

**LA TASA MÍNIMA DE TRIBUTACIÓN EN COLOMBIA**  
**Un análisis principialístico en el contexto global**

**Camilo Rengifo Velásquez**

**Asesor: Juan Esteban Vélez**

**Monografía de grado para optar por el título de Abogado**

**Escuela de Derecho**

**Universidad EAFIT**

**Medellín, Colombia**

**2025**

## DEDICATORIA

Este es el primer gran logro que normalmente marca la carrea de cualquier profesional. Sin embargo, la escritura de una monografía, o incluso el grado como abogados, no son simplemente metas que llegan sin más. Son el cúmulo de muchas pequeñas, medianas, cortas y largas metas que, por más de cinco años, fuimos cultivando pacientemente.

No podría estar escribiendo este texto sin primero haber sido admitido en la Universidad, sin haber asistido a las clases de las diferentes ramas del Derecho que hoy entiendo, sin haber estudiado para adquirir un entendimiento integral de ellas, y sin haber aprobado los criterios evaluativos en ellas definidos. No estaría escribiendo estas líneas como hoy lo hago si no me hubiese enfrentado a la frustración, para luego superarla, y si no hubiese sido absorbido por la angustia, para posteriormente aceptarla y convertirla en serenidad. Pero definitivamente, no sería posible para mí estar en este punto sin el apoyo de mi mamá, Lilian Amparo; mi papá, Omar Darío; y mi hermana, Laura. Verdaderamente podemos tener muchos amigos, pero los únicos que seguramente estarán en las dificultades y en la derrota son Dios y la familia. A ellos dedico el trabajo que significó la elaboración de esta monografía, y en general, el gran esfuerzo que dediqué al desarrollo de mi pregrado.

Más que principios, artículos, reglas o técnicas de argumentación, de mi vida universitaria aprendí la verdadera importancia del amor: hacia los demás y el propio. Ya lo decía San Pablo en su Primera Carta a los Corintios:

Hermanos: ambicionad los carismas mejores. Y aún os voy a mostrar un camino mejor. Ya podría yo hablar las lenguas de los hombres y de los ángeles; si no tengo amor, no soy más que un metal que resuena o unos platillos que aturden. Ya podría tener el don de la predicación y conocer todos los secretos y todo el saber, podría tener una fe como para mover montañas; si no tengo amor, no soy nada. Podría repartir en limosna todo lo que tengo y aun dejarme quemar vivo; si no tengo amor, de nada me sirve. El amor es comprensivo, el amor es servicial y no tiene envidia; el amor no presume ni se engríe; no es mal educado ni egoísta; no se irrita; no lleva cuentas del mal; no se alegra de la injusticia, sino que goza con la verdad. Disculpa sin límites, cree sin límites, espera sin límites, aguanta sin límites. El amor no pasa nunca.

Pues bien, solo cuando pidamos a Dios que nos permita amar a los demás tanto como él nos ama a nosotros, habremos entendido el sentido de la comunidad y del ser.

Por amor se crea, por amor se llora, por amor se lucha y por amor se muere. El amor es posiblemente el sentimiento más poderoso podemos experimentar, y si vivimos apartados de él, ¿verdaderamente estamos viviendo?

Muchos se preocupan por su reputación, sus logros, sus títulos y fama. Yo me pregunto, ¿verdaderamente importa tanto? Ya lo decía Marco Aurelio, posiblemente el hombre más poderoso del mundo en su momento; miremos qué tan rápido somos todos olvidados, el vacío de los aplausos y lo pequeño del mundo que habitamos: toda la tierra, apenas un punto en el vasto espacio.

Por lo tanto, estoy verdaderamente convencido de que el amor es la fuerza fundamental que nos mueve, y a él también dedico mi esfuerzo.

## ÍNDICE

### Contenido

1. INTRODUCCIÓN .....	4
2. LA TASA MÍNIMA DE TRIBUTACIÓN EN COLOMBIA .....	6
2.1. Aspectos preliminares .....	6
2.1.1. Qué es la Tasa Mínima de Tributación .....	6
2.2. Principios constitucionales del Derecho Tributario en Colombia .....	10
2.3. Origen de la Tasa Mínima de Tributación en Colombia .....	11
3. EL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL EN OTRAS JURISDICCIONES .....	20
3.1. Propósito y metodología .....	20
3.2. Desarrollo por jurisdicción .....	20
3.2.1. España .....	20
3.2.2. Irlanda .....	22
3.2.3. Canadá .....	23
3.2.4. Reino Unido .....	24
3.2.5. Singapur .....	26
3.2.6. Brasil .....	27
3.3. Matriz comparativa .....	28
4. SUGERENCIAS DE APLICACIÓN EN COLOMBIA .....	30
5. CONCLUSIONES .....	31
6. REFERENCIAS .....	33

## 1. INTRODUCCIÓN

“El arte de los impuestos consiste en desplumar al ganso de forma tal que se obtenga la mayor cantidad de plumas con el menor ruido”. – Jean Baptiste Colbert

La presente monografía analiza la Tasa Mínima de Tributación (también “TMT”) en Colombia a la luz de los principios constitucionales tributarios y del contexto internacional marcado por el Pilar II del Plan BEPS de la OCDE/G20. Parte de un doble diagnóstico: por un lado, el giro global hacia un impuesto mínimo efectivo del 15 % por jurisdicción, concebido para reducir la erosión de bases y el traslado artificial de beneficios; por otro, la normativa doméstica adoptada por el legislador colombiano en el artículo 240, parágrafo 6º del Estatuto Tributario (en adelante “E.T.”), modificado por la Ley 2277 de 2022, que estableció una métrica propia y un Impuesto a Adicionar. Sobre esa base, el trabajo interroga si, cómo y en qué medida la TMT satisface los principios de legalidad, igualdad, equidad, progresividad, eficiencia, irretroactividad y capacidad contributiva, y cuál debería ser su evolución para armonizar con el estándar GloBE<sup>1</sup> sin renunciar a objetivos nacionales.

El problema de investigación se pregunta si la TMT, tal como está diseñada y aplicada, es constitucionalmente adecuada y funcionalmente eficiente frente a los objetivos que persigue, y cómo debiera ajustarse, si es del caso, para dialogar con los regímenes del Pilar II. De este problema se desprenden tres objetivos específicos: (i) delimitar los contenidos y alcances de los principios constitucionales en materia tributaria relevantes para evaluar la TMT; (ii) comparar la arquitectura jurídica colombiana con la de algunas jurisdicciones que ya adoptaron el impuesto mínimo global, identificando convergencias y divergencias en sujeto pasivo, sujeto activo, hecho generador, base gravable y tarifa, así como en reglas operativas y obligaciones formales; y (iii) proponer un conjunto de ajustes normativos y administrativos para el caso colombiano que favorezcan la equidad, la eficiencia y la coordinación internacional, respetando el precedente constitucional.

Metodológicamente, se trata de una investigación jurídico-dogmática con énfasis principalístico y comparado. Se desarrolla un marco conceptual del Pilar II y de sus instrumentos; un análisis constitucional interno de la TMT con base en la Sentencia C-488 de 2024, que examinó la utilidad contable como insumo para la utilidad depurada y el tratamiento a nivel de grupo; y fichas país que sistematizan la regulación comparada, seguidas de una matriz que contrasta, elemento por elemento, la TMT de Colombia con los diseños GloBE. El enfoque prioriza fuentes normativas oficiales y documentos técnicos de las administraciones tributarias y de la OCDE, y adopta criterios de claridad operativa (cómo se calcula, quién liquida, qué se reporta y cuándo) para que el lector identifique de manera inmediata la norma aplicable en cada caso.

Los aportes del trabajo son tres. Primero, ofrece una lectura integrada entre principios constitucionales y técnica impositiva, mostrando que la discusión sobre TMT no es solo de tasas y fórmulas, sino también de justificación constitucional y diseño institucional. Segundo, provee una estructura comparativa homogénea que facilita replicar el análisis a otras jurisdicciones. Tercero, formular sugerencias de política para Colombia. Con ello, esta monografía aspira a servir como insumo académico y práctico para el debate sobre

---

<sup>1</sup> Siglas en inglés para “Normas Modelo para evitar la Erosión de la Base Imponible Mundial”:

imposición mínima, en un momento en que confluyen exigencias internas de recaudo y estándares internacionales de coordinación fiscal.

## 2. LA TASA MÍNIMA DE TRIBUTACIÓN EN COLOMBIA

### 2.1. Aspectos preliminares

#### 2.1.1. Qué es la Tasa Mínima de Tributación

La Tasa Mínima de Tributación (en adelante “TMT”) es el impuesto mínimo al que están sujetas las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta. Se presenta como una medida comparativa, ya que todos los obligados deben calcularla al momento de depurar su impuesto sobre la Renta, y comparar su resultado con aquel del impuesto a cargo según las reglas generales del impuesto de Renta. Si el valor de la Tasa de Tributación Depurada resultante es menor al 15%, la Sociedad deberá pagar este último valor.

#### 2.1.2. Pilar II del Plan BEPS

Según el Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OCDE”) (1960) y la información disponible en su página web oficial, esta es una organización intergubernamental creada para promover políticas públicas que impulsen el crecimiento, el empleo y el bienestar en los Estados miembros, en coordinación con estándares internacionales. Sus fines están definidos en el artículo 1 del Convenio y consisten, entre otros, en “promover políticas destinadas a alcanzar el más alto crecimiento económico sostenible y empleo y elevar el nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial”<sup>2</sup>. La OCDE es heredera de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) y adquirió su forma actual cuando la Convención que la reconstituyó se firmó en París el 14 de diciembre de 1960, entrando en vigor el 30 de septiembre de 1961.

Actualmente, la OCDE reúne a 38 países. En este sentido, sirve como centro de conocimiento y plataforma de diálogo internacional y, en materia tributaria, concentra buena parte de la discusión contemporánea sobre fiscalidad internacional, el diseño de estándares y la evaluación de prácticas lesivas. Su propia descripción institucional resalta que “trabaja para construir mejores políticas para mejores vidas”, con más de sesenta años de experiencia acumulada.

#### Relación de Colombia con la OCDE

Luego de un proceso iniciado formalmente en 2013, Colombia culminó su proceso de adhesión en 2020 y se convirtió en el miembro número 37 de la OCDE, siendo el segundo de Sudamérica para ese momento. En los términos del Segundo Reporte Post Acceso en Mercado Laboral y Políticas Sociales en Colombia realizado por la OCDE (2024) (*OECD Reviews of Labour Market and Social Policies COLOMBIA 2024*), el ingreso de Colombia a la Organización supuso una serie de revisiones por comités y reformas de convergencia hacia buenas prácticas.

---

<sup>2</sup> Traducción propia.

La cooperación tributaria entre Colombia y la OCDE se articula, principalmente, a través del Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre BEPS<sup>3</sup>, del cual Colombia es miembro. El Marco Inclusivo nació en 2016 con 82 miembros y se ha ampliado a más de 145 países y jurisdicciones, con un grupo directivo representativo. En ese espacio se discuten, acuerdan y difunden estándares contra la erosión de bases gravables y el traslado artificial de beneficios.

