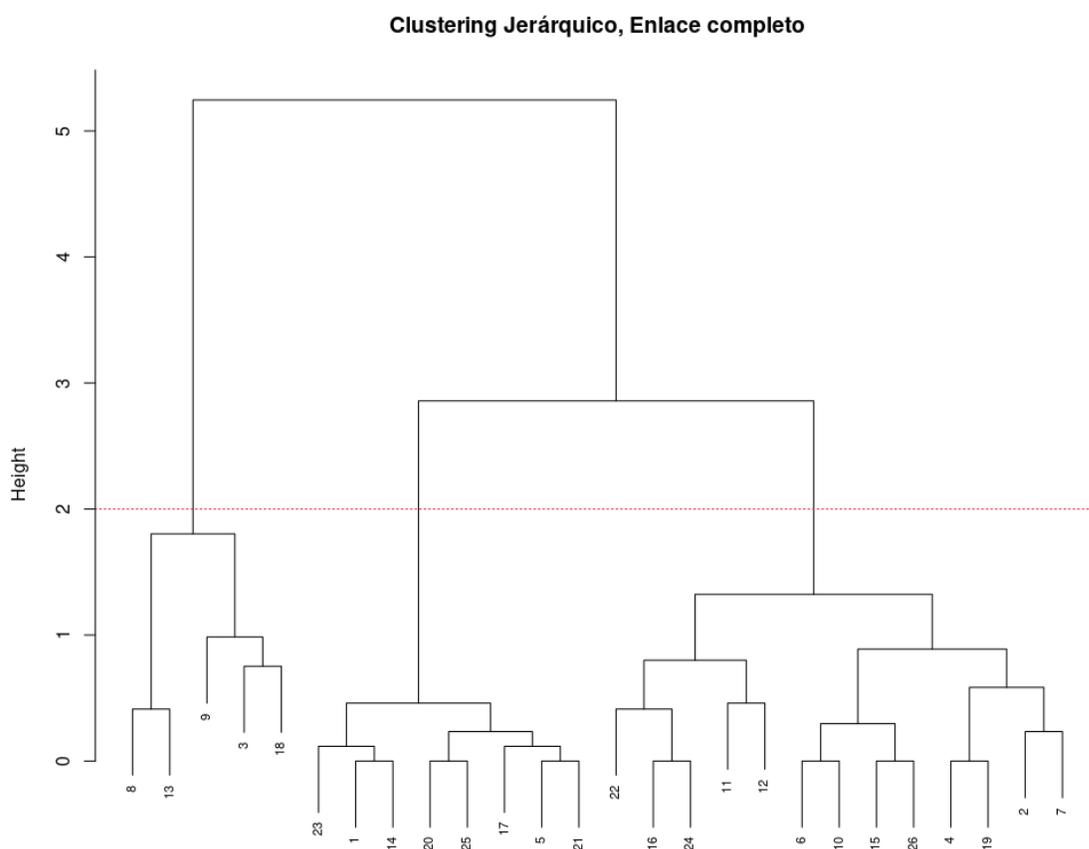


Figura 4: Dendograma clustering jerárquico. Fuente: elaboración propia.

Como se puede apreciar, al cortar el árbol en la altura 2 (valor de la distancia en el eje vertical del gráfico), se obtienen 3 *clusters* de Grupos Empresariales, en donde en la base del esquema puede leerse su código identificador. Al caracterizar dichos *clusters* a través de las variables originales (puntaje en las dimensiones de sostenibilidad tributaria) y el Perfil de Riesgo (variables que no se emplearon en el algoritmo de cla-

sificación), se logra la caracterización que muestran los gráficos de la Figura 5 y en los datos de la Figura 6.

