Problemáticas constitucionales de la implementación del impuesto mínimo en Colombia

Realizado por:

Mariana Andrea Arango Suárez

David Hernández García

Asesor:

Jorge Andrés Betancourt

Monografía para la obtención de grado académico

Universidad EAFIT

Facultad de Derecho

2025

Tabla de contenido.

1. Resumen…….4

2. Abstract……..……4

3. Planteamiento del lema……..……5

4. Palabras clave …….……6

5. Introducción …….……7

6. Antecedentes y metodología del Pilar 2 de la OCDE (GloBe) a través del cual se propende por establecer un impuesto mínimo global corporativo.

6.1. Introducción a la OCDE y el proyecto BEPS ……11

6.2. Antecedentes ……13

6.3. Metodología …….……..17

7. NIIF y tributación, una aproximación a su entendimiento.

8. La tasa de tributación depurada; una aproximación a su entendimiento.

8.1 Estructura tributaria y normativa …….……28

8.2 Diferencia entre el pilar 2 de la OCDE y la tasa de tributación depurada ……..39

8.3 Incidencias de la TTD en la tributación de las compañías…….……..41

9. La tasa de tributación depurada analizada a la luz de los principios constitucionales del derecho tributario.

9.1. Principios de equidad, justicia y capacidad contributiva (artículo 95, numeral 9 y 363 de la CP) …….46

9.2. Principio de certeza y reserva de ley (artículo 338 de la CP) …….49

9.3. Principio de confianza legítima (artículo 83 de la CP) ……..……..51

9.4. Juicio de proporcionalidad, control de razonabilidad y vulneración de derechos adquiridos…….53

10. Propuesta de modificación normativa que atienda a la adecuada determinación de una tasa de tributación depurada en Colombia…….56

11. Conclusiones……57

12. Bibliografía……62

1. Resumen.

La incorporación de la tasa de tributación depurada en el Estatuto Tributario Colombiano, diseñada para establecer una tasa mínima de tributación para las empresas, ha generado un significativo debate en los ámbitos académico y empresarial. Este debate radica en que la estructura normativa propuesta podría contradecir principios constitucionales fundamentales del derecho tributario, particularmente los artículos 83, 95 numeral 9, 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia. Estos artículos abordan temas esenciales en el ámbito fiscal como la buena fe en las relaciones entre ciudadanos y autoridades, los principios de justicia y equidad tributaria, la distribución del poder fiscal entre distintas entidades y la garantía de un sistema tributario basado en la equidad, eficiencia y progresividad.

La propuesta de tasa mínima de tributación se enfrenta al cuestionamiento de que no refleja adecuadamente la realidad económica de las empresas, sino que se basa, en ciertos casos, en expectativas económicas que podrían distorsionar la carga tributaria. Esta monografía examina si la implementación de la tasa depurada vulnera estos principios constitucionales y si el enfoque propuesto en el marco del Estatuto Tributario cumple con los estándares de equidad y justicia tributaria, respetando los derechos de los contribuyentes y las garantías constitucionales, para plantear una propuesta de reforma normativa orientada a la convergencia de los postulados constitucionales referidos

2. Abstract.

The incorporation of the Adjusted Taxation Rate (Tasa de Tributación Depurada, TTD) into the Colombian Tax Statute, designed to establish a minimum corporate tax rate, has sparked significant debate in academic and business sectors. This debate arises from concerns that the proposed regulatory framework may contradict fundamental constitutional principles of

tax law, particularly Articles 83, 95 paragraph 9, 338, and 363 of the Political Constitution of Colombia. These provisions address essential issues in the fiscal sphere, such as good faith in the relationship between citizens and authorities, the principles of tax justice and equity, the distribution of taxing powers among various entities, and the guarantee of a tax system based on equity, efficiency, and progressivity.

The proposed minimum tax rate is questioned on the grounds that it may not accurately reflect the economic reality of companies but, in certain cases, may instead be based on economic expectations that distort the actual tax burden. This thesis examines whether the implementation of the adjusted taxation rate violates these constitutional principles and whether the approach proposed within the framework of the Tax Statute complies with standards of equity and tax justice, while upholding taxpayers' rights and constitutional guarantees, in order to propose a normative reform aligned with the aforementioned constitutional postulates.

3. Planteamiento del problema.

La incorporación de la tasa de tributación depurada[1] en el Estatuto Tributario Colombiano, que tiene como propósito establecer una tasa mínima de tributación para las empresas, ha suscitado un importante debate a nivel académico y empresarial, por cuanto la estructura normativa referida, desconocería ciertos principios constitucionales del derecho tributario, especialmente los artículos 83, 95 numeral 9, 338 y 363 de la Constitución Política ("CP").

Los postulados Constitucionales enunciados, hacen referencia al postulado de buena fe al que deben ceñirse los particulares y las autoridades en sus actuaciones, buena fe que se

[1] Parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, el cual fue adicionado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.

presume en las gestiones que dichos particulares adelanten ante las mencionadas autoridades (Art. 83 CP). El Art. 95, numeral 9, por su parte, ha sido la piedra angular de los principios de justicia y equidad en materia tributaria, mientras que el Art. 338 ha atribuido el ejercicio del poder fiscal, distribuyéndolo entre el Congreso y las asambleas departamentales, concejos distritales y municipales. Finalmente, el Art. 363 de la Carta, establece que el sistema tributario colombiano se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, los cuales se erigen como una garantía trascendente para el desarrollo de la actividad empresarial, en la medida en que propenden porque los elementos del tributo, a saber, sujeto activo, sujeto pasivo, base gravable, hecho generador y tarifa, garanticen que la tributación propenderá, no solo por un tratamiento equitativo de los contribuyentes, sino porque el proceso de tributación se dé con el menor desgaste para estos, y su vez, se corresponda con la riqueza efectivamente generada, no con base en hechos económicos que suponen una simple expectativa para el contribuyente.

La presente monografía abordará entonces la pregunta de si existen reparos constitucionales de fondo sobre la implementación de la tasa de tributación depurada en Colombia, recorriendo los hechos económicos que pretende gravar, para concluir si se ciñe a los principios constitucionales enunciados.

4. Palabras clave.

TASA DE TRIBUTACIÓN DEPURADA, IMPUESTO MÍNIMO, PRINCIPIO DE JUSTICIA Y EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA, PROGRESIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA, CONFISCATORIEDAD.

5. Introducción.

En la economía global, las compañías son un actor clave en los mercados, puesto que la relación empresa – consumidor, ha generado un escalamiento en el bienestar económico de los países y su desarrollo. La intervención empresarial no se reduce solo al consumo de bienes y servicios, sino a un ciclo económico completo que comprende la generación de empleo, el desarrollo de nuevas tecnologías que generan a su vez posibilidades de mejorar la calidad de vida de las personas, el impacto a distintos eslabones de la cadena productiva a través de la contratación de proveedores, adquisición de materias primas para la producción de bienes y prestación de servicios, entre otros. Este ciclo económico tiene además un importante elemento el cual es el pago de impuestos, que se surte justamente cuando el empresario ha desplegado todos sus esfuerzos por participar activamente del mercado y poder prestar/ofrecer un bien o servicio y a partir de ello obtener una utilidad o, encontrarse en una situación de pérdida.

En muchos países, el impuesto de renta corporativo representa una carga fiscal muy alta en relación con las demás obligaciones impositivas que deben asumir los contribuyentes, en este caso, organizaciones. A nivel nacional, no solo es uno de los tributos que más genera recaudo para el país[2], sino que Colombia es catalogado como el país cuya tarifa es una de las más elevadas del mundo, ubicándose en un 35%.[3]

La tributación corporativa es entonces un tema de relevancia global, en tanto la actividad empresarial, por su relevancia en el desarrollo económico, laboral y social debe ser

---

[2] Según datos de la DIAN, para el año 2024, la Retención en la fuente por Renta fue el rubro con mayor participación en el recaudo tributario nacional, representando el 36,5 % del total, equivalente a $97,46 billones de pesos, por encima de otros tributos como el IVA (21,5 %) y los impuestos aduaneros (15,4 %). (DIAN, 2025).

[3] De las 143 jurisdicciones incluidas en los datos de 2024, 25 tenían tasas de impuesto corporativo iguales o superiores al 30 % en 2024, siendo Colombia y Malta las que tenían la tasa más alta de impuesto corporativo, del 35,0 %. [Traducido al español] (Corporate Tax Stadistic, OCDE, p. 20).

protegido de cualquier posible efecto adverso que nazca como resultado de un proceso político-legal[4] que regule la relación estado-empresa a través de la imposición de obligaciones tributarias.

Los efectos económicos, financieros y corporativos de las medidas regulatorias hacia las empresas no solo les conciernen a los empresarios sino a toda la sociedad, precisamente por el papel que cumple la empresa en el eslabón socioeconómico[5]. Adicionalmente, la conexión entre países para la prestación de bienes y servicios ya no tiene barreras. La globalización económica ha generado un aumento de las transacciones entre los agentes económicos de los países, a través de operaciones de intercambio que ponen en marcha la producción y comercialización en niveles internacionales.[6] Las empresas cumplen su papel como agentes económicos en cada una de las naciones para poder hacer parte de las dinámicas de cooperación y competitividad propias de los mercados internacionales.

Con el ánimo de propender por promover políticas que favorezcan la prosperidad, igualdad de oportunidades y bienestar de las personas en conexión con los retos que plantea la globalización[7], en 1961 se fundó una organización con alcance internacional que ha tomado la

---

[4] "La política tributaria está inmersa en un contexto y quienes toman las respectivas decisiones deben predecir el futuro (que rápidamente se convierte en presente) teniendo en cuenta los cambios constantes que se producen. Por citar algunos cambios, globalización, crisis del sistema financiero internacional, existencia de empresas globales, influencia de organizaciones no gubernamentales, planificación fiscal…" (*La política tributaria y su impacto en la sociedad,* Casares, M. A., p. 36).

[5] "La dirección estratégica de la empresa debería atender a la consecución no sólo de los objetivos propios de los accionistas, sino de todo un más amplio abanico de interesados: trabajadores, clientes, sociedad en su conjunto, proveedores, etc. Viene a ser esto, en cierta forma, una especie de condición de posibilidad de la supervivencia de la empresa a largo plazo" *(La teoría del stakeholder o de los grupos de interés, pieza clave de la RSE, del éxito empresarial y de la sostenibilidad*, Fernández, J. L. y Bajo, A., p. 134).

[6] Globalization process has clearly changed taxation strategies of countries, which normally formulate their tax policies according to their own domestic economies. Many countries have had to adapt their tax policies due to the conditions stemming from their trading partners, international agreements, negotiations and competitors." (The impact of globalization on corporate taxation, Sevinç, D., Öz-Yalaman, G., & Sevil, G., p. 351).

[7] La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) nació oficialmente el 30 de septiembre de 1961, cuando la Convención entró en vigor estableciendo su sede en Paris." (Creación y países miembros de la OCDE, Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación, p. 1).

batuta en estos temas y en conjunto con 38 países miembro, entre ellos, Colombia, ha planteado los lineamientos a seguir para que las políticas de sus países miembros se encuentren alineadas, sean certeras y efectivas en términos políticos y económicos.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, conocida por sus siglas como la OCDE, ha desarrollado un proyecto denominado BEPS ("Base Erotion and Profit Shifting")[8], traducido al español como "Erosión de la base imponible y traslado de beneficios", que plantea 15 medidas que compilan estrategias, directrices, estándares mínimos y metodologías para que sean implementadas por los países. A su vez, el proyecto BEPS está compuesto por un enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. El primer pilar plantea una distribución más justa de los beneficios y los derechos de imposición entre los países con respecto de las EMN (Empresas Multinacionales) más grandes, quienes son las principales ganadoras de la globalización; el segundo limita la competencia fiscal mediante la aprobación de un impuesto mínimo global sobre las sociedades con una tasa del 15% que servirá a los países para proteger sus bases imponibles (reglas GloBe).

De acuerdo con lo anterior, Colombia como firmante del acuerdo del segundo pilar, incorporó la tasa de tributación depurada en el Estatuto Tributario Colombiano mediante la Ley 2277 de 2022, como mecanismo para establecer un impuesto mínimo corporativo.

Esta incorporación normativa, sin embargo, ha generado importantes cuestionamientos sobre su compatibilidad con los principios constitucionales del derecho tributario colombiano. Así pues, el objetivo de esta monografía es examinar, desde un enfoque jurídico sustantivo si la

---

[8] *"El paquete BEPS representa la primera renovación sustancial –y desde hace tiempo necesaria- de los estándares fiscales internacionales en casi un siglo." (Proyecto BEPS: Declaración explicativa, OCDE, p. 7).*

implementación de la tasa de tributación depurada, prevista en el parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario[9] vulnera principios constitucionales dentro del marco del derecho tributario como la equidad, la justicia tributaria, la capacidad contributiva y la confianza legítima, consagrados en los artículos 83, 95 numeral 9, 338 y 363 de la Constitución Política.