### Objetivos, estructura y evolución del Plan BEPS de la OCDE

El Plan de Acción BEPS original (2013) respondió a los desajustes del sistema tributario internacional en un contexto de globalización y de creciente importancia de intangibles y riesgos móviles. El documento fundacional de 2013 describió 15 Acciones agrupadas en cuatro ejes: (i) coherencia del impuesto sobre la renta corporativo entre jurisdicciones; (ii) restablecimiento de los efectos de estándares internacionales (precios de transferencia, establecimientos permanentes, lucha contra prácticas nocivas); (iii) transparencia y certeza mediante documentación y cooperación administrativa; y (iv) de la política al derecho: un llamado a la implementación oportuna y coordinada.

El contexto del Plan (explicado en su Introducción) fue claro: la interacción de sistemas tributarios domésticos puede causar doble imposición, pero también dobles no imposiciones y erosión de bases, con efectos adversos sobre la equidad y la competencia. Por lo tanto, la OCDE subrayó la necesidad de establecer reglas claras y previsibles acordadas internacionalmente para reducir espacios de planificación agresiva<sup>4</sup> y asegurar que la tributación guarde relación con la sustancia económica.

La agenda evolucionó a BEPS 2.0, que integra la Solución de Dos Pilares, acordada el 8 de octubre de 2021 por más de 135 miembros del Marco Inclusivo. El resultado técnico y el paquete de implementación se han afinado desde entonces, y en julio de 2023 se publicó una Declaración de Resultados aprobada por 142 miembros, reafirmando el propósito de asegurar, entre otras cosas, un tipo impositivo efectivo mínimo del 15 % por jurisdicción para los **grupos multinacionales**.

### El Pilar II: la regla de imposición mínima global

El Pilar II crea las Reglas Modelo GloBE para garantizar que los grandes grupos multinacionales paguen un nivel mínimo de impuesto sobre la renta generada en cada jurisdicción donde operan. La mecánica central impone un impuesto complementario (*top-up tax*) cuando la tasa efectiva de tributación sea inferior al mínimo acordado. El documento de reglas detalla el alcance, los sujetos a cargo, el cálculo de la renta GloBE, los impuestos cubiertos ajustados y la determinación de la tasa efectiva de tributación.

Las reglas se conciben como un enfoque común que cada país incorporaría a su derecho interno. En su estructura, el Capítulo 2 regula las disposiciones de cobro (*Income Inclusion Rule* (IIR) y *Undertaxed Profits Rule* (UTPR)); los Capítulos 3 y 4 fijan cómo se calculan la renta GloBE y los impuestos cubiertos; el Capítulo 5 computa la tasa efectiva de tributación y

---

<sup>3</sup> Siglas para *Base Erosion and Profit Shifting*.

<sup>4</sup> En los términos de la Comisión Europea (2017) la planificación tributaria agresiva es “aprovechar las tecnicidades de un sistema tributario o los desajustes entre sistemas para reducir la obligación fiscal”.

el impuesto complementario; y los Capítulos 8 y 9 tratan, respectivamente, de aspectos administrativos de las Reglas Modelo GloBE y de disposiciones transicionales.

Es necesario resaltar que el Pilar II se aplica a grupos que superan 750 millones de euros de ingresos consolidados. Según el Manual de Implementación del Impuesto Mínimo de la OCDE (2024) este umbral se estableció “para minimizar los costos de cumplimiento asociados con la introducción del Impuesto Mínimo Global y al mismo tiempo maximizar su efectividad, dado que, en este umbral, las reglas aún capturan una parte muy grande de las utilidades corporativas generales”, dado que, según datos del mismo Manual, alrededor del 90 % de los ingresos corporativos mundiales están controlados por grupos por encima de ese umbral.

Así, teniendo en cuenta que el objetivo del Pilar II es asegurar que los grupos multinacionales grandes tributen al menos 15 % en cada jurisdicción donde operan, si la ETR<sup>5</sup> (Tasa de Tributación Efectiva) jurisdiccional queda por debajo, se activa un impuesto complementario (también llamado *top-up*).

### Pasos para determinar el impuesto complementario

Ahora, respecto de la determinación del *top-up*, el ya mencionado Manual de Implementación del Impuesto Mínimo de la OCDE (2024) trae una lista de seis pasos para ello. El primero consiste en determinar si el grupo multinacional se encuentra dentro del alcance de las normas. Como se dijo anteriormente, las normas GloBE se aplican a grupos internacionales con ingresos consolidados iguales o superiores a los EUR 750 millones.

El segundo paso consiste en asignar los ingresos de las Entidades Constitutivas sobre una base jurisdiccional. Esto quiere decir que “el Grupo determine la ubicación y los ingresos de cada Entidad Constitutiva” (OCDE, 2024) de acuerdo con su tratamiento fiscal local y partiendo del Resultado Contable Neto de Utilidades o Pérdidas (FANIL<sup>6</sup>, por sus siglas en inglés). En este orden de ideas, luego de que el grupo multinacional identifique sus entidades constitutivas que contabilicen determinando resultados netos, determine su ubicación fiscal y calcule el FANIL de cada entidad, debe reasignar las rentas de las entidades transparentes<sup>7</sup> a los propietarios de dichas entidades en proporción a su porcentaje de participación.

El tercer paso es calcular las Rentas GloBE. Para ello, al Resultado Contable Neto se le realizan unos ajustes, que “tienen como objetivo alinear mejor la base imponible del Impuesto Mínimo Global con la que normalmente se aplica a fines impositivos locales. La lista completa de ajustes se establece en el artículo 3.2. de las Reglas Modelo. Los ajustes se dividen en tres tipos básicos” (OCDE 2024), a saber: (i) ajustes para mejor alinearse con la base imponible, (ii) ajustes para garantizar la distribución correcta de las rentas entre jurisdicciones, y (iii) ajustes de política tributaria.

---

<sup>5</sup> Siglas en inglés para *Effective Tax Rate*.

<sup>6</sup> Siglas en inglés para *Financial Accounting Net Income or Loss*.

<sup>7</sup> El IRS (siglas en inglés para *Internal Revenue Service*), autoridad tributaria a nivel federal en Estados Unidos, en la Sección 8.19.1.3 de sus *Internal Revenue Manuals* (2013), define las entidades transparentes como “entidades que pasan sus ingresos, pérdidas, deducciones o créditos a sus dueños. Estos pueden ser socios, accionistas, beneficiarios o inversionistas. Usualmente no están sujetas a impuesto sobre la Renta” (traducción propia).

El cuarto paso consiste en determinar los Impuestos Cubiertos Ajustados. Así, “Una vez que se han calculado las Rentas o Pérdidas GloBE para cada Entidad Constitutiva, es necesario calcular los impuestos asociados con esas rentas” OCDE (2024), para lo cual el punto de partida “es el gasto por impuestos corrientes tal como se registra en esas cuentas financieras, que incluye los ajustes por impuestos diferidos y la ventaja fiscal de las pérdidas”. Lo anterior quiere decir que, fundamentalmente, los impuestos cubiertos están compuestos por el impuesto sobre la Renta, retenciones sufridas en el extranjero por normas de compañías controladas en el exterior (régimen ECE en Colombia) que se reflejen en el gasto tributario corriente del Estado de Resultados, y excluyendo aquellos impuestos no basados en renta. Posteriormente, se deben excluir también todos los tributos incluidos en la cuenta de gasto de impuestos, pero que realmente no sean impuestos cubiertos, como aquellos que recaigan sobre dividendos excluidos o sobre ganancias patrimoniales excluidas.

El quinto paso es el cálculo de la ETR y del impuesto complementario. En términos de la OCDE (2024), “Las Rentas o Pérdidas GloBE y los Impuestos Cubiertos de cada Entidad Constitutiva ubicada en la misma jurisdicción se suman para calcular la tasa impositiva efectiva (ETR) de la jurisdicción”. Sin embargo, existe la posibilidad de que haya una metodología de cálculo simplificada por cuenta de un régimen de protección (*safe harbour*). Así, el porcentaje del impuesto complementario estará dado por la diferencia entre la tasa mínima del 15% y la ETR en la jurisdicción.

Este porcentaje de impuesto adicional se aplica entonces a las rentas o pérdidas GloBE en la jurisdicción, luego de deducir rentas correspondientes a actividades sustanciales, que se calcula como un porcentaje de los activos tangibles y los gastos de personal o nómina; es entonces la porción de las rentas que excede el monto de la exclusión debida a la sustancia o beneficios excedentes la que se sujeta al impuesto complementario, que eleva el impuesto total del grupo sobre sus beneficios excedentes hasta el 15%.

Finalmente, el sexto paso es el cobro del impuesto complementario mediante una de tres modalidades: QDMTT<sup>8</sup>, IIR o UTPR. La primera de estas, la QDMTT, consiste en un impuesto complementario doméstico alineado con las Reglas GloBE (considerado como impuesto calificado), al que se le otorga prioridad para gravar en la jurisdicción fuente la diferencia entre la ETR y la tarifa mínima del 15%. La segunda, la IIR, se aplica cuando la jurisdicción donde se ubica la Entidad Constitutiva no tiene QDMTT, por lo que la jurisdicción donde se ubica la matriz última (UPE) podrá recaudar el impuesto complementario. En este caso, se paga por la entidad matriz en proporción a su participación en las entidades a las que se asigna el impuesto complementario. Finalmente, el UTPR se aplica cuando “una entidad con rentas de baja imposición es poseída a través de una cadena de propiedad tal que no determina que los ingresos de baja imposición se sometan a una IIR” OCDE (2024). Puede aplicarse cuando las rentas de baja imposición se generen en la jurisdicción de la matriz y opera exigiendo el pago del impuesto a las entidades de la jurisdicción que aplica la regla mediante la denegación de deducciones u otros mecanismos.

---

<sup>8</sup> Siglas en inglés para *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*.

## 2.2. Principios constitucionales del Derecho Tributario en Colombia

El sistema tributario colombiano se somete a límites constitucionales en gran parte compuestos por normas con estructura de principios, que han sido principalmente desarrollados jurisprudencial y doctrinariamente. Esto, junto con, por supuesto, la observancia de los derechos fundamentales que operan siempre como límites transversales. A continuación, se plantea una explicación de los principios del Derecho Tributario más importantes para entender las bases de esta porción del sistema jurídico colombiano, como lo son los de legalidad, igualdad, equidad, progresividad, eficiencia, irretroactividad y capacidad contributiva, en los términos de Upegui Mejía, J.C. (2009), Bueno Ramírez, C. (2006), Gordillo Rivera, A. y Vargas Lugo, W. J. (2017) y la jurisprudencia de la Corte Constitucional.

### Principio de legalidad

Según Bueno Ramírez, C. (2006) y las Sentencias C-987 de 1999 y C-1383 de 2000 de la Corte Constitucional, el principio de legalidad significa que ningún tributo puede exigirse sin ley ("*nullum tributum sine lege*" y "*no taxation without representation*"), y que dicha ley debe predeterminedar de forma completa, clara y directa los elementos esenciales de la obligación: sujeto activo y pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa. Esta exigencia concreta el artículo 338 de la Constitución Política y salvaguarda la representación democrática en materia impositiva.

