



**GUIA PRÁCTICA DE GOBIERNO CORPORATIVO EN LA GESTIÓN DE
DECISIONES TRIBUTARIAS**
Practical Guide to Corporate Governance in Tax Decision-Making

Autores

**OMAR BOHÓRQUEZ PARRA
JUAN SEBASTIÁN GIRALDO
WILLIAM ALBERTO DUARTE**

**Trabajo presentado como requisito para optar por el título de Magíster en
Derecho Corporativo**

Director

Dr. Marlon David Hernández Pérez

**Facultad de Jurisprudencia
Maestría en Derecho Corporativo
Universidad del Rosario**

**Bogotá D.C., Colombia
2025**

Tabla de contenido

Introducción	5
Capítulo I Generalidades Del Gobierno Corporativo En El Marco De La Tributación	8
Generalidades	8
Gobierno corporativo y cumplimiento tributario.....	9
Obligación tributaria sustancial	9
Obligación tributaria formal	10
Entre estas obligaciones se encuentran, de manera enunciativa y no taxativa:	10
Control tributario y gobierno corporativo.....	11
Conclusiones.....	13
Capítulo II Injerencia del Gobierno Corporativo en las Decisiones Tributarias	15
Ahorro fiscal, evasión fiscal, fraude fiscal y elusión fiscal	17
<i>a) Ahorro fiscal</i>	17
<i>a. Evasión fiscal</i>	17
<i>b. Fraude fiscal</i>	18
<i>c. Elusión fiscal</i>	18
Abuso en materia tributaria.....	21
a) Abuso en materia tributaria	22
b) Negocio jurídico aparente o artificioso	22
c) Obtención de beneficios tributarios indebidos:	23
Conclusiones.....	25
Capítulo III.....	27
Estructura Interna de un Órgano de Gestión Tributaria Eficiente	27
Establecimiento de una política corporativa para la evaluación y gestión de riesgos tributarios	29
a. Cumplimiento normativo integral	29
b. Identificación y gestión proactiva de riesgos	29
c. Optimización dentro de la legalidad	29
d. Transparencia y rendición de cuentas	30
e. Responsabilidad compartida	30
Identificación de los posibles riesgos asociados con las operaciones de la empresa.....	30
Análisis y valoración de los riesgos.....	33
Criterios de Evaluación.....	33
a) Probabilidad de Ocurrencia:	33
b) Impacto Financiero:	33
c) Impacto Reputacional:	34

d) Impacto Legal:	34
Metodología de Valoración	34
Representación de Resultados	34
Monitoreo y seguimiento del cumplimiento tributario en la ejecución de las decisiones	35
Revisiones Periódicas	35
Indicadores Clave de Desempeño (KPIs Tributarios)	35
Auditorías Internas y Externas.....	36
Actualización Normativa	36
Reportes de Desempeño a la Alta Dirección	36
Establecimiento de controles internos para cada riesgo identificado	37
Riesgo. Errónea clasificación arancelaria de bienes	37
Controles internos sugeridos	37
Riesgo. Incumplimiento de plazos para la presentación de declaraciones	37
Controles internos sugeridos	37
Riesgo. Uso indebido de costos y deducciones no soportados	38
Controles internos sugeridos	38
Según la Presidencia de la República de Colombia (1989) a través del Estatuto tributario:	38
Riesgo. Incorrecta retención en la fuente	38
Controles internos sugeridos	38
Informe de sugerencias y recomendaciones	38
Contenido del Informe	39
Tipología de Recomendaciones	39
Responsabilidad de la Junta Directiva	40
Conclusiones.....	40
Capítulo IV	42
Ética Tributaria y Rol del Gobierno Corporativo	42
Ética y planificación fiscal.....	43
Ética tributaria y gobierno corporativo.....	44
Ética tributaria, cultura tributaria e individuo.....	44
Conclusiones.....	45
Conclusión	46
Bibliografía	49

Resumen

Este artículo analiza la relación entre gobierno corporativo y tributación, identificando los desafíos que enfrentan los órganos de dirección en la comprensión y gestión de las obligaciones fiscales. Mediante un enfoque cualitativo y de revisión documental, se examinan los principales riesgos derivados de la falta de integración de la información tributaria en la planeación estratégica. Los resultados muestran que la omisión de la perspectiva fiscal en la toma de decisiones genera impactos negativos en la sostenibilidad empresarial. Se concluye que la adopción de herramientas corporativas que incorporen la gestión tributaria fortalece la transparencia, mitiga riesgos y promueve un gobierno corporativo más eficiente.

Palabras clave: Gobierno corporativo, tributación, órganos de dirección, gestión fiscal, sostenibilidad.

Abstract

This article analyzes the relationship between corporate governance and taxation, highlighting the challenges faced by governing bodies in understanding and managing tax obligations. Using a qualitative and documentary review approach, it examines the main risks that arise from the lack of integration of tax information into strategic planning. The findings indicate that overlooking the fiscal perspective in decision-making has negative effects on business sustainability. The study concludes that adopting corporate tools that incorporate tax management strengthens transparency, mitigates risks, and promotes more efficient corporate governance.

Keywords: Corporate governance, Taxation, Boards of directors, Tax management, sustainability.

Introducción

Abordar la relación entre el gobierno corporativo y la tributación constituye, sin lugar a duda, uno de los desafíos más complejos en el ejercicio de nuestra práctica profesional. La articulación entre el gobierno empresarial y las obligaciones fiscales genera una tensión significativa para los órganos directivos de las sociedades, especialmente cuando estos no cuentan con experiencia previa en la toma de decisiones de naturaleza tributaria.

Para alcanzar un equilibrio adecuado entre estas dos esferas, resulta imperativo comprender que la práctica societaria, en su totalidad, se encuentra intrínsecamente vinculada a la ejecución de múltiples negocios jurídicos. Dichos actos, en su mayoría, configuran hechos generadores de obligaciones tributarias de diversa índole. Desde el acto fundacional de la sociedad, que constituye un contrato generador de derechos y deberes tanto para sus asociados como para la propia persona jurídica, hasta el desarrollo de su objeto social mediante actividades civiles o comerciales, cada acción lleva implícitas consecuencias fiscales.

El desarrollo de la vida jurídica de las personas jurídicas se encuentra debidamente supervisado por sus órganos de control y dirección, cuya configuración varía según la tipología societaria. Así, es posible identificar órganos como la asamblea general de accionistas, la junta de socios, la junta directiva, los consejos de administración, los consejos familiares y otras estructuras de gobierno, cuyo diseño responde a las particularidades de cada forma societaria.

Una de las principales problemáticas que enfrentan las sociedades en el ámbito tributario radica en el desconocimiento o la limitada comprensión de la información fiscal por parte de los órganos de gobierno. En muchos casos, esta información solo se hace visible en los informes de gestión y resultados presentados al cierre del ejercicio fiscal, momento en el cual se revelan las obligaciones tributarias, como el impuesto sobre la renta, generando sorpresa y cuestionamientos entre los miembros de los órganos de dirección acerca del origen y magnitud de estas cifras, que pueden percibirse como elevadas o inesperadas.

En otros escenarios, la información tributaria solo es puesta de manifiesto en situaciones de crisis, como la imposición de sanciones fiscales, cuyo impacto suele ser significativo sobre las utilidades de los asociados, evidenciando la falta de previsión y seguimiento adecuado en la gestión fiscal. La experiencia demuestra que, en numerosos casos, las decisiones relacionadas con asuntos tributarios son subestimadas por los órganos de gobierno debido a la aparente falta de materialidad frente a la operación general de la sociedad. No obstante, esta práctica puede resultar altamente perjudicial, ya que minimiza el rol estratégico que la gestión fiscal debe desempeñar dentro de la planeación corporativa.

En este sentido, resulta imperativo establecer un plan de trabajo integral al interior de la organización que facilite la conexión eficiente entre la información tributaria y los diferentes órganos de gobierno. Este mecanismo debe garantizar un monitoreo y seguimiento continuo, no limitado exclusivamente al cierre de los ejercicios contables o fiscales, sino integrado como un componente clave del gobierno corporativo. De esta manera, se promueve la toma de decisiones informadas, la mitigación de riesgos fiscales y el fortalecimiento de la transparencia y sostenibilidad en la gestión empresarial.

La conexión entre el gobierno corporativo y la tributación reviste una relevancia fundamental en la gestión cotidiana de las sociedades, al punto que el artículo 869 del Estatuto Tributario establece las condiciones que deben observarse en materia de abuso tributario al momento de celebrar actos o negocios jurídicos, con el fin de evitar su desconocimiento o la posibilidad de reconfiguración o recaracterización de los mismos (Presidente de la República De Colombia, 1989). En este contexto, es posible afirmar que si el órgano de gobierno de la empresa se encarga de asegurar que los actos o negocios jurídicos sean celebrados en beneficio de los diversos grupos de interés, también tiene la responsabilidad de garantizar la correcta aplicación de las disposiciones fiscales que dichos actos conllevan.

A partir de lo anterior, la presente investigación se orienta a proponer herramientas de carácter corporativo que impliquen la participación activa de los órganos de gobierno de las sociedades en la revisión continua de la información tributaria, con el propósito de mitigar

los riesgos asociados a esta materia, promoviendo así una cultura de gestión tributaria corporativa más dinámica, responsable y transparente.

Capítulo I

Generalidades del Gobierno Corporativo en el Marco de la Tributación

Generalidades

El gobierno corporativo se define como el conjunto de estructuras, principios y mecanismos establecidos dentro de una sociedad para garantizar el cumplimiento de la normatividad local e internacional aplicable. Estas estructuras deben alinearse con un marco regulatorio interno y externo, orientado a promover la transparencia en la gestión empresarial y el flujo de información sobre aspectos clave que impactan a las partes interesadas.

Los órganos que integran el gobierno corporativo incluyen la asamblea general de accionistas, la junta directiva, los consejos de administración y los comités de auditoría, entre otros. Todos estos entes comparten un propósito fundamental: garantizar el cumplimiento del ordenamiento jurídico y la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo, fortaleciendo así la confianza de inversionistas y grupos de interés.

Cada órgano social cumple funciones diferenciadas, lo que implica la existencia de intereses corporativos particulares y una clara separación de poderes. No obstante, dicha separación no supone una fragmentación de intereses, sino una convergencia hacia un objetivo común: el desarrollo sostenible y previsible de la sociedad. Este desarrollo se encuentra enmarcado dentro del cumplimiento de los objetivos y metas definidos en el plan estratégico de la organización, el cual abarca toda su operación y tiene como finalidad la maximización del margen de contribución tanto de los accionistas como de la propia sociedad.

