



LA CONTRIBUCIÓN TRIBUTARIA TOTAL COMO ELEMENTO PARA LA SOSTENIBILIDAD TRIBUTARIA

Tesina para optar al Grado de Licenciados en Ciencias Jurídicas
Facultad de Derecho, Universidad de Valparaíso
Diciembre, 2025

Trabajo enmarcado en el Proyecto FONDECYT Regular N°1250224

Autores:

CONSTANZA BELÉN FARÍAS FIGUEROA
VICENTE ANDRÉS BRAVO ESPINOZA

Profesor Guía:

Dr. ANTONIO FAÚNDEZ UGALDE

TABLA DE CONTENIDOS

TABLA DE ABREVIATURAS	4
ABSTRACT	5
INTRODUCCIÓN.....	6
I. DEL DESARROLLO SOSTENIBLE A LA SOSTENIBILIDAD TRIBUTARIA	8
1. Antecedentes e impacto de la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible y su efecto en el desarrollo de la fiscalidad internacional.....	8
1.1. Declaración de punta del este: avance latinoamericano en transparencia fiscal.....	9
1.2 El principal estándar de sostenibilidad: la norma GRI 207 y la transparencia tributaria voluntaria en el mundo.....	10
1.3 Cooperación fiscal y Sostenibilidad Tributaria en tiempos de la crisis del Covid-19: lecciones desde la OCDE.....	11
2. Introducción de la Sostenibilidad Tributaria en Chile.....	12
2.1. Debates doctrinales frente a la introducción de la sostenibilidad tributaria en Chile ..	13
II. EL MARCO DE CONTROL FISCAL COMO ELEMENTO DEL CONCEPTO DE SOSTENIBILIDAD TRIBUTARIA	15
1. Incidencia del Marco de Control Fiscal en la Sostenibilidad Tributaria.....	15
1.1. Elementos esenciales de un Marco de Control Fiscal.....	16
2. Atributos del Perfil de Riesgos del Contribuyente del Servicio de Impuestos Internos (SII)17	
2.1. Atributo 1: No declara renta, estando obligado a hacerlo	17
2.2. Atributo 2: No declaró gastos no aceptados.....	17
2.3. Atributo 3: Contribuyente nuevo en segmento o distinta ubicación geográfica	17
2.4. Atributo 4: Inconsistencia en Declaración de Renta para los últimos 2 años.....	18
2.5. Atributo 5: Representante legal de “N” sociedades	18
2.6. Atributo 6: Contribuyentes con deuda	18
2.7. Atributo 7: No declarante de Impuesto al Valor Agregado.....	18
2.8. Atributo 8: Contribuyente “tocado” por la Administración Tributaria	19
2.9. Atributo 9: Empresa con empleados y sin ingresos	19
2.10. Atributo 10: Atributo contaminación de sociedades - socios.....	19
2.11. Atributo 11: Complejidad del contribuyente	20
2.12. Atributo 12: Aspectos cualitativos.....	20
III. LA CONTRIBUCIÓN TRIBUTARIA TOTAL	21
1. Contribución tributaria total: concepto y su relevancia en el MCF.....	21
2. Clasificación de los impuestos; el modelo de la OCDE y PwC.....	22
2.1 Breve reseña de los impuestos recaudados o retenidos	23
2.1.1 El impuesto retenido en Estados Unidos; orígenes y masificación.	25
2.2 Impuesto sobre beneficios.....	26

2.3 Impuestos a la propiedad.....	27
2.3.1 El movimiento por el impuesto único; el georgismo	28
2.4 Impuestos medioambientales.....	29
2.5 Impuesto al trabajo	30
2.6 Impuestos sobre productos y servicios.....	31
3. Impuestos soportados y retenidos en la metodología de la CTT	32
3.1 Impuestos soportados.....	33
3.1.1 Impuesto a los beneficios soportado	33
3.1.2 Impuesto a la propiedad soportado.....	33
3.1.3 Impuesto al trabajo soportado.....	34
3.1.4 Impuestos medioambientales soportados	35
3.1.5 Impuesto sobre productos y servicios soportados	36
3.2 Impuestos retenidos.....	36
3.2.1 Impuesto a los beneficios retenido	36
3.2.2 Impuesto a la propiedad retenido.....	37
3.2.3 Impuesto al trabajo retenido.....	37
3.2.4 Impuestos medioambientales retenidos	38
3.2.5 Impuesto sobre productos y servicios retenido.....	38
IV. IMPORTANCIA DE LA CONTRIBUCIÓN TRIBUTARIA TOTAL PARA EL	
MARCO DE CONTROL FISCAL.....	40
CONCLUSIONES	42
BIBLIOGRAFÍA.....	44

TABLA DE ABREVIATURAS

CTT	Contribución Tributaria Total
MCF	Marco de Control Fiscal
GREIT	Group for Research on European and International Taxation
PwC	PricewaterhouseCoopers
ESG	Environmental, Social and Corporate Governance
IPSA	Índice de Precios Selectivo de Acciones
SII	Servicio de Impuestos Internos
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
EOIR	Intercambio de Información a Solicitud
AEOI	Intercambio Automático de Información
GRI	Global Reporting Initiative
ODS	Objetivos de Desarrollo Sostenible
CSR	Responsabilidad Social De la Empresa
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
IVA	Impuesto al valor agregado
LVT	Impuesto al Valor de la Tierra/Land Value Tax
LIR	Ley de Impuesto a la Renta
IDPC	Impuesto de Primera Categoría

ABSTRACT

Este trabajo analiza el concepto de Contribución Tributaria Total (CTT) como un elemento esencial de la Sostenibilidad Tributaria, recientemente incorporada al ordenamiento jurídico chileno mediante la Ley N° 21.713 en el numeral 18, artículo 8 del Código Tributario. La investigación aborda la ausencia de una definición jurídica clara de la CTT en Chile, contrastándola con estándares internacionales y proponiendo su integración dentro del Marco de Control Fiscal (MCF). Se examinan los elementos que componen la CTT, diferenciando entre impuestos soportados y retenidos, y su relación con la gestión de riesgos tributarios utilizada por la administración tributaria. El estudio concluye que el reconocimiento explícito de la CTT, como parte de un MCF robusto, se puede constituir en un elemento esencial para la certeza jurídica en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, fortaleciendo la transparencia tributaria empresarial y contribuir de manera efectiva con la sostenibilidad tributaria.

PALABRAS CLAVE: Contribución tributaria total, Sostenibilidad tributaria, Marco de control fiscal, Administración tributaria, Certeza jurídica.

INTRODUCCIÓN

La Sostenibilidad Tributaria es un concepto relativamente nuevo en el estudio del Derecho Tributario. Dicho esto, es posible encontrarlo en la conferencia número 14 del “*Group for Research on European and International Taxation*” (GREIT) del año 2019, donde surge la discusión sobre “¿Hasta qué punto el diseño de política tributaria puede contribuir al desarrollo sostenible?” (Van Thiel, 2020, p. 15). El desarrollo sostenible, en tanto, conceptualmente emerge en septiembre de 2015, en el que la Asamblea General de las Naciones Unidas aprobaba la resolución 70/1, titulada “*Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*” (Naciones Unidas, 2015) declarando en su objetivo número 17, la necesidad de movilizar recursos internos para mejorar la capacidad nacional de recaudar ingresos fiscales.

La CTT, por otro lado, surge de manera más orgánica el año 2005, desarrollado por la consultora inglesa PricewaterhouseCoopers (PwC) en el artículo titulado “*The Total Tax Contribution Framework: What is your overall contribution in taxes?*” (PwC, 2005) con el objetivo de “Ayudar a las corporaciones a calcular y comunicar su total contribución a las finanzas públicas” (PwC, 2021a, p. 2). Y que, desde 2020, dicho modelo ha sido utilizado por el Foro Económico Mundial para el desarrollo de indicadores de sustentabilidad *ESG* (*Environmental, Social and Corporate Governance*), dentro del denominado “Capitalismo de Grupos de Interés” o “*Stakeholder Capitalism*” (WEF, 2020).

El modelo creado por PwC consta del análisis de diversas categorías de impuestos que, si bien poseen variados nombres a nivel mundial, han logrado identificar cinco bases, alineadas con la OCDE que han denominado las “cinco P’s” por sus siglas en inglés, que son *Profit taxes, People taxes, Product taxes, Property taxes* y *Planet taxes*. Que serán revisados en el presente estudio.

El gran empresariado chileno, miró con buenos ojos, en su mayoría, la metodología creada por PwC y, en 2023 colaboraría con la consultora para realizar un estudio de CTT para ese mismo año (PwC, 2025a), que demostraría un avance significativo en la transparencia fiscal de gran parte de las empresas que componen el Índice de Precios Selectivo de Acciones (IPSA).

Chile ha observado estos desarrollos y, recientemente, ha introducido a su legislación el concepto de Sostenibilidad Tributaria mediante la Ley N° 21.713 estableciendo el numeral 18, artículo 8 del Código Tributario en octubre de 2024, definiéndola como “*conjunto de medidas que un contribuyente implementa con el objeto de fomentar la cooperación mutua y transparencia en el*

cumplimiento de sus obligaciones tributarias”. E incluso antes de esta modificación, en mayo de 2024, el Servicio de Impuestos Internos (SII) invitaron a diversas corporaciones a completar un “Formulario de Responsabilidad Social Tributaria” que fue recibido de manera reticente por los grupos empresariales nacionales (Bendetto e Israel, 2025) y cuyos resultados fueron analizados y sistematizados en un estudio realizado por la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso (Faúndez, 2025).

Recientemente, la Resolución N° 71 del año 2025 del SII, ha introducido como elemento esencial para la Sostenibilidad Tributaria el “nivel de contribución impositiva”, equivalente a la CTT. En efecto, dicha resolución indica que dicho nivel debe ser determinado sobre la base de criterios verificables, distinguiendo entre impuestos soportados directamente por la empresa y aquellos recaudados en calidad de agente retenedor. El cálculo debe considerar no solo el impuesto a la renta, sino también gravámenes indirectos, tributos laborales, municipales y aduaneros, de modo que la medición de la contribución tributaria refleje en forma integral el aporte efectivo del contribuyente al financiamiento público. Con ello, se busca superar la visión restringida que asocia la carga impositiva únicamente al impuesto sobre las utilidades, incorporando un enfoque holístico alineado con las recomendaciones de la OCDE en materia de transparencia tributaria. De la misma manera, la resolución establece que los contribuyentes podrán justificar su nivel de contribución mediante la exposición de factores económicos y sociales, como generación de empleo, relevancia en la región, inversión significativa o las condiciones del ciclo económico, que expliquen diferencias frente a estándares o industrias comparables. Este mecanismo introduce flexibilidad interpretativa, pero exige al mismo tiempo un ejercicio de argumentación razonada y documentada, que robustece el carácter técnico de la certificación.

Precisamente, el objetivo central del presente trabajo es establecer los alcances jurídicos de la CTT, a partir de la distinción entre impuestos soportados y retenidos, y analizar su vinculación con la gestión de riesgos tributarios empleada por la administración tributaria. Para ello, resulta indispensable examinar el concepto de Sostenibilidad Tributaria, el rol que desempeña el marco de control fiscal y la forma en que dicho marco incorpora y operacionaliza la CTT. Así, además de efectuar un análisis pormenorizado de los tributos que integran la metodología propuesta por PwC, la investigación busca demostrar que la dualidad entre impuestos soportados y retenidos no responde a una mera clasificación contable, sino que constituye un elemento estructural de la CTT, en cuanto permite cuantificar de manera integral el aporte efectivo de las sociedades al financiamiento público y, por ende, se erige como un componente esencial de la Sostenibilidad Tributaria.

En resumen, el estudio de la Sostenibilidad Tributaria no solo permite analizar un concepto recientemente introducido en la legislación nacional, sino que permite desarrollar herramientas para

continuar los esfuerzos de modernización tributaria en Chile y el avance dentro de la tendencia mundial del desarrollo sostenible.

I. DEL DESARROLLO SOSTENIBLE A LA SOSTENIBILIDAD TRIBUTARIA

1. Antecedentes e impacto de la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible y su efecto en el desarrollo de la fiscalidad internacional.

Como ya se ha adelantado, el origen de la Sostenibilidad Tributaria está inexorablemente unido a “La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible” de Naciones Unidas, en tanto en sus objetivos, adopta la misión de movilizar recursos internos para mejorar la capacidad nacional de recaudar ingresos fiscales.

A su vez, en los últimos quince años, la fiscalidad ha adquirido un rol central como instrumento estratégico para alcanzar el desarrollo sostenible. Desde la crisis financiera global de 2008, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha impulsado una transformación en el enfoque de la cooperación tributaria internacional, destacando el vínculo estrecho entre sistemas fiscales eficaces, equidad distributiva y sostenibilidad del desarrollo (OECD, 2024a). Uno de los pilares fundamentales de esta evolución ha sido el fortalecimiento del multilateralismo fiscal. Mediante la creación y expansión del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, se ha establecido un nuevo estándar de cooperación internacional, basado en el intercambio automático de información financiera, la revisión por pares y la asistencia técnica. Esto ha permitido reducir de forma significativa la evasión y elusión fiscal, facilitando una mayor movilización de recursos internos, sobre todo en países en desarrollo, particularmente en América Latina.

Además, el enfoque ha evolucionado hacia una visión más integral de la sostenibilidad tributaria, incorporando aspectos ESG. Se ha promovido el uso del sistema tributario para apoyar objetivos climáticos y la equidad de género. A través del fortalecimiento de la administración tributaria, la digitalización y programas de formación como Inspectores Fiscales sin Fronteras, se ha buscado garantizar que los sistemas fiscales sean no solo eficientes, sino también legítimos y sostenibles en el tiempo (OECD/PNUD, 2024)

Asimismo, con dicho estándar, la OCDE y otras organizaciones internacionales, desde 2018 y con más fuerza en las postrimerías de la pandemia del Covid-19, han realizado diversas declaraciones, estudios e informes para, en primer lugar, promover la transparencia para hacer frente a la evasión fiscal, la corrupción y otros delitos financieros, particularmente en América Latina con

la “Declaración de Punta del Este” (OECD, 2018a), establecer estándares que equilibren el cumplimiento fiscal, las actividades empresariales y las expectativas éticas, sociales y de desarrollo sostenible (GRI, 2019), y enfatizar la cooperación fiscal de las economías emergentes ante la hecatombe económica que supuso la pandemia (OECD, 2021a) que serán revisadas a continuación.