La jurisprudencia ha reiterado que la reserva de ley implica, además, claridad suficiente para evitar abusos impositivos, inseguridad jurídica o incentivos a la evasión; de allí que la interpretación de los elementos del tributo sea estricta. En la misma línea, se ha destacado que la legalidad fortalece la seguridad jurídica, materializa la representación popular, garantiza previsibilidad mínima al contribuyente y coadyuva a una política fiscal coherente.

### Principio de igualdad

La igualdad, consagrada de manera general en el artículo 13 de la Constitución Política, en los términos de la Sentencia C-488 de 2024 es un principio que opera como límite formal y material al poder tributario; impone un trato análogo a los iguales, trato diferente a los distintos y especial protección a sujetos en debilidad manifiesta; en materia tributaria, exige la obligación general de contribuir y tratamientos diferenciales que respondan a la situación económica y capacidad contributiva.

### Principio de equidad

Este principio encuentra su consagración constitucional en el numeral 9° del artículo 95 y en el artículo 363 de la Constitución. Este se proyecta como concreción de la igualdad en tributación. En las Sentencias C-060 de 2018 y C-488 de 2024, la Corte Constitucional lo define como mandato para distribuir cargas con base en la capacidad económica, de modo que la diferencia de trato tenga justificación constitucional. Adicionalmente, Gordillo Rivera, A. y Vargas Lugo, W. J. (2017) diferencian entre equidad horizontal (contribuyentes en

igualdad de condiciones soportan cargas iguales) y equidad vertical (quien tiene mayor capacidad, soporta mayor carga).

### Principio de progresividad

En materia de progresividad, esta se encuentra reconocida por el artículo 363 de la Constitución, que supone que quienes más tienen contribuyen más, en términos cualitativos, no solo proporcionales. Al respecto, Upegui Mejía, J.C. (2009) indica lo siguiente:

En la sentencia C-776 de 2003, ya reseñada, la Corte fijó su jurisprudencia en punto al contenido del principio de progresividad para indicar que el mismo “hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva.

### Principio de eficiencia

El principio de eficiencia, consagrado en el artículo 363 de la Constitución y también abordado por la Corte Constitucional en su Sentencia C-488 de 2024, exige un sistema capaz de asegurar el recaudo con control efectivo, minimizando costos administrativos y sociales del cumplimiento. Su postulado fundamental se basa en procurar el máximo recaudo con el mínimo costo operativo y la menor carga social al contribuyente en el cumplimiento. La ineficiencia podría traducirse en injusta distribución de cargas, en los escenarios en los que aquellos cumplidos o efectivamente fiscalizados sean quienes exclusivamente financien el fisco.

### Principio de irretroactividad

El precitado artículo 363 de la Constitución dispone que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad, y el artículo 338, en su tercer inciso, añade una regla temporal para tarifas, bases y períodos. La Corte Constitucional reiteradamente ha explicado que la irretroactividad protege la seguridad jurídica, tal como expuso en la Sentencia C-549 de 1993; y por tanto, podría concluirse que el principio también busca salvaguardar la confianza legítima. No obstante, Gordillo Rivera, A. y Vargas Lugo, W. J. (2017) manifiestan que, como muchos otros, este principio no es absoluto, y excepcionalmente puede admitirse retroactividad favorable.

### Principio de capacidad contributiva

Aunque la Constitución no lo nombra expresamente como principio autónomo, la Corte lo ha incorporado como criterio rector que informa y limita la potestad de configuración en materia de equidad, progresividad e igualdad. En la Sentencia C-488 de 2024, la Corte reiteró que la capacidad puede valorarse con indicadores directos (como renta y patrimonio) o indirectos validados social y técnicamente, siempre que sean objetivos y verificables, atendiendo al amplio margen del Legislador.

## **2.3. Origen de la Tasa Mínima de Tributación en Colombia**

La TMT fue introducida al ordenamiento jurídico colombiano por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, que modificó el artículo 240 del E.T. Específicamente, es en el párrafo 6° del artículo 240 del E.T. en el que se establece esta medida.

Se ha reconocido ampliamente que la inclusión de la TMT en la legislación tributaria nacional responde a la implementación por parte de Colombia del Impuesto Mínimo Global, planteado por la OCDE en el Pilar II del Plan BEPS, que promovió una distribución más equitativa de las utilidades y derechos impositivos entre los países en relación con los grupos empresariales multinacionales. No obstante, si se analiza la exposición de motivos con la que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2022) acompañó la radicación del Proyecto de Ley que devino en la Ley 2277 de 2022, en realidad el Ejecutivo no ahondó en las razones que lo llevaron a proponer la modificación del párrafo 6° del artículo 240 del E.T. en tal sentido.

Pues bien, al leer la mencionada exposición de motivos, en el apartado destinado para la explicación de las propuestas de la reforma tributaria el Ministerio, aparte de referirse a aquellos cambios referentes a las personas naturales (que no es del caso analizar en el presente texto), el Ministerio de Hacienda ahondó en: (i) la eliminación de beneficios asimétricos y tope máximo a la tarifa de beneficios tributarios para empresas, (ii) Zonas Francas, (iii) Sobretasa financiera a instituciones financieras, (iv) la eliminación de la deducibilidad de regalías, (v) el impuesto sobre las exportaciones de petróleo crudo, carbón y oro, (vi) la tarifa de ganancias ocasionales para las empresas, (vii) los impuestos a las bebidas azucaradas, (viii) los impuestos a los alimentos ultraprocesados y con alto contenido de azúcares añadidos, (ix) el impuesto al carbono, (x) el impuesto a los plásticos de un solo uso, (xi) la eliminación de los días sin IVA, (xii) la eliminación de la exclusión de IVA y la exención de aranceles y del impuesto nacional a la gasolina y el ACPM en Zonas Frontera, (xiii) las importaciones que no causan el impuesto sobre las ventas, (xiv) el Régimen Simple de Tributación, (xv) las medidas que buscan reducir la evasión y la elusión en aras de financiar el gasto nacional, y (xvi) el ingreso base de cotización de los independientes.

Puede verse que en la exposición de motivos no se tocó expresamente la inclusión de la TMT en el artículo 240 del E.T. No obstante, para hacerse una idea de lo que podía estar pensando el Legislador al momento de tramitar y aprobar el proyecto de ley, es necesario remitirse a las ponencias presentadas en las diferentes etapas del trámite legislativo, en las que los congresistas sí tuvieron en cuenta el origen de la TMT en el Plan BEPS.

Al revisar las ponencias de primer<sup>9</sup>, segundo<sup>10</sup>, tercer y cuarto<sup>11</sup> debate del proyecto de ley, puede verse que los congresistas efectivamente consideraban que una forma de seguir las recomendaciones de la OCDE respecto del Pilar II del Plan BEPS y el Impuesto Mínimo Global era la implementación de la TMT en Colombia. Específicamente, en las ponencias de primer y tercer debates, en el apartado de “Impuesto sobre la renta para personas jurídicas” los congresistas ponentes hicieron referencia al Impuesto Mínimo Global en los siguientes términos:

---

<sup>9</sup> Las ponencias de primer y tercer debates fueron publicadas en la Gaceta del Congreso (Senado y Cámara) No. 1199 del 4 de octubre de 2022.

<sup>10</sup> Gaceta del Congreso (Senado y Cámara) No. 1358 del 31 de octubre de 2022.

<sup>11</sup> Gaceta del Congreso (Senado y Cámara) No. 1359 del 1° de noviembre de 2022.

*Impuesto mínimo global.* El Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre la Erosión de las Bases Imponibles (BEPS por su sigla en inglés), del cual Colombia es miembro, viene trabajando en el diseño de una solución global para mitigar los efectos negativos que BEPS trae tanto a países desarrollados como a países en vía de desarrollo, reconociendo la importancia de lograr una solución global.

En desarrollo de ese análisis, se propone aplicar a empresas colombianas un impuesto mínimo que garantice de alguna manera una tributación sobre unas tasas efectivas ajustadas con base en la utilidad que generan estas sociedades. Para tal fin, la propuesta contempla una tasa mínima efectiva de tributación del 15% tomando como referencia el estudio que la OCDE ha realizado tomando como punto de partida los análisis de utilidades de los grupos multinacionales a través del estudio del PILAR 2.

Asimismo, en las ponencias de segundo y cuarto debate indicaron que:

En quinto lugar, se propone modificar el párrafo 6 del artículo 10, modificadorio del artículo 240 del Estatuto Tributario, con el fin de fijar una tributación mínima para las personas jurídicas, incluidos los contribuyentes usuarios de zonas francas, a partir de la Tasa de Tributación Depurada (TTD), que no podrá ser inferior al 15%.

Así, la propuesta pretende establecer una tributación mínima del 15% de la utilidad contable ajustada, consistente con lo recomendado por la OCDE.

En este orden de ideas, es evidente que la posición adoptada por el Legislador al momento de aprobar la Ley 2277 de 2022 consideraba que la inclusión de la TMT en el ordenamiento jurídico colombiano efectivamente respondía a las recomendaciones de la OCDE al respecto.

#### Cálculo de la TMT en Colombia

Según dice el párrafo 6° del artículo 240 del E.T., modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, y como ampliamente lo explican Gonzalez Ortiz K. A. y Montañó G. A. (2024), la TMT para los contribuyentes del impuesto sobre la renta de que tratan los artículos 240 y 240-1 del E.T. se denomina Tasa de Tributación Depurada (en adelante “TTD”) que, como ya se dijo, no puede ser inferior al 15% y es el resultado de dividir el Impuesto Depurado (en adelante “ID”) entre la Utilidad Depurada (en adelante “UD”), a saber:

$$TTD = \frac{ID}{UD}$$

Por su parte, el mismo párrafo 6° del artículo 240 del E.T. establece que el ID y la UD se calculan de la siguiente manera:

$$ID = INR + DTC - JRP$$

Donde:

INR = Impuesto neto de renta

DTC = Descuentos tributarios o créditos tributarios por aplicación de tratados para evitar la doble imposición y el establecido en el artículo 254 del E.T. (referente a los impuestos pagados en el exterior).

JRP = Impuesto sobre la renta por rentas pasivas provenientes de entidades controladas en el exterior (renta líquida pasiva multiplicada por la tarifa general del artículo 240 del E.T.).

Por otro lado, la fórmula para llegar a la UD es del siguiente tenor:

$$UD = UC + DPARL - INCRNGO - VIMPP - VNGO - RE - C$$

Donde:

UC = Utilidad contable o financiera antes de impuestos.

DPARL = Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.

INCRNGO = Ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, que afectan la utilidad contable o financiera.

VIMPP = Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.

VNGO = Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.

RE = Rentas exentas por aplicación de tratados para evitar la doble imposición, las percibidas por el régimen de compañías holding colombianas y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) de los numerales 4 y 7 del artículo 235-2 del E.T. (que hablan de (i) las utilidades en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos VIS<sup>12</sup> y VIP<sup>13</sup>, (ii) las utilidades en la primera enajenación de VIS o VIP, y (iii) los recursos de los Fondos de Pensiones, de los fondos para el pago de bonos pensionales y del fondo de solidaridad pensional).

C = Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del periodo.