Dado que cada institución de gobernabilidad dentro de la sociedad ejerce funciones independientes pero orientadas hacia objetivos comunes de desarrollo económico y social, el gobierno corporativo puede concebirse como el conjunto de decisiones administrativas y de control adoptadas por los diversos actores de la sociedad (accionistas, administradores, miembros de junta o consejeros). Su propósito es estructurar el marco normativo, las políticas y los procedimientos que permiten una gestión eficaz y sostenible de la organización.

Gobierno corporativo y cumplimiento tributario

En este contexto, el gobierno corporativo desempeña un papel crucial en la estructura de toma de decisiones empresariales. Si bien este modelo de gobernanza se enfoca en la definición de estrategias corporativas, la gestión tributaria no constituye un aspecto secundario. Por el contrario, representa uno de los pilares fundamentales para el adecuado desarrollo empresarial, pues la tributación corporativa incide en la sostenibilidad financiera de la organización y configura la relación jurídico-tributaria entre los contribuyentes y el Estado.

Sobre esta relación, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, en sentencia del 20 de mayo de 1994, precisó:

La relación jurídico-tributaria comprende, además de la obligación tributaria sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal, que están destinados a suministrar los elementos con base en los cuales el Gobierno puede determinar impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas. (*Consejo de Estado, 1994, p. 1*)

El análisis de la relación jurídico-tributaria permite identificar dos grandes obligaciones:

Obligación tributaria sustancial: Esta obligación se origina cuando se verifican en la realidad los presupuestos de hecho que la ley tributaria ha previsto como generadores del tributo, conocidos doctrinalmente como *hechos impositivos* o *hechos generadores*. Dichos presupuestos pueden estar vinculados, por ejemplo, a la obtención de ingresos, la posesión de patrimonio, la realización de actos jurídicos con relevancia fiscal o la ejecución de operaciones gravadas.

Una vez ocurrido el hecho generador, nace para el contribuyente o responsable, según la figura jurídica aplicable el deber jurídico de cancelar el tributo correspondiente, en cuantía determinada conforme a las reglas de base gravable, tarifa y demás elementos esenciales previstos en la ley, en observancia del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia (1991). La obligación sustancial, por

tanto, constituye el núcleo de la relación jurídico-tributaria y se extingue principalmente mediante el pago efectivo del tributo, sin perjuicio de que la normativa contemple otras formas de extinción, como la compensación, la prescripción o la condonación en los casos expresamente previstos.

Obligación tributaria formal: Esta categoría agrupa un conjunto de deberes instrumentales y accesorios cuyo propósito es facilitar tanto la **determinación correcta** de la obligación sustancial como la **fiscalización** por parte de la Administración Tributaria. Tales deberes, que pueden recaer sobre contribuyentes, responsables, agentes de retención o terceros, son exigibles con independencia de que exista o no una obligación sustancial a cargo.

Entre estas obligaciones se encuentran, de manera enunciativa y no taxativa:

La presentación oportuna y veraz de declaraciones tributarias, en los formatos y plazos establecidos por la autoridad fiscal.

La expedición de facturas o documentos equivalentes que cumplan con los requisitos formales previstos en el Estatuto Tributario y en las normas reglamentarias, incluyendo la adopción de la facturación electrónica cuando sea exigida (Presidente de la República De Colombia, 1989).

La obligación de llevar contabilidad conforme a los marcos técnicos normativos de información financiera aceptados en Colombia, con los soportes y registros que permitan verificar la ocurrencia de los hechos económicos.

El suministro de información exógena o reportes especiales a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o a las entidades territoriales competentes, en los términos, medios y condiciones que establezca la normativa.

Todas las actividades económicas desarrolladas por una sociedad —en tanto constituyen actos o negocios jurídicos— generan consecuencias tributarias inevitables dentro del marco normativo colombiano, conforme al principio de legalidad tributaria (*Constitución Política de Colombia, 1991*, art. 338) y a los elementos esenciales definidos en el Estatuto Tributario. En este contexto, la estructuración fiscal y financiera adecuada no solo resulta

esencial para garantizar el cumplimiento normativo y optimizar la carga fiscal dentro de los márgenes permitidos por la ley, sino que también se configura como una medida preventiva frente a riesgos de naturaleza administrativa, sancionatoria e incluso penales derivados de posibles contingencias tributarias (Presidente de la República De Colombia, 1989).

La correcta gestión de esta dimensión recae, en gran medida, en la implementación de prácticas sólidas de gobierno corporativo, mediante las cuales los órganos de administración y control particularmente la junta directiva y los comités especializados asumen un rol activo en la supervisión, aprobación y monitoreo de las estrategias fiscales de la organización. Ello implica establecer políticas tributarias claras, garantizar la transparencia en la información financiera y asegurar que las decisiones empresariales con impacto fiscal sean evaluadas no solo desde su rentabilidad económica, sino también desde su conformidad legal, sostenibilidad y alineación con los principios de equidad y responsabilidad social corporativa.

En consecuencia, un gobierno corporativo robusto actúa como garante de la integridad tributaria de la sociedad, fomentando un entorno de cumplimiento proactivo que contribuye a preservar la reputación corporativa, mantener la confianza de los inversionistas y proteger la continuidad del negocio frente a eventuales controversias con la administración tributaria.

Control tributario y gobierno corporativo

En el marco de las buenas prácticas empresariales, un sistema de control tributario robusto constituye un pilar esencial para garantizar la transparencia, la sostenibilidad fiscal y la integridad corporativa. Este sistema debe estructurarse sobre cinco elementos fundamentales, los cuales, conforme a los lineamientos de control interno y a los principios de buen gobierno, se interrelacionan para minimizar riesgos y optimizar la gestión fiscal así:

Tabla 1 *Control tributario y gobierno corporativo*

Elemento	Generalidades	Función corporativa	Función tributaria
Ambiente de control	Cultura organizacional y valores éticos que fomentan el cumplimiento tributario como parte integral de la estrategia empresarial.	Establece principios éticos, cultura de cumplimiento y políticas internas que integren el cumplimiento tributario con la estrategia empresarial.	Fomenta una cultura organizacional que previene prácticas ilegales y promueve el cumplimiento planificado y voluntario.
Evaluación de riesgos	Identificación, análisis y priorización de los riesgos fiscales que puedan afectar la estabilidad y reputación de la compañía.	Identifica y prioriza riesgos fiscales relevantes para la sostenibilidad financiera y reputacional, presentando reportes periódicos a la J.D.	Reduce la probabilidad de contingencias tributarias y permite tomar decisiones planificadas y estructuradas.
Actividades de control	Implementación de procedimientos, revisiones y verificaciones internas que aseguren la correcta aplicación de las normas tributarias.	Define y ejecuta procedimientos internos, auditorías y revisiones para garantizar la correcta aplicación de la normatividad fiscal.	Asegura la coherencia y uniformidad de la ejecución de las actividades y obligaciones de carácter fiscal.
Información y comunicación	Canales claros y efectivos para transmitir información fiscal relevante entre las distintas áreas de la organización y hacia los órganos de gobierno.	Crea canales claros para transmitir información tributaria relevante en las áreas operativas, estratégicas y los comités de auditoría.	Facilita la transparencia, la trazabilidad de la información y la coordinación entre las áreas clave.
Actividades de supervisión	Seguimiento permanente y auditoría de los procesos tributarios para garantizar su eficacia y actualización frente a cambios normativos.	Realiza el seguimiento continuo de las auditorías internas y externas, buscando la efectividad del control fiscal y su normatividad.	Permite detectar desviaciones, implementar acciones preventivas y correctivas y mejorar el proceso tributario de la entidad.

Fuente: Elaboración propia

La composición interna de los órganos de gobierno corporativo reviste especial importancia para la efectividad de este control. Contar con miembros que posean conocimientos especializados en materia tributaria particularmente en las juntas directivas y

comités responsables de las decisiones fiscales permite no solo una supervisión técnica y un monitoreo riguroso, sino también la anticipación a contingencias y la alineación de las estrategias fiscales con los principios de legalidad, equidad y sostenibilidad.

Cuando la estructura de gobierno carezca de esta experticia interna, resulta aconsejable la incorporación de miembros independientes con trayectoria en fiscalidad, o la creación de un comité fiscal especializado. Este órgano puede formular, evaluar y monitorear políticas tributarias cuantificables, medibles y mitigables, asegurando que las decisiones en esta materia respondan a criterios técnicos y a estándares de transparencia corporativa.

En cumplimiento de su rol fiduciario, las reuniones de los órganos de gobierno deben abordar, de manera sistemática y con soporte documental, aspectos clave como:

- Planeación tributaria legítima, dentro de los límites establecidos por la ley.
- Identificación y prevención del abuso en materia tributaria.
- Detección y sanción interna de prácticas constitutivas de fraude fiscal.
- Estrategias de prevención contra la evasión fiscal.

Este enfoque encuentra respaldo en la jurisprudencia constitucional. La Sentencia C-015 de 1993 de la Corte Constitucional (1993), con ponencia del magistrado Eduardo Cifuentes Muñoz, establece una distinción esencial entre el ahorro fiscal legítimo y la evasión fiscal, así como la delgada línea entre elusión y fraude tributario. Estos conceptos, cuya comprensión resulta indispensable para la toma de decisiones corporativas, serán analizados con mayor profundidad en el siguiente capítulo.