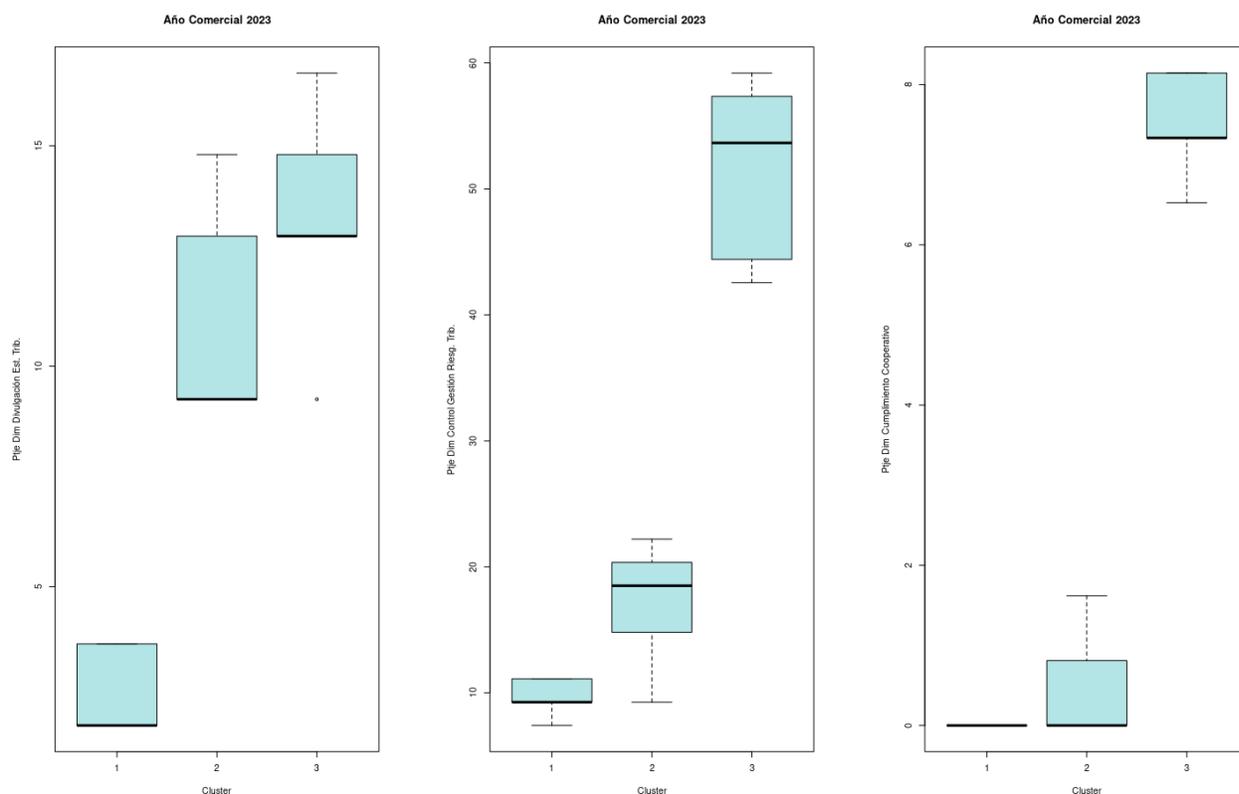


Figura 5: Comportamiento de los *clusters* en distintas variables de interés para el estudio. Fuente: elaboración propia.

En términos generales, el *cluster* 3 es el que posee los puntajes más elevados en las 3 dimensiones de sostenibilidad tributaria, en términos comparativos, seguido por el 2 y, finalmente, por el *cluster* 1. Podría entonces pensarse que se trata de Grupos Empresariales con estándares de sostenibilidad bajo (*cluster* 1), intermedio (*cluster* 2) y alto (*cluster* 3).

Por otro lado, sobre la interpretación de la tabla en la Figura 6, por ejemplo, el *cluster* 1 está conformado por 8 Grupos Empresariales, de los cuales 7 poseen un Perfil de Riesgo Alto y 1, Bajo. Siguiendo entonces esta lógica, el primer *cluster* (estándar de sostenibilidad bajo) aparece compuesto mayoritariamente por Grupos Empresariales de Perfil de Riesgo Alto (87.5% del *cluster*), mientras que en el *cluster* 3 la mayoría posee categoría Bajo para dicha variable (60%).

