



**LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN COLOMBIA  
FRENTE A LA TASA MÍNIMA DE TRIBUTACIÓN (TMT) ESTABLECIDA EN LA LEY  
2277 DE 2022**

PIEDAD CRISTINA LÓPEZ ARANGO

Universidad Pontificia Bolivariana  
Escuela de Derecho y Ciencias Políticas  
Maestría en Derecho  
Medellín, Antioquia, Colombia

2026



**LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN COLOMBIA  
FRENTE A LA TASA MÍNIMA DE TRIBUTACIÓN (TMT) ESTABLECIDA EN LA LEY  
2277 DE 2022**

PIEDAD CRISTINA LÓPEZ ARANGO

Trabajo de grado presentado para optar al título de Magister en Derecho

Director del trabajo

PHD. NÉSTOR RAÚL LONDOÑO SEPÚLVEDA

Universidad Pontificia Bolivariana

Escuela de Derecho y Ciencias Políticas

Maestría en Derecho

Medellín, Antioquia, Colombia

2026

**Marzo 11 de 2026**

**Piedad Cristina López Arango**

“El contenido de este documento no ha sido presentado con anterioridad para optar a un título, ya sea en igual forma o con variaciones, en esta o en cualquiera otra universidad”

Firma

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'P. López Arango', written in a cursive style. The signature is positioned above a horizontal line that spans the width of the page.

## Sumario

	Pág.
RESUMEN.....	6
ABSTRACT.....	7
INTRODUCCIÓN.....	8
1. Marco normativo de la TMT en Colombia y su relación con los principios constitucionales del derecho tributario .....	12
1.1. Principios constitucionales del derecho tributario .....	12
1.1.1. Principio de equidad .....	12
1.1.2. Principio de progresividad .....	13
1.1.3. Principio de capacidad contributiva .....	14
1.1.4. Principio de legalidad .....	15
1.1.5. Principio de consecutividad.....	17
1.1.6. Principio de identidad flexible.....	18
1.2. Antecedentes legales de la TMT en Colombia.....	18
1.3. La TMT en la Ley 2277 de 2022 .....	20
2. Posibles efectos económicos de la TMT en la equidad, progresividad y capacidad contributiva del sistema fiscal colombiano .....	30
2.1. Efectos económicos de la TMT en la equidad .....	31
2.2. Efectos económicos de la TMT en la progresividad .....	32
2.3. Efectos económicos de la TMT en la capacidad contributiva.....	34

2.4. La TMT como reflejo de una planeación tributara progresiva .....	36
3. Recomendaciones para la implementación de la TMT de conformidad los principios fundamentales del derecho tributario .....	41
CONCLUSIONES.....	43
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	45

## RESUMEN

En el presente artículo, desarrollado bajo un enfoque cualitativo, de tipo descriptivo, se analizan los principios fundamentales del derecho tributario en Colombia frente a la Tasa Mínima de Tributación (TMT) establecida en la ley 2277 de 2022; para ello, se desarrolla el marco normativo de la TMT y su relación con los principios constitucionales del sistema tributario; luego se estudian los efectos económicos de la TMT sobre la equidad, la progresividad y la capacidad contributiva del sistema fiscal colombiano; y, por último, se presenta un conjunto de recomendaciones orientadas a la implementación de la TMT en armonía con los principios fundamentales del derecho tributario.

**Palabras clave:** capacidad contributiva, equidad, progresividad, sistema fiscal y tributario, Tasa Mínima de Tributación (TMT).

## ABSTRACT

This article, developed using a qualitative, descriptive approach, analyzes the fundamental principles of tax law in Colombia in relation to the Minimum Tax Rate (MTR) established in Law 2277 of 2022. To this end, it develops the regulatory framework of the MTR and its relationship to the constitutional principles of the tax system. It then examines the economic effects of the MTR on equity, progressivity and capacity to pay taxes within the Colombian tax system. Finally, it presents a set of recommendations aimed at implementing the MTR in accordance with the fundamental principles of tax law.

**Keywords:** capacity to pay taxes, equity, progressivity, tax system, Minimum Tax Rate (MTR).

## INTRODUCCIÓN

El sistema tributario colombiano se fundamenta en principios constitucionales como la equidad, la progresividad, la capacidad contributiva, la legalidad, la consecutividad, la identidad flexible, entre otros, los cuales se encuentran consagrados directa e indirectamente en los artículos 95 y 363 de la Constitución Política de 1991; estos principios, de acuerdo con Neumark (1994), Rodríguez (1998), Uckmar (2002), Simón (2011), Romero et al. (2012) y Torti (2019), entre otros, orientan la política fiscal hacia un modelo de justicia tributaria que respeta las diferencias económicas entre los contribuyentes y exige un esfuerzo proporcional a su verdadera aptitud económica.

No obstante, la introducción de la Tasa Mínima de Tributación (TMT), también denominada Tasa de Tributación Depurada (TTD), mediante el parágrafo 6 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, que modifica el artículo 240 del Estatuto Tributario, ha generado dudas sustanciales sobre su compatibilidad con el orden constitucional vigente, así como sobre su diseño técnico y sus consecuencias económicas. Este tributo exige a determinados contribuyentes pagar, como mínimo, un porcentaje fijo sobre su renta líquida depurada, incluso en circunstancias en las que la rentabilidad real de la empresa es baja o inexistente; en consecuencia, se plantea la posibilidad de que el TMT vulnere algunos principios constitucionales del derecho tributario, como los de capacidad contributiva, consecutividad e identidad flexible, al imponer cargas

fiscales que no guardan proporción con la situación económica real de algunos sujetos pasivos.

Adicionalmente, la aplicación uniforme de la TMT a empresas de distintos sectores y estructuras operativas puede generar efectos regresivos que, de acuerdo con Bedoya & Parra (2024), contradicen el principio de progresividad que exige mayor carga tributaria a quienes tienen mayor capacidad económica. Esta uniformidad, de acuerdo con González (2023), ignora la heterogeneidad de las realidades productivas del país y puede impactar con mayor severidad a sectores intensivos en capital o con márgenes operacionales reducidos, afectando así la equidad horizontal y vertical del sistema.

Desde el punto de vista jurídico, se advierte también una afectación a la seguridad jurídica. La ambigüedad en la redacción de la norma, la ausencia de cláusulas de salvaguarda y la colisión con regímenes especiales (como zonas francas o beneficios a la economía naranja), han dado lugar, de acuerdo con Sanint (2022) y González & Montaña (2024), a interpretaciones dispares, generando un entorno de incertidumbre normativa y potencial incremento en los litigios tributarios; así mismo, Rozo (2024) advierte que este tipo de impuestos son una clara muestra de planeación tributaria agresiva que, en muchos casos, no concuerda con la realidad económica de los países donde se impone.

A nivel macroeconómico, expertos en el tema como Sanint (2022), González (2023), Álvarez et al. (2024), Bedoya & Parra (2024), Cárdenas (2024), Franco & Salas (2024), González & Montaña (2024) y Beleño (2025) han advertido que la TMT podría desincentivar la inversión, la formalización y la generación de empleo, al constituir un tributo fijo insensible a los ciclos económicos; pero esta preocupación, sin embargo, se agrava si se considera la experiencia internacional: mientras países como México o Chile han avanzado hacia figuras similares con cláusulas de ajuste sectorial o coordinación internacional, Colombia, tal y como lo señalan Franco & Salas (2024), adoptó la TMT de forma unilateral y sin armonización con estándares como el Pilar 2 del proyecto BEPS de la OCDE\*.