Conclusiones

- El gobierno corporativo constituye un elemento esencial para garantizar el buen desempeño tributario de las sociedades, en la medida en que establece un marco institucional orientado por los principios de transparencia, responsabilidad, legalidad y control, consagrados en los artículos 209 y 269 de la Constitución Política y desarrollados por la Ley 222 de 1995 (Congreso de la República de Colombia, 1995).
- La estructura de los órganos de administración y control debe integrar miembros con conocimientos especializados en materia tributaria, cuya competencia técnica permita

ejercer una supervisión eficaz, un monitoreo constante y una gestión proactiva de los riesgos fiscales, en línea con los artículos 4, 572, 574, 631, 684 y concordantes del Estatuto Tributario (E.T.), que regulan los deberes formales y materiales de los contribuyentes y responsables (Presidente de la República de Colombia, 1989). La conformación de un comité tributario especializado se erige como una buena práctica de gobierno corporativo, en cuanto permite adoptar decisiones basadas en políticas fiscales medibles, cuantificables y mitigables, ajustadas a los principios de legalidad tributaria y de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario (*Constitución Política de Colombia, 1991*, art.338;363)

- Desde la perspectiva jurisprudencial, la Sentencia C-015 de 1993 de la Corte Constitucional (1993) con ponencia del Magistrado Eduardo Cifuentes Muñoz, subraya la importancia de diferenciar el ahorro fiscal legítimo de la evasión fiscal, así como la delgada línea entre la elusión y el fraude tributario, advirtiendo que la gestión fiscal debe orientarse siempre dentro de los márgenes permitidos por la ley y la buena fe comercial.
- En consecuencia, un gobierno corporativo robusto y técnicamente capacitado en materia tributaria no solo fortalece la capacidad de la sociedad para anticiparse y adaptarse a los cambios normativos, sino que también consolida su reputación como contribuyente cumplidor y socialmente responsable, fomentando la confianza de inversionistas, socios y demás grupos de interés, y asegurando la sostenibilidad fiscal y empresarial en el largo plazo.

Capítulo II

Injerencia del Gobierno Corporativo en las Decisiones Tributarias

La reconocida conferencista Elisa Turullols (2019), en su obra “*Guía del buen gobierno corporativo*”, ofrece una definición orientadora del concepto de buen gobierno corporativo, al señalar que este:

Es aquel que se ejerce de una manera objetivamente correcta, persiguiendo el cumplimiento de los intereses generales, y consiguiendo en un alto grado una buena gestión, alcanzando cotas muy aceptables de transparencia, eficacia, eficiencia, cumplimiento de la legalidad y un alto grado de satisfacción en el ciudadano (P. 50-51)

Esta definición sintetiza de manera acertada los principios rectores que deben regir la gobernanza organizacional, principios que resultan particularmente pertinentes al analizar las decisiones de naturaleza tributaria. En efecto, la gestión fiscal de una entidad trasciende el cumplimiento meramente formal de las obligaciones impositivas, para convertirse en un componente estratégico del gobierno corporativo, orientado a salvaguardar la legalidad, la transparencia y la sostenibilidad empresarial.

En esa línea, y en concordancia con lo expuesto en el capítulo precedente, es imperativo que los órganos de gobierno, tales como la junta directiva, los comités de auditoría o fiscalización, así como la alta dirección, asuman un rol activo en la evaluación, seguimiento y adopción de decisiones tributarias, en estricta consonancia con el ordenamiento jurídico vigente. Tal compromiso implica no solo garantizar el cumplimiento material de las obligaciones fiscales, sino también gestionar de manera diligente los riesgos tributarios, en coherencia con el interés social, el principio de legalidad y el deber de buena fe frente al Estado.

Así entendido, el cumplimiento tributario no debe concebirse como una función mecánica o instrumental, sino como una dimensión estratégica que exige un análisis técnico y jurídico riguroso, en especial cuando se trata de operaciones de relevancia económica para la sociedad. Se impone, entonces, la necesidad de identificar los límites normativos y éticos

del comportamiento fiscal, así como de definir directrices que orienten la toma de decisiones desde una perspectiva de gobernanza responsable, diligente y transparente.

Los órganos de gobierno corporativo: junta directiva, comités de auditoría o fiscalización y alta dirección, desempeñan un papel decisivo en la evaluación, seguimiento y adopción de decisiones tributarias, función que no se restringe a verificar el cumplimiento material de las obligaciones, sino que abarca la gestión integral de riesgos fiscales, en coherencia con el interés social, el principio de legalidad y el deber de buena fe frente al Estado (*Constitución Política de Colombia, 1991, art.83*)

En decisiones de alto impacto económico, como reestructuraciones empresariales, operaciones transfronterizas, adquisiciones, fusiones o planeaciones fiscales complejas, el análisis debe sustentarse en criterios técnicos y jurídicos rigurosos, incorporando evaluaciones de costo-beneficio, impacto reputacional y compatibilidad con las políticas internas de cumplimiento de la organización.

Resulta igualmente esencial que el gobierno corporativo delimite con precisión los límites normativos y éticos que enmarcan la actuación fiscal de la sociedad. En este contexto, la Sentencia C-015 de 1993 de la Corte Constitucional (1993), con ponencia del Magistrado Eduardo Cifuentes Muñoz, constituye un referente fundamental, al establecer la diferencia entre el ahorro fiscal legítimo y la evasión tributaria, así como la delgada línea que separa la elusión del fraude fiscal. Este pronunciamiento ofrece un marco interpretativo de alto valor para la formulación de políticas tributarias internas, pues orienta a los órganos de gobierno en la adopción de estrategias que, sin renunciar a la optimización de la carga fiscal, se mantengan dentro de los límites que impone la ley y la buena fe comercial.

En las siguientes líneas se presentará un análisis sintetizado de los criterios fijados por la Corte Constitucional en dicha sentencia, con el propósito de establecer pautas prácticas que faciliten al gobierno corporativo la identificación de conductas fiscales legítimas y la prevención de aquellas que puedan derivar en contingencias legales, sancionatorias o reputacionales.

Ahorro fiscal, evasión fiscal, fraude fiscal y elusión fiscal

Tal como lo hemos expuesto anteriormente, la Sentencia C-015 de la Corte Constitucional (1993) ha sido fundamental para delinear un marco interpretativo amplio respecto de las figuras de la evasión y la elusión fiscal, las cuales resultan esenciales para comprender las diversas formas de relacionamiento de los contribuyentes con el sistema tributario.

Si bien estos conceptos suelen utilizarse de manera indistinta en el lenguaje ordinario, presentan importantes diferencias desde el punto de vista jurídico, económico e intencional, especialmente cuando se analizan en el marco de las estrategias de planeación tributaria que desarrollan las personas jurídicas. A continuación, se explican sus elementos distintivos:

a) Ahorro fiscal

- Conducta lícita que optimiza la carga tributaria mediante el uso de beneficios e incentivos expresamente previstos por la ley. Constituye una manifestación legítima de eficiencia empresarial y se enmarca en el principio de legalidad tributaria (*Constitución Política de Colombia, 1991, art.338*)
- Se sitúa por fuera del hecho generador y no representa violación alguna del ordenamiento jurídico, toda vez que se ejerce dentro del principio de legalidad y de la autonomía del contribuyente.
- Constituye una manifestación válida de eficiencia empresarial y de optimización fiscal, plenamente respetuosa del marco normativo.

a. Evasión fiscal

- Infracción directa de las normas tributarias, materializada a través de actos u omisiones que buscan impedir el cumplimiento de obligaciones fiscales. Puede manifestarse por omisión (no declarar ingresos, no entregar retenciones) o por comisión (deducciones inexistentes, manipulación de cifras). Es sancionable administrativa y, en algunos casos, penalmente. Tiene como propósito evitar el

cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante actos u omisiones contrarios a la ley.

- Se manifiesta en dos modalidades: (i) evasión por omisión (no declarar ingresos, omitir información, no entregar retenciones practicadas); y (ii) evasión por comisión (creación de deducciones inexistentes, manipulación de información, entre otros).
- Este tipo de prácticas vulnera la equidad del sistema, socava las finanzas públicas y es objeto de sanción administrativa y penal.

b. *Fraude fiscal*

- Es una modalidad agravada de evasión que presupone la existencia de dolo.
- Consiste en la ejecución premeditada de actos encaminados a defraudar al fisco, ya sea por acción u omisión.
- Su gravedad radica en el ánimo deliberado de defraudar, por lo que constituye una infracción penal, tipificada en el artículo 402 del Código Penal Colombiano.

c. *Elusión fiscal*

- Uso de estructuras jurídicas o contractuales que, sin infringir formalmente la ley, buscan evitar la configuración del hecho generador. Aunque formalmente legítima, puede ser cuestionada si desconoce el espíritu de la norma y, en ciertos casos, ser objeto de medidas antiabuso (art. 869 E.T.). Aunque no contraviene de manera explícita las normas, puede desconocer su espíritu o finalidad, especialmente si se incurre en abuso de las formas jurídicas (Presidencia de la República de Colombia, 1989).
- La elusión ocurre dentro de ámbitos regulados, pero aprovecha vacíos o deficiencias técnicas de la norma.
- Su evaluación requiere una interpretación sustancial, en atención a principios como la buena fe y la prevalencia de la realidad económica.

Los conceptos de ahorro, evasión, fraude y elusión fiscal reflejan distintas modalidades de interacción con el sistema tributario, cada una con implicaciones jurídicas y éticas diferenciadas.

Mientras el ahorro fiscal constituye una estrategia lícita y deseable dentro de una planeación tributaria responsable, la evasión y el fraude deben ser severamente sancionados por atentar contra los principios fundamentales del sistema. Por su parte, la elusión, aunque amparada en la legalidad formal, puede poner en riesgo la equidad tributaria si su finalidad es eludir el contenido sustancial de la norma.

Concepto	Sentencia C-015 de (1993)	Ejemplo	Tratamiento jurídico
Ahorro fiscal	Uso de mecanismos legales previstos por la normativa para reducir la carga fiscal, ajustándose estrictamente a la ley y al principio de buena fe.	Aplicación de deducciones, exenciones o descuentos tributarios autorizados expresamente por la ley para reducir el impuesto a cargo.	Conducta lícita y aceptada, enmarcada en el principio de legalidad (Constitución Política de Colombia, 1991, art.338)
Elusión fiscal	Aprovechamiento de vacíos o ambigüedades normativas para obtener beneficios fiscales, sin una vulneración directa de la ley, pero contrariando su espíritu o finalidad.	Constitución de una estructura societaria en un paraíso fiscal sin sustancia económica real, con el fin de disminuir la base gravable.	Puede ser objeto de medidas antiabuso (art. 869 E.T.) y desconocimiento de operaciones artificiosas. (Presidencia de la República de Colombia, 1989)
Evasión fiscal	Incumplimiento voluntario de la obligación tributaria mediante la omisión de declarar o presentar información falsa, configurando infracción directa de la ley.	Omitir ingresos en la declaración de renta o declarar valores inferiores a los realmente obtenidos.	Constituye infracción tributaria sancionable administrativamente (arts. 634 y ss. E.T.). (Presidencia de la República de Colombia, 1989)

Fraude fiscal	Realización de actos fraudulentos o artificiosos destinados a engañar a la autoridad tributaria con el fin de evadir el pago de tributos, constituyendo un ilícito sancionable administrativa y/o penalmente.	Alterar o falsificar facturas, libros contables o soportes para ocultar la realidad de las operaciones.	Configura delito de defraudación o fraude procesal en el ámbito penal y sanciones tributarias agravadas (Congreso de la República de Colombia, 2000, art 402; 453)
----------------------	---	---	--

Fuente: Elaboración propia con información tomada de la Corte Constitucional (1993)

En línea con lo anterior, el gobierno corporativo debe incorporar criterios de legalidad sustancial, transparencia y responsabilidad al momento de adoptar decisiones fiscales. Así las cosas podemos señalar con precisión, que la sentencia en mención impone un marco de análisis muy profundo al delimitar la Realidad Económica y el Respeto a la Finalidad de la Ley, como ejes fundamentales para evaluar la licitud de todos los negocios jurídicos de la sociedad que llevan consigo implicaciones en materia tributaria, es decir, se convierte en un “periplo” para las decisiones fundamentales que en este aspecto los órganos de gobierno deben evaluar; en otras palabras, para el gobierno corporativo, esto se traduce en políticas y controles que prueben sustancia y descarten artificios.