1.1. Declaración de punta del este: avance latinoamericano en transparencia fiscal.

Para cumplir con los objetivos de la Declaración de Punta del Este, los 15 Estados firmantes han colaborado con la OCDE, a través del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, liderando iniciativas para acabar con el secreto bancario y la evasión fiscal. Dentro de esta cooperación, dos estándares han sido claves en este esfuerzo: el intercambio de información a solicitud (EOIR) y el intercambio automático de información (AEOI). No obstante, aunque ha habido avances importantes, especialmente en el periodo 2021–2023, persisten desafíos significativos, como el limitado conocimiento de estas herramientas entre los fiscalizadores en América Latina (Foro Global, 2022, p. 54).

Concretamente, hasta 2023, de los países firmantes, México ha reforzado su Unidad de Intercambio de Información Fiscal, lo que ha derivado en un significativo aumento de auditorías basadas en datos compartidos internacionalmente.

Ecuador, por su parte, ha desarrollado programas de capacitación técnica especializada para los funcionarios fiscales que manejan información confidencial obtenida mediante intercambios internacionales. Esta profesionalización busca garantizar que los datos recibidos sean utilizados de manera eficiente y segura.

En Perú, el uso de la información internacional permitió identificar a cerca de 600 personas con activos financieros en el extranjero, generando un aumento del 53% en los ingresos por fuentes extranjeras durante 2022, en comparación con el promedio de los cuatro años anteriores.

Argentina ha utilizado de manera activa tanto el EOIR como el AEOI para identificar cuentas financieras compartidas como copropietarios, logrando verificar que el 100% correspondía a contribuyentes residentes, obligados a tributar en su país.

Finalmente, Colombia recibió 33 solicitudes en el marco del AEOI en 2022, tras lo cual se implementó un proceso de cotejo y verificación de datos que permitió identificar plenamente a los contribuyentes, iniciando procesos de auditoría fiscal cuando estos no se presentaron voluntariamente (Faúndez, et al, 2024, p. 3).

Estos casos ilustran cómo los instrumentos de cooperación internacional pueden tener un efecto real en la lucha contra la evasión y la elusión fiscal. Sin embargo, a pesar de los avances, aún subsisten grandes desafíos estructurales. La implementación de estos estándares no es homogénea y sigue existiendo una brecha importante entre los compromisos asumidos a nivel internacional, siendo dificultosa su ejecución efectiva en las administraciones tributarias locales.

1.2 El principal estándar de sostenibilidad: la norma GRI 207 y la transparencia tributaria voluntaria en el mundo.

La creciente preocupación por el impacto de la planificación fiscal empresarial en la equidad tributaria y en la sostenibilidad del financiamiento público, ha llevado a que distintas organizaciones e instituciones promuevan estándares para mejorar la transparencia. En este contexto, la norma *GRI 207* surge como un instrumento que permite a las empresas informar de manera voluntaria, pero estandarizada, sobre sus prácticas fiscales, su gobernanza en la materia y su contribución económica a las jurisdicciones en las que operan.

Este estándar, desarrollado por el *Global Sustainability Standards Board* (GSSB) y en vigor desde el 1 de enero de 2021, forma parte del conjunto de estándares temáticos de la *Global Reporting Initiative* (GRI). Su propósito central es permitir que las organizaciones comuniquen públicamente sus impactos en materia fiscal, no solo desde una perspectiva contable, sino también desde una óptica ética, legal y estratégica. El contenido estructural de la norma GRI 207 se divide en dos grandes bloques: la gestión de temas fiscales, correspondiente a los contenidos 207-1 a 207-3 y la presentación de informes comparativos por país respecto del contenido 207-4. Cada uno de estos componentes permite abordar distintos aspectos de la relación entre una organización y los sistemas tributarios de los países donde opera.

En primer lugar, el contenido 207-1 exige que las organizaciones detallen su enfoque fiscal, incluyendo la existencia de una estrategia formal, el órgano responsable de su aprobación, su postura frente al cumplimiento normativo y el vínculo entre su política tributaria y sus Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Este enfoque es clave para entender cómo la empresa concilia la generación de valor económico con su responsabilidad social, especialmente cuando enfrenta dilemas en torno a la elusión o planificación fiscal agresiva.

Por su parte, el contenido 207-2 se centra en la gobernanza fiscal, el control y la gestión de riesgos. Las empresas deben describir cómo integran su enfoque fiscal dentro de la organización, identificar quiénes son responsables de su implementación y explicar los mecanismos que utilizan para supervisar riesgos fiscales y asegurar el cumplimiento. Esto incluye desde auditorías internas hasta procesos de verificación externa. Además, deben ofrecer canales para plantear inquietudes

éticas o legales relacionadas con su conducta fiscal, promoviendo así un entorno de integridad institucional.

El contenido 207-3 pone énfasis en la interacción con los grupos de interés en materia tributaria, destacando la importancia de la relación con las autoridades fiscales, la postura frente al cabildeo o defensa de políticas públicas tributarias, y la manera en que se recogen y responden las preocupaciones externas. Este enfoque participativo busca reforzar la legitimidad de las prácticas fiscales y prevenir conflictos reputacionales.

Finalmente, el contenido 207-4 establece la obligación de presentar información país por país sobre la presencia de la organización en cada jurisdicción, incluyendo datos como ingresos, número de empleados, impuestos pagados y beneficios obtenidos. Esta presentación es particularmente relevante en el debate global sobre justicia fiscal, ya que busca visibilizar posibles estrategias de traslado de beneficios a jurisdicciones de baja tributación (GRI, 2019).

Este estándar, según Arnaud y Giordano-Spring, “*Establece alternativas para examinar cómo las empresas, cumplen con un nuevo esquema de Impuestos como Responsabilidad Social De la Empresa (CSR) y seleccionar información para su divulgación, en tanto nos encontramos en un estándar voluntario*” (Arnaud & Giordano-Spring, 2024 p.1) Es debido a este esquema voluntario de reporte de CSR, que surge el problema que las corporaciones con alto riesgo reputacional, por sus comportamientos medioambientales o fiscales, seleccionen información favorable en su reporte facultativo meramente para fines de legitimación social (Cho, 2009).

En esta misma línea, la doctrina apunta a que, al día de hoy, el análisis del impacto de los informes de transparencia es insuficiente. Por un lado, se concluye que los regímenes de transparencia voluntaria aportan paulatinamente al comportamiento sostenible de las empresas sujetas a ellas (Neu, Everett & Rahaman, 2015), mientras que otros señalan los escasos efectos de los esfuerzos de transparencia para lograr los cambios deseados en el *compliance* tributario de las corporaciones a lo largo de los años (Roberts, 2009), (Ringel, 2018).

1.3 Cooperación fiscal y Sostenibilidad Tributaria en tiempos de la crisis del Covid-19: lecciones desde la OCDE.

Es necesario, atendiendo al flamante origen de la Sostenibilidad Tributaria, referirnos al impacto de la pandemia del Covid-19 en los esfuerzos por la cooperación fiscal y la resiliencia de los sistemas fiscales en todo el mundo, particularmente en los países en desarrollo, cuya capacidad recaudatoria ya era limitada. En este contexto, la OCDE ha destacado como frente a la caída de

ingresos públicos, al aumento del gasto social y sanitario, las administraciones tributarias enfrentaron el reto de mantener la recaudación sin desincentivar la actividad económica. Para ello, se recurrió a medidas como el diferimiento de impuestos, el fortalecimiento del IVA en el comercio electrónico y la implementación de reformas contra la elusión y evasión fiscal, bajo el paraguas del Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) y el Marco Inclusivo OCDE/G20 (OECD, 2022).

Asimismo, en ese sentido destaca que la fiscalidad sostenible debe adaptarse a los nuevos desafíos de la economía digital. Los pilares 1 y 2 del Marco Inclusivo proponen una redistribución más equitativa de los derechos tributarios y un impuesto mínimo global (OECD, 2021b), lo que podría generar hasta 100.000 millones de dólares en ingresos adicionales anuales (OECD, 2021b). Esta propuesta resulta especialmente relevante para los países en desarrollo, que históricamente han sido perjudicados por el traslado artificial de beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula tributación.

En conclusión, la experiencia post-COVID demuestra que la sostenibilidad tributaria exige cooperación internacional, innovación normativa y fortalecimiento institucional, todo ello articulado con los ODS. La OCDE ha consolidado su papel como facilitadora de este proceso, ofreciendo un modelo de gobernanza tributaria que, si bien requiere ajustes para representar plenamente a los países de menor renta, constituye una base sólida para construir sistemas fiscales más justos, resilientes y sostenibles.

2. Introducción de la Sostenibilidad Tributaria en Chile.

Anteriormente hemos señalado que la Sostenibilidad Tributaria se define normativamente como *“el conjunto de medidas que un contribuyente implementa con el objeto de fomentar la cooperación mutua y transparencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (...)”*¹.

Para introducir este novedoso concepto en nuestro país, la Comisión de Hacienda, y particularmente el Ministro Mario Marcel, señala que dado que las obligaciones tributarias están establecidas por ley, el incumplimiento tributario involucra un incumplimiento del espíritu de la ley, siendo entonces intolerable que existan contribuyentes que reduzcan de manera ilícita o artificial su carga tributaria mediante la comisión de delitos tributarios o la planificación tributaria agresiva. En este mismo sentido, se enfatiza en que la ciudadanía percibe las prácticas para reducir los impuestos como una fuente de injusticia e inequidad, significando que el cumplimiento tributario esté ligado a la cantidad de recursos que tenga el contribuyente.

¹ Código Tributario, artículo 8 N°18.

Si bien, desde el año 2000 se han creado 5 leyes en materia tributaria, *Ley N° 19.738 de 2001*, *Ley N° 20.630 de 2012*, *Ley N° 20.780 de 2014*, *Ley N° 20.727 de 2014* y *Ley N° 21.210 de 2020*, el proyecto de ley de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias responde a seis principios de un sistema tributario moderno en el Pacto Fiscal, siendo estos la legalidad, justicia tributaria, compromiso con el cumplimiento tributario, educación al contribuyente, asistencia al contribuyente, y el desarrollo tecnológico y adaptabilidad.

Particularmente, uno de los objetivos en la Sesión de Comisión de Hacienda y objeto de nuestro estudio corresponde a la incorporación del concepto de “Sostenibilidad Fiscal”, introducido actualmente al Código Tributario, ya que existe una gran cantidad de contribuyentes dispuestos a cooperar con la administración tributaria mediante distintos estándares y complementos para así tener un correcto cumplimiento tributario (Comisión de Hacienda, Boletín N° 16.621-05, 2024a). En esta misma línea, la relevancia de la sostenibilidad tributaria busca manifestarse en una norma base para la relación que se tiene con los grupos empresariales, siendo el propósito fomentar a través de este concepto un trabajo colaborativo con los grupos empresariales donde se logre un trabajo transparente, tanto de la administración tributaria como de los grupos que se relacionen con ella, para efectos de pagar impuestos según corresponda, en forma oportuna e incluso con un trabajo de fiscalización previa orientada en los grupos empresariales en su conjunto (Comisión de Hacienda, Boletín N° 16.621-05, 2024b).

2.1. Debates doctrinales frente a la introducción de la sostenibilidad tributaria en Chile

La incorporación de la Sostenibilidad Tributaria al ordenamiento jurídico chileno no ha sido recibida positivamente por la totalidad de la doctrina nacional. Advirtiendo tras su promulgación una serie de problemáticas y desafíos tributarios acrecentados por su presencia en la legislación nacional. Dicho esto, se han formulado diversas críticas doctrinales en esta materia, destacando entre ellas la que advierte una tendencia a moralizar la conducta del contribuyente mediante normas jurídicas. Sin embargo, este argumento pasa por alto que todas las normas, especialmente las jurídicas, poseen un contenido axiológico, lo que no implica necesariamente una deriva hacia la subjetividad moral. Los detractores de la Sostenibilidad Tributaria sostienen que la legislación vigente incorporaría criterios moralistas imprecisos y jurídicamente indeterminados, debilitando con ello la seguridad jurídica y representando un retroceso frente a los principios del derecho liberal, en particular respecto de la distinción entre legalidad y moralidad (Cantuarias, 2024, p. 77). No obstante, ninguno de estos planteamientos ha sido empíricamente demostrado: ni la supuesta afectación de la seguridad jurídica, ni la alegada moralización del ordenamiento tributario.

De igual modo, se ha señalado la existencia de una incoherencia normativa entre el objetivo de fomentar la moral tributaria a través de mecanismos como la sostenibilidad y otras medidas contenidas en la propia legislación, tales como la regularización de capitales extranjeros mediante tasas preferenciales o la utilización de informes de evasión cuestionados metodológicamente (Colegio de Contadores de Chile, 2024)². A juicio de la autora, estas inconsistencias pueden erosionar la confianza ciudadana en el sistema tributario y debilitar los incentivos al cumplimiento voluntario.

Asimismo, algunos autores críticos de la Sostenibilidad Tributaria advierten posibles tensiones con el principio de igualdad tributaria, al considerar que este modelo podría generar diferenciaciones indebidas entre contribuyentes o comprometer la buena fe tributaria, mediante incentivos o tratos preferenciales asociados a la certificación (Cantuarias, 2024, p. 82). No obstante, en contraposición a esta postura, el profesor Antonio Faúndez sostiene que el modelo de Sostenibilidad Tributaria conserva un carácter objetivo, puesto que la decisión de fiscalizar a un contribuyente determinado se funda en criterios racionales y verificables, y no en juicios de valor o prejuicios infundados (Faúndez, 2025, p. 6).

Por otra parte, se ha señalado que la implementación del modelo de Sostenibilidad Tributaria podría implicar nuevos costos administrativos para los contribuyentes, especialmente en lo relativo a la recopilación y reporte de información, la contratación de servicios de certificación y el cumplimiento de estándares internacionales, como los establecidos por el GRI 207. Tales exigencias representarían un desafío financiero considerable, en particular para pequeñas y medianas empresas (Cantuarias, 2024, pp. 88-89). Sin embargo, desde una perspectiva práctica, la adopción de este modelo puede reducir los costos tributarios de las empresas, al promover mayor transparencia y eficiencia en la gestión del cumplimiento.

En consecuencia, pese a las objeciones planteadas, es posible afirmar que la Sostenibilidad Tributaria constituye un beneficio en sí misma para los gobiernos corporativos. La eventual ausencia de incentivos expresos en la norma no implica que carezca de utilidad, ya que su aplicación puede traducirse en ventajas concretas, tales como la disminución de los costos asociados a auditorías y fiscalizaciones tributarias. En efecto, la administración tributaria elabora perfiles de riesgo de los contribuyentes, por lo que aquellos con bajo nivel de riesgo ante el SII no debieran ser objeto de fiscalizaciones frecuentes. Uno de los principales beneficios del modelo radica precisamente en que permite a los contribuyentes acceder y comprender los atributos que componen su perfil de riesgo, facilitando así una gestión más eficiente de sus obligaciones tributarias y fortaleciendo el proceso de Sostenibilidad Tributaria dentro del gobierno corporativo (Postgrados FAE, 2025).