En este contexto, el problema central que plantea este estudio es analizar si el diseño y aplicación de la TMT establecida en la ley 2277 de 2022 respeta o contraviene los principios constitucionales del sistema tributario colombiano y, a partir de ello, desarrollar un estudio sistemático y dogmático *lege ferenda* en el que se estudie, a partir de un enfoque cualitativo de investigación, los distintos elementos del problema desde una óptica normativa, doctrinal y jurisprudencial en la que se tienen en cuenta planteamientos tanto del derecho colombiano como comparado, con la finalidad de reconocer las recomendaciones que evidencien una implementación acorde de la TMT a la realidad económica colombiana.

---

\* Este pilar establece un impuesto mínimo global del 15% para grupos multinacionales con ingresos superiores a 750 millones de Euros, con el propósito de reducir la competencia fiscal desleal y asegurar que las empresas tributen en las jurisdicciones donde generan valor.

El presente artículo se estructura en tres apartados principales que permiten abordar de manera integral el análisis de la Tasa Mínima de Tributación (TMT) en el marco del derecho tributario colombiano. En el primer capítulo, se desarrolla el marco normativo de la TMT y su relación con los principios constitucionales del sistema tributario, examinando individualmente los postulados de equidad, progresividad, capacidad contributiva, legalidad, consecutividad e identidad flexible, con el fin de establecer los parámetros teóricos que orientan la justicia fiscal; posteriormente, se analizan los antecedentes legales de la figura y su configuración actual conforme a la Ley 2277 de 2022, destacando sus implicaciones jurídicas. En el segundo capítulo, se estudian los efectos económicos de la TMT sobre la equidad, la progresividad y la capacidad contributiva del sistema fiscal colombiano, así como su eventual carácter de instrumento de planeación tributaria agresiva, considerando su impacto en la inversión, la competitividad y la distribución de la carga impositiva. Finalmente, el tercer capítulo presenta un conjunto de recomendaciones orientadas a la implementación de la TMT en armonía con los principios fundamentales del derecho tributario, buscando ofrecer una propuesta de interpretación y aplicación que garantice coherencia constitucional, equidad económica y estabilidad jurídica.

## **1. Marco normativo de la TMT en Colombia y su relación con los principios constitucionales del derecho tributario**

Para tener un conocimiento pleno del marco normativo de la TMT en Colombia es necesario identificar los principios constitucionales del derecho tributario que la sustenta, principios que han sido desarrollados tanto por la doctrina como por la jurisprudencia y que ponen en evidencia el papel preponderante que ocupan para legitimar dicha tasa.

### **1.1. Principios constitucionales del derecho tributario**

#### **1.1.1. Principio de equidad**

La equidad se encuentra alineada a principios como la igualdad, la legalidad, la generalidad, la abstracción, la progresividad y la igualdad ante la ley. De acuerdo con Upegui (2009), la equidad implica la aplicación de la justicia según las necesidades de cada caso concreto, de manera que si una norma exige el pago de un tributo este principio permitirá establecer si la disposición se vuelve gravosa para situaciones específicas que enfrenta cada sujeto.

Por lo tanto, tal y como lo explica Bolaños (2017), la equidad se convierte en un criterio auxiliar para la aplicación de juicios de igualdad al permitir establecer si la

imposición de un tributo o el otorgamiento de un beneficio tributario cumple o no con la condición de dar el mismo trato a partir de hechos equivalentes o destinatarios que se encuentran en circunstancias similares.

La Corte Constitucional se ha referido a este principio en la Sentencia C-521 de 2019, señalando que tiene una doble dimensión: una constituida por la equidad horizontal, que hace referencia a los sujetos pasivos que están en una misma situación fáctica y que están llamados a tributar de manera equivalente; y la otra por la equidad vertical, que obliga a que quienes tienen mayor capacidad contributiva asuman una mayor carga tributaria; así mismo, en la Sentencia C-109 de 2020 se reconoce este principio como un límite a la potestad de configuración impositiva del legislador, en la medida que prohíbe que la ley colombiana contenga obligaciones excesivas o beneficios desbordados para los contribuyentes.

### **1.1.2. Principio de progresividad**

Se trata de unos de los principios que hacen parte de núcleo duro del derecho tributario, ya que, tal y como señala Neumark (1994), permite la fijación y distribución de cargas tributarias según las capacidades de cada individuo; por lo tanto, obliga a quienes mayor capacidad contributiva demuestren a que paguen más. Upegui (2009) define este principio como el “mandato para que el diseño de los tributos y del sistema tributario (...) logre que el recaudo se produzca atendiendo las condiciones reales de riqueza y de solvencia económica de los contribuyentes” (p. 148).

Según señala la Corte Constitucional en la Sentencia C-776 de 2003, este es un principio de carácter constitucional fundamentado en el artículo 363 del texto superior, el cual implica el reparto de cargas tributarias de acuerdo a las capacidades contributivas de cada individuo; por lo tanto, se convierte en un criterio para fijar las proporciones de los aportes de cada contribuyente, según capacidades económicas. Así mismo, en las Sentencias C-989 de 2004 y C-397 de 2011 la Corte reconoce en este principio una expresión de la equidad tanto horizontal como vertical, que está llamado a cualificar el sistema tributario, procurándole cierto grado de flexibilidad para el diseño de nuevos tributos.

### **1.1.3. Principio de capacidad contributiva**

Este es un principio que es fundamental para fijar las bases de los tributos, pues se encuentra regido por indicadores que permiten establecer la mejor manera para calcularlos a partir de la cuantificación de la capacidad económica que tiene cada contribuyente. De acuerdo con Reyes (2017), la capacidad contributiva es un principio que opera en el ámbito de la progresividad, mientras que Bravo (2014) lo identifica como una apreciación político social de la riqueza de cada contribuyente, la cual le permite al legislador precisar la forma como dicha riqueza se exterioriza, de manera que se deben tener en cuenta aquellos elementos que demuestren tener mayor o menor riqueza, los cuales son de naturaleza económica.

Rozo (2024) se refiere a este principio como la riqueza que puede ser cobrada legítimamente a un ciudadano con una finalidad solidaria; por lo tanto, implica el sacrificio proporcional de la riqueza de algunos ciudadanos para contribuir con el desarrollo económico y social de un Estado; por su parte, Cárdenas (2024) plantea que este es un principio que denota idoneidad subjetiva, no teórica, sino real, en la medida en que depende de la fuerza económica del sujeto para cumplir con el deber de pagar tributos.

Sin embargo, es de advertir que este principio no tiene consagración expresa en la ley colombiana, pero sí ha sido ampliamente desarrollado en diversas providencias de la Corte Constitucional, destacándose las Sentencias C-183 de 1998, C-250 de 2003 y C-776 de 2003, donde se reconoce como la posibilidad económica que tiene una persona para tributar en términos de fuerza económica.

#### **1.1.4. Principio de legalidad**

Este es uno de los principios más importantes del derecho tributario, ya que, tal y como señala Upegui (2009), se trata de un principio poliédrico, en el sentido que adquiere una representación popular del aforismo clásico *no taxation without representation*, que significa “no hay tributación sin representación”. Restrepo (2000) lo reconoce como una de las principales garantías a favor de los contribuyentes y que permite el reconocimiento del derecho a no pagar sino aquellos tributos que legalmente han sido creados por el legislador.

A pesar de su papel preponderante, no es un principio absoluto, y prueba de ello son los fallos jurisprudenciales donde se ha declarado la inconstitucionalidad de normas aprobadas por el Congreso, destacándose en este sentido la Sentencia C-776 de 2003, en la que se declaró la inexecutable de una norma que buscaba grabar con IVA algunos bienes y servicios de consumo básico; por tanto, es un principio que busca brindar seguridad jurídica y evitar cualquier forma de abuso impositivo, para lo cual está llamado a cumplir funciones concretas.

(i) materializa la exigencia de representación popular, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado (Sentencia C-891 de 2012, p. 3.3.).

Por lo tanto, tal y como argumenta Cárdenas (2024), el principio de legalidad está compuesto por dos premisas: la primera establece que todos los tributos deben ser creados, modificados y eliminados por el legislador; y la segunda estipula que los elementos esenciales de la obligación tributaria (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa) deben estar establecidos en la ley.

### **1.1.5. Principio de consecutividad**

Aunque no es un principio que goza de mucho reconocimiento, ha sido abordado en diversas oportunidades por la Corte Constitucional. Así, por ejemplo, en la Sentencia C-816 de 2004 se señala que el principio de consecutividad se inscribe en el marco del papel de los órganos políticos, convirtiéndose en estándar de naturaleza procedimental producto de procesos deliberativos transparentes, imparciales y reflexivos; de igual forma, en la Sentencia C-314 de 2022 se establece que es un principio que implica una obligación en varias modalidades.

(i) estudiar y debatir todos los temas propuestos ante ellas (comisiones y plenarios) durante el trámite legislativo, (ii) no omitir el ejercicio de sus competencias delegando el estudio y aprobación de un texto a otra instancia legislativa para que allí se surta el debate, y (iii) debatir y aprobar o improbar el articulado propuesto para primer o segundo debate, así como las proposiciones que lo modifiquen o adicionen. En general, si una irregularidad asociada a estas obligaciones ha tenido lugar, se considera que el Legislador ha incurrido en un vicio de procedimiento por elusión de debates (Sentencia C-314 de 2022).

Por su parte, en la Sentencia C-219 de 2024 se plantea que el alcance del principio de consecutividad debe entenderse a partir de la interpretación literal del artículo 157 de la Constitución, que implica que todas las disposiciones de un proyecto de ley deben haber sido discutidas en las comisiones y plenarios de las cámaras.

### **1.1.6. Principio de identidad flexible**

Se trata de un principio que implica que los proyectos de ley se deben conservar sustancialmente a lo largo del trámite legislativo; y si bien es posible introducir modificaciones de conformidad al pluralismo y decisión mayoritaria, su impacto no debe terminar por convertirlo en una iniciativa completamente diferente. La Corte Constitucional se ha referido a este principio en la Sentencia C-219 de 2024, señalando que este implica identidad en el contenido material de las disposiciones, evitando regulaciones puntuales con ámbitos no previstos en los proyectos iniciales.

De esta manera, un proyecto de ley en materia tributaria si bien puede ser susceptibles de modificaciones o adiciones, la aprobación del texto final debe conservar una relación material con el contenido general de la iniciativa aprobada en primer debate, es decir, debe identificarse una conectividad clara y específica, estrecha, necesaria y evidente.

### **1.2. Antecedentes legales de la TMT en Colombia**

La denominada Tasa Mínima de Tributación es una figura concebida en la reforma tributaria contenida en la Ley 2277 de 2022, normativa cuya exposición de motivos (Proyecto de Ley 131 de 2022 Senado) señaló que el Estado colombiano tiene una deuda social histórica, sobre todo con las clases menos favorecidas, de ahí la

necesidad de diseñar mecanismos que permitan el recaudo para que se mantengan y aceleren los avances en materia de cobertura en salud y educación; sin embargo, llama la atención que en el texto inicialmente presentado en el Congreso la figura de la TTD o TMT no estaba contemplada, por lo que muy seguramente se incorporó en el trámite de la discusión.

El Ministerio de Hacienda, según Cárdenas (2024), propuso incorporar un mecanismo para gravar las ganancias generadas por empresas multinacionales a través de la introducción de un impuesto mínimo global discutido en el primer debate en las Comisiones Terceras de Cámara y Senado, propuesta que se materializó con la anexión de un párrafo para modificar el artículo 240 del Estatuto Tributario.

Es importante tener en cuenta que este tipo de tributos no es exclusivo de Colombia; de hecho, la figura de los impuestos mínimos, de acuerdo con Rozo (2024), es una iniciativa propuesta por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE-, la cual está basada en tres reglas primordiales: i) una regla de inclusión de rentas, ii) una regla sobre pagos insuficientemente gravados y iii) una regla para los convenios para evitar la doble imposición. Dichas reglas fueron diseñadas para ser aplicadas para quienes alcancen un umbral de ingresos de más de 750 millones de Euros; no obstante, el autor advierte que el impuesto mínimo creado por la Ley 2277 de 2022 no sigue los lineamientos de la OCDE, en la medida en que el monto es evidentemente inferior al establecido por este organismo.

Lo anterior se debe, tal y como lo expresa Sanint (2022), al denominado principio de soberanía tributaria de los Estados, que implica que hace parte de la soberanía de cada país el manejo de la tributación, tanto desde el punto de vista de imponer impuestos como del dejar de imponerlos, ello ligado a la competencia tributaria que tiene el legislador colombiano para que, en razón de las diferencias económicas, sociales y políticas del país, pueda adoptar medidas acordes a dicha realidad.

### **1.3. La TMT en la Ley 2277 de 2022**

La Tasa Mínima de Tributación -TMT- fue incorporada a la legislación colombiana a través del párrafo 6 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, que modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario y entró en vigor para la declaración de renta y complementarios a partir de 2023, es decir, para las operaciones realizadas en la vigencia del 1 de enero al 31 de diciembre de dicho año y cuya declaración se presentara durante el año gravable 2024, aunque es de aclarar que la norma fue objeto de control de constitucional a través de la Sentencia C-219 de 2024, donde la Corte Constitucional realizó un análisis sobre el alcance de la exigencia constitucional y los efectos tributarios de la TMT, la cual exige altos estándares de deliberación democrática, máxime si este tipo de mecanismos pueden lesionar los principios de consecutividad e identidad flexible.

De acuerdo con González & Montaña (2024), la TMT es una figura creada con el objeto de gravar a las multinacionales ubicadas en determinado territorio y con la que

se busca que estas compañías tributen una tasa mínima en el lugar donde se encuentren situadas; se trata de un concepto fundamental en el derecho fiscal que, de según Álvarez et al. (2024), permite comprender la carga impositiva que enfrentan los contribuyentes, considerando deducciones y beneficios fiscales que se pueden aplicar a la base gravable. Es una depuración crucial para evaluar la equidad y las reformas fiscales del sistema tributario colombiano y también para conocer su impacto en el desarrollo económico del país.

Se refiere a la carga fiscal efectiva que debe asumir un contribuyente una vez se le aplican las respectivas deducciones y beneficios disponibles, tal y como se encuentra establecido en el Estatuto Tributario y de conformidad con las diferentes reformas fiscales que han cambiado las reglas a lo largo del tiempo.

Para realizar el cálculo respectivo es necesario tener presente diversas variables fijadas en la ley; así, para hallar la Tasa de Tributación Depurada (TTD), el Impuesto Depurado (ID) y la Utilidad Depurada (UD) se debe emplear la siguiente fórmula:

$$TTD = ID / UD$$

En dicho cálculo también es necesario tener en cuenta lo siguiente: Impuesto Depurado (ID), Impuesto Neto de Renta (INR), Descuentos Tributarios o Créditos Tributarios (DTC), este en aplicación de tratados para evitar la doble imposición, e Impuesto sobre la Renta por Rentas Pasivas (IRP), las cuales provienen de entidades

controladas del exterior y son calculadas multiplicando la renta líquida pasiva por la tarifa general establecida en el artículo 240 del Estatuto Tributario. De esto resulta la siguiente fórmula:

$$ID = INR + DTC - IRP$$

Tabla 1. *Otras variables y componentes que se deben tener en cuenta para el cálculo del Impuesto Depurado*

<b>Variable</b>	<b>Significado</b>
IA	Impuesto a adicionar.
UC	Utilidad contable o financiera antes de impuesto.
DPARL	Diferencias permanentes consagradas en la Ley y que aumentan la renta líquida.
INCRNGO	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.
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 doble imposición
C	Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del periodo.

Un caso hipotético aplicado a lo anterior sería el siguiente: la empresa XXX SAS posee unos activos fijos con una vida útil contable diferente a la vida útil fiscal, así como cuentas pagas en el exterior, préstamos otorgados a empleados, inversiones y gastos no deducibles.

Tabla 2. *Estados financieros*

<b>Impuesto diferido</b>				
<b>Activo</b>	<b>Contable</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Diferencia</b>	
	2025	2025	Temporaria	Permanente
Efectivo	\$700	\$700	\$-	\$-
Interés CXC empleados	\$100	\$50	\$-	\$50
Inversiones	\$967	\$669	\$298	\$-
PPYE	\$233	\$280	-\$47	\$-
Activo por impuesto diferido	\$-	\$88	\$-	\$-
<b>Total activo</b>	<b>\$2.000</b>	<b>\$1.787</b>	<b>\$251</b>	<b>\$50</b>
<b>Pasivo</b>				
Proveedores del exterior	\$460	\$500	-\$40	\$-
Acreedores gasto no deducible	\$60	\$50	\$-	\$10
Pasivo por impuesto diferido	\$-	\$14	\$-	\$-
<b>Total pasivo</b>	<b>\$520</b>	<b>\$564</b>	<b>-\$40</b>	<b>\$10</b>
<b>Patrimonio</b>				
Capital social	\$900	\$900	\$-	\$-
Utilidad	\$580	\$654	\$-	\$-
<b>Total patrimonio</b>	<b>\$1.480</b>	<b>\$1.554</b>	<b>\$-</b>	<b>\$-</b>
<b>Ingreso</b>				
Ingresos	\$400	\$400	\$-	\$-
No	\$110	\$110	\$-	\$-

operacionales				
INCRNGO	\$120	\$120	\$-	\$-
Ingreso por				
impuesto	\$-	\$88	\$-	\$-
diferido				
<b>Total ingresos</b>	<b>\$630</b>	<b>\$718</b>	<b>\$-</b>	<b>\$-</b>
<b>Gastos</b>				
Depreciación	\$10	\$10	\$-	\$-
Pérdidas	\$40	\$40	\$-	\$-
fiscales				
Gastos por				
impuesto	\$-	\$14	\$-	\$-
diferido				
<b>Total gastos</b>	<b>\$50</b>	<b>\$64</b>	<b>\$-</b>	<b>\$-</b>
<b>Renta líquida /</b>				
<b>ganancia</b>	<b>\$580</b>	<b>\$654</b>	<b>\$-</b>	<b>\$-</b>

Tabla 3. *Cálculo de la Tasa de Tributación Depurada*

<b>Tasa de Tributación Depurada</b>	
<b>Utilidad comercial</b>	<b>\$654</b>
+ Diferencia permanente que aumente la renta	\$40
- Compensación de pérdidas fiscales	\$40
- Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	-\$40
- Valor ingreso método de participación patrimonial	-\$120
- Rentas exentas recibidas	\$-
	\$-
<b>Utilidad depurada</b>	<b>\$534</b>
<b>Impuesto depurado</b>	
Descuento por impuesto pagado en el exterior	\$15
Descuento por tratados de doble imposición	\$20
Descuento por entidades controlantes del exterior	\$-
<b>Impuesto depurado</b>	<b>\$35</b>
<b>Cálculo del impuesto a adicionar (IA)</b>	
Utilidad depurada	\$80
- Impuesto depurado	-\$35
<b>Impuesto a adicionar</b>	<b>\$45</b>

Tasa de Tributación depurada (TTD):	Impuesto Depurado (corriente y diferido) UC
TTD = $\frac{35}{\$534}$ 6,56%	Si esta tasa es inferior al 15% debe adicionar el impuesto a pagar hasta al menos el 15%

% del impuesto que se debe adicionar	\$8,44%
Valor del impuesto a adicionar (IA) = (UD * 15%) - ID	\$45
Subtotal del impuesto = ID+AI	\$80,08
Prueba = subtotal del impuesto / UD	15%

Aplicada al impuesto de renta, “la depuración se calcula restando los ingresos no gravados y aplicando deducciones permitidas, como costos y gastos necesarios para generar los ingresos, lo que resulta en una base gravable más ajustada” (Álvarez et al., 2024, p. 23); básicamente, obedece a un umbral para que los contribuyentes aporten al impuesto de renta y complementarios, independiente de las deducciones, exenciones y descuentos tributarios que se puedan aplicar, buscando que todos los contribuyentes aporten de una forma justa y equitativa al financiamiento del gasto público del Estado.

Para entender de forma práctica y sencilla la manera como se aplica al impuesto de renta a la que hace referencia el parágrafo 6 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, se presenta otro caso hipotético en el que se exponen los estados financieros bajo Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF- y de acuerdo a la información presentada en el formulario 110 donde se declara el impuesto de renta de personas jurídicas.

Tabla 4. *Tasa Efectiva de Tributación antes de la reforma tributaria de 2022*

<b>Estado de resultados de la Empresa ABC SAS</b>		
	<b>Saldos bajo NIIF</b>	<b>Declaración de renta</b>
Ingresos por actividades ordinarias	\$10.400	\$10.400
Renta exenta		\$3.600
Costos y deducciones	\$6.100	\$6.100
Utilidad contable	\$4.300	\$700
Gastos sin facturación electrónica	\$80	
Utilidad antes de impuesto	\$4.220.	\$700
Impuesto de renta 35%	\$1.477	\$245
Descuento por IVA en AFRP		\$175
Impuesto de renta		\$70
<b>Utilidad neta</b>	<b>\$2.743</b>	<b>\$630</b>
Tasa Efectiva de Tributación	1,63%	

El anterior estado de resultados pone en evidencia que la Tasa Efectiva de Tributación de la Empresa ABC SAS corresponde a 1,63%, cifra lejana a la tasa nominal del 35% a la que hace referencia la reforma tributaria de 2022, lo que obedece a que la empresa cuenta con beneficios tributarios que le permiten reducir ostensiblemente su base gravable en la declaración de renta. Con la nueva norma el cálculo de la TTD implica un manejo similar a la depuración del estado de resultados y los descuentos y beneficios tributarios siguen siendo parte de las cuantías utilizadas por las empresas para reducir su base imponible; no obstante, al ser la TTD menor al 15% es necesario adicionar el porcentaje requerido para llegar a esa tasa mínima, teniendo en cuenta las diferentes variables para hallar el Impuesto Depurado, que en el caso hipotético analizado es de \$70 millones. Para el cálculo de la UD se debe aplicar la siguiente fórmula:

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

Tabla 5. *Utilidad Depurada*

<b>UD</b>	<b>UC</b>	<b>DPARL</b>	<b>INCRNGO</b>	<b>VIMPP</b>	<b>RE</b>	<b>C</b>
UD =	\$4.300	+ \$80	- \$0	- \$0	- \$3.600	- \$0
UD =	\$4.380	- \$3.600				
<b>UD =</b>	<b>\$780</b>					

Según la anterior tabla, se evidencia una Utilidad Depurada de \$780 millones; con este valor se debe realizar el cálculo de la TTD, que implica dividir el Impuesto Depurado con la Utilidad Depurada.

Tabla 6. *Cálculo del TTD*

<b>TTD =</b>	<b>ID</b>	<b>\$70</b>	<b>8,97%</b>
	UD	\$780	

Al ser la TTD menor al 15% la Empresa ABC SAS está obligada a adicionar el valor del impuesto complementario para lograr la tributación mínima, lo que exige aplicar el siguiente cálculo:

Tabla 7. *Impuesto a Adicionar*

IA =	(UD * 15%) - ID
IA =	(\$780 * 15%) - \$70
IA =	\$117 - \$70
IA =	\$47

En el caso concreto, y según la norma vigente, el Impuesto a Adicionar de la Empresa ABC SAS es de \$47 millones para lograr el 15% mínimo establecido en la ley, de manera que con la reforma la empresa no pagaría \$70 millones, sino \$117 millones, lo que muestra unos efectos económicos directos para las empresas del país.

Para González & Montaña (2024), la TTM es una figura que busca emular en cierta medida el impuesto mínimo global sugerido por la OCDE, en aras de limitar de alguna manera los beneficios e incentivos tributarios que adoptan algunas grandes empresas en las jurisdicciones donde operan para que tributen, como mínimo, un porcentaje del 15% sobre sus utilidades para beneficio de los países donde llevan a cabo sus operaciones; sin embargo, los contribuyentes obligados a calcular esta tasa no necesariamente deben pagar el 15% de la tasa adicional.

Por ejemplo, si el contribuyente obligado a realizar este cálculo el resultado es igual o superior al 15%, dicho contribuyente no debe pagar ese 15% adicional en su declaración de renta, ya que el porcentaje es superior a esa tasa mínima establecida, pero si al hacer el cálculo el resultado es inferior a ese 15%, se deberá hacer el cálculo para adicionar un valor de impuesto para llegar a ese 15% mínimo exigido por la ley (González & Montaña, 2024, p. 15).

Según lo anterior, una de las ventajas del cálculo de dicha tasa es que solo se ve reflejada para aquellos contribuyentes que no tienen costos ni deducciones, ni aplican beneficios tributarios o no tienen rentas exentas; mientras que los contribuyentes que sí

tienen deducciones y exenciones sí se les afecta el cálculo de la tasa, traducándose en un porcentaje inferior a ese 15%, lo cual conlleva adicionar un valor a pagar en su renta ordinaria.

## **2. Posibles efectos económicos de la TMT en la equidad, progresividad y capacidad contributiva del sistema fiscal colombiano**

Según como quedó establecido el párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, la TTD es una tasa mínima de tributación para diversos contribuyentes del impuesto sobre la renta, quedando exceptuadas personas jurídicas extranjeras sin residencia en el país, sociedades que se constituyeron como Zonas Económicas y Sociales, sociedades que cuentan con el incentivo de zonas más afectadas por el conflicto armado, hoteles, parques temáticos y agroturísticos, empresas estatales y sociedades de economía mixta, concesiones y Asociaciones Público Privadas y contribuyentes cuyo resultado contable antes de impuestos sea igual o menor a cero. Estas excepciones se establecieron con el propósito de incentivar la inversión extranjera, intención buscada por el legislador colombiano para reducir el impacto en la depuración del impuesto sobre la renta.

Claramente, la aplicación de esta tasa conlleva unos efectos económicos en materia de equidad, progresividad y capacidad contributiva, considerándose incluso como un reflejo de una planeación tributaria agresiva por parte del gobierno, de ahí la importancia de conocer dichos efectos en el corto, mediano y largo plazo; no obstante, la Corte Constitucional, a través de la Sentencia C-219 de 2024, resuelve de manera positiva una demanda que alegaba la violación de estos principios, particularmente el de capacidad contributiva.

## 2.1. Efectos económicos de la TMT en la equidad

La TMT establece en la práctica que la gran mayoría de personas jurídicas residentes y declarantes de renta del régimen ordinario están obligadas a realizar el cálculo de dicha tasa, el cual, a la larga, terminará generando una limitación sobre el valor de rentas exentas para algunos contribuyentes; no obstante, tal y como lo reconocen González & Montaña (2024), existe cierta incertidumbre para los contribuyentes, ya que si no se alcanza dicha TMT del 15% de utilidad fiscal depurada, entonces deberá limitarse el monto que se está tomando por los beneficios tributarios sujetos a dicha tasa.

Aunque la TMT tiene como objeto ayudar al Estado a recolectar mayores ingresos, con el fin de contribuir al desbalance del presupuesto nacional, así como crear una norma antielusión, se debe tener en cuenta que, tal y como lo advierten Álvarez et al. (2024), esta tasa debe ser equilibrada, ya que una tasa excesivamente alta puede llegar a desincentivar la inversión y la creación de empleo; pero en virtud del principio de equidad, no todos los contribuyentes están sujetos a esta tasa, por lo que existen excepciones que buscan proteger a algunos sectores de la economía, como por ejemplo las sociedades obligadas a consolidar estados financieros y aquellas que no lo están, asunto abordado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-219 de 2024, donde se concluyó que la norma no viola el principio de equidad tributaria, ya que no

establece un trato desigual injustificado, conclusión a la que se llega tras aplicar el juicio integrado de igualdad de intensidad leve.

En términos generales, se espera que en el cálculo de la TMT se produzca un alto número de demandas por parte de los contribuyentes hacia la administración, ya que si bien en algunos casos se pueden limitar los beneficios tributarios, en otros implicaría un incremento ostensible del impuesto limitándose el beneficio, pues en algunos casos lleva una imposición adicional al impuesto de renta, lo que hace más gravosa la tributación para estas personas jurídicas en el país por una inequidad manifiesta derivada de este tributo.