Así las cosas, para el análisis tributario de las operaciones trascendentales o de especial relevancia de la entidad, el gobierno corporativo debe someter sus decisiones a un filtro compuesto por cinco premisas:

- a) ¿Existe un propósito económico real?
- b) ¿El beneficio fiscal es desproporcionado frente a los riesgos y las funciones efectivamente asumidas?
- c) ¿La forma jurídica contradice la realidad económica o desnaturaliza el espíritu de la norma?
- d) ¿El negocio jurídico es simulado?
- e) ¿Existen omisiones o falsedades?

La adopción disciplinada de este filtro documentada en comités y actas, con soportes de sustancia y seguimiento fortalece el control interno, reduce la exposición a contingencias administrativas y penales, preserva la reputación corporativa y alinea la estrategia fiscal con los principios de legalidad, buena fe y equidad. En definitiva, un gobierno corporativo que integra estos criterios convierte la tributación en una ventaja competitiva sostenible, al proteger el valor empresarial y la confianza de inversionistas, autoridades y demás grupos de interés.

Abuso en materia tributaria

Uno de los desarrollos más relevantes del ordenamiento tributario colombiano en materia de fiscalización y control ha sido la incorporación de la cláusula general antiabuso, consagrada en el artículo 869 del Estatuto Tributario, introducida por el artículo 122 de la Ley 1607 de 2012 (Presidente de la República De Colombia, 1989; Congreso de la República de Colombia, 2012). Esta disposición establece un marco normativo orientado a desarticular estructuras jurídicas carentes de sustancia económica o finalidad comercial legítima, cuya intención principal sea la obtención de beneficios fiscales indebidos mediante la explotación de vacíos normativos, simulaciones o artificios legales.

Posteriormente, la Ley 1819 de 2016 en su artículo 300 robusteció este régimen, al delimitar con mayor claridad los supuestos de hecho constitutivos de abuso, así como sus consecuencias jurídicas (Congreso de la República de Colombia, 2016). De este modo, el legislador colombiano dio un paso decisivo hacia la consolidación de un sistema tributario más equitativo, transparente y coherente con los principios constitucionales de legalidad, eficiencia y equidad

La cláusula general antiabuso no solo tiene una función sancionatoria, sino también preventiva y correctiva. En tal sentido, su aplicación adquiere especial relevancia dentro de los marcos de actuación del gobierno corporativo, pues impone a los órganos directivos y de control de las sociedades una responsabilidad reforzada en la evaluación y aprobación de las decisiones con incidencia tributaria. No se trata únicamente de verificar la legalidad formal

de las operaciones, sino de cuestionar su razonabilidad económica, sustancia material y coherencia con los fines empresariales legítimos.

Desde la perspectiva del buen gobierno corporativo, la función de control en materia tributaria debe incluir la prevención del abuso mediante una debida diligencia tributaria, la implementación de sistemas de cumplimiento interno (“*tax compliance*”) y la revisión periódica de las estructuras jurídicas utilizadas en la operación del negocio. La adopción de esquemas que, aunque legalmente viables, resulten artificiosos, simulados o dirigidos exclusivamente a obtener ventajas fiscales, puede comprometer la responsabilidad de los administradores, deteriorar la reputación corporativa y generar graves consecuencias legales y económicas para la sociedad.

En ese contexto, la cláusula general antiabuso permite a la administración tributaria aplicar un test de abuso, mediante el cual se analiza si una operación, en su conjunto, carece de una causa económica razonable y si su única o principal finalidad es la obtención de beneficios tributarios indebidos. A partir de este examen, pueden desestimarse los efectos fiscales pretendidos, imponiendo las consecuencias que habrían correspondido de no mediar la estructura abusiva.

A continuación, se presentan los elementos estructurales que caracterizan esta figura jurídica:

a) Abuso en materia tributaria

- Se configura mediante uno o varios actos jurídicos que, en conjunto, carecen de un propósito económico o comercial legítimo.
- Se materializa a través de estructuras artificiales que no responden a una lógica de negocio real ni a necesidades operativas objetivas.
- Su finalidad preponderante es la obtención de ventajas tributarias, como la reducción de la base gravable, la elusión del hecho generador o el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales.

b) Negocio jurídico aparente o artificioso

- El acto o negocio carece de sustancia económica y no representa una operación con finalidad real dentro del giro ordinario de los negocios.

- Aunque formalmente válido, encubre la verdadera intención de las partes intervinientes, con el propósito de alterar los efectos fiscales que naturalmente se derivarían de una operación auténtica.
- Supone un desequilibrio entre la forma jurídica utilizada y la realidad económica subyacente, en contravención del principio de primacía de la sustancia sobre la forma

c) Obtención de beneficios tributarios indebidos:

- La eliminación total o parcial de la obligación tributaria.
- La reducción sustancial de la base gravable o del monto del impuesto a cargo.
- El diferimiento de la causación del tributo a ejercicios fiscales posteriores.
- El incremento artificial de saldos a favor o pérdidas fiscales acumuladas.
- La extensión improcedente de exenciones, tratamientos especiales o beneficios tributarios.

En este escenario, los órganos de gobierno corporativo están llamados a ejercer un control proactivo sobre las decisiones con implicaciones fiscales, evaluando no solo la forma jurídica de las operaciones, sino su justificación económica, su sustancia y su coherencia con los principios del régimen tributario. La planeación tributaria no puede convertirse en una estrategia de evasión encubierta o elusión abusiva, pues ello no solo contraviene el ordenamiento legal, sino que pone en riesgo el cumplimiento de los deberes fiduciarios de los administradores y la sostenibilidad de la organización.

En consecuencia, la interacción entre las decisiones tributarias empresariales y el gobierno corporativo representa un eje estratégico de creciente relevancia en el contexto económico y regulatorio contemporáneo. En un entorno caracterizado por una fiscalización más rigurosa, una ciudadanía cada vez más exigente en materia de responsabilidad fiscal, y una normativa internacional en permanente evolución, se impone la necesidad de repensar el rol de los órganos de gobierno en la definición, supervisión y control de la política fiscal corporativa.

Las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), los principios del Plan de Acción BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), y los estándares de la International Finance Corporation (IFC) (OCDE, 2024; 2025) sobre gobierno corporativo, convergen en una misma directriz: las prácticas fiscales

empresariales deben ser consistentes con los valores de transparencia, integridad, rendición de cuentas y sostenibilidad. En tal sentido, el cumplimiento fiscal ya no puede ser concebido exclusivamente como un resultado jurídico-formal, sino como una manifestación sustantiva del compromiso corporativo con el orden público económico y con el interés general.

La OCDE, en sus “*Principios de Gobierno Corporativo*”, destaca que los directorios deben asumir la responsabilidad última sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa, y deben asegurar que las estrategias tributarias no comprometan la reputación, la viabilidad financiera ni el deber fiduciario de sus administradores (OCDE, 2024). De manera complementaria, las acciones del Plan BEPS, particularmente la Acción 6 (Prevención del abuso de tratados) y la Acción 13 (Reportes país por país), ponen de presente la necesidad de fortalecer la coherencia entre las operaciones fiscales y la realidad económica subyacente, evitando estructuras carentes de sustancia o diseñadas exclusivamente para reducir artificialmente la carga impositiva.

Por su parte, la Corporación Financiera internacional (2021, p.1), en su informe “*Gobierno Corporativo y Desempeño en los Mercados Emergentes*”, señala expresamente que los órganos de administración deben no solo garantizar la legalidad de las decisiones tributarias, sino también implementar mecanismos efectivos de gestión de riesgos fiscales, que permitan identificar, valorar, mitigar y monitorear de forma permanente las contingencias asociadas al cumplimiento tributario. Este enfoque preventivo incluye la adopción de códigos internos de conducta fiscal, sistemas de control interno robustos, auditorías tributarias periódicas y una clara definición de responsabilidades entre las distintas áreas de la organización.

En efecto, la gestión de riesgos tributarios se ha convertido en una función ineludible del gobierno corporativo moderno. Los riesgos no se limitan a sanciones o litigios, sino que abarcan también el riesgo reputacional, el deterioro de relaciones con *stakeholders* clave (como autoridades fiscales, inversionistas o consumidores), y el impacto sobre la continuidad del negocio. Un gobierno corporativo responsable debe, por tanto, prever mecanismos de control que eviten prácticas que, aunque formalmente legales, puedan ser consideradas abusivas, artificiosas o contrarias al principio de buena fe, tal como lo contempla la cláusula

general antiabuso del artículo 869 del Estatuto Tributario colombiano (Presidencia de la República de Colombia, 1989).

En este contexto, resulta evidente que la planeación tributaria debe ser abordada con una visión estratégica, interdisciplinaria y alineada con los valores institucionales de la organización. El diseño de estructuras fiscales debe estar acompañado de una evaluación rigurosa de su sustancia económica, su legitimidad jurídica, y su razonabilidad frente al marco normativo y los estándares internacionales. El directorio y la alta dirección deben asumir una posición activa, informada y diligente en la supervisión de este proceso, integrando criterios éticos y de sostenibilidad fiscal en la toma de decisiones.