Seguidamente, la norma indica que, si el resultado de la TTD es inferior al 15%, el contribuyente debe determinar el valor del Impuesto a Adicionar (en adelante "IA") para equiparar la tasa mínima. En este punto, la norma diferencia la forma de calcular la IA entre aquellos contribuyentes cuyos estados financieros no sean objeto de consolidación, y aquellos residentes fiscales en Colombia cuyos Estados Financieros sean objeto de consolidación en Colombia.

Respecto de los primeros, prescribe que el IA es igual a la diferencia entre la UD multiplicada por el 15%, y el ID:

---

<sup>12</sup> Sigla para Vivienda de Interés Social.

<sup>13</sup> Sigla para Vivienda de Interés Prioritario.

$$IA = (UD * 15\%) - ID$$

Respecto de los segundos, dispone un procedimiento para calcular el IA que consta de tres pasos:

1. Primero, deben calcular la Tasa de Tributación Depurada del Grupo (TTDG) dividiendo la sumatoria de los ID de cada contribuyente residente fiscal en Colombia objeto de consolidación por la sumatoria de la UD de cada uno de ellos:

$$TTDG = \frac{\sum ID}{\sum UD}$$

2. Si el resultado anterior es inferior al 15%, se deberá calcular el Impuesto a Adicionar por el Grupo (en adelante "IAG") a partir de la diferencia entre la sumatoria de la UD multiplicada por el 15% menos la sumatoria del ID de cada contribuyente cuyos estados financieros se consolidan:

$$IAG = (\sum UD * 15\%) - \sum ID$$

3. Finalmente, con el fin de calcular el IA de cada contribuyente residente fiscal en Colombia, se debe multiplicar el IAG por el porcentaje que resulte de la división de la UD de cada contribuyente con la UD mayor a cero sobre la sumatoria de las utilidades depuradas de los contribuyentes con UD mayores a cero:

$$IA = IAG * \left[ \frac{UD\beta}{\sum UD\beta} \right]$$

#### Contraste entre la TMT (Colombia) y las Reglas GloBE (Pilar II)

A continuación, se expone un cuadro comparativo entre la Tasa Mínima de Tributación de Colombia y las Reglas GloBE del Pilar II del Plan BEPS de la OCDE:

Ítem	TMT – Colombia (Ley 2277/2022)	GloBE – Pilar II (OCDE/G20)
<b>Naturaleza</b>	Mecanismo doméstico de tasa mínima sobre "utilidad depurada"; prevé Impuesto a Adicionar si no se alcanza el mínimo.	Estándar internacional coordinado que asegura 15 % por jurisdicción mediante top-up.

<b>Ámbito subjetivo (sujeto pasivo)</b>	Sociedades contribuyentes del Impuesto de Renta en Colombia (incluye reglas para grupos que consolidan EEFF). Sin umbral global de ingresos tipo EUR 750 M.	Grupos multinacionales con ingresos consolidados $\geq$ €750 M (con exclusiones: gobiernos, fondos de pensiones, etc.).
<b>Sujeto activo / autoridad</b>	DIAN (administración tributaria colombiana).	Autoridad de cada jurisdicción donde opere el grupo (aplicación coordinada QDMTT/IIR/UTPR).
<b>Hecho generador</b>	Tasa de Tributación Depurada (TTD) $<$ 15 % $\rightarrow$ Impuesto a Adicionar (también a nivel de grupo que consolida).	ETR $<$ 15 % $\rightarrow$ Top-up por jurisdicción, siguiendo el orden QDMTT $\rightarrow$ IIR $\rightarrow$ UTPR.
<b>Base gravable</b>	“Utilidad depurada” definida en ley interna (parte de utilidad contable antes de impuestos, con ajustes).	Renta GloBE (desde estados financieros, con ajustes GloBE), menos <i>carve-out</i> por sustancia. Numerador ETR: impuestos cubiertos ajustados.
<b>Tarifa / mínimo</b>	Umbral de referencia 15 % sobre TTD (doméstico).	15 % mínimo efectivo por jurisdicción.
<b>Orden/arquitectura</b>	No sigue la tríada GloBE; usa Impuesto a Adicionar (y reglas de TTD de grupo).	Secuencia coordinada: QDMTT $\rightarrow$ IIR $\rightarrow$ UTPR.
<b>Consolidación / perímetro</b>	Reglas para grupos que consolidan EEFF (TTD de grupo e impuesto a adicionar por el grupo).	Perímetro GloBE: grupo multinacional $\geq$ €750 M; cálculo por jurisdicción, no consolidado globalmente.
<b>Declaraciones y reporting</b>	Declaraciones domésticas conforme a la TMT y al IR <sup>14</sup> colombiano.	GIR ( <i>GloBE Information Return</i> ) + retornos locales; <i>safe harbours</i> (transición/permanentes).

<sup>14</sup> Impuesto sobre la Renta.

<b>Coordinación internacional</b>	Doméstica: no implica por sí misma coordinación QDMTT/IIR/UTPR con terceros países.	Coordinada entre jurisdicciones por reglas modelo y guía administrativa del Marco Inclusivo.
-----------------------------------	---	--

### Demanda de constitucionalidad en contra de la TMT

En la Sentencia C-488 de 2024 la Corte Constitucional resolvió una demanda de inconstitucionalidad presentada por Carolina Rozo Gutiérrez<sup>15</sup>, Leonardo Cote Botero<sup>16</sup> y Sebastián Santos Gracia<sup>17</sup>. En esta, los demandantes buscaban la declaratoria de inexequibilidad del parágrafo 6° del artículo 240 del E.T., modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 a partir de dos cargos: la violación de los principios de capacidad contributiva y de equidad.

Respecto del primero de los cargos de inconstitucionalidad, los demandantes argumentaron que la disposición normativa demandada infringía el principio de capacidad contributiva al haber incluido el factor de la utilidad contable en la fórmula prevista para el cálculo de la utilidad depurada. Según el texto de la demanda, dicha inclusión es problemática porque la fórmula incorporaría ingresos no realizados, que pueden corresponder a estimaciones o aproximaciones, y no a incrementos efectivos del patrimonio conforme al artículo 26 del E.T. Específicamente, al partir de la utilidad contable antes de impuestos para calcular la utilidad depurada, la norma se basaría en rentas no realizadas, que no reflejan la verdadera capacidad económica de los contribuyentes. En este orden de ideas, según los accionantes, ello implica que la TMT no grave únicamente un enriquecimiento real de las sociedades, sino también rentas eventuales o inciertas, en contravía del principio de capacidad contributiva. Por lo tanto, sostuvieron que el impuesto sobre la renta, y consecuentemente la TMT, deben gravar un incremento neto del patrimonio real y efectivo, y no valoraciones o estimaciones contables.

Por su parte, el segundo cargo de inconstitucionalidad consiste en la violación del principio de equidad en que, a ojos de los demandantes, incurre la norma. Puntualmente, para los accionantes esta norma iría en contra del principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal, al prescribir un trato diferenciado entre las sociedades que están obligadas a consolidar estados financieros y aquellas que no lo están. Pues bien, según la demanda las sociedades obligadas a consolidar estados financieros podrían terminar tributando más de lo que les correspondería tributar individualmente, ya que la norma manda el aumento del impuesto de algunas sociedades de un grupo si otra de las sociedades no lograba cumplir con la TMT, aún si individualmente hubiesen tenido una utilidad menor.

<sup>15</sup> Abogada Magíster en Derecho Tributario. Fue presidenta del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y actualmente se desempeña como Socia de Impuestos en Philippi, Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría.

<sup>16</sup> Abogado Especialista en Derecho Tributario y Magíster en Estudios Avanzados en Legislación Tributaria Internacional. Actualmente se desempeña como Abogado Senior en Philippi, Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría.

<sup>17</sup> Abogado Especialista en Derecho Tributario y en Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Actualmente se desempeña como Asociado Senior en Philippi, Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría.

En este orden de ideas, se sostuvo que, dado que la tributación debe consultar la individualidad de las sociedades y debe atender a la realidad económica de los contribuyentes, el hecho de hacer que las sociedades obligadas a consolidar estados financieros considerasen la utilidad de otras sociedades para el cálculo de la tributación genera una carga tributaria desproporcionada que desconoce la equidad horizontal. En resumen, se argumentó que no existía una justificación para que estas sociedades soportaran una mayor imposición por el hecho de tener el deber de consolidar sus estados financieros.

Por su parte, la Corte, luego de analizar el caso, recordó los fundamentos constitucionales del ejercicio de la actividad impositiva, resaltando el amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria, que, en todo caso, no es irrestricta y encuentra límites en los principios de equidad, eficacia, progresividad, justicia e igualdad. Especialmente, la Corte hizo énfasis en el principio de equidad tributaria y la dualidad de su contenido: por un lado, el mandato general de tener en cuenta la capacidad contributiva y su aplicación en las dimensiones horizontal y vertical.

Frente al primer cargo de inconstitucionalidad explicado, la Corte determinó que la utilización de la utilidad contable en la fórmula de la norma demandada no infringía el principio de capacidad contributiva, con base en 6 razones que se explican a continuación.

Primero, respecto de la finalidad de la medida, la Corte concluyó que la creación de la TMT persigue dos finalidades constitucionalmente válidas y no prohibidas: prevenir la elusión fiscal e incrementar el recaudo. Indicó que estos propósitos no solo son legítimos, sino también imperiosos desde la perspectiva constitucional; la elusión fiscal afecta el interés general y el patrimonio de todos los asociados, mientras que el incremento del erario es fundamental para financiar el Estado social de derecho.

En segundo lugar, en la Sentencia el alto tribunal indicó que la medida es potencialmente adecuada para alcanzar dichos fines, pues bien, al establecer que los contribuyentes paguen al menos el 15% de su utilidad depurada, controla el efecto de la acumulación de beneficios tributarios. Asimismo, al fijar una tasa mínima, es claramente apropiada para aumentar los recursos del fisco. En tercer lugar, la Corte reiteró que la Constitución no consagra una definición estricta de lo que debe entenderse por ingreso o renta para efectos del impuesto, lo que otorga un amplio margen de configuración al Legislador para modelar estos elementos tributarios.

En cuarto lugar, se desestimó el argumento de los demandantes respecto al artículo 26 del E.T. La Sala recordó que la Constitución no acoge este artículo como parámetro para la valoración de la capacidad contributiva del impuesto sobre la renta, ni exige que el tributo se base únicamente en un incremento neto del patrimonio.

En quinto lugar, la Corte se apoyó en el precedente de la Sentencia C-052 de 2016, que declaró la exequibilidad de gravar ingresos por diferencia en cambio de divisas, aun cuando no hubieran sido "realizados" en efectivo. En esa ocasión, se concluyó que la variación positiva de activos en moneda extranjera constituye un incremento objetivo en el poder adquisitivo del sujeto pasivo, justificando su gravamen. Del mismo modo, la utilidad contable, si bien se rige por normas contables internacionales, es un indicador idóneo de la realidad económica y la capacidad de tributar.

Finalmente, en sexto lugar, en la Sentencia se hizo explícito que la Ley 1314 de 2009 permite que las normas contables tengan efectos impositivos cuando las leyes tributarias remiten expresamente a ellas, por lo que la inclusión de la utilidad contable en la fórmula de la utilidad depurada se enmarca en esta habilitación legal.