² En este sentido, el Colegio de Contadores ha calculado una Sobrestimación de la Evasión fiscal del 3% en comparación con los informes del SII.

II. EL MARCO DE CONTROL FISCAL COMO ELEMENTO DEL CONCEPTO DE SOSTENIBILIDAD TRIBUTARIA

1. Incidencia del Marco de Control Fiscal en la Sostenibilidad Tributaria

A modo de conceptualización, el MCF es definido por el SII como “una extensión específica del sistema de control interno, orientado a la gestión eficaz de los riesgos fiscales” (Servicio de Impuestos Internos, 2025). Explicado en una forma más específica en cuanto a las Grandes Empresas, el SII ha desarrollado este concepto en las Instrucciones de Llenado de Declaración Jurada N° 1913 sobre Declaración Jurada Anual de Caracterización Tributaria Global, entendiendo al MCF como la parte de un sistema de control interno de cualquier grupo empresarial multinacional, encargada de asegurar la precisión y la completitud en dos sentidos; las declaraciones de impuestos, y en segundo lugar, en todo aquello relativo con la entrega de información hacia el SII, de parte de las empresas que integran el grupo empresarial (Servicio de Impuestos Internos, 2024).

En un estudio realizado por el profesor Antonio Faúndez, sostiene que la Sostenibilidad Tributaria tiene tres principios, correspondientes al principio de transparencia, principio de certeza y principio de cooperación (Faúndez, 2025).

El principio de certeza se vincula con el MCF, este último 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” (Faúndez, 2025), fomentando a las empresas para implementar metodologías para reportar o declarar riesgos tributarios, en conformidad con el estándar GRI 207-2 (2019). Este principio de certeza jurídica se manifiesta en el MCF al consistir en una relación que exige la revelación de los riesgos tributarios, traducido en la frase “transparencia a cambio de certeza”, con el objetivo de que los contribuyentes puedan lograr una certeza mayor al momento de cumplir con sus obligaciones tributarias (Faúndez, 2025). De este modo, al compartir la información sobre el sistema de control interno, incluyendo el diseño, la aplicación y la eficacia del MCF al organismo recaudador, los contribuyentes pueden tener el control de los aspectos que deben ser revelados y ser conscientes de ello (OECD, 2016).

La elaboración e implementación de un MCF debe ser a partir de una reflexión sobre el control interno por parte de las empresas, asimismo, la construcción de un MCF debe ser basado en principios y considerar aspectos esenciales comunes a todo MCF, ya que el detalle de cada uno deberá variar considerando las circunstancias particulares de la empresa y el sector en que se desarrolla (OECD, 2016).

La incidencia del MCF en la sostenibilidad tributaria introducida por el artículo 8 n° 18 del Código Tributario radica en que los contribuyentes promuevan y participen en un cumplimiento cooperativo con la administración tributaria, a través de la implementación de una gobernanza fiscal que asegure que haya un control y gestión de los riesgos tributarios o un MCF (Faúndez, 2025).

1.1. Elementos esenciales de un Marco de Control Fiscal

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE (2016) señala seis principios o elementos esenciales coherentes con los modelos de control interno existentes para toda la empresa. Estos elementos son:

- *Establecimiento de una estrategia fiscal:* Corresponde a la planificación y establecimiento de objetivos fiscales (Postgrados FAE, 2025). Debe estar documentada y pertenecer a la alta dirección de la empresa (OECD, 2016, p. 15).
- *Aplicación global:* El MCF debe regular toda la gama de actividades de la empresa, y, en un ideal, también debe estar integrado en la gestión diaria de las operaciones comerciales (OECD, 2016, p. 15).
- *Responsabilidad asignada:* La alta dirección de la empresa, correspondiente al Consejo de Administración, es responsable del diseño, aplicación y eficacia del MCF de dicha empresa. Para cumplir con esta responsabilidad en la aplicación del MCF, el departamento fiscal de la empresa debe tener un rol reconocido y estar dotado de los recursos adecuados (OECD, 2016, p. 15). Para conseguir el éxito de la estrategia fiscal aplicada en el MCF, es primordial que las personas encargadas de su ejecución cuenten con las competencias y la experiencia adecuada (OECD, 2016, p. 17).
- *Gobernanza documentada:* Consiste en la existencia de un sistema de normas e información para garantizar que las transacciones y los hechos sean comparados con las normas previstas, añadiendo que los posibles riesgos de incumplimiento sean identificados y gestionados. La gobernanza requiere estar explícitamente documentada y deben desplegarse recursos suficientes para aplicar el MCF y revisar periódicamente su eficacia (OECD, 2016, p. 15).
- *Pruebas realizadas:* El cumplimiento de las políticas y procesos del MCF debe supervisarse, ser objeto de pruebas y mantenerse periódicamente (OECD, 2016, p. 15).
- *Garantía proporcionada:* El objetivo del MCF es garantizar a las partes interesadas, e incluyendo a las externas como la administración fiscal, que los riesgos fiscales se encuentran

sujetos a un control adecuado y pertinente, y los resultados son fiables, tal como las declaraciones de impuestos. En este sentido, el marco de gestión de riesgos tiene como rol identificar las desviaciones con mecanismos para mitigar o eliminar el riesgo adicional (OECD, 2016, p. 15).

2. Atributos del Perfil de Riesgos del Contribuyente del Servicio de Impuestos Internos (SII)

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2020) ha establecido una cantidad de atributos para la valorización del riesgo, que han sido aplicados por el SII en su propio algoritmo para identificar aquellos contribuyentes que presentan más riesgos de incumplir la normativa tributaria, creando así un Perfil de Riesgos del Contribuyente conforme a estas variables que den cuenta de situaciones irregulares pese a no corresponder a incumplimientos tributarios. La implementación de estos atributos, “permiten distinguir el comportamiento tributario de los contribuyentes, con relación al cumplimiento de sus obligaciones y sus características propias (características individuales o del segmento)” (CIAT, 2020, p. 22).

Para lograr consignar estas señales de riesgo, el CIAT (2020) entrega 12 variables a modo de ejemplos.

2.1. Atributo 1: No declara renta, estando obligado a hacerlo

Este atributo consigna como contribuyentes riesgosos a aquellos que pese a estar obligados a hacerlo, no completan el Formulario Declaración Anual de Renta, existiendo entonces un incumplimiento al existir una obligación de declarar el Impuesto Anual de Renta, de carácter binario, que no es llevada a cabo por el contribuyente (CIAT, 2020, p. 22).

2.2. Atributo 2: No declaró gastos no aceptados

Tributariamente existen gastos que no son necesarios para producir la renta, por lo tanto, no se aceptan para el último año tributario. En consecuencia, esta variable señala un “atributo de característica, asociado a la declaración del Impuesto Anual de Renta, a la ausencia de gastos denominados no aceptados para ser deducidos por la ley de Renta” (CIAT, 2020, p. 22).

2.3. Atributo 3: Contribuyente nuevo en segmento o distinta ubicación geográfica

Comprende a aquel contribuyente nuevo, ya sea en su segmento de empresas o de personas, según corresponda al caso, que involucra la entrada o cambio dentro de agrupaciones naturales de

los contribuyentes en diversos aspectos, por ejemplo, sobre los ingresos, actividad, o en cuanto a la locación geográfica asociada, entre otros (CIAT, 2020, p. 22).

2.4. Atributo 4: Inconsistencia en Declaración de Renta para los últimos 2 años

El CIAT señala esta variable como un atributo que se construye mediante el cruce con información, bien sea propia o de terceras personas, en la declaración anual de renta. Concretamente, deben haberse presentado inconsistencias de cuadratura, es decir, discrepancias en aspectos formales en el formulario de declaración de renta (CIAT, 2020, p.23).

2.5. Atributo 5: Representante legal de “N” sociedades

Este atributo se describe como aquel “Construido a partir de la información societaria y de representación legal, donde el “N” a partir del cual queda determinada una anomalía es definido de acuerdo al criterio de expertos matemáticos” (CIAT, 2020, p. 23).

2.6. Atributo 6: Contribuyentes con deuda

Se considera el historial de cumplimiento del contribuyente, esto es, si presenta deudas en el período de los últimos 12 meses. Esta condición de riesgo se extrae tras considerar que existe un comportamiento anómalo en cuanto a la dimensión de pago por parte del contribuyente, ya sea por la cantidad de deudas que este tenga con la administración tributaria, o por el monto de dicha deuda (CIAT, 2020, p. 23).

2.7. Atributo 7: No declarante de Impuesto al Valor Agregado

Constituye un atributo de carácter continuo, cuya conducta está condicionada por la falta de declaración del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en más de un período, durante un tiempo determinado de “N” meses, por ejemplo, 6 o 12 meses. Respecto al carácter continuo, esto permite que se puedan “tomar decisiones con base en reglas de negocio para convertirlo en dicotómico o categórico” (CIAT, 2020, p. 23). El CIAT señala que este atributo corresponde a un comportamiento indeseado por las administraciones tributarias, producto del incumplimiento en la obligación de declarar mensualmente el Impuesto al valor agregado (IVA) (2020, p. 23).

2.8. Atributo 8: Contribuyente “tocado” por la Administración Tributaria

Se incluyen en el Perfil de Riesgos a aquellos contribuyentes que han sido objeto de fiscalización en el transcurso de los últimos 12 meses, o aquellos a quienes se les ha ejercido alguna acción de tratamiento por parte de la administración tributaria (CIAT, 2020, p. 23).

Este atributo se construye con la base de información que tenga la administración tributaria sobre los contribuyentes en el último año, y es llevado a cabo de la siguiente forma:

Se pueden agrupar distintos niveles en función de las revisiones a las que se ha visto sometido el contribuyente, entendiendo que a medida que estas acciones demandan una mayor cantidad de recursos para la Administración Tributaria, tienen una secuencia escalonada en función de los resultados obtenidos por cada contribuyente (CIAT, 2020, p. 23).

2.9. Atributo 9: Empresa con empleados y sin ingresos

A modo de descripción, el noveno atributo da señales de un comportamiento anómalo en relación con la dimensión de declaración. Específicamente, la conducta sospechable surge de aquellas empresas que cuentan con empleados como parte de funcionamiento, sin embargo, no presentan información alguna de percibir ingresos o utilidades en la declaración de renta del último año tributario (CIAT, 2020, p. 24).

2.10. Atributo 10: Atributo contaminación de sociedades - socios

Este atributo, a diferencia de los anteriores, contempla la existencia de riesgos en dos hipótesis, en que el comportamiento de una sociedad, o, de sus socios, influye negativamente en los socios, o, en la sociedad, ocurriendo una contaminación del uno al otro. Para esto, el CIAT (2020) señala que podría haber contaminación cuando este atributo supere a 0.5, en los siguientes ejemplos:

Primera hipótesis: Contaminación Socio a Sociedad

Se establece utilizando la consecuencia (basado en el valor del contribuyente) y el porcentaje de participación del socio en la sociedad. Así, se busca determinar la influencia “real” que puede tener un socio en la sociedad, no sólo con base en su porcentaje de participación declarado, sino que también con base en la razón entre el valor del socio y el valor de la sociedad; buscando una aproximación al control que pueda ejercer el socio, fundamentado en el impacto económico y en el porcentaje de contaminación asignado (CIAT, 2020, p. 24).

Segunda hipótesis: Contaminación Sociedad a Socio

La forma de cuantificar es similar a la utilizada precedentemente, esta hipótesis utiliza la razón que existe entre el valor de la sociedad y el valor del socio, y además, incluye la participación del socio, para así determinar la influencia que puede ejercer la sociedad en cada uno de ellos. Esta influencia negativa sobre los socios incrementa una probabilidad contaminada en ellos tras la influencia negativa (CIAT, 2020, p. 24).

El cálculo de la contaminación se ejecuta utilizando las probabilidades originales y en un solo paso. Esto, para evitar que la contaminación entre en una especie de “loop” y pueda crecer de forma eventual hasta llegar a 1, pues no es el efecto que se desea obtener (CIAT, 2020, p. 24).

2.11. Atributo 11: Complejidad del contribuyente

El CIAT describe este atributo como uno que busca medir el grado de complejidad que tiene cada contribuyente en base a su estructura o negocios. A manera de ejemplos, se señalan la cantidad de proveedores, empleados, clientes y productos, la cantidad de sucursales que tiene la empresa o el nivel de presencia que tenga en el territorio nacional, o incluso, la cantidad de empresas en las que participa o es participado, tanto a nivel nacional como internacional, debido a la complejidad, conocimiento y actualización sobre la malla organizacional de esta (CIAT, 2020, p. 25).

2.12. Atributo 12: Aspectos cualitativos

Como último atributo que integra el Perfil de Riesgos, este intenta capturar aspectos cualitativos en cuanto al comportamiento del contribuyente. Ejemplos positivos de conductas que se pueden efectuar son la existencia de gobiernos corporativos en relación con temas tributarios, la implementación de sistemas de control interno, la existencia de sistemas informáticos asociados con la contabilidad y la gestión tributaria del contribuyente, o la existencia de equipos tributarios al interior de la empresa (CIAT, 2020, p. 25).

III. LA CONTRIBUCIÓN TRIBUTARIA TOTAL

1. Contribución tributaria total: concepto y su relevancia en el MCF

Como se indicó anteriormente, la CTT nace como concepto de la mano de la consultora inglesa PwC el año 2005, quienes han propuesto este concepto bajo el esquema que la “*contribución debería ser observada desde un punto de vista de todos los impuestos a los que una empresa se ve sujeto y no solo el impuesto corporativo a sus ganancias*” (PwC, 2005, p. 26). Dicho esto, paralelamente el Banco Mundial, en su ya extinto informe anual “*Doing Business*” de 2005 en adelante, conceptualizó su denominada “Tasa impositiva total”, definiéndola como:

La cantidad de impuestos y contribuciones obligatorias pagables por las corporaciones después de descontar las deducciones y exenciones disponibles como una fracción de las ganancias comerciales. Impuestos retenidos, como el impuesto a la renta, o recolectados y remitidos a la Autoridad Tributaria, como los impuestos al valor agregado, impuestos a las ventas y servicios, son excluidos (World Bank, 2005).

Este indicador del Banco Mundial es consistente con la CTT, en tanto distingue respecto de los impuestos soportados, aquellos pagados a la Autoridad Fiscal y que suponen un costo efectivo para la empresa, como el impuesto a los beneficios, de los impuestos recaudados o retenidos, que son aquellos que ingresaron a las arcas fiscales a causa de la actividad económica de la empresa, sin que ello haya supuesto un costo para la compañía, como lo es, por ejemplo el IVA (PwC, 2025a, p. 9). Además de hacer esta diferenciación, el modelo de CTT también considera los costos administrativos asociados a su rol de sustituto respecto de los impuestos recaudados, o al denominado *compliance* tributario que, en ocasiones, puede resultar en un cargo significativo para la empresa (PwC, 2016, p. 11). En este sentido estos indicadores forman una parte fundamental de los MCF realizados por las corporaciones en tanto contribuyen a una reducción significativa de riesgos tributarios.