Para terminar, la incorporación de una política fiscal íntegra, sustentada en los pilares del gobierno corporativo, no solo minimiza los riesgos legales y reputacionales de la empresa, sino que refuerza su legitimidad ante el Estado, la sociedad y el mercado. La gobernanza tributaria responsable se erige, así como un pilar fundamental para la construcción de confianza institucional, la protección del valor empresarial y la promoción de una cultura de cumplimiento fiscal sólida, coherente y sostenible en el tiempo.

Conclusiones

- La injerencia del gobierno corporativo en la toma de decisiones tributarias es decisiva para asegurar un desempeño jurídicamente válido, éticamente responsable y técnicamente sólido. La distinción entre ahorro fiscal, elusión, evasión y fraude a la luz de la Sentencia C-015 de 1993 de la Corte Constitucional (1993) y de los principios de legalidad (art. 338 C.P.) y buena fe (art. 83 C.P.) delimita el espacio de una planeación fiscal legítima y orienta la actuación empresarial hacia la sustancia económica de los negocios (*Constitución Política de Colombia, 1991*, arts. 83;338).

En este marco, las operaciones de especial relevancia deben aprobarse solo tras superar un filtro decisional que verifique: a) propósito económico real; b) proporcionalidad del beneficio fiscal frente a funciones y riesgos; c) coherencia entre forma jurídica y

realidad económica; d) inexistencia de simulación; y e) ausencia de omisiones o falsedades, dejando constancia de la evaluación en actas y soportes.

- La cláusula general antiabuso del Estatuto Tributario (arts. 869 y ss.) refuerza este estándar al facultar a la Administración para reconfigurar operaciones carentes de sustancia o contrarias a la finalidad de la norma (Presidencia de la República de Colombia, 1989).
- Para el gobierno corporativo, esto implica: a) una política fiscal definida, b) un comité tributario con competencia técnica, c) controles internos alineados con la cláusula general antiabuso, y d) un expediente de soporte que evidencie el propósito económico, la sustancia de las operaciones, la proporcionalidad del beneficio fiscal y las alternativas evaluadas.
- Integrar estos criterios reduce contingencias administrativas y penales, protege la reputación corporativa, fortalece la confianza de inversionistas y autoridades y convierte la tributación en un factor de sostenibilidad y creación de valor de largo plazo.

Capítulo III

Estructura Interna de un Órgano de Gestión Tributaria Eficiente

La efectiva articulación entre el gobierno corporativo y la función tributaria exige la adopción de una Estructura de Gestión Tributaria Eficiente, materializada en la implementación de un Manual Corporativo de Gobernanza Tributaria. Este documento debe constituirse en el eje orientador de la toma de decisiones fiscales, fijando pilares de legalidad, transparencia, responsabilidad y trazabilidad, que garanticen la alineación entre las operaciones societarias y la estrategia corporativa.

Este instrumento adquiere un valor esencial en la comunicación y coordinación entre la junta directiva, el consejo de administración, los accionistas, los comités especializados y la revisoría fiscal, en tanto establece principios, roles y procedimientos claros que aseguren decisiones defendibles ante la administración tributaria y demás partes interesadas. La gestión tributaria, en este marco, debe sustentarse en principios como la legalidad, la sustancia económica, la proporcionalidad, la rendición de cuentas y la transparencia, en consonancia con los postulados de los artículos 23 y 200 del Código de Comercio, así como con los deberes consagrados en el Estatuto Tributario colombiano (Presidente de la República de Colombia, 1971)

Un Manual de Gobernanza Tributaria debe contener, de manera clara y verificable:

- a. **Objetivo:** Definir la finalidad estratégica del órgano tributario, orientado a garantizar cumplimiento normativo y optimización fiscal dentro de los parámetros de legalidad.
- b. **Alcance:** Precisar el ámbito de aplicación, comprendiendo operaciones nacionales e internacionales, actos societarios y transacciones con impacto impositivo.
- c. **Principios rectores:** Legalidad, buena fe, sustancia económica, transparencia, simetría de información y responsabilidad fiduciaria de los administradores.
- d. **Controles:** Establecimiento de mecanismos de revisión previa y posterior de operaciones con relevancia fiscal, diferenciando entre operaciones ordinarias y aquellas que puedan generar contingencias significativas.

- e. **Mecanismos de seguimiento:** Creación de indicadores de riesgo tributario, sistemas de monitoreo continuo y reportes periódicos a la junta directiva y al comité tributario.
- f. **Esquemas de información:** Flujos de reporte estructurados hacia la alta dirección y los órganos de auditoría, con protocolos de documentación que aseguren la trazabilidad de cada decisión.

En concordancia con lo anterior, es indispensable subrayar que el Estatuto Tributario, en su artículo 658-1, establece la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales, administradores y miembros de junta directiva frente al incumplimiento de los deberes formales de las personas jurídicas. Esto implica que la omisión de deberes fiscales no solo compromete a la sociedad como contribuyente, sino también a quienes ejercen funciones de administración y dirección, generando consecuencias sancionatorias directas (Presidencia de la República de Colombia, 1989).

Por ello, en el marco del gobierno corporativo, se impone la necesidad de diseñar un procedimiento general y estandarizado de diagnóstico tributario aplicable a todas las operaciones relevantes de la entidad. Este procedimiento debe incluir:

- Identificación previa de riesgos tributarios asociados a la operación.
- Evaluación de impactos financieros, reputacionales y legales derivados de la decisión.
- Revisión colegiada por comités especializados, con participación de la revisoría fiscal y auditores externos.
- Protocolos de documentación que acrediten la debida diligencia en la toma de decisiones.
- Plan de mitigación de contingencias, incluyendo reservas contables, acuerdos preventivos y fortalecimiento de políticas de cumplimiento.

De esta manera, la gestión tributaria eficiente deja de ser un ejercicio reactivo de cumplimiento normativo para consolidarse como un componente estructural del gobierno

corporativo, orientado a garantizar la sostenibilidad empresarial, la legitimidad frente a la autoridad tributaria y la protección del interés de los accionistas.

Como resultado de nuestro estudio, consideramos que la estructura de este documento maestro debe ser la siguiente:

Establecimiento de una política corporativa para la evaluación y gestión de riesgos tributarios

La Junta Directiva de la sociedad “XYZ S.A.”, en desarrollo de los principios de gobierno corporativo y en cumplimiento de los deberes fiduciarios de diligencia y lealtad establecidos en los artículos 23 y 200 del Código de Comercio, adopta la presente Política Corporativa de Evaluación y Gestión de Riesgos Tributarios, cuyo objeto es garantizar que toda decisión estratégica, operativa o contractual haya sido sometida a un proceso de estudio, análisis y validación dentro de los límites legales del ordenamiento tributario colombiano e internacional (Presidente de la República de Colombia, 1971).

En virtud de esta política, la organización se compromete a:

- a. **Cumplimiento normativo integral:** Mantener el más alto nivel de observancia de las obligaciones tributarias, tanto en el ámbito nacional como en operaciones transfronterizas, en concordancia con el Estatuto Tributario colombiano, la normatividad contable-financiera y los estándares internacionales (OCDE, BEPS, IFRS).
- b. **Identificación y gestión proactiva de riesgos:** Implementar un sistema estructurado para la detección temprana de riesgos fiscales asociados a todas las operaciones de la compañía, evaluando su impacto financiero, reputacional, operativo y jurídico.
- c. **Optimización dentro de la legalidad:** Velar porque la planeación tributaria se fundamente en criterios de sustancia económica, proporcionalidad y razonabilidad, evitando prácticas abusivas o elusivas que contravengan la normativa vigente o la finalidad de la ley.

- d. **Transparencia y rendición de cuentas:** Garantizar que las decisiones con incidencia tributaria sean documentadas, trazables y defendibles, promoviendo la confianza de los accionistas, inversionistas, autoridades fiscales y demás grupos de interés.
- e. **Responsabilidad compartida:** Establecer que la gerencia, los administradores y todos los colaboradores vinculados a la gestión tributaria tienen la obligación de cumplir estrictamente con esta política y con los procedimientos internos que de ella se deriven, de conformidad con lo previsto en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario, relativo a la responsabilidad subsidiaria de los administradores frente a los deberes formales de la sociedad.

De esta manera, la política corporativa se erige como un pilar esencial del Manual de Gobernanza Tributaria, orientando la actuación empresarial hacia una gestión fiscal eficiente, legítima y sostenible, en armonía con los principios de buen gobierno corporativo y con la estrategia integral de la organización.

Identificación de los posibles riesgos asociados con las operaciones de la empresa

En desarrollo de los principios de transparencia, diligencia y trazabilidad que rigen el gobierno corporativo, la sociedad implementa un mapa de riesgos tributarios que permite identificar, evaluar y gestionar de manera anticipada los posibles eventos que puedan afectar el cumplimiento fiscal y la sostenibilidad empresarial.

Este mecanismo constituye una herramienta de control preventivo, en virtud de la cual se identifican riesgos asociados tanto a las operaciones ordinarias de la compañía como a las transacciones especiales con impacto fiscal. La finalidad de esta matriz es servir de soporte a la Junta Directiva, Comité Tributario, Gerencia y Revisoría Fiscal, asegurando que cada decisión estratégica haya sido previamente analizada bajo un enfoque de riesgo fiscal, normativo y reputacional.

La siguiente tabla expone los principales riesgos tributarios detectados, su aplicabilidad al caso de la empresa, la normativa asociada y las observaciones pertinentes:

Tabla 2 - Riesgos tributarios.

Riesgos	Aplica	No Aplica	Normatividad	Observación
Omisión de la aplicación del régimen de ventas indirectas.	X		Art. 90-3 E.T.	¿Se enajenan participaciones en sociedades no residentes con activos en Colombia? Empresa no realiza operaciones sujetas a este régimen.
Precios de transferencia no ajustados a la normativa.		X	Arts. 260-1 a 260-11 E.T.; OCDE-BEPS Acciones 8-10	¿Existen operaciones con vinculadas? La empresa no realiza operaciones con vinculados en el exterior.
No presentar informe país por país (country-by-country Report).		X	Art. 260-9 E.T.; BEPS Acción 13	¿El grupo económico supera los 81 millones de UVT? La empresa no cumple con los umbrales de ingresos.
No aplicar convenios para evitar doble tributación.		X	CDI Colombia – País Receptor; Art. 12 E.T.	¿Se consultaron CDI vigentes? ¿Se aplicó retención correcta?
Inexistencia de sustancia económica en el exterior (riesgo de EP).		X	BEPS Acción 7; Art. 20-1 E.T.	¿Existe infraestructura y funciones reales en el exterior?
Subcapitalización en operaciones intragrupo.		X	Art. 118-1 E.T.; OCDE.	¿Se exceden límites de endeudamiento con vinculadas extranjeras?
Incorrecta retención en la fuente por pagos al exterior.		X	Arts. 408 y ss. E.T.	¿Se aplican las tarifas correctas con o sin CDI?
Omisión de obligaciones aduaneras. (clasificación, origen, valor)		X	Decreto 1165 de 2019; Res. 46 DIAN.	¿Se verificaron códigos arancelarios, origen y valor declarado?
Uso indebido o no soportado de deducciones y costos		X	Arts. 107 y 663 E.T.	¿Existen soportes idóneos que respalden costos/deducciones?