Perfil de Riesgo \ Cluster	1 (estándar bajo)	2 (estándar intermedio)	3 (estándar alto)
Alto	(7) 87.5%	(8) 61.5%	(2) 40%
Bajo	(1) 12.5%	(5) 38.5%	(3) 60%

Figura 6: Distribución de Perfil de Riesgo por *cluster*. Los porcentajes de composición por *cluster* se encuentran calculados sobre el total de Grupos Empresariales de cada columna.

Finalmente, estos resultados muestran el panorama de los Grupos Empresariales en el contexto del estudio, basándose en los datos del último Año Tributario disponible (2024). El mismo ejercicio fue replicado con los datos correspondientes a los Años Tributarios 2022 y 2023, generando en ambos casos 3 *clusters* de Grupos Empresariales, los que fueron caracterizados de igual manera (estándares de sostenibilidad bajo, intermedio y alto).

4. Discusión y Conclusiones

Producto del análisis desarrollado en el presente estudio, mediante la aplicación de técnicas de Aprendizaje No Supervisado, se ha validado que la conformación de *clusters* resulta pertinente y permite conectar las prácticas de sostenibilidad tributaria, medidas objetivamente a través de los indicadores de sostenibilidad tributaria de las empresas de la muestra y luego operacionalizadas en puntajes, con el Perfil de Riesgo de los contribuyentes. Esta información puede transformarse en un insumo para la gestión priorizada de la fiscalización a Grupos Empresariales que realiza una administración fiscal. Esto último se encuentra en sintonía con las recomendaciones de la OCDE en cuanto a que los contribuyentes que muestran rasgos de alto riesgo pueden esperar ser objeto de mayor escrutinio y acción coercitiva, pero sería razonable que los contribuyentes cuya conducta es transparente y no representan problemas de alto riesgo tributario, recibieran apoyo y tuvieran menores costes de cumplimiento (OCDE, 2013).

Considerando lo anterior, en términos globales, se puede observar que de los 17 Grupos Empresariales con Perfil de Riesgo “Alto”, presentes en la muestra considerada en este estudio, 15 de ellos (casi un 88 %) posee estándares de sostenibilidad tributaria intermedio o bajo, evidenciando una coherencia entre los resultados del proceso de *clusterización* y la evaluación que realiza el Servicio de Impuestos Internos sobre este grupo de contribuyentes en materia de riesgo. Por otro lado, de los 9 Grupos Empresariales con Perfil de Riesgo “Bajo”, la mayoría evidencia estándares intermedios de sostenibilidad tributaria (casi un 55 % de esta clase).