En Chile, el desarrollo del MCF y el grado de control voluntario ejercido por las empresas sobre los riesgos tributarios han mostrado un carácter más bien débil y reactivo (Marchant, 2020, pp. 44-45). En contraste, las experiencias de otros países miembros de la OCDE, junto con las recomendaciones de organismos internacionales, evidencian que la adopción y masificación del modelo de CTT, podría representar una evolución positiva, no solo en el comportamiento tributario de las corporaciones nacionales, sino que aportar a una cultura de control y cumplimiento voluntario ya observado en otras latitudes.

2. Clasificación de los impuestos; el modelo de la OCDE y PwC

La OCDE recoge el concepto de impuesto como “*Pagos obligatorios sin contrapartida al gobierno central o a una autoridad supranacional*” Bajo esta definición también debemos tener por incluidos no solo impuestos propiamente tales, sino también las contribuciones sociales y otros gravámenes obligatorios, siempre que representen ingresos permanentes de la administración. Así mismo, es necesario aclarar que quedan excluidos los ingresos derivados de precios, tarifas o pagos que sí implican una contraprestación directa o multas establecidas por infracciones a la ley tributaria (OECD, 2023, pp. 6-9). Este desarrollo del concepto de impuesto es coherente con el artículo 2 de la “*OECD Model Tax Convention*” de 1963, actualizada el año 2017 (OECD, 2017), que se ha transformado en la base del denominado régimen internacional tributario hasta la fecha (Fishbien & Lempert, 2023, p. 1).

En este contexto, la OCDE ha clasificado los impuestos en categorías alineadas con el modelo de CTT desarrollada por PwC que fueron adelantadas al inicio de este estudio. Contribuyendo a un desarrollo armónico del estudio de la materia que se extiende más allá del grupo de países miembros de la organización. Además, es necesario resaltar que los esfuerzos de la OCDE por normalizar la nomenclatura tributaria y establecer un marco común internacional impositivo han rendido sus frutos. Según Elliot Ash y Omri Marian, para el año 2019 el 80% del contenido de los más de 3.000 tratados internacionales tributarios eran idénticos, reduciendo la negociación a las características propias de cada nación más que diferencias técnicas o metodológicas (Ash & Marian, 2020, pp. 1-2). En este sentido, el modelo desarrollado por la OCDE ha demostrado ser un instrumento relevante y efectivo a pesar de tratarse de *soft law* tributario para los países no adheridos a la organización. No obstante, la armonización, si bien ha presentado avances, no es homogénea ni automática. Cada Estado adapta las disposiciones modelo a sus intereses fiscales, económicos y políticos del momento. Además, la armonización está influida por fenómenos recientes como el Plan BEPS y el acuerdo sobre un impuesto mínimo global, donde la presión internacional y el interés en frenar la erosión de bases imponibles han impulsado compromisos multilaterales más profundos (O’Sullivan & Cebreiro, 2022).

Es por esto que es necesario analizar las 5 grandes categorías de impuestos soportados y recaudados realizada por PwC, coherentes con las clasificaciones realizadas por la OCDE, que comprenden los:

Impuesto sobre beneficios: Se incluyen Impuestos soportados sobre los beneficios obtenidos por las compañías como el impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre actividades económicas e Impuestos recaudados como retenciones por pagos a terceros (PwC, 2025a, p. 31).

Impuestos sobre propiedades: *Son impuestos sobre la titularidad, venta, transferencia u ocupación de la propiedad. Esto puede incluir impuestos soportados (por ejemplo, impuestos en la tenencia y uso de la propiedad) e Impuestos recaudados (PwC, 2025a, p. 31).*

Impuestos asociados al empleo: *Esto generalmente incluye impuesto al empleo (incluyendo impuestos sobre ingresos y pagos al seguro social), los impuestos aplicados al empleador son considerados Impuestos soportados (por ejemplo, contribuciones al seguro de salud), y los impuestos exigidos a los empleados son considerados Impuestos recaudados (por ejemplo, impuestos sobre beneficios o contribuciones al seguro social exigidos a los empleados, retenidos por el empleador) (PwC, 2025a, p. 31).*

Impuestos sobre productos y servicios: *Esta clasificación incluye impuestos indirectos sobre la producción y consumo de bienes y servicios, incluyendo el IVA, derechos arancelarios, etc. Considerando impuestos y deberes que son recaudados por las compañías en relación al consumo de sus propios productos y servicios, a pesar de que podrían ser pagados al proveedor del producto o servicio, en lugar de directamente al gobierno. Esta sección incluye Impuestos soportados, (por ejemplo impuestos aduaneros, IVA no recuperable, etc.) e Impuestos recaudados (IVA retenido a terceros, Impuestos sobre bienes y servicios, etc.) (PwC, 2025a, p. 31).*

Impuestos medioambientales: *Impuestos sobre el suministro, uso o consumo de productos y servicios que se considere que afectan al medioambiente, por ejemplo, Impuestos soportados (impuesto en la producción de combustible, impuesto a las emisiones contaminantes, etc.) e Impuestos recaudados (impuestos retenidos asociados al medioambiente, etc.) (PwC, 2025a, p. 31).*

2.1 Breve reseña de los impuestos recaudados o retenidos

Para estos efectos, es necesario referirse brevemente al sujeto pasivo de la obligación tributaria. En términos generales, el sujeto pasivo, o contribuyente, es quien efectivamente soporta y paga el tributo. Sin embargo, cuando se trata de impuestos recaudados, la relación adquiere una configuración distinta. Como indica Seligman:

En el proceso de tributación debemos distinguir tres concepciones. Primero, se impone un impuesto a alguna persona; en segundo lugar, puede ser transferido por él a una segunda persona, o transferido a otros a quienes se supone que lo soportan en última instancia (...) (Seligman, 1892, p. 12).

En este contexto surge la figura del sustituto, encargado de efectuar el pago del tributo sin soportar en forma directa su carga patrimonial. Su función se vincula con la determinación de la incidencia del impuesto, en la medida en que actúa como agente económico responsable de recaudar y trasladarlo a la autoridad tributaria (Yáñez, 2020, p. 206).

Dicho esto, la figura del impuesto retenido, entendida en su concepción más básica como la deducción de un ingreso desde su origen, puede rastrearse hasta la época del Imperio Romano. En el siglo I a. C., el emperador Augusto reformó el sistema impositivo mediante la instauración de los denominados “arrendamientos fiscales” en las diversas provincias del imperio. Bajo este esquema, los *publicani*, en su calidad de contratistas públicos, eran los encargados de estimar los ingresos regionales, cobrar la tasa del momento y remitirlos a Roma, previo descuento de los honorarios correspondientes por la gestión realizada (Monson, 2007, pp. 254-255).

Una aproximación más tardía, aunque no estrictamente en el ámbito tributario, pero sí vinculada a la noción de retención, puede encontrarse en la Alta Edad Media. En particular, en el año 722 d.C, el Papa Gregorio II hace referencia a esta práctica en sus cartas dirigidas al arzobispo Bonifacio:

A partir del ingreso de la iglesia y el diezmo de los creyentes, él [Bonifacio], deberá hacerlo cuatro partes: Una deberá conservarla, la segunda deberá distribuirla al clero de acuerdo al celo en el que han cumplido con sus funciones, la tercera deberá distribuirla entre los pobres y los extranjeros, pero la cuarta deberá guardarla para la construcción de la iglesia (Washington, 1923).

A partir de ello, fue favorecida la práctica de retener tributos en el contexto de relaciones tripartitas (Haase, 2023, p. 3). Lo que era entonces una relación Iglesia/Clero/Creyente, evolucionaría a una relación Estado/Sustituto/Contribuyente.

Dicho esto, la configuración moderna del impuesto retenido se consolidó recién en el período de entreguerras, particularmente a partir del denominado compromiso de la década de 1920, que sentó las bases del actual sistema tributario internacional. Este proceso estuvo íntimamente ligado a los primeros esfuerzos sistemáticos por abordar el problema de la doble imposición internacional. En efecto, en septiembre de 1921 la Sociedad de Naciones estableció un comité integrado por expertos de los Países Bajos, Estados Unidos, Italia y el Reino Unido, el cual en 1923 publicó un informe pionero en el que se analizaron las causas y manifestaciones de la doble imposición, así como posibles mecanismos para su prevención. Dentro de estas propuestas, la retención en la fuente adquirió relevancia como una técnica idónea para asegurar la recaudación en la jurisdicción de origen de la renta, al tiempo que ofrecía un marco de coordinación frente a la

creciente movilidad del capital y la internacionalización de la economía, que sería replicada a lo largo del planeta durante el siglo XX (Elliffe, 2020, pp. 5-9).

2.1.1 El impuesto retenido en Estados Unidos; orígenes y masificación.

La estructura tributaria de Estados Unidos en su primer siglo de vida estuvo marcada por un uso extensivo del impuesto específico, particularmente a licores³ y de los aranceles aduaneros, los cuales entre 1790 y 1860 llegaron a aportar hasta el 90% de los ingresos del gobierno federal (Irwin, 2020). Esta configuración respondió en gran medida a la pugna de intereses entre el norte industrial y el sur agrícola esclavista. En este contexto, la historia del "withholding *tax*", o impuesto retenido en Estados Unidos se remonta a la guerra de secesión. Si bien anteriormente habría sido planteado en las postrimerías de la guerra de 1812 por el Secretario del Tesoro Alexander Dallas en enero de 1815, no fue considerado seriamente por el gobierno federal (Hill, 1894, p. 1).

En agosto de 1861 fue firmado por el presidente Lincoln, el primer impuesto a la renta de Estados Unidos, ideado originalmente como un impuesto excepcional y transitorio para financiar el esfuerzo bélico de la unión, fue reformado en 1862, incluyendo por primera vez la retención en el origen de impuestos a empleados federales y los dividendos pagados por determinadas corporaciones⁴ (Pollack, 2012, p. 14). Tras el fin del conflicto en 1865, y pese a los llamados a reducir los impuestos internos, el impuesto a la renta se mantuvo con ajustes menores como mecanismo para financiar la deuda incurrida a causa de la guerra. Sin embargo, en 1872 fue finalmente dejado expirar, sin contar con un respaldo significativo en el Congreso para su continuidad (Desai, 2014, p. 880). Posteriormente, antes de referirnos a las manifestaciones más modernas del impuesto de retención de Estados Unidos, cabe destacar su breve pero significativa reincorporación en el "*Revenue Act of 1894*", de redacción similar a los términos del impuesto en la guerra civil, pero invalidado por la Corte Suprema en el caso *Pollock v Farmers' Loan & Trust Co*, que impediría su entrada en vigencia (Fiss, 1993).

Durante el gobierno de Woodrow Wilson se produjo un punto de inflexión en la historia fiscal de Estados Unidos, pues tras la ratificación de la Decimosexta Enmienda en 1913 se reinstauró de manera estable el impuesto federal sobre la renta, otorgando al Congreso la potestad explícita de gravar los ingresos sin necesidad de distribuir la carga proporcionalmente entre los estados. En este contexto, la legislación promovida bajo su administración introdujo las primeras formas de retención en la fuente, aplicadas principalmente a pagos financieros como intereses de bonos y dividendos

³ Esta utilización es evidente si uno observa uno de los primeros conflictos internos de Estados Unidos. La denominada "Rebelión del Whisky" entre 1791 y 1794, fue causada por el cobro de un impuesto específico a la venta de aquella bebida alcohólica para pagar las deudas incurridas en la guerra de independencia.

⁴ La retención de dividendos fue establecida respecto de industrias estratégicas para la guerra, entre ellas ferrocarriles y empresas de marina mercante.

corporativos. La medida se vio favorecida por la presión del movimiento por la templanza (Sovacool, 2022 pp. 2-8), que buscaba la prohibición de las bebidas alcohólicas, cuyo impuesto específico aportaba entonces cerca de un tercio de los ingresos federales (Okrent, 2011), generando así la necesidad de un nuevo tributo que reemplazara esa fuente de financiamiento. Sin embargo, esta reforma aún fue parcial y fragmentaria, limitada a ciertos tipos de rentas y sin alcance generalizado sobre los salarios, por lo que la retención seguía siendo un instrumento accesorio y no un componente estructural del sistema tributario.

La situación cambió de manera significativa con la creación del programa de Seguridad Social en agosto de 1935, en el marco del programa del *New Deal* del presidente Franklin Delano Roosevelt. La Ley de Seguridad Social introdujo por primera vez un esquema de retención obligatoria y permanente sobre los salarios, a fin de financiar un sistema nacional de pensiones de vejez y seguros de desempleo. Este diseño colocó a los empleadores en el centro del proceso de recaudación, obligándolos a descontar las contribuciones directamente de las remuneraciones de sus trabajadores y transferirlas al gobierno federal, como un sistema de financiamiento exclusivo de las pensiones de vejez e independiente de los ingresos generales del Estado (Ordower, 2023, pp. 3-4).

De esta manera, la retención dejó de ser un mecanismo excepcional, utilizado de forma esporádica en contextos históricos específicos, para consolidarse como un instrumento ordinario de financiamiento estatal, acompañado de un cambio cultural en la relación entre contribuyentes, empleadores y la administración tributaria. La aplicación de la retención en el marco de la Seguridad Social demostró su eficacia y proporcionó las bases administrativas necesarias para su futura expansión. Tal extensión se materializó en plena Segunda Guerra Mundial con la aprobación del “*Current Tax Payment Act*” del 10 de junio de 1943, que estableció la retención en el origen del 20% de salarios, honorarios, comisiones y tarifas de más de 45 millones de contribuyentes para el pago del impuesto a la renta (Humphrey, 1943, p. 121). Desde entonces, la retención se consolidó como una práctica permanente y central del sistema tributario estadounidense.