Riesgos	Aplica	No Aplica	Normatividad	Observación
Incumplimiento de plazos tributarios (renta, IVA, ICA, retención).		X	Arts. 641 y 642 E.T.	¿Se revisaron calendarios tributarios?
Riesgo reputacional por estructuras agresivas.		X	Principios OCDE	¿Puede ser cuestionado el modelo fiscal?
No aprovechamiento de incentivos fiscales.		X	Leyes 1819/2016, 1955/2019, Ley Naranja, Zonas Francas	¿Se evaluó la aplicabilidad de beneficios tributarios?
Falta de alineación entre contabilidad fiscal y NIIF.		X	Decreto 2548 de 2014; NIIF	¿Se realizan conciliaciones oportunas?
No actualización del RUT o del código de actividades.		X	Art. 555-2 E.T.; Resoluciones DIAN	¿Se notificaron nuevas actividades económicas?
Errónea clasificación arancelaria de bienes.	X		Decreto 1165 de 2019	Riesgo de sanciones por inexactitud y mayores tributos.
Errores en la aplicación de exenciones o beneficios.	X		Ley 1004/2005; Ley 1819/2016	Posible desconocimiento por la DIAN y reliquidación de tributos.
Incumplimiento de plazos en declaraciones tributarias.	X		Arts. 641 y 642 E.T.	Sanciones por extemporaneidad e intereses moratorios.
Incorrecta retención en la fuente por ingresos laborales o de servicios.	X		Art. 370 E.T.	Riesgo de sanciones por no retener o retener de menos.
Uso indebido de costos y deducciones no soportados	X		Art. 663 E.T.	Ajustes a la renta líquida y sanciones tributarias.

Fuente: Elaboración propia modelo tomado de (Cabrera Rayo,2000)

Análisis y valoración de los riesgos

La identificación de riesgos tributarios constituye únicamente la primera etapa de un sistema de gestión fiscal eficiente. Una vez detectados, resulta indispensable su análisis y valoración bajo parámetros objetivos que permitan a la organización priorizar los riesgos, asignar recursos de manera proporcional y adoptar planes de mitigación oportunos.

Este proceso se fundamenta en los principios de debida diligencia y responsabilidad de los administradores (arts. 23 y 200 del Código de Comercio; art. 658-1 del Estatuto Tributario), en virtud de los cuales la junta directiva y la alta gerencia deben evaluar no solo la dimensión económica de los riesgos, sino también su impacto reputacional y legal (Presidente de la República de Colombia. 1971;).

Criterios de Evaluación

a) Probabilidad de Ocurrencia:

- Baja: El riesgo es poco probable de materializarse (ejemplo: reformas normativas remotas o sin anuncio en agenda legislativa).
- Media: El riesgo tiene una probabilidad moderada de ocurrencia (ejemplo: interpretaciones diversas de la DIAN o jurisprudencia reciente).
- Alta: El riesgo es muy probable si no se adoptan medidas correctivas (ejemplo: deficiencias recurrentes en procesos internos de retención en la fuente o facturación).

b) Impacto Financiero:

- Bajo: Multas, intereses o ajustes fiscales menores, con efectos marginales en los resultados.
- Medio: Sanciones significativas que afectan la rentabilidad, provisiones contables relevantes o ajustes de ingresos.
- Alto: Impacto material en el flujo de caja, reliquidaciones masivas, sanciones onerosas o riesgo de continuidad del negocio.

c) Impacto Reputacional:

- Bajo: Percepción negativa acotada en el mercado o entre algunos stakeholders.
- Medio: Pérdida de confianza por parte de inversionistas, clientes o proveedores; cuestionamientos de medios o entidades de control.
- Alto: Afectación severa a la reputación corporativa, boicots, activismo adverso o pérdida de relaciones estratégicas.

d) Impacto Legal:

- Bajo: Requerimientos simples o conciliaciones sin trascendencia mayor.
- Medio: Procesos administrativos o judiciales de complejidad intermedia, con riesgos de litigios prolongados.
- Alto: Demandas relevantes, investigaciones de alto perfil, responsabilidades personales para administradores o implicaciones penales.

Metodología de Valoración

La valoración debe realizarse mediante un enfoque multidisciplinario, integrando las áreas de:

- Finanzas: para cuantificar el impacto monetario y prever provisiones.
- Contabilidad: para evaluar ajustes en estados financieros y conciliaciones con NIIF.
- Jurídica: para dimensionar consecuencias legales, contractuales y regulatorias.
- Negocio: para determinar impactos operativos y estratégicos en proyectos específicos.

Representación de Resultados

Para facilitar la toma de decisiones a nivel de junta directiva y comité tributario, la valoración puede representarse en:

- Mapas de calor de riesgos: Matrices que cruzan probabilidad e impacto, visualizando los riesgos críticos en rojo, los moderados en amarillo y los menores en verde.
- Escalas de riesgo (bajo, medio, alto): Útiles para simplificar la priorización en informes a los órganos de control y revisoría fiscal.

- Matrices comparativas: Que permitan visualizar riesgos financieros, legales y reputacionales de manera integral.

Monitoreo y seguimiento del cumplimiento tributario en la ejecución de las decisiones

El monitoreo y seguimiento tributario constituyen procesos permanentes e indispensables dentro de una estructura de gestión fiscal eficiente, en tanto garantizan que las decisiones aprobadas por la junta directiva y la alta gerencia se ejecuten en estricto cumplimiento de las normas tributarias y en coherencia con los riesgos identificados en la matriz de riesgos fiscales.

El seguimiento no se limita a la verificación formal de la presentación de declaraciones, sino que comprende un control integral, orientado a asegurar la sostenibilidad, legalidad y trazabilidad de las operaciones societarias. Para tal efecto, se establecen los siguientes mecanismos:

Revisiones Periódicas

Se implementará un calendario corporativo de revisiones tributarias, a cargo de la gerencia financiera y del comité tributario, con el fin de evaluar periódicamente el grado de cumplimiento y verificar la eficacia de los controles establecidos. Estas revisiones deberán ser reportadas a la junta directiva y quedar documentadas en actas y reportes de auditoría.

Indicadores Clave de Desempeño (KPIs Tributarios)

La organización adoptará KPIs específicos en materia fiscal, con el propósito de medir de forma cuantitativa y cualitativa el cumplimiento tributario. Entre los principales indicadores se incluyen:

- % de declaraciones presentadas dentro de plazo legal.
- Número de contingencias fiscales abiertas y su evolución en el tiempo.
- Monto total de sanciones, intereses o multas tributarias reconocidas en los estados financieros.
- % de conciliaciones contables-fiscales realizadas oportunamente.

Auditorías Internas y Externas

Se desarrollarán auditorías tributarias internas de carácter periódico, lideradas por el área de cumplimiento, así como auditorías externas independientes, con el fin de identificar desviaciones, evaluar riesgos emergentes y recomendar mejoras. Estas auditorías fortalecerán la responsabilidad de los administradores conforme a lo previsto en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario y en el artículo 200 del Código de Comercio (Presidente de la República de Colombia, 1971).

Actualización Normativa

El cumplimiento tributario exige un proceso continuo de actualización normativa, que permita identificar oportunamente los cambios en la legislación tributaria nacional e internacional (reformas, decretos, resoluciones de la DIAN, pronunciamientos de la OCDE-BEPS, entre otros). La empresa debe implementar un sistema de alertas normativas, administrado por el área legal y tributaria, que garantice la incorporación de las novedades regulatorias en las políticas y procedimientos internos.

Reportes de Desempeño a la Alta Dirección

La gerencia presentará informes regulares a la junta directiva y al comité tributario, en los cuales se detalle:

- Estado del cumplimiento tributario.
- Principales riesgos emergentes.
- Acciones correctivas implementadas.
- Recomendaciones para fortalecer los controles y la eficiencia fiscal.

Estos reportes deberán integrarse al sistema de información corporativa, asegurando la transparencia, la rendición de cuentas y la trazabilidad de las decisiones adoptadas.

Establecimiento de controles internos para cada riesgo identificado

En concordancia con las mejores prácticas de **gobierno corporativo**, la gestión tributaria eficiente no se limita a identificar y valorar los riesgos fiscales, sino que exige el diseño e implementación de **controles internos específicos** que mitiguen su probabilidad de ocurrencia o su impacto potencial.

Estos controles deben ser concebidos como parte de un sistema integral de control interno tributario, alineado con los marcos de referencia internacionales COSO, ISO 31000 y con las disposiciones legales nacionales, especialmente lo previsto en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario, que establece la responsabilidad de los administradores por la omisión en el cumplimiento de deberes formales (Presidencia de la república de Colombia, 1989).

Los controles pueden clasificarse en:

- Preventivos: Diseñados para evitar que el riesgo se materialice.
- Resolutivos: Orientados a identificar y corregir el riesgo una vez ocurrido.

A continuación, se presentan ejemplos de controles internos aplicables a riesgos específicos previamente identificados:

Riesgo. Errónea clasificación arancelaria de bienes

Controles internos sugeridos

- Capacitación continua del personal de comercio exterior en normatividad aduanera y criterios de clasificación.
- Obtención de conceptos técnicos de expertos en clasificación arancelaria, especialmente en bienes complejos o de difícil categorización.
- Implementación de un procedimiento de doble validación en el proceso de clasificación arancelaria.

Riesgo. Incumplimiento de plazos para la presentación de declaraciones

Controles internos sugeridos

- Uso de software de gestión tributaria que genere alertas automáticas de vencimientos.
- Publicación de un calendario tributario oficial, visible y compartido con todos los responsables.
- Asignación de responsables claros y definidos para la preparación, revisión y presentación de cada declaración, con trazabilidad de aprobaciones.