## **2.2. Efectos económicos de la TMT en la progresividad**

Claramente, la TMT tiene unos impactos directos sobre la progresividad. Beleño (2025) plantea que esta nueva directriz tendrá un bajo impacto en el tejido empresarial colombiano; por lo tanto, pueden considerarse beneficios en su implementación, ya que la TTD mínima del 15% permite disminuir los impactos en el recaudo tributario de los beneficios fiscales que se otorgan a ciertas compañías que tienen concesiones con el Estado; del mismo modo, la progresividad se visibiliza al ser una herramienta útil que permite reflejar la proporción real de los ingresos que las empresas destinan al pago de tributos.

En virtud del principio de progresividad, es necesario asegurar una adecuada transición para no terminar beneficiando a quienes no cumplen con las leyes vigentes, más aún cuando el modelo adoptado por Colombia difiere de la propuesta realizada por la OCDE para los países miembros, en la medida en que esta TMT quedó establecida para todos los contribuyentes del impuesto de renta y que sean residentes fiscales en el territorio nacional.

Sin embargo, González & Montaña (2024) advierten que el cálculo de esta tasa significa que no necesariamente que se tenga que pagar impuesto, pero la fórmula como quedó establecida limita al contribuyente y lo somete a un cálculo que muchas veces depende de factores exógenos, esto es, a un sinnúmero de variables, tal y como se señaló en el acápite anterior.

Ahora bien, según Tamayo (2025), es fundamental que los empresarios, incluidos los Pymes, adopten estrategias que les permitan realizar contribuciones de manera justa y, por ende, progresiva, por lo que requieren de una buena planeación y apoyo de herramientas tecnológicas como software contable y fiscal para que puedan optimizar su carga tributaria y cumplir con la normatividad vigente sin inconvenientes; igualmente pueden recurrir a procesos de simulación de la TMT antes de declarar, planeación de beneficios fiscales, optimización de la contabilidad y la tributación y consulta con expertos.

En cualquier caso, la TMT debe asumirse de manera que no contraría el principio de progresividad, ya que al no tener unos umbrales mínimos y al ser aplicada a todos los contribuyentes, indistintamente de sus ingresos, genera una afectación a la equidad, pues resulta irrelevante el tipo de empresa o el tamaño, por lo que es necesario plantear una propuesta normativa que fije una tarifa de TMT progresiva de acuerdo con los ingresos de cada contribuyente.

### **2.3. Efectos económicos de la TMT en la capacidad contributiva**

Como se ha señalado, la Utilidad Depurada es el resultado de la depuración de la utilidad contable sin considerar la corrección de las diferencias temporarias, con lo que se logra reconocer como ingreso gravable aquellas circunstancias que no se realizaron y que tienen una naturaleza incierta o variable; esto genera que el impuesto mínimo descansa sobre rentas potenciales o estimadas, más no sobre la verdadera riqueza del contribuyente.

De esta manera, no se gravaría la capacidad contributiva, definida por la Corte constitucional 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” (Sentencia C-405 de 2023); de esta manera, solo se estaría gravando una expectativa contable, así lo ha afirmado Cárdenas (2024), quien ha señalado que la Tasa de Tributación Depurada genera una tributación sobre expectativas, más no sobre ingresos reales, de manera que la capacidad contributiva no se constituye en un criterio

determinante de esta obligación, velando porque la carga tributaria sea justa y equitativa y, por ende, acorde a la capacidad del contribuyente.

Sin embargo, para la Corte Constitucional, según lo señalado en la Sentencia C-219 de 2024, la creación de la TMT está alineada al principio de capacidad contributiva, pues básicamente se trata de un impuesto directo, caracterizado porque el legislador tiene la posibilidad de identificar de manera clara y precisa al contribuyente, determinando su real capacidad económica y sobre esta base establecer las tarifas correspondientes; de esta manera, al conocerse las posibilidades contributivas, es posible crear tarifas progresivas, de tal forma que, al aumentar la base gravable, también se puede incrementar la imposición que se aplica.

Por su parte, González (2023) afirma que en aquellos países que ya comenzaron a poner en práctica este impuesto mínimo se han logrado mayores índices de justicia e igualdad tributaria a través del aumento del pago de las organizaciones que históricamente no pagaban los impuestos correspondientes relacionados con su capacidad contributiva.

En resumen, la TMT tiene unos efectos económicos directos en el principio de capacidad contributiva; así, por ejemplo, si una persona que tiene ingresos contables, que no son fiscales, podría estar tributando sobre estos ingresos en un periodo y al siguiente hacerlo nuevamente. Dentro de los casos más comunes están aquellos en los que los ingresos por ajustes de activos contablemente de costo histórico a valor

razonable, que puede incidir en la TMT, o el ajuste contable de la diferencia en el cambio, posteriormente se pueden volver un ingreso tributario.

#### **2.4. La TMT como reflejo de una planeación tributara progresiva**

La planeación tributaria legítima, según García (2004), es un concepto que implica la facultad de adoptar fórmulas negociales convenientes, con el propósito de reducir la carga fiscal o de obtener una ventaja tributaria sin generar afectaciones al ordenamiento fiscal; dicho concepto está alineado a la noción de economía de opción, que obedece a la posibilidad de escoger entre distintas alternativas válidas y legales con las que se busca conseguir un mismo fin y que son generadoras de unas ventajas tributarias.

Dichas nociones, de acuerdo con Rozo (2024), implica que los contribuyentes tienen la potestad legítima de optar por cualquiera de ellas y en ese sentido pueden adoptar fórmulas que optimicen su carga fiscal; por lo tanto, no hay lugar a conductas abusivas en contra del ordenamiento, pues se trata de comportamientos legales y legítimos. El problema surge cuando no existe una delimitación clara sobre los convenios para evitar la doble imposición, situación que puede dar lugar tanto a una planeación tributaria agresiva como a una competencia fiscal internacional de carácter desleal, frente a lo cual la OCDE ha respondido a través del marco inclusivo de BEPS, cuyos pilares I y II están dirigidos a adaptar el sistema tributario internacional a los nuevos modelos de negocio.

Tabla 8. *Pilares I y II del marco inclusivo de BEPS de la OCDE*

<b>Pilar I</b>	<b>Pilar II</b>
Procura el derecho de gravar las utilidades a las jurisdicciones de mercado, es decir, las jurisdicciones en las cuales los usuarios o clientes se encuentran localizados.	Propone un impuesto mínimo global que asegure que las empresas multinacionales tributen un mínimo, independientemente de donde se encuentren sus matrices u oficinas principales.

Fuente: elaboración propia a partir de Rozo (2024).

El párrafo 6 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 fue objeto de revisión de constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional, ello según el Expediente D-15672, bajo el argumento de que la TMT desconocía principios como la igualdad, la equidad, la certeza, la justicia tributaria, la capacidad contributiva y la confianza legítima; sin embargo, la Corte declaró la constitucionalidad de la norma mediante la Sentencia C-488 de 2024, determinando que no vulneraba dichos principios, incluido el de progresividad tributaria.

La Corte señala en esta providencia que este principio de progresividad se constituye en una exigencia para el sistema tributario en su conjunto, en la medida en que la propia Constitución exige que el sistema sea progresivo, de tal forma que la

norma se debe estudiar, no en el sentido si se ajusta o no a dicho principio, sino en determinar si puede aportar al sistema una dosis de manifiesta regresividad.

Cabe destacar que la Sentencia C-488 de 2024 se encuentra en concordancia con lo ya establecido en la Sentencia C-219 de 2024, en la que se destaca que la creación de este tributo es una potestad que la Constitución otorga al legislador en su amplio margen de configuración en materia tributaria; así mismo, concluyó que la norma no vulnera el principio de equidad tributaria, al no establecer un trato desigual injustificado, tras aplicar el juicio integrado de igualdad de intensidad leve.

No obstante, es importante tener en cuenta que en las dos sentencias de 2024 la Corte se abstiene de estudiar el impacto de la TMT en las diferencias particular y temporaria, lo cual claramente sí representa una afectación a los principios de progresividad, equidad o capacidad contributiva, lo que evidencia que ambas providencias presentan serias inconsistencias en la aplicación del juicio integrado de igualdad de intensidad leve, esto es, que ambos fallos requieren de un mayor análisis en virtud de los efectos que produce, en términos prácticos, la adopción de la TMT.

En cualquier caso, esta reforma debe ser muy cuidadosa en su aplicación para evitar acciones fiscales que, a la larga, terminen generando desajustes en el sistema fiscal local, de manera que no se socaven las normas en la materia que puede llegar a generar inseguridad jurídica, ni agrave la pérdida de ingresos fiscales derivada de la

falta de inversión por el temor de los inversionistas a asumir este tipo de cargas impositivas.

Como se ha podido observar, en Colombia se adoptó una versión propia del impuesto mínimo global propuesto por la OCDE a través de la creación de la TMT del 15% denominada Tasa de Tributación Depurada, la cual aplica a todas las sociedades contribuyentes del impuesto sobre la renta, salvo algunas excepciones\*, tasa que no puede ser inferior al 15% y que, de serlo, le corresponderá al contribuyente liquidar un impuesto adicional; sin embargo, Rozo (2024) advierte que durante el debate de la reforma tributaria contenida en la Ley 2277 de 2022 no se llevó a cabo una discusión técnica o de fondo que demostrara la conveniencia de adoptar este tributo en Colombia, ni se estableció su impacto, lo que hizo el Congreso fue adherirse a la conjuración del tributo como si se tratara de la adopción de la propuesta de la OCDE cuando, en términos prácticos, no lo era.

Esto resulta problemático en la práctica, ya que la norma colombiana no cuenta con un propósito antiabuso, ni busca evitar la planificación tributaria agresiva que adoptan algunas empresas multinacionales, de manera que si no se evidencia dicho propósito antiabuso, la TMT solo puede asumirse bajo una finalidad netamente recaudatoria, pues, a diferencia de la propuesta de la OCDE, no está dirigida a grandes empresas, sino a la mayoría de contribuyentes locales del impuesto de renta, además

---

\* Personas jurídicas extranjeras sin residencia en el país, sociedades que se constituyeron como Zonas Económicas y Sociales, sociedades que cuentan con el incentivo de zonas más afectadas por el conflicto armado, hoteles, parques temáticos y agroturísticos, empresas estatales y sociedades de economía mixta, concesiones y Asociaciones Público Privadas y contribuyentes cuyo resultado contable antes de impuestos sea igual o menor a cero.

de que puede contrariar los principios de progresividad y equidad tributaria al no tener un umbral mínimo, sino que se aplica a todos los contribuyentes, indistintamente de su nivel de ingresos, siendo irrelevante que se trate de una pequeña o mediana empresa o de una empresa de gran tamaño.

### **3. Recomendaciones para la implementación de la TMT de conformidad los principios fundamentales del derecho tributario**

Imponer gravámenes sobre la renta de las empresas multinacionales es un reto para los sistemas tributarios del mundo y, sobre todo, una necesidad para evitar el abuso tributario internacional, así como la planeación fiscal agresiva, lo cual resulta necesario, incluso, menoscabando principios fundamentales de la tributación como la capacidad contributiva, la equidad y la progresividad; sin embargo, debe tenerse en cuenta que el diseño de la TMT no obedece propiamente a las premisas de la OCDE, sino a la creación de un mecanismo que tiene como único propósito la obtención de un recaudo, que claramente es una potestad constitucional del legislador colombiano que, tal y como lo ha dicho la Corte Constitucional, es una facultad legítima y legal.

Es importante tener en cuenta que el recaudo tributario debe satisfacer las crecientes necesidades de gasto público; por lo tanto, el Estado debe asumir unas responsabilidades que deben ser cumplidas de manera satisfactoria en materia de seguridad interna y externa, justicia y gasto social. Esta estructura tributaria, según Espitia et al. (2017), debe ser simple, clara y debidamente divulgada y así mismo compensar el agotamiento de fuentes de ingresos derivado de crisis fiscales, caídas de los precios internacionales de los hidrocarburos, disminución del recaudo, entre otros factores.

De esta manera, según Franco & Salas (2024), los mecanismos de recaudo como la TMT deben recaer de manera progresiva, especialmente sobre la renta de las personas jurídicas y esa es una de las grandes fallas del sistema tributario colombiano, ya que para el aparato recaudador, al serle más fácil realizar una trazabilidad sobre las finanzas a las personas jurídicas, a la larga termina diseñando un sistema tributario que asfixia al sector privado.

A la larga, el Congreso de la República debería evaluar el impacto de la TMT, hasta el punto de modificarla guiándose por las recomendaciones que ha hecho la OCDE por medio de su Pilar 2 de las Base Erosion and Profits Shifting -BEPS- 2.0\*. Franco & Salas (2024) sugieren que se debe considerar quiénes son los obligados a este impuesto mínimo y qué frente es el que se debe atacar, pues la norma colombiana claramente se aleja de los propósitos trasados por la OCDE, aunque se debe observar que esto no será modificado al menos en el corto plazo, sobre todo si se tiene en cuenta que en los últimos proyectos de reforma tributaria se ha hecho referencia a la TMT, al buscar aumentar la tarifa, pasándola del 15% a un 20% de recaudo, lo cual evidencia que se convertirá en un nuevo mecanismo de recaudo para el Estado colombiano con vocación de permanencia, tal y como ha sucedido con otras fórmulas de recaudo.

---

\* Una de las recomendaciones es que este tipo de tributos solo se contemplara para grupos empresariales que obtuvieran ingresos superiores a 750 millones de euros.

## CONCLUSIONES

Antes de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022 las personas jurídicas del régimen ordinario realizaban el cálculo del impuesto de renta y complementarios bajo el único parámetro de llegar hasta la renta líquida gravable, sobre la cual se aplicaba la tarifa general establecida en la ley y se restaban los descuentos tributarios respectivos para establecer el impuesto neto de renta; con la nueva ley se añade una nueva etapa al proceso de cálculo, el cual implica adoptar la fórmula establecida en el párrafo 6 del artículo 10 de la ley que permite alcanzar la TTD con una tarifa del 15%.

El impuesto mínimo colombiano creado a través de la Ley 2277 de 2022 claramente se aparta de los lineamientos establecidos por la OCDE, pues se trata de una norma antiabuso, en la medida en que busca acercar la TET y la Tasa Nominal; por lo tanto, está dirigido a la mayoría de los contribuyentes locales del impuesto sobre renta; tampoco cuenta con un umbral mínimo como lo sugiere la OCDE, sino que se aplica a todos los contribuyentes, indistintamente de sus ingresos, lo que va en contravía del principio de equidad, de ahí que la TMT sea catalogada como una figura netamente recaudatoria y que, a la larga, podría resultar contraproducente frente a la creación de empresa, la generación de empleo y la atracción de inversión extranjera.