2.2 Impuesto sobre beneficios

El impuesto corporativo ha sido, históricamente, la figura paradigmática de la tributación empresarial no solo dentro de la metodología de la CTT. Al gravar directamente las utilidades generadas por las compañías, se le ha atribuido un papel central en los debates sobre justicia fiscal y redistribución de recursos. Asimismo, ha estado en el centro de los principales escándalos tributarios internacionales de las últimas décadas, como las filtraciones de Luxemburgo (2014), los *Panama Papers* (2016) y los *Paradise Papers* (2017) así como por las prácticas de planificación fiscal agresiva de las grandes corporaciones tecnológicas y sus subsidiarias (Andrade, 2025, p. 1-2). Tales fenómenos han reavivado la oposición global frente a las jurisdicciones de baja tributación corporativa, como el

desarrollo de un impuesto mínimo global, consolidando al impuesto sobre beneficios como un referente inmediato para evaluar el aporte del sector privado al financiamiento público, generando en consecuencia, una extensa producción académica orientada a examinar sus efectos sobre el desarrollo económico global. En esta misma línea, mientras algunos estudios destacan los impactos positivos de las reducciones en la tasa corporativa sobre el crecimiento económico (Lee & Gordon, 2005) (OECD, 2010, p. 75), la productividad (Li, Wang, Dong & Li, 2025) y la inversión (Zwick & Mahon, 2017) (Crawford & Markarian, 2024), otros advierten que dichos efectos resultan insignificantes o incluso negativos (Widmalm, 2001) (Angelopoulos, Economides & Kammass, 2007) (Ten Kate & Milionis, 2019).

Además, es necesario señalar que la literatura comparada y los estudios empíricos recientes muestran que, la recaudación efectiva por impuesto sobre beneficios representa una fracción reducida de los ingresos fiscales totales, situándose habitualmente entre un 9% y un 18% del total de recaudación pública, siendo el promedio entre países de la OCDE alrededor del 16% del total de ingresos por impuestos y un 3% del Producto Interno Bruto (Dudin, Prokofiev, Federova, Frygin & Kutsuri, 2015, p. 120) (OECD, 2024b, pp. 16-17)⁵. Esta constatación cuestiona la visión tradicional que equipara el aporte tributario empresarial únicamente con el impuesto de sociedades.

Precisamente, el estudio de la CTT permite situar al impuesto a los beneficios dentro de una arquitectura tributaria más amplia y compleja. Al hacerlo, se revela que, si bien este impuesto concentra gran parte de la atención pública y política, su peso cuantitativo es limitado frente a otros tributos indirectos o laborales que constituyen una proporción mayor del esfuerzo fiscal empresarial. Ello permite reorientar la discusión sobre la “justicia fiscal” de las multinacionales, evitando simplificaciones y fomentando un debate informado que incorpore la diversidad de bases imponibles que sostienen el financiamiento de los Estados.

2.3 Impuestos a la propiedad

Los impuestos a la propiedad constituyen una categoría relativamente estable dentro de los sistemas tributarios, al gravar la adquisición, el dominio, el uso y la transmisión de bienes tanto tangibles, particularmente inmuebles, como intangibles. Además de ser la fuente de financiamiento más importante para las administraciones locales, en Estados Unidos (Tax Policy Center, 2024), Chile (TGR, 2025) y el Reino Unido (Institute For Government, 2025), entre otros.

⁵ Se observan variaciones significativas en el porcentaje de ingresos que representa el impuesto a los beneficios en diversos países. Desde países bajo el promedio como Estados Unidos con un 8,9% y un 11,5% en la Federación Rusa (Datos actualizados a 2014, previos al régimen de sanciones), hasta verdaderos datos atípicos en naciones pequeñas como Guinea Ecuatorial y Timor Oriental con un valor cercano al 60 y 75% respectivamente de ingresos gubernamentales provenientes de este impuesto.

En virtud de esta configuración, su base imponible tiende a ser menos volátil, lo que otorga a estos tributos un papel relevante en la previsibilidad y estabilidad de los ingresos públicos. En el marco de la metodología de la CTT, se presenta como una dimensión específica y diferenciada que refleja la capacidad de las empresas de contribuir al financiamiento estatal a través de su patrimonio, sus activos fijos y sus transacciones inmobiliarias. Por otra parte, las particularidades de este impuesto determinan que su naturaleza sea, en lo esencial, la de un tributo soportado, cuestión que se abordará más adelante, llegando a representar apenas un 0,1% de los impuestos recaudados a las grandes empresas europeas en 2024 (EBTF & PwC, 2024, p. 10).

En este sentido, cabe señalar que el efecto de este tipo de impuesto en la metodología de la CTT no es especialmente significativo, dado que representa un porcentaje relativamente bajo en comparación con otros tributos. Son principalmente las empresas norteamericanas las más afectadas, con un 4% de su contribución total atribuida a este gravamen (PwC, 2025b, pp. 5-7). Asimismo, PwC ha señalado que el impacto de este impuesto varía significativamente según la industria. Por ejemplo, en las empresas de servicios básicos representa un 35,2% de su contribución, más del doble que en la segunda industria más afectada, transporte y almacenamiento, donde alcanza un 16,5% (PwC, 2025b, p. 8).

2.3.1 El movimiento por el impuesto único; el georgismo

En el ámbito de los impuestos a la propiedad, resulta pertinente retroceder en el tiempo y recordar una influyente corriente político-económica del siglo XIX: el georgismo. Esta doctrina proponía la implementación de un impuesto al valor de la tierra (Land Value Tax, LVT), aplicado independientemente de las mejoras introducidas en ella. Su objetivo era que dicho gravamen operara como un impuesto único, sustituyendo o reduciendo drásticamente otros tributos que, según esta visión, constituían una penalización al trabajo, la innovación y la producción industrial, en orden de promover el bienestar de la comunidad, permitiendo al trabajador conservar los frutos de su labor, al capitalista conservar los retornos de su inversión, señalando que *cuanto más produzcan el trabajo y el capital, mayor será la riqueza común* (George, 1879/2006, pp. 242-243).

Desde una perspectiva teórica, el LVT encuentra su fundamento en los principios clásicos de la economía política formulados por Adam Smith, quien sostenía que las rentas derivadas de la tierra constituían aquellas más aptas para soportar un tributo específico aplicado sobre ellas (Smith, 1776, p. 475).

David Ricardo por su lado, plantea que un impuesto aplicado en proporción a la renta de la tierra constituye un gravamen justo y eficiente, en tanto recae exclusivamente sobre los propietarios sin distorsionar los precios ni desincentivar la producción. Ricardo argumenta que, al gravar la renta

y no el capital ni el trabajo empleados en la tierra, este tipo de impuesto no afecta el costo de los bienes agrícolas ni altera el nivel general de beneficios, ya que se aplica únicamente sobre un excedente económico, renta, que surge de la mera propiedad y no del esfuerzo productivo (Ricardo, 1821/2001, p. 127).

En este sentido, resulta particularmente relevante destacar la transversalidad del pensamiento de Henry George, cuya influencia se proyectó a lo largo de todo el espectro político e intelectual. Su obra inspiró a científicos como Albert Einstein (Einstein, 1934), a líderes conservadores como Winston Churchill y Dwight D. Eisenhower, a liberales como Franklin D. Roosevelt, e incluso a figuras revolucionarias como el fundador de la República de China, Sun Yat-sen (Andelson, 1993, pp. 494-495). La influencia georgista de Sun Yat-sen se mantiene vigente en Taiwán, Estado heredero de la república que él fundara en 1912, donde sus principios fueron incorporados en la Constitución de la República de China y en el Statute for Equalization of Land Rights (1954). Este cuerpo normativo sostiene que el aumento del valor del suelo, generado por el desarrollo social y no por el esfuerzo individual del propietario, debe beneficiar a la comunidad. De dicha premisa derivan los dos pilares del sistema taiwanés de tributación del suelo: el LVT y el Land Value Increment Tax (Lam & Wei-cho, 1998, p. 3).

No obstante, pese a los sólidos argumentos expuestos anteriormente, el LVT no ha logrado una amplia adopción a nivel internacional. En efecto, hacia el año 2016, solo siete países de un total de 167 habían implementado un impuesto sobre el valor del suelo (Amy, 2016), independientemente de las mejoras realizadas sobre la propiedad. Esta situación, sumada a la baja recaudación general de los impuestos a la propiedad reconocida previamente, evidencia las dificultades políticas y estructurales que enfrenta la aplicación de un tributo de estas características.

2.4 Impuestos medioambientales

Los impuestos medioambientales constituyen el instrumento tributario más reciente entre los estudiados, cuyos fundamentos políticos y económicos se remontan a la década de 1920. Se reconocen como uno de los mecanismos más eficaces para internalizar las externalidades ambientales y alinear los precios de mercado con los costos sociales de la contaminación (Heine et al., 2012, pp. 7-10). Esta concepción se origina en el trabajo de Arthur Pigou, considerado uno de los precursores del Estado de bienestar, quien postuló que los impuestos deben corregir las fallas del mercado derivadas de actividades contaminantes, de modo que los agentes económicos asuman el costo real de sus decisiones productivas o de consumo (Pigou, 1920). En este sentido, los primeros impuestos medioambientales propiamente tales se implementaron en los países nórdicos, siendo Finlandia el pionero en introducirlos en 1990; posteriormente, esta experiencia fue adoptada por naciones como Suecia, Polonia, Noruega y Eslovenia, entre otras (World Bank, 2020, p. 11).

Si bien desde la década de 1990 se evidencian avances significativos en materia ambiental, particularmente en la reducción de emisiones de CO₂, que se han mantenido estables en Estados Unidos y disminuido en aproximadamente un tercio en Europa (Ritchie & Roser, 2020), también se ha reconocido la influencia de una competencia internacional imperfecta. Esta dinámica condiciona la interacción entre las políticas fiscales ambientales y el comportamiento de las empresas que incorporan criterios ESG en sus decisiones estratégicas. En este contexto, los autores sostienen que la adopción de impuestos ambientales por parte de los gobiernos depende de tres factores determinantes: el grado de preocupación ambiental de las empresas, el nivel de divulgación del conocimiento tecnológico y el nivel de cooperación entre los Estados (Bárcena-Ruiz & Sagasta, 2024, p. 2).

En este contexto, y en línea con la CTT y los denominados *planet taxes* identificados por PwC, diversos Estados han implementado o se encuentran analizando la adopción de instrumentos fiscales orientados a la sostenibilidad, tales como los impuestos al carbono, los incentivos tributarios verdes y los mecanismos de ajuste fronterizo de carbono. De manera complementaria, las empresas buscan medir y reducir su huella de carbono, gestionar los riesgos vinculados al cambio climático y comunicar sus avances en materia ambiental a los distintos grupos de interés, entre ellos inversionistas, trabajadores, consumidores, autoridades regulatorias y la sociedad en su conjunto (PwC, 2021b).

2.5 Impuesto al trabajo

Los impuestos al trabajo comprenden por lo general los impuestos al empleo, incluyendo tanto los impuestos sobre la renta como las cotizaciones de la seguridad social. En este sentido, los impuestos que recaen sobre el empleador y debe soportarlos patrimonialmente se denominan impuestos soportados, por ejemplo, las cotizaciones a la seguridad social y las cotizaciones a la salud/pensión/ invalidez. Por el contrario, aquellos impuestos que recaen sobre los trabajadores se consideran impuestos recaudados, siendo ejemplo de esto los impuestos sobre la renta o las cotizaciones a la seguridad social que recaen en los trabajadores, usualmente retenidas por el empleador (PwC, 2025c, p. 16).

En Chile, la manifestación del impuesto a las rentas producidas por el trabajo corresponde al impuesto de segunda categoría, donde las rentas sobre las que recae este impuesto son aquellas derivadas exclusivamente del trabajo, junto con aquellas donde predomina el esfuerzo físico o intelectual, por sobre el empleo del capital (Figuroa, 2010, pp. 144-145).

Este impuesto único a los sueldos, salarios, entre otros similares tiene por sujeto pasivo o contribuyente a la persona que recibe la remuneración o ingreso, no obstante, opera la figura del sustituto o agente de retención, siendo el empleador la persona que tiene la obligación de retener el impuesto y sobre él recae la responsabilidad por el pago, siempre que acredite que se efectuó dicha retención, de lo contrario, la responsabilidad también recaerá sobre las personas obligadas a efectuarla (Figueroa, 2010, pp. 152-153).

En relación con las cotizaciones asociadas a la seguridad social a cargo del empleador, estas se consideran parte del costo del empleo. Según el análisis realizado por PwC en el marco de la CTT 100 Group para el ejercicio 2023/24, informe que examina la contribución fiscal y económica de las principales empresas cotizadas del Reino Unido, esta categoría ha evidenciado un aumento sostenido en la carga tributaria. En efecto, las cotizaciones a la seguridad social constituyen el segundo impuesto soportado más relevante entre las 26 empresas encuestadas, representando un 24,3% del total. Esta tendencia confirma un incremento progresivo, que, tomando como referencia el año 2005 (100%), se elevó a 126,4% en 2010, a 166,6% en 2018 y alcanzó un 200,7% en 2024 (PwC, 2024).

En este contexto, la relevancia de los impuestos al trabajo y de los incrementos antes descritos radica en que, en aquellas jurisdicciones donde esta categoría incluye las contribuciones a la seguridad social, se ha visto impactada por la creciente inviabilidad fiscal de los actuales sistemas de pensiones en las naciones occidentales (Social Security Board of Trustees, 2025, p. 183) (WEF, 2017, p. 22)⁶. Dichos sistemas requieren aportes cada vez mayores por parte de la población en edad laboral, lo que, junto con el progresivo envejecimiento demográfico acelerado (United Nations, 2023, p. 23), refuerza la necesidad de la contribución efectuada por las empresas mediante la recaudación de estos tributos.

2.6 Impuestos sobre productos y servicios

El impuesto sobre productos y servicios es quizás, uno de los tributos más heterogéneos dentro de la metodología de la CTT, que comprende desde el impuesto al valor agregado hasta los impuestos específicos y los derechos arancelarios, que serán revisados someramente a continuación.

De todos los impuestos que comprenden esta categoría, el IVA se ha convertido en una de las principales fuentes de ingresos fiscales a nivel mundial, adoptado por 175 jurisdicciones (Caragher, 2025)⁷, resultando atractiva su capacidad de gravar el consumo sin distorsionar la producción y en generar trazabilidad fiscal mediante facturas cruzadas entre empresas (Brockmeyer,

⁶ En este sentido, las contribuciones en Estados Unidos para la seguridad social no serán capaces de satisfacer todos sus gastos desde 2034. Además, para 2050, los 6 sistemas de pensiones más grandes del mundo, Estados Unidos, Reino Unido, Japón, Países Bajos, Canadá y Australia tendrán un déficit acumulado de 224 millones de dólares en sus sistemas de pensiones.

⁷ Bhutan adoptará el IVA en enero de 2026, llevando el total a 176.

et al, 2024, pp. 107-108), además de tratarse de un impuesto con una gran capacidad de recaudación, representando un promedio del 7% del PIB entre países de la OCDE (OECD, 2024c, p. 8).

Respecto de los impuestos específicos, también denominados impuestos al vicio, estos gravan sustancias nocivas, como el alcohol, el azúcar y el tabaco, así como actividades que el Estado considera indeseables, con el propósito de modificar el comportamiento de los contribuyentes. En torno a ellos, resulta pertinente destacar la tensión existente entre dos objetivos contrapuestos: por una parte, la función social de desincentivar conductas perjudiciales para el individuo y la sociedad; y, por otra, los importantes beneficios fiscales que este tipo de gravámenes generan, al constituir una fuente particularmente eficiente de recaudación pública (Liu, 2018, p. 789).