Riesgo. Uso indebido de costos y deducciones no soportados

Controles internos sugeridos

Según la Presidencia de la República de Colombia (1989) a través del Estatuto tributario:

- Implementación de políticas estrictas de soporte documental que exijan facturas, contratos y demás comprobantes idóneos conforme al artículo 771-2 del Estatuto Tributario.
- Revisiones internas periódicas de la validez y pertinencia de los soportes contables antes de su contabilización.
- Capacitación permanente al personal en los requisitos para la deducibilidad de gastos, conforme a los artículos 107 y 107-1 del Estatuto Tributario.

Riesgo. Incorrecta retención en la fuente

Controles internos sugeridos

- Mantener tablas de retención en la fuente permanentemente actualizadas, accesibles a todo el personal responsable.
- Configuración del software de nómina y contabilidad con las tarifas vigentes, diferenciando conceptos sujetos a retención.
- Realización de revisiones aleatorias de las retenciones practicadas por parte de un auditor interno o externo.

Informe de sugerencias y recomendaciones

La última fase del procedimiento de gestión tributaria eficiente consiste en la elaboración de un informe de sugerencias y recomendaciones, el cual será presentado a la Junta Directiva y demás órganos de control interno. Este documento constituye un insumo estratégico para la toma de decisiones, en tanto consolida los hallazgos derivados del monitoreo y seguimiento, evalúa la efectividad de los controles implementados y propone acciones correctivas o de mejora continua.

Contenido del Informe

El informe deberá incluir, como mínimo, los siguientes apartados:

- Resumen ejecutivo: Presentación clara y sintética de los principales hallazgos y de las áreas de mayor riesgo tributario.
- Estado de los riesgos tributarios identificados: Actualización del nivel de probabilidad e impacto de cada riesgo, con base en la matriz previamente definida.
- Evaluación de la efectividad de los controles internos: Análisis crítico sobre la suficiencia de los controles preventivos y correctivos implementados.
- Deficiencias o incumplimientos detectados: Identificación de situaciones de incumplimiento normativo o debilidades en los procesos internos.
- Sugerencias y recomendaciones concretas: Propuestas priorizadas según su impacto, urgencia y factibilidad de implementación.

Tipología de Recomendaciones

Las recomendaciones podrán comprender, entre otras:

- Ajustes a políticas o procedimientos internos, con el fin de alinear la gestión tributaria a las mejores prácticas y cambios normativos.
- Capacitación especializada para el personal en áreas críticas (precios de transferencia, retención en la fuente, beneficios fiscales, aduanas).

- Inversión en tecnología o software tributario, que facilite la automatización de procesos, generación de alertas y trazabilidad documental.
- Contratación de expertos externos en materia tributaria, para la validación de operaciones complejas o la resolución de contingencias.
- Reestructuración de procesos internos, orientada a eliminar duplicidades, fortalecer la trazabilidad y optimizar la asignación de responsabilidades.

Responsabilidad de la Junta Directiva

La Junta Directiva, en el marco de sus deberes fiduciarios (arts. 23 y 200 del Código de Comercio) y de las responsabilidades establecidas en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario, deberá (Presidente de la República de Colombia, 1971;1989):

- Analizar el contenido del informe y aprobar las medidas correctivas propuestas.
- Garantizar la asignación de recursos necesarios para su implementación.
- Instruir a la gerencia y al comité tributario para realizar el seguimiento periódico de la ejecución de las acciones aprobadas.
- Evaluar el impacto de dichas medidas en la mejora del cumplimiento tributario y en la reducción de la exposición a sanciones, contingencias o riesgos reputacionales.

Conclusiones

La implementación de un sistema de gobernanza tributaria dentro del marco del gobierno corporativo se constituye en un imperativo estratégico para las organizaciones modernas. La complejidad creciente de las normas fiscales, la globalización de los negocios y el escrutinio cada vez mayor de las autoridades tributarias y de los grupos de interés, obligan a que la gestión tributaria trascienda la mera función de cumplimiento formal y se integre como un eje estructural de la toma de decisiones empresariales.

La adopción de un Manual Corporativo de Gobernanza Tributaria permite articular de manera eficiente la identificación, análisis, valoración, control y monitoreo de los riesgos

fiscales, garantizando que cada decisión corporativa se ajuste no solo a los límites legales del ordenamiento tributario, sino también a principios de transparencia, trazabilidad, sustancia económica y responsabilidad fiduciaria. Ello fortalece la confianza de los accionistas, inversionistas y autoridades, y asegura la legitimidad de la estrategia fiscal adoptada por la organización.

Asimismo, la definición de políticas claras, la matriz de riesgos tributarios, la implementación de controles internos, el monitoreo continuo con indicadores de desempeño y la generación de informes de recomendaciones a la junta directiva, constituyen herramientas esenciales que permiten:

- Prevenir contingencias sancionatorias y reputacionales.
- Promover la cultura de cumplimiento y ética tributaria.
- Reforzar la responsabilidad de administradores y directivos conforme a lo previsto en los artículos 23 y 200 del Código de Comercio y en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario (Presidente de la República de Colombia 1971;).
- Integrar la tributación como parte de la estrategia de sostenibilidad empresarial.

En suma, la gobernanza tributaria no es únicamente un mecanismo de cumplimiento normativo, sino una práctica de buen gobierno corporativo que proyecta a la organización hacia un modelo de gestión más responsable, transparente y sostenible, consolidando su legitimidad ante la sociedad, las autoridades y el mercado.

Capítulo IV

Ética Tributaria y Rol del Gobierno Corporativo

En los últimos años en especial a partir del Proyecto BEPS de la OCDE/G20, han cobrado importancia la Ética Tributaria y la Cultura Tributaria como ejes de las políticas fiscales corporativas, tanto en entidades públicas como privadas (OCDE, 2024). Este giro responde a la consolidación de marcos antielusión y antiabuso (cláusulas generales y específicas) a nivel local e internacional, destinados a mitigar riesgos de erosión de bases gravables, traslado de beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula imposición y diferimientos artificiosos del tributo mediante estructuras transfronterizas.

En este contexto, la Ética Tributaria puede definirse como la amalgama integrada de principios, políticas y estándares que orientan la decisión fiscal de personas naturales y jurídicas hacia la legitimidad, la transparencia y la responsabilidad social, asegurando la congruencia entre la forma jurídica y la realidad/sustancia económica de las operaciones. En la práctica corporativa, ello se traduce en:

- Legalidad y buena fe: cumplimiento de la norma y de su finalidad.
- Sustancia económica y propósito de negocio: funciones, activos y riesgos reales que justifiquen los efectos fiscales.
- Proporcionalidad del beneficio fiscal frente a los riesgos y funciones asumidos.
- Transparencia y trazabilidad: documentación completa y veraz para gobierno corporativo, auditoría y autoridad tributaria.
- Prevención del abuso: políticas y controles alineados con las reglas antiabuso (GAAR/SAAR).
- Rendición de cuentas: decisiones documentadas, auditables y explicables.

Así concebida, la ética tributaria no solo guía la planeación fiscal legítima, sino que fortalece la gobernanza corporativa, reduce contingencias legales y reputacionales, y contribuye a la sostenibilidad y a la confianza de inversionistas, autoridades y demás grupos de interés.

Ética y planificación fiscal

Si abordamos el tema específico de las planeaciones fiscales legítimas, podríamos señalar que las mismas son una “disciplina ética, jurídica y profesionalmente aceptada, así como social y económicamente necesaria, que desarrolla alternativas para optimizar las cargas fiscales de los contribuyentes” (Ordinola Neira, 2017, p.34), ya sea de carácter financiero, administrativo o jurídico, estando caracterizado por tres aristas a saber: a) Es una actividad ética, b) Económicamente necesaria y c) De ajuste estricto a la normatividad.

En desarrollo de estas tres aristas podemos señalar lo siguiente:

Actividad ética: Responde a principios de legalidad, buena fe, transparencia y equidad, de modo que la elección entre opciones legales atiende a la finalidad de la norma y a la sustancia económica de las operaciones, no solo a su literalidad. Supone, además, estándares de rendición de cuentas y documentación íntegra que permiten distinguir con nitidez el ahorro fiscal legítimo de prácticas elusivas o evasivas.

Necesidad económica y social: Contribuye a la eficiencia asignativa de recursos, la competitividad y la previsibilidad del costo tributario, favoreciendo la inversión, la formalización y la sostenibilidad financiera sin desnaturalizar el deber de contribuir. En este sentido, la optimización fiscal, cuando es legítima armoniza el interés empresarial con el interés general, evitando la erosión artificiosa de bases gravables.

Ajuste estricto a la normatividad: Se rige por el principio de legalidad tributaria, la coherencia forma sobre realidad económica y las reglas antiabuso generales y específicas, exigiendo controles de cumplimiento y soporte probatorio suficiente (propósito económico, funciones, activos, riesgos, proporcionalidad del beneficio). Su ejercicio se inserta en el gobierno corporativo mediante políticas, procedimientos y supervisión de órganos competentes.

Ética tributaria y gobierno corporativo

La ética tributaria se erige en un parámetro normativo y axiológico que no solo orienta la planeación fiscal legítima, sino que además refuerza la gobernanza corporativa, disminuye las contingencias jurídicas y reputacionales y contribuye a la sostenibilidad y a la confianza de inversionistas, autoridades y demás grupos de interés.

En materia de gobernanza corporativa, podemos decir, que se constituye en la herramienta que les permite a los órganos de gobierno, que, amparados en los principios de legalidad, buena fe, sustancia sobre forma y transparencia, ejecutan y controlan las políticas tributarias de la entidad mediante dos pilares: a) Normas de conductas éticas fiscales y b) Mecanismos de aseguramiento.

La primera delimita la planeación legítima frente a la agresiva, privilegiando el propósito económico real, la proporcionalidad del beneficio fiscal y la coherencia forma vs realidad. Por su parte la segunda, estructura roles y procesos (junta, comités, auditoría/revisor fiscal) para que esas decisiones sean trazables, defendibles y auditables.