El análisis cobra especial relevancia considerando que, como ya se dijo, Colombia mantiene una de las tasas de impuesto sobre la renta corporativa más altas del mundo (35%), lo cual, sumado a otras cargas fiscales y parafiscales, genera preocupación sobre el impacto que la implementación de un impuesto mínimo podría tener en la actividad empresarial y el desarrollo económico del país. Particularmente preocupante resulta que la base para el cálculo de este impuesto mínimo tome como referencia la utilidad contable, la cual puede incluir ingresos estimados y partidas no realizadas, distanciándose potencialmente de la capacidad contributiva real de las empresas.

Para abordar esta problemática, el presente trabajo se estructura en seis capítulos, en los cuales, se analizarán los antecedentes y la metodología del Pilar 2 de la OCDE, para luego abordar un estudio detallado de la tasa de tributación depurada y su marco conceptual y normativo. A continuación, y en lo que constituye el centro del análisis de la presente monografía, se examinará la compatibilidad de esta norma con los principios constitucionales del derecho tributario. Seguidamente, se presenta una propuesta de modificación normativa que busca armonizar los objetivos de política fiscal con las garantías constitucionales, para finalizar con las conclusiones del estudio.

[9] “Esta tasa mínima se denominará Tasa de Tributación Depurada (TTD) la cual no podrá ser inferior al quince por ciento (15%) y será el resultado de dividir el Impuesto Depurado (10) sobre la Utilidad Depurada (UD), así., (Función Pública).

6. Antecedentes y metodología del Pilar 2 de la OCDE (GloBe) a través del cual se propende por establecer un impuesto mínimo global corporativo.

6.1 Introducción a la OCDE y el proyecto BEPS.

Tras la segunda guerra mundial, se creó en 1948 la Organización para la Cooperación Económica Europea, la cual administró la ayuda económica otorgada por parte de Estados Unidos y Canadá a Europa Occidental, por disposición del Plan Marshall. En 1961 la OECE (Organización para la Cooperación Económica Europea) se transformó en la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico) a través de un convenio firmado en Chateau de la Muette de París el 14 de diciembre de 1960, el cual entró en vigor el 30 de septiembre de 1961.

Desde sus inicios la OCDE ha buscado apoyar a los gobiernos con lineamientos y directrices encaminadas a políticas públicas que logren un crecimiento resistente, integrador y sostenible para que exista un bienestar globalizado. A través de la colaboración con el G7 y G20 se han impulsado reformas y soluciones multilaterales a los retos mundiales que viven diariamente las naciones.

En el 2013, en el mes de septiembre, los países OCDE y los líderes G20 avalaron el plan BEPS, por medio del cual se concretaron, en un ejercicio conjunto y en condiciones de igualdad, 15 acciones encaminadas a combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, como sus siglas lo significan “Base Erotion and Profit Shifting”.[10] Este proyecto crea

[10] “En septiembre de 2013, los líderes del G20 avalaron el ambicioso y extenso Plan de acción BEPS. Este paquete de 13 informes, publicados apenas dos años después, incorpora estándares internacionales

un marco inclusivo de índole político-normativo, por medio de la solución de dos pilares; a este marco en octubre de 2021 más de 136 jurisdicciones se sumaron y firmaron este modelo. [11]

La OCDE, posterior a varios estudios y diagnósticos integrados en el informe *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (OECD, 2013)* concluía que,

> "BEPS no viene provocado por una única norma fiscal aislada; sino que es el resultado de la interacción de diferentes problemas.
>
> Legislaciones internas no coordinadas con otras más allá de las fronteras nacionales, estándares fiscales internacionales que no siempre han sabido adaptarse a los cambios del entorno empresarial global y la ausencia generalizada de información tanto a nivel político como al nivel de las administraciones tributarias, son los factores que, combinados, generan oportunidades que permiten a los contribuyentes emprender estrategias BEPS. La disponibilidad de prácticas fiscales lesivas también ha sido señalada como un problema importante." (2016, pág.6).

Siendo este proyecto uno cuyo origen proviene de variadas vertientes, su derrotero y plan de acción merecía la misma rigurosidad y envergadura. El horizonte del proyecto se encamino a un enfoque de dos pilares, compuesto de un Pilar 1, el cual "busca garantizar una

---

nuevos o reforzados, así como medidas concretas para ayudar a los países a hacer frente al fenómeno BEPS." (OCDE, 2016, Pág. 5)

[11]"A partir del 8 de octubre de 2021, 136 países y jurisdicciones miembros se adhirieron al enfoque de dos pilares —resultado de las negociaciones coordinadas por la OCDE durante gran parte de la última década— para garantizar que las grandes EMN paguen impuestos allí donde operan y obtienen beneficios." (OCDE, 2022, pág. 14).

distribución más justa de los beneficios y los derechos de imposición entre los países con respecto a las EMN más grandes, que son las principales ganadoras de la globalización." Y un Pilar 2, que "pone un límite a la competencia fiscal en el marco del impuesto sobre sociedades mediante la aprobación de un impuesto mínimo global sobre sociedades con una tasa del 15% que servirá a los países para proteger sus bases imponibles (reglas GloBE)" (OCDE, 2022, pág. 15).

6.2 Antecedentes.

Desde 1990, la OCDE ha propendido por equilibrar las relaciones político-económicas que tienen los países con las empresas, liderando sus esfuerzos en mecanismos que permitan reducir la evasión fiscal.[12] Las dinámicas económicas han llevado a los países a tomar medidas que regulen y estabilicen sus indicadores a nivel internacional, con mediciones de los índices de desempleo, PIB y Desarrollo Humano que son determinantes para posicionar a un país mundialmente en escalas de eficiencia y bienestar social. Si bien es importante el crecimiento empresarial, este no debe ser a costa de fraudes fiscales o evasión, que ponen en peligro el Erario Público.[13] Las arcas del Estado deben de recaudar lo estimado para poder poner en funcionamiento de los ciudadanos conforme los servicios públicos y las demás condiciones que dignifique la vida en sociedad.

---

[12] "Desde la década de 1990, la OCDE ha liderado los esfuerzos internacionales dirigidos a que los países puedan evitar la evasión y el fraude fiscal de las empresas." (OCDE, 2022, pág. 12)

[13] "La OCDE calcula que la evasión del impuesto de sociedades supone entre 100.000 y 240.000 millones de USD al año, es decir, entre el 4 y el 10% de la recaudación mundial por impuesto de sociedades. Los países en desarrollo se ven desproporcionadamente afectados porque suelen depender más del impuesto de sociedades que las economías avanzadas." (OCDE, 2022)

Las crisis financieras de 2008 y 2009[14], que tuvieron un alcance mundial, concretaron un precedente internacional que consistió en la finalización del secreto bancario con el que muchos sistemas financieros contaban. La evasión fiscal de los particulares era una de las medidas que debían abordar para poder reparar los daños al sector bancario y financiero. En el 2009 se creó el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales y como enfoque de la evasión fiscal en el 2013 se puso en marcha el proyecto BEPS, anteriormente mencionado.

Desde el 2016 al 2020 se concretaron diversos debates en el Marco Inclusivo para poder aterrizar el cómo afrontar los desafíos derivados de la digitalización de la economía y poder esquematizar por medio de blueprints, cuyos bosquejos finales que fueron publicados en octubre de 2020 materializaron el enfoque de dos pilares.

Entre julio y octubre de 2021 alrededor de 136 jurisdicciones se adhirieron a la Declaración sobre el enfoque de dos pilares que ya constaba de un plan detallado de acción. Y para los años 2022 y 2023 se establecieron plazos para la implementación de unos modelos legislativos y Convenios Multilaterales.

Actualmente, la digitalización de la economía constituye un desafío de imperioso cuidado y ocupación. Las normas tributarias internacionales tienen sus cimientos en acuerdos que hoy en día se encuentran desactualizados, pues ocurrieron en los años 1920. Las tendencias fiscales, comerciales y societarias que hoy están teniendo lugar se encuentran

[14]"Crisis financiera mundial – El G20 se compromete a acabar con el secreto bancario y a crear el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales." (OCDE, 2022, pág. 17)

adaptadas al mundo moderno, dejando atrás aquellas normas que en su momento regían el contexto jurídico internacional.

Anteriormente, se establecía que una empresa foránea solo tributaba en otro país donde la misma tenga presencia física, basándose en la concepción de que las empresas implicaban meramente plantas de producción, materias primas y demás bienes tangibles, lo cual hoy en día no es el común denominador en las compañías, habida cuenta de que, en una era digital, gran parte de los negocios se hacen por medios electrónicos y sin ninguna necesidad de intervención física o de bienes materiales. [15]

Por otro lado, ocurre en muchos países que las empresas multinacionales gravan solamente los ingresos que provienen de las compañías nacionales, pero no los obtenidos en el extranjero, bajo la idea de que los beneficios nacidos en el extranjero se gravan en el extranjero. Esto implica un problema porque, en algunas jurisdicciones con la intención de atraer inversión extranjera ofrecen bajas o nulas tarifas de tributación, lo que lleva a que muchas compañías no terminen dejando beneficios por sus operaciones y transacciones en el extranjero, es decir, en el país en el que las realizaron. [16]

Relacionado a esto,

> La OCDE calcula que la evasión del impuesto de sociedades supone entre 100.000 y 240.000 millones de USD al año, es decir, entre el 4 y el 10% de la

[15] “El primero es que las antiguas normas establecen que los beneficios de una empresa extranjera solo pueden tributar en otro país donde la empresa extranjera tenga presencia física.” (OCDE, 2022, pág. 13)

[16] "El segundo problema es que la mayoría de los países solo grava los ingresos empresariales nacionales de sus EMN, pero no los obtenidos en el extranjero, partiendo de la base de que los beneficios empresariales obtenidos en el extranjero se gravan allí donde se obtienen.” (OCDE, 2022, pág. 13)

> recaudación mundial por impuesto de sociedades. Los países en desarrollo se ven desproporcionadamente afectados porque suelen depender más del impuesto de sociedades que las economías avanzadas. La incapacidad de los países para gravar los beneficios de las EMN los ha llevado a adoptar medidas unilaterales a nivel nacional, como los impuestos sobre los servicios digitales (ISD), y a plantearse la aplicación de aranceles en represalia. Estas consecuencias podrían costar a la economía mundial hasta un 1% del PIB mundial y obstaculizar los esfuerzos de recuperación de la crisis de COVID-19. (OCDE, 2022,pág.13)

Los países en desarrollo se verían mayormente afectados por las evasiones fiscales en razón de la necesidad estatal del recaudo. La evasión implica una disminución en el recaudo estimado, lo que genera menos presupuesto destinado a las arcas generales del estado. Es el impuesto a las sociedades, un tributo que no es destinado a un servicio público en específico sino a las arcas públicas, lo que agravaría en mayor medida el fenómeno de la evasión, porque la afectación no recaería sobre una situación en específico sino sobre la generalidad del presupuesto y recaudo nacional. [17]

Las medidas propuestas en el enfoque de dos pilares buscan precisamente abordar estos fenómenos que comprometen la seguridad jurídica y la paz económica y financiera de las naciones en sus relaciones de mercado y comercio, asegurando una competencia leal que brinde condiciones de prosperidad para todos los intervinientes. [18]

---

[17] "El impuesto a la renta ha sido desde sus inicios uno de los principales proveedores de recursos a los dineros del estado, es por ello por lo que en ningún momento de su historia el impuesto a la renta ha sido reformado de tal manera que su recaudo derive en una destinación específica en el presupuesto nacional" (Barbosa & Gutiérrez, s.f.)

[18]"La digitalización y la globalización han transformado la economía global: estimulando la innovación, mejorando el acceso al capital, los bienes y servicios, impulsando un crecimiento más inclusivo y sostenible, y mejorado el bienestar colectivo. Al mismo tiempo, la amplitud y velocidad de estos cambios han creado desafíos en muchas áreas, incluida la fiscalidad." (OCDE/BID, 2024,pág.3)

6.3 Metodología del Pilar 2 de la OCDE.

El Pilar 2 de la OCDE, hace parte del enfoque de dos pilares que se viene mencionando con regularidad en este capítulo, el cual establece un Impuesto Mínimo Global.