En tercer lugar, en lo que respecta a los aranceles, que refiere a tributos que gravan la importación de bienes al país, habían mostrado una tendencia decreciente en las últimas décadas, debido a su reconocido efecto disruptivo y nocivo sobre el crecimiento económico (Furceri et al., 2020). Sin embargo, en 2025 adquirieron una relevancia decisiva a raíz de la explosión de la guerra comercial impulsada por Estados Unidos durante su denominado “Día de la Liberación”, tras la firma de la orden ejecutiva 14.257, instancia en la que se impusieron aranceles mínimos del 10 % a casi la totalidad de las naciones del planeta (Picchi, 2025)⁸. Este giro representa un retorno a una agenda proteccionista sin precedentes desde la década de 1930 y podría marcar, además, el ocaso de la hegemonía librecambista asociada al consenso de Washington, instaurada tras el fin de la Guerra Fría (Ball, 2025).

En síntesis, el impuesto sobre productos y servicios constituye una categoría tributaria de naturaleza compleja, que refleja la diversidad de objetivos y estrategias fiscales adoptadas por los Estados. Mientras el impuesto al valor agregado se consolida como un instrumento fundamental de recaudación eficiente, los impuestos específicos combinan propósitos fiscales y conductuales, evidenciando la tensión entre la protección de la salud pública y la sostenibilidad financiera estatal. En este contexto, el impacto de este tributo dentro de la metodología de la CTT resulta particularmente relevante, al representar el ejemplo más destacado de impuesto retenido entre los analizados por PwC y, al mismo tiempo, junto al impuesto al trabajo, una de las figuras con mayor nivel de recaudación dentro de su categoría (PwC, 2016, p. 12).

3. Impuestos soportados y retenidos en la metodología de la CTT

Una vez identificados todos los impuestos considerados por PwC en la construcción del modelo de la CTT, cabe recordar, como se señaló anteriormente, que cada uno de ellos se encuentra presente, en distinta medida, dentro de las categorías de impuestos soportados y retenidos. En

⁸ Curiosamente, las naciones eximidas de los aranceles “recíprocos” fueron: Bielorusia, Canadá, Cuba, Corea del Norte, México y la Federación Rusa.

consecuencia, a continuación se examinarán nuevamente dichos tributos y sus manifestaciones en Chile y en el contexto internacional dentro de esas categorías.

3.1 Impuestos soportados

3.1.1 Impuesto a los beneficios soportado

Dentro de la categoría de impuestos soportados, los impuestos sobre los beneficios constituyen su manifestación más representativa, al configurarse como una carga directa que grava las utilidades generadas por las empresas. Estos tributos se erigen como uno de los pilares de la tributación empresarial y, en el marco de la CTT, representan los impuestos de mayor recaudación dentro de esta categoría, cuya cuantía depende directamente de los resultados económicos obtenidos por las entidades contribuyentes.

En el sistema tributario chileno, el principal exponente de esta forma de imposición es el Impuesto de Primera Categoría (IDPC), regulado en la Ley sobre el Impuesto a la Renta (LIR). Este tributo grava las rentas obtenidas por empresas y sociedades constituidas en el país, provenientes de actividades comerciales, industriales, mineras o de prestación de servicios. Su aplicación se realiza mediante una tasa proporcional sobre la base imponible determinada conforme al régimen tributario al que se encuentre adscrito el contribuyente. Cabe destacar, en este contexto, el régimen de integración que caracteriza al sistema chileno, consagrado en el artículo 20 de la LIR, en virtud del cual los montos pagados por concepto de IDPC pueden ser utilizados como crédito, total o parcial, contra los impuestos finales que gravan a los socios o accionistas, ya sea global complementario o adicional, al momento del retiro o distribución de utilidades (González, 2019, p. 227).

3.1.2 Impuesto a la propiedad soportado

Como se ha señalado, los impuestos a la propiedad se configuran principalmente como impuestos soportados, en tanto constituyen cargas tributarias que recaen directamente sobre la posesión, uso o transferencia de bienes, sin posibilidad de trasladar su incidencia económica a terceros. Su particularidad radica en que el hecho imponible no se vincula con la generación de renta ni con el consumo, sino con la propiedad o tenencia de un activo, generalmente de carácter inmobiliario o patrimonial. Ello los convierte en gravámenes estructuralmente no trasladables y, por tanto, plenamente soportados por el contribuyente.

En el caso chileno, el Impuesto Territorial, regulado por la Ley N° 17.235 y refundido por el Decreto con Fuerza de Ley N° 1 del Ministerio de Hacienda de 1998, constituye el principal ejemplo de impuesto a la propiedad soportado. Este tributo grava la propiedad de bienes raíces, sean agrícolas o no agrícolas, sobre la base del avalúo fiscal determinado por el Servicio de Impuestos Internos y

con tasas diferenciadas acorde a la serie a la que se comprenda. Su recaudación se destina principalmente a los municipios, a través del Fondo Común Municipal, lo que refuerza su carácter local y su función de financiamiento del desarrollo comunal. No obstante, la ley contempla también mecanismos de aporte directo al erario nacional, especialmente a través de los artículos 7 y 7 bis, que establecen sobretasas introducidas y modificadas con el tiempo, entre ellas la aplicada con motivo del terremoto de 2010 para financiar los esfuerzos de reconstrucción (Yáñez, 2014a, p. 269).

Asimismo, otros tributos de naturaleza patrimonial pueden ser comprendidos dentro de esta categoría, como el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones establecido en la Ley N° 16.271, que grava la transferencia de bienes y derechos con ocasión de la muerte o de actos de liberalidad. Aunque su estructura y periodicidad difieren del impuesto territorial, ambos comparten el rasgo esencial de recaer sobre la riqueza existente más que sobre la generación de ingresos, lo que los ubica dentro del conjunto de impuestos soportados en sentido estricto.

Otra manifestación de los impuestos a la propiedad, presente históricamente en diversos países pero hoy en franca retirada, es el impuesto a la riqueza o al patrimonio neto. Este tributo ha sido aplicado con fines recaudatorios y redistributivos, aunque con resultados dispares: mientras en 1990 doce países de la OCDE lo mantenían vigente, para 2017 solo subsistía en España, Francia, Noruega y Suiza (OECD, 2018b, p. 16). Su progresivo abandono se explica por su baja eficiencia recaudatoria, los altos costos de fiscalización y el riesgo de fuga de capitales que conlleva su implementación. En Chile, un impuesto de este tipo existió brevemente durante la década de 1960, pero fue eliminado debido a su escasa eficacia recaudatoria y complejidad técnica. Desde entonces, el sistema tributario nacional ha optado por gravar la riqueza a través de tributos específicos, como el impuesto territorial o el impuesto a las herencias y donaciones, sin llegar a establecer un verdadero impuesto al patrimonio neto. No obstante, su reintroducción ha sido objeto de debate en contextos de crisis, particularmente durante la pandemia de Covid-19, aunque hasta la fecha no se ha materializado legislativamente (Pascuali, 2022, pp. 526–528).

Desde la perspectiva de la CTT, los impuestos a la propiedad soportados representan una carga directa sobre el patrimonio de las empresas, afectando su estructura de costos y, en consecuencia, su capacidad de inversión. De este modo, permite visibilizar que las empresas no solo contribuyen al erario mediante tributos sobre sus utilidades o transacciones, sino también a través de cargas permanentes asociadas a la propiedad de activos productivos o inmobiliarios.

3.1.3 Impuesto al trabajo soportado

En el ámbito de la tributación sobre el trabajo, los impuestos efectivamente soportados por las empresas se materializan principalmente a través de las contribuciones patronales a la seguridad

social y de los denominados impuestos sobre la nómina o payroll taxes. Estos gravámenes constituyen obligaciones tributarias que recaen directamente sobre los empleadores, no son trasladables al trabajador y, a diferencia de otros tributos laborales, no se encuentran necesariamente vinculados a la financiación directa de la seguridad social, del seguro de desempleo o de beneficios específicos para los trabajadores. Su función se orienta, más bien, al financiamiento general de sistemas de protección social o a fines determinados por la política pública laboral de cada país.

La magnitud y composición de estos impuestos varía significativamente entre los países miembros de la OCDE. En economías con sistemas de bienestar amplios, como Francia, Austria o Suecia, las contribuciones patronales superan el 20% del costo laboral total, mientras que en países con estructuras más livianas, como Chile o Nueva Zelanda, el peso de estas cargas se mantiene por debajo del 5%. En el caso chileno, el informe *Taxing Wages 2025* identifica aportes patronales específicos vinculados a seguros de accidentes del trabajo, cesantía y licencias médicas parentales, los cuales en conjunto representan aproximadamente un 3,3% del salario bruto. Esta heterogeneidad pone de manifiesto la diversidad de enfoques que los Estados adoptan en la relación entre tributación y protección social (OECD, 2025, pp. 240–247).

En el contexto nacional, este tipo de tributos adquirirá una relevancia creciente a partir de la Ley N.º 21.735, promulgada en marzo de 2025, que introduce gradualmente nuevos aportes a la seguridad social a cargo del empleador. Conforme a dicha normativa, desde agosto de 2025 se incorporarán cotizaciones adicionales que, hacia el año 2033, alcanzarán un 8,5% del sueldo bruto del trabajador, destinadas al fortalecimiento del sistema previsional. Este cambio estructural ampliará de manera significativa la carga tributaria laboral soportada por las empresas, reforzando al mismo tiempo el carácter contributivo del modelo chileno de seguridad social.

3.1.4 Impuestos medioambientales soportados

En el ámbito de la tributación medioambiental, los impuestos soportados por las empresas se manifiestan principalmente a través de gravámenes que recaen directamente sobre su actividad productiva o sobre el uso de bienes y recursos con impacto ambiental sin ser trasladable a terceros.

En la práctica, esta categoría comprende aquellos impuestos que se aplican sobre el consumo energético, las emisiones contaminantes o el uso de combustibles fósiles. En el caso chileno, el ejemplo más representativo corresponde al impuesto a las emisiones de fuentes fijas establecido por la Ley N.º 20.780, el cual grava las emisiones de material particulado, óxidos de nitrógeno, dióxido de azufre y dióxido de carbono. Asimismo, el impuesto verde sobre la importación y venta de vehículos motorizados livianos y medianos, incorporado en el mismo cuerpo normativo, constituye otra manifestación de este tipo de gravamen.

3.1.5 Impuesto sobre productos y servicios soportados

A pesar de ser el impuesto más representativo dentro de la categoría de retenido y quizás el ejemplo más claro de la figura del sustituto tributario, el impuesto sobre productos y servicios también puede clasificarse como soportado. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se trata del IVA no recuperable, como sucede en el caso chileno respecto de operaciones exentas, no relacionadas con el giro o declaradas fuera de plazo, las cuales no otorgan derecho a crédito fiscal y generan, en consecuencia, una disminución efectiva de las utilidades de la empresa. Otra manifestación presente en nuestro ordenamiento jurídico es el Impuesto de Timbres y Estampillas, comúnmente denominado impuesto al crédito, el cual, al encontrarse exento del IVA, actúa como su sustituto, aunque con una tasa considerablemente más favorable (Yáñez, 2014b, pp. 211–212). Este tributo recae finalmente sobre las empresas, que son quienes lo asumen directamente al realizar operaciones crediticias.

Finalmente, otro ejemplo paradigmático de impuestos sobre productos y servicios soportados lo constituyen los aranceles aduaneros, que, por su naturaleza impositiva indirecta, gravan la importación de bienes y se incorporan al costo de adquisición, sin posibilidad de recuperación mediante crédito fiscal. En consecuencia, estos gravámenes afectan de manera efectiva la rentabilidad de las empresas importadoras, al representar una erogación permanente y no trasladable directamente al consumidor final.

3.2 Impuestos retenidos

3.2.1 Impuesto a los beneficios retenido

El impuesto a los beneficios, en su categoría de retenido, se aplica principalmente a situaciones en que se efectúan pagos a accionistas extranjeros. En estos casos, las empresas asumen la calidad de sustitutos del contribuyente en materia de impuesto a la renta, reteniendo un porcentaje de los dividendos o utilidades distribuidas.

En el ordenamiento chileno, una manifestación destacada de esta figura se encuentra en el Impuesto Adicional, regulado en el artículo 59 de la LIR, que grava las rentas de fuente chilena percibidas por personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en el país. Este tributo se aplica, por regla general, al momento de la distribución o remesa de utilidades al exterior, correspondiendo a la empresa local, que actúa como agente retenedor, la obligación de enterar el impuesto, siempre que se configure alguna de las circunstancias previstas en el artículo 74 N° 4 de la misma ley (Cuevas & Villalón, 2013, p. 17).

En el marco de la metodología de la CTT, los impuestos a los beneficios retenidos revisten especial importancia, pues permiten evidenciar aquellas cargas fiscales que las empresas asumen en calidad de agentes de retención, aun cuando el sujeto pasivo del impuesto sea un tercero. Esta función intermedia refleja un componente esencial de la carga tributaria por las organizaciones, permitiendo diferenciar estos tributos de aquellos efectivamente soportados.

3.2.2 Impuesto a la propiedad retenido

En relación con los impuestos a la propiedad de carácter retenido, cabe realizar algunas precisiones. Si bien la metodología de la CTT reconoce la posibilidad de que ciertas empresas actúen como agentes retenedores de este tipo de tributos, particularmente en el ámbito de los servicios financieros, donde pueden retener impuestos asociados a transacciones de acciones, en términos generales se considera que este no constituye un tributo de relevancia dentro de dicha categoría (EBTF & PwC, 2020, p. 18).

En este sentido, en Chile no existe actualmente ninguna hipótesis normativa dentro de los impuestos a la propiedad que permita la retención por parte de terceros o sustitutos. Sólo podría concebirse teóricamente alguna configuración de esta naturaleza, por ejemplo, si un administrador de bienes raíces retuviera el impuesto territorial correspondiente a sus representados, los propietarios, y lo enterara directamente al Fisco en su nombre, o si una institución financiera que otorgare un crédito hipotecario sirviera de agente retenedor del impuesto territorial, deduciendo su monto de los pagos mensuales del deudor hipotecario.

Sin embargo, tales supuestos constituirían mecanismos de recaudación delegada, más que una configuración jurídica propiamente dicha de un impuesto a la propiedad retenido, pues el sujeto pasivo continuaría siendo el propietario del bien raíz. En consecuencia, la carga tributaria seguiría siendo plenamente soportada por él, manteniendo su carácter de impuesto soportado dentro del sistema tributario.

3.2.3 Impuesto al trabajo retenido

En el ámbito de la tributación laboral, la imposición en materia retenida se materializa principalmente a través de las retenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de las cotizaciones a la seguridad social correspondientes a los trabajadores. Estos montos son recaudados directamente por los empleadores al momento del pago de las remuneraciones y posteriormente

enterados a la autoridad fiscal o previsional competente, conforme a los procedimientos establecidos en la normativa vigente (OECD, 2025, pp. 3–4, 20–21).

En el contexto nacional sobre las rentas del trabajo, el Impuesto Único de Segunda Categoría constituye un tributo de carácter retenido en la fuente, aplicado a los ingresos percibidos por trabajadores dependientes. De acuerdo con el artículo 74 N°1 de la LIR, los empleadores son responsables de retener, declarar y enterar el impuesto en arcas fiscales dentro de los primeros doce días del mes siguiente. Este mecanismo de retención configura al empleador como agente recaudador del Estado, asegurando la recaudación periódica y eficiente del tributo, y trasladando al contribuyente la carga económica. No obstante, la normativa contempla situaciones excepcionales en que el propio trabajador debe asumir dicha obligación, como ocurre con quienes prestan servicios a organismos exentos de retener o perciben rentas de más de un empleador (Oviedo, 2016, pp. 102–103).

3.2.4 Impuestos medioambientales retenidos

Respecto de estos tributos, en su categoría de retenidos, cabe anticipar lo que se desarrollará más adelante en relación con los impuestos sobre productos y servicios, pues ambos operan de manera similar. En efecto, la recaudación a través de los sustitutos tributarios se vincula principalmente con gravámenes específicos aplicados a materias o actividades contaminantes, tales como los impuestos sobre combustibles o el consumo energético.

En el caso de Chile, la manifestación más clara de este tipo de imposición se observa en el impuesto específico a los combustibles, establecido mediante la Ley N.º 18.502. Si bien su origen se remonta a 1985, con el propósito inicial de financiar la reconstrucción tras el terremoto de ese año, el tributo ha sido mantenido principalmente por su capacidad recaudatoria (Yáñez, 2011, pp. 172–173). No obstante, con el tiempo ha adquirido un marcado componente medioambiental, configurándose, al igual que los denominados sin taxes, como un instrumento que desincentiva el consumo de bienes o insumos perjudiciales para el medio ambiente.

3.2.5 Impuesto sobre productos y servicios retenido

En este sentido, debemos volver al IVA, la manifestación más clara de esta figura dentro de la categoría de impuestos retenidos. En el sistema moderno de este tributo, el IVA opera mediante la retención efectuada por el vendedor o prestador de servicios en cada etapa de la cadena productiva, actuando como agente de recaudación del impuesto que grava el valor agregado incorporado en cada transacción, permitiendo a la administración tributaria, obtener pagos fraccionados, mensuales, de

cada uno de estos agentes (Zidková & Baliková, 2021, p. 148). En el ordenamiento chileno, este mecanismo se complementa con el sistema de crédito fiscal, que permite a los contribuyentes deducir del débito fiscal, esto es, el impuesto cargado en sus ventas o servicios, el IVA soportado en las adquisiciones necesarias para el desarrollo de su actividad económica. De esta manera, el impuesto recae finalmente sobre el consumidor final, asegurando la neutralidad del tributo respecto de los agentes intermedios.

Dentro de la metodología empleada por PwC, este impuesto, junto con los gravámenes al trabajo, ha constituido uno de los tributos más relevantes en los estudios realizados (PwC, 2024), (PwC, 2025b). Aún dicho esto, el caso chileno constituye una anomalía, ya que los impuestos sobre productos y servicios adquieren un carácter hegemónico dentro de esta categoría, abarcando más de dos tercios de los impuestos recaudados (PwC, 2025a, p. 17).

IV. IMPORTANCIA DE LA CONTRIBUCIÓN TRIBUTARIA TOTAL PARA EL MARCO DE CONTROL FISCAL

La relevancia del concepto de Contribución Tributaria Total se manifiesta al permitir identificar las variaciones que pueda tener la CTT favoreciendo la toma de decisiones en los indicadores del MCF. Ejemplo de ello sería la situación de que la CTT disminuya en un período determinado, situación que conlleva la necesidad de implementar opciones de mitigación de un posible riesgo tributario, de ser fiscalizado por la administración fiscal. Esto otorga certeza para los contribuyentes para definir acciones de resguardo frente a riesgos tributarios, en este caso, ser objeto de fiscalización para justificar variaciones de una CTT.

El profesor Antonio Faúndez ha clasificado dentro de la Sostenibilidad Tributaria tres dimensiones de análisis, correspondientes a la dimensión de estrategia tributaria, dimensión de control y gestión de riesgos tributarios, y finalmente, la dimensión de cumplimiento cooperativo, las cuales se alinean con la aplicación de los principios de transparencia, certeza y cooperación, respectivamente (Faúndez, 2025, pp. 6 - 7). En lo que concierne a este capítulo, es menester precisar que la segunda dimensión sobre “control y gestión de riesgos tributarios” se vincula con el MCF implicando lo siguiente:

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 (Faúndez, 2025, p. 7).

Para que la dimensión sobre control y gestión de riesgos tributarios tenga un cumplimiento correcto y se alcance el objetivo deseado, el MCF requiere que exista una capacidad instalada en los equipos, concretamente, en cuanto a que la empresa cuente con profesionales en los equipos de impuestos que estén capacitados en temas de sostenibilidad tributaria y en metodologías de riesgo fiscal para poder describir los riesgos tributarios que se presenten, valorar el riesgo intrínseco tanto en probabilidad, impacto y severidad del riesgo, determinar medidas de mitigación y valorar el riesgo residual (Faúndez, 2025, p. 10). La variación en la CTT de la empresa puede ser advertida por los equipos de impuestos como un posible riesgo tributario identificado con la implementación de una matriz de riesgo fiscal, que permita gestionar y supervisar este riesgo eficazmente.

En esta línea, con la aplicación de la metodología de la CTT es posible medir y explicar la contribución empresarial en cada uno de los ámbitos impositivos, logrando de esta forma tomar conocimiento acerca del impacto total que representa el pago de impuestos realizado por una empresa diferenciando entre los impuestos soportados, es decir, aquellos que son un costo efectivo

para la compañía, y los impuestos recaudados correspondientes a aquellos que ingresan en arcas fiscales como una consecuencia de la actividad económica de la compañía, pero que sin embargo, no suponen un costo real para la empresa, pues se trata de retenciones realizadas en razón de un mandato legal o administrativo (PwC, 2025a, p. 9).

Por lo tanto, la CTT constituye un elemento importante para el MCF al ser un marco universal sencillo de comprender, con la ventaja de que puede aplicarse en cualquier régimen tributario, al centrarse en los pagos en efectivo y la medida de las contribuciones de las empresas a los ingresos fiscales de gobierno, permitiendo obtener una visión más clara acerca de cuánto contribuye una empresa a los ingresos públicos en impuestos y de otras maneras, y además siendo posible realizar comparaciones entre empresas individuales, sectores industriales e incluso diferentes jurisdicciones (PwC, 2021a).

CONCLUSIONES

La presente investigación ha permitido establecer que la CTT constituye una herramienta esencial para comprender y evaluar el verdadero impacto fiscal de las empresas dentro del sistema tributario. Su análisis integral, que distingue entre impuestos soportados y retenidos, ofrece una visión más completa del aporte empresarial al financiamiento público, superando la mirada tradicional centrada exclusivamente en el impuesto a la renta o de primera categoría.

En el contexto chileno, la incorporación del concepto de Sostenibilidad Tributaria mediante la Ley N° 21.713 y las Resolución Exenta N° 71 y N° 72 de 2025 del Servicio de Impuestos Internos representa un hito relevante en la modernización del Derecho Tributario nacional. Dicha normativa, al reconocer expresamente el nivel de contribución impositiva como elemento esencial de la sostenibilidad, aproxima el ordenamiento interno a los estándares internacionales de transparencia y cooperación fiscal impulsados por la OCDE, el GRI y otras instancias multilaterales.

En relación con la distinción entre impuestos soportados y retenidos, el estudio evidencia que dicha clasificación constituye el núcleo operativo del concepto de CTT, al permitir identificar con precisión el verdadero esfuerzo fiscal realizado por las empresas. Los impuestos soportados, al representar una carga económica directa para el contribuyente, reflejan su contribución efectiva al financiamiento del Estado; mientras que los impuestos retenidos expresan su rol como agente recaudador dentro de la cadena tributaria, garantizando el cumplimiento y la eficiencia del sistema. Esta dualidad no solo clarifica la incidencia real de las obligaciones fiscales en la actividad empresarial, sino que también fortalece la transparencia y la trazabilidad del aporte tributario en su conjunto. En consecuencia, la diferenciación entre ambos tipos de impuestos no es meramente contable, sino estructural para la CTT, pues permite una medición más completa, equitativa y verificable de la participación de las empresas como elemento de la sostenibilidad tributaria.

Así, la integración de la CTT dentro del MCF, promueve la relación colaborativa entre la administración tributaria y los contribuyentes, fortaleciendo la certeza jurídica, la prevención o mitigación de riesgos fiscales y la legitimidad del cumplimiento tributario, actuando como instrumentos complementarios para consolidar una cultura tributaria basada en la responsabilidad social, la rendición de cuentas y la confianza mutua.

Desde una perspectiva comparada, la investigación ha demostrado que los sistemas fiscales sostenibles no se sustentan únicamente en la capacidad recaudatoria, sino también en la equidad, la transparencia y la eficiencia en la gestión de los recursos. Bajo esta lógica, la CTT se erige como un indicador de sostenibilidad tributaria que permite cuantificar de manera objetiva el compromiso de las empresas con el desarrollo económico y social del país.

Finalmente, es posible concluir que el reconocimiento jurídico y metodológico de la CTT no solo constituye un avance técnico en la evaluación de la carga fiscal empresarial, sino también un instrumento de gobernanza pública que puede contribuir a la consolidación de un sistema tributario más equitativo, transparente y coherente con los objetivos de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y el avance hacia una relación cooperativa entre los contribuyentes y la administración tributaria. Su aplicación sistemática dentro del marco nacional permitirá avanzar hacia una fiscalidad moderna, responsable y alineada con los principios de sostenibilidad que orientan el derecho tributario contemporáneo.

BIBLIOGRAFÍA

1. Almy, R. (2016). Effective and sustainable systems for valuing property for taxation: a comparison. Paper prepared for presentation at the 2016 World Bank conference on land and poverty. The World Bank.
2. Andlerson, R. (1993). Henry George and the Reconstruction of Capitalism: An Address. En *The American Journal of Economics and Sociology*, Oct., 1993, Vol. 52, No. 4, pp. 493-501.
3. Andrade, J, (2025). Tax us, if you can: a game theoretic approach to the European Union's political impasse on a new corporate tax system. En: *Transnational Corporations Review*, Vol 17, <https://doi.org/10.1016/j.tncr.2025.200127>.
4. Angelopoulos, K. Economides, G. Kammas, P. (2007). Tax-spending policies and economic growth: Theoretical predictions and evidence from the OECD. *European Journal of Political Economy*, Volume 23, Issue 4, December 2007, Pages 885-902. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2006.10.001>.
5. Arnaud, Q. Giordano-Spring, S. (2024) Tax disclosure strategies and reputational risks: An exploration based on the standard GRI 207. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2024.143278>.
6. Ash, E. Marian, O. (2023) The Making of International Tax Law: Empirical Evidence from Tax Treaties Text. *Florida Tax Review*, Volume 24, Article 3. pp. 151-190.
7. Ball, J. (2025). Trump 's "Liberation Day" spells the end of the Washington consensus. Recuperado el 20 de octubre de 2025 de: <https://www.newstatesman.com/spotlight/2025/04/trumps-liberation-day-spells-the-end-of-the-washington-consensus>.
8. Bárcena-Ruiz, J. Sagasta, A. (2024). Environmental taxes when firms care about environmental corporate social responsibility. *International Review of Economics & Finance*, Vol 96, Part B, November 2024. <https://doi.org/10.1016/j.iref.2024.103684>.
9. Benedetto, S. Israel, J. (24 de Marzo de 2025) Chile introduces 'tax sustainability' concept as ESG reporting trend gains importance <https://www.internationaltaxreview.com/article/2ekx09sz93cn9m29p89og/sponsored/chile-introduces-tax-sustainability-concept-as-esg-reporting-trend-gains-importance>.
10. Brockmeyer, A. Mascagni, G. Nair, V. Waseem, M. Almunia, M. (2024). Does the Value-Added Tax Add Value? Lessons Using Administrative Data from a Diverse Set of Countries. En *Journal of Economic Perspectives*, Vol 38, Number 1, pp. 107-132.
11. Cantuarias, R. (2024) Mirada Crítica a la Sostenibilidad Tributaria en Chile. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*. Vol. 16, pp. 73-92.
12. Caragher, J. (2025). How many countries have VAT or GST? 175. Recuperado el 24 de octubre de 2025 de: <https://www.vatcalc.com/global/how-many-countries-have-vat-or-gst-174/>.
13. Cho, C. (2009). Legitimation strategies used in response to environmental disaster: a French case study of total SA's Erika and AZF incidents. *European Accounting Review*, 18(1) pp. 33-62.
14. Colegio de Contadores de Chile. (2024). Observaciones y Propuestas del Colegio de Contadores de Chile en Torno a la Fiabilidad y Significancia del Estudio de Brecha de Cumplimiento Tributario.