5. Anexos

5.1. Anexo 1: Indicadores de Sostenibilidad Tributaria

Dimensiones	Categorías	Nº	Indicadores	Puntuación
Dimensión estrategia tributaria	Divulgación de estrategias fiscales	1	La empresa divulga su estrategia fiscal de acuerdo con la legislación	1,85
		2	La compañía revela el vínculo entre su modelo de negocio y su estrategia fiscal	1,85
		3	La compañía da a conocer cómo su estrategia tributaria genera un impacto económico y social en el país	1,85
		4	La compañía revela cómo su estrategia fiscal genera un impacto económico y social en otras jurisdicciones en las que opera	1,85
		5	La empresa divulga sus métodos de Precios de Transferencia	1,85
		6	La empresa divulga Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia con la administración tributaria	1,85
		7	La empresa justifica su presencia en paraísos fiscales (baja tributación) o regímenes preferenciales	1,85
		8	La empresa justifica el vínculo entre su estrategia fiscal y su estructura de financiación	1,85
		9	La compañía divulga su política de distribución de dividendos dentro de las empresas del grupo	1,85
		10	La compañía divulga su política de distribución de dividendos a los beneficiarios finales	1,85
		11	La compañía divulga su política de servicios intragrupo	1,85
		12	La empresa revela los efectos fiscales de las reorganizaciones empresariales en el período y en los años posteriores	1,85
Dimensión control y gestión de riesgos tributarios	Infraestructura organizativa	1	Uno o más Directores de la empresa son responsables de controlar la estrategia fiscal	1,85
		2	El Gerente General u otros Gerentes son responsables de controlar la estrategia fiscal	1,85
		3	La compañía cuenta con cargos ejecutivos encargados de controlar la estrategia fiscal	1,85
		4	La compañía cuenta con comités encargados de controlar la estrategia fiscal	1,85
		5	La compañía cuenta con un equipo interno encargado de implementar la estrategia fiscal	1,85
		6	La empresa cuenta con un modelo de cumplimiento	1,85
	Capacidad instalada en los equipos	7	La empresa cuenta con profesionales capacitados en sostenibilidad tributaria	1,85
		8	La compañía cuenta con profesionales capacitados en metodologías de riesgo fiscal	1,85
	Matriz de riesgos tributarios	9	La empresa informa a sus empleados sobre el canal de denuncias anónimas	1,85
		10	La empresa informa sobre cómo se identifican, gestionan y supervisan los riesgos tributarios	1,85
		11	La compañía reporta incertidumbres en relación con el impuesto corporativo en sus estados financieros (CINIIF 23)	1,85
		12	La compañía reporta los riesgos tributarios derivados de las incertidumbres en materia de impuesto corporativo en su matriz de riesgos (CINIIF 23)	1,85
		13	La empresa reporta los riesgos tributarios derivados de sus actividades comerciales en su matriz de riesgos	1,85
		14	La empresa reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios derivados de sus sistemas tecnológicos	1,85
		15	La compañía reporta los riesgos tributarios derivados de sus operaciones financieras en su matriz de riesgos	1,85
		16	La compañía reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios derivados de la interpretación de la normativa	1,85
		17	La compañía reporta los riesgos tributarios derivados de la determinación de impuestos en su matriz de riesgos	1,85
		18	La compañía reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios derivados de las auditorías ante las autoridades fiscales	1,85
		19	La compañía reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios derivados de litigios	1,85
		20	La compañía reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios relacionados con los aspectos reputacionales	1,85
		21	La empresa reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios por su asociación con contribuyentes que violan la normatividad	1,85
		22	La empresa reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios relacionados con activos o pasivos contingentes (NIC 37)	1,85
		23	La compañía reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios relacionados con las operaciones fuera de balance	1,85

Figura 7: Indicadores de Sostenibilidad Tributaria organizados por dimensión.

		24	La compañía reporta en su matriz de riesgos los riesgos tributarios relacionados con el cumplimiento de la normativa	1,85
		25	La empresa cuenta con canales de denuncias anónimas	1,85
		26	La empresa cuenta con profesionales que sistematizan las denuncias en el canal de denuncias	1,85
	Consultoría externa	27	La compañía contrata asesores externos para apoyar el cumplimiento de los estándares de sostenibilidad tributaria	1,85
		28	La compañía contrata asesores externos para apoyar las metodologías de identificación de riesgos tributarios	1,85
	Auditoría externa	29	Los auditores externos expresan su opinión sobre la incertidumbre fiscal de las empresas (CINIIF 23)	1,85
		30	Los auditores externos expresan su opinión sobre los riesgos tributarios de las auditorías ante las autoridades fiscales	1,85
		31	Los auditores externos expresan su opinión sobre los riesgos tributarios derivados de los litigios	1,85
		32	Los auditores externos expresan su opinión sobre los riesgos tributarios a partir de su relación con los contribuyentes que violan la normativa	1,85
		33	Los auditores externos expresan su opinión sobre los riesgos tributarios relacionados con activos o pasivos contingentes (NIC 37)	1,85
		34	Los auditores externos expresan su opinión sobre los riesgos tributarios relacionados con las operaciones fuera de balance	1,85
		35	Los auditores externos expresan su opinión sobre los riesgos tributarios relacionados con el cumplimiento de la normativa	1,85
	Dimensión de cumplimiento cooperativo	Redes	1	La compañía participa en actividades con otras empresas a nivel nacional en las que se acuerdan buenas prácticas de sostenibilidad tributaria
2			La compañía participa en actividades con otras empresas a nivel internacional en las que se acuerdan buenas prácticas de sostenibilidad tributaria	0,81
3			La empresa contribuye a organizaciones públicas o privadas que colaboran en el desarrollo de buenas prácticas de sostenibilidad tributaria	0,81
4			La compañía considera las opiniones de otros grupos de interés para desarrollar buenas prácticas de sostenibilidad tributaria	0,81
Convenios de Colaboración y/o Consultas		5	La empresa ha celebrado acuerdos de cooperación con las autoridades fiscales	4,905
		6	La compañía ha realizado consultas con las administraciones tributarias para implementar sus estrategias fiscales	4,905