Expresa la OCDE que,

> Sobre la base de las Acciones BEPS, el Impuesto Mínimo Global fue desarrollado por el Marco Inclusivo para abordar esos desafíos pendientes. Sus normas garantizan que las grandes empresas multinacionales paguen un nivel impositivo mínimo sobre sus ingresos en cada jurisdicción donde operen, reduciendo así el incentivo al traslado de beneficios y estableciendo un piso mínimo para la competencia fiscal, poniendo fin a la carrera hacia el abismo en las tasas del impuesto de sociedades. Los miembros del Marco Inclusivo han logrado este resultado a través de un acuerdo sobre un conjunto de reglas coordinadas que impone un nivel mínimo de impuestos a las multinacionales sin dar lugar a doble imposición. (2024,pág.3)

El Impuesto Mínimo Global se encuentra fundamentado en el modelo de reglas globales contra la erosión de las bases imponibles, por lo mismo sus siglas GloBe provienen de “Global Anti-Base Erotion” y una Cláusula de Sujeción de Ingresos “CSI”.

Las reglas GloBe se dividen en dos. La primera corresponde a una Regla de Inclusión de Rentas, cuya abreviación es RIR y la segunda es una Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados, como sus siglas lo indican RPIG. Aquella impone un impuesto complementario a una entidad matriz cuando alguna de sus subordinadas sus ingresos se graven en condiciones de baja tributación. Por otro lado, la RPIG implica el equilibrio o negación de deducciones cuando la entidad subordinada no se le ha complementado el impuesto en virtud de una RIR.

> Las reglas GloBE, una vez introducidas en la legislación nacional, están diseñadas para operar conjuntamente con las de otras jurisdicciones de forma que se cree un sistema coordinado e integral de tributación mínima que garantice que los grandes grupos de empresas multinacionales paguen un nivel mínimo de impuestos sobre sus utilidades en cada jurisdicción donde operen. Las reglas requieren que los Grupos sujetos a este Impuesto Mínimo Global calculen sus utilidades, así como los impuestos que las gravan, de forma agregada en cada jurisdicción. Cuando este cálculo dé como resultado una tasa impositiva efectiva (ETR por la sigla de Effective Tax Rate en inglés) inferior al 15%, las reglas exigen que el grupo multinacional pague un impuesto complementario que elevará el importe total del impuesto sobre los “beneficios excedentes” del grupo multinacional en esa jurisdicción de baja imposición hasta alcanzar la tasa del 15%. (OCDE, 2024,pág.7)

Las GloBe se destinaron para multinacionales que operan internacionalmente y tengan unos ingresos anuales iguales o superiores a los 750 millones de euros, pues uno de los requisitos es el alcance internacional, de manera que la matriz tenga subordinadas en más de una jurisdicción o que una compañía sin subordinadas tenga establecimientos permanentes en más de una jurisdicción.

De acuerdo con la OCDE,

> Este impuesto complementario lo recaudará la propia jurisdicción de baja imposición, en virtud del denominado Impuesto Mínimo Complementario Nacional Calificado (QDMTT por la sigla de Qualified Domestic Minimum Top-up Tax en inglés), o, cuando no se aplique ningún QDMTT por otra jurisdicción que lo haya implementado mediante la aplicación de:
>
> • Una Regla de Inclusión de Rentas (IIR por la sigla de Income Inclusion Rule en inglés), que aplica el impuesto complementario a la entidad matriz con respecto a las rentas de baja imposición de una Entidad Constitutiva en el grupo; o

• Una regla UTPR que deniega la deducción de gastos o requiere un ajuste equivalente, en la jurisdicción de una entidad subsidiaria, que produzca un incremento equivalente en los impuestos pagados por el Grupo multinacional. (OCDE, 2024,pág.7-8).

Las reglas GloBe se desglosan en 10 capítulos que brindan los pasos a seguir para calcular la tasa impositiva efectiva y detectar si debe ajustarse para llegar al umbral esperado.

Hay un orden de aplicación de las reglas que debe seguirse para poder determinarse si se debe complementar o no el impuesto, según lo ilustrado por la OCDE, en el Manual de Implementación de Impuesto Mínimo (Segundo Pilar), del año 2024, cuyo paso a paso se indica de la siguiente manera,

1. *Determinar si el grupo multinacional se encuentra dentro del alcance de las normas.*

Se estima que el 90% de los ingresos corporativos se encuentran centralizados por las multinacionales que igualen o superen los 750 millones de euros, por lo que, se decidió limitar la aplicación de las reglas GloBe a aquellas que cumplieran tales características.

2. Asignar los ingresos de las Entidades Constitutivas sobre una base jurisdiccional.

Previamente se ha determinado que el grupo multinacional se encuentra al alcance de las normas, por lo que, debe analizarse las entidades donde se encuentran ubicadas y cuáles son sus tratamientos fiscales según sus ingresos.

3. Calcular la Renta GloBE.

En las operaciones empresariales hay utilidades o perdidas. Para calcular las rentas se debe ajustar el resultado neto contable, haciendo ajustes de alineación de base imponible, de correcta distribución de rentas (ingresos) entre las jurisdicciones y de política tributaria.

4. Determinar los Impuestos Comprendidos Ajustados.

Para determinar los impuestos se debe de tomar el gasto por impuestos corrientes tal como se registra en las cuentas financieras, que incluye los ajustes por impuestos diferidos y la ventaja fiscal de las pérdidas.

5. Computar la Tasa Impositiva Efectiva (ETR) y calcular el Impuesto complementario.

La Tasa Impositiva Efectiva se calculó con los ingresos o perdidas generados por la empresa y con los impuestos cubiertos (comprenden los impuestos que recaigan sobre la renta). El impuesto complementario es la diferencia entre la Tasa Mínima del 15% y la Tasa Impositiva Efectiva.

6. Aplicar el impuesto complementario de conformidad con un QDMTT, una IIR o una UTPR.

"Las reglas GloBE contemplan la posibilidad de que las jurisdicciones introduzcan su propio impuesto mínimo complementario basado en la mecánica GloBE." (OCDE, 2024,pág.23).

- *El Impuesto Mínimo Nacional Calificado (QDMTT).*

El impuesto complementario de que vaya conforme a las reglas GloBe, se entenderá como QDMTT.

- *Reglas de Inclusión de Rentas (IIR).*

"Si la jurisdicción donde está ubicada la Entidad Constitutiva con baja imposición no tiene un QDMTT, la jurisdicción donde esté ubicada la matriz última (UPE) de dicha entidad podrá recaudar el impuesto complementario bajo la regla de inclusión de rentas (IIR). Cuando se aplica la IIR, el impuesto mínimo complementario se paga por la entidad matriz, en proporción a su participación en la propiedad de las entidades respecto de las cuales se ha asignado un impuesto complementario" (OCDE, 2024, pág.24)

- UTPR.

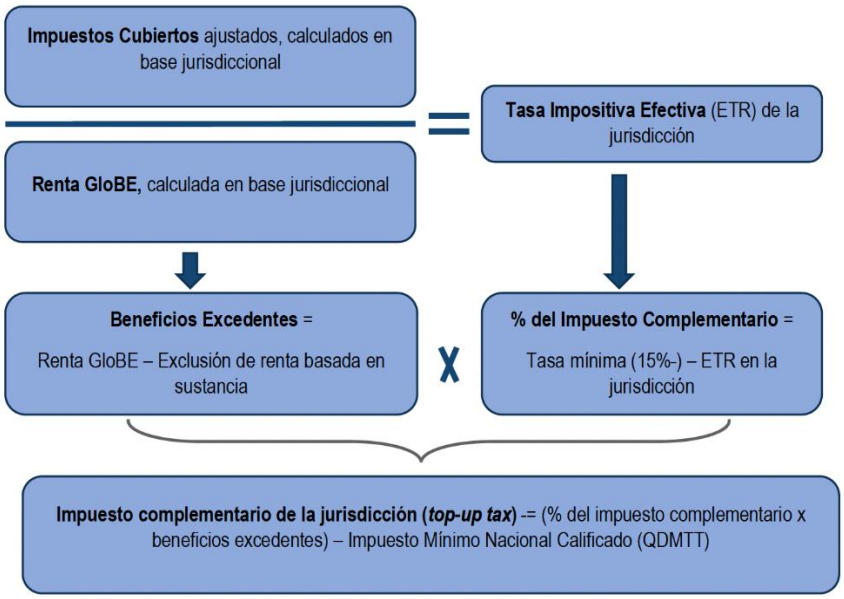
"Las reglas GloBE también contienen una provisión que garantiza que se pague el impuesto mínimo cuando una entidad con rentas de baja imposición es poseída a través de una cadena de propiedad tal que no determina que los ingresos de baja imposición se sometan a una IIR.

(…)

Esta regla funciona exigiendo el pago del impuesto a las entidades residentes de la jurisdicción que aplica la regla (lo cual incrementa el impuesto pagado por dichas entidades)." (OCDE/BID, 2024, pág. 24).

Una vez estipulados los pasos para saber si se debe complementar o no el impuesto, se determina la configuración técnica y matemática, para la depuración de ese impuesto a complementar.

Se comparte captura de pantalla de la fórmula de cálculo,



i19

Habiendo visto el proceso para poder aplicar el manual de implementación del Impuesto Mínimo, queda a consideración de cada jurisdicción y ordenamiento jurídico de cada nación su implementación, sin embargo, debe tenerse presente que la naturaleza de este impuesto es de un enfoque común.

> Esto significa que, si bien los países no están obligados a adoptar las reglas, en caso de que decidan hacerlo aceptan implementarlas y administrarlas de manera consistente con las reglas modelo acordadas por el Marco Inclusivo. Según el enfoque común, los miembros del Marco Inclusivo aceptan que cada jurisdicción pueda aplicar las reglas GloBE a las operaciones de un grupo multinacional en su jurisdicción, inclusive el acuerdo sobre el orden de las reglas y la aplicación de cualquier régimen de protección o puerto seguro acordado. (OCDE/BID, 2024,pág.26)

Hay países como Japón y Reino Unido que incorporaron el contenido sustancial de las reglas a su legislación interna, por intermedio de una transcripción en una Ley Nacional, lo que se entendería como una implementación directa y otros como Liechtenstein o Nueva Zelanda, que las adaptaron por referencia. [20]

---

[19] OECD/BID (2024). Captura de pantalla del Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar): Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. ttps://www.oecd.org/tax/beps/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf

[20] ”Las normas GloBE pueden incorporarse al derecho interno de varias maneras. Algunas jurisdicciones pueden optar por incorporar el contenido sustancial de las Reglas Modelo a su legislación interna. Este es el caso, por ejemplo, de la legislación adoptada por países como Japón y el Reino Unido (...) Algunas jurisdicciones, como Liechtenstein o Nueva Zelanda, están siguiendo un enfoque diferente para la implementación legislativa, consistente en adoptar las reglas mediante referencia a las Reglas Modelo” (OCDE/BID, 2024, pág.32)

La libertad regulatoria hace parte de estos procesos de cooperación e integración internacional. Más allá de las decisiones que tomen las jurisdicciones, el valor agregado que este tipo de proyectos le aportan a la economía mundial y nacional son de gran trascendencia. Poco a poco la brecha entre países desarrollados y en desarrollo irá disminuyendo gracias a estos tipos de aportes académicos y de aplicabilidad en materia político-legal.

7. NIIF y tributación, una aproximación a su entendimiento.

Para un correcto ejercicio de discernimiento de la tasa de tributación depurada, y los cuestionamientos de índole jurídica, contable, financiera y tributaria que se realizarán, se considera necesario ahondar en las categorías que engloban los análisis proyectados en los siguientes capítulos. Si bien podría pensarse que el espectro contable y tributario tienen mínimas discrepancias, en el escenario colombiano no es así. Nuestro ordenamiento jurídico en materia tributaria es sumamente complejo, reglado, reformado y estudiado mientras que las normativas contables, siguen estándares internacionales que no necesariamente son compatibles con las normas fiscales.

En el mundo contable y financiero, los estados financieros son informes que detallan la realidad económica de una compañía. Por medio de estos, se realiza un diagnóstico patrimonial, de márgenes de utilidad, liquidez, solvencia, entre otros, al aglomerar las operaciones de la empresa en un periodo de tiempo determinado, usualmente un año calendario o interino. Los terceros interesados en las compañías, ya sea para invertir, otorgar créditos o cobrar alguna obligación, basaran sus acciones y decisiones según lo reflejado en

estos, confiando en la transparencia y oportunidad que los mismos buscan al prepararse y presentarse bajo NIIF. [21]

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), se creó en 1973, y fue reemplazado por la Fundación IFRS y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en 2001. Este Consejo fue el encargado de crear las NIIF, cuya **sigla** significa *Normas Internacionales de Información Financiera,* conocidas en inglés como International Financial Reporting Standars.

Las NIIF completas aglomeran,

"Las Normas Internacionales de Contabilidad (nic) y sus respectivas interpretaciones

(sic).

– Las Normas Internacionales de Información Financiera (niif) y sus respectivas interpretaciones (ciniif)." (Chavéz, 2020).