No es sensato en hacer reformas tributarias sin prever sus efectos y, por ende, figuras como la TMT requieren estimar su impacto sobre variables económicas fundamentales como el crecimiento de la economía, los precios, la distribución del ingreso, el recaudo, los fenómenos económicos críticos, entre otros, ya que no tiene sentido una reforma que solo busque aumentar el recaudo, pero que a la larga pueda generar recesión, inflación, desempleo, inseguridad jurídica y reducción de inversión extranjera. Habrá que esperar a futuro los efectos de esta tasa y el impacto en los mencionados factores.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Álvarez V., V., Enciso C., E., & González O., Y. (2024). *Análisis de la incidencia del impuesto diferido y la tasa de tributación depurada en Colombia*. Universidad de Antioquia.

Bedoya P., A., & Parra T., A. (2024). *Implicaciones de la Aplicación de la Tasa Mínima de Tributación en el Impuesto de Renta de Personas Jurídicas*. Corporación Universitaria Minuto de Dios.

Beleño, S. (2025). *Aprenda a calcular la Tasa de Tributación Depurada y sus implicaciones tributarias*. Instituto Nacional de Contadores Públicos.

Bolaños B., L. (2017). Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho. *Revista de Derecho*, (48), 54-81.

Bravo C., J. (2014). Los fines extrafiscales de los tributos. *Foro Jurídico*, (13), 236-241.

Cárdenas B., A. (2024). *Tasa de Tributación Depurada: falencias en la adaptación del impuesto mínimo global OCDE en la regulación tributaria colombiana e implicaciones a nivel de las diferencias temporarias entre la normativa contable y la regulación fiscal*. Pontificia Universidad Javeriana.

Congreso de la República. (2022, 7 de agosto). *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones [Proyecto de Ley 131 de 2022 Senado]*. DO: 52.247.

Congreso de la República. (2022, 13 de diciembre). *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones [Ley 2277 de 2022]*. GO: S/N.

Corte Constitucional. (1998, 6 de mayo). *Sentencia C-183* [MP. Eduardo Cifuentes Muñoz].

Corte Constitucional. (2003, 25 de marzo). *Sentencia C-250* [MP. Rodrigo Escobar Gil].

Corte Constitucional. (2003, 9 de septiembre). *Sentencia C-776* [MP. Manuel José Cepeda Espinosa].

Corte Constitucional. (2004, 12 de octubre). *Sentencia C-989* [MP. Clara Inés Vargas Hernández].

Corte Constitucional. (2004, 30 de agosto). *Sentencia C-816* [MP. Jaime Córdoba Triviño y Rodrigo Uprimny Yepes].

Corte Constitucional. (2010, 27 de julio). *Sentencia C-594* [MP. Luis Ernesto Vargas Silva].

Corte Constitucional. (2011, 18 de mayo). *Sentencia C-397* [MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub].

Corte Constitucional. (2012, 31 de octubre). *Sentencia C-891* [MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub].

Corte Constitucional. (2019, 5 de noviembre). *Sentencia C-521* [MP. Cristina Pardo Schlesinger].

Corte Constitucional. (2020, 11 de marzo). *Sentencia C-109* [MS. José Fernando Reyes Cuartas].

Corte Constitucional. (2022, 7 de septiembre). *Sentencia C-314* [MP. Diana Fajardo Rivera].

Corte Constitucional. (2023, 11 de octubre). *Sentencia C-405* [MP. Diana Fajardo Rivera].

Corte Constitucional. (2024, 12 de junio). *Sentencia C-219* [MP. Diana Fajardo Rivera].

Corte Constitucional. (2024, 21 de noviembre). *Sentencia C-488* [MP. Paola Andrea Meneses Mosquera].

Espitia, J., Ferrari, C., Hernández, G., Hernández, I., González, J., Reyes, L., Villabona, J., & Zafra, G. (2017). Sobre la reforma tributaria estructural que se requiere en Colombia: reflexiones y propuestas. *Revista de Economía Internacional*, 19(36), 149-174.

Franco R., S., & Salas M., Y. (2024). *Tasa de Tributación Depurada (TTD): un contraste con el pilar 2 de las BEPS 2.0 de la OCDE*. Universidad de Antioquia.

Garay S., L., & Espitia Z., J. (2019). *Dinámica de las desigualdades en Colombia. En torno a la economía política en los ámbitos socio-económico, tributario y territorial*. Desde Abajo.

Garay S., L., & Espitia Z., J. (2021a). *Concentración y composición de ingresos y de gastos de los hogares y reforma de la tributación en Colombia*. Biblioteca Vértices Colombianos.

Garay S., L., & Espitia Z., J. (2021b). *Propuesta de Proceso de Reforma Tributaria Estructural para Colombia con base en principios constitucionales del Estado Social de Derecho*. Fundación Heinrich Böll.

García N., C. (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Marcial Pons.

García R., J. (2023). *Tasa Mínima de Tributación. Ley 2277 de 2022 Art. 10*. Centro Interamericano Jurídico Financiero.

González O., K., & Montaña, G. (2024). *Una mirada general sobre “Tasa Mínima De Tributación” en Colombia y su Impacto en las Finanzas de las Empresas*. Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano.

González R., M. (2023). *Implicación de la Tasa de Tributación Depurada (TTD) en el impuesto de renta de las personas jurídicas*. Universidad Cooperativa de Colombia.

Neumark, F. (1994). *Principios de la imposición*. Instituto de Estudios Fiscales.

Pérez G., F., Gutiérrez C., F., & Cárdenas P., N. (2023). *Estudio práctico del cumplimiento de la Tasa Mínima de Tributación, Ley 2277 de 2022, en la empresa “XxX SAS” dedicada a la prestación de servicios de outsourcing*. Universidad Piloto de Colombia.

Presidencia de la República. (1989, 30 de marzo). *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales [Decreto Ley 624 de 1989]*. DO: 38.756.

Rawls, J. (2006). *Teoría de la justicia*. The Belknap Press of Harvard University Press.

Restrepo, J. (2000). *Hacienda pública*. Universidad Externado de Colombia.

Reyes M., V. (2017). Progresividad y redistribución del impuesto de renta societario en Europa y Latinoamérica. *Suma de Negocios*, 18(18), 140-149.

Rodríguez B., A. (1998). *Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición: garantías constitucionales del contribuyente*. Tirant Lo Blanch.

Romero M., C., Bernal S., L. & Soto C., E. (2012). El concepto de tributo en la jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia. *Revista Dixi*, 14(15), 118-131.

Rozo G., C. (2024). El principio de capacidad contributiva y la tributación mínima. *Revista de la Academia Colombiana de Jurisprudencia*, (379), 262-297.

Sanint R., L. (2022). Impuesto mínimo global, soberanía, sustancia y precios de transferencia. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 59(86), 123-140.

Simón O., L. (2011). Los principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana. *Cuestiones Constitucionales: Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, (25), 201-266.

Torti C., P. (2019). El principio de solidaridad en seguridad social. *Revista Jurídica*, (5), 1-16.

Uckmar, V. (2002). *Principios comunes del derecho constitucional tributario*. Temis.

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