15. Comisión de Hacienda del Senado. Boletín N° 16.621-05 (17 de abril 2024). Recuperado en <https://tv.senado.cl/tvsenado/comisiones/permanentes/hacienda/comision-dehacienda/2024-04-16/164905.html>.
16. Comisión de Hacienda del Senado. Boletín N° 16.621-05 (23 de abril 2024). Recuperado en <https://tv.senado.cl/tvsenado/comisiones/permanentes/hacienda/comision-dehacienda/2024-04-22/155504.html>.
17. Crawford, S, Markarian, G. (2024). The effect of the Tax Cuts and Jobs Act of 2017 on corporate investment. *Journal of Corporate Finance*, Volume 87, August 2024. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2024.102619>.
18. Cuevas, A. Villalón, V. (2013). Impuesto Adicional Art.59 Ley sobre Impuesto a la Renta. En *Revista de Estudios Tributarios*, N° 8. pp. 9-53.
19. Desai, A. (2014). What a History Of Tax Withholding Tells Us About The Relationship Between Statutes And Constitutional Law. *Northwestern University Law Review*. Vol 108, Issue 3. pp. 859-904.
20. Dudin, M. Prokofiev, M. Fedorova, I. Frygin, A. (2015). International Practice of Generation of the National Budget Income on the Basis of the Generally Accepted Financial Reporting Standards (IFRS). pp. 119-126. <http://dx.doi.org/10.5539/ass.v11n8p119>.
21. EBTF. PwC. (2020). *Total Tax Contribution; A study of the largest companies headquartered in Europe: second edition*.
22. EBTF. PwC. (2024). *Total Tax Contribution; A study of the largest companies headquartered in Europe: sixth edition*.
23. Einstein, A. (1934). Letters to Anna George De Mille. Recuperado el 30 de septiembre de 2025 de https://www.cooperative-individualism.org/einstein-albert_henry-george-and-his-principles-1934.htm.
24. Elliffe, C. (2020). Assessing the Flaws in the 1920's Compromise in the Times of the Burgeoning Digital Economy and the Great Lockdown. *Bulletin for International Tax IBD's Tax Research Platform*.
25. Faúndez, A. (2025). Indicadores de sostenibilidad tributaria para la categorización de contribuyentes. Vinci PUCV.
26. Faúndez, A. Toledo, P. Toso, A. Saffie-Gatica, F. (2024). Advancing fiscal transparency in Latin American countries: new findings in reports on tax sustainability in Chile. DOI 10.1108/SAMPJ-03-2023-0152.
27. Fichbien, N. Lempert, E. (2023). The 1963 OECD Model Tax Convention: Now and Then. *Intertax*. Volume 51, Issue 12 pp. 870 – 873 <https://doi.org/10.54648/taxi2023078>.
28. Figueroa, P. (2010). *Manual de Derecho Tributario. El impuesto a la Renta. Parte General*.
29. Fiss, O. (2006). History Of The Supreme Court Of The United States: Troubled Beginnings Of The Modern State, 1888-1910. pp. 75-100.
30. Foro Global (2022). *Transparencia Fiscal en América Latina 2022 Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este*. Recuperado de <https://cdi.mecon.gob.ar/bases/docelec/az5521.pdf>.
31. Furceri, D. Hannan, S. Ostry, J. Rose, A. (2020). Are tariffs bad for growth? Yes, say five decades of data from 150 countries. En *Journal of Policy Modeling*, Vol 42, pp. 850–859. <https://doi.org/10.1016/j.jpolmod.2020.03.009>.

32. George, H. (2006). *Progress and Poverty*. Robert Schalkenbach Foundation. First Edition.
33. González, L. (2019). Crédito por Impuesto de Primera Categoría. En *Revista de Estudios Tributarios*, N° 22. pp. 227-242.
34. GRI. (2019). GRI 207: Fiscalidad 2019. <https://globalreporting.org/pdf.ashx?id=14120&page=8>.
35. Haase, F. (2023). A Brief History Of Withholding Taxes. *Withholding Taxation in the EU*. pp. 1-17. <https://doi.org/10.4337/9781035312672.00009>.
36. Heine, D. Norregaard, J. Parry, I. (2012). *Environmental Tax Reform: Principles from Theory and Practice to Date*. IMF Working Paper. DOI: 10.1146/annurev-resource-110811-114509.
37. Hill, J. (1894). The Civil War Income Tax. *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 8, No. 4 (Jul., 1894), pp. 416-452. <https://doi.org/10.2307/1885003>.
38. Humphrey, M. (1943). Current Tax Payment Act of 1943. *Woman C.P.A.*: Vol. 5 : Iss. 12 , Article 5. pp. 121-123.
39. Institute for Government, (2025). Performance Tracker 2025: Local government overview. Recuperado el 25 de octubre de: <https://www.instituteforgovernment.org.uk/publication/performance-tracker-2025/local-services/overview>.
40. Irwin, D. (2020). Trade Policy in American Economic History. *Annual Review of Economics*, Vol. 12 pp. 23-44. <https://doi.org/10.1146/annurev-economics-070119-024409>.
41. Lam, A. Wei-cho, S. (1998). Policies and Mechanisms on Land Value Capture: Taiwan Case Study. Lincoln Institute of Land Policy Working Paper.
42. Lee, Y. Gordon, R. (2005). Tax structure and economic growth. *Journal of Public Economics*, Volume 89, Issues 5–6, June 2005, Pages 1027-1043. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2004.07.002>.
43. Li, J. Wang, L. Dong, F. Li, Q. (2025). The impact of tax reduction and fee cuts policy on corporate new-form productivity: Evidence from Chinese A-share listed companies. *International Review of Economics & Finance*, Volume 102, September 2025. <https://doi.org/10.1016/j.iref.2025.104327>.
44. Liu, F. (2018). Sin Taxes: Have governments gone too far in their efforts to monetize morality? En *Boston College Law Review*, Vol 59, pp. 763-789.
45. Marchant, B. (2020). Diseño de Estrategias Tecnológicas Para La Armonización De Procesos y Sistemas De Cumplimiento Tributario De Los Contribuyentes. *Revista de Estudios Tributarios* N°24. pp. 43-60.
46. Monson, A. (2007). Rule and Revenue in Egypt and Rome: Political Stability and Fiscal Institutions. *Historical Social Research / Historische Sozialforschung* Vol. 32, No. 4 (122), *Neue Politische Ökonomie in der Geschichte / New Political Economy in History*, pp. 252-274. <https://doi.org/10.12759/hsr.32.2007.4.252-274>.
47. Naciones Unidas (2015). *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*.
48. Neu, D. Everett, J. Rahaman, A. (2015). Preventing corruption within government procurement: Constructing the disciplined and ethical subject. *Critical Perspective on Accounting* 28, pp. 49-61.
49. O'Sullivan, D. Cebreiro, A. (2022). El Impuesto Mínimo Global : Del Acuerdo a La Implementación - Consideraciones de Política, Opciones de Puesta en Práctica y Próximos Pasos. *Equitable Growth, Finance and Institutions Insight*.

50. OCDE/PNUD. (2024), Inspectores fiscales sin fronteras: Informe anual 2024. <https://doi.org/10.1787/6756fbdb-es>.
51. OECD (2016), Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264253384-en>.
52. OECD. (2010). Tax Policy Reform and Economic Growth. <https://doi.org/10.1787/9789264091085-en>.
53. OECD. (2017). Model Tax Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital.
54. OECD. (2018a). Declaración de Punta del Este.
55. OECD. (2018b). The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD, OECD Tax Policy Studies, No. 26. <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>.
56. OECD. (2021a). La cooperación fiscal al servicio del desarrollo: Informe de situación en la era del Covid-19. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2021/05/tax-co-operation-for-development-progress-report-in-the-covid-19-era_45d484e5/5ae85033-es.pdf.
57. OECD. (2021b). Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20; Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía.
58. OECD. (2022). Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía.
59. OECD. (2023). Revenue Statistics: Interpretative Guide.
60. OECD. (2024a). Fiscalidad y Desarrollo en la OCDE: Una mirada retrospectiva 2009-2024.
61. OECD. (2024b). Corporate Tax Statistics OECD. <https://doi.org/10.1787/9c27d6e8-en>.
62. OECD. (2024c), Consumption Tax Trends 2024: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. <https://doi.org/10.1787/dcd4dd36-en>.
63. OECD. (2025). Taxing Wages 2025: Decomposition of Personal Income Taxes and the Role of Tax Reliefs. <https://doi.org/10.1787/b3a95829-en>.
64. Okrent, D. (2011). Last Call: Rise And Fall Of Prohibition.
65. Ordower, H. (2023). Unbundling Social Security from the Payroll Tax. Legal Studies Research Paper Series. No. 2023-04.
66. Oviedo, M. (2016). Impuesto Único de Segunda Categoría. En Revista de Estudios Tributarios, N° 12 pp. 81-104.
67. Pascuali, M. (2022). Impuesto a la Tenencia del Patrimonio Neto o Impuesto a la Riqueza. En Revista de actualidad Jurídica n°45, pp. 517-528.
68. Picchi, A. (2025). See the full list of reciprocal tariffs by country from Trump's "Liberation Day" chart. Recuperado el 20 de octubre de 2025 de: <https://www.cbsnews.com/news/trump-reciprocal-tariffs-liberation-day-list/>.
69. Pigou, A. (1920). The Economics of Welfare. Macmillan and Co.
70. Pollack, S. (2012). The First National Income Tax, 1861-1872. Bi-annual Policy History Conference.
71. Postgrados FAE. (2025, 12 de Junio). #FAE Sostenibilidad Tributaria. https://www.youtube.com/watch?v=kYSy_qdbGk&t=3s.
72. PwC. (2005). The Total Tax Contribution Framework: What is your overall contribution in taxes. Recuperado el 3 de abril de: <https://www.pwc.co.uk/assets/pdf/ttcframework.pdf>.

73. PwC. (2016). The Total Tax Contribution Framework: Over a decade of development. Recuperado el 3 de abril de: <https://www.pwc.com/m1/en/tax/documents/2016/total-tax-contribution-framework-july-2016.pdf>.
74. PwC. (2021a). The Total Tax Contribution framework Tax takes a step towards sustainability. (Third edition). Recuperado el 15 de mayo de: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/total-tax-contribution-framework-2021.pdf>.
75. PwC. (2021b). Environmental and green taxes. Recuperado el 30 de septiembre de 2025 de: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/tax-policy-administration/environmental-and-green-taxes.html>.
76. PwC. (2024). The Total Tax Contribution (TTC) of the 100 Group for 2023 /24. Recuperado el 30 de septiembre de 2025 de: <https://www.pwc.co.uk/services/tax/total-tax-contribution-100-group.html>.
77. PwC. (2025a). Contribución Tributaria Total Agregada del IPSA 2023. <https://www.pwc.com/cl/es/publicaciones/Informe-Estudio-TTC-IPSA-2023-PwC-Chile.pdf>.
78. PwC. (2025b). Total Tax Contribution: Analysis of Large American Companies. Recuperado el 27 de septiembre de: <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/assets/pwc-total-tax-contribution-analysis-of-large-american-companies.pdf>.
79. PwC. (2025c). Total Tax Contribution ENEL Chile Group 2024. <https://www.enel.cl/content/dam/enel-cl/en/sustainability/sustainability-reports/enel-chile/2024/Total-Tax-Contribution-Enel-Chile-224-TTC-Report.pdf>.
80. Ricardo, D. (2001). On The Principles of Political Economy and Taxation. Batoche Books.
81. Ringel, L. (2018) Unpacking the transparency-secrecy nexus: Frontstage and backstage behaviour in a political party. *Organization Studies*, 40(5) pp. 705-723.
82. Ritchie, H. Roser, M. (2020). CO₂ emissions, How much CO₂ does the world emit? Which countries emit the most? Our World In Data. Recuperado el 30 de septiembre de 2025 de: <https://ourworldindata.org/co2-emissions#article-citation>.
83. Roberts, J. (2009). No one is perfect: The limits of transparency and an ethic for “intelligent” accountability. En *Accounting, Organizations and Society*, 34(8) pp. 957-970.
84. Seligman, E. (1892). *The Shifting And Incidence Of Taxation*. American Economic Association, Vol 7, N°2/3.
85. Servicio de Impuestos Internos. (2024). Resolución Exenta SII N° 84, Anexo N° 2. Instrucciones de llenado de Formulario Declaración Jurada N° 1913.
86. Servicio de Impuestos Internos. (2025). Resolución Ex. SII N° 71. Imparte instrucciones sobre procedimiento para que las empresas certificadoras independientes puedan otorgar certificación anual de sostenibilidad tributaria a los contribuyentes, de acuerdo con el párrafo segundo del N° 18 del artículo 8 del Código Tributario.
87. Smith, A. (1776). *An Inquiry Into The Nature and Causes of The Wealth of Nations*.
88. Social Security Board of Trustees, (2025). *The 2025 Annual Report of The Board of Trustees of The Federal Old-Age And Survivors Insurance And Federal Disability Insurance Trust Funds*.
89. Sovacool, B. (2022). Beyond science and policy: Typologizing and harnessing social movements for transformational social change, *Energy Research & Social Science* 94.

90. Tax Policy Center, (2024). How do state and local property taxes work? Recuperado el 12 de septiembre de 2025 de <https://taxpolicycenter.org/briefing-book/how-do-state-and-local-property-taxes-work>.
91. Ten Kate, F. Milionis, P. (2019). Is capital taxation always harmful for economic growth?. *Int Tax Public Finance* 26, pp. 758–805. <https://doi.org/10.1007/s10797-019-09530-3>.
92. TGR. (2025). Informe de Contribuciones; Julio 2025. https://tgr.cl/wp-content/uploads/2025/07/ITC-1_2025.pdf.
93. United Nations, (2023). World Population Ageing 2023: Challenges and opportunities of population ageing in the least developed countries.
94. Van Thiel, S. (2020). Tax Sustainability in an EU and International Context. *IBFD* pp. 15-40.
95. Washington, G. (1923) Letters of Saint Boniface to the Popes and Others, in: *Papers of the American Society of Church History*, 2nd series, vii, pp. 157–186. <https://doi.org/10.1017/S1079902800113804>.
96. Wildmalm, F. (2001). Tax structure and growth: Are some taxes better than others? *Public Choice* 107, pp. 199-219. DOI: 10.1023/A:1010340017288.
97. World Bank. (2005). Metadata Glossary. Recuperado el 18 de Agosto de 2025, <https://databank.worldbank.org/metadataglossary/world-development-indicators/series/IC.TAX.TOTL.CP.ZS>.
98. World Bank. (2020). State and Trends of Carbon Pricing 2020.
99. World Economic Forum. (2017). We'll Live to 100 – How Can We Afford It? https://www3.weforum.org/docs/WEF_White_Paper_We_Will_Live_to_100.pdf.
100. World Economic Forum. (2020). Measuring Stakeholder Capitalism Towards Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation. https://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_Measuring_Stakeholder_Capitalism_Report_2020.pdf.
101. Yáñez, J. (2014b). Impuesto de Timbres y Estampillas. En, *Revista de Estudios Tributarios* N° 10. pp. 211-235.
102. Yáñez, J. (2020). Impacto, Traslación e Incidencia De Los Impuestos. En, *Revista de Estudios Tributarios* N° 23. pp. 201-251.
103. Yáñez, J. (2011). Tributación de los Combustibles. En, *Revista de Estudios Tributarios* N° 5. pp. 171-206.
104. Yáñez, J. (2014a). Impuesto Territorial. En, *Revista de Estudios Tributarios* N° 11. pp. 253-281.
105. Zidková, H. Balicová, K. (2021). The Definitive VAT System and its Impact on Tax Collection. En *European Journal of Government and Economics*, vol 10(2), December 2021, pp 146-166. <https://doi.org/10.17979/ejge.2021.10.2.7803>.
106. Zwick, E. Mahon, J. (2017). Tax Policy and Heterogeneous Investment Behavior." *American Economic Review*, 107 (1): pp. 217–248.