En un principio, su objetivo era que fueran aplicadas para las empresas con obligación pública de rendir cuentas, empero, las pymes, quienes no cuentan con aquella obligación también pueden aplicarlas. En caso de aplicarlas, la extensión de la reglamentación varía, siendo menor que las NIIF completas para aquellos que deben rendir cuentas.

[21] "De ahí que la información que se prepara y presenta bajo NIIF busque ser transparente y oportuna, mostrando una imagen fiel de las transacciones económicas, ya que va dirigida para quienes han puesto sus recursos económicos en la empresa (algún accionista, o algún comprador de bonos u obligaciones que ha emitido la empresa, por ejemplo), o para un proveedor de capital potencial (un inversor del extranjero que está interesado en invertir en nuestra empresa, o un banco al cual deseamos solicitar un préstamo, entre otros)." (Chávez, 2020)

La adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Colombia ha significado un profundo cambio en la forma de reconocer, medir y revelar la información financiera de las empresas. A su vez, buscan unificar criterios de reconocimiento, medición y revelación de información financiera en todo el mundo, basándose **en principios** más que en reglas para favorecer el juicio profesional y la relevancia de la información. [22]

Por medio de la Ley 1314 de 2009, se "regulan **los principios** y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento."

Así, el artículo 2 de la Ley 1314 de 2009, establece el ámbito de aplicación de las NIIF, indicando lo siguiente,

> **"**La presente ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación aseguramiento.
>
> En desarrollo de esta ley y en atención al volumen de sus activos, de sus ingresos, al número de sus empleados, a su forma de organización jurídica o de sus circunstancias socioeconómicas, el Gobierno autorizará de manera general que ciertos obligados lleven contabilidad simplificada, emitan estados financieros y revelaciones abreviados o que estos sean objeto de aseguramiento de información de nivel moderado."

[22] **"** Por ello, las NIIF contemplan la aplicación de principios, que requieren el uso del juicio profesional y de la mejor información disponible, para reflejar en los estados financieros la realidad económica de una empresa." (Chávez, 2020).

Las grandes y medianas empresas, que se encuentren obligados a llevar contabilidad, lo harán bajo los principios de las NIIF, sin embargo, las microempresas a través de la Ley 2069 de 2020 que modifica el artículo 2 de la Ley 1314, se encuentran en una situación de flexibilidad en aras de incentivar al sector privado de aquellas sociedades que se encuentran emergiendo en el mercado o que no cuentan con un gran capital, y hacen sus esfuerzos por mantenerse en funcionamiento en el mercado.

Según Chavéz, (2020) de las NIIF y su aplicación, debemos identificar dos principios; el **de devengo,** o base de acumulación, el cual establece que los efectos de las transacciones se registran cuando ocurren y no cuando fluye el efectivo, de modo que los estados financieros reflejan tanto los cobros y pagos ya efectuados como las obligaciones futuras y los derechos a cobrar posteriormente. Asimismo, el principio de **empresa en marcha** asume que la entidad continuará en funcionamiento en el futuro previsible —al menos durante los doce meses siguientes al cierre del periodo reportado y, por tanto, los estados financieros se preparan con esa perspectiva; solo en caso de liquidación o cesación inminente de operaciones deberían emplearse bases distintas y revelarse explícitamente.

Además, el detalle de juicios y estimaciones exigidos por la NIIF en las notas a los estados financieros amplía la visibilidad de riesgos y supuestos, mejorando la transparencia y comparabilidad global. Sin embargo, estas discrepancias generan diferencias temporales y permanentes que, según el NIC 12, son las que obligan a reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos, ampliando la brecha entre el resultado financiero y la base gravable fiscal si la legislación local no contempla expresamente estos ajustes.

“Nótese que la normativa financiera y la normativa tributaria, por sus naturalezas, persiguen objetivos distintos. Por una parte, las NIIF buscan reflejar la realidad económica de

una empresa para satisfacer las necesidades de información de sus proveedores de capital y, por otra parte, las normas tributarias buscan establecer reglas para salvaguardar los objetivos de recaudación fiscal de un Estado para financiar la inversión y el gasto público." (Chavéz, 2020).

En Colombia, la tributación se rige por normas fiscales locales diseñadas para asegurar la recaudación, definiendo con precisión la base imponible, las tarifas y las deducciones permitidas. La Ley 2277 de 2022 introdujo la Tasa de Tributación Depurada (TTD) calculada sobre la "utilidad contable" resultante del estado NIIF de las empresas. No obstante, según Chávez, "Si los estados financieros en un país se utilizan también como punto de partida o de referencia para el cálculo del impuesto a la renta, entonces es a través de la herramienta conciliación tributaria, en donde -una vez ya obtenida la utilidad o pérdida contable producto de la aplicación cabal de las NIIF- se realizan ajustes extracontables para la declaración del impuesto a la renta (denominadas partidas conciliatorias) para convertir dicho resultado contable en una utilidad o pérdida para fines fiscales (denominada utilidad gravable o pérdida fiscal), y de esta manera, obtener el respectivo impuesto a la renta por pagar." (2020). Esto no se aplicó en el parágrafo, por lo que, las diferencias generadas por el reconocimiento anticipado de ingresos a valor razonable (NIIF 13)[23], las provisiones y los impuestos diferidos pueden inflar artificialmente esa base, llevando a que la TTD supere el verdadero enriquecimiento económico del contribuyente y dando lugar a cuestionamientos de inconstitucionalidad por vulnerar los principios de capacidad contributiva, legalidad y confianza legítima consagrados en la Constitución Política de Colombia.

[23] "NIIF 13. "El valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad. Para algunos activos y pasivos, pueden estar disponibles transacciones de mercado observables o información de mercado."

Una de las maneras de cerrar esas brechas existentes entre los escenarios contables y fiscales, es por medio de la conciliación tributaria, puesto que es la que nos permite, “transformar a los resultados contables en resultados fiscales. […] son ajustes (aumentos o disminuciones) que se realizan sobre el resultado contable bajo niif, pero dichos ajustes no se registran en las cuentas contables como tales, sino que es a través de un procedimiento aparte en donde se reexpresa la utilidad o pérdida contable, para convertirla en una utilidad gravable o pérdida fiscal. Sobre este resultado se aplica la tasa fiscal correspondiente para obtener así un impuesto a la renta causado.” (Chavéz, 2020).

Frente a estos retos, la falta de armonización normativa entre NIIF y Estatuto Tributario genera vacíos jurídicos y riesgos de doble tributación que afectan la equidad y la seguridad jurídica. Este entendimiento técnico-jurídico de la interacción entre NIIF y tributación constituye un punto de partida para analizar y proponer soluciones a las problemáticas constitucionales que plantea el impuesto mínimo en Colombia y de las cuales se le da desarrollo a lo largo del escrito.

8. La tasa de tributación depurada; una aproximación a su entendimiento.

8.1 Estructura tributaria y normativa.

Este concepto ha sido nombrado varias veces a lo largo de los planteamientos que abordan este trabajo, este capítulo se dispondrá al entendimiento de la Tasa de Tributación Depurada.

La Ley 2277 de 2022, introdujo este término a partir de la modificación realizada vía reforma tributaria del Estatuto Tributario, en particular del artículo 240, agregando el parágrafo

sexto. Este articulo regula la declaración de renta de las personas jurídicas y con esta inclusión estableció una tasa mínima de tributación bajo el nombre de Tasa de Tributación Depurada.

A continuación, el extracto de la regulación de este parágrafo del Estatuto Tributario,

Ley 2277 de 2022

(diciembre 13)

"Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones."

El Congreso de Colombia

Decreta: […]

[…]**ARTÍCULO 10.** Modifíquese el Artículo 240 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

[…] **PARÁGRAFO 6.** El presente parágrafo establece una tasa mínima de tributación para los contribuyentes del impuesto sobre la renta de que trata este artículo y el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, salvo las personas jurídicas extranjeras sin residencia en el país, que se calculará a partir de la utilidad financiara depurada. Esta tasa mínima se denominará Tasa de Tributación Depurada (TTD) la cual no podrá ser inferior al quince por ciento (15%) y será el resultado de dividir el Impuesto Depurado (ID) sobre la Utilidad Depurada (UD), así.

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

Por su parte, el Impuesto Depurado (ID) y la Utilidad Depurada (UD) se calculará así:

$$ID = INR + DTC - IRP$$

ID: Impuesto Depurado.

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 Estatuto Tributario.

IRP: Impuesto sobre la renta por rentas pasivas provenientes de entidades controladas del exterior. Se calculará multiplicando la renta líquida pasiva por la tarifa general del artículo 240 del Estatuto Tributario (renta líquida pasiva x tarifa general).

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

UD: Utilidad Depurada.

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 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 - CAN, las percibidas por el régimen de compañías holding colombianas - CHC y las rentas exentas de. que tratan los literales a) y b) del numeral 4 y el numeral 7 del artículo 235 2 del Estatuto Tributario.

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

Cuando la Tasa de Tributación Depurada (TTD) sea inferior al quince por ciento (15%), se deberá determinar el valor del Impuesto a Adicionar (IA) para alcanzar la tasa del quince por ciento (15%), así.

1. Para los contribuyentes sujetos a este artículo y al artículo 240-1 del Estatuto Tributario, cuyos estados financieros no sean objeto de consolidación, la diferencia positiva entre la Utilidad Depurada (UD) multiplicada por el quince por ciento (15%) y el Impuesto Depurado (ID), será un mayor valor del impuesto sobre la renta, que deberá adicionarse al impuesto sobre la renta (IA).

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

2. Los contribuyentes residentes fiscales en Colombia cuyos estados financieros sean objeto de consolidación en Colombia, deberán realizar el siguiente procedimiento;

2.1 Calcular la Tasa de Tributación Depurada del Grupo (TTDG) dividiendo la sumatoria de los Impuestos Depurados (21D) de cada contribuyente residente fiscal en Colombia objeto de consolidación por la sumatoria de la Utilidad Depurada (3UD) de cada contribuyente residente fiscal en Colombia cuyos estados financieros son objeto de consolidación, así:

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

2.2 Si el resultado es inferior al quince por ciento (15%), se deberá calcular el Impuesto a Adicionar por el Grupo (TAG) a partir de la diferencia entre la sumatoria de la Utilidad Depurada (2UD) multiplicada por el quince por ciento (15%) menos la sumatoria del Impuesto Depurado (31D) de cada contribuyente, cuyos estados financieros se consolidan, así:

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

2.3 Para calcular el Impuesto a Adicionar (TA) de cada contribuyente residente fiscal en Colombia, se deberá multiplicar el Impuesto a Adicionar por el Grupo (TAG) por el porcentaje que dé como resultado la división de la Utilidad Depurada) de cada contribuyente con utilidad depurada mayor a cero (UDÃ,£ sobre la sumatoria de las Utilidades Depuradas de los contribuyentes con Utilidades Depuradas mayores a cero (3UDB), así”

$$IA = IAG \times \left(\frac{UD\beta}{\Sigma UD\beta} \right)$$

Lo dispuesto en este parágrafo no aplica para:

a) Las sociedades que se constituyeron como Zonas Económicas y Sociales Especiales - ZESE durante el periodo que su tarifa del. impuesto sobre la renta sea del cero por ciento (0%), las sociedades que aplican el incentivo tributario de las zonas más afectadas por el conflicto armado - ZOMAC, las sociedades de que tratan los parágrafos 5 y 7 del presente artículo, siempre -y cuando no estén obligadas a presentar el informe país. por país de conformidad con lo establecido en el artículo 260-5 del Estatuto Tributario.

b) Las sociedades de que trata el parágrafo 1 del presente artículo.

De igual forma no aplica lo indicado en este parágrafo para aquellos contribuyentes cuyos estados financieros no sean objeto de consolidación y su Utilidad Depurada (UD) sea igual o menor a cero (0), o para los contribuyentes cuyos estados financieros sean objeto de consolidación y la sumatoria de la Utilidad Depurada (3UD) sea igual o menor a cero (0).

c) Quienes se rijan por lo previsto en el artículo 32 de este Estatuto.”

Como se puede observar de la norma transcrita, se creó un impuesto mínimo para que las personas jurídicas que sean responsables del impuesto de renta no tributen a una tarifa inferior al 15%.

Es esencial comprender de dónde surge esta nueva incorporación, y porque se adiciona al artículo 240, cuyo texto normativo dice lo siguiente,

> **TARIFA GENERAL PARA PERSONAS JURÍDICAS.** La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y cinco por ciento (35%).

Este artículo determina la tarifa para aquellas personas jurídicas responsables del impuesto de renta. Si bien esta tarifa es nominal, es cierto que hay adicional unas tarifas preferenciales y unas sobretasas. Aquellos que sean usuarios de zonas francas tienen una tarifa del 20% y aquellos que presten servicios hoteleros, de parques temáticos y de eco y/o agroturismo una del 15%.