En consecuencia, la Corte Constitucional resolvió declarar exequible, por el cargo analizado, la expresión "UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos" del parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022.

Por otro lado, respecto del segundo cargo de inconstitucionalidad explicado, referido al Principio de Equidad Tributaria en su dimensión horizontal, la Corte esgrimió 5 razones para desestimar el cargo de inconstitucionalidad referido, a saber:

Primero, la Corte confirmó la comparabilidad entre las sociedades que integran un grupo empresarial y las que no, específicamente en el ámbito del derecho tributario. Aunque los grupos empresariales poseen una "unidad de propósito y dirección", la ley tributaria tradicionalmente había establecido un régimen de cobro individual. La norma demandada, al modificar esta ordenación e imponer una TMT a nivel de grupo, generó la base para una comparación válida en este campo.

Seguidamente la Corte reconoció una "afectación *prima facie* al principio de equidad", debido a que la norma impone a los miembros de un conglomerado un esfuerzo tributario potencialmente superior, al requerirles aportar al pago del Impuesto a Adicionar por el Grupo cuando la tasa de tributación general es inferior al 15% de las utilidades depuradas consolidadas. No obstante, consideró esta afectación como justificada, idónea y permitida.

Continuó diciendo, como en el primer cargo, que la medida persigue finalidades legítimas: prevenir la elusión fiscal e incrementar el recaudo. Específicamente, para los grupos empresariales, la norma busca prevenir el traslado de beneficios tributarios internamente a entidades con baja tributación y definir un mínimo de tributación en los grupos empresariales.

Asimismo, la Corte reiteró el amplio margen de configuración del Legislador en materia tributaria. Dado que la Constitución no proscribe la imposición del Impuesto a Adicionar por el Grupo a los integrantes de los grupos empresariales y no contiene una definición específica del impuesto sobre la renta, el medio adoptado por el Legislador no está prohibido por la Constitución. Además, recalcó nuevamente que la medida implementada es idónea para alcanzar los fines propuestos. Por lo tanto, la Corte declaró exequible por el cargo analizado la norma demandada.

En síntesis, la Corte Constitucional, tras un análisis riguroso bajo los parámetros de proporcionalidad y equidad, confirmó la constitucionalidad de la Tasa Mínima de Tributación, incluyendo la utilización de la utilidad contable para su cálculo y la regulación específica para los grupos empresariales. La decisión reafirma el amplio poder del Legislador en materia tributaria, siempre que, en su criterio, se persigan fines legítimos y se utilicen medios adecuados que no infrinjan de manera desproporcionada los principios constitucionales.

Relación de Colombia con el Plan BEPS y el Pilar II

De acuerdo con Gonzalez Ortiz K. A. y Montaña G. A. (2024), y como puede concluirse de la comparación de la TMT y las Reglas GloBE, técnicamente la TMT no es una trasposición automática de estas: difiere en su base, en su ámbito subjetivo, ya que no se limita a grupos con ingresos globales superiores a 750 millones de euros, y en su aplicación, al ser un impuesto adicional doméstico que se adiciona cuando la Tasa de Tributación Depurada es inferior al 15%. De hecho, un mapeo comparado de implementación elaborado por la firma KPMG (2024) reporta que Colombia adoptó una tasa mínima corporativa del 15%, pero que era incierto si su diseño califica como QDMTT<sup>18</sup> a los efectos GloBE, precisamente por sus diferencias técnicas frente al estándar del Pilar II.

### 3. EL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL EN OTRAS JURISDICCIONES

#### 3.1. Propósito y metodología

En este capítulo, a través de distintas jurisdicciones, se exploran los elementos que implementa el Pilar II del Plan BEPS (o un similar doméstico), a saber: sujeto pasivo, sujeto activo, hecho generador, base gravable y tarifa, junto con algunas piezas del Pilar II como la QDMTT, IIR, UTPR y *safe harbours*, de los que se habló ampliamente en la sección 2.1.2. de este texto. Respecto de la selección de las jurisdicciones tratadas en este capítulo, fueron dos los criterios para elegir las jurisdicciones que se evalúan: (i) que el país tenga una norma vigente que regule el Impuesto Mínimo Global o alguna medida parecida a la Tasa Mínima de Tributación; (ii) que la regulación doméstica de tal jurisdicción tenga valor comparativo frente a la Tasa Mínima de Tributación colombiana.

#### 3.2. Desarrollo por jurisdicción

##### 3.2.1. España

###### Referencia normativa principal

- **Ley 7/2024, de 20 de diciembre:** crea el Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición. Establece tres modalidades: Impuesto Complementario Nacional (QDMTT), Primario (IIR) y secundario (UTPR).
- **Real Decreto 252/2025, de 1 de abril:** aprueba el Reglamento del Impuesto Complementario en el que se establecen obligaciones formales y plazos.

###### Sujeto pasivo

Según el artículo 6° de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, es sujeto pasivo del Impuesto Complementario todo grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud<sup>19</sup> cuyo importe

---

<sup>18</sup> Siglas para *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*.

<sup>19</sup> Los numerales 24 y 26 del artículo 5° de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, definen grupo nacional de gran magnitud como todo conjunto de entidades que estén relacionadas a través del control o de

neto de la cifra de negocios consolidado sea igual o mayor a EUR 750 millones en, al menos, dos de los cuatro ejercicios anteriores al inicio del período. Particularmente, en el Preámbulo de la Ley 7/2024 se establece que:

(...) la Directiva (UE) 2022/2523 permite a los Estados miembros optar por aplicar un impuesto complementario nacional admisible. En este sentido, España, haciendo uso de dicha facultad, establece un impuesto complementario nacional cuya finalidad principal es garantizar, en todo caso, que el Impuesto Complementario que corresponda a las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, que radiquen en territorio español, y que no alcancen una tributación mínima del 15 por ciento, en territorio español, sea exigido por la **Administración Tributaria española**. (Negrilla fuera del texto original).

### Sujeto activo

Tanto la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, como el Real Decreto 252/2025, de 1 de abril, disponen a la Administración Tributaria española (Agencia Estatal de Administración Tributaria o AEAT) para la gestión, control y recaudo del Impuesto Complementario.

### Hecho generador

El artículo 4º de la Ley 7/2024 dispone que el hecho generador del Impuesto Complementario es la “obtención de renta por las entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo”.

### Base gravable

Según el Título IV de la Ley 7/2024, se determina a partir de las ganancias admisibles netas (base GloBE) y los impuestos cubiertos ajustados, teniendo en cuenta los ajustes que prevé la norma, como impuestos diferidos y recalculaciones, entre otros.

### Tarifa y cálculo del *top-up*

El artículo 23 de la Ley 7/2024 establece que el tipo de gravamen del Impuesto Complementario es la diferencia positiva entre el “tipo impositivo mínimo” (15%, según el numeral 43 del artículo 5º de la Ley) y el tipo impositivo efectivo (ETR). Por lo tanto, el impuesto a cargo por este concepto o *top-up* se obtiene aplicando ese resultado a la base gravable.

### Cumplimiento, administración y observaciones finales

Es del caso tener claro que la Ley 7/2024 adopta dentro del Sistema Jurídico español los conceptos de QDMTT, IIR y UTPR con las denominaciones de Impuesto Complementario Nacional, Impuesto Complementario Primario e Impuesto Complementario Secundario, respectivamente, en sus artículos 25, 26 y 27. Específicamente, el Impuesto Complementario Nacional garantiza que en España se tribute por lo menos el 15% sobre las ganancias admisibles de entidades radicadas; el Impuesto Complementario Primario es aplicado por la entidad matriz en España sobre rentas de entidades de baja tributación fuera de España; y el

---

una participación de control en el que todas las entidades constitutivas estén radicadas en territorio español.

Impuesto Complementario Secundario funciona como un *backstop* cuando no opera una IIR admisible.

Por su parte, respecto de las reglas de administración de este impuesto complementario, el Título IV del Real Decreto 252/2025 dispone la obligación de los administrados de presentar una Declaración Informativa del Impuesto Complementario, que deberá identificar las entidades constitutivas y brindar información respecto de la estructura general del grupo, además la información necesaria para el cálculo del impuesto efectivo para cada jurisdicción, y el Impuesto Complementario de cada entidad constitutiva.

Finalmente, realizando una comparación frente a la regulación colombiana, puede verse que España implementa las tres piezas del Pilar II (QDMTT, IIR y UTPR) con métrica ETR GloBE. Colombia, en cambio, configuró la TMT con parámetros propios, como se vio en los apartados anteriores. Especialmente, se resalta la diferencia entre el uso de la utilidad depurada en Colombia frente a la base GloBE en España, así como la aplicación de esta medida a las personas jurídicas en general en Colombia, frente a un sujeto pasivo más acotado en España, como lo son grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea igual o mayor a EUR 750 millones.

### 3.2.2. Irlanda

#### Referencia normativa principal

- **Parte 4A del Taxes Consolidation Act 1997 (“TCA”), añadida por el Finance (No. 2) Act 2023:** implementa la Directiva 2022/2523 del 15 de diciembre de 2022 del Consejo Europeo, para asegurar un nivel de imposición mínimo global para grupos empresariales multinacionales y grupos domésticos de gran escala en la Unión. Establece los tres impuestos GloBE (QDIT, IIR y UTPR).

#### Sujeto pasivo

Según la Sección 111C TCA 1997, son sujetos pasivos del impuesto mínimo a entidades constitutivas localizadas en Irlanda que sean parte de un Grupo Multinacional o grupo doméstico de gran escala. Por su parte, la Sección 111A define entidades constitutivas como “aquellas pertenecientes a un Grupo MNE (grupo multinacional) o a un grupo doméstico de gran escala, o establecimientos permanentes de una entidad principal que hace parte de un Grupo MNE”<sup>20</sup>.

Finalmente, la misma Sección 111A define los Grupos MNE como “un grupo que incluye por lo menos una entidad o establecimiento permanente que no se encuentra localizado en la jurisdicción de la última entidad controlante”<sup>21</sup>.

#### Sujeto activo

---

<sup>20</sup> Traducción propia.

<sup>21</sup> Traducción propia.

La Sección 111AAG TCA 1997 establece que los tres impuestos GloBE (QDTP, IIR y UTPR) están bajo el cuidado o administración de *Revenue Commissioners*, autoridad tributaria en Irlanda (también conocida como *Revenue: Irish Tax and Customs*).

#### Hecho generador

La Sección 111AD TCA 1997 dispone que el sujeto pasivo debe calcular *top-up tax* para cada una de sus entidades constitutivas cuando la tasa impositiva efectiva sea menor a la tasa impositiva mínima. Por su parte, la Sección 111A TCA 1997 define la tasa mínima impositiva en 15%.

#### Base gravable

El ordenamiento jurídico irlandés se circunscribe a la metodología GloBE para calcular la base gravable del impuesto mínimo. En este orden de ideas, la Sección 111AD TCA 1997 dispone que una vez calculada la tarifa a aplicar, esta se aplica al exceso de utilidad por cada año fiscal que se calcula restando a las exclusiones por concepto de sustancia (exclusiones taxativas y específicas listadas en la Sección 111AE TCA 1997) a la renta neta calificada (diferencia entre la renta bruta calificada y costos y gastos calificados).