Ética tributaria, cultura tributaria e individuo

Visto lo anterior, resulta igualmente necesario abordar la ética tributaria desde la órbita del contribuyente persona natural, esto es, del usuario final y/o responsable directo del tributo. Este enfoque no puede soslayarse por dos razones. Primero, porque el deber de contribuir se enraíza en la responsabilidad individual según la Constitución política de Colombia, (1991, art 95 núm. 9), de modo que la moral fiscal del ciudadano incide en la disposición al cumplimiento, en la veracidad de la información y en la aceptación de la carga impositiva como expresión de solidaridad y legalidad. Segundo, porque la persona jurídica es el conjunto de personas naturales (asociados, administradores y directivos) que, actuando a través de una ficción llamada sociedad, a través de sus órganos y estatutos sociales y reglas de gobierno, toman decisiones con efectos fiscales; en consecuencia, la calidad ética de tales decisiones depende, en última instancia, de la integridad y la competencia de quienes las

adoptan deberes de diligencia y lealtad: Ley 222/1995, (Congreso de la República de Colombia, 1995).

Por su parte, como colateral de la ética tributaria, también tenemos la cultura tributaria, la cual podemos definir como el conjunto de valores, conocimientos, creencias y actitudes compartidas por los ciudadanos, contribuyentes obligados y no obligados y las entidades públicas y privadas, respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como la percepción de legitimidad y equidad del sistema.

En esta misma línea, resulta pertinente destacar, a partir de nuestra experiencia profesional, que la ética y la cultura tributaria de los individuos se fortalecen significativamente mediante la difusión, tanto en ámbitos públicos como privados, de programas de educación en esta materia.

Fortalecer la ética y la cultura tributaria exige la difusión, en ámbitos públicos y privados, de programas de educación en la materia. Así lo destacó Eleonora Lozano (2024), Decana de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, quien en entrevista a *Ámbito Jurídico* (30 de agosto de 2024) propuso trabajar en tres ejes fundamentales para mejorar el cumplimiento:

- a) Educación tributaria desde la formación básica hasta la superior.
- b) Eliminación de amnistías y normalizaciones que premian el incumplimiento.
- c) Elaboración e implementación de códigos de ética dirigidos a contribuyentes, asesores y administraciones tributarias.

Conclusiones

- Podemos afirmar que la ética y cultura tributaria no son realidades aisladas, sino componentes esenciales de un sistema tributario sano y sostenible.
- Su fortalecimiento requiere acciones coordinadas que involucren educación integral desde etapas tempranas, la eliminación de incentivos perversos como las amnistías

reiteradas, y la adopción de códigos de ética que comprometan tanto a contribuyentes como a asesores y autoridades.

- En este marco, el gobierno corporativo desempeña un papel decisivo, pues la incorporación de principios éticos y de cumplimiento tributario en las políticas internas y en la toma de decisiones fortalece la legitimidad social de la empresa, reduce riesgos legales y reputacionales, y contribuye a un entorno económico más equitativo. Así, la integración de estos elementos: ética, cultura tributaria y gobernanza, no solo son serán obligaciones legales, sino una estrategia corporativa inteligente que promueve sostenibilidad, transparencia y confianza en las relaciones entre el sector privado, el Estado y la sociedad.

Conclusión

La investigación desarrollada a lo largo de este trabajo permitió constatar que la interacción entre gobierno corporativo y tributación no puede ser entendida como dos dimensiones aisladas, sino como elementos complementarios cuya articulación resulta determinante para la vida jurídica, económica y social de las sociedades. La gestión empresarial moderna enfrenta un entorno cada vez más complejo, caracterizado por cambios normativos frecuentes, marcos regulatorios internacionales exigentes y una ciudadanía que demanda mayor transparencia y responsabilidad fiscal. En este escenario, el gobierno corporativo debe asumir un rol activo no solo en la definición de las estrategias corporativas, sino también en la dirección, supervisión y control de las decisiones tributarias.

En primer lugar, se evidenció que los órganos de gobierno (asambleas, juntas directivas, consejos de administración, comités de auditoría y fiscalización, entre otros) presentan limitaciones en la comprensión y análisis de la información tributaria. Esta carencia genera una toma de decisiones incompleta y, en muchas ocasiones, reactiva, que se manifiesta en sorpresas al cierre de los ejercicios fiscales, cuestionamientos sobre la magnitud de los impuestos causados y dificultades en la planificación financiera. De igual forma, la falta de previsión conduce a escenarios de crisis cuando emergen sanciones o litigios tributarios,

debilitando la confianza de socios, inversionistas y autoridades, y afectando la reputación corporativa.

En segundo lugar, el estudio demostró que el desconocimiento o la subestimación de la dimensión tributaria en la planeación estratégica incrementa significativamente los riesgos financieros, legales y reputacionales. La gestión fiscal, lejos de ser un asunto meramente técnico o accesorio, constituye un componente estratégico que debe integrarse en los modelos de gobernanza. Ignorar esta realidad expone a las sociedades a contingencias que podrían haberse evitado con un control adecuado y con mecanismos de monitoreo y seguimiento continuo.

A lo largo del trabajo también se constató que la adopción de un Manual de Gobernanza Tributaria y la implementación de políticas corporativas claras constituyen herramientas fundamentales para asegurar que las decisiones con impacto fiscal se adopten dentro de los parámetros de legalidad, transparencia, proporcionalidad y sustancia económica. La incorporación de matrices de riesgos, sistemas de control interno, indicadores de desempeño tributario y reportes periódicos a la junta directiva garantizan un flujo constante de información y la trazabilidad de cada decisión, fortaleciendo así la rendición de cuentas y la legitimidad de la gestión empresarial.

Otro aspecto central abordado en la investigación fue el abuso en materia tributaria, previsto en el artículo 869 del Estatuto Tributario y desarrollado en las leyes posteriores. Se identificó que esta cláusula general antiabuso constituye un pilar esencial para delimitar los límites de la planeación fiscal legítima y prevenir conductas artificiosas que, aunque puedan ser formalmente válidas, carecen de sustancia económica real. La jurisprudencia y la doctrina han dejado claro que no basta con cumplir la literalidad de la norma: las operaciones empresariales deben responder a un propósito económico legítimo y estar alineadas con el interés social y el principio de buena fe. Desde esta perspectiva, el gobierno corporativo debe establecer filtros decisionales que permitan evaluar criterios como el propósito económico, la proporcionalidad del beneficio fiscal, la coherencia entre forma jurídica y realidad económica y la ausencia de simulación o falsedad.

Igualmente, se resaltó la importancia de la ética tributaria y de la cultura tributaria como pilares complementarios al diseño institucional del gobierno corporativo. La ética tributaria orienta la planeación fiscal legítima hacia la legalidad, la buena fe, la transparencia y la responsabilidad social. Esto implica que la optimización de cargas fiscales solo es válida cuando se ejerce dentro de los márgenes permitidos por la ley y cuando respeta la finalidad de las normas. La cultura tributaria, por su parte, constituye el conjunto de valores, creencias y actitudes que orientan tanto a personas jurídicas como naturales hacia el cumplimiento de sus deberes fiscales. Fortalecer estos elementos requiere un compromiso sostenido de educación, formación y difusión, tanto en entornos académicos como empresariales y sociales.

Asimismo, la investigación permitió concluir que los estándares internacionales, como los principios de la OCDE, las acciones del Plan BEPS y los lineamientos de la IFC, convergen en la necesidad de que las prácticas fiscales empresariales estén alineadas con los valores de transparencia, integridad, responsabilidad y sostenibilidad. Estos referentes internacionales refuerzan la idea de que la tributación no puede ser concebida únicamente como un resultado formal, sino como una manifestación de compromiso corporativo con el orden público económico y con el interés general.

Finalmente, se identificó que el fortalecimiento de la gestión tributaria dentro del gobierno corporativo no solo asegura el cumplimiento normativo, sino que también se proyecta como una ventaja competitiva para las organizaciones. Las sociedades que adoptan políticas fiscales claras, estructuras de control robustas y mecanismos de rendición de cuentas logran anticipar riesgos, consolidar su legitimidad frente a la administración tributaria y generar confianza en inversionistas, clientes, proveedores y demás grupos de interés.

Bibliografía

- Cabrera Rayo, Héctor Henry, Hoyos Calderón Raúl Fernando. Auditoría de impuestos y planeación tributaria. Cali: Feriva.
- Congreso de la República de Colombia. (20 de diciembre de 1995). Ley 222 de 1995 Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 42.156.
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0222_1995.html
- Congreso de la República de Colombia. (24 de julio de 2000). Ley 599 de 2000. Por la cual se expide el Código Penal. Diario Oficial 44.097.
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0599_2000.html#1
- Congreso de la República de Colombia. (26 de diciembre de 2012). Ley 1607 de 2012 por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 48.655.
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html
- Congreso de la República de Colombia (29 de diciembre de 2016). Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 50.101.
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html
- Consejo de estado. (20 de mayo de 1994). sentencia del 20 de mayo de 1994. expediente 5457A.
https://www.redjurista.com/Documents/consejo_de_estado,_seccion_cuarta_e._no._n5457a_de_1994.aspx#/
- Constitución Política de Colombia. (1991).
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.htm
- IPresidente de la República De Colombia. (30 de marzo 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de

- Impuestos Nacionales. Diario Oficial No. 38.756.
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html
- Corte Constitucional de Colombia. (21 de enero de 1993). Sentencia C-015/1993 [M.P: Cifuentes, E.]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/c-015-93>
- Corporación Financiera internacional. 2021. Gobierno corporativo y desempeño en los mercados emergentes. <https://www.ifc.org/content/dam/ifc/doc/mgrt/governance-and-performance-in-emerging-markets-spanish.pdf>.
- Lozano, Eleonora. 2024. Propuestas de reforma, cultura tributaria y códigos de ética. agosto 30. *Ámbito Jurídico*. <https://www.ambitojuridico.com/noticias/columnista-impreso/constitucional-y-derechos-humanos/propuestas-de-reforma-cultura>.
- OCDE (2024), Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20 2023, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Paris. <https://doi.org/10.1787/fb38c737-es>.
- OCDE (2025), Erosion and profit shifting BEPS. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, París. <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html#beps-actions>
- Ordinola Neira, E. M. (2017). *Planeamiento tributario para cumplir las obligaciones fiscales en las empresas del complejo textil Gamarra, período 2016* [Universidad Alas Peruanas]. <https://repositorio.uap.edu.pe/xmlui/handle/20.500.12990/9103>
- Presidente de la República de Colombia. (16 de junio de 1971). Decreto 410 de 1971. Por el cual se expide el Código de Comercio. Diario Oficial No. 33.339.
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/codigo_comercio.html
- Presidencia de la República de Colombia (30 de marzo de 1989). Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales (Decreto 624 de 1989).
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Turullols, Elisa. 2019. Guía de buen gobierno corporativo. Almuzara