Los contribuyentes en el marco de unas prácticas de planeación tributaria y fiscal se acogen a beneficios tributarios determinados por la legislación nacional; entre esos beneficios tributarios se encuentran las rentas exentas (reducen la base gravable) y los descuentos tributarios (reducen el impuesto), los cuales permiten que el contribuyente disminuya su carga fiscal, teniendo tarifas efectivas inferiores a la nominal del 35% o a alguna preferencial.

Con la nueva inclusión del impuesto mínimo, esos beneficios tributarios podrán hacer parte de la planeación financiera y tributaria de las compañías, pero si su aplicación da como resultado una tarifa inferior al 15%, deberá de agregarse el valor adicional que haga falta para cumplir con aquel porcentaje.

La norma crea unas fórmulas y métodos de cálculo nuevas en tanto se resume en la siguiente operación:

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

$$Tasa\ de\ Tributación\ Depurada = \frac{Impuesto\ Depurado}{Utilidad\ Depurada}$$

Lo que nos hace preguntarnos, ¿qué es el impuesto depurado y qué es la utilidad depurada?

El impuesto depurado es la connotación otorgada por la norma para concentrar la suma del Impuesto Neto de Renta (INR), los Descuentos o Créditos Tributarios (DTC) menos el Impuesto sobre la Renta por Rentas pasivas (IRP).

El Impuesto Depurado (ID) está compuesto por: ID = INR + **DTC** – IRP

La utilidad contable es la connotación otorgada por la norma para concentrar la suma de la Utilidad Contable (UD), las Diferencias Permanentes (DPARL) menos los Ingresos no Constitutivos de Renta ni Ganancia Ocasional (INCRNGO), el Valor de Ingreso por método de participación Patrimonial (VIMPP), Valor Neto de Ingresos por Ganancia Ocasional (VNGO), Rentas Exentas (RE) y Compensación de Pérdidas Fiscales (C).

Utilidad depurada (UD) = **UC** + DPARL – INCRNGO – VIMPP – VNGO – RE – C

En lo que concierne a la Utilidad Depurada podemos decir que a la suma de la Utilidad Contable y las Diferencias Permanentes (NIC 12) se le restan los demás conceptos, entre ellos los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y el valor dentro de los ingresos por ganancia ocasional afectan la utilidad contable.

La utilidad contable según concepto de la DIAN 002221, indica que, “la variable «(UC) – Utilidad contable o financiera antes de impuestos», que deben considerar los contribuyentes es aquella que refleje el resultado del periodo. Es decir, corresponde al total de ingresos menos gastos (entendidos como costos y gastos) tanto de operaciones continuadas como discontinuadas, antes de impuestos sin incluir registros reconocidos en el otro resultado integral.” (2024)

Para entender cómo se determina un impuesto, especialmente el de renta, es fundamental considerar la definición de **renta líquida** según el artículo 26 del Estatuto Tributario:

> "La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, **que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción**, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos.

De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida.

Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley."

En dado caso, es evidente que una utilidad contable no debe ser tenida en consideración a la hora de determinar un impuesto, y menos el de renta que se basa en gravar los **ingresos con vocación de enriquecimiento**. Esto se debe a que las utilidades contables no cumplen con la exigencia constitucional de **capacidad contributiva**, gravan escenarios que aún no se han efectuado basados en estimaciones contables y no enriquecen de manera efectiva y real a los contribuyentes.

La utilidad contable no tiene en consideración los ajustes fiscales, ni deducciones, lo que da a entender que es una simple estimación más no un resultado verídico de la "utilidad" o "pérdida" de una compañía; para que eso ocurra es necesario realizar una conciliación fiscal (art. 772-1 E.T) para armonizar el resultado contable con las determinaciones fiscales necesarias para que la base imponible sea coherente y consecuente con el derecho tributario.

En concordancia, la UC se visualiza en los Estados financieros bajo NIIF, específicamente en el Estado Integral, el que refleja las pérdidas y ganancias del periodo, y se distingue por su connotación de "resultado del periodo" y goza de un análisis basado meramente en consideraciones contables. Carece entonces de contemplaciones fiscales en tanto no hay presencia de ajustes de índole tributaria, puesto que no se dispuso un método de conciliación fiscal (art. 772-1 E.T), que logre acercar ese resultado contable al mundo fiscal.

Si bien, la contabilidad puede coincidir con los preceptos fiscales, aquellos acercamientos deben darse conforme un proceso legislativo riguroso, sin embargo, frente a escenarios donde esta situación no se cumple, deben de establecerse otros medios de adecuación, como lo es la conciliación fiscal.[24] El acercamiento entre los principios contables y las normas tributarias se da a través de ajustes que permitan partir del hecho económico financiero y acercarlo a la determinación tributaria, de modo que no se generé ninguna violación legal al momento de imputar y calcular los impuestos que inicio su depuración a partir de denominaciones contables.

Analizando con mayor detenimiento la fórmula podemos observar que al momento de realizar el cálculo previsto, puede contemplarse que los únicos descuentos aplicables y tenidos en consideración son los obtenidos por convenios de doble imposición o el aplicable por el artículo 254 del Estatuto Tributario, que refiere al descuento por los impuestos pagados en el exterior. Esto tiene como efecto que se imposibilite la posibilidad de aplicar descuentos tributarios contenidos en la Ley, aun siendo válidos por haberse realizado efectivamente las donaciones y/o inversiones.

La fórmula incluye las diferencias permanentes (NIC 12), las cuales afectan la renta líquida, y por tanto a la utilidad contable, pero se limita y no incluye nada referente a las

[24] "Sin perjuicio de lo previsto en el articulo 4 de la Ley 1314 de 2009, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este Estatuto. El gobierno nacional reglamentará la materia. El incumplimiento de esta obligación se considera para efectos sancionatorios como una irregularidad en la contabilidad." (Estatuto Tributario, artículo 772-1)

diferencias temporarias (NIC 12);[25] las diferencias temporarias también deben ser tenidas en consideración, porque son las resultantes de registrar un mismo hecho económico en momentos diferentes, conflictuándose respecto de cuándo debe reconocerse. En este caso se gravará doblemente el ingreso en tanto en la fórmula del impuesto mínimo se tiene en consideración en la utilidad contable y este registra antes el evento, que, en contraste con la regulación fiscal, se grava cuando se enajene el bien, por lo que, en el impuesto de ese período también se tributará sobre el mismo escenario.

Respecto de las compañías que hacen parte de un conglomerado empresarial, y que por su naturaleza se encuentran obligadas a presentar estados financieros consolidados, la norma les hace un tratamiento diferenciado en el que, en vez de considerar cada compañía por separado con sus hallazgos fiscales de manera individual, se enfocó en agrupar las tributaciones de cada una como si no fueran responsables de renta por independiente y que por tanto, sus consideraciones tributarias y contables no son analizadas bajo esas diferenciaciones.

8.1.1 Conclusiones de los entendimientos acerca de la TTD.

- La tasa de Tributación Depurada no es un impuesto diferente del impuesto de renta, sino que depende y se desprende de este, por lo que su existencia es inherente del ejercicio de tributar renta.
- Una vez hecho el cálculo de la Tasa de Tributación Depurada, el porcentaje que derive puede desencadenar dos escenarios; ser superior al 15% o ser

[25] NIC 12. "Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un periodo, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales."

inferior, en dado caso de ser el segundo resultado, deberá calcularse el valor a adicionar para llegar al 15%, y esa cifra es la que se agrega en el formulario 110 perteneciente al impuesto de renta.

- Si bien es un impuesto que establece un piso, es decir, un porcentaje mínimo a tributar en renta, no es concomitante la base gravable del impuesto de renta a la base gravable “ficticia o atribuida” de la TTD; el primero se sirve de la renta líquida y el segundo de la utilidad contable.
- En adición a lo anterior, ambas fórmulas de cálculo de los impuestos se alejan porque el primero se obtiene a partir de nociones tributarias reguladas en el Estatuto Tributario, mientras el segundo se basa en nociones contables, que no concuerdan con capacidad contributiva.
- El tratamiento en el método de cálculo varía dependiendo de la calidad del contribuyente. Si es uno que presenta estados financieros consolidados deberá hacer un cálculo global del grupo empresarial computando los resultados de conceptos iguales para tener un valor general; en el caso de aquellos que no presentan estados financieros consolidados, su análisis es más sencillo y con independencia.
- La TTD, con su UC viola principios constitucionales en materia tributaria en tanto no considera la capacidad contributiva real y efectiva del sujeto pasivo.

8.2 Diferencias entre el pilar 2 de la OCDE y la tasa de tributación depurada.

En el capítulo 6, numeral 2 de la tabla de contenido se expuso el pilar 2 de la OCDE, el cual se desglosa de las normas GloBe y como este es un parámetro internacional que puede llegar a ser adoptado por los países. Colombia participó en su ratificación y se inspira en el mismo al momento de introducir la modificación del parágrafo 6 del artículo 240 del E.T., desde

una óptica de establecer un impuesto mínimo para el impuesto de renta de las personas jurídicas.

A continuación, se relacionará las diferencias existentes entre el pilar 2 de la OCDE, y la Tasa de Tributación Depurada,

CONCEPTO	PILAR 2 DE LA OCDE "IMPUESTO MINIMO GLOBAL"	TASA DE TRBUTACION DEPURADA
Sujeto activo	Jurisdicción de baja imposición (inferior al 15%).	La Nación, nivel central del estado colombiano.
Sujeto pasivo	Conglomerados empresariales multinacionales que operan a nivel internacional y cuyos ingresos anuales sean iguales o superiores a 750 millones de euros.	Personas jurídicas contribuyentes del impuesto de renta y residentes fiscales en Colombia cuyos estados financieros sean objeto de consolidación en Colombia.
Base gravable	Tasa Impositiva Efectiva.	Tasa de Tributación Depurada
Metodología	Basado en un manual de implementación del impuesto mínimo en el que se depurando etapas o pasos a seguir para verificar si esa Tasa Impositiva Efectiva es inferior o si debe complementarse. Flexible según lo que cada jurisdicción quiera incorporar.	Calculo diferencial para personas jurídicas con y sin estados financieros consolidados. Inclusión de un impuesto agregado para aquellos que la TDT sea inferior al 15%. Inclusión de concepto "utilidad contable" en la determinación del impuesto.
Excepciones	Se excluye del cálculo a entidades que sus estados financieros no sean objeto de consolidación, Entidades Gubernamentales, Entidades sin ánimo de lucro, Fondos de pensiones y Fondos privados.	Las sociedades que se constituyeron como Zonas Económicas y Sociales Especiales - ZESE durante el periodo que su tarifa sea (0%), las sociedades que aplican el incentivo tributario de las zonas más afectadas por el conflicto armado - ZOMAC, contribuyentes que presten servicios hoteleros gravados con la tarifa del 15% y los que por código de actividad económica relacionada a la edición de libros catalogadas en la Ley 98/93 y contribuyentes regidos por el artículo 32 del E.T.

Efectos	• Reducción del traslado de beneficios a jurisdicciones no cooperantes • Reducción de prácticas abusivas. • Posible dificultad al momento de incluir el impuesto mínimo en la legislación interna. • Desincentivos en el mercado como respuesta a la implementación.	• Regular el impuesto de renta de las personas jurídicas, implementando elementos contables que perjudican la depuración del impuesto. • Establecer un piso para el impuesto de renta. • Si bien proviene del artículo 240, las bases gravables de ambos son diferentes. • Cálculos diferentes dependiendo de la calidad del contribuyente (con o sin estados financieros consolidados).

8.3 Incidencias de la Tasa de Tributación Depurada de las compañías.

Las compañías son el motor de la economía, pues representan las principales fuentes de empleo y generación de riqueza. Su papel como agentes económicos es fundamental tanto en el mercado nacional como en el internacional. (SE NECESITA CITA)

Sin embargo, la nueva disposición normativa podría amenazar la actividad empresarial, ya que introduce parámetros inequitativos, injustos y desproporcionados. Estas medidas podrían generar escenarios de doble tributación y confiscación, afectando la estabilidad y viabilidad económica de las empresas.

Como ha sido reiterado en varias ocasiones, el método de determinación de la TTD no ha sido el más acertado por fundamentar la “base gravable” del impuesto mínimo en un concepto contable, entendido como la Utilidad contable el cual desconoce la realidad

económica del contribuyente por basar sus resultados en estimaciones contables que difieren de las normas tributarias.

A su vez, se aleja del hecho generador del impuesto de renta que es el enriquecimiento, porque no es posible que aproximaciones de valores de activos o bienes concuerden con las consolidaciones fiscales, pues atienden a momentos diferentes presentándose diferencias temporarias que dan lugar a tributar dos veces por el mismo hecho económico.