Figura 8: Indicadores de Sostenibilidad Tributaria organizados por dimensión (continuación).

Referencias

- Bermúdez, J. (2014). *Derecho Administrativo General*. Thomson Reuters.
- Cao, J., Ahmed, H. A., & Hu, J. (2024). The Effect of Mandatory CSR Disclosures on Corporate Tax Avoidance: Evidence from a Quasi-Natural Experiment. *Journal of International Accounting Research*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4728385>
- Cremades, L., Arias, I., & Vargas, D. (2015). *Relación o cumplimiento cooperativo tributario: su realidad actual en países miembros del CIAT en América Latina, Caribe, África y Asia*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Faúndez-Ugalde, A. (2022). Sostenibilidad tributaria. *Taxlatam*. <https://taxlatam.com/noticias/sostenibilidad-tributaria/>
- Faúndez-Ugalde, A., Faúndez-Allier, J., Toledo-Zúñiga, P., & Toso-Milos, A. (2024). Managerial ethics for tax transparency: findings in Chilean companies. *Journal of Law and Sustainable Development*, 4(12). <https://doi.org/https://doi.org/10.55908/sdgs.v12i4.3653>

-
- Faúndez-Ugalde, A., Toledo-Zúñiga, P., & Castro-Rodríguez, P. (2022). Tax Sustainability: Tax Transparency in Latin America and the Chilean Case. *Sustainability*, *14*. <https://doi.org/https://doi.org/10.3390/su14042107>
- Faúndez-Ugalde, A., Toledo-Zúñiga, P., & Toso-Milos, A. (2024). Reporte de sostenibilidad tributaria en empresas chilenas. *Taxlatam*. <https://taxlatam.com/noticias/reportes-de-sostenibilidad-tributaria-de-empresas-chilenas/>
- Faúndez-Ugalde, Toledo-Zúñiga, P., Toso-Milos, A., & Saffie-Gartica, F. (2024). Advancing fiscal transparency in Latin American countries: new findings in reports on tax sustainability in Chile. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, *15*(7). <https://doi.org/https://doi.org/10.1108/SAMPJ-03-2023-0152>
- Jiang, H., Hu, W., & Jiang, P. (2024). Does ESG performance affect corporate tax avoidance? Evidence from China. *Finance Research Letters*. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2024.105056>
- Menicacci, L., & Simoni, L. (2024). Negativemedia coverage of ESG issues and corporate tax avoidance. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, *15*(7).
- Millas, J. (2012). *Filosofía del derecho*. Ediciones Universidad Diego Portales.
- OCDE. (2013). *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OECD Publishing.
- Oliveira, M., & Carvalho, A. (2020). Fiscal transparency: state's and citizen's duty to strengthen democracy and improve public policies. *Law Journal of Public Administration*, *1*(5), 55-76.
- Rawls, J. (2006). *Teoría de la justicia*. The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge.
- Whitley, R. (2012). *La Organización Intelectual y Social de las Ciencias*. Universidad Nacional de Quilmes Editorial.