

COLECCIÓN CRÍTICA TRIBUTARIA
SERIE PERSPECTIVAS INTERDISCIPLINARIAS
DE LA TRIBUTACIÓN

GERENCIAMIENTO DE IMPUESTOS PARA LA GESTIÓN EMPRESARIAL

César Camilo Cermeño Cristancho
(coordinador académico)

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO Y ADUANERO

GERENCIAMIENTO DE IMPUESTOS PARA LA GESTIÓN EMPRESARIAL

Para citar este libro:

<https://doi.org/10.51573/Andes.9789587988727.9789587988741>

COLECCIÓN CRÍTICA TRIBUTARIA

SERIE PERSPECTIVAS INTERDISCIPLINARIAS
DE LA TRIBUTACIÓN

GERENCIAMIENTO DE IMPUESTOS PARA LA GESTIÓN EMPRESARIAL

César Camilo Cermeño Cristancho
(coordinador académico)



INSTITUTO COLOMBIANO DE
DERECHO TRIBUTARIO
Y ADUANERO

Universidad de
los Andes
Colombia

Facultad
de Derecho

Nombres: Cermeño Cristancho, César Camilo, coordinador, autor.
Título: Gerenciamiento de impuestos para la gestión empresarial / César Camilo Cermeño Cristancho (coordinador académico)
Descripción: Bogotá : Universidad de los Andes, Facultad de Derecho, Ediciones Uniandes : Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero, 2025. | 280 páginas : ilustraciones ; 17 x 24 cm. | Colección Crítica Tributaria. Serie Perspectivas Interdisciplinarias de la Tributación
Identificadores: ISBN 9789587988727 (rústica) | 9789587988734 (e-book) | 9789587988741 (e-pub)
Materias: Empresas – Impuestos – Colombia
Clasificación: CDD 343.04–dc23

SBUA

Primera edición: noviembre del 2025

© César Camilo Cermeño Cristancho (coordinador académico)
© Mauricio A. Plazas Vega, Luis Enrique Téllez Peñarete, Fredy B. Ríos Salazar, Daniela Tamayo Medina, José Miguel Mendoza Daza, Sergio Londoño-González, Juan Guillermo Campo Lega, Eric Thompson Chacón, José Javier Prieto Garzón, Milena Quesada Gallo, José Luis Gómez Zapata, Mónica Inés Hernández, Luis Felipe Noreña, María Mercedes Hoyos Castro, César A. Ardila Fierro, Elena Lucía Ortiz Henao

© Universidad de los Andes, Facultad de Derecho;
Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero

Ediciones Uniandes
Carrera 1.^a n.^o 18A-12, bloque Tm
Bogotá, D. C., Colombia
Teléfono: 601 3394949, ext. 2133
<https://ediciones.uniandes.edu.co>
ediciones@uniandes.edu.co

Instituto Colombiano de Derecho Tributario
Calle 74C n.^o 8-29
Bogotá, D. C., Colombia
Teléfono: 601 3170403
<https://www.icdt.org.co>
contactenos@icdt.org.co

ISBN: 978-958-798-872-7
ISBN e-book: 978-958-798-873-4
ISBN epub: 978-958-798-874-1
DOI: <https://doi.org/10.51573/Andes.9789587988727.9789587988741>

Corrección: Miguel Ángel Pineda Cupa
Diagramación interior: Samanda Sabogal Roa
Diagramación de cubierta: Angélica Ramos Vargas
Textura de cubierta: pintura multicolor abstracta, de Steve Johnson;
tomada de <https://www.pexels.com/photo/multicolored-abstract-painting-1509534/>

Impresión:
Imageprinting
Carrera 27 n.^o 76-38
Bogotá, D. C., Colombia
Teléfono 601 6311350

Impreso en Colombia – Printed in Colombia

Este libro cuenta con el aval de la Facultad de Derecho y fue sometido a evaluación de pares académicos.

Universidad de los Andes | Vigilada Mineducación. Reconocimiento como universidad: Decreto 1297 del 30 de mayo de 1964. Reconocimiento de personería jurídica: Resolución 28 del 23 de febrero de 1949, Minjusticia. Acreditación institucional de alta calidad, 10 años: Resolución 000194 del 16 de enero del 2025, Mineducación.

Todos los derechos reservados. Esta publicación no puede ser reproducida ni en su todo ni en sus partes, ni registrada en o transmitida por un sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sea mecánico, fotoquímico, electrónico, magnético, electro-óptico, por fotocopia o cualquier otro, sin el permiso previo por escrito de la editorial.

Contenido

Nada de lo que aparece aquí tiene sentido si usted no fluye / 9

César Camilo Cermeño Cristancho

1. Reflexiones sobre la empresa y sus obligaciones tributarias / 15

Mauricio A. Plazas Vega

2. Gerenciamiento de impuestos para la gestión empresarial / 29

Luis Enrique Téllez Peñarete

3. Sostenibilidad corporativa e impuestos / 49

Fredy B. Ríos Salazar

4. Ética y tributación: una aproximación práctica al proceso de presentación y fiscalización de la declaración del impuesto sobre la renta en Colombia / 69

Daniela Tamayo Medina

5. La responsabilidad de los administradores por infracciones en materia fiscal / 99

José Miguel Mendoza Daza y Sergio Londoño-González

6. ¿Quiénes responden penalmente por los delitos tributarios cometidos en las empresas? / 123

Juan Guillermo Campo Lega

7. Retos de la gestión de riesgo tributario en Colombia / 153

Eric Thompson Chacón

8. La administración tributaria como cumplimiento de la misión empresarial / 169

José Javier Prieto Garzón

9. El papel de la contabilidad en la optimización fiscal / 189
Milena Quesada Gallo
 10. Visión integral de la gestión de los impuestos territoriales en una corporación / 203
José Luis Gómez Zapata
 11. Herramientas de entendimiento fiscal para operaciones de reorganización y reestructuración corporativa / 219
Mónica Inés Hernández y Luis Felipe Noreña
 12. *Tax trendings: ¿hacia dónde se dirigirán los nuevos lineamientos en impuestos?* / 237
María Mercedes Hoyos Castro y César A. Ardila Fierro
 13. Planeación tributaria: una mirada desde la administración / 257
Elena Lucía Ortiz Henao
- Sobre los autores / 273

Presentación
Nada de lo que aparece aquí tiene sentido
si usted no fluye

Be water, my friend.

BRUCE LEE

Este es el libro que se debe regalar a alguien que acaban de nombrar en el área de impuestos de una compañía. Una vez recibido un ejemplar de esta obra – bien sea porque se lo regalaron, se lo autorregaló o porque lo tomó prestado o lo encontró abandonado en una sala de espera¹ – debe agradecer la serendipia de haber dado con él; posteriormente, puede leerlo y releerlo, esta vez escribiendo sobre él, subrayándolo y llenándolo de anotaciones. Incluso sus notas pueden decir: “esto no es así” o “ja ja ja, claro”. Finalmente, una vez absorbido, debe dejarlo ir.

Me explico. Es prolífica la literatura que brinda herramientas de acompañamiento a los profesionales que quieren potenciar sus capacidades y mejorar su rendimiento, desempeño o avanzar en sus carreras. El éxito de estos libros – medido desde la capacidad de brindar consejos al lector – depende de sus posibilidades para identificarse con quien acude a ellos. Es decir, un libro será mejor o peor en tanto apunte quirúrgicamente, como un cirujano o francotirador, a resolver los problemas reales de su público concreto. Cuanto mejor se identifique el lector con las situaciones descritas en cada obra, mejor será su nivel de satisfacción.

Cuando se es un tributarista en una empresa y se requiere tener una hoja de ruta para desempeñar los retos que se le confían en la organización, así como para crecer en ella, la biblioteca parecería estar destinada a estar vacía. El nivel de satisfacción con la literatura ofertada para acompañarle como consejera en su día a día es bajo.

1 O en la escena de un crimen o de un accidente. O también puede ser en un salón de clases, que es en donde usualmente ocurren los mayores crímenes intelectuales o accidentes arquimédicos.

Existe todo un valioso catálogo dirigido a consultores o asesores. Sin embargo, estos textos tienen dos problemas: en primer lugar, son demasiado genéricos y es raro que se refieran al mercado específico de los tributaristas. Por ejemplo, en los últimos años, se ha incrementado el interés editorial por atender la necesidad de los abogados que quieren mejorar sus habilidades como gerentes de empresas legales (firmas o despachos), pero en estas situaciones es muy escaso que los casos o las circunstancias que se describan tengan como referente una oficina de abogados de impuestos. En segundo lugar, y esto es más importante, aquellos libros no le hablan al abogado o al contador que trabaja en una empresa. El profesional de impuestos en una compañía solamente cuenta con un cliente —así este sea un grupo con muchas empresas— y no tiene la necesidad de encontrar otros. La marca personal de este profesional no pretende ser validada ante externos, sino ser desarrollada y reconocida en una organización, es decir, busca “mercadearse” internamente, pues a diferencia de los asesores que deben vender sus servicios a terceros, un tributarista debe venderse en la propia empresa. Así, sobre todo, los consejos que necesita no son para dirigir su negocio de asesorías tributarias, sino para guiar un negocio que, usualmente, dista radicalmente de la consultora en impuestos. De hecho, dentro de sus funciones se cuenta el hecho de contratar externos que sean prestadores de servicios tributarios.

Existe también un gigantesco portafolio de literatura destinada a gerentes, administradores o presidentes que, claramente, ofrece conocimiento relevante directamente aplicable para un gerente de impuestos. Sin embargo, muchas veces el tributarista de la empresa debe actuar incluso en contravía de lo que inicialmente decidiría un gerente general, cuya principal función es la de maximizar los beneficios e incrementar la utilidad. No es extraño que frente a operaciones complejas el líder de impuestos en la empresa sea el mensajero de noticias agrias: se trata de alguien que levanta la mano para advertir riesgos, bloquear operaciones o señalar que el beneficio, por una carga que solo conocen quienes se han sumergido en el esoterismo fiscal, no será el que se esperaba. La lógica del presidente no es la misma que marca el paso del tributarista. En donde el primero ve un incremento en los ingresos, el segundo ve también un aumento, pero en los ingresos de ese socio oculto que se llama Estado. El tributarista parecería llegar a las reuniones con una camiseta que dice: “eso no se puede”.

Finalmente, si se pusiera en una fila todo el material técnico que le sirve a un gerente de impuestos, puedo apostar mis deducciones fiscales a que le daría la vuelta a la Tierra dos veces. Tanto el Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) como la Universidad de los Andes, solo por mencionar dos instituciones, publican cada año libros altamente especializados

con los fundamentos, las críticas, los análisis, las explicaciones, las actualizaciones o los comentarios sobre cualquier asunto relacionado con renta, Impuesto al Valor Agregado (IVA), retenciones, tributos territoriales, reformas tributarias, sentencias hito, doctrina de la autoridad tributaria y tendencias internacionales. El infierno está lleno de autores de manuales, tratados, *papers*, blogs, columnas, obras colectivas, compendios y estudios críticos que son relevantes para entender un área tan compleja como la tributaria. Sin embargo, esta literatura tampoco termina de satisfacer al gerente de impuestos, que si bien puede agradecer la lectura de un texto que le ayuda a entender o resolver un problema, requiere algo más.

Este libro tiene el objetivo de ser ese “algo más”. Esta obra pretende ser el manual que se desearía encontrar en el cajón de la persona a la que usted entra a reemplazar en el cargo. Quiere ser el amigo que le da consejos en un café antes de su primer día de trabajo. Quiere tener todo lo que usted siempre quiso saber de la vida de un tributarista en una corporación y nunca se atrevió a preguntar.

Por eso, su lectura es obligatoria. En él encontrará textos profundos escritos por personas que han recorrido los pasillos de empresas reconocidas, expertos que han resuelto problemas similares a los que usted enfrentará. En las siguientes páginas encontrará consejos de lo que se llaman habilidades blandas, pero también guías o brújulas técnicas pensadas para sus funciones. Desde reflexiones sobre su papel en una empresa, hasta análisis puntuales acerca de su nivel de responsabilidad, infracciones y potenciales consecuencias penales de sus decisiones. Ahora, una vez usted haya leído este libro, debe seguir, lo que no significa hacer caso omiso de él ni olvidarlo, solo superarlo. El segundo tomo de este libro lo escribirá usted con la aplicación de algunas de las enseñanzas aquí aprendidas, así como con la formación obtenida a partir de la lectura de los libros descritos al principio de esta presentación, pero, sobre todo, a partir de lo que no está escrito aquí ni en ninguna parte y que solo la experiencia, el olfato y la lectura de campo le podrán tatuar en la piel como recordatorios del camino que solo usted puede recorrer.

François Jullien, en su maravillosa *Conferencia sobre la eficacia*, señala cómo los occidentales administran o gerencian sus asuntos o sus batallas de una manera diferente a como se hace en China. Los primeros, antes de la guerra, modelan o diseñan planes en los que dibujan geométricamente escenarios que, quizás, no se van a presentar. Es una predicción idealizada de escenarios futuros. Los segundos navegan o surfean en las circunstancias. Leen el terreno, perciben posibles ventajas y saben explotarlas. Jullien señala que a veces conviene dejar a un lado las modelizaciones presentes, los planes, y buscar “el golpe de genio”, un concepto complejo que

encierra la idea de atrapar al vuelo las circunstancias favorables, seguir la inspiración, la intuición, la improvisación y encontrar el potencial de cada situación.

Dice Jullien:

La lectura de Sun Zi o de Sun Bin pone en evidencia que dos de las nociones más cargadas de sentido de este pensamiento estratégico no se apoyan en la distinción que hemos hecho entre modelización y aplicación, y que incluso la ignoran. Se trata, por una parte, de la noción de "situación", "configuración", "terreno" (*xing*), y, por otra parte, de lo que traduciré como "potencial de situación" (*shi*, que se pronuncia *she*). Así, el estratega es invitado a partir de la situación, no de una situación que previamente he modelizado, sino de esta situación en la que me encuentro y en medio de la cual trataré de identificar dónde se encuentra el potencial y cómo explotarlo. [...] La imagen que privilegian los tratados chinos de estrategia nos remite a nuestra experiencia más común, sin que medie allí ningún misterio; y si traduzco el segundo término por "potencial de situación" es porque me refiero a lo que, para nosotros, en física clásica es el teorema de potencial de situación. Tomemos, por ejemplo, el siguiente caso típico: si acumulamos agua en lo alto de una pendiente construyendo un dique para contenerla, podemos calcular, en función de la masa de agua acumulada y de la inclinación de la pendiente, la fuerza con la que, si se abre una brecha, circulará el agua, arrastrando en su recorrido todo lo que encuentre a su paso. Ésta es, exactamente, la misma imagen que se encuentra del lado chino. Pero del lado europeo, como pueden comprobar, se ha elaborado con ello un teorema de física, el teorema del potencial de situación, mientras que los chinos han explotado esta imagen desde el punto de vista de la estrategia. El gran general será precisamente aquel que siempre sabe encontrar la pendiente debajo de él: verá entonces a sus tropas correr como el agua, que sólo sigue la inclinación del terreno, sin dificultades; al mismo tiempo, al igual que el agua, el general arrastrará todo a su paso, sin que nada pueda resistírselle. [...] Volvamos ahora sobre el término que podemos relacionar con esta idea china de la estrategia atendiendo al potencial de situación, más que al poder de la modelización: cuando se habla de "factor facilitador", o de "mercado facilitador", o cuando simplemente se dice "facilitador". No "facilitador de", sino "facilitador", tomado en sentido absoluto, lo que significa que toda la iniciativa no proviene de mí, sino que en la misma situación hay factores facilitadores sobre los cuales puedo apoyarme para dejarme llevar por ellos; este término habitual, pero poco estudiado en nuestro idioma, se adapta bien a la idea estratégica de un potencial de situación. Los chinos la han desarrollado en profundidad:

la estrategia no será otra, en principio, que detectar los factores facilitadores para sacar provecho de ellos.²

A veces hay que olvidarse de los apuntes de clases y fluir.

César Camilo Cermeño Cristancho
Julio del 2025

Bibliografía

Jullien, François. *Conferencia sobre la eficacia*. Katz Editores, 2006.

² François Jullien, *Conferencia sobre la eficacia* (Katz Editores, 2006), 33-35.

Capítulo 1

Reflexiones sobre la empresa y sus obligaciones tributarias*

Mauricio A. Plazas Vega

Nada más apropiado, para atender el honroso encargo de escribir unas reflexiones sobre la *empresa y los tributos* que me encomendaron la doctora Eleonora Lozano Rodríguez, presidenta del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero, y el doctor César Camilo Cermeño Cristancho, director de la Maestría y Especialización en Tributación de la Universidad de los Andes, que hacerlo respondiendo una serie de interrogantes que fluyen en mi vida profesional y académica. Para esto, y con el fin de atender la identificación temática de la obra de la que hará parte este capítulo, se alude a la “empresa” con dos criterios concurrentes: el criterio “subjetivo”, que se refiere a la persona jurídica o asimilada a ella, que ostente la condición de “contribuyente” o “deudor tributario”; y el criterio “objetivo”, que se refiere a la “actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios”, según la definición acogida en el artículo 25 del Código de Comercio de Colombia¹. Esos interrogantes, con sus correspondientes respuestas, se atenderán en los siguientes apartes.

* Para citar: <https://doi.org/10.51573/Andes.9789587988727.9789587988741.1>

1 Decreto 410 de 1971, 27 de marzo de 1971, por el cual se expide el Código de Comercio. *Diario Oficial* 33 339. http://www.secretariosenado.gov.co/senado/base-doc/codigo_comercio.html

¿El imperativo de conocer y obedecer el derecho solo interesa a los juristas?

Si bien reside en los juristas, de manera inmediata e incontestable, el deber profesional de conocer el derecho, obedecerlo y hacer cuanto esté a su alcance para auspiciar su acatamiento, la aproximación al derecho nos compromete a todos, sin excepciones. La “ignorancia de la ley” no solo “no sirve de excusa” para desobedecerla, sino que hacerlo puede conllevar graves e irremediables consecuencias.

Todas las áreas de la empresa deben tener suficientemente claro ese imperativo porque, de otra manera, los perjuicios y daños por incumplirlo pueden ser irremediables e irreparables.

¿Qué tan necesario es un departamento de impuestos para las empresas?

Es fundamental e indispensable. El cúmulo de obligaciones sustanciales y formales tributarias, que actualmente compromete a los contribuyentes y deudores tributarios, hace necesario que las empresas cuenten con un departamento separado y dedicado exclusivamente a la temática tributaria, con comprobada especialidad y experiencia.

Pero, además, se requiere que en todas las áreas de la empresa haya una clara conciencia sobre lo que debe representar el departamento de impuestos en las actividades y los proyectos que adelante o promueva. No han sido excepcionales, sino frecuentes, los casos en los cuales las empresas han resultado comprometidas con graves implicaciones obligacionales y sancionatorias de orden tributario que, muy probablemente, no se habrían presentado si se hubiera contado oportunamente con su respaldo y asesoría.

Es necesario reparar, al respecto, en la complejidad temática que comporta la empresa como sujeto tributario: disposiciones contenidas en los *tratados para evitar la doble imposición en los impuestos sobre la renta y el patrimonio*; normas supranacionales sobre la misma temática; normas supranacionales sobre el impuesto al valor agregado (IVA) y los *impuestos selectivos al consumo y complementarios del iva*; directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y de la Organización de las Naciones Unidas (ONU); normas legales y reglamentarias de alcance nacional, ordenanzas y reglamentos en el ámbito departamental, acuerdos y reglamentos en el ámbito municipal o distrital; doctrina oficial en todos esos niveles; jurisprudencia de las altas cortes y los tribunales; normas internacionales y nacionales de contabilidad e innumerables disposiciones relacionadas con el cumplimiento de obligaciones formales en los

niveles nacional, departamental, municipal y distrital; e implicaciones fiscales de los pronunciamientos de los órganos oficiales de control son los referentes fundamentales que justifican la valoración y el fortalecimiento del departamento de impuestos de la empresa y la vocación de consultarle el impacto que todo ese complejo de información pueda tener en las decisiones y los negocios que se hayan de tomar o emprender.

¿Por qué en las empresas debe mediar un permanente interés por los tributos, que trascienda a los departamentos de impuestos y se haga extensivo a todas las áreas de la empresa?

Tanto las empresas como sus funcionarios están sometidos a la obligación de pagar numerosos tributos, en interés de todos. En tal virtud, obran muy mal las empresas que deciden delegar la cuestión tributaria en sus departamentos de impuestos como cuestión exclusivamente suya, que han de administrar y gestionar de manera eficiente y oportuna.

El tributo es el recurso financiero estatal por excelencia y, por tal motivo, conocer su dimensión y sus alcances no es cuestión de la que solo se deban ocupar los expertos en derecho tributario. Quienes presiden las empresas, y sus asesores en todos los frentes, deben tener siempre presente que sus decisiones generalmente tienen consecuencias impositivas y que la apatía y el desdén sobre el particular conducen, indefectiblemente, a una suerte de connivencia con un *statu quo* de apariencias y lamentaciones.

¿Es necesario que los directivos de las empresas tengan clara la razón de ser de los impuestos?

Ningún alto funcionario, de ninguna área de la empresa, debe caer en la negligencia de desconocer el sistema tributario del país y las modificaciones a que permanentemente está sometido. Las implicaciones de los impuestos en los asuntos que interesan a la empresa son siempre recurrentes y transversales y, por tal razón, quienes tengan a su cargo la responsabilidad de liderar y orientar sus rumbos deben tener plena y clara conciencia al respecto.

Todas las medidas que se tomen para garantizar que esto ocurra deben ser bienvenidas: cursos constantes de actualización, foros y diálogos acerca de toda nueva ley tributaria, debates sobre los proyectos de ley que aborden la cuestión o diálogos gremiales y con las autoridades estatales, por mencionar solo algunas. Obviamente, los funcionarios del departamento de impuestos han de ser los primeros en participar, pero no solo ellos.

¿La distinción entre *impuestos directos* e *indirectos*, desde el punto de vista de la incidencia pretendida por el legislador, solo es de interés para quienes se ocupan profesionalmente de la actividad tributaria?

Para toda empresa es de suma importancia tener clara la diferencia entre los *impuestos directos* e *indirectos*, desde la perspectiva de la incidencia pretendida por el legislador.

Según ese criterio, un impuesto es *directo* cuando la intención del legislador, a la luz de lo regulado por la correspondiente ley, se concreta en que quien ostente la condición de *deudor tributario* ante el Estado sea a la vez el *contribuyente* o *destinatario económico* del gravamen. El *impuesto sobre la renta*, por ejemplo, es *directo* porque el *deudor tributario* es el mismo *contribuyente*. La obligación de pagar el tributo al Estado es de la misma persona sobre quien incide el impuesto, esto es, quien obtiene un enriquecimiento medido en términos de *utilidad fiscal*.

Un impuesto es *indirecto*, en cambio, cuando quien ostenta la condición de *deudor tributario* difiere del *destinatario económico* del tributo. El IVA (llamado en Colombia *impuesto sobre las ventas*) es *indirecto* porque quien responde por el tributo ante el Estado, el vendedor de un bien o prestador de un servicio, difiere del *destinatario económico* o sujeto afectado, en últimas, con la incidencia económica y fiscal, el consumidor.

La distinción es fundamental para la empresa, como lo ponen de manifiesto tópicos como los siguientes:

- Los riesgos que se asuman ante eventuales dudas o controversias sobre el alcance de beneficios o tratamientos tributarios de excepción se deben dimensionar de manera diferente según el impuesto sea *directo* o *indirecto*. Si la asunción del riesgo se relaciona, por ejemplo, con exenciones en el impuesto sobre la renta, lo afronta la empresa correspondiente en su propio beneficio; pero si la asunción del riesgo se relaciona con el IVA, lo afronta la empresa en beneficio del consumidor. Y ocurre que si, finalmente, en un litigio decide el fallador que no procedía el beneficio, la empresa tendría que pagar el importe del tributo, junto con intereses y sanciones, y difícilmente estaría en condiciones de obtener que los consumidores le reconocieran algo de lo que tuviera que sufragar por no haberles liquidado ni repercutido el impuesto.
- Lo propio puede ocurrir con motivo de dudas o controversias relacionadas con la tarifa aplicable para los bienes o servicios gravados con el IVA, por ejemplo, que para la administración tributaria la que corresponda sea la general, del 19 %, pero el deudor responsable del IVA considere que le corresponde la diferencial, del 5 %.

- Esa misma consideración puede tener especial importancia para las decisiones que se tomen en la empresa en torno a la conveniencia de adelantar determinadas actividades. Ocurre con frecuencia que, ante las dudas sobre el tratamiento del IVA, hay empresas que deciden asumir los riesgos y afrontar las consecuencias a que haya lugar, con lo cual esa problemática se convierte en un absurdo factor de competencia. En Colombia han cursado litigios de gran cuantía a partir de liquidaciones oficiales de impuestos no generados ni liquidados por empresas en cuyo criterio las operaciones originarias no estaban sujetas al tributo.

¿Esas mismas o similares consideraciones pueden ser de recibo en lo que concierne a la obligación de la empresa de practicar retenciones en la fuente en relación con los impuestos sobre la renta, sobre las ventas, de industria y comercio y demás que rijan o lleguen a regir?

Sin duda. Las consideraciones expuestas respecto de los impuestos directos e indirectos, en lo pertinente, se pueden hacer extensivas a las retenciones en la fuente que deba practicar la empresa respecto de pagos o abonos asociados a los impuestos sobre la renta, sobre las ventas, de industria y comercio y demás que rijan o lleguen a regir. Las decisiones que, en medio de dudas, tome la empresa retenedora en el sentido de no practicar la retención o aplicar la menor tarifa de retención no la favorecen a ella, sino a los afectados con la retención. Y, sin embargo, las consecuencias de afrontar el riesgo en esa materia residen esencialmente en la empresa retenedora.

Téngase en cuenta que, según el artículo 370 del Estatuto Tributario de Colombia, el agente retenedor está obligado a ingresar al Estado las sumas materia de la retención aunque no haya practicado la retención, y si bien puede reclamar su reembolso al afectado con la retención, corren por su cuenta las sanciones o multas impuestas por la administración tributaria².

No se puede perder de vista, por otra parte, que el hecho de que no se practique la retención en la fuente prevista en el ordenamiento puede

2 Decreto Ley 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales. *Diario Oficial* 3875. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6533>.

conllevar las consecuencias previstas en el artículo 402 del Código Penal para el delito de *omisión del agente retenedor*³.

Y también en esta materia ha habido en Colombia causas muy cuantiosas relacionadas con liquidaciones oficiales por retenciones no practicadas o practicadas con tarifa inferior a la que, según la administración tributaria, debían haber sido aplicadas. Cuestión a la cual es de agregar que el delito de *omisión del agente retenedor*, en que pueden llegar a incurrir los responsables del IVA y los retenedores de los impuestos *sobre las ventas y nacional al consumo*, no se tipifica únicamente cuando no se consignen las sumas causadas retenidas “dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas”, sino que se configura asimismo la conducta punible “cuando el agente retenedor o el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo” omita “la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos, estando obligado a ello”⁴.

De ahí la necesidad de reparar siempre en el enfático texto del último inciso de la norma, conforme al cual “tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones (las de prisión y multa a que se refiere la norma) las personas encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones”⁵.

¿Por qué hay evasión? ¿Qué implicaciones tiene la evasión fiscal para las empresas?

En Colombia se ha acentuado y consolidado, sin atenuantes, una conducta reprochable y antisocial que bien se puede denominar como la “ética del evasor”. Según esa “ética”, perversa e inadmisible, la corrupción de los funcionarios del Estado y la ineficiencia del ente público justifican la *evasión*; y se ha entronizado a tal extremo que el fraude tributario pulula en la sociedad con el argumento “hay que evadir porque otros evaden”.

Las planeaciones tributarias agresivas y el ocultamiento o la desfiguración de bases imponibles y hechos generadores, además de su ilicitud, pueden ser “instrumentos” “eficaces” para quienes no tienen reserva ni reparo alguno al estructurar sus actividades con horizontes de *competencia desleal*, y así deben tenerlo claro todas las empresas.

3 Ley 599 del 2000, 24 de julio del 2000, por la cual se expide el Código Penal. *Diario Oficial* 44097. http://www.secretariosenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0599_2000.html

4 *Ibid.*, art. 402.

5 *Ibid.*

Ese oscuro panorama genera aún mayor perplejidad si se tiene en cuenta que día a día se avizora la evasión como práctica normal y usual, y no faltan los planteamientos que apuntan a que la rentabilidad de los negocios dependa del grado de defraudación al fisco que se pueda “lograr”.

Ante semejante panorama, las empresas que sí cumplen rigurosamente con sus obligaciones tributarias, como, en general, los contribuyentes regulares, se ven compelidas a pagar más impuestos de lo que en justicia les correspondería. Sencillamente porque, ante la concurrencia en la sociedad de numerosos evasores que se benefician del *ser colectivo* sin contribuir en nada para su mejor suceso, los contribuyentes cumplidos tienen que soportar altísimos índices de tributación; en últimas, pagar lo que otros no pagan.

Esa lamentable realidad contrasta con los discursos oficiales que se lamentan del bajo nivel de recaudación tributaria del país en comparación con otros Estados, y especialmente con los de la OCDE. Los empresarios cumplidos, y las federaciones que los agremian, deben ser enfáticos al rechazar las iniciativas dirigidas a aumentar la incidencia de los impuestos so pretexto de la baja recaudación tributaria como porcentaje del producto interno bruto (PIB). A tan inadmisible reduccionismo argumental se debe responder con la denuncia de lo que pareciera insuperable: la subsistencia de una voluminosa evasión fiscal que no encuentra acciones efectivas y eficaces para contrarrestarla por parte del Estado. Con el agravante de lo que significa la concurrencia de un mercado de evasores con un mercado regular y los protervos efectos que conlleva en aspectos como los de la seguridad y la competencia desleal.

¿Qué rol les corresponde a las empresas en la lucha contra la evasión?

La empresa debe ser la gran aliada del Estado en la lucha contra la evasión y el fraude, que a todos nos ha de comprometer. Todo lo que se haga para cuestionar y repudiar las prácticas de evasión favorece a las empresas regulares que sí prohíjan la obediencia al derecho en general y al tributario en particular. La obediencia al derecho es el requisito esencial del buen suceso de las empresas.

Por eso, deben procurar hacer causa común con la academia y con el Estado en la lucha contra la evasión. Todos los mecanismos de coparticipación de las empresas con las autoridades en pro de la recaudación tributaria y el control entre los asociados deben ser bienvenidos.

Tal es el contexto para que la empresa asuma compromisos como los siguientes:

- Participar activamente en la estructuración de proyectos normativos en materia tributaria, con el doble criterio de auspiciar el espíritu de moderación que ha de imperar en el sistema tributario y respaldar las medidas que se hayan de tomar en el ámbito de la lucha contra la evasión.
- Colaborar, en la mayor medida posible, para cuanto se conciba y discuta en pro de la racionalidad del ordenamiento tributario, por vías tales como el apoyo a investigaciones científicas y diálogos orientados a ese objetivo.
- Prohijar el mantenimiento de tributos como el IVA, una de cuyas características fundamentales radica en el autocontrol que comporta entre los deudores tributarios que intervienen en el circuito económico hasta llegar al consumidor final. El ejercicio del derecho al descuento de impuestos repercutidos, por ejemplo, constituye un eficaz instrumento de control de unos deudores tributarios sobre otros.
- Auspiciar, con criterio propositivo, los mecanismos de cruce de la información conque ha de contar la administración tributaria para procurar que todos coadyuven a la financiación de los gastos y las inversiones del Estado, con sujeción a sus capacidades contributivas individuales.
- Repudiar y denunciar toda clase de reglas y prácticas encaminadas a facilitar la defraudación fiscal y la evasión.
- Difundir sin descanso, entre sus empleados, contratistas y clientes, una cultura de cumplimiento y respeto de las leyes tributarias. Es inadmisible la proclividad a aceptar o cohonestar prácticas de evasión.
- Lo que se requiere, en beneficio de todos, es que la empresa se identifique por su seriedad, ética y responsabilidad en cuanto concierne a sus obligaciones tributarias; que sea un ejemplo para quienes con ella tengan que ver. El ejemplo debe ser la mejor arma para descalificar la evasión y el fraude como motivos de vergüenza y repudio social.

¿Por qué hay contrabando? ¿Qué implicaciones tiene el contrabando para las empresas?

Una expresión particularmente grave de la “ética del evasor” es la del contrabandista que estructura toda clase de prácticas y “estrategias” para introducir bienes provenientes de otras jurisdicciones con evasión del IVA y el arancel. Los contrabandistas, enceguecidos por el ánimo de acumular

fortunas al margen de la ley y en desmedro de la economía nacional, decidieron pasar por encima de los intereses colectivos y hacer “causa” común con delincuentes de la suya y de otras jurisdicciones para derivar una insólita “ganancia” por el hecho de no tener que sufragar los impuestos que les corresponde sufragar según la ley.

El contrabando, en la medida en que descarta el cumplimiento de la obligación de pagar el arancel, el IVA y, en general, los tributos aduaneros que sí sufragan los contribuyentes regulares, se traduce en una delictiva y deleznable competencia desleal.

Por si lo anterior fuera poco, la evasión que comporta el contrabando conlleva un efecto multiplicador, porque quienes ocultan la entrada al país de las mercancías ocultan también sus ventas, con efectos adversos en lo que tiene que ver con los impuestos al consumo, sobre la renta, sobre las ventas y de industria y comercio, para mencionar los de mayor incidencia.

¿Qué rol les corresponde a las empresas en la lucha contra el contrabando?

Un rol fundamental. Las empresas obedientes al derecho y a la ética deben ser vigías decididas de la gestión estatal contra los contrabandistas y no dejar de organizar foros y pronunciamientos en los que denuncien permanentemente este tipo de “prácticas delictivas”.

En tal sentido, como en lo que concierne en general a la evasión y el fraude tributario, las empresas deben asumir una labor docente, fruto de la cual sus clientes y funcionarios, y en últimas el país, entiendan la gravedad del contrabando, el mal inmensurable que conlleva para la economía y el empleo, y el espeso ambiente de crimen y delito que caracteriza a sus protagonistas.

¿Por qué hay informalidad? ¿Qué implicaciones tiene en general la informalidad para las empresas?

El problema de la informalidad hace parte de la cultura de evasión a que aquí se alude. Se dice que halla su origen en el alto costo de las nóminas y los impuestos, entre otros factores, pero en realidad constituye una “forma de ser” infortunadamente entronizada en nuestra sociedad, que es proclive a la indolencia y el desorden, en un contexto en el que no se respeta la ley, en absoluto.

Para las “empresas” y los “empleadores” de la informalidad no rige el Código del Trabajo, las prestaciones sociales de sus empleados no importan

ni se pagan, los aportes al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), a las cajas de compensación familiar, a la seguridad social en salud, pensiones y riesgos laborales no interesan ni se sufragan en modo alguno. Esa circunstancia, unida a la evasión y el contrabando que pululan en el marco de la informalidad, se traduce en la nefasta consecuencia, ya comentada aquí, de la “inmunidad fiscal” de quienes se refugian en las sombras a costa del incremento en la incidencia tributaria sobre los contribuyentes cumplidos.

¿Qué rol les corresponde a las empresas en la lucha contra la informalidad?

Dadas las graves anomalías a que conduce, las empresas se deben comprometer con una lucha ininterrumpida contra la informalidad. El análisis y el diseño de estrategias para superar tan grave vicio de la sociedad no se puede dejar únicamente en manos del Estado y de unos cuantos expertos en macroeconomía y hacienda pública. La empresa es víctima de la informalidad, tiene que ser consciente de esto, y es su deber y su derecho hacer cuanto esté a su alcance para acabar con ese lamentable problema o reducirlo a su más mínima expresión.

Una vía que no se puede pasar por alto, y merece una atención especial de las empresas, es la de la sustitución del régimen actual de exclusiones y exenciones en el IVA, así como el de tarifas diferenciales bajas, por un régimen de exención focalizado en el IVA, o en su caso de tarifas diferenciales bajas solo para las personas que hagan parte del Sistema de Identificación de Potenciales Beneficiarios de Programas Sociales (Sisbén) y cuenten con un código biométrico de identificación, quienes podrían gozar de esos beneficios o minoraciones tributarias operación por operación. Al efecto, se podría establecer un tope mensual de compras de bienes o utilizaciones de servicios para el titular de ese código biométrico, con el consiguiente tratamiento de favor. Para que el titular pueda ejercer ese derecho habría de hacerlo en establecimientos formalizados que estén en condiciones de realizar facturación en línea con la administración tributaria y controlar el cumplimiento del tope.

Medidas como esa, posibles en nuestro país a partir de los reconocidos avances que tenemos en el Sisbén, la experiencia de años en que el Estado viene realizando transferencias monetarias a la población vulnerable y el apoyo de la inteligencia artificial, podrían tener efectos muy favorables en procura del tránsito a la formalidad.

Pero hay, además, muchos otros caminos que puede trazar o transitar la empresa para auspiciar la formalidad:

- Políticas de otorgamiento de créditos a sus empleados, directamente o con el concurso de la banca o las cajas de compensación familiar.
- Políticas de capacitación a sus empleados para hacer de ellos voceros de las ventajas de la formalidad y de los peligros y perjuicios a que conduce la informalidad.
- Políticas de contratación que beneficien a quienes acometan actividades y proyectos de emprendimiento con estricta sujeción al ordenamiento jurídico.
- Políticas de capacitación a sus empleados sobre las vías de acceso a planes de vivienda de interés social subsidiada por el Estado. Sorprende confirmar, día a día, que hay un desconocimiento generalizado en esta materia.

¿Por qué es indispensable que las empresas estén siempre pendientes del buen curso de la *hacienda pública*?

Son numerosas las razones que concurren para reparar en la imperiosa necesidad de que las empresas tengan siempre presente la situación financiera pública. Las siguientes son solo algunas de ellas:

- El gasto público debe ser controlado por todos los integrantes de la sociedad civil y, entre ellos, de modo fundamental, por las empresas. Por tal motivo, resulta fundamental que se fijen políticas precisas y eficaces para que se conozca suficientemente el rumbo de la *hacienda pública*. Entre ellas:
 - a. Una constante disposición al análisis de los grandes documentos y cuerpos normativos en que se concretan la política de *hacienda* y la situación de las finanzas públicas, como son las leyes de presupuesto, la ley del plan cuatrienal de desarrollo o el marco fiscal de mediano plazo;
 - b. Un dimensionamiento objetivo sobre los niveles actuales y esperados de los *gastos de funcionamiento*, gastos de inversión y *servicio de la deuda*;
 - c. Una revisión constante del comportamiento de los recaudos tributarios;
 - d. Una medición razonable sobre los niveles del endeudamiento público.
- Si la tendencia de la *hacienda pública* es a perpetuar e incrementar el déficit fiscal, inevitablemente se harán necesarias las ya recurrentes leyes (que se promulgan, por lo menos, cada dos años) que modifican la normativa tributaria vigente en pro de un aumento en

los recaudos, que incide inevitablemente sobre los contribuyentes cumplidos, no sobre quienes se mantienen en “las tinieblas”.

- Esa misma tendencia conduce, indefectiblemente, a la inestabilidad jurídica, la incertidumbre para los inversionistas y socios de las empresas y los excesos en la incidencia de los impuestos.
- La misma causa conlleva la necesidad de aumentos desmedidos en el endeudamiento estatal, que implican mayor gasto financiero público y, consiguientemente, mayor disposición al déficit.
- El Estado puede y debe realizar grandes proyectos de infraestructura, que son de suma importancia para las empresas desde muchas perspectivas:
 - a. Las empresas pueden concurrir con el Estado para conformar asociaciones público-privadas o para la celebración de contratos de concesión de especial interés para las dos partes, y para el país en general, en particular en el ámbito de la infraestructura;
 - b. La infraestructura del país en todos sus frentes (v. gr. energético, sanitario, cultural, de transporte, social y de vivienda) es indispensable para la realización de las metas empresariales;
 - c. Los avances en la infraestructura son avances contra la informalidad;
 - d. La realización de grandes obras de infraestructura conlleva requerimientos de empleo y de insumos y materiales y, en tal virtud, dinamiza ampliamente la economía del país, con inmediata incidencia en el curso de las actividades y los proyectos empresariales.

¿Por qué las empresas deben dedicar especial atención a lo que ocurra con la posición del país en lo que concierne a compromisos internacionales y supranacionales relacionados con la temática tributaria?

En el contexto global e internacional, que caracteriza los actuales rumbos de la humanidad y de las economías, no se puede limitar la visualización de las cuestiones tributarias de la empresa desde ópticas nacionales o subnacionales. Hoy las normas supranacionales, los acuerdos de libre comercio, los tratados para evitar la doble imposición en los impuestos sobre la renta y el patrimonio y la membresía del Colombia en la OCDE y en la ONU imponen a las empresas el deber de mantener siempre su aproximación a los tributos desde una perspectiva supranacional, internacional, nacional y subnacional, de forma tal que estén en condiciones de dimensionar

verdaderamente su posición tributaria actual y potencial. Bajo ese entendido es altamente recomendable para las empresas la adopción de políticas como las siguientes:

- Organizar foros y seminarios de capacitación para sus funcionarios y contratistas sobre cuanto ocurra en relación con tratados, normas supranacionales, proyectos e iniciativas que tengan que ver con la cuestión tributaria. Los tratados para evitar la doble imposición de gravámenes sobre la renta y el patrimonio, y las normas supranacionales sobre la materia y sobre el IVA y los impuestos al consumo, así como los tratados de libre comercio que vinculen al país, para mencionar ejemplos muy relevantes, suelen consagrar disposiciones trascendentales en cuanto atañe a las inversiones y las decisiones de consumo.
- Evaluar cuidadosamente las ventajas de orden tributario que puedan resultar de la aplicación de las normas supranacionales y los tratados para evitar la doble imposición.
- Evaluar cuidadosamente las vías de seguridad jurídica que puedan resultar de la aplicación de ese mismo tipo de tratados y de las normas supranacionales, en cuanto concierne a la vida en general de la empresa y las controversias con las autoridades tributarias que haya de afrontar en sede administrativa o jurisdiccional.

Bibliografía

Decreto 410 de 1971, 27 de marzo de 1971, por el cual se expide el Código de Comercio. *Diario Oficial* 33 339. http://www.secretariosenado.gov.co/senado/base/doc/codigo_comercio.html

Decreto Ley 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales. *Diario Oficial* 3875. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6533>

Ley 599 del 2000, 24 de julio del 2000, por la cual se expide el Código Penal. *Diario Oficial* 44 097. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6388>

Capítulo 2

Gerenciamiento de impuestos para la gestión empresarial*

Luis Enrique Téllez Peñarete

Introducción

En el pasado, las áreas de impuestos solo se preocupaban por el cumplimiento del tema regulatorio, por atender bien a un agente regulador en caso de una visita o una revisión interna o externa, e informar oportunamente los cambios normativos en la época en que se realizaban.

Hoy y en el futuro cercano, las áreas de impuestos se ven expuestas a enfrentar un entorno macrofiscal global que se encuentra permeado de una mayor regulación local e internacional, así como un mayor escrutinio por parte de los reguladores fiscales, auditores y revisores fiscales, la prensa y hasta los mismos accionistas. La moral en la toma de decisiones con efectos fiscales desempeña un papel preponderante frente al escarnio público.

Se requiere entonces de una mayor conciencia y apertura para prestar atención a cierta operación que va a ser revisada y si tributa o no en otras jurisdicciones, si puede estar inmerso en una doble tributación, si solo se gravará la renta en el país de la fuente o en el país de la residencia, o si será renta mundial o local. Asimismo, los conceptos de *evasión*¹ y *elusión fiscal*² están en primera plana de los diferentes medios de comunicación y, por ende, frente al riesgo reputacional; entonces, se requiere una mejor

* Para citar: <https://doi.org/10.51573/Andes.9789587988727.9789587988741.2>

1 La evasión tributaria o fiscal es la acción u omisión por medio de la cual el contribuyente oculta por cualquier forma, ante la administración tributaria, la obligación tributaria existente.

2 La elusión fiscal es cualquier acción, realizada por vías legales, que persigue evitar o minimizar el pago de impuestos.

comprensión, gobernanza y supervisión de asuntos tributarios en niveles superiores dentro de la organización.

La cultura tributaria ya no se circunscribe solamente al director de impuestos y su equipo dentro de la organización, sino que los temas fiscales y sus efectos se extienden al director de finanzas, al director legal, al director de *compliance*, al director operativo, al director de sistemas, entre otros. Ellos ahora trabajan los temas con la metodología de casos de negocios formales para asegurar que todos los esfuerzos necesarios en caso de un nuevo producto, negocio o reporte regulatorio contemplen y consideren, a fin de lograr la transformación, participación y aprobación, todas sus consecuencias fiscales para la compañía y para los accionistas, de cara al regulador tributario.

Luego, por lo general, se implementan en la ejecución de las tareas del área indicadores de cumplimiento encaminados a medir y probar una mejor gestión y el manejo del efectivo por la radicación y la eficiencia en la devolución de saldos a favor. Estas medidas y planes de acción concretos disminuyen la reducción de la tasa impositiva efectiva (ETR)³; el nivel de alineación con otras áreas de negocio en la materialización eficiente de nuevas obligaciones fiscales, productos o líneas de negocio; y el valor agregado sobre los aportes o informes de gestión y cumplimiento para la alta gerencia y los miembros de junta directiva o asamblea de accionistas. En estos escenarios se valoran los aportes estratégicos del área fiscal y demás cuestiones clave, con base en los efectos económicos que se generarán.

La función de la gerencia de impuestos del futuro

Para que las áreas de impuestos ocupen una función relevante en las organizaciones, y así generen un valor agregado, se puede iniciar un proceso de cambio, transformación e implementación de acciones que contribuirán a mejores resultados. Debe tenerse presente el aumento creciente de regulaciones nacionales e internacionales que exigen cada vez más el cumplimiento de nuevos requerimientos y hasta el cruce de información global.

Las organizaciones deben estar pendientes del cambio y, por ende, deben estar preparadas para responder de manera clara, productiva, eficiente y transparente a una cantidad cada vez mayor de *stakeholders*⁴. Este

3 En inglés *effective tax rate*, la tasa impositiva efectiva se refiere al porcentaje de los ingresos que una persona física o jurídica paga en impuestos.

4 En el mundo de los negocios, los *stakeholders* son aquellos individuos o grupos que tienen interés e impacto en una organización y en los resultados de sus

grupo incluye no solo a autoridades fiscales y gubernamentales, sino también a reguladores, inversores, organizaciones no gubernamentales, comunidades, medios de comunicación y al público en general.

Como en todos los procesos organizacionales evolutivos, no basta con mantener procesos manuales que deparen la inversión de tiempos largos y puedan tener errores de reprocesos por la manualidad. Se requerirá, entre otros aspectos, de la incorporación de tecnología que apoye los tiempos de respuesta, los análisis más profundos y permita dejar atrás procesos de *compliance* ineficientes. Así, la innovación puede convertirse en un aliado estratégico del negocio que aporta valor agregado a la compañía a través de mejores contribuciones por sus análisis y, con ello, fuentes directas de planeación, de opiniones que cambien las decisiones estratégicas o que amortigüen los impactos antes de tomar una decisión con efectos económicos.

Las gerencias de impuestos transformarán su información y deberán apoyarse en el uso de tecnología para poder hacer mejor uso de los datos contables y fiscales, mejorar sus procesos en aras de ser eficientes y productivos y lograr que las organizaciones puedan responder a sus necesidades inmediatas. Para ello, se tendrán en cuenta todos los desafíos legislativos existentes (cambio periódico de normas y reglamentación local y global excesiva); en otras palabras, según Diego Quiñones, se trata de una *iperinflación normativa*.

Entonces, el conocimiento técnico en materia fiscal seguirá siendo crítico, pero ya no será suficiente. Los equipos de impuestos deben estructurarse como grupos multidisciplinarios; deben tener los conocimientos en la parte técnica, pero también en el manejo de la industria o el sector; conocer los competidores para ver cómo están haciendo sus procesos; requieren mejor conocimiento de los productos y las líneas de bienes y servicios para poder reducir costos y mejorar la rentabilidad; finalmente, pueden aprovechar la tecnología y el análisis de datos para ser mucho más eficientes en la entrega de sus resultados.

Vamos a encontrar que en la medida en que el uso de la tecnología y las herramientas de análisis de datos se hacen más frecuentes por parte de los integrantes de las áreas de impuestos del futuro, se podrá destinar y dirigir tiempo valioso para no ser simplemente un miembro *bombero reactivo*. Lo que se busca es ser más preventivo y que a través de la planificación y la evaluación de los indicadores clave de rendimiento fiscal,

acciones. Algunos de los ejemplos más comunes de *stakeholders* son los empleados, los accionistas, los clientes, los proveedores, los gobiernos y las comunidades.

control y financiero, los profesionales del área de impuestos realmente agreguen valor de otras maneras.

Estamos encontrando, por ejemplo, que con *business intelligence*⁵ o cualquiera de las nuevas herramientas de visualización y tableros de instrumentos, los profesionales de impuestos tendrán seguramente la posibilidad de ver y compartir, en tiempo real, información que anteriormente no estaba disponible. Esta se habilita con el fin de identificar resultados y beneficios esperados por cuanto quien recibe, analiza o dispone de la información podrá tomar mejores decisiones tributarias y sugerir mejores bases para realizar acciones estratégicas.

Hoy el profesional de impuestos no puede estar sentado en la parte de atrás de un área contable, simplemente para cumplir con algunas tareas específicas. Ya tiene otras obligaciones a su cargo, entre las cuales tendrá que ser más analítico e integral, así como deberá comprender los diferentes matices de su empresa y de la industria; necesita conocer el proceder de su regulador e interactuar más estrechamente con otras funciones de su organización, incluidas las áreas de operaciones, legal y financiera para aprovechar la información que proporcionan todos. Es de esta manera que el profesional puede apoyar en la resolución de los problemas globales de la organización. De ese modo, para los integrantes del área de impuestos será esencial la capacidad de construir relaciones e influir en las decisiones, al advertir sobre los efectos económicos fiscales en los negocios, los productos y las geografías.

Como hemos resaltado, el profesional de impuestos del futuro será innovador, integral, práctico y con mayores habilidades que las tradicionales, dado que, cada día, estar más preparado le permitirá aprovechar las ventajas que ofrecen los nuevos desarrollos para poder cumplir de manera eficiente y oportuna, lo que crea valor agregado en sus contribuciones.

¿Podemos pensar realmente en transformar el área de impuestos?

Siempre que escuchamos en las diferentes áreas de la organización que vamos a eficientizar nuestros procesos, pocas veces creeríamos que el área de impuestos deba ser mejorada o transformada. En muchas ocasiones, se considera que el presupuesto será destinado para las áreas generadoras de ingresos o las oficinas que deben corregir un proceso operativo,

5 Es decir, *inteligencia de negocios*, que combina análisis de negocios, minería, visualización, herramientas e infraestructura de datos, además de prácticas recomendadas para ayudar a las empresas a tomar decisiones basadas en los datos.

pero, por supuesto, el área de impuestos también es susceptible de ser transformada u optimizada de manera que brinde valor agregado en sus resultados.

Hablar de extraer, transformar, cargar (ETL)⁶; automatización de procesos robóticos (RPA)⁷; automatización de robótica de escritorio (RDA)⁸, o de mejora de análisis y visualización de datos (*data analytics*)⁹ se ha vuelto más frecuente y necesario. Esto se debe a que el tiempo para poder cumplir con los vencimientos regulatorios, se ha venido acortando en los plazos concedidos por los reguladores y exige que se busquen medidas que permitan cumplir con las obligaciones fiscales de manera más eficiente, eficaz y rápida.

Las áreas de impuestos todo el tiempo estamos transfiriendo datos semi o automáticamente; debemos analizar grandes volúmenes de datos; debemos relacionar e intercambiar información; crear reportes y consultas *ad hoc*, así como mejorar procesos repetitivos para un alto volumen de transacciones eficientes. Además, nos piden que aumentemos la productividad y reduzcamos los errores; en consecuencia, cómo no pensar en que es una necesidad imperativa la transformación de un área de impuestos y cómo no trabajar en la automatización de los procesos del área, los cuales mejorarán los tiempos, la calidad y el aporte de la información fiscal. Se puede comenzar por automatizar pequeños procesos e ir incrementando paulatinamente la cantidad. Esto permite, en un corto plazo, la implementación rápida de tecnología flexible y adaptable que permite optimizar procesos, lo cual libera tiempo de los profesionales de impuestos para realizar más actividades de mayor valor agregado.

- 6 En inglés *extract, transform, load*, es un proceso de integración de datos que combina datos de múltiples fuentes en un único almacén de datos consistente, como un almacén de datos, para su análisis y generación de informes.
- 7 En inglés *robotic process automation*, consiste en un método de automatización de los procesos de negocio que emplea robots de *software*, o *bots*, para realizar tareas digitales que suelen efectuar los humanos. La RPA es conocida por su fiabilidad en la automatización de tareas repetitivas de gran volumen, como la extracción de datos, la cumplimentación de formularios, el copiado y pegado, la realización de cálculos, las transferencias de archivos y la conexión a una interfaz de programación de aplicaciones (*application programming interface, API*).
- 8 En inglés *robotic desktop automation*, la automatización de tareas de escritorio funciona en la computadora de escritorio de un usuario e interactúa solo con las aplicaciones con las que él trabaja.
- 9 Es el proceso de recopilar y analizar muchos datos del cliente para extraer conclusiones sobre patrones de comportamientos, intereses personales y tendencias de compra. El *data analytics* agiliza la toma de decisión, mejora los procesos empresariales, mejora el *engagement* del usuario, reduce los costes e impulsa el crecimiento y la rentabilidad. Abarca desde la analítica descriptiva y diagnóstica más básica a los análisis avanzados como el predictivo, el prescriptivo y la ciencia de los datos.

En la planeación de las responsabilidades del área de impuestos debemos formular un sinnúmero de preguntas, cuyas respuestas nos orientarán sobre lo que se debe hacer: ¿Dónde están las ineficiencias de los procesos de impuestos y cómo están impactando en la gerencia de impuestos? A largo plazo, ¿qué áreas problemáticas podrían sofocar la capacidad de crecer?, ¿qué podemos mejorar a través de una sistematización? Un aspecto crítico que no podemos omitir es que el enfoque de implementación y el tiempo para la automatización dentro del área de impuestos no debe alterar las tareas básicas de la función de impuestos, esto es, las entregas del área de impuestos no se modifican y su incumplimiento puede acarrear sanciones y pago de intereses moratorios que las organizaciones no están dispuestas a incurrir.

Una realidad es que, como en todos los casos, también en el área de impuestos la automatización inmediata es posible y puede ayudar a alcanzar y a respaldar los objetivos estratégicos de una organización. Es así como se equilibra una cultura de innovación con la necesidad de implementar mejores prácticas y estándares de calidad de los procesos de impuestos. Las organizaciones que apuestan por la transformación de la función fiscal avanzan de manera decidida y ayudan al negocio a cumplir con sus objetivos.

Finalmente, los informes de transformación de las áreas de impuestos preparados mundialmente por cualquiera de las cuatro grandes firmas multinacionales han concluido que

las organizaciones que apuestan por la transformación de la función fiscal y por el análisis avanzado de datos avanzan de manera decidida y ayudan al negocio a cumplir con sus objetivos. Cuestiones como una mayor competitividad, una mejor gestión de los riesgos, afrontar las demandas en materia ESG¹⁰ o incluso ayudar a predecir las grandes disyuntivas a las que hará frente la compañía: todo ello se ve impulsado con la irrupción de la tecnología en los departamentos fiscales.¹¹

Estamos viendo que la inteligencia artificial, en las áreas fiscales, es utilizada con el objetivo de *automatizar tareas rutinarias*, identificar riesgos y mejorar el *compliance o cumplimiento fiscal* y las tareas de planificación y

¹⁰ Se refiere a los criterios que se utilizan para evaluar el desempeño e impacto de la empresa sobre los ámbitos ambiental, social y de gobernanza.

¹¹ “El futuro de la función fiscal: perspectivas desde la alta dirección”, *KPMG Tendencias*, <https://www.tendencias.kpmg.es/2023/09/futuro-funcion-fiscal-perspectivas-alta-direccion/>

previsión. Pero estos cambios son solo el principio: el potencial de la inteligencia artificial, especialmente la generativa, permite *hacer más eficientes los flujos de trabajo y reducir la carga de trabajo*, como también la presión sobre los empleados.

No olvidemos que, aunque la tecnología no produce esta transformación por sí misma, para que la inteligencia artificial desarrolle todas sus funciones posibles, es fundamental contar con las capacidades y el pensamiento crítico de los seres humanos, es decir de cada uno de los integrantes del área de impuestos. De este modo, el talento humano se torna, como siempre en estos procesos, en un elemento sustancial para aprovechar todas las oportunidades de la tecnología.

La relevancia de la transparencia fiscal en un mundo global e informático (o tecnológico)

Una de las grandes preocupaciones de los profesionales que integran la función fiscal tiene que ver con la *transparencia fiscal*. En las áreas de impuestos se habla sobre los medios magnéticos nacionales, los municipales, Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas en el Extranjero (FATCA, por sus siglas en inglés), Norma de Información Común (CRS, por sus siglas en inglés), Global Account Tax Compliance Act (GATCA), etc.

A medida que las autoridades se vuelven más colaborativas, empoderadas y sofisticadas, las cadenas de valor y suministros globales se vuelven cada vez más complicados. Por lo tanto, también son arquitecturas fiscales transfronterizas y reformas fiscales a nivel nacional. Mientras tanto, están surgiendo nuevos modelos de negocios multinacionales que ni siquiera se consideraron cuando se redactaron por primera vez las reglas fiscales actuales y los tratados de doble imposición.

Todo esto sugiere que las organizaciones pueden esperar más disputas de naturaleza cada vez más amplia y compleja, que a menudo surgen simultáneamente en múltiples países. Y como ahora hay menos y menos tiempo entre completar una transacción y enfrentarse al escrutinio de las autoridades tributarias, la responsabilidad es ser proactivo. “Si estás buscando gestionar la controversia solo al final del ciclo de vida fiscal, con la auditoría o litigio, es demasiado tarde”, dice Rob Thomas, director de la Red Global de Controversia Fiscal de EY. “Tienes que detener la marea de riesgos que se convierte en disputas”¹².

12 “Por qué la transparencia tributaria es más compleja y cómo pueden cumplir las empresas”, EY Global, 22 de noviembre del 2021, https://www.ey.com/es_ve/tax/why-tax-transparency-is-more-complex-and-how-businesses-can-comply

Esto significa optimizar el uso de personas, procesos, datos y tecnología para identificar, abordar y gestionar riesgos y disputas potenciales, como nunca antes. “Se trata de convertir la controversia en control”, dice Marc van der Graaf, *associate partner, tax technology & transformation* en Tax Be-lastingadviseurs LLP, en los Países Bajos. “La función tributaria necesita certeza, lo que significa tener confianza en sus datos y procesos”¹³.

Sin esto, las empresas simplemente están invitando al riesgo, ya sea en disputas inesperadas, doble imposición o mayores sanciones financieras, intereses y recargos. Los riesgos de reputación se vuelven reales, mientras que las relaciones con las autoridades fiscales pueden deteriorarse. Y las empresas pueden verse expuestas a los costos significativos de un proceso de auditoría agotado. Con este claro aumento de la presión, por parte tanto de los reguladores como de los grupos de interés, los responsables de fiscalidad afrontan importantes *retos en la interconexión del ámbito ESG y la función fiscal*. Es así como la tecnología emerge como un importante aliado.

Prueba de ello es que varias organizaciones reconocen *no estar preparadas para compartir públicamente los detalles de su contribución fiscal a nivel global*, lo que devela la necesidad de una tecnología más equipada y una metodología más eficiente para la obtención de los datos necesarios. En este sentido, mientras que un 54 % considera que la recopilación de datos de distintas jurisdicciones es un proceso demasiado complejo, un 33 % considera que no cuenta con las capacidades digitales necesarias para realizar dicha captura y procesamiento de datos.

Las áreas de impuestos del futuro necesitan preparar el camino hacia una mayor transparencia en el ámbito fiscal y en el marco del ESG, para lo cual se debe abordar ese desafío cuanto antes y preparar el camino hacia una mayor transparencia en el ámbito fiscal. Es fundamental que el uso de los datos fiscales sirva para un mayor acercamiento con los grupos de interés, en lugar de crear un riesgo que puede hacer tambalear la reputación de la organización.

En conclusión, deben enrutarse los objetivos de las áreas de impuestos hacia el cumplimiento mínimo de estos tres componentes fundamentales para el departamento de controversia fiscal del futuro:

- Evaluación del riesgo fiscal, con el objetivo de detener la controversia antes de que ocurra, para lo que se requieren muy buenos datos y brindar transparencia.

13 *Ibid.*

- Gestión de riesgos fiscales, que ayuda a administrar el impacto de la controversia mediante la ejecución de una estrategia integral y los controles para vigilar todas las amenazas fiscales.
- Gestión de la auditoría fiscal, que permite una resolución rápida y eficaz, lo cual favorece el avance de la función fiscal y el trabajo de valor añadido.

Importancia del conocimiento de las normas internacionales fiscales y las reglas de precios de transparencia

Las áreas de impuestos deben brindar más transparencia en torno a las normas internacionales fiscales y, en especial, a las reglas que regulan los precios de transferencia, porque la eventualidad de un cruce de información internacional significa más escrutinio y auditorías en una función ya considerada una fuente alta de controversia. Los precios de transferencia son un área de impuestos donde la transparencia ha aumentado drásticamente como resultado de las acciones en la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios¹⁴. Las acciones 8 a 10 de la BEPS se establecen para garantizar que los precios de transferencia estén alineados con la creación de valor dentro de las organizaciones multinacionales. Esto incluye orientación sobre la aplicación del principio de plena competencia y el enfoque para la adecuada fijación de precios de intangibles difíciles de valorar.

Las autoridades tributarias del mundo ahora tienen información sobre cómo una empresa determinada divide las ganancias país por país, y pueden compararla con los datos de docenas de empresas similares de la industria. Y esas autoridades compartirán datos con otras administraciones tributarias donde la empresa hace negocios. Por esta razón, Tracee Fultz, *global transfer pricing leader* de EY, describe la BEPS 2.0 como un “cambio en las reglas del juego”¹⁵.

Dada esa apertura, las empresas pueden esperar un crecimiento en el número y la escala de las auditorías de precios de transferencia, así como

14 En inglés se conoce como *base erosion and profit shifting* (BEPS), es el término que designa, en fiscalidad internacional, las estrategias de planificación utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de las discrepancias, lagunas e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales, para así trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación, donde las entidades no ejercen ninguna actividad económica y eluden el pago del impuesto sobre sociedades.

15 “Responsabilidad de los administradores. Conflictos societarios”, *Affirma Legal* (blog), 7 de abril del 2023, <https://www.affirmalegal.com/blog/responsabilidad-de-los-administradores-conflictos-societarios/>

en casos de doble imposición de impuestos¹⁶. También enfrentan un mayor escrutinio y riesgo en áreas como el establecimiento permanente¹⁷ e intangibles como la propiedad intelectual, ya que una economía que cambia rápidamente genera nuevas definiciones de lo que constituye la sustancia.

Al respecto, Chris Sanger, *global government and risk tax leader*, señala:

Los márgenes país por país serán más visibles, y eso va a dar lugar a preguntas sobre por qué los márgenes difieren entre los países. Aunque las diferencias podrían estar perfectamente justificadas, aún pueden generar preguntas y, en última instancia, controversias. En un entorno de cumplimiento cooperativo de confianza, donde la autoridad tributaria entiende su modelo, ambos son menos propensos a sorprenderse cuando salen esos resultados y más capaces de apreciar por qué podrían surgir dichas desigualdades. Esto nuevamente apunta a los beneficios de llegar a ese nivel de confianza.¹⁸

Todo esto exige más de los equipos de precios de transferencia en términos de habilidades, procesos y, fundamentalmente, tecnología. Tracee Fultz afirma que una de las formas en que la BEPS cambiará el departamento de impuestos consiste en alentar la función de precios de transferencia para automatizar (análisis comparables, curvas de comparabilidad, márgenes de las operaciones, entre otros). Las empresas deben pasar de la práctica común de ajustar los precios de las transferencias *a posteriori* a ser más proactivas, a fin de concretar una comprensión clara de dónde y cómo se crea valor en toda la empresa, como también por qué sus sistemas de asignación de beneficios son apropiados.

BEPS no significa que el resultado final de los precios de transferencia sea diferente. [...] pero la forma de documentar esos precios de transferencia y la información y los datos que necesita para hacerlo, ciertamente lo es. Muy diferente. El departamento de impuestos necesita una amplia

¹⁶ La doble imposición jurídica internacional puede definirse como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo periodo.

¹⁷ De conformidad con el artículo 20-1 del Estatuto Tributario, se entiende por establecimiento permanente un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad o cualquier otra entidad extranjera, o persona natural sin residencia en Colombia, según el caso, realiza toda o parte de su actividad, que comprende, entre otros, las sucursales de sociedades extranjeras.

¹⁸ EY Global, "Por qué la transparencia tributaria".

automatización y controles de procesos para establecer, monitorear y facturar sus precios de transferencia. Ese es el gran desafío. En este momento, estimaría que solo el 10 %-20 % de las empresas han automatizado todo. BEPS hará que todo el mundo suba esa curva.¹⁹

Un medio proactivo para obtener claridad en torno a los precios de transferencia es el Acuerdo de Precios Anticipado (APA)²⁰, con el que dos países llegan a un acuerdo sobre los precios de transferencia de una empresa. Un APA puede dar certeza a una empresa en sus precios de transferencia hasta cinco años, al tiempo que la deja libre del riesgo de ajustes de precios de transferencia y la doble tributación.

Sin embargo, los APA pueden ser un proceso que exige muchos recursos, ya que requieren que alguien del departamento de impuestos interno los supervise. Empero, de acuerdo con la *2021 ey international tax and transfer pricing survey*, el 82 % de las empresas prevé que el 82 % de los APA bilaterales serán útiles para evitar disputas en los próximos tres años. El 70 % señaló que los APA multilaterales serán muy o algo útiles durante ese tiempo²¹.

Otro enfoque proactivo es el nuevo Programa Internacional de Cumplimiento y Aseguramiento de Riesgos Fiscales (ICAP, por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), una iniciativa voluntaria que utiliza informes país por país para reducir las controversias de precios de transferencia. El ICAP no ofrece la certeza legal de un APA, sino que sirve más bien como un chequeo médico consultivo no vinculante en el que los gobiernos estudian la documentación de precios de transferencia de una empresa y asesoran si son apropiados.

Otras herramientas son reactivas. Un procedimiento de acuerdo mutuo (MAP, por sus siglas en inglés: *mutual agreement procedure*), por ejemplo, permite que dos autoridades fiscales se comuniquen directamente si existe la preocupación de que un contribuyente pueda estar sujeto a doble tributación. El proceso MAP puede ser complejo y arduo, y al igual que un APA, puede enlazar fácilmente los recursos. Sin embargo, los gobiernos se

19 *Ibid.*

20 Es el acuerdo suscrito entre la autoridad tributaria y el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementario que lo solicite, en el que se determina, para efectos del impuesto sobre la renta y complementario, un conjunto de criterios y una metodología para la fijación de los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad aplicables durante determinados períodos fiscales a las operaciones que se realicen con los vinculados.

21 EY Global, "Por qué la transparencia tributaria".

han comprometido en virtud de la acción 14 de la BEPS de que los MAP solo deben tomar 24 meses antes de pasar al arbitraje. Esto puede hacer que un MAP sea más eficaz.

Mientras tanto, el litigio ofrece otra vía potencial, aunque suele ser costosa y se aplica solo a ese país en particular. Si una empresa gana su caso o hace un acuerdo a lo largo del camino, no hay garantía de que no se exponga a impuestos en otro lugar. Debemos concluir que gran parte del trabajo de la función fiscal del futuro se reduce a lograr la certeza. Para evitar el costo y el riesgo asociados con el aumento de una controversia, el proceso comienza con las funciones fiscales que controlan sus datos, así como lo que se requiere de ellos, y construyen los sistemas para recopilar, analizar y distribuir esos datos de manera proactiva, lo que mantiene a la empresa al día con las autoridades tributarias.

Responsabilidades de la función de impuestos

Además de lo consagrado en el Estatuto Tributario sobre las sanciones de tipo económico por la corrección, la extemporaneidad, la no entrega de información tributaria y hasta la inexactitud en las obligaciones tributarias, se expidió la Ley 2277 del 2022, que modifica el Código Penal (Ley 599 del 2000), artículos 434-A (omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes) y 434-B (defraudación o evasión tributaria). Esto se efectuó con el propósito de luchar contra la evasión y la elusión fiscal.

La acción penal procederá siempre y cuando no se encuentren en trámite los recursos en vía administrativa, o cuando no exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados sean completos y verdaderos.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) podrá solicitar el inicio de la acción penal por petición especial de comité dirigido por el director general o su delegado.

La acción penal se extinguirá hasta por dos ocasiones cuando el sujeto activo de la conducta realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.

Cuando se haya aplicado el principio de oportunidad, o se haya extinguido anteriormente la acción penal por pago, hasta por 2 ocasiones, por este delito o por el delito contenido en el artículo 434B (Defraudación o evasión tributaria), el pago de impuestos, sanciones tributarias e intereses solo permitirá la rebaja de la pena hasta la mitad, en cuyo caso, no se podrá extinguir la acción penal ni podrá ser aplicable el principio de oportunidad.

Colombia cuenta con las reglas relacionadas con el abuso en materia tributaria cuando se involucre el uso o la implementación de uno o varios

actos o negocios jurídicos artificiosos sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario. Esto es procedente independientemente de cualquier intención subjetiva adicional y cuando se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generaría en cabeza de uno o más tributarios obligados o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, la reducción o el diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias. En consecuencia, nace la responsabilidad, para las organizaciones, de tener unos controles que permitan mitigar una responsabilidad económica o penal.

La administración tributaria puede recategorizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide las sanciones, los impuestos y los intereses respectivos. Se entiende por *recategorizar o reconfigurar* la potestad con que cuenta la administración tributaria para determinar la verdadera naturaleza, forma o las particularidades de una operación o serie de operaciones, distintas a la que el tributario obligado pretende presentar y que conllevan a diferentes consecuencias tributarias.

Por tal razón, todas las operaciones deben garantizar que se cumple con un principio de esencia sobre la forma y que tienen un propósito ne-gocial con el fin de evitar que la autoridad tributaria pueda imputar un delito penal o responsabilidad de tipo económico. Recordemos que los administradores de una empresa o sociedad son

aquellas personas encargadas de llevar a cabo su gestión y dirección. En efecto, son ellos los encargados de tomar decisiones y llevar a cabo las operaciones diarias que permiten que la empresa alcance sus objetivos y metas. Las empresas deben conocer las funciones y responsabilidades que recaen sobre la figura del administrador. Esto se debe a que ellos serán los responsables cuando se cause perjuicio a la sociedad por actos ilegales o ilegítimos generados por su negligencia o falta de cuidado.²²

Entonces, la responsabilidad del área de impuestos es mayor, ya que los efectos de sus actos pueden tener unas consecuencias no solo económicas, sino que pueden conllevar un riesgo reputacional y/o de franquicia.

²² “Responsabilidad de los administradores. Conflictos societarios”, *Affirma Legal* (blog), 7 de abril del 2023, <https://www.affirmalegal.com/blog/responsabilidad-de-los-administradores-conflictos-societarios/>

Tengamos presente que uno de los intangibles más valiosos para todas las organizaciones es su reputación, entendida como las percepciones, las opiniones y el prestigio que los diferentes grupos de interés de la empresa tienen sobre esta. Para construir una buena reputación es clave generar confianza en cada uno de estos grupos, es decir, colaboradores, clientes, proveedores, socios, accionistas, medios de comunicación, entes gubernamentales y comunidad en general. Y esto debe hacerse de manera continua, a través de lo que se dice y se hace. Hay que ser coherentes.

Debemos tener en la mente siempre la importancia de contar con una buena reputación empresarial, esto es, cumplir constantemente con las expectativas de los interesados, lo cual representa una ventaja competitiva y contribuye a incrementar el valor de la empresa o marca. Simplemente, todas las organizaciones, sin importar su industria o tamaño, deben preocuparse no solo por construir una buena reputación, sino también por cuidarla y gestionarla adecuadamente, porque un riesgo reputacional mal manejado puede, incluso, poner en duda la continuidad del negocio.

El incremento de la transparencia en materia fiscal, unido a las crecientes obligaciones de reporte (*reporting*) a nivel global, está provocando cada vez más una mayor implicación de los consejos de las compañías en los aspectos clave de la fiscalidad. Por ejemplo, en España, la aprobación de la Ley de Sociedades de Capital ha incluido entre las facultades indelegables del consejo de administración de las compañías cotizadas la determinación de la *estrategia fiscal* y del *sistema de control y gestión de riesgos*, incluidos los fiscales, entre otros aspectos relevantes. Adicionalmente, además de la recopilación de información para responder a las obligaciones de *reporte* se necesitarán marcos de control fiscal que consideren todos los riesgos fiscales potenciales, incluidos los reputacionales y de negocio, en el proceso de toma de decisión de las compañías.

Evaluación sobre los modelos de *outsourcing* y *co-sourcing*, estructura interna

Los responsables de la función fiscal y los directores de las áreas financieras (CFO por sus siglas en inglés: *chief financial officer*) vienen afrontando años complejos, marcados por tensiones geopolíticas, incertidumbre económica y numerosos cambios regulatorios. La rapidez con la que emergen estos desafíos requiere que los perfiles de las personas pertenecientes al área de impuestos sean ágiles a la hora de tomar decisiones; además, que sean competitivos y recursivos, a riesgo de que la organización pierda competitividad.

Los líderes de la función fiscal están recurriendo nuevamente a la externalización para aliviar la carga de sus equipos y aprovechar las soluciones

digitales desarrolladas por terceros. El interés por las diversas opciones de externalización ha experimentado una disposición a externalizar total (*outsourcing*) o parcialmente (*co-sourcing*) tareas del departamento fiscal. Muchas veces, para efectos de delegar ciertas funciones, las empresas pueden ahorrar en costos de personal, espacio de oficina, equipo y tecnología. El *outsourcing* también puede ayudar a aumentar la eficiencia de una empresa, porque se pueden apoyar en nuevas herramientas, equipos más preparados y con un bagaje más estructurado que permita estar de acuerdo con las necesidades esperadas. Esta decisión debe estar sopesada con los costos que puede suceder en este tipo de opciones y que, terminada la contratación, se puede perder la curva de aprendizaje y la experiencia del área de impuestos.

En el periodo intermedio, las áreas de impuestos construyen el manejo del área fiscal en por lo menos cinco pilares muy importantes, con el fin de aprovechar las habilidades de su equipo. Para ello, estas oficinas deben tener presente que no todos son expertos en todos los temas, por lo que es necesario administrar las jurisdicciones que consoliden o le reporten sus obligaciones sustanciales de contenido tributario y maximizar la posibilidad de tener el dominio de todas las responsabilidades del área.

Un primer pilar es el *cumplimiento regulatorio fiscal*, vencimiento de obligaciones nacionales y municipales, presentación de declaraciones, pago de obligaciones, contabilización de provisiones de impuestos, medios magnéticos nacionales, medios magnéticos municipales, certificaciones tributarias, transmisión de reportes a la DIAN y a las secretarías de hacienda, cuentas fiscales de control, cálculo de impuesto diferido, actualización del Registro Único Tributario (RUT) y del Registro de Información Tributaria (RIT), beneficiario final, registro de contratos de la Ventanilla Única de Comercio Exterior (VUCE), precios de transferencia, y notas fiscales de estados financieros.

Un segundo pilar es el *control* sobre el pago oportuno de obligaciones; la presentación oportuna de declaraciones; la adecuada contabilización de provisiones de impuestos; las validaciones para que sean presentados en tiempo y conciliar los medios magnéticos nacionales con los municipales (es decir, todo aquello que tenga que ver con transmisión oportuna de reportes a la DIAN y secretarías de hacienda); control sobre los registros en las cuentas fiscales de control, escudos fiscales, los movimientos del impuesto diferido y de la provisión de impuesto corriente; gestión de riesgos fiscales; identificación de riesgos locales y regionales que incluyan otras jurisdicciones diferentes a Colombia; estrategias de mitigación de los riesgos fiscales como seguros fiscales y/o provisiones, para confrontar la determinación de precios de bienes y servicios transferidos entre filiales que sean consistentes con los principios de plena competencia, y por último, administración de procesos administrativos y judiciales fiscales, por

lo que se realizar un seguimiento de las etapas y el desarrollo del proceso, las expectativas de éxito, las segundas opiniones y las anticipaciones de efectos en el desarrollo de los procesos.

El tercer pilar es la *planeación*, la cual se orienta para buscar maneras legales de reducir la carga fiscal, por ejemplo, y así aprovechar tratados fiscales entre países. Gracias a esto se puede promover la creación de una estructura de la empresa que minimice impuestos, como la creación de filiales en jurisdicciones con impuestos menores o donde aplique un convenio para evitar la doble imposición (CDI), o identificar inversiones de manera que se optimicen las ventajas fiscales existentes. También se puede de controlar la repatriación o giro de utilidades en el momento correcto, a través de la anticipación de la solicitud de devoluciones de saldos a favor. A su vez, se puede hacer uso de descuentos de impuestos por pagos anticipados; facilitar la negociación de títulos de devolución de impuestos (TIDIS); controlar la utilización de deducciones fiscales y descuentos tributarios de manera prioritaria versus pérdidas fiscales; garantizar la procedencia de las donaciones efectuadas, y participar con las diferentes áreas en los beneficios de ley sobre pagos laborales o inversiones en control y mejoramiento ambiental.

Un cuarto pilar que se convierte en la prioridad es el de *transformación*, mediante la validación de los procesos existentes y la identificación de cómo mejorar o eficientizar cada proceso. Para ello, se revisa la calidad de la información fuente de los procesos fiscales y el manejo que puede hacerse, así como se analizan los procesos que se pueden automatizar o si existe alguna herramienta que permita mejorar tiempos en los procedimientos fiscales. De igual forma, se focalizan los esfuerzos en los procesos actuales susceptibles de optimización y que son importantes para su fortalecimiento; por ejemplo, el control y la determinación del impuesto diferido y/o el impuesto corriente; el cumplimiento regional y la mejora de los papeles de trabajo en un *sharepoint*²³; la automatización de datos y generación de informes o notas fiscales; incluso, se puede generar un tablero de datos en *business intelligence (BI)*²⁴ que permita llevar el monitoreo de un *key performance indicator (KPI)*²⁵ en impuestos.

23 Las organizaciones usan Microsoft SharePoint para crear sitios web. Se puede usar como un lugar seguro para almacenar, organizar y compartir información desde cualquier dispositivo, así como acceder a ella.

24 Inteligencia empresarial (*business intelligence*) se refiere a los procesos y las herramientas que se usan para analizar los datos de negocio, convertirlos en información estratégica accionable y ayudar a todos en la organización para tomar mejores decisiones fundamentadas.

25 Indicador clave de rendimiento (*key performance indicator*) es una métrica cuantitativa que muestra cómo un equipo o una empresa progresiona hacia los objetivos empresariales más importantes. Las empresas usan KPI en varios niveles.

Finalmente, el quinto pilar es el soporte o *advisory*, desde donde se definen las políticas de transparencia fiscal y responsabilidad social. Para ello, se exige un propósito negocial de las transacciones, se brinda toda la atención de consultas de efectos fiscales por los procesos y productos internos y se maneja la relación con los asesores externos. En este pilar, de igual manera, se establece el enlace con los abogados que llevan procesos en vía gubernativa y judicial; se brinda soporte para temas internacionales o globales con las operaciones y las filiales; se atiende a los reguladores con el fin de mantener buenas relaciones en todas las jurisdicciones, y se participa en temas 360° a nivel de gremios de industria. Finalmente, se cuenta con el asesor fiscal en los comités directivos de la entidad al momento de presentarse o cuantificarse los efectos fiscales ante la junta directiva o los comités de seguimiento especial.

Las áreas de impuestos del futuro, al tratar temas cambiantes, deben apoyarse en la oficina de recursos humanos (RRHH)²⁶ para poder capacitar a los empleados de los temas de impuestos, técnicas fiscales, cambiarias y legales, así como tener la posibilidad de contratar consultores fiscales y legales. Lo más importante es que estos expertos tengan realmente la experiencia en la normatividad respectiva y que puedan brindar valor y apoyo local y regional.

Conclusiones y recomendaciones

- Las áreas de impuestos han experimentado una transformación dramática en los últimos años debido a una serie de regulaciones nuevas diseñadas para maximizar la transparencia fiscal y cumplir con estándares internacionales fiscales que combatan la evasión y elusión fiscal. Por este motivo se requiere que los integrantes del área sean más analíticos, prácticos, proactivos y multidisciplinarios para generar valor agregado a las organizaciones.
- Las organizaciones deben gestionar el riesgo fiscal tomando medidas como la creación de su departamento fiscal, el cual pueda sistematizar o automatizar sus procesos. Esta acción abre paso a la eficiencia y la disminución de reprocesos con calidad de información generada.

²⁶ Más allá de ser una simple abreviatura, representa la gestión del talento en cualquier organización. Desde el reclutamiento, donde se construyen los cimientos de un equipo talentoso, hasta la gestión del rendimiento que impulsa el crecimiento continuo.

- El profesional fiscal debe adaptarse a un ritmo significativo de cambios y a un riesgo asociado a medida que se avanza hacia el futuro digital. Es clave anticiparse al impacto que tendrán las nuevas tecnologías en el día a día de las áreas de impuestos y fijar planes como consecuencia del valor agregado esperado en las organizaciones.
- Las nuevas exigencias de información sobre la actividad fiscal de las empresas no dejan de aumentar y, como consecuencia, las empresas están prestando más atención a la gestión de sus impuestos y dedican más recursos a la función fiscal. La transparencia en todo el mundo continúa creciendo con desarrollos particulares para sectores concretos y países específicos. Iniciativas como el *country by country reporting* (CbCR, por sus siglas en inglés) están creando un entorno fiscal muy complejo y difícil de gestionar para las empresas, especialmente para aquellas multinacionales que operan en diferentes territorios y cuyas filiales deberán cumplir también con las distintas normativas nacionales.
- Para que las gerencias de impuestos sigan ocupando una función relevante en las organizaciones, deberán iniciar un proceso de transformación. Este cambio implicará incorporar tecnología, por lo que se omitirán procesos de *compliance* ineficientes para convertir los nuevos desarrollos en un aliado estratégico del negocio que aporta valor a la compañía.
- El profesional de impuestos tendrá que comprender los matices de su empresa e interactuar más estrechamente con otras funciones, por lo que puede aprovechar la información que proporcionan las nuevas tecnologías para resolver los problemas globales de la organización. La capacidad de construir relaciones e influir en las decisiones a través de funciones de negocios y geografías será esencial.
- Desde el departamento fiscal debe estudiarse a fondo cada nueva operación que decida llevar a cabo una organización, a fin de determinar las consecuencias fiscales que implicará su realización. Los profesionales del departamento fiscal tienen que estar actualizados e informados en todo momento sobre los cambios legislativos locales e internacionales que se vayan produciendo, puesto que un asesoramiento inadecuado puede derivar en infracciones económicas, de responsabilidad social o incluso penales.
- La existencia de un departamento fiscal dentro de una organización supone un costo considerable para esta, y requiere una alta especialización, para lo cual se puede acudir a compañías dedicadas de forma exclusiva al asesoramiento fiscal empresarial o al manejo del área a través de procesos de externalización (*outsourcing* o *co-sourcing*).

- Las áreas de impuestos del futuro, por tratar temas cambiantes, deben apoyarse en el área de recursos humanos para poder capacitar a sus empleados en asuntos técnicos, fiscales, cambiarios y legales. Asimismo, deben tener la posibilidad de contratar consultores fiscales y legales que realmente tengan experiencia en la normatividad vigente y que puedan brindar valor y apoyo local y regional.

Bibliografía

- Affirma Legal (blog). “Responsabilidad de los administradores. Conflictos societarios”. Consultado el 7 de abril del 2023. <https://www.affirmalegal.com/blog/responsabilidad-de-los-administradores-conflictos-societarios/>.
- EY Global. “Por qué la transparencia tributaria es más compleja y cómo pueden cumplir las empresas”, 22 de noviembre del 2021. <https://www.ey.com/es-es/tax/why-tax-transparency-is-more-complex-and-how-businesses-can-comply>.
- KPMG Tendencias. “El futuro de la función fiscal: perspectivas desde la alta dirección”. <https://www.tendencias.kpmg.es/2023/09/futuro-funcion-fiscal-perspectivas-alta-direccion/>
- PwC. “¿Cómo será la función de la gerencia de impuestos del futuro?”. Consultado el 20 de marzo del 2025. <https://www.pwc.com.ar/es/publicaciones/futuro-impuestos-empresas.html>

Capítulo 3

Sostenibilidad corporativa e impuestos*

Fredy B. Ríos Salazar

Introducción

Además de hacer parte de la estrategia de las empresas, la sostenibilidad debe ser el eje central de actuación, dadas las expectativas de todos los grupos de interés, para quienes constantemente se conjugan oportunidades, riesgos, transformaciones, tendencias y proyecciones. Todos los logros e impactos positivos de las empresas y de sus grupos de interés deben estar alineados con el compromiso continuo de permanecer por muchos años y hacer posible el logro del valor compartido.

Resignificar el bienestar colectivo permite que todos disfrutemos de los beneficios del trabajo en equipo y que el compromiso general se traduzca en la contribución para el progreso de todos en el presente y en el futuro. Por ello, nos debemos reinventar y producir mejor sin dañar el medioambiente, dada la fragilidad del planeta, la dependencia de los sistemas naturales, las desigualdades exponenciales y el crecimiento excedido de la población y los consumidores. Este compromiso con enfoque a largo plazo implica para las empresas, además de dar a conocer sus resultados financieros, publicar las acciones concretas y las mediciones transparentes relacionadas con la sostenibilidad.

El análisis de la sostenibilidad corporativa y los impuestos que se presenta en este capítulo pretende motivar la comprensión y su aplicación en las empresas. Comenzaremos con el estudio de los ods; posteriormente, identificaremos que el compromiso con respecto a la sostenibilidad tiene origen en la Constitución política; luego examinaremos la evolución de la responsabilidad social empresarial hacia la sostenibilidad corporativa;

* Para citar: <https://doi.org/10.51573/Andes.9789587988727.9789587988741.3>

después abordaremos la sostenibilidad corporativa como una evolución imperativa para crear valor; asimismo, analizaremos los estándares de reporte, la conexión de los ODS con la planeación tributaria y los compromisos de la gestión tributaria; finalmente, haremos un recorrido por los indicadores Global Reporting Initiative (GRI)-impuestos y se expondrán algunos ejemplos de informes en lo que se podrá apreciar la contribución fiscal relacionada con la sostenibilidad.

La sostenibilidad y los objetivos de desarrollo sostenible (ODS)

De acuerdo con lo indicado por la Organización de las Naciones Unidas (ONU)¹, el 25 de septiembre del 2015 los líderes mundiales adoptaron un conjunto de diecisiete objetivos globales (ODS) para erradicar la pobreza, proteger el planeta y asegurar la prosperidad para todos como parte de una nueva agenda de desarrollo sostenible. Cada objetivo tiene metas específicas que deben alcanzarse para el 2030, en las cuales deben participar los gobiernos, el sector privado, la sociedad civil y las personas.

Un estudio de la ONU² del 2024 advierte que el crecimiento económico y el progreso hacia los objetivos de desarrollo sostenible serán menores de lo esperado debido a la austeridad monetaria, la debilidad del comercio y la inversión mundiales, así como el aumento de la vulnerabilidad de la deuda. Estas situaciones se han agravado por el incremento de los riesgos geopolíticos y la crisis del impacto climático.

Igualmente, para la ONU³, cumplir los ODS en 2030 será imposible para países con bajo crecimiento económico; por ejemplo, en el caso de la Unión Africana, seguirá esforzándose para la aplicación eficaz de la Agenda 2063, puesta en marcha para construir un continente próspero basado en la buena gobernanza, el respeto de los derechos humanos, la participación popular y el desarrollo económico.

Los ODS son una ruta integral para abordar los desafíos más urgentes que enfrenta el planeta. Estos objetivos cubren varios temas, tales como:

1 Véase “Objetivos de Desarrollo Sostenible”, Organización de las Naciones Unidas (ONU), consultado el 14 de julio del 2024, <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/>

2 Véase “Una mirada hacia el 2024: de enero a junio”, ONU y secretario general, 2 de enero del 2024, <https://news.un.org/es/story/2024/01/1526802>

3 Véase “Cumplir los ODS en 2030 será imposible para países con bajo crecimiento económico”, ONU, 17 de mayo del 2017, <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/2017/05/cumplir-los-ods-en-2030-sera-imposible-para-paises-con-bajo-crecimiento-economico/>

(i) fin de la pobreza; (ii) hambre cero; (iii) salud y bienestar; (iv) educación de calidad; (v) igualdad de género; (vi) agua limpia y saneamiento; (vii) energía asequible y no contaminante; (viii) trabajo decente y crecimiento económico; (ix) industria, innovación e infraestructura; (x) reducción de las desigualdades; (xi) ciudades y comunidades sostenibles; (xii) producción y consumo responsables; (xiii) acción por el clima; (xiv) vida submarina; (xv) vida de ecosistemas terrestres; (xvi) paz, justicia e instituciones sólidas, y (xvii) alianzas para lograr los objetivos.

La sostenibilidad es una macrotendencia que resulta ser la manifestación de un comportamiento adoptado por un grupo; por lo tanto, no es una novedad ni mucho menos una moda.

El compromiso se origina en la Constitución política

El compromiso frente a la sostenibilidad es del Gobierno, las empresas, los gremios, la academia y en general todas las personas que hacemos parte del Estado. De hecho, para el caso de Colombia, el sistema tributario sirve como instrumento de tracción y potencia para permitir el cumplimiento de los ODS.

En efecto, la Constitución política indica:

- La dirección general de la economía estará a cargo del Estado.
- El Estado intervendrá, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales; el uso del suelo; la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados para racionalizar la economía con el fin de conseguir, en el plano nacional y territorial, y en un marco de sostenibilidad fiscal, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes. Además, se puede optimizar la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano.
- El Estado, de manera especial, intervendrá para dar pleno empleo a los recursos humanos y asegurar, de manera progresiva, que todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso efectivo al conjunto de los bienes y servicios básicos.
- El Estado también intervendrá para promover la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de las regiones⁴.

⁴ Constitución política de Colombia, 7 de julio de 1991, art. 334, <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=4125>

De esta forma, la vinculación y responsabilidad frente a la sostenibilidad en Colombia se fundamenta en la Constitución política, en la que los actores solidarios de su cumplimiento somos todos, dado que hacemos parte del Estado.

De la responsabilidad social empresarial a la sostenibilidad corporativa

La responsabilidad social empresarial, como concepto central en el mundo empresarial, trasciende o evoluciona al concepto de sostenibilidad corporativa, dado que cuidar la sociedad, la economía y el planeta ya no es una cuestión de responsabilidad, sino de orientación, objetivo y fin para las empresas⁵. Dados los objetivos planteados para el 2030, el enfoque de las empresas no solo se debe centrar en el presente, sino que debe extenderse hacia el futuro, por lo que se debe preservar y mejorar los recursos actuales para tener un impacto positivo en las generaciones del porvenir.

La clave para estar alineados con la sostenibilidad, según el Pacto Mundial, es integrar los criterios de tipo ambiental, social y de gobernanza (ASG) o *environmental, social, and governance* (ESG por sus siglas en inglés), así como los diez principios de esta organización en el corazón de las estrategias empresariales. Es decir, convertirse en empresas sostenibles que trabajan por generar un impacto positivo en la sociedad y el planeta, sin olvidar la economía.

Para demostrar su compromiso con la sostenibilidad y comprobar la generación de valor compartido, las empresas deben adoptar estos objetivos en sus estrategias y planes de negocios. La intención y compromiso, además de manifestarlos, es que se deben publicar y traducir en acciones y comportamientos que produzcan resultados.

Sostenibilidad corporativa: una evolución necesaria para la creación de valor

Los ODS fueron adoptados en el 2015 por las Naciones Unidas como un llamado universal para transformar el mundo, esto es, poner fin a la pobreza,

5 Véase “De la responsabilidad social corporativa (rsc) a la sostenibilidad empresarial”, Pacto Mundial, consultado el 14 de julio del 2024, <https://www.pactomundial.org/noticia/de-la-responsabilidad-social-corporativa-rsc-a-la-sostenibilidad-empresarial/>

proteger el planeta y garantizar que para el 2030 todas las personas disfruten de paz y prosperidad. Para las empresas, la sostenibilidad permite gestionar las operaciones de forma ética e íntegra, obtener nuevas oportunidades de mercado con impacto positivo en la sociedad y gestionar los riesgos derivados del negocio.

Las organizaciones comprometidas con la sostenibilidad, aquellas que generan valor sostenible, logran incorporar en su estrategia y propósito un modelo que va más allá de la obtención de utilidades e indicadores positivos, como también buscan generar un triple impacto, esto es, un impacto de tipo ASG. Para crear valor compartido, los ODS crean oportunidades para las empresas en el impulso del crecimiento, la gestión del riesgo, la atracción del capital y el logro de un propósito de enfoque. Para el Pacto Mundial de Naciones Unidas, la sostenibilidad corporativa es el lenguaje de las empresas con futuro.

Según esta iniciativa de la ONU, para que las empresas sean sostenibles es indispensable aplicar los diez principios planteados por dicha organización⁶; profundizar en el desarrollo sostenible; marcar objetivos específicos de sostenibilidad; comunicar los avances; conocer los ODS; definir y analizar el impacto en el grupo al que pertenecen; pasar de la teoría a la acción, y reaccionar a las normativas sostenibles.

Entre los principales índices que evalúan la sostenibilidad, se cuenta con los siguientes: Dow Jones Sustainability Indexes, Global Reporting Initiative (GRI), Bloomberg, FTSE4Good, MSCI ESG Ratings y Principles for Responsible Investment (PRI). En relación con del Dow Jones Sustainability Indexes, presenta las siguientes características: (i) es un índice con alcance global; (ii) toma las mayores compañías en el Dow Jones Global Total Stock Market Index (que recoge solo empresas en bolsa) y selecciona alrededor del 10 % más sostenibles, y (iii) se elabora con base en dos factores: el tamaño de la empresa y su clasificación ambiental, social y de gobernanza.

En general, el puntaje o resultado de la gestión de impuestos que contribuye al total de los temas comprendidos en la sostenibilidad de una empresa varía entre 3 y 5 puntos sobre 100. En este sentido, se indica: “las empresas no pueden solicitar ser incluidas en el índice como tal, la única forma de hacerlo es actuar de forma sostenible”⁷.

⁶ Véase “Los diez principios del Pacto Mundial”, Pacto Mundial, consultado el 14 de julio del 2024, <https://www.pactomundial.org/que-puedes-hacer-tu/diez-principios/>

⁷ Véase “¿Cómo se evalúa la sostenibilidad de las empresas? Claves para entender el Dow Jones Sustainability Index”, *El País*, 18 de marzo del 2022, <https://www.elpais.com.uy/negocios/noticias/como-se-evalua-la-sostenibilidad-de-las-empresas-claves-para-entender-el-dow-jones-sustainability-index>

Estándares de reporte

Los estándares de sostenibilidad permiten evidenciar, compartir y reportar el compromiso con el desarrollo sostenible y con los indicadores de sostenibilidad. Además, miden el desempeño y la evaluación de los objetivos, los cuales deben estar vinculados con el propósito y la estrategia.

Frente a los reportes de sostenibilidad, la GRI sigue siendo el principal estándar utilizado en todo el mundo, aunque algunas regiones tienen una clara preferencia por los Sustainability Accounting Standards Board (SASB)⁸. Ambos reportes son voluntarios y se espera que en los próximos años sean obligatorios.

Para Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG), el estándar GRI sigue siendo el más utilizado alrededor del mundo. Singapur, Taiwán, Chile y Brasil lideran el uso de este estándar. Latinoamérica es la región de mayor uso de este estándar, casi a la par del grupo de empresas G250. El GRI tiene longevidad y reputación; de hecho, desde 1997 es el estándar que se ha mantenido como predominante para la información no financiera. Los estándares GRI⁹ son las mejores prácticas internacionales diseñadas para informar al público general de una variedad de impactos económicos, ambientales y sociales. La presentación de informes de sostenibilidad a partir de estos estándares proporciona información acerca de las contribuciones positivas o negativas de las organizaciones al desarrollo sostenible.

Igualmente, KPMG indica que el marco SASB es el principal estándar de información entre empresas de Estados Unidos, Canadá y Brasil, aunque otros países como Argentina, Chile, Uruguay y México también lo están usando. Dicho reporte permite una divulgación específica, comparable y consistente a nivel sectorial sobre los asuntos de tipo ASG que tienen materialidad financiera y relevancia para los inversionistas.

Con los estándares de reportes de sostenibilidad se busca la comparación entre empresas y mercados, y para ello se tienen, además de la GRI y el SASB, los siguientes:

- Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD), del Financial Stability Board¹⁰: se creó en el 2017 para fomentar una mayor

⁸ Véase “Grandes cambios, pequeños pasos: reportes de sostenibilidad en Latinoamérica 2022”, KPMG, enero del 2023, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/co/sac/pdf/2023/03/bc-ESG-esp.pdf>

⁹ Véase “GRI Standards Spanish Translations”, GRI, consultado el 14 de julio del 2024, <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-spanish-translations/>

¹⁰ Véase Lorena Salgado, “Los principales estándares de sostenibilidad para empresas”, Aplanet, 22 de julio del 2021, <https://aplanet.org/es/recursos/estandares-de-sostenibilidad-empresas/>

divulgación relacionada con el clima. Las recomendaciones de divulgación financiera del TCFD son aplicables a cualquier tipo de organización, independientemente del sector, y en todos los países.

- IBC Metrics¹¹: en el Foro de Davos del 2020, 120 empresas apoyaron el desarrollo de métricas comunes para la creación de valor sostenible. Lo hicieron a través de las *stakeholder capitalism metrics* para integrar los criterios de tipo ASG en su reporte para inversores y diferentes grupos de interés, vinculándolos a la vez a los ODS.
- Integrated Reporting (IR)¹²: promueve un enfoque de mayor cohesión y eficiencia en la información corporativa y pretende mejorar la calidad de la información disponible para los proveedores de capital financiero, esto con el fin de permitirles una asignación de capital más eficiente y productiva. También beneficia al resto de los grupos de interés que quieren conocer la habilidad de la organización para crear valor a lo largo del tiempo, incluyendo empleados, clientes, proveedores, socios, comunidad local, legisladores, reguladores y políticos.

Conexión de los ods con la planeación tributaria

Los retos de no pagar, pagar menos o pagar después (diferir) están siempre presentes, y por ello los ODS ofrecen oportunidades y traen desafíos en relación con la evasión, la elusión y la planeación tributaria (también agresiva en el ámbito internacional).

En palabras de José Manuel Castro¹³, evadir o abusar de las normas tributarias implica socavar la legitimidad del sistema, romper el contrato social, así como una muestra de la mala salud y falta de fortaleza de una democracia, como también lo ha dicho el economista estadounidense Paul Krugman. En esa medida, las empresas no deben pensar únicamente en maximizar sus beneficios, dado que ello sería contraproducente. Por el contrario, deben considerar los grupos de interés, reconocerlos y ver la importancia de ellos en la construcción de valor de la empresa.

Al estructurar y elegir las acciones para ejecutar en el trabajo anual de planeación tributaria se debe tener en cuenta que la ambición del área

11 *Ibid.*

12 Carlos Puig de Travay y José Daniel Barquero, "El informe integrado como herramienta de implantación de la estrategia", *Revista de Contabilidad y Dirección* 29, (2019), 115-126.

13 José Manuel Castro, "Los objetivos de desarrollo sostenible (ods) y la tributación", *Revista de Impuestos Legis* 241, (2024), 28-32.

de impuestos esté conectada con el propósito de la empresa, el cual tiene inmerso el compromiso con la sostenibilidad. Con ello, se desarrollará una planeación tributaria consciente; se adoptarán mejores prácticas; se publicará la gestión fiscal y sus resultados; se demostrará la coherencia entre lo que se dice y lo que se hace, y se evitará adoptar estructuras que fomenten la elusión, la evasión y, en consecuencia, la profundización de la desigualdad social en el país.

La acción 12 de Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)¹⁴ exige a los contribuyentes revelar sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Precisamente, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) señala los principios para que una planeación fiscal no sea agresiva: (i) coherencia; (ii) sustancia; (iii) transparencia; (iv) que sea pública (no confidencial), y (v) que no existan cobros contingentes por asesoría tributaria. De esta forma, y vinculada con los ODS y la sostenibilidad, la verdadera planeación tributaria es aquella que sea pública.

Como buena práctica, en Chile¹⁵ las empresas podrán obtener una certificación en la que se indica que sus operaciones y estrategias fiscales cumplen con el concepto de responsabilidad tributaria. Dicha certificación será emitida por empresas certificadoras independientes inscritas ante la administración tributaria (Servicio de Impuestos Internos, SII); adicionalmente, las empresas que cuenten con la certificación serán incluidas en un registro público de empresas tributariamente responsables.

Compromisos de la gestión tributaria

El compromiso de todos a cuidarnos mutuamente, a ser responsables, a proteger a los demás y a que el valor generado sea compartido conlleva a una mayor exigencia en la gestión tributaria de las empresas, independiente de su tamaño. Por ello, los ODS y los estándares de reporte nos proponen estructurar, probar y publicar aspectos relacionados con: (i) la estrategia y gobernanza, y (ii) el reporte de impuestos y la tasa efectiva de impuestos.

¹⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12-Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (Éditions OCDE, 2016), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>

¹⁵ Véase Matías Moroso, “Sostenibilidad tributaria y su reconocimiento normativo en Chile”, *EY Global*, 9 de mayo del 2024, https://www.ey.com/es_cl/tax/sostenibilidad-tributaria-reconocimiento-normativo-chile

En cuanto a la estrategia y gobernanza fiscal

Se debe informar sobre los siguientes temas:

- Cumplir con el espíritu y la letra de las leyes y los reglamentos tributarios en los países en los que operan las empresas.
- No transferir el valor creado a jurisdicciones de baja tributación.
- No utilizar estructuras fiscales sin sustancia comercial.
- Aplicar precios de transferencia utilizando el principio de plena competencia.
- No utilizar jurisdicciones secretas o los llamados “paraísos fiscales” para la elusión fiscal.
- Tener una política tributaria que considere lo siguiente:
 - a. No debe corresponder a procedimientos ni a lineamientos de impuestos.
 - b. Debe ser aspiracional, es decir, responder a la pregunta “¿qué se pretende con la política?”.
 - c. Debe ser inspirador, es decir, responder a la pregunta “¿qué nos motiva la política?”.
 - d. Debe estar aprobada por la junta directiva. Si es un grupo empresarial, cada una de las empresas que lo conforman deberá expresar su aprobación. Si el grupo empresarial tiene presencia en el exterior, debe tenerse en cuenta el significado y alcance de las palabras, el idioma, el límite de atribuciones y las responsabilidades en la toma de decisiones tributarias, entre otras.
 - e. Debe ser pública. Por lo general se fija en el sitio web de la empresa.

En relación con el reporte de impuestos

Se debe comunicar si se tiene información comercial, financiera y fiscal clave para cada jurisdicción fiscal:

- Nombres de todas las entidades residentes.
- Actividades primarias.
- Número de empleados.
- Ganancia, beneficio (pérdida) antes de impuestos.
- Impuesto sobre la renta devengado (año en curso).
- Impuesto sobre la renta pagado: en relación con el tema, debe tenerse en cuenta:
 - a. El concepto DIAN 343 del 2022, el cual indica:

La OCDE ha establecido qué se entiende por impuesto pagado (*taxpaid*), el impuesto sobre la renta realmente pagado bajo un criterio de caja y en el cual se incluyen las retenciones a cuenta pagadas (en un sentido amplio), las cuales, para el caso colombiano, podrán incluir, por ejemplo, las autorretenciones practicadas.

Sin embargo, otros rubros propios de la determinación del impuesto sobre la renta en Colombia no deberán tomarse como impuesto pagado para efectos del informe país por país¹⁶. Esto, en todo caso, deberá ser analizado y determinado en cada caso particular.

- b. Dado que el impuesto de renta pagado se debe publicar y ser determinado por las diversas interpretaciones, se recomienda, en todo caso, indicar el mismo valor en: (i) los reportes e indicadores de sostenibilidad; (ii) el estado de flujo de efectivo, y (iii) el informe país por país (CbCR, por sus siglas en inglés: *Country-by-Country Reporting*).

En relación con la tasa efectiva de impuestos

Se deben informar los siguientes temas:

- La tasa impositiva declarada (estado de resultados) y la tasa impositiva pagada (estado de flujo de efectivo) de los últimos dos años.
- Indicar dónde está disponible la información en los informes financieros.
- Indicar por qué la tasa impositiva declarada o la tasa impositiva en efectivo podrían ser más bajas de lo esperado al compararlas con la del sector al que pertenece. A pesar de lo anterior, se recomienda explicar lo sucedido con la tasa impositiva, así sea más baja o más alta.

Indicadores GRI¹⁷: impuestos

Siempre habrá empresas que gestionen mejor los temas tributarios. Por esto, debemos estar atentos al entorno para aprender, reaprender, desaprender y mejorar, y con ello, adoptar mejores prácticas.

16 OCDE, *Exigir a los contribuyentes*.

17 GRI, "Standards Spanish Translations".

Los indicadores GRI incorporan contenidos para que las organizaciones presenten información acerca de sus impactos relacionados con la fiscalidad y la manera como se gestionan. Los contenidos permiten a una organización proporcionar información acerca de la manera como se administran los temas fiscales, la información de sus ingresos, tributos y actividades empresariales país por país, así como la gestión de los temas materiales y el cumplimiento de la legislación y las normativas.

Actualmente, las empresas sostenibles deben publicar los resultados fiscales a través de seis indicadores GRI. Dichos indicadores son dinámicos, y si bien es cierto que actualmente solo se ha propuesto dicha cantidad, con seguridad vendrán otros más que nos permitirán publicar otros aspectos tributarios relevantes de las empresas.

Seis indicadores GRI

GRI 207: fiscalidad

El GRI 207-fiscalidad 2019^[18] establece los requerimientos de presentación de información sobre el tema mencionado. Este estándar pueden utilizarlo organizaciones de cualquier tamaño, tipo, sector o ubicación geográfica que quieran informar sus impactos en relación con el asunto fiscal. Este lineamiento entró en vigor el 1.^º de enero del 2021.

La presentación de informes públicos sobre fiscalidad aumenta la transparencia y fomenta la confianza y la credibilidad en las prácticas fiscales de las organizaciones y en los sistemas tributarios. Permite a los grupos de interés realizar juicios informados acerca de las posiciones fiscales de una organización. La transparencia fiscal también informa al debate público y sustenta el desarrollo de una política fiscal socialmente deseable.

Incluye la siguiente tipología de contenidos:

- Contenidos sobre el enfoque de gestión:
 - Contenido 207-1: enfoque fiscal.
 - Contenido 207-2: gobernanza fiscal, control y gestión de riesgos.
 - Contenido 207-3: participación de grupos de interés y gestión de inquietudes en materia fiscal.
- Contenidos temáticos:
 - Contenido 207-4: presentación del informe país por país.

18 *Ibid.*