En un primer momento cuando se registra contablemente y se incluye en la utilidad contable y en un segundo momento cuando se efectúo fiscalmente y debe tributar nuevamente al constituir un enriquecimiento real y efectivo. La norma bajo cualquier análisis demuestra unos elementos confiscatorios en tanto sus determinaciones son excesivas y desproporcionadas para todos los contribuyentes del impuesto de renta. Se le da a la normativa contable un alcance fiscal que no tiene porque no se cumple con el hecho generador del tributo.

Las principales incidencias pueden ser:

- **Impacto en la Rentabilidad Empresarial.**

Las compañías cuando realicen sus cierres contables y fiscales podrán evaluar que se ha visto afectada los índices financieros. Lo que se asumió en impuestos ese año gravable será más alto que en todos los anteriores porque se gravan acontecimientos que aún no suceden y se tributa doblemente.

El impacto en la rentabilidad de las empresas les da paso a posibles problemas futuros de sostenibilidad y crecimiento.

- **Doble tributación.**

La doble tributación se da cuando un evento es gravado en más de una ocasión. En este caso, las diferencias temporarias son el ejemplo principal con el cual se demuestra que, con base a la norma, la utilidad contable incluirá una asignación de valor a un ingreso al momento de liquidar el impuesto mínimo, pero que tendrá otro momento de gravarse cuando se efectúe fiscalmente. Por lo que se termina tributando dos veces.

Las compañías no recibieron dos veces efectivamente ese ingreso, por lo tanto, no es admisible que se pague por él más de una vez.

- **Mayores cargas fiscales.**

Las empresas a medida que se van consolidando en el mercado y expandiéndose van constituyendo equipos encaminados a un eficiente ejercicio de planeación fiscal.

Dentro de la planeación fiscal se encuentra la aplicación de beneficios tributarios que permitan disminuir la tasa efectiva de tributación para poder disminuir la carga fiscal de las compañías.

En el caso de la TTD, estos ejercicios de planeación van perdiendo sentido en tanto la TTD le da el reconocimiento fiscal a normas contables que no concuerdan con la realidad

económica de las empresas y que en términos fiscales en vez de disminuir su carga fiscal se termina aumentando.

Todas las empresas se verán afectadas, pero a las que más puede golpear es a las pequeñas o medianas, que cuentan con pocos recursos para aliviar las obligaciones tributarias de alta complejidad y alto costo.

Puede inclusive ser escenario de liquidación de empresas y cierre de compañías.

- **Desconocimiento y desconfianza en el sistema tributario.**

El sistema tributario de nuestra nación es sumamente complejo. Las pequeñas y medianas empresas no tienen acercamientos tan claros a la norma y les representa costos muy altos el deber asumir un asesor tributario o financiero. La incertidumbre respecto a los cambios abruptos y constantes de las disposiciones normativas hace que el contribuyente no solo no entienda, sino que no puede ser una parte activa de la relación de contribución existente. El desconocimiento y la falta de claridad llevan a la desconfianza y a escenarios de evasión y elusión fiscal que traerán consecuencias a futuro para los empresarios, siendo doblemente peligroso este tipo de incorporaciones normativas.

- **Disminución de la competitividad empresarial y económica.**

Como anteriormente se mencionó Colombia es uno de los países a nivel mundial con las tarifas en el impuesto de renta más altas establecidas. Comercialmente, eso implica una desventaja, para aquellos que son residentes y quieren constituir empresa y para quienes tienen interés en invertir o constituir sus empresas extranjeras acá en Colombia. La generación

de empleo se está viendo golpeada por las cargas impositivas que recaen sobre las sociedades.

La complejidad de nuestras disposiciones normativas lleva a que los mismos ciudadanos desistan de la idea de crear empleo, precisamente porque los costos a asumir son muy altos comparados con las posibles ganancias que se obtengan apenas iniciando un negocio.

Las empresas para sobrevivir en el mercado deben ser competitivas, sin embargo, esto es una condición muy difícil de cumplir porque en el mercado hay competidores más fuertes que otros; aquellos que son muy grandes si bien se ven afectados por los cambios fiscales, no se les genera repercusiones que puedan llegar a poner en peligro la estabilidad de la compañía como a las pequeñas o medianas empresas, por lo que, si su estabilidad económica se ve amedrentada por las regulaciones fiscales, la competitividad va a disminuir y podrán verse posibles escenarios de monopolios que a su vez, afectan el mercado.

9. La tasa de tributación depurada analizada a la luz de los principios constitucionales del derecho tributario.

Los principios constitucionales en materia tributaria no solo constituyen pautas interpretativas, sino verdaderos límites al poder impositivo del Estado. La equidad, la capacidad contributiva, la legalidad y la confianza legítima[26] no solo guían la creación de tributos, sino que también deben observarse en su aplicación.

[26] Corte Constitucional. C-109 de 2020: “Dicha potestad legislativa no es ilimitada. La actuación del Congreso encuentra restricciones en varios mandatos constitucionales. Entre ellos, el respeto de los derechos fundamentales, la garantía de los principios de justicia y equidad en la distribución de las cargas fiscales, la observancia del principio de legalidad, el respeto de la eficiencia, la progresividad y el principio de no retroactividad.”

En este capítulo se analiza la incompatibilidad de la Tasa de Tributación Depurada (TTD) con estos principios, incorporando un enfoque técnico-jurídico basado en el juicio de proporcionalidad, control de razonabilidad y vulneración de derechos adquiridos.

9.1. Principios de equidad, justicia y capacidad contributiva (artículo 95, numeral 9 y 363 de la CP)

Los principios de equidad, legalidad y capacidad contributiva constituyen la piedra angular del sistema tributario colombiano. Consagrados en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política, no son simples proclamaciones normativas, sino mandatos de obligatorio cumplimiento que orientan la creación, interpretación y aplicación de las normas fiscales, con el objetivo de que la carga tributaria sea razonable, proporcional y ajustada a la capacidad económica de cada contribuyente. La introducción de la Tasa de Tributación Depurada (TTD) representa una ruptura con estos principios al imponer una metodología de determinación del impuesto basada en utilidades contables, desconectadas de los ajustes fiscales o bases gravables fiscales, lo que da lugar a situaciones de inequidad y de desproporción tributaria.

El artículo 95, numeral 9 de la Constitución Política establece como deber de los ciudadanos "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad". Por su parte, el artículo 363 consagra que "el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad". Similar a lo anteriormente mencionado, adicionando que la progresividad supone que aquellos con mayores ingresos contribuyan en mayor medida, todos contribuyendo al bien común.

El principio de **equidad tributaria** exige distribuir de manera justa las cargas fiscales. La Corte varias veces lo ha comprendido en dos dimensiones esenciales: la *equidad horizontal* y la *equidad vertical.* [27]

Desde la jurisprudencia se ha subrayado que el Estado no puede imponer "obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente". El Tribunal de la Corte Constitucional expresó que se configura una violación de la equidad cuando, (i) el monto del tributo no atiende a la capacidad de pago del contribuyente; (ii) sujetos con igual situación reciben un trato desigual sin justificación razonable; o (iii) el tributo resulta confiscatorio. [28]

Ahora bien, es necesario precisar el principio de equidad y cómo se correlaciona con el principio de capacidad contributiva de que nos habla la Constitución Política, la Corte Constitucional y doctrinariamente el abogado Juan Rafael Bravo Arteaga en su libro "Nociones del Derecho Tributario",

> "*Los principios de la equidad y la progresividad tienen una estrecha relación, pues los tributos no pueden ser justos sino en la medida en que se trate de manera desigual a los desiguales*." (p. 80); Por añadidura, "*[L]a equidad tributaria tiende a establecer que a cada uno se le exija una obligación conforme a su capacidad contributiva. Está equidad puede llevar a la liquidación de valores diferentes, siempre que los más capaces económicamente paguen mayores tributos que los más pobres*." (p. 98).

---

[27] Sentencia C-109 de 2020 Corte Constitucional. Sentencia C - 431 de 2020 Corte Constitucional.

[28] Corte Constitucional. C-109 de 2020: "El principio de equidad tributaria (arts. 95.9 y 363) es uno de los límites a la potestad impositiva del Legislador. Este principio prohíbe que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. La jurisprudencia de este Tribunal, tal y como lo indicó en su intervención el Consejo de Estado, ha caracterizado la manera en que puede configurarse una infracción del principio de equidad tributaria. En ese sentido ha señalado que ello ocurre, primero, cuando el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente; segundo, cuando se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente; y tercero, cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias."

Lo anterior cobra sentido cuando tomamos en consideración lo que dice la Corte *"en la determinación de los tributos, el legislador deba considerar la capacidad económica de los obligados, con el objeto de evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Para esto, es necesario tener en cuenta la situación del contribuyente y su capacidad de pago, en relación con lo cual adquieren connotación las nociones de* ***equidad horizontal y equidad vertical****. La primera impone que "los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago"; mientras que la segunda,* ***que se identifica con el mandato de progresividad de los tributos****, ordena "distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen" (Sentencia C - 431 de 2020) (negrilla por fuera del texto original).*

En efecto, como observa la doctrina, la TTD puede inflar artificialmente la base tributaria y hacer que supere el verdadero enriquecimiento económico del contribuyente. Por ejemplo, una empresa que valúa sus inventarios a precio de mercado podría mostrar mayor utilidad contable, y con ello pagar más bajo la TTD que otra con costos similares pero menores revalorizaciones, aun cuando su capacidad real de pago sea equivalente. Lo anterior contravendría la equidad horizontal.

El **principio de capacidad contributiva** es fundamento esencial del derecho tributario. La Corte lo define como la "idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos".[29] Esto implica medir el tributo a partir del verdadero potencial económico del contribuyente, de modo que la obligación fiscal refleje su capacidad de pago real. En otras palabras, el contribuyente

[29] Sentencia C-057 de 2021 Corte Constitucional.

debe aportar de acuerdo con su posibilidad económica. Así, la capacidad contributiva orienta la base imponible y la tarifa del impuesto en conformidad con la realidad del sujeto.

En la práctica, la capacidad contributiva conecta estrechamente con la equidad vertical (progresividad). El legislador tiene margen para elegir parámetros objetivos que representen la fuerza económica del contribuyente. Bajo la TTD, sin embargo, la base se define contablemente con la "Utilidad contable", la cual puede incluir ingresos no devengados efectivamente. Un ejemplo sería una empresa que proyecta ingresos futuros valorizados, pero que aún no ha cobrado esas utilidades, podría verse sujeta a TTD sobre ingresos puramente contables. En cambio, bajo el sistema tradicional solo tributaría por rentas efectivamente realizadas. Esta situación cuestiona la correspondencia entre impuesto y capacidad real, propia del principio de capacidad contributiva. Pues bien, la Corte advertiría que la tributación debe "gravar la capacidad económica" observada del obligado, y no castigar expectativas contables.[30]

La capacidad contributiva como concepto normativo no es más que "la piedra angular sobre la cual se cimientan gran parte de los principios que componen la axiología constitucional en materia tributaria. En esa medida, resulta contraria a dicho sistema una disposición que imponga una carga tributaria sin consultar la capacidad que tienen las personas para asumirla". (Corte Constitucional en Sentencia C-593 de 2019).

9.2. Principio de legalidad (artículo 338 de la CP)

En Colombia, el artículo 338[31] de la Constitución establece las bases de este principio, asegurando que los tributos sean creados a través de normas claras y previsibles. Esto

[30] Sentencia C-293 de 2020 Corte Constitucional.

[31] "En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos."

garantiza que cualquier modificación en el régimen tributario se realice a través de procedimientos legislativos formales y con pleno respeto a los principios democráticos.

El principio de legalidad exige que toda obligación fiscal derive de una ley clara y detallada. “La Corte ha definido la legalidad, como el principio según el cual los tributos tienen como fuente la ley, la cual debe contener todos los elementos de la obligación tributaria”[32]

Esto implica que la ley debe definir con certeza el sujeto activo y pasivo, la base imponible, la tarifa y demás elementos esenciales del tributo, sin dejar vacíos que habiliten una actuación normativa arbitraria. En el caso de la TTD, el legislador fijó explícitamente en el Estatuto Tributario los parámetros del cálculo (art. 240, par. 6º).

A primera vista, ello satisface la reserva de ley, pues la norma describe la fórmula de la tasa mínima; no obstante, el principio de legalidad también exige previsibilidad y precisión en la normativa. Si conceptos como “utilidad contable” quedan indeterminados o sujetos a interpretaciones discrecionales, podría argumentarse que se infringe la legalidad.

La TTD cumple con la formalidad del principio de legalidad al estar establecida por ley. Sin embargo, la rigidez del principio obliga a que la norma no solo exista, sino que precise sus elementos sin ambigüedades que perjudiquen al contribuyente.