#### Tarifa y cálculo del *top-up*

En los términos de las Secciones 111AC y 111AD TCA 1997, la tarifa a ser aplicada para el pago del impuesto mínimo global está determinada por la diferencia entre la tasa impositiva efectiva y la tasa mínima impositiva.

#### Cumplimiento, administración y observaciones finales

Igual que en la regulación española, el Sistema Jurídico irlandés da prioridad a la QDTP, para luego dar paso a la IIR y UTPR. Asimismo, se establecen algunas obligaciones formales, como el registro de entidades sometidas a IIR ante *Revenue Commissioners* (Sección 111AAH TCA 1997), y el deber que en Colombia se conoce como de declaración, se encuentra regulado para todas las entidades sujetas al QDTP, IIR y UTPR (en las Secciones 111AAI, 111AAN, 111AAJ y 111AAK TCA 1997). Finalmente, la Sección 111AAS TCA 1997 indica que el pago debe hacerse hasta la fecha límite para presentar la declaración de cada año fiscal (similar a lo que ocurre en Colombia cada año con los calendarios tributarios de la DIAN).

### **3.2.3. Canadá**

#### Referencia normativa principal

- **Global Minimum Tax Act (S.C. 2024, c. 17, s. 81) (“GMTA”)**: es la ley de nivel federal que implementa el Pilar II del Plan BEPS de la OCDE en Canadá.

#### Sujeto pasivo

Según el artículo 9 del GMTA, el sujeto pasivo del Impuesto Mínimo en Canadá aplica a Grupos multinacionales y algunos grupos domésticos cuyos ingresos consolidados sean iguales o superiores a EUR 750 millones (en línea con el estándar GloBE).

#### Sujeto activo

Según los artículos 55 y 56 del GMTA, el deber de administrar el impuesto mínimo recae sobre la *Canada Revenue Agency* y el Ministro de Finanzas e Ingresos Nacionales (*Minister of Finance and National Revenue*).

#### Hecho generador

Cuando, para una jurisdicción en un período, la tasa efectiva (ETR) del grupo sea inferior al 15% (*minimum rate*), surge un *top-up* jurisdiccional que se recauda conforme a las reglas del Pilar II (IIR) y al *domestic minimum top-up tax* (QDMTT) previsto en la ley. El GMTA, en su Parte 2, División 4 fija el cómputo de ETR y del *top-up*; en la Parte 3 establece la *Domestic Minimum Top-up Tax*.

#### Base gravable

Según el artículo 16 del GMTA parte del *financial accounting income* ajustado según las reglas de las Divisiones 2, 5 y 7 de la Parte 2 del GMTA. Igual que en los casos de España e Irlanda, en el artículo 32 se reconoce una exclusión *substance-based income exclusión*, que funciona como *carve-out* por sustancia.

#### Tarifa y cálculo del top-up

La *minimum rate* la define en 15% el numeral 1° del artículo 2° del GMTA. Por su parte, según el numeral 3° del artículo 30 del Act, el *top-up percentage* se calcula como la diferencia entre el *minimum tax rate* y el ETR.

#### Cumplimiento, administración y observaciones finales

Igual que en los casos anteriores, en Canadá, según los artículos 60 y 61 del GMTA, el tributo es autoliquidado y declarado por el administrado; y tanto estos deberes, como el de pago, deben ser cumplidos de la forma que establezca administrativamente el sujeto activo, en los términos del artículo 64 del GMTA.

### **3.2.4. Reino Unido**

#### Referencia normativa principal

- **Finance (No. 2) Act 2023:** en su Parte 3 establece las normas sobre el *Multinational top-up tax*, y en su Parte 4 las del *Domestic top-up tax*.

#### Sujeto pasivo

Para el caso del *Multinational top-up tax*, este aplica para grupos multinacionales calificados, que son definidos en la Sección 126 del Capítulo 2 de la Parte 3 del *Finance Act 2023* como “grupos consolidados donde por lo menos uno de sus miembros no está localizado en el mismo territorio que los otros”<sup>22</sup>.

### Sujeto activo

Según el *HMRC Internal Manual: Multinational Top-up Tax and Domestic Top-up Tax (2025)*, el deber de recaudar este tributo recae sobre la HMRC (*His Majesty's Revenue Cutter*).

### Hecho generador

En el Reino Unido el gravamen mínimo se activa cuando, para una jurisdicción determinada y en un período contable del grupo, la tasa efectiva de impuesto (ETR) queda por debajo del umbral mínimo: en el impuesto multinacional el cargo se determina “por referencia a los *top-up amounts*” que resulten tras ese contraste ETR–mínimo, y su método de determinación y atribución se desarrolla en la propia Parte 3. En el impuesto doméstico (DTT, Parte 4) la finalidad expresa es establecer un QDMTT que recaude en el Reino Unido la diferencia hasta el 15 % cuando la *rate of tax* local quede por debajo de ese mínimo, en los términos de la Sección 265. Además, la UTPR quedó incorporada como regla de respaldo (*backstop*) aplicable a períodos que comiencen desde el 31 de diciembre de 2024.

### Base gravable

La base gravable sigue la mecánica GloBE y se arma por jurisdicción a partir de dos bloques: utilidades ajustadas (*adjusted profits*) e impuestos cubiertos (*covered tax balance*). El Capítulo 4 de la Parte 3 toma como base los estados financieros y establece ajustes detallados (como dividendos, ganancias en instrumentos de capital, híbridos, sectores regulados, etc.) para aproximar la GloBE *income*; el Capítulo 5 define los impuestos cubiertos, su asignación y las reglas de correspondencia con esas utilidades, que alimentan el numerador de la ETR. Antes de aplicar el porcentaje de *top-up*, igual que en las jurisdicciones ya estudiadas, la ley prevé la exclusión por sustancia (SBIE) que reduce la base (*carve-out* por nómina y activos tangibles) dentro de las reglas de cálculo del Capítulo 6.

### Tarifa y cálculo del *top-up*

En Reino Unido, el umbral del estándar GloBE está expresamente indicado para el DTT/QDMTT en la sección 265 de la Parte 4. En el MTT (*Multinational Top-up Tax*), aunque la ley articula la carga vía el cálculo de la ETR en la Sección 132 y de los *top-up amounts* en el Capítulo 6, la guía oficial de HMRC fija de forma clara que “la tasa de tributación mínima efectiva es 15%”<sup>23</sup>, con la UTPR como respaldo.

Para calcular el *top-up*, primero se debe calcular la ETR jurisdiccional conforme a la Sección 132 (cociente entre *covered tax balance* ajustado y *adjusted profits* del período). Luego se debe obtener el porcentaje de *top-up* como la diferencia positiva entre el mínimo (15 %) y la

---

<sup>22</sup> Traducción propia.

<sup>23</sup> Traducción propia.

ETR. Posteriormente, se determina la base sujeta restando la SBIE (*carve-out*) para llegar al exceso de utilidad (*excess profits*). Finalmente, se cuantifica el *top-up* multiplicando el *top-up* % por ese exceso.

### Cumplimiento, administración y observaciones finales

El Impuesto Mínimo Global y Doméstico se gestionan ante HMRC con procedimientos de cumplimiento muy similares. La norma fija plazos de 15 meses para presentar la *information return* (y 18 meses en el primer período). Asimismo, la UTPR quedó incorporada por la Finance Act 2025, aplicable a períodos que inicien desde el 31 de diciembre de 2024.

### **3.2.5. Singapur**

#### Referencia normativa principal

- **Multinational Enterprise (Minimum Tax) Act 2024 (“MMT Act”)**: implementa en Singapur el Income Inclusion Rule (vía Multinational Enterprise Top-up Tax – MTT) y habilita el Domestic Top-up Tax – DTT (QDMTT).
- **IRAS e-Tax Guide: Multinational Enterprise Top-up Tax and Domestic Top-up Tax**: guía que establece parámetros clave para la interpretación y aplicación del MMT Act.

#### Sujeto pasivo

Según los apartados 2.2 y 5.1 de la IRAS e-Tax Guide: Multinational Enterprise Top-up Tax and Domestic Top-up Tax (en adelante “la Guía”), aplica a grupos con ingresos consolidados iguales o superiores a EUR 750 millones en, al menos, 2 de los 4 ejercicios previos, en línea con el estándar GloBE, aún sin ser Singapur miembro de la OCDE.

#### Sujeto activo

En los apartados 2.3 y 2.4 de la Guía se especifica que la autoridad competente para recaudar el *Top-up Tax* es el *Comptroller of Income Tax*, haciendo referencia a la *Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS)*.

#### Hecho generador

Similar a las jurisdicciones ya analizadas, en Singapur, cuando, para una jurisdicción, la ETR del grupo, determinada conforme GloBE, es inferior al 15 %, surge un *top-up* sobre los *excess profits* de esa jurisdicción. La Guía, en sus apartados 3.2 a 3.4 explica el diseño y que el DTT calificado reduce lo que, en su defecto, se recaudaría por IIR/UTPR.

#### Base gravable

Singapur sigue la metodología GloBE. En el Capítulo 8 de la Guía se explica que la base que soporta el *top-up* se construye con la *GloBE income/loss* a partir de estados financieros, y

con los impuestos cubiertos ajustados. todo ello para calcular la ETR por jurisdicción. La exclusión por sustancia (SBIE) reduce la base (nómina y activos tangibles).

#### Tarifa y cálculo del *top-up*

El porcentaje de *top-up* sería igual al 15 % – ETR (si positivo). La guía lo hace explícito en los apartados 8.7.2 y 8.7.3 y muestra la fórmula jurisdiccional:

Top-up (jurisdiccional) = Top-up % × Excess profits + “additional current top-up amount” – DTT/QDMTT.

El SBIE se resta para obtener *excess profits*; el DTT calificado en Singapur tiene prioridad y, por tanto, compensa el *top-up* que de otro modo recaudaría el MTT/UTPR.

#### Cumplimiento, administración y observaciones finales

La Última Entidad Controlante debe notificar y registrar al grupo, según el apartado 2.3 de la Guía; todos los grupos registrados presentan MTT/DTT y el GIR (declaración informativa de *GloBE Information Return*) en Singapur, salvo que lo presenten en otra jurisdicción. Por su parte, la tabla de “Key timelines” fija la GIR con fecha no anterior al 30 de junio de 2026 por alivio transitorio, y establece que el pago debe hacerse dentro del mes siguiente al vencimiento de la presentación. Además, el pago lo debe realizar el *responsible member* para MTT y la *Designated Filing Entity* para DTT. Finalmente, Singapur decidió considerar la implementación de la UTPR más adelante.

### **3.2.6. Brasil**

#### Referencia normativa principal

- **Ley 15.079 del 27 de diciembre de 2024 (Lei 15.079/2024):** instituye el Adicional de la CSLL (*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*)<sup>24</sup> como mecanismo de tributación mínima efectiva del 15 % en el marco de las Reglas GloBE del Pilar II.

#### Sujeto pasivo

Similar a lo visto en los casos anteriores, en Brasil están en el ámbito de sujeción las entidades constituyentes de un grupo de empresas multinacional cuyos ingresos anuales consolidados sean iguales o mayores a EUR 750 millones en las *Demonstrações Financeiras Consolidadas* de la última entidad controlante. Lo anterior, con fundamento en el artículo 4 de la *Lei 15.079/2024*

#### Sujeto activo

---

<sup>24</sup> Contribución social federal brasileña que grava el lucro neto de las personas jurídicas para financiar la Seguridad Social, creada constitucionalmente. Solo tiene como sujeto pasivo las personas jurídicas.

La propia ley da autoridad y faculta en su artículo 3° a la Receita Federal do Brasil (“RFB”) para reglamentar definiciones, opciones, conversiones, *safe harbours*, exclusión por sustancia, alocaciones, efectos de reestructuraciones y supuestos de cálculo separado; además fija reglas de pago y responsabilidad.

#### Hecho generador

Según el artículo 30 de la *Lei 15.079/2024*, el Adicional de la CSLL (en este caso, QDMTT) se devenga cuando, en una jurisdicción determinada, el grupo (o las entidades ubicadas allí) presenta “lucros excedentes” y su tasa efectiva (ETR) en esa jurisdicción es inferior al 15 %. En tal caso, el Adicional de la jurisdicción es debido por las entidades constituyentes localizadas en esa jurisdicción que hayan depurado lucros excedentes.

#### Base gravable

En los términos del artículo 30 de la *Lei 15.079/2024*, la base del Adicional de la jurisdicción son los “lucros excedentes” de las entidades ubicadas en ella, definidos como la diferencia positiva entre el lucro GloBE y la exclusión del lucro basada en la sustancia de cada entidad (*carve-out* de sustancia, igual que en las jurisdicciones ya estudiadas).

#### Tarifa y cálculo del *top-up*

Siguiendo lo dispuesto por los artículos 17 y 30 de la *Lei 15.079/2024*, la tasa mínima de referencia es 15 %. El porcentaje de *top-up* de cada entidad se obtiene como la diferencia positiva entre 15 % y su ETR; el Adicional de la jurisdicción se atribuye a cada entidad multiplicando sus lucros excedentes por esa diferencia (y, si no es posible, por patrimonio neto).

#### Cumplimiento, administración y observaciones finales

los Adicionales atribuidos conforme a los artículos 30 a 32 se pagan por las entidades hasta el último día hábil del séptimo mes posterior al cierre; las entidades que no sean contribuyentes de la CSLL por la *Lei 7.689/1988* serán consideradas contribuyentes exclusivamente para este Adicional. Además, resulta interesante resaltar que con fundamento en el artículo 36, si el Adicional es objeto de litigio (judicial o administrativo), se considera no recaudado y no puede usarse como crédito en otras jurisdicciones bajo GloBE.

### **3.3. Matriz comparativa**

Elemento	Colombia	España	Irlanda	Canadá	Reino Unido	Singapur	Brasil
<b>Régimen</b>	TMT e Impuesto a Adicionar	Impuesto Complementario con QDMTT, IIR, UTPR	QDTT, IIR, UTPR	QDMTT e IIR (UTPR por fases)	DTT (QDMTT) y MTT (IIR); UTPR	MTT (IIR) y DTT (QDMTT); UTPR a considerar más adelante	Adicional a la CSL (QDMTT)
<b>Sujeto pasivo</b>	Contribuyentes de Renta; también a nivel de grupo que consolida EEF	Grupos MNE y grupos nacionales de gran magnitud $\geq$ €750 M	Grupos MNE/ domestic large $\geq$ €750 M	Grupos MNE/ ciertos domésticos $\geq$ €750 M	Grupos MNE calificados; DTT para entidades en Reino Unido	Grupos con ingresos $\geq$ €750 M en 2 de 4 ejercicios previos (estándar GoBE)	Entidades de grupos MNE $\geq$ €750 M
<b>Sujeto activo</b>	DIAN	AEAT	Revenue Commissioners	Gobierno federal / CRA	HMRC	Comptroller of Income Tax (IRAS)	Receita Federal do Brasil (RFB)
<b>Hecho generador</b>	TTD $<$ 15 % $\Rightarrow$ Impuesto a Adicionar (incluido a nivel consolidado)	ETR jurisdiccional $<$ 15 % $\Rightarrow$ top-up (orden QDMTT $\rightarrow$ IIR $\rightarrow$ UTPR)	ETR $<$ 15 % $\Rightarrow$ top-up (regla general)	ETR $<$ 15 % $\Rightarrow$ top-up y DMTT	ETR $<$ 15 % $\Rightarrow$ top-up; DTT asegura el 15 % doméstico	ETR $<$ 15 % $\Rightarrow$ top-up sobre excess profits; DTT calificado reduce lo que recaudaría en IIR/UTPR	ETR $<$ 15 % $\Rightarrow$ Adicional a CSL por jurisdicción
<b>Base</b>	"Utilidad depurada" (desde utilidad contable + ajustes)	Base GoBE (ganancias admisibles) y covered taxes	GoBE (net qualifying income / adjusted covered taxes)	GoBE income / adjusted covered taxes	Adjusted profits y covered tax balance (GoBE)	GoBE income/los y ajuste de impuestos cubiertos	Lucro GoBE / tributos cobertos ajustados
<b>Carve-out por sustancia</b>	No SBIE GoBE (fórmula doméstica)	SBIE	SBIE	SBIE	SBIE	SBIE	SBIE
<b>Tarifa / top-up</b>	Umbral de referencia 15 % doméstico; se adiciona hasta llegar a 15 %	Top-up % = 15 % - ETR, sobre exceso tras SBIE	Top-up % = 15 % - ETR	Top-up % = 15 % - ETR	Mínimo 15 % (DTT s.265(2)); MTT sigue lógica difference-to-15 %	Top-up % = 15 % - ETR	Top-up % = 15 % - ETR

#### 4. SUGERENCIAS DE APLICACIÓN EN COLOMBIA

Colombia ya cuenta con una Tasa Mínima de Tributación de diseño doméstico, centrada en la Tasa de Tributación Depurada y el Impuesto a Adicionar, que la Corte Constitucional declaró exequible en la Sentencia C-488 de 2024. Esta no es exactamente igual a las previsiones del Pilar II, sin embargo, el legislador, desde su libre configuración, decidió implementarla así.

Sobre esa base, la primera recomendación al legislador es alinear gradualmente los elementos técnicos de la TMT con el estándar GloBE (al menos para los grupos a los que les aplica dicho estándar), preservando el andamiaje nacional pero incorporando equivalencias que faciliten la coordinación internacional y eviten fricciones con los regímenes de QDMTT/IIR/UTPR en otras jurisdicciones. En concreto: (i) definir para contribuyentes “en alcance GloBE” una métrica de ETR por jurisdicción y *covered taxes* comparable; (ii) reconocer explícitamente la prioridad doméstica (QDMTT) cuando se trate de rentas GloBE, y (iii) articular la convivencia entre la TTD y las métricas GloBE mediante reglas de prelación claras que eviten doble imposición y “*top-ups*” duplicados. Esta convergencia técnica permitiría mantener la TMT para el universo general de sociedades colombianas, pero someter a los grupos GloBE a la secuencia internacional QDMTT → IIR → UTPR, reforzando seguridad jurídica y defensa de la base local.

Además, en este punto surge la pregunta sobre si realmente es conveniente que todas las personas jurídicas sujetas al Impuesto de Renta en Colombia se encuentren sometidas al ámbito de aplicación de la TMT. Pues bien, parece que una medida que originalmente fue creada para combatir la erosión de la base imponible (el Pilar II) fue traída a Colombia como una forma de aumentar el recaudo de cierto modo. Lo anterior, ya que debe tenerse en cuenta que la realidad contable de las compañías no es igual a la fiscal, por lo que no es poco común que se den escenarios en los que una compañía no tenga utilidades fiscales, pero termine tributando en exceso vía TMT por tener utilidades contables. Esto, no parece entonces ser justo en tales casos.

Al margen de lo anterior, si se decidiese continuar con la TMT para la generalidad de las personas jurídicas, la segunda recomendación consiste en diferenciar el ámbito de aplicación en dos anillos. El anillo general mantiene la TMT para todas las personas jurídicas contribuyentes del impuesto de renta (como hoy), con las ventajas de simplicidad recaudatoria y cobertura. El anillo GloBE, en cambio, se activaría solo para grupos con ingresos consolidados iguales o mayores a EUR 750 millones (umbral del Pilar II), a través de un módulo especial que incorpore: (i) ETR por jurisdicción; (ii) exclusión por sustancia (SBIE) para determinar *excess profits*; y (iii) un QDMTT colombiano “calificado” que neutralice futuros *top-ups* externos. Este doble anillo permitiría no desmantelar la política doméstica que inspiró la TMT (en caso de querer mantenerla) y, a la vez, evitar exportaciones de base por ausencia de un QDMTT equivalente para los grupos grandes.

En caso de considerar mantener la fórmula de Utilidad Depurada (UD) para el anillo general, se recomendaría crear un puente normativo hacia el *GloBE income* cuando el contribuyente pertenezca al anillo GloBE. Ese puente debe resolver tres fricciones: (i) punto de partida contable y ajustes (evitar que partidas no GloBE distorsionen la comparación internacional);

(ii) correspondencia entre UD y *covered taxes* (para impedir ETR artificialmente bajos o altos); y (iii) tratamiento explícito de pérdidas, diferidos y créditos transfronterizos. La regla práctica sería: TTD para la comparación doméstica general; ETR GloBE para la comparación internacional en el anillo GloBE; si hay diferencia, se recauda primero en Colombia a través de un QDMTT “calificado”.

Por otro lado, para grupos GloBE, Colombia debería implementar el orden de cobro internacionalmente aceptado: (1) QDMTT (doméstico) → (2) IIR (matriz) → (3) UTPR (*backstop*), definiendo expresamente que el Impuesto a Adicionar no opere en paralelo sobre la misma base cuando exista QDMTT. En términos prácticos, si la ETR por jurisdicción queda por debajo del 15%, el *top-up* se recauda primero en Colombia (QDMTT); solo el remanente —si lo hubiera— podría materializarse por IIR/UTPR fuera del país. Con ello, Colombia protegería su potestad y minimizaría el riesgo de doble imposición o de pérdida de recaudación a favor de terceros.

En materia de transición, la experiencia comparada muestra que la transición al Pilar II exige fases y manuales operativos. En ese orden de ideas, se recomienda: (i) régimen transitorio de *deferred tax* (impuesto diferido) y SBIE; (ii) la incursión en doctrina de la DIAN para regular el manejo de partidas contables complejas; y (iii) una cláusula de no-crédito de impuestos litigiosos (evitar que *top-ups* en disputa se pretendan acreditar en Colombia o viceversa).

Adicionalmente, la C-488 de 2024 validó el enfoque de TTD de grupo para el Impuesto a Adicionar por el Grupo, reconociendo finalidad legítima y proporcionalidad. De cara a la aplicación de la TMT se recomienda mejorar: (i) reglas de asignación intragrupo que eviten sobrecarga en entidades con UD positiva pero capacidad real limitada; (ii) mecanismos de compensación cuando la suma de *top-ups* supere la contribución que razonablemente se deriva de su exceso de utilidad; y (iii) alineación de consolidación contable y perímetro fiscal para no forzar tratos dispares que puedan reactivar cuestionamientos de equidad horizontal.

Finalmente, es importante prever que la medición futura de datos respecto de las medidas tomadas es fundamental para evaluar la efectividad de las modificaciones adoptadas. Por eso se propone que el módulo GloBE incluya una cláusula de revisión a tres años con dos métricas: (i) efecto recaudatorio neto (incluida la interacción con IIR/UTPR de terceros) y (ii) costos de cumplimiento de contribuyentes y de la DIAN. Con base en ello, el Ejecutivo presentaría un informe técnico al Congreso para exponiendo las consecuencias de los ajustes.

## 5. CONCLUSIONES

La TMT colombiana cumplió un propósito claro de asegurar un piso mínimo de tributación empresarial y fue avalada constitucionalmente en su núcleo estructural (uso de utilidad contable como insumo de la UD y posibilidad de TTD de grupo), bajo un estándar de idoneidad y proporcionalidad. Ese aval ofrece estabilidad regulatoria para construir sobre lo existente.

A la luz del precedente fijado por la Sentencia C-488 de 2024 y del análisis desarrollado en esta monografía, puede concluirse que la Tasa Mínima de Tributación (TMT), en su configuración vigente, supera el estándar constitucional mínimo en materia de equidad y eficiencia. En equidad, la Corte ya consideró legítima y proporcionada la referencia a la

utilidad contable dentro de la fórmula de la “utilidad depurada” y avaló la posibilidad de considerar la consolidación para el “impuesto a adicionar por el grupo”, en tanto persigue fines constitucionales imperiosos (cerrar espacios de elusión y asegurar un mínimo de tributación) y no desconoce, en abstracto, la capacidad contributiva ni la equidad horizontal. En eficiencia, la TMT es idónea para elevar el recaudo y acotar la erosión de la base, con una mecánica operativa que se apoya en información contable ya disponible, lo que reduce costos de fiscalización frente a esquemas puramente declarativos.

Con todo, el cumplimiento material de los principios no agota el óptimo constitucional. Existen márgenes de mejora: (i) en equidad, perfeccionar la correspondencia entre la utilidad depurada y la capacidad económica efectiva (por ejemplo, introduciendo reglas explícitas sobre pérdidas, diferidos y un carve-out por sustancia para grupos GloBE) mitigaría eventuales asimetrías intragrupo; y (ii) en eficiencia, incorporar safe harbours, estandarizar reportes (p. ej., GIR para grupos en alcance internacional) y clarificar la prelación entre TMT doméstica y un QDMTT para grupos grandes disminuiría costos de cumplimiento y de administración. Así, según la Corte Constitucional, hoy la TMT cumple los principios de equidad y eficiencia en su umbral constitucional, y en el futuro puede fortalecerlos si adopta los ajustes propuestos para converger técnicamente con el estándar GloBE sin renunciar a sus objetivos nacionales.

Por su parte, el entorno internacional cambió: el Pilar II es hoy una realidad operativa en múltiples jurisdicciones, con QDMTT/IIR/UTPR y GIR. Mantener una TMT totalmente disímil al estándar incrementa riesgos de doble imposición, arbitrajes y pérdida de recaudación hacia el exterior cuando otras administraciones apliquen su IIR/UTPR a rentas generadas en Colombia. Sería beneficioso armonizar los conceptos ETR, *covered taxes*, SBIE y el orden de cobro para grupos grandes.

En implementación, el éxito dependerá de reglas claras (puentes UD↔GloBE, prelación entre TMT y QDMTT, notificaciones/GIR, *safe harbours*), capacidad administrativa (datos, analítica, intercambio de información, formación) y una transición con manuales y doctrina que den certidumbre. Minimizar costos de cumplimiento y litigiosidad es esencial para que el impuesto mínimo recaude con eficiencia y no se transforme en una traba para la inversión.

Finalmente, desde la perspectiva de los principios constitucionales (legalidad, igualdad, equidad, progresividad, eficiencia, irretroactividad y capacidad contributiva), la ruta propuesta respeta los límites fijados por la Corte y fortalece la equidad horizontal y vertical: prioriza la recaudación doméstica en presencia de rentas de baja imposición, preserva la proporcionalidad (SBIE y *safe harbours*) y ofrece previsibilidad (secuencias, plazos, reportes). En suma, Colombia puede (y debería) cerrar la brecha entre su TMT y el estándar GloBE para asegurar recaudo sostenido, coherencia internacional y seguridad jurídica para el contribuyente y la Administración.

## 6. REFERENCIAS

Bravo Arteaga, J. R. (1997). Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Bogotá, Colombia: Ediciones Rosaristas.

Bueno Ramírez, C. (2006). PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCIÓN DE 1991 Y JURISPRUDENCIA CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVA. (Tesis). Universidad de Los Andes, Bogotá, Colombia.

Canadian Federal Parliament. (20 de junio de 2024). An Act respecting a global minimum tax [Global Minimum Tax Act (S.C. 2024, c. 17, s. 81)] Recuperado de <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/G-3.3/>

Cancillería de Colombia. (2025). Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) [en línea]. Recuperado de <https://www.cancilleria.gov.co/internacional/politica/economico/OCDE>

Congresso Nacional. (27 de diciembre de 2024). Institui o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no processo de adaptação da legislação brasileira às Regras Globais Contra a Erosão da Base Tributária - Regras GloBE; e altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 [Lei No. 15.079]. Recuperado de <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2024/lei-15079-27-dezembro-2024-796831-publicacaooriginal-173966-pl.html>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-060 de 2018 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; junio 7 de 2018).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-1383 de 2000 (M.P. Carlos Gaviria Diaz; octubre 11 de 2000).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-219 de 2024 (M.P. Diana Fajardo Rivera; junio 12 de 2024).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-488 de 2024 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera; noviembre 21 de 2024).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-987 de 1999 (M.P. Alejandro Martínez Caballero; diciembre 9 de 1999).

Cortes Generales de España. (20 de diciembre de 2024). Por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias. [Ley 7/2024]. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2024-26694>

European Commission (2017). Taxation Papers Working Paper No. 71 – 2017: Aggressive tax planning indicators Final Report. Luxembourg, Luxembourg. [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-03/taxation\\_papers\\_71\\_atp.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-03/taxation_papers_71_atp.pdf)

Franco Ruiz, S., y Salas Montoya, Y. L. (2024). TASA DE TRIBUTACIÓN DEPURADA (TTD): UN CONTRASTE CON EL PILAR 2 DE LAS BEPS 2.0 DE LA OCDE (Tesis de especialización). Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.

Gaceta del Congreso (Senado y Cámara) No. 1199 del 4 de octubre de 2022.

Gaceta del Congreso (Senado y Cámara) No. 1358 del 31 de octubre de 2022

Gaceta del Congreso (Senado y Cámara) No. 1359 del 1° de noviembre de 2022

Gordillo rivera, A. & Vargas Lugo, W. J. (2017). *Principios del Derecho Tributario*. Institución Universitaria Politécnico Grancolombiano, Medellín, Antioquia

HMRC. (2025). HMRC Internal Manual: Multinational Top-up Tax and Domestic Top-up Tax [en línea]. Recuperado de <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/multinational-top-up-tax-and-domestic-top-up-tax>

House of the Oireachtas. (18 de diciembre de 2023). An Act to provide for the imposition, repeal, remission, alteration and regulation of taxation, of stamp duties and of duties relating to excise and otherwise to make further provision in connection with finance; and to provide for related matters. [Finance (No. 2) Act 2023, Number 39 of 2023]. Recuperado de <https://www.irishstatutebook.ie/eli/2023/act/39/section/94/enacted/en/html#sec94>  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>  
<https://www.oecd.org/tax/beps/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf>

Inland Revenue Authority of Singapore. (2024). IRAS e-Tax Guide: Multinational Enterprise Top-up Tax and Domestic Top-up Tax [en línea]. Recuperado de [https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/e-tax/e-tax-guide-mtt-and-dtt.pdf?sfvrsn=e95bc2a9\\_7](https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/e-tax/e-tax-guide-mtt-and-dtt.pdf?sfvrsn=e95bc2a9_7)

Insignares Gómez, R. (2003). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia, Departamento de Derecho Fiscal - Centro de Estudios Fiscales.

IRS. (2025). Internal Revenue Manuals, Part 8. Appeals [en línea]. Recuperado de [https://www.irs.gov/irm/part8/irm\\_08-019-001#:~:text=%2D01%2D2013\)-,Pass%2DThru%20Entity%20Defined,entity%20level%20income%20tax%20liability](https://www.irs.gov/irm/part8/irm_08-019-001#:~:text=%2D01%2D2013)-,Pass%2DThru%20Entity%20Defined,entity%20level%20income%20tax%20liability).

la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD, Paris.

Lewin Figueroa, A. (2002). Principios Constitucionales del Derecho Tributario. Bogotá, Colombia: Universidad de los Andes, Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT).

Ley 2277 de 2022. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones. Diciembre 13 de 2022. DO. N°52.247.

Ministerio de Hacienda de España. (1 de abril de 2025). Por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud. [Real Decreto 252/2025]. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2025-6598>

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2022). Reforma Tributaria para la Igualdad y la Justicia Social. Exposición de motivos. Bogotá, Colombia.

OECD (1960). Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development [en línea]. Recuperado de <https://www.oecd.org/en/about/legal/text-of-the-convention-on-the-organisation-for-economic-co-operation-and-development.html>

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing

OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>

OECD (2024), Making Dispute Resolution More Effective – Simplified Peer Review, Colombia (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/a4f4b804-en>

OECD (2024), *OECD Reviews of Labour Market and Social Policies: Colombia 2024*, OECD Reviews of Labour Market and Social Policies, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/6ed40726-en>.

OECD (2025). About the OECD [en línea]. Recuperado de <https://www.oecd.org/>

OECD (2025). Base erosión and profit shifting (BEPS) [en línea]. Recuperado de <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>

OECD (2025). Our history [en línea]. Recuperado de <https://www.oecd.org/en/about/history.html>

OECD (2025). The OECD: Better policies for better lives [en línea]. Recuperado de <https://www.oecd.org/en/about.html>

OECD. (2021). Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>

OECD. (2025). OECD member Colombia [en línea]. Recuperado de <https://www.oecd.org/en/countries/colombia.html>

OECD. (2025). The OECD: Better policies for better lives. Who we are. OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/en/about.html>

OECD/BID (2024), Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar): Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de

Parliament of Singapore. (29 de noviembre de 2024). Multinational Enterprise (Minimum Tax) Act 2024 [NO. 39] Recuperado de <https://sso.agc.gov.sg/Act/MEMTA2024>

UK Parliament. (11 de julio de 2023). An Act to make provision in connection with finance [Finance (No. 2) Act 2023] Recuperado de <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2023/30/contents>

Upegui Mejía, J.C. (2009). Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México. Revista de derecho Fiscal. 5, 131 - 161.