En concordancia a lo anterior, en la sentencia C-219 de 2024 fue tema de discusión, en cuanto se alegó que la disposición que establece la TTD no fue tratada en el primer debate y que se le cambió totalmente la identidad al proyecto de ley presentado el 8 de agosto de 2022 y que no se hizo referencia alguna a la TTD.

[32] Constitución política Arts. 150, numerales 11 y 12 y 338.

"Por consiguiente, los accionantes afirman que se configuró una elusión material de debate dado que más del 95% de la disposición acusada no fue debatida en el primer debate. En refuerzo de lo anterior, afirman que las fórmulas matemáticas y los términos definidos en la disposición acusada para establecer la Tasa de Tributación Depurada (TTD), al igual que el Impuesto a Adicionar (IA) son elementos esenciales de una nueva obligación tributaria. En esa línea advierten que, incluso, podría configurarse una violación del principio de legalidad previsto en el artículo 338 de la Constitución y una lesión al debido proceso en la formación de las leyes."

Y si bien el artículo 160 de la Constitución Política permite el hecho de que en el segundo debate se realicen modificaciones, es inevitable que no quede un sin sabor frente la imposición de la tasa mínima de tributación teniendo en cuenta las incidencias jurídicas y económicas que esta disposición normativa trae consigo.

9.3. Principio de confianza legítima (artículo 83 de la CP)

La confianza legítima es un principio fundamental que protege la estabilidad y previsibilidad de las reglas de juego tributarias[33]. En Colombia, el artículo 83 de la Constitución protege este derecho al establecer que la buena fe debe regir las relaciones entre el Estado y los particulares. Dice expresamente así,

"Artículo 83. Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas."

[33] Sentencia C-131 de 2004: "El principio de la confianza legítima es un corolario de aquel de la buena fe y consiste en que el Estado no puede súbitamente alterar unas reglas de juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que se les otorgue a estos últimos un período de transición para que ajusten su comportamiento a una nueva situación jurídica."

Lo anterior implica que las expectativas razonables de los contribuyentes –fundadas en el marco normativo vigente al momento de sus decisiones– deben ser honradas, o al menos moderadas por medidas transitorias adecuadas.

Aplicado a la TTD, esto significa que las modificaciones no deben sorprender a las empresas sin aviso ni transición. La introducción de la tasa mínima en 2022 implicó un cambio abrupto en el tratamiento de la renta: antes, las empresas podían planificar su estrategia fiscal con base en la tributación tradicional; después, deben asegurar al menos 15% sobre una base NIIF. Si bien el legislador actuó dentro de su competencia, las empresas invocan que este cambio genera “desconocimiento y desconfianza en el sistema tributario”

Cambios abruptos en el sistema tributario que alteren las condiciones bajo las cuales los contribuyentes han tomado decisiones de carácter económico pueden ser considerados una vulneración de este principio. Un ejemplo práctico de esto sería aquel contribuyente que, amparado en beneficios fiscales previos, invirtió en una empresa con proyecciones basadas en la normativa antigua. Con la TTD, parte de esos beneficios se elimina de modo inmediato, sin periodo de gracia. En tal situación, cabría preguntarse si las expectativas legítimas del empresario (fundadas en la ley previa) fueron sacrificadas bruscamente. La jurisprudencia obliga a ponderar el interés público con la protección de la confianza: cambios tributarios drásticos sin transiciones razonables pueden ser considerados desproporcionales. De allí la relevancia de prever deducciones transitorias o mecanismos atenuantes cuando se implementan figuras como la TTD.

Se refleja el quebrantamiento de la confianza legítima en esta sentencia de inconstitucionalidad en el que se declara exequible los numerales 2; 2.1; 2.2 y 2.3 del parágrafo 6to del artículo 240 del Estatuto Tributario así como la expresión UC: Utilidad Contable y Financiera antes de impuestos, en sentencia C-488 de 2024 en la cual se discutía dos cargos de inconstitucionalidad en los cuales se debatía el principio de equidad tributaria en su componente horizontal y desconocimiento del principio de capacidad contributiva.

En las consideraciones de la Corte Constitucional se declaró lo siguiente:

> “la Tasa de Tributación Depurada que establece la norma asegura que los contribuyentes paguen un porcentaje mínimo, correspondiente al 15%, de su utilidad contable. De esta manera, se controla el efecto que pudiera tener la acumulación de beneficios tributarios, que es una práctica emblemática de la elusión fiscal. En lo que se refiere al incremento del recaudo, es evidente que la norma —en la medida en que establece una tasa mínima de tributación—, es apropiada para aumentar los recursos del fisco.”

Con lo anteriormente expuesto, es claro que no coincidimos con la Corte en tanto la acumulación de beneficios tributarios no es el problema a tratar, puesto que la discusión proviene al interior del método de determinación de la TTD basado en normas contables que fundamentan su aplicación en aproximaciones y no adolecen a la realidad de aporte y contribución por parte de los sujetos pasivos.

9.4. Juicio de proporcionalidad, control de razonabilidad y vulneración de derechos adquiridos

Como bien sabemos ya, la ley 2277 de 2022 introdujo la Tasa de Tributacion Depurada como un impuesto mínimo obligatorio del 15 % sobre la “utilidad contable” de las personas jurídicas.

La TTD busca en esencia busca asegurar un gravamen mínimo del 15 % en el impuesto de renta, ajustando la base tributaria a criterios contables (utilidad contable), y aplicándose hacia el futuro sin *retroactividad explícita*. Este mecanismo debe analizarse bajo los principios constitucionales tributarios: progresividad y capacidad contributiva (art. 363 CP), legalidad (art. 150 CP) e igualdad (art. 13 CP).

En la Constitución, el Congreso tiene amplia discrecionalidad para “establecer contribuciones fiscales” (art. 150. numeral 12 CP), pero su ejercicio está sujeto a límites constitucionales (igualdad, equidad, razonabilidad). Asimismo, la Carta garantiza la

irretroactividad de las leyes tributarias (art. 363 CP) y protege la propiedad privada y “los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles” frente a normas posteriores.

Con la TTD se pueden identificar como objetivo plausible el aumentar el recuado estatal. Si admitimos ese fin como constitucionalmente válidos, el análisis se centra en la relación entre medios y fines. En este marco, la TTD suscita cuestionamientos sobre su **idoneidad, necesidad y proporcionalidad**. Por un lado, su fin (aumentar la recaudación efectiva) es legítimo, amparado por los principios de equidad y progresividad. Por otro lado, su medio –gravar de forma depurada la utilidad contable– ha sido criticado por alejarse de la capacidad contributiva real y por crear efectos impositivos asimétricos. En todo caso, la jurisprudencia constitucional exige que, ante indicios de arbitrariedad o desigualdad, el juicio de proporcionalidad no sea meramente formal sino más exigente.[34]

La Corte Constitucional en la sentencia C-1021 de 2012 ha desarrollado el **juicio de proporcionalidad** como herramienta para evaluar restricciones al principio de igualdad en materia tributaria. Este análisis consta de tres etapas: “*Para ello se han fijado, de manera general, tres grandes momentos: (i) analizar el fin que busca el legislador al imponer la medida específica; (ii) valorar el medio empleado para tal fin; y (iii) evaluar la relación existente entre el medio y el fin.*” Dada la alta discrecionalidad del legislador tributario, la Corte parte en general de juicio de baja intensidad, sólo si existen indicios objetivos de inequidad o arbitrariedad (por ejemplo, trato diferencial injustificado entre contribuyentes en idéntica situación económica) debe elevarse el nivel hacia un juicio intermedio o estricto. En tal caso, exige que el fin sea “constitucionalmente importante” y el medio sea apto y eficaz para alcanzarlo.

[34] Sin embargo, también ha entendido que, si del análisis preliminar de una ley tributaria surge un indicio de inequidad o arbitrariedad, derivado de un reparto desigual de la carga tributaria, el examen de constitucionalidad no podrá ser débil. En este sentido, si dos personas, que llevan a cabo las mismas actividades económicas, se ven afectadas por un trato diferencial en las cargas tributarias, surge un indicio de inequidad que exige un control judicial más estricto, y por ende un test intermedio, más intenso que el ordinario. Corte Constitucional Sentencia C-109 de 2020.

A partir de estos criterios, se pregunta si la medida es idónea: ¿aumenta efectivamente la recaudación o mejora progresividad?, necesaria ¿existen medios menos gravosos para el mismo fin?, y proporcional ¿el sacrificio que impone es razonable en relación con el objetivo público?

Ahora bien, la Constitución protege en abstracto los derechos adquiridos, pero en materia tributaria la jurisprudencia ha precisado que sólo existen derechos adquiridos auténticos cuando una norma gravable opera con efectos retroactivos sobre situaciones jurídicas ya consolidadas. En otras palabras, el tributo no da derecho adquirido alguno sobre tributos futuros, sino que sólo salvaguarda expectativas jurídicas consolidadas por actos anteriores al cambio legislativo. Por ello, la Corte ha establecido que la mera expectativa de un beneficio fiscal (por ejemplo, la solicitud de un *contrato de estabilidad* o el plazo inicial de una exención) **no constituye un derecho adquirido ni una situación jurídica consolidada**. Sólo cuando una ley tributaria pretende aplicarse retroactivamente a periodos ya culminados surge un derecho adquirido protegible.[35]

En la práctica, esto significa que un tributo nuevo puede eliminar o modificar beneficios tributarios con efectos hacia el futuro sin violar derechos adquiridos. Así lo menciona la Corte en la Sentencia C-119 14-11-2018.[36] Respecto de los periodos que no han transcurrido, ningún derecho adquirido es aplicable a la exención. Lo contrario sucede en la situación consolidada

[35] Al respecto se indicó que el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez, está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición favorable para el contribuyente. Sentencia C-785/12.

[36] "La norma que establece una exención tributaria por determinado número de años o por un cierto período, también puede ser modificada o inclusive suprimida aun antes de que el tiempo total de su vigencia, inicialmente previsto, haya transcurrido, siempre que no afecte derechos adquiridos, en concreto, radicados en cabeza de los contribuyentes y en relación con lapsos ya corridos o en transcurso, amparados por la exención. Y ello, por las mismas razones expuestas acerca de la exigencia constitucional relativa al vigor, únicamente pro futuro, de los impuestos."

de los periodos ya transcurridos o en curso. Por eso la exigencia de la Corte en que las modificaciones tributarias tengan efectos pro futuro.

El análisis de la TTD desde el juicio de proporcionalidad exige sopesar su fin (recaudación y equidad horizontal) contra sus medios (base depurada, mecanismo de impuesto mínimo) y su impacto sobre derechos fundamentales. Si bien formalmente cumple con las exigencias de temporalidad (no retroactividad, art.363 CP) y responde a un fin constitucional (equidad tributaria), puede plantear dudas sobre su idoneidad y proporcionalidad en casos concretos, ej. cuando genera impuestos dobles por ganancias no realizadas. En todo caso, la jurisprudencia colombiana aclara que **los únicos derechos tributarios protegidos son aquellos consolidados** bajo la normativa anterior. Las expectativas legítimas (beneficios tributarios futuros) no gozan de protección absoluta.

En consecuencia, el mero hecho de que la TTD reduzca ventajas fiscales futuras no implica per se violación de derechos adquiridos. Solo en los casos en que se hubiera consolidado un derecho se impondría un límite constitucional firme a la medida.

10. Propuesta de modificación normativa que atienda a la adecuada determinación de una tasa de tributación depurada en Colombia.

En principio, debería de derogarse el artículo por las razones anteriormente expuestas, sin embargo, como una alternativa a la actual imposición de un impuesto mínimo, se toma en consideración una correcta aplicación de un efectivo impuesto mínimo, en tanto se calcule la tasa efectiva de tributación y no una estimación sin ajustes y/o conciliaciones fiscales (art. 772 - 1 E.T).

La propuesta dice así,

ARTÍCULO X°. *Modifíquese el artículo 240 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:*

(...)

PARÁGRAFO 6. Cuando la tasa efectiva de tributación de los contribuyentes de que trata este artículo, incluida la sobretasa, sea inferior al 15%, su impuesto sobre la renta se incrementará en los puntos porcentuales requeridos para alcanzar la tasa efectiva indicada en este inciso. Para estos efectos la tasa efectiva (TET) se calculará así:

$$TET = \frac{IMPUESTO\ SOBRE\ LAS\ RENTAS\ LIQUIDAS\ GRAVABLES}{UTILIDAD\ CONTABLE\ ANTES\ DE\ IMPUESTOS\ AJUSTADA}$$

La utilidad contable antes de impuestos ajustada corresponderá al cálculo de la utilidad contable antes de impuestos, ajustada con los ingresos, costos y gastos no realizados fiscalmente según los artículos 28, 59 y 105 de este Estatuto, así como con los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, las rentas exentas y la diferencia en cambio no realizada.

Para efectos de determinar la tasa efectiva de tributación se deberá tener en cuenta el impuesto pagado por ganancia ocasional y el impuesto generado sobre las rentas líquidas gravables que hayan sido objeto de compensación.

11. Conclusiones

La implementación de la Tasa de Tributación Depurada (TTD) en Colombia, establecida mediante el parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario en la Ley 2277 de 2022, pareciera un esfuerzo por armonizar las obligaciones fiscales nacionales con los compromisos internacionales derivados del Pilar 2 de la OCDE.

No obstante, la determinación del impuesto partir de la "utilidad contable" en lugar de la "renta líquida" o "utilidad fiscal", introduce discrepancias que tensionan de manera sustancial los principios constitucionales de equidad, capacidad contributiva, certeza, reserva de ley y confianza legítima.

A lo largo de esta monografía se ha expuesto como esta divergencia acarrea la posibilidad de gravar ingresos que aún no se materializan fiscalmente, así como de omitir la aplicación de todos los descuentos y créditos previstos en el Estatuto Tributario, provocando así un escenario en el que empresas con igual nivel de rentabilidad real podrían tributar montos diferentes e, incluso más preocupante, sujetos con pérdidas reportadas fiscalmente deban pagar un impuesto mínimo sobre utilidades contables positivas ajustadas que no se corresponden con su capacidad de pago efectiva.

Esta tensión cobra relevancia al contrastarse con el principio de equidad establecido en los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política, pues la base gravable basada en la utilidad contable no garantiza un trato de forma homogénea entre contribuyentes que, en esencia, tienen igual capacidad económica. En efecto, la ausencia de mecanismos para reconocer todas las deducciones fiscales existentes y la omisión de ajustes por diferencias temporales desembocan en que ciertos ingresos se consideren en la "utilidad contable" cuando, a nivel fiscal, todavía no se han generado impuestos sobre ellos, lo cual deriva en doble tributación. Al gravar utilidades contables que incorporan valorizaciones a valor razonable (NIIF 13), participaciones patrimoniales o diferencias permanentes (NIC 12) sin distinguir ingresos exentos o diferidos, la TTD se distancia del principio de capacidad contributiva, **base esencial** de un sistema tributario justo y progresivo.

Es latente que la TTD genere efectos desproporcionados en sectores específicos de la economía colombiana. Particularmente preocupante resulta el impacto en empresas en etapas tempranas de desarrollo o con alta inversión en investigación y desarrollo, que podrían verse obligadas a tributar sobre utilidades contables positivas mientras experimentan flujos de caja negativos o reinvierten sus recursos en crecimiento e innovación. Escenario que no solo afecta la equidad del sistema tributario, sino que compromete la competitividad del país en la atracción de inversión extranjera y el desarrollo para la economía, el riesgo que representa una amenaza latente para el crecimiento económico sostenible en el país.

Las preocupaciones en torno a la certeza y la reserva de ley emergen con fuerza cuando se examina la manera en que la TTD fue incluida en el trámite legislativo, y que los debates carecieron de una discusión profunda sobre la fórmula de cálculo y la definición de los elementos contables que intervienen, lo que genera dudas sobre si se cumplió con la reserva de ley y con el principio de legalidad tributaria, según lo dicta el artículo 338 de la Constitución. Hecho que incrementa la incertidumbre para los contribuyentes, quienes no pueden prever con claridad cuál será su obligación tributaria real bajo la TTD y, por tanto, no cuentan con la previsibilidad necesaria para planear sus flujos financieros con la debida antelación y tomar decisiones acertadas en pro de la económica de su negocio.

De manera análoga, la confianza legítima y la buena fe se ven afectadas puesto que los contribuyentes crearon expectativas basadas en el régimen tributario existente antes de la entrada en vigor de la TTD. Al modificarse abruptamente la base gravable sin una transición adecuada, se interrumpe el vínculo de previsibilidad entre el Estado y los particulares, rompiendo la buena fe que debería regir las relaciones tributarias. Este quiebre en la confianza legítima se traduce en un riesgo de litigiosidad y en la percepción de arbitrariedad, pues los

sujetos obligados no logran asimilar total y claramente las implicaciones prácticas que una determinación exclusiva sobre la base contable tiene en sus obligaciones fiscales.

Desde la óptica comparativa con el Pilar 2 de la OCDE, resulta evidente que, si bien ambas iniciativas persiguen un impuesto mínimo global efectivo del 15%, existen diferencias sustanciales que inciden en la constitucionalidad y viabilidad administrativa de la TTD colombiana.

En primer lugar, el Pilar 2 se circunscribe a grupos empresariales multinacionales con ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros (caso que sabemos no es el de la mayoría de empresarios en Colombia), mientras que la TTD se aplica sin importar el tamaño o la estructura del contribuyente, ni si su alcance es nacional o internacional, o si se trata de grupos empresariales o pymes.

En segundo lugar, la OCDE propone cálculos que incluyen diferencias temporales, créditos fiscales residuales y mecanismos para evitar la doble imposición, aspectos ausentes en la TTD nacional, que no reconoce todos los beneficios fiscales ordinarios. Finalmente, el tratamiento de la consolidación en el Pilar 2 se realiza a nivel de la matriz global del grupo, permitiendo el reconocimiento de impuestos efectivamente pagados, mientras que la TTD obliga a los grupos con estados financieros consolidados a calcular el impuesto a nivel nacional, sin un mecanismo claro de integración de impuestos pagados en otros escenarios, generando distorsiones e incluso sobre tributación de beneficios.

Ante este panorama, la propuesta de modificación normativa planteada en esta monografía se enfoca en subsanar las carencias identificadas, de modo que la base gravable de la TTD refleje de manera más fiel la capacidad contributiva real de las empresas y respete

sobre todo, los postulados constitucionales. Para ello, se sugierió en primera medida derogar el artículo o en su defecto modificar el concepto Tasa de Tributación Depurada, por Tasa Efectiva de Tributación, en el cual se obtendrá el verdadero porcentaje de contribución para aquellos responsables del impuesto. Esta se calculará comparando el impuesto efectivamente liquidado sobre la renta líquida gravable con una utilidad contable antes de impuestos ajustada. Es decir, dicha utilidad deberá descontar aquellos ingresos, costos y gastos que aún no se hayan materializado fiscalmente, así como los ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional, las rentas exentas y las diferencias cambiarias no realizadas. Además, al determinar la TET se tomará en cuenta cualquier impuesto ya pagado por ganancias ocasionales y los impuestos generados sobre rentas líquidas gravables que hayan sido objeto de compensación.

La implementación de estas reformas reviste carácter urgente, considerando que cada período fiscal transcurrido bajo el régimen actual consolida precedentes interpretativos problemáticos y genera mayor incertidumbre jurídica.

En conjunto, estos ajustes normativos se busca reforzar la equidad, garantizar la certeza jurídica y preservar la confianza legítima de los contribuyentes, a su vez, se podrá construir un sistema de impuesto mínimo que no sólo cumpla con los compromisos internacionales suscritos por el país, sino que también respete la estructura constitucional del Estado de derecho y fomente un ambiente propicio para la inversión productiva y el crecimiento económico sostenible en Colombia.

Así, la TTD, reformada bajo los parámetros aquí propuestos, tiene el potencial de convertirse en un modelo de referencia que demuestre cómo es posible armonizar las exigencias de la tributación internacional moderna con los principios constitucionales y la realidad económica nacional. No es desechar los avances positivos obtenidos hasta ahora, sino

analizar, ponderar y estructurar el sistema financiero paso a paso; solo mediante una revisión normativa que incorpore, de manera armoniosa y detallada, los elementos necesarios para su reforma y reestructuración, el impuesto mínimo podrá consolidarse como un instrumento fiscal eficaz, constitucionalmente legítimo y coherente con las tendencias internacionales de tributación corporativa, contribuyendo así al fortalecimiento del sistema tributario colombiano y al desarrollo económico del país.

13. Bibliografía.

Casares, M. A. (2014). *La política tributaria y su impacto en la sociedad* (Tesis de licenciatura, Universidad Nacional de Cuyo). https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6698/casares-tesisfce.pdf

OCDE. (2021). *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía.* chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf

Gonzáles, R. M. (2023). *Implicación de la Tasa de Tributación depurada en el impuesto de renta de las personas jurídicas.* chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/4f62f0de-3d82-4444-ba06-56de035e06c1/content

González O. K. y Montaño G. (2024). *Una mirada general sobre "Tasa Mínima De Tributación" en Colombia y su Impacto en las Finanzas de las Empresas.* chrome-

extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/34650/Trabajo%20de%20Grado%20Tasa%20M%c3%adnima%20De%20Tributaci%c3%b3n.pdf?sequence=2&isAllowed=y

OCDE (2016), *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es

OECD (2024), Corporate Tax Statistics 2024, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9c27d6e8-en.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (2024). *Concepto 6038 de 2024 DIAN.* https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_6038_2024.htm

Bravo, J. R. (2023). *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero. [Libro impreso].

OECD/BID (2024), *Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar): Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD, Paris,* https://www.oecd.org/tax/beps/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf

Corte Constitucional. Sentencia C-364.Expediente D-198. M.P Carlos Gaviria Diaz; 02 de septiembre de 1993.

Corte Constitucional. Sentencia C-637. Expediente D-2638. M.P Álvaro Tafur Galvis; 31 de mayo de 2000.

Corte Constitucional. Sentencia C-219. Expediente D-15.369. M.P Diana Fajardo Rivera; 12 de junio de 2024.

Corte Constitucional. *Sentencia C-131 de 2004*. Expediente D- 4599. M.P. Clara Inés Vargas Hernández; 19 de febrero de 2004.

Corte Constitucional. *Sentencia C-109 de 2020*. Expediente D-13283. M.P. José Fernando Reyes Cuartas; 11 de marzo de 2020.Corte Constitucional.

Corte Constitucional. *Sentencia C-431 de 2020*. Expediente D-13535. M.P. Alejandro Linares Cantillo; 1 de octubre de 2020.

Corte Constitucional. *Sentencia C-057 de 2021*. Expediente D-13725. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera; 11 de marzo de 2021.

Corte Constitucional. *Sentencia C-293 de 2020*. Expediente D- RE-293. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; 5 de agosto de 2020.

Corte Constitucional. *Sentencia C-785 de 2012*. Expediente D- 9028. M.P. Jorge Iván Palacio Palacio; 10 de octubre de 2012.

Corte Constitucional. *Sentencia C-119 de 2018*. Expediente D-12030. M.P. Alejandro Linares Cantillo; 14 de noviembre de 2018.

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. 13 de diciembre de 2022. D.O. No. 52.247.

Ley 1413 de 2009. Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.13 de julio de 2009.

Decreto 624 de 1989. "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales". 30 de marzo de 1989. Diario Oficial No. 38.756. Artículos 26, 772-1.

Sevinç, D., Öz-Yalaman, G., & Sevil, G. (2019). The impact of globalization on corporate taxation: Evidence from the KOF globalization index. *Journal of Research in Economics, Politics & Finance, 4*(3), 350-369. https://doi.org/10.30784/epfad.632288

Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación. (s.f.). *Creación y países miembros de la OCDE*. https://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/ocde/es/Organismo/Paginas/Creaci%C3%B3n-y-Pa%C3%ADses-Miembros-.aspx

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. Universidad de Antioquia. https://bibliotecadigital.udea.edu.co/bitstream/10495/44638/1/FrancoSantiago_2024_TasaTributacionDepurada.pdf

Chávez, L. A. (2020). NIIF y tributación: desafíos y oportunidades para las Administraciones tributarias. https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/6573/9247#toc

Barbosa, C. E & Gutiérrez, P. N. (S. F.). DESTINACIÓN DEL RECAUDO TRIBUTARIO EN COLOMBIA. Universidad Libre de Colombia. https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/24795/Destinación%20del%20recaudo%20tributario%20en%20Colombia.pdf?sequence=2&isAllowed=y#:~:text=El%20impuesto%20a%20la%20renta%20no%20tiene%20ninguna%20destinación%20específica,un%20nivel%20de%20importancia%20especial.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (2025). Informe Mensual de Recaudo: Diciembre de 2024. https://www.dian.gov.co/impuestos/InformeMensualRecaudo/12-Informe-Mensual-Recaudo-Diciembre-2024.pdf

Fernández Fernández, J. L., & Bajo Sanjuán, A. (2012). La teoría del Stakeholder o de los Grupos de Interés, pieza clave de la RSE, del éxito empresarial y de la sostenibilidad. aDResearch ESIC, 6(6), 130–143. https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3980299.pdf

i OECD/BID (2024). Captura de pantalla del Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar): Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. ttps://www.oecd.org/tax/beps/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf