



UNIREMINGTON®
CORPORACIÓN UNIVERSITARIA REMINGTON
RES. 2661 MEN JUNIO 21 DE 1996

**LOS PRINCIPIOS ESTRUCTURALES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN
COLOMBIA Y SU APLICACIÓN FRENTE A LA TASA MÍNIMA DE
TRIBUTACIÓN PREVISTA EN LA LEY 2277 DE 2022**

Stivven Cruz Daza¹

Jose Gildardo Herrera Coronado²

Angélica Maria Galvan Causil³

Corporación Universitaria Remington

Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas

Programa de Derecho

2026

Tabla de contenido

	Pág.
Resumen	3
Abstract	4
Introducción	5
Marco teórico	7
Planteamiento del problema	12
Justificación	16
Objetivos	18
Objetivo general.....	18
Objetivos específicos	18
Metodología	19
Resultados y discusión.....	22
Capítulo I	24
Principios estructurales del derecho tributario colombiano aplicables a la Tasa Mínima de Tributación.	24
Capítulo II	34
Incidencia de la Tasa Mínima de Tributación sobre los principios de equidad, progresividad y capacidad contributiva.....	34
Capítulo III.....	46
Propuesta de lineamientos para la aplicación de la Tasa Mínima de Tributación conforme al orden constitucional tributario.....	46
Conclusiones	50
Referencias	51

Resumen

La presente investigación, desarrollada mediante un enfoque cualitativo con alcance descriptivo y sustentada en el método hermenéutico jurídico, analiza la Tasa Mínima de Tributación (TMT), incorporada al ordenamiento jurídico colombiano mediante la Ley 2277 de 2022, desde la perspectiva de los principios constitucionales que orientan el sistema tributario. Para ello, se examina el marco normativo, doctrinal y jurisprudencial aplicable a esta figura, con el propósito de determinar su compatibilidad con los principios de equidad, progresividad, capacidad contributiva, legalidad, consecutividad e identidad flexible.

Posteriormente, se estudian los principales efectos jurídicos y económicos derivados de la implementación de la TMT, evaluando su incidencia en la distribución de la carga tributaria, la seguridad jurídica de los contribuyentes y el cumplimiento de los fines constitucionales del sistema fiscal colombiano, finalmente, a partir del análisis realizado, se formulan recomendaciones dirigidas a fortalecer la aplicación de este mecanismo tributario, procurando que su implementación responda a criterios de justicia fiscal, razonabilidad, proporcionalidad y respeto por los derechos de los contribuyentes, en concordancia con los postulados establecidos en la Constitución Política de 1991.

Palabras claves: tasa mínima de tributación, principios del derecho tributario, equidad tributaria, capacidad contributiva, progresividad tributaria.

Abstract

This study, conducted using a qualitative approach with a descriptive scope and grounded in the legal hermeneutic method, analyzes the Minimum Tax Rate (TMT)—incorporated into the Colombian legal system through Law 2277 of 2022—from the perspective of the constitutional principles that guide the tax system. To this end, the study examines the regulatory, doctrinal, and jurisprudential framework applicable to this provision, with the aim of determining its compatibility with the principles of equity, progressivity, ability to pay, legality, consecutivity, and flexible identity.

Subsequently, the study examines the main legal and economic effects resulting from the implementation of the TMT, evaluating its impact on the distribution of the tax burden, taxpayers' legal certainty, and the fulfillment of the constitutional purposes of the Colombian tax system. Finally, based on the analysis conducted, recommendations are formulated aimed at strengthening the application of this tax mechanism, ensuring that its implementation meets criteria of tax justice, reasonableness, proportionality, and respect for taxpayers' rights, in accordance with the principles established in the 1991 Constitution.

Keywords: minimum tax rate, principles of tax law, tax equity, ability to pay, tax progressivity.

Introducción

Según Upegui (2009), el ordenamiento tributario colombiano se encuentra sustentado en un conjunto de principios constitucionales que orientan el ejercicio de la potestad impositiva del Estado y garantizan que el sistema fiscal responda a criterios de justicia, razonabilidad y seguridad jurídica.

Según Romero et al. (2013), los principios de equidad, progresividad, capacidad contributiva, legalidad consecutividad e identidad flexible constituyen la base del sistema tributario colombiano, ya que orientan la creación, interpretación y aplicación de las normas fiscales, además garantizan que las cargas tributarias se distribuyan conforme a la capacidad económica de los contribuyentes y en armonía con los fines del Estado Social de Derecho.

En este sentido, la Ley 2277 de 2022 incorporó la Tasa Mínima de Tributación como un mecanismo para asegurar que determinadas personas jurídicas paguen un impuesto efectivo mínimo con el propósito de evitar que los beneficios tributarios reduzcan de manera significativa la obligación fiscal.

No obstante, esta medida ha generado debates porque podría afectar la capacidad contributiva, la equidad y la progresividad, debido a que impone una carga uniforme a contribuyentes con diferentes condiciones económicas, asimismo ha suscitado inquietudes sobre la seguridad jurídica, la técnica legislativa y su articulación con otros beneficios y regímenes tributarios.

Por otra parte, también se han planteado efectos sobre la competitividad, la inversión, la formalización empresarial y el empleo aunque la finalidad de la reforma es fortalecer el recaudo y disminuir la erosión de la base gravable algunos análisis consideran que su diseño presenta diferencias frente a los estándares promovidos por la OCDE.

Para ello, se desarrolla un estudio de carácter cualitativo, descriptivo y hermenéutico, sustentado en el análisis de la normativa vigente, la doctrina especializada y la jurisprudencia constitucional y contencioso-administrativa, con el fin de establecer si el diseño normativo de la TMT resulta compatible con los postulados constitucionales que gobiernan el sistema tributario colombiano y determinar los principales desafíos que plantea su implementación.

La investigación se organiza en tres capítulos, el primero examina el marco constitucional y legal que regula la Tasa Mínima de Tributación, así como el contenido y alcance de los principios estructurales del derecho tributario colombiano, el segundo analiza los efectos jurídicos y económicos derivados de la aplicación de este mecanismo tributario, valorando su incidencia sobre la equidad, la progresividad, la capacidad contributiva y la seguridad jurídica.

Finalmente, el tercer capítulo presenta una serie de recomendaciones orientadas a fortalecer la aplicación e interpretación de la Tasa Mínima de Tributación, procurando que su implementación se desarrolle en concordancia con los principios constitucionales, la justicia tributaria y la estabilidad del sistema fiscal colombiano.

Marco teórico

El tributo constituye una de las instituciones fundamentales del derecho financiero y puede definirse como una prestación patrimonial de carácter obligatorio impuesta por el Estado en ejercicio de su poder soberano, con la finalidad de obtener recursos destinados al sostenimiento del gasto público y al cumplimiento de los fines esenciales de la organización estatal. Tradicionalmente, el tributo ha sido entendido como un mecanismo de financiación del Estado y como una manifestación concreta del deber ciudadano de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas (Mejía, 2009).

No obstante, en el marco del Estado social de derecho, la función del tributo trasciende su dimensión meramente recaudatoria, la tributación no solo cumple una función financiera, sino también una función social, económica y redistributiva, en tanto se configura como un instrumento de intervención estatal orientado a corregir desigualdades, redistribuir cargas y promover condiciones materiales de justicia, de esta manera, el tributo deja de ser una simple obligación patrimonial para convertirse en una herramienta jurídica al servicio de los fines constitucionales del Estado.

Desde esta perspectiva, la doctrina ha sostenido que la legitimidad del tributo no depende únicamente de su imposición formal sino también de su capacidad para responder a fines constitucionalmente legítimos y además, de su coherencia con el modelo de justicia fiscal adoptado por cada ordenamiento jurídico, de modo que, el tributo se comprende como una institución compleja en la que convergen dimensiones jurídicas económicas y políticas (Rovira, 2025).

En ese marco, según Plazas (2017), el sistema tributario puede entenderse como el conjunto ordenado de normas, instituciones y mecanismos mediante los cuales el Estado organiza la obtención de ingresos públicos a través de la imposición de cargas fiscales, por consiguiente, no se trata solo de una suma de tributos aislados sino de una estructura jurídica y económica articulada cuya finalidad consiste en garantizar recursos suficientes para el funcionamiento del Estado y para la ejecución de políticas públicas.

En el ámbito de la política fiscal el sistema tributario cumple una doble función puesto que por una parte desarrolla una función recaudatoria orientada a financiar el gasto público y por otra parte cumple una función extrafiscal en cuanto puede ser utilizado como herramienta de intervención económica y de orientación del comportamiento de los agentes del mercado de ahí que los tributos no solo sirvan para recaudar sino también para incentivar, desincentivar, redistribuir y corregir determinadas dinámicas económicas (Masache et al., 2025, pp. 85-104).

De igual forma, la doctrina económica y jurídica ha advertido que los sistemas tributarios modernos deben responder de manera simultánea a exigencias de suficiencia recaudatoria, eficiencia, económica y legitimidad jurídica, por tanto, el diseño de las figuras tributarias no puede obedecer exclusivamente a necesidades de recaudo sino que también debe considerar sus efectos sobre la actividad económica la inversión la competitividad y la estabilidad del sistema fiscal.

En el caso colombiano, el sistema tributario ha sido objeto de múltiples reformas orientadas a ampliar la base gravable, fortalecer el recaudo y corregir distorsiones históricas,

sin embargo, tales reformas también han puesto en evidencia tensiones entre los objetivos de eficiencia fiscal y las exigencias de coherencia normativa, estabilidad jurídica y racionalidad económica, en ese contexto, se inserta la discusión sobre la Tasa Mínima de Tributación como una figura orientada a incrementar el recaudo y limitar la erosión de la base gravable aunque su implementación plantea interrogantes sobre su adecuación al modelo tributario nacional (Molina y Gómez, 2004).

Por su parte, la tributación mínima constituye una figura de desarrollo reciente en el derecho tributario contemporáneo y surge como respuesta a los problemas asociados con la reducción artificial de la carga fiscal efectiva por parte de grandes contribuyentes especialmente mediante el uso intensivo de beneficios fiscales, planeación tributaria y mecanismos de traslado de beneficios entre jurisdicciones.

En términos generales, la tributación mínima consiste en la imposición de un umbral mínimo de carga fiscal efectiva que determinados contribuyentes deben asumir aun cuando el uso de deducciones, descuentos, exenciones o beneficios fiscales reduzca de manera significativa el impuesto inicialmente liquidado, en consecuencia, su propósito es evitar que contribuyentes con alta capacidad económica terminen soportando cargas fiscales efectivas, reducidas o desproporcionadamente bajas frente a su utilidad real o a su capacidad de generación de renta.

Desde la teoría de la justicia fiscal, esta figura ha sido defendida como un mecanismo de corrección orientado a evitar tratamientos fiscales excesivamente favorables que erosionen la base tributaria y afecten la legitimidad del sistema, bajo esta lógica la tributación

mínima busca reforzar la función redistributiva del tributo y además reducir escenarios de inequidad derivados del uso extensivo de tratamientos preferenciales.

No obstante, la doctrina también ha advertido que los mecanismos de tributación mínima pueden generar efectos adversos cuando su diseño técnico no atiende de manera adecuada las particularidades económicas de los contribuyentes o cuando se aplican uniformemente a realidades productivas heterogéneas, en tales casos la tributación mínima puede dejar de operar como instrumento de corrección fiscal y convertirse en una carga rígida con potenciales efectos distorsivos sobre la actividad económica.

En el ámbito internacional, la tributación mínima ha cobrado importancia a partir del proyecto BEPS impulsado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, especialmente mediante el Pilar Dos cuyo propósito es establecer un impuesto mínimo global para grandes grupos multinacionales, con el fin de reducir la competencia fiscal y evitar el traslado de beneficios hacia jurisdicciones de baja tributación.

En este contexto, la tributación mínima se concibe como un mecanismo de coordinación fiscal internacional, sin embargo su incorporación en cada país ha respondido a las necesidades y políticas tributarias propias por lo cual existen modelos con diferentes alcances y finalidades.

En Colombia, la Tasa Mínima de Tributación creada por la Ley 2277 de 2022 se inspira en estas tendencias internacionales aunque mantiene una finalidad propia orientada al fortalecimiento del recaudo y al control de los beneficios fiscales, por ello debe analizarse como una figura autónoma dentro del sistema tributario nacional.



Asimismo, la seguridad jurídica y la estabilidad normativa representan principios esenciales para garantizar la legitimidad del sistema tributario ya que permiten a los contribuyentes conocer con claridad sus obligaciones fiscales, además favorecen la planificación empresarial, la inversión y la confianza económica, mientras que un régimen tributario complejo o inestable incrementa la incertidumbre, los costos de cumplimiento y las controversias jurídicas.

Planteamiento del problema

El sistema tributario colombiano se encuentra estructurado sobre un conjunto de principios constitucionales que orientan la creación, interpretación y aplicación de los tributos, entre los cuales destacan la equidad, la progresividad, la capacidad contributiva, la legalidad y la seguridad jurídica.

Estos principios, reconocidos principalmente en los artículos 95 numeral 9, 338 y 363 de la Constitución Política de 1991, constituyen límites materiales y formales al ejercicio de la potestad tributaria del Estado, al tiempo que configuran parámetros de validez para evaluar la legitimidad de las cargas fiscales impuestas a los contribuyentes, en este sentido, la estructura del derecho tributario colombiano no se agota en la función recaudatoria del tributo, sino que exige que toda obligación fiscal responda a criterios de justicia material, proporcionalidad y racionalidad normativa (Muñoz y Ortiz, 2016, pp. 201-219).

Bajo esta premisa, la expedición de la (Ley 2277 de 2022), mediante la cual se adoptó una nueva reforma tributaria en Colombia, introdujo importantes modificaciones al régimen del impuesto sobre la renta aplicable a personas jurídicas. Dentro de estas transformaciones, una de las más relevantes fue la incorporación de la denominada Tasa Mínima de Tributación (TMT), consagrada en el párrafo 6 del artículo 10 de dicha ley, que modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario.

Esta figura estableció un mecanismo de tributación mínima orientado a garantizar que determinados contribuyentes liquidaran una carga fiscal efectiva no inferior al quince por

ciento (15 %) de su utilidad depurada, aun cuando, en virtud de beneficios, descuentos, exenciones o tratamientos preferenciales, su tributación efectiva resultara inferior a ese umbral.

Aunque la Tasa Mínima de Tributación fue incorporada bajo el argumento de fortalecer la equidad del sistema y evitar fenómenos de erosión de la base gravable, su implementación ha suscitado importantes cuestionamientos en el plano constitucional, legal y económico.

En este sentido, se ha señalado que el diseño de la Tasa Mínima de Tributación puede entrar en tensión con los principios del derecho tributario colombiano porque establece una carga fiscal uniforme para contribuyentes con diferentes realidades económicas, además limita el alcance de algunos beneficios fiscales previstos por el legislador.

Por consiguiente, esta figura podría afectar el principio de equidad tributaria, ya que otorga un tratamiento similar a situaciones económicas distintas, asimismo genera cuestionamientos frente al principio de progresividad, debido a que un umbral mínimo de tributación puede representar una carga desproporcionada para empresas con menor rentabilidad, liquidez o capacidad económica.

De igual forma, la Tasa Mínima de Tributación plantea dudas respecto del principio de capacidad contributiva, puesto que su aplicación no siempre refleja la renta disponible ni la situación económica real del contribuyente, por lo tanto puede apartarse del mandato constitucional que exige que los tributos se fundamenten en manifestaciones efectivas de riqueza y no en criterios abstractos.

En igual sentido, la incorporación de esta figura también suscita reparos desde la perspectiva del principio de legalidad tributaria y de la seguridad jurídica, en la medida en que la complejidad técnica de su formulación, la ambigüedad de algunos de sus elementos de depuración y la coexistencia con regímenes especiales o beneficios sectoriales pueden generar incertidumbre en su interpretación y aplicación, ello no solo dificulta el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, sino que también incrementa el riesgo de litigiosidad, afectando la estabilidad y previsibilidad del sistema fiscal.

Adicionalmente, la forma en que fue incorporada la TMT en el trámite legislativo de la Ley 2277 de 2022 ha dado lugar a cuestionamientos en torno al respeto de principios estructurales del procedimiento legislativo, particularmente los de consecutividad e identidad flexible, en tanto se ha sostenido que esta figura no hizo parte integral del texto inicial del proyecto y fue incorporada en etapas posteriores del debate parlamentario, lo que plantea dudas sobre la suficiencia de la deliberación democrática en torno a su contenido, alcance y efectos.

En este contexto, el problema jurídico que sustenta la presente investigación radica en determinar si la Tasa Mínima de Tributación prevista en la Ley 2277 de 2022 constituye una medida compatible con los principios estructurales del derecho tributario colombiano o si, por el contrario, su configuración normativa y aplicación práctica generan tensiones sustanciales con los postulados constitucionales que limitan y legitiman el ejercicio del poder tributario del Estado.



¿La Tasa Mínima de Tributación prevista en la Ley 2277 de 2022 es compatible con los principios estructurales del derecho tributario colombiano, en especial con los principios de equidad, progresividad, capacidad contributiva, legalidad y seguridad jurídica, o su configuración normativa y aplicación práctica generan tensiones que comprometen su validez dentro del sistema tributario nacional?

Justificación

La presente investigación se justifica por la necesidad de examinar, desde una perspectiva jurídica, constitucional y tributaria, la compatibilidad de la Tasa Mínima de Tributación prevista en la Ley 2277 de 2022 con los principios estructurales que sustentan el sistema tributario colombiano. La incorporación de esta figura en el ordenamiento jurídico nacional ha suscitado importantes debates en torno a su legitimidad constitucional, su diseño técnico y sus efectos sobre la justicia tributaria, lo que hace necesario un estudio riguroso que permita establecer si su configuración normativa responde de manera armónica a los postulados que orientan el ejercicio de la potestad impositiva del Estado.

La pertinencia social de esta investigación radica en que el sistema tributario constituye uno de los principales instrumentos de financiación del Estado y, al mismo tiempo, uno de los mecanismos más sensibles de distribución de las cargas públicas, en ese sentido, toda modificación en materia tributaria produce efectos directos no solo sobre los contribuyentes, sino también sobre la economía, la inversión, el empleo y la sostenibilidad del gasto público.

El análisis de la Tasa Mínima de Tributación resulta socialmente relevante porque permite evaluar si esta figura contribuye efectivamente a la justicia fiscal y al fortalecimiento del deber constitucional de contribuir al financiamiento del Estado dentro de criterios de equidad y progresividad, o si, por el contrario, puede generar cargas desproporcionadas que afecten la estabilidad económica de ciertos sectores productivos y, en consecuencia, el equilibrio del sistema fiscal colombiano.

Desde una perspectiva académica, esta investigación resulta pertinente en tanto estudia un problema jurídico actual complejo y todavía poco desarrollado por la doctrina nacional, especialmente cuando se analiza desde una visión dogmática y constitucional, además, aunque la Tasa Mínima de Tributación ya ha empezado a ser examinada desde enfoques técnicos y económicos aún son escasos los estudios que la abordan de forma integral a partir de los principios estructurales que orientan el derecho tributario colombiano.

Asimismo, la utilidad de esta investigación para el derecho se manifiesta en distintos niveles puesto que en primer lugar aporta una herramienta de análisis dogmático que permite comprender el alcance jurídico de la Tasa Mínima de Tributación dentro del sistema tributario colombiano y al mismo tiempo examinar su relación con los principios constitucionales que determinan la validez de los tributos.

El estudio aporta criterios que pueden orientar futuras discusiones legislativas doctrinales y jurisprudenciales sobre la necesidad de ajustar o reinterpretar esta figura de conformidad con las exigencias del orden constitucional

De igual forma, esta investigación adquiere relevancia para el desarrollo del derecho tributario colombiano porque permite fortalecer la comprensión de los principios estructurales que limitan la potestad tributaria del Estado y de este modo, reafirma que la legitimidad del tributo no depende únicamente de su capacidad recaudatoria sino también de su conformidad con los principios de equidad, progresividad, capacidad contributiva, legalidad y seguridad jurídica.

Objetivos

Objetivo general

Analizar la Tasa Mínima de Tributación prevista en la Ley 2277 de 2022 a la luz de los principios estructurales del derecho tributario colombiano, con el fin de determinar su compatibilidad con los postulados constitucionales que orientan y limitan el ejercicio de la potestad tributaria del Estado.

Objetivos específicos

- Identificar los principios estructurales del derecho tributario colombiano aplicables a la Tasa Mínima de Tributación.
- Examinar la incidencia de la Tasa Mínima de Tributación sobre los principios de equidad, progresividad y capacidad contributiva.
- Proponer lineamientos para la aplicación de la Tasa Mínima de Tributación conforme al orden constitucional tributario.

Metodología

La presente investigación se desarrolla en el marco de la investigación jurídica, por cuanto su objeto de estudio se centra en el análisis de una institución incorporada al ordenamiento tributario colombiano La Tasa Mínima de Tributación prevista en la Ley 2277 de 2022 y en su contraste con los principios estructurales que orientan, limitan y legitiman el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, En este sentido, se trata de una investigación de naturaleza jurídica-dogmática, orientada al estudio sistemático del contenido normativo, alcance constitucional y validez jurídica de una disposición tributaria vigente, a partir de su interpretación en el contexto del sistema constitucional colombiano.

El método de investigación empleado es el deductivo, en tanto el análisis parte de categorías generales del derecho constitucional tributario, particularmente de los principios estructurales del sistema tributario colombiano, para descender posteriormente al examen concreto de la Tasa Mínima de Tributación como figura específica del derecho positivo.

Bajo esta lógica, el estudio inicia con la identificación y desarrollo de los principios generales que rigen el sistema tributario los cuales son, equidad, progresividad, capacidad contributiva, legalidad, consecutividad e identidad flexible y a partir de ellos, examina si la configuración normativa de la Tasa Mínima de Tributación se ajusta material y formalmente a dichos postulados superiores.

El método deductivo permite evaluar una disposición jurídica particular desde parámetros normativos generales previamente establecidos en la Constitución, la jurisprudencia y la doctrina.

El enfoque metodológico adoptado es hermenéutico, en la medida en que la investigación se fundamenta en la interpretación jurídica de textos normativos, doctrinales y jurisprudenciales con el propósito de comprender el sentido, alcance y compatibilidad de la Tasa Mínima de Tributación dentro del orden constitucional tributario colombiano.

El enfoque hermenéutico resulta adecuado para este estudio porque permite interpretar el contenido de las normas no de manera aislada, sino en relación con el contexto sistemático en el que se insertan, con los principios que las informan y con los fines constitucionales que deben satisfacer. En este sentido, la hermenéutica jurídica no se limita a una lectura exegética de la Ley 2277 de 2022, sino que posibilita una comprensión integral de la Tasa Mínima de Tributación desde su dimensión literal, sistemática, teleológica y constitucional.

La recolección de la información se realizó mediante revisión documental, a partir del análisis de fuentes secundarias y terciarias, seleccionadas por su pertinencia temática, rigor académico y utilidad para el desarrollo del problema jurídico planteado.

Las fuentes secundarias estuvieron constituidas por libros, artículos científicos, capítulos de libro, tesis, ensayos académicos y comentarios especializados en derecho tributario, derecho constitucional y política fiscal, tanto del ámbito nacional como comparado, estas fuentes permitieron construir el marco teórico y doctrinal de la

investigación, así como identificar las principales posturas interpretativas en torno a los principios estructurales del derecho tributario y a la Tasa Mínima de Tributación.

Como fuentes principales se analizaron la Constitución Política de 1991, la Ley 2277 de 2022, el Estatuto Tributario, la jurisprudencia de la Corte Constitucional, los antecedentes legislativos, la doctrina especializada y estudios recientes sobre tributación mínima, justicia fiscal y control constitucional con el propósito de sustentar el análisis jurídico de la investigación.

Asimismo, la selección del material documental se realizó mediante criterios de inclusión y exclusión de manera que solo se incorporaron fuentes directamente relacionadas con la Tasa Mínima de Tributación, la Ley 2277 de 2022, el sistema tributario colombiano y los principios estructurales del derecho tributario, además se priorizaron documentos con relevancia jurídica doctrinal o jurisprudencial, publicaciones académicas verificables, estudios útiles para el contexto colombiano y textos recientes.

Por otra parte, se excluyeron documentos sin relación con el objeto de estudio, textos de opinión sin respaldo académico, fuentes duplicadas, publicaciones desactualizadas sin utilidad para el debate jurídico y materiales con escaso rigor metodológico o baja confiabilidad científica.

Resultados y discusión

El análisis realizado permitió establecer que la Tasa Mínima de Tributación modificó de manera significativa la estructura tradicional del impuesto sobre la renta en Colombia al priorizar un recaudo mínimo efectivo sobre los mecanismos ordinarios de determinación previstos en el Estatuto Tributario, por lo cual esta reforma refleja un cambio en la política fiscal orientado a reducir el efecto de los beneficios tributarios que disminuían la carga impositiva de algunos contribuyentes.

Asimismo, se encontró que la estructura normativa de la TMT genera una nueva relación entre los beneficios fiscales y el deber de contribuir, puesto que exenciones, descuentos y tratamientos preferenciales dejan de producir plenamente los efectos para los cuales fueron creados cuando la tarifa mínima resulta aplicable. En consecuencia, algunos incentivos tributarios pierden parte de su eficacia como instrumentos de política económica y social.

Otro hallazgo relevante consiste en que la aplicación de la TMT no afecta de manera uniforme a todos los contribuyentes obligados. La incidencia de este mecanismo depende de variables como la composición de los ingresos, la utilización de beneficios fiscales, la estructura de costos y las diferencias entre la contabilidad financiera y la determinación fiscal de la renta, esto demuestra que el impacto de la figura varía según las características particulares de cada actividad económica.

Igualmente, el estudio permitió establecer que la regulación vigente exige un mayor nivel de planeación tributaria y de cumplimiento por parte de las empresas, debido a la complejidad técnica del cálculo de la Tasa de Tributación Depurada y de las diferentes variables que intervienen en su determinación, esta circunstancia incrementa la necesidad de interpretación especializada tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria.

Finalmente, se evidenció que la Tasa Mínima de Tributación transformó la concepción de la justicia tributaria en Colombia al orientar el análisis hacia la tributación efectiva en concordancia con las tendencias internacionales de política fiscal.

En este sentido, los hallazgos muestran que esta figura trasciende el propósito de incrementar el recaudo porque modifica la relación entre los principios constitucionales y los instrumentos del derecho tributario, por lo tanto el debate debe centrarse en garantizar el equilibrio entre la potestad tributaria del Estado y los derechos de los contribuyentes.

Asimismo, la investigación permitió establecer que la efectividad de la Tasa Mínima de Tributación depende principalmente de la calidad de su diseño normativo ya que una regulación compleja o que limite los incentivos fiscales puede generar incertidumbre jurídica y dificultades en su aplicación.

Por otra parte, esta reforma refleja una evolución del derecho tributario colombiano debido a que incorpora un mecanismo orientado a controlar la tributación efectiva mediante nuevos parámetros de cálculo, lo cual exige replantear los criterios tradicionales para evaluar la justicia y la eficiencia del sistema tributario.

Capítulo I

Principios estructurales del derecho tributario colombiano aplicables a la Tasa Mínima de Tributación.

La Carta magna del 91, estableció un modelo tributario sustentado en principios que orientan y limitan la potestad impositiva del Estado con el propósito de garantizar un sistema fiscal justo y respetuoso de los derechos de los contribuyentes (López et al., 2011).

Asimismo, según la corte constitucional en la sentencia C-913/11, el sistema tributario colombiano no se limita a la obtención de recursos para financiar el gasto público sino que también procura distribuir las cargas fiscales de manera equitativa conforme a los mandatos constitucionales y evitar actuaciones arbitrarias.

Por su parte, los artículos 95 numeral 9, 150 numeral 12, 338 y 363 de la Constitución fijan las bases para la creación, modificación y aplicación de los tributos por lo cual toda reforma tributaria debe armonizar los objetivos de recaudo con los principios que rigen el sistema fiscal colombiano.

La expedición de la Ley 2277 de 2022 incorporó la Tasa Mínima de Tributación (TMT) como un mecanismo destinado a garantizar una tributación efectiva mínima para determinadas personas jurídica, no obstante, la introducción de esta figura ha generado importantes debates respecto de su compatibilidad con los principios estructurales del derecho tributario colombiano, especialmente porque modifica la forma tradicional de determinar el impuesto sobre la renta y limita el efecto de determinados beneficios tributarios (Guevara et al., 2025).

Desde esta perspectiva, el estudio de la TMT exige un análisis integral de los principios constitucionales que orientan el derecho tributario colombiano, pues únicamente a partir de ellos es posible establecer si el diseño normativo adoptado por el legislador respeta los límites impuestos por la Constitución y garantiza un equilibrio adecuado entre el deber de contribuir al financiamiento del Estado y la protección de los derechos de los contribuyentes.

Principio de equidad

La equidad constituye uno de los pilares esenciales sobre los cuales se edifica el sistema tributario colombiano, al garantizar que las cargas fiscales sean distribuidas de manera justa entre los contribuyentes. Este principio mantiene una estrecha relación con otros postulados constitucionales, como la igualdad, la legalidad, la generalidad y la progresividad, pues todos buscan que la imposición de tributos responda a criterios objetivos y razonables, evitando tratamientos arbitrarios o discriminatorios.

En este sentido, Upegui (2009) sostiene que la equidad supone la materialización de la justicia en cada caso concreto, permitiendo valorar si una obligación tributaria resulta proporcional frente a las condiciones particulares del contribuyente. De esta manera, el análisis no se limita a la aplicación estricta de la norma, sino que incorpora la necesidad de verificar que la carga impositiva no genere consecuencias desproporcionadas respecto de la realidad económica del sujeto obligado.

Desde una perspectiva similar, Moreno (2025) afirma que la equidad constituye un parámetro para evaluar la igualdad en materia tributaria, ya que exige que quienes se

encuentren en circunstancias equivalentes reciban el mismo tratamiento jurídico, mientras que las diferencias objetivas entre los contribuyentes justifican la adopción de regímenes diferenciados cuando ello resulte constitucionalmente razonable.

La jurisprudencia constitucional también ha desarrollado ampliamente este principio. En la Sentencia C-521 de 2019, la Corte Constitucional precisó que la equidad comprende dos dimensiones complementarias. La primera corresponde a la equidad horizontal, según la cual los contribuyentes que presentan condiciones económicas similares deben soportar cargas tributarias equivalentes.

La segunda hace referencia a la equidad vertical, la cual impone que quienes poseen una mayor capacidad económica contribuyan en mayor proporción al sostenimiento de las finanzas públicas. Posteriormente, mediante la Sentencia C-109 de 2020, la Corte reiteró que este principio actúa como un límite material al ejercicio de la potestad tributaria del legislador, impidiendo la creación de cargas excesivas o beneficios fiscales que carezcan de una justificación constitucional suficiente.

Principio de progresividad

La progresividad representa uno de los fundamentos esenciales del sistema tributario previsto en la Constitución Política, puesto que orienta la distribución de las cargas fiscales conforme a la capacidad económica de los contribuyentes. Su finalidad consiste en asegurar que el esfuerzo tributario aumente de manera proporcional respecto del nivel de riqueza o ingresos de cada sujeto pasivo, promoviendo así una distribución más equitativa de las obligaciones fiscales.

De acuerdo con Parra et al. (2023), este principio constituye un mecanismo que permite graduar la imposición tributaria teniendo en consideración las diferencias económicas existentes entre los contribuyentes, la progresividad exige que tanto los tributos individuales como el sistema tributario en su conjunto sean diseñados de forma que el recaudo refleje la verdadera capacidad económica y patrimonial de quienes se encuentran obligados a contribuir.

La Corte Constitucional ha reconocido el carácter vinculante de este principio. En la Sentencia C-776 de 2003 indicó que la progresividad encuentra fundamento directo en el artículo 363 de la Constitución Política y exige que la distribución de la carga tributaria responda a la capacidad contributiva de cada persona. Posteriormente, en las Sentencias C-989 de 2004 y C-397 de 2011, la Corporación señaló que este principio complementa el mandato de equidad, al permitir que el diseño del sistema tributario incorpore mecanismos que diferencien razonablemente el nivel de tributación de acuerdo con las condiciones económicas de los contribuyentes.

Principio de capacidad contributiva

La capacidad contributiva constituye uno de los criterios determinantes para la estructuración de cualquier obligación tributaria, ya que permite establecer la medida en que una persona posee aptitud económica para asumir el pago de impuestos sin afectar injustificadamente su patrimonio. Este principio busca que la determinación de los tributos responda a manifestaciones reales de riqueza y no a supuestos meramente formales o abstractos.

Según Ríos et al. (2021) considera que la capacidad contributiva mantiene una relación directa con el principio de progresividad, dado que ambos persiguen que la carga tributaria sea proporcional a la situación económica del contribuyente, este principio constituye una valoración jurídico-social de la riqueza, mediante la cual el legislador identifica aquellos elementos económicos que evidencian la existencia de recursos suficientes para soportar una obligación fiscal.

En el mismo sentido, Piza (2010) afirma que la capacidad contributiva representa la porción de riqueza que legítimamente puede ser exigida por el Estado para satisfacer fines de interés general y materializar el principio de solidaridad, este principio debe analizarse desde una perspectiva material, pues la verdadera aptitud para contribuir depende de la situación económica efectiva del contribuyente y no únicamente de criterios formales establecidos por la legislación tributaria.

Aunque la Constitución Política no consagra expresamente la capacidad contributiva como principio autónomo, la Corte Constitucional ha reconocido su importancia en reiteradas decisiones. Entre ellas sobresalen las Sentencias C-183 de 1998, C-250 de 2003 y C-776 de 2003, en las cuales la Corporación precisó que la obligación tributaria solo resulta constitucionalmente legítima cuando guarda correspondencia con la capacidad económica real del sujeto pasivo, convirtiéndose así en un parámetro indispensable para garantizar la justicia del sistema tributario colombiano.

Principio de legalidad

El principio de legalidad constituye una garantía esencial del derecho tributario colombiano, ya que limita el ejercicio de la potestad impositiva del Estado y asegura que ninguna obligación fiscal pueda imponerse sin el respaldo de una norma expedida por el órgano legislativo competente, este postulado tiene fundamento en la tradición democrática según la cual la creación de tributos debe responder a la voluntad de los representantes elegidos por los ciudadanos, evitando actuaciones arbitrarias por parte de la administración pública.

La corte Constitucional en la sentencia C-891/12, señala que la legalidad tributaria posee un carácter amplio y multifacético, pues desarrolla el principio histórico no taxation without representation, conforme al cual ningún ciudadano puede ser obligado a contribuir mediante tributos que no hayan sido previamente establecidos por sus representantes legítimos.

En el mismo sentido, Hernández (2022) sostiene que este principio constituye una de las principales garantías reconocidas a favor de los contribuyentes, al asegurar que únicamente puedan exigirse aquellas obligaciones tributarias creadas conforme al procedimiento previsto por la Constitución y la ley.

No obstante, la legalidad no representa una facultad ilimitada del Congreso de la República. La jurisprudencia constitucional ha precisado que las leyes tributarias también deben respetar los principios y derechos consagrados en la Carta magna, un ejemplo de ello se encuentra en la Sentencia C-776 de 2003, mediante la cual la Corte Constitucional declaró

inexequibles algunas disposiciones que ampliaban el impuesto sobre las ventas (IVA) a determinados bienes y servicios de primera necesidad, al considerar que desconocían mandatos superiores relacionados con la equidad y la justicia tributaria.

En este contexto, la Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-891 de 2012, indicó que el principio de legalidad cumple varias funciones esenciales dentro del sistema tributario, en primer lugar, garantiza que la creación de tributos responda a la representación democrática de los ciudadanos, en segundo término, fortalece la seguridad jurídica al permitir que los contribuyentes conozcan previamente el alcance de sus obligaciones fiscales. Finalmente, contribuye a la construcción de una política tributaria coherente, estable y compatible con los principios constitucionales que orientan el sistema fiscal colombiano.

Desde la doctrina reciente, Sebastian y Huapaya (2025) explica que este principio se materializa a partir de dos reglas fundamentales. La primera dispone que la creación, modificación o derogatoria de los tributos corresponde exclusivamente al legislador. La segunda exige que todos los elementos esenciales de la obligación tributaria, esto es, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa, estén definidos expresamente en la ley, garantizando certeza y previsibilidad en la aplicación de las normas fiscales.

Principio de consecutividad

El principio de consecutividad constituye una garantía del procedimiento legislativo, cuya finalidad consiste en asegurar que la aprobación de las leyes responda a un debate democrático desarrollado conforme a las etapas previstas por la Constitución Política.

Aunque tradicionalmente su estudio se ha concentrado en el derecho constitucional, su importancia en materia tributaria radica en que las normas fiscales deben ser el resultado de un trámite legislativo transparente y respetuoso de las reglas constitucionales.

La Corte Constitucional ha señalado que este principio protege la deliberación parlamentaria y evita que disposiciones normativas sean incorporadas sin haber sido objeto del análisis correspondiente por parte de las comisiones y plenarias del Congreso. En la Sentencia C-816 de 2004, la Corporación destacó que la consecutividad garantiza procesos legislativos caracterizados por la publicidad, la participación y el debate efectivo entre los órganos competentes.

Posteriormente, la Sentencia C-314 de 2022 precisó que este principio impone diversas obligaciones al Congreso de la República. Entre ellas se encuentran el deber de discutir cada uno de los asuntos sometidos a consideración durante el trámite legislativo, la prohibición de trasladar la responsabilidad deliberativa a otras instancias parlamentarias y la necesidad de aprobar o rechazar expresamente las modificaciones introducidas al articulado en cada uno de los debates constitucionalmente exigidos, la Corte advirtió que el incumplimiento de estas exigencias puede configurar un vicio de procedimiento susceptible de afectar la validez de la ley.

Más recientemente, la Sentencia C-219 de 2024 reiteró que la consecutividad encuentra respaldo directo en el artículo 157 de la Constitución Política, disposición que exige que todo proyecto de ley sea debatido y aprobado en las respectivas comisiones y plenarias antes de convertirse en ley de la República, en consecuencia, cualquier disposición

incorporada sin cumplir este procedimiento puede resultar incompatible con el orden constitucional.

Principio de identidad flexible

El principio de identidad flexible regula el alcance de las modificaciones que pueden realizarse durante el trámite de formación de las leyes, su propósito consiste en permitir que los proyectos legislativos evolucionen como resultado del debate democrático sin perder la coherencia temática que justificó su presentación inicial.

Este principio reconoce que el Congreso puede introducir cambios, ajustes o adiciones a los proyectos de ley en desarrollo de la deliberación parlamentaria, sin embargo, dichas modificaciones no pueden alterar la esencia de la iniciativa ni incorporar materias completamente ajenas al objeto inicialmente debatido, pues ello desconocería las garantías propias del procedimiento legislativo.

La Corte Constitucional, en la Sentencia C-219 de 2024, precisó que la identidad flexible exige conservar una correspondencia material entre el contenido aprobado en las distintas etapas del trámite legislativo; esto significa que las disposiciones finalmente incorporadas deben guardar una relación directa, necesaria y verificable con el propósito general del proyecto de ley discutido desde su presentación.

En materia tributaria, este principio adquiere especial importancia debido a la trascendencia económica y jurídica de las reformas fiscales, en consecuencia, aunque durante el debate legislativo puedan introducirse ajustes técnicos o modificaciones al articulado, el texto finalmente aprobado debe mantener una conexión sustancial con la iniciativa



inicialmente presentada, evitando la incorporación de figuras tributarias completamente nuevas que no hayan sido objeto de una deliberación suficiente por parte del Congreso de la República.

Capítulo II

Incidencia de la Tasa Mínima de Tributación sobre los principios de equidad, progresividad y capacidad contributiva.

De conformidad con lo dispuesto en el párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 2277 de 2022, la Tasa de Tributación Depurada (TTD), conocida como Tasa Mínima de Tributación (TMT), constituye un mecanismo mediante el cual determinados contribuyentes del impuesto sobre la renta deben garantizar una tributación efectiva mínima. No obstante, la propia normativa establece que esta obligación no resulta aplicable a todos los sujetos pasivos, pues excluye expresamente a ciertas personas jurídicas y actividades económicas que, por sus características o por razones de política fiscal, reciben un tratamiento diferenciado.

Entre los contribuyentes exceptuados se encuentran las personas jurídicas extranjeras sin residencia fiscal en Colombia, las sociedades acogidas a los regímenes de Zonas Económicas y Sociales Especiales (ZESE), las empresas beneficiarias de los incentivos previstos para las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (ZOMAC), algunos establecimientos hoteleros, parques temáticos y agroturísticos, determinadas empresas industriales y comerciales del Estado, sociedades de economía mixta, concesiones, Asociaciones Público-Privadas (APP) y aquellas entidades cuyo resultado contable antes del impuesto sobre la renta sea igual o inferior a cero (Ramírez y Luna, 2021).

Estas exclusiones evidencian la intención del legislador de preservar ciertos incentivos dirigidos a estimular la inversión, promover el desarrollo regional y evitar que sectores estratégicos vean disminuida la efectividad de los beneficios tributarios que les fueron previamente reconocidos.

La implementación de la Tasa Mínima de Tributación ha originado importantes debates respecto de sus efectos jurídicos y económicos dentro del sistema tributario colombiano, si bien la medida busca fortalecer el recaudo fiscal y disminuir la utilización excesiva de beneficios tributarios que reducen significativamente la tributación efectiva, también ha suscitado cuestionamientos acerca de su incidencia sobre los principios de equidad, progresividad y capacidad contributiva.

Incluso, algunos sectores doctrinales han considerado que este mecanismo responde a una estrategia de política fiscal orientada a restringir determinadas formas de planeación tributaria, razón por la cual resulta necesario evaluar sus efectos desde una perspectiva constitucional y económica.

En relación con estos cuestionamientos, la Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-219 de 2024, examinó la constitucionalidad de la Tasa Mínima de Tributación frente a diversos cargos formulados por presunta vulneración de principios estructurales del sistema tributario. Como resultado del análisis, la Corporación concluyó que la regulación demandada no desconocía la Constitución Política, al considerar que el legislador actuó dentro del margen de configuración normativa reconocido en materia tributaria.

Incidencia de la Tasa Mínima de Tributación sobre el principio de equidad

La aplicación de la Tasa Mínima de Tributación implica que la mayoría de las personas jurídicas pertenecientes al régimen ordinario del impuesto sobre la renta deban verificar si cumplen con el porcentaje mínimo de tributación efectiva previsto por la ley.

En la aplicación de este mecanismo, se evidencia que el procedimiento puede disminuir el impacto económico de algunas rentas exentas, descuentos e incentivos tributarios siempre que la tasa efectiva obtenida resulte inferior al porcentaje fijado por la ley.

Asimismo, González (2023) sostiene que, esta circunstancia origina un escenario de incertidumbre para ciertos contribuyentes, debido a que el aprovechamiento de los beneficios fiscales ya no depende únicamente del cumplimiento de los requisitos establecidos para cada incentivo, sino además del resultado obtenido en el cálculo de la Tasa de Tributación Depurada, por consiguiente cuando la tributación efectiva se ubica por debajo del límite previsto por la norma una parte de dichos beneficios pierde incidencia en la determinación definitiva del impuesto.

De igual manera, según Hernández y Alierdo (2020), la aplicación de este mecanismo debe mantener un equilibrio entre los propósitos de recaudo y el crecimiento económico puesto que una presión tributaria elevada puede afectar la competitividad de las empresas, además de restringir nuevas inversiones y disminuir la generación de empleo especialmente en aquellos sectores cuya rentabilidad depende de incentivos fiscales establecidos por el legislador.

Por otra parte, desde el ámbito constitucional la Corte Constitucional mediante la Sentencia C 219 de 2024 determinó que las exclusiones incorporadas por la Ley 2277 de 2022 no desconocen el principio de equidad tributaria, debido a que las diferencias de tratamiento entre determinados contribuyentes persiguen fines constitucionalmente legítimos y responden a criterios objetivos vinculados con la política económica y fiscal del Estado, por ende superan el juicio integrado de igualdad aplicado durante el control de constitucionalidad.

Finalmente, desde una perspectiva práctica la implementación de la Tasa Mínima de Tributación puede incrementar las controversias administrativas y judiciales entre los contribuyentes y la administración tributaria, debido a que la coexistencia de beneficios fiscales, tratamientos preferenciales y el cálculo obligatorio de una tributación efectiva mínima genera importantes desafíos interpretativos, los cuales pueden ocasionar diferencias en la determinación del impuesto sobre la renta, en consecuencia la disminución del efecto de algunos incentivos tributarios podría traducirse en un aumento considerable de la carga fiscal, por lo tanto este asunto continuará siendo objeto de análisis por parte de la doctrina y la jurisprudencia durante los próximos años.

Incidencia de la Tasa Mínima de Tributación en el principio de progresividad

La implementación de la Tasa Mínima de Tributación (TMT) también produce efectos relevantes sobre el principio de progresividad, el cual exige que la distribución de las cargas tributarias responda a la capacidad económica de cada contribuyente. En ese contexto, la finalidad de este mecanismo consiste en garantizar que determinadas personas jurídicas

mantengan un nivel mínimo de tributación efectiva, reduciendo el impacto que pueden generar algunos beneficios fiscales sobre el recaudo del impuesto sobre la renta.

De acuerdo con Toro (2021), la incorporación de esta figura no representa un cambio que comprometa significativamente la estabilidad del sector empresarial colombiano. Por el contrario, considera que la fijación de una tributación efectiva mínima del 15 % contribuye a fortalecer el sistema fiscal al evitar que ciertas empresas reduzcan excesivamente su obligación tributaria mediante la utilización de tratamientos preferenciales o incentivos previstos en la legislación, desde esta perspectiva, la TMT favorece una distribución más equilibrada del esfuerzo tributario y permite aproximar la tributación efectiva a la verdadera capacidad económica de las organizaciones.

No obstante, la aplicación del principio de progresividad exige valorar las particularidades del modelo colombiano. A diferencia de la propuesta desarrollada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), orientada principalmente a grupos multinacionales con elevados niveles de ingresos, la regulación contenida en la Ley 2277 de 2022 amplía considerablemente el universo de contribuyentes obligados al cálculo de la TMT, esta diferencia ha generado cuestionamientos acerca de la conveniencia de aplicar un mismo mecanismo a empresas con dimensiones económicas y estructuras financieras claramente distintas.

En este sentido, Álvarez et al. (2024) sostienen que el cálculo de la Tasa de Tributación Depurada no implica necesariamente un incremento automático del impuesto a cargo, no obstante, diversos especialistas en materia tributaria sostienen que la metodología

establecida por el legislador incorpora una amplia variedad de variables de naturaleza contable y fiscal, las cuales condicionan el resultado definitivo de la determinación del tributo, por ende el cálculo de la tributación efectiva queda supeditado a elementos técnicos cuya aplicación exige un conocimiento especializado y puede representar una dificultad significativa para los contribuyentes.

Bajo esta misma línea de análisis, Suarez et al. (2021) resaltan la necesidad de fortalecer los procesos de planeación tributaria empresarial, debido a que considera indispensable que tanto las grandes empresas como las pequeñas y medianas organizaciones adopten herramientas tecnológicas y mecanismos de control interno orientados a proyectar de manera anticipada la carga tributaria que deberán asumir.

En este sentido, la incorporación de programas informáticos especializados además de la revisión permanente de los beneficios fiscales aplicables así como la simulación previa del cálculo de la Tasa Mínima de Tributación junto con el acompañamiento de profesionales especializados en derecho tributario contribuyen a optimizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y al mismo tiempo reducen los riesgos asociados con una determinación incorrecta del impuesto sobre la renta.

Por otro lado, aunque la finalidad perseguida por el legislador consiste en garantizar un nivel mínimo de tributación efectiva resulta necesario examinar si la regulación actualmente vigente satisface de manera integral las exigencias derivadas del principio de progresividad, toda vez que la ausencia de criterios diferenciados relacionados con el volumen de ingresos, el tamaño de la empresa o la verdadera capacidad económica de los

contribuyentes puede conducir a la aplicación de un tratamiento uniforme frente a realidades económicas claramente distintas, de ahí que resulte conveniente valorar futuras reformas legislativas encaminadas a incorporar parámetros graduales de aplicación con el propósito de asegurar que la tributación efectiva guarde una correspondencia más precisa con la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo.

Desde otra perspectiva Gil y Flórez (2023) sostiene que la Tasa de Tributación Depurada puede dar lugar a una imposición construida sobre rentas potenciales y no necesariamente sobre ingresos efectivamente consolidados, razón por la cual plantea importantes cuestionamientos acerca del cumplimiento material del principio constitucional de capacidad contributiva, especialmente cuando determinados ajustes contables incrementan la base utilizada para establecer la tributación efectiva sin que exista una disponibilidad económica inmediata para el contribuyente.

En contraste, con dichas posiciones la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-219 de 2024 adoptó un criterio diferente al concluir que la Tasa Mínima de Tributación resulta compatible con el principio de capacidad contributiva, debido a que constituye un mecanismo integrado al impuesto sobre la renta el cual por su naturaleza de tributo directo permite identificar plenamente al sujeto pasivo, además de valorar su situación económica con el fin de establecer la obligación tributaria correspondiente, asimismo la Corporación precisó que el legislador dispone de un amplio margen de configuración normativa para diseñar instrumentos orientados a garantizar una tributación efectiva mínima siempre que tales mecanismos respeten los límites y principios establecidos por la Carta magna.

A su vez, desde la experiencia comparada Arango y Hernández (2025) afirman que, la implementación de impuestos mínimos en diferentes jurisdicciones ha permitido incrementar la tributación efectiva de sociedades que mediante la utilización de beneficios fiscales mantenían cargas impositivas considerablemente inferiores a su verdadera capacidad económica, por consiguiente este tipo de medidas busca fortalecer la equidad del sistema tributario, además de lograr una mayor correspondencia entre la riqueza generada por las empresas y el impuesto finalmente liquidado.

Finalmente, desde una perspectiva eminentemente práctica continúan presentándose situaciones que pueden producir efectos relevantes para determinados contribuyentes, especialmente cuando la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera genera ajustes derivados de revalorizaciones de activos, diferencias en cambio o reconocimientos contables que posteriormente adquieren incidencia fiscal, dado que tales partidas pueden influir en el cálculo de la Tasa Mínima de Tributación en momentos distintos de aquellos en los cuales producen efectos tributarios efectivos.

La Tasa Mínima de Tributación y su incidencia en la planeación tributaria

La planeación tributaria constituye una herramienta legítima mediante la cual los contribuyentes organizan sus actividades económicas con el propósito de optimizar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales dentro de los límites establecidos por el ordenamiento jurídico.

Según Cortez (2024), esta práctica permite seleccionar, entre diversas alternativas autorizadas por la ley, aquella que represente una menor carga tributaria sin incurrir en

conductas fraudulentas o abusivas, en este sentido, la denominada economía de opción reconoce el derecho de los particulares a elegir la estructura jurídica y financiera que mejor se ajuste a sus intereses, siempre que las decisiones adoptadas respeten la legislación tributaria vigente.

No obstante, el autor advierte que las dificultades surgen cuando existen vacíos normativos o diferencias entre los sistemas fiscales de distintos países, situación que puede facilitar estrategias de planificación tributaria agresiva o fenómenos de competencia fiscal internacional, precisamente para enfrentar estas problemáticas, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) diseñó el Marco Inclusivo sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), estructurado principalmente en dos grandes pilares.

Tabla 8.

Principales pilares del Marco Inclusivo BEPS de la OCDE

Pilar I	Pilar II
Redistribuye parte del derecho a gravar las utilidades empresariales hacia las jurisdicciones donde se encuentran los consumidores o mercados en los que realmente se generan los ingresos, independientemente del lugar donde esté ubicada la sede principal de la empresa.	Establece un impuesto mínimo global para grupos multinacionales, con el propósito de garantizar un nivel mínimo de tributación y reducir el traslado artificial de beneficios hacia

Pilar I

Pilar II

territorios con baja o nula imposición
fiscal.

Nota. Elaboración propia.

La constitucionalidad de la Tasa Mínima de Tributación fue objeto de estudio por parte de la Corte Constitucional a propósito de las demandas formuladas contra el parágrafo 6 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022. Los demandantes sostuvieron que dicha disposición desconocía principios como la igualdad, la equidad, la certeza jurídica, la justicia tributaria, la capacidad contributiva y la confianza legítima, sin embargo, mediante la Sentencia C-488 de 2024, la Corte concluyó que la norma era compatible con la Constitución Política y declaró su exequibilidad.

En esta decisión, el alto tribunal precisó que el principio de progresividad debe analizarse desde una perspectiva integral del sistema tributario y no únicamente respecto de un tributo específico, en consecuencia, el examen constitucional consistía en determinar si la TMT introducía un nivel evidente de regresividad dentro del sistema fiscal colombiano, concluyendo que ello no ocurría.

Esta interpretación resulta consistente con los criterios previamente fijados en la Sentencia C-219 de 2024, en la cual la Corte había reconocido que el Congreso dispone de un amplio margen de configuración normativa para diseñar instrumentos tributarios, siempre que estos respeten los límites constitucionales.

Asimismo, la Corporación consideró que la Tasa Mínima de Tributación no vulnera el principio de equidad, por cuanto las diferencias de trato previstas por el legislador encuentran una justificación objetiva y razonable dentro de la política tributaria nacional.

No obstante, desde la doctrina se ha señalado que ambos pronunciamientos dejaron sin resolver algunos aspectos relevantes relacionados con la incidencia de la TMT sobre las diferencias temporarias y permanentes derivadas de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Estas situaciones pueden generar efectos económicos que inciden directamente en la determinación de la tributación efectiva y por consiguiente, en la aplicación práctica de los principios de equidad, progresividad y capacidad contributiva, por ello, diversos autores consideran que estos temas continúan abiertos al debate académico y jurisprudencial.

Desde una perspectiva de política fiscal, la implementación de la Tasa Mínima de Tributación requiere un seguimiento permanente que permita evaluar sus efectos sobre la inversión, la competitividad empresarial y la seguridad jurídica. Una aplicación desarticulada o excesivamente rígida podría afectar la confianza de los inversionistas y disminuir la utilización de incentivos fiscales creados para promover determinados sectores económicos, generando consecuencias distintas a las inicialmente perseguidas por el legislador.

En Colombia, la Ley 2277 de 2022 acogió una versión propia del impuesto mínimo global promovido por la OCDE mediante la creación de una tributación efectiva mínima del quince por ciento (15 %) para un amplio grupo de contribuyentes del impuesto sobre la renta, manteniendo únicamente algunas exclusiones expresamente previstas por la ley, bajo este

esquema, cuando la tributación efectiva resulta inferior al porcentaje establecido, el contribuyente debe liquidar un impuesto adicional hasta alcanzar el mínimo legal.

Sin embargo, durante el trámite legislativo de la reforma tributaria no se desarrolló un análisis suficientemente profundo sobre la conveniencia técnica de incorporar este mecanismo al sistema tributario colombiano ni sobre sus posibles efectos económicos.

En criterio del autor, la regulación nacional difiere significativamente del modelo diseñado por la OCDE, especialmente porque este último fue concebido para grandes grupos multinacionales, mientras que la legislación colombiana amplió considerablemente el ámbito de aplicación del impuesto mínimo.

En consecuencia, diversos sectores académicos consideran que la finalidad predominante de la Tasa Mínima de Tributación en Colombia responde principalmente al fortalecimiento del recaudo fiscal, más que a un verdadero propósito de combatir la planificación tributaria agresiva a nivel internacional, esta diferencia ha dado lugar a nuevos debates sobre la necesidad de revisar el diseño normativo de la figura, especialmente en lo relacionado con la incorporación de criterios que permitan graduar su aplicación según la capacidad económica de los contribuyentes y garantizar una mayor armonía con los principios estructurales del derecho tributario colombiano.

Capítulo III

Propuesta de lineamientos para la aplicación de la Tasa Mínima de Tributación conforme al orden constitucional tributario.

La implementación de la Tasa Mínima de Tributación (TMT) plantea uno de los mayores desafíos para el derecho tributario contemporáneo, debido a la necesidad de armonizar el fortalecimiento del recaudo fiscal con el respeto de los principios estructurales que rigen el sistema tributario colombiano.

En el escenario internacional, la tributación de las grandes empresas y de los grupos multinacionales ha adquirido especial relevancia como mecanismo para combatir la erosión de las bases gravables, el traslado artificial de utilidades y otras formas de planificación tributaria agresiva, no obstante, cualquier medida adoptada con este propósito debe preservar las garantías constitucionales que protegen a los contribuyentes y asegurar que la carga fiscal sea razonable, proporcional y acorde con su verdadera capacidad económica.

Aunque la Ley 2277 de 2022 incorporó la Tasa Mínima de Tributación inspirándose en las discusiones promovidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el modelo colombiano presenta diferencias significativas frente al impuesto mínimo global diseñado por dicho organismo internacional.

Mientras la propuesta de la OCDE fue concebida para gravar principalmente a grandes grupos multinacionales con elevados niveles de ingresos, la regulación nacional extendió el mecanismo a un universo mucho más amplio de contribuyentes, por esta razón,

diversos sectores doctrinales consideran que la finalidad predominante de la TMT en Colombia responde al fortalecimiento del recaudo tributario, objetivo que hace parte de la potestad de configuración normativa reconocida constitucionalmente al Congreso de la República y que ha sido avalado por la Corte Constitucional.

Desde la perspectiva de las finanzas públicas, el incremento del recaudo constituye una necesidad permanente para garantizar el cumplimiento de las funciones esenciales del Estado. La financiación de los servicios públicos, la administración de justicia, la seguridad, la infraestructura, la educación, la salud y los programas de inversión social dependen en gran medida de la eficiencia del sistema tributario.

En consecuencia, resulta legítimo que el legislador adopte mecanismos dirigidos a fortalecer los ingresos fiscales, especialmente en contextos caracterizados por desaceleración económica, disminución del recaudo, crisis fiscales o reducción de otras fuentes tradicionales de financiación estatal.

En este sentido, Rodríguez (2025) sostiene que, un sistema tributario eficiente debe caracterizarse por reglas claras, simplicidad normativa, transparencia y suficiente capacidad para responder a las necesidades cambiantes del gasto público, no obstante, el fortalecimiento del recaudo tributario no puede constituirse como el único eje orientador de la política fiscal, debido a que la aplicación de la Tasa Mínima de Tributación debe desarrollarse en armonía con los principios constitucionales de equidad, progresividad, capacidad contributiva, legalidad y seguridad jurídica con el propósito de evitar que la carga impositiva recaiga de manera desproporcionada sobre determinados sectores de la actividad económica.

Bajo esta perspectiva, Arrieta (2022) sostienen que, uno de los mayores retos que enfrenta el sistema tributario colombiano consiste en alcanzar una distribución equilibrada de las cargas fiscales, puesto que la capacidad de fiscalización que posee la administración tributaria sobre las operaciones desarrolladas por las personas jurídicas puede generar una concentración excesiva de la presión impositiva sobre el sector empresarial, lo cual podría afectar su competitividad además de limitar su capacidad de inversión y crecimiento económico.

A partir de estas reflexiones, resulta recomendable que el Congreso de la República lleve a cabo una evaluación periódica de los efectos económicos fiscales y constitucionales derivados de la aplicación de la Tasa Mínima de Tributación, debido a que un proceso continuo de seguimiento permitiría identificar eventuales distorsiones en el funcionamiento de este mecanismo tributario, además de facilitar la adopción de los ajustes normativos que sean necesarios para fortalecer su coherencia con los principios estructurales del derecho tributario colombiano así como con las mejores prácticas desarrolladas en el ámbito internacional.

De igual forma, resulta oportuno considerar las recomendaciones formuladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos mediante el Pilar Dos del proyecto Base Erosion and Profit Shifting BEPS 2.0 especialmente en lo relacionado con la delimitación del universo de contribuyentes sometidos a este régimen los criterios utilizados para establecer la tributación efectiva mínima y los instrumentos diseñados para prevenir prácticas de planificación fiscal internacional agresiva, toda vez que una eventual

armonización con dichos estándares contribuiría al fortalecimiento de la seguridad jurídica además de incrementar la competitividad del sistema tributario colombiano frente a otras jurisdicciones.

Por último, cualquier modificación futura relacionada con la Tasa Mínima de Tributación deberá estar respaldada por estudios técnicos rigurosos que permitan valorar previamente sus implicaciones económicas, financieras y constitucionales antes de ampliar su ámbito de aplicación o incrementar la tarifa mínima exigida en efecto durante los más recientes debates sobre política tributaria se ha planteado la posibilidad de elevar la tributación efectiva mínima del 15% al 20%, lo cual refleja la intención del legislador de consolidar este instrumento como una fuente permanente de financiación para el Estado.

Aun así una decisión de tal naturaleza exige analizar de manera integral los efectos que una medida de esta magnitud podría generar sobre la inversión, la productividad, la creación de empleo y la competitividad del sector empresarial con el fin de garantizar que cualquier reforma preserve el equilibrio entre las necesidades de financiación pública y la protección de los principios constitucionales que constituyen el fundamento del sistema tributario colombiano.

Conclusiones

La incorporación de la Tasa Mínima de Tributación mediante la Ley 2277 de 2022 modificó la metodología tradicional para determinar el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas del régimen ordinario. A partir de esta reforma, además del cálculo de la renta líquida gravable y del impuesto neto, los contribuyentes deben verificar el cumplimiento de una tributación efectiva mínima del 15 %, lo que introdujo un nuevo componente técnico en la determinación de la obligación tributaria.

El análisis realizado evidencia que el modelo colombiano presenta diferencias importantes frente al impuesto mínimo global promovido por la OCDE, mientras el estándar internacional está orientado principalmente a grandes grupos multinacionales, la regulación nacional amplió su ámbito de aplicación a un mayor número de contribuyentes, situación que ha generado cuestionamientos respecto de su compatibilidad con los principios de equidad, progresividad y capacidad contributiva, así como sobre sus posibles efectos en la competitividad empresarial y la inversión.

Finalmente, se concluye que toda reforma tributaria debe sustentarse en evaluaciones técnicas que permitan anticipar sus consecuencias económicas, fiscales y jurídicas, en ese sentido, resulta necesario realizar un seguimiento permanente a la implementación de la Tasa Mínima de Tributación, con el propósito de verificar si cumple los objetivos de fortalecimiento del recaudo sin afectar la seguridad jurídica, la actividad empresarial, la generación de empleo ni el desarrollo económico del país.

Referencias

- Álvarez, V., Enciso, E., & González, Y. (2024). Análisis de la incidencia del impuesto diferido y la tasa de tributación depurada en Colombia [Trabajo de especialización, Universidad de Antioquia]. Repositorio Institucional UdeA.
<https://bibliotecadigital.udea.edu.co/server/api/core/bitstreams/eb287659-329a-428e-8158-839c01ed908c/content>
- Arango, M., & Hernández, D. (2025). Problemáticas constitucionales de la implementación del impuesto mínimo en Colombia [Trabajo de grado, Universidad EAFIT]. Repositorio Institucional EAFIT.
<https://repository.eafit.edu.co/server/api/core/bitstreams/a3c4e221-83d5-4f3c-8371-3f0f2f89796e/content>
- Arrieta, A. (2022). Cargas tributarias generadoras de evasión fiscal en Colombia. Revista Colombiana de Contabilidad, 10(20), 1–23. <https://doi.org/10.56241/asf.v10n20.257>
- Congreso de la República de Colombia. (2022, 13 de diciembre). Ley 2277 de 2022. Función Pública.
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199147>
- Corte Constitucional de Colombia. (2003, 9 de septiembre). Sentencia C-776/03 (M. P. Manuel José Cepeda Espinosa).
- Corte Constitucional de Colombia. (2004, 12 de octubre). Sentencia C-989/04 (M. P. Clara Inés Vargas Hernández).



Corte Constitucional de Colombia. (2011, 18 de mayo). Sentencia C-397/11 (M. P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

Corte Constitucional de Colombia. (2011, 6 de diciembre). Sentencia C-913/11 (M. P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

Corte Constitucional de Colombia. (2012, 31 de octubre). Sentencia C-891/12 (M. P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

Corte Constitucional de Colombia. (2019, 5 de noviembre). Sentencia C-521/19 (M. P. Cristina Pardo Schlesinger).

Corte Constitucional de Colombia. (2020, 11 de marzo). Sentencia C-109/20 (M. P. José Fernando Reyes Cuartas).

Cortez, E. (2024). ¿La elusión tributaria como delito? [Tesis de licenciatura, Universidad de Chile]. Repositorio Académico de la Universidad de Chile.
<https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/205961/La-elusion-tributaria-como-delito.pdf>

Gil, L., & Flórez, C. (2023). Tasa de tributación depurada [Trabajo de especialización, Universidad de Antioquia]. Repositorio Institucional UdeA.
<https://bibliotecadigital.udea.edu.co/server/api/core/bitstreams/bd7d8013-3bf5-4758-97a1-42bd8250fdf1/content>

González, M. (2023). Implicación de la Tasa de Tributación Depurada (TTD) en el impuesto de renta de las personas jurídicas [Trabajo de grado, Universidad Cooperativa de

Colombia]. Repositorio Institucional UCC.

<https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/4f62f0de-3d82-4444-ba06-56de035e06c1/content>

Guevara, A., Marin, K., & Robayo, O. (2025). Tasa mínima de tributación y su impacto en la recaudación fiscal en Colombia durante los años 2023-2024 [Trabajo de especialización, Corporación Universitaria Minuto de Dios]. Repositorio Institucional UNIMINUTO.

<https://repository.uniminuto.edu.co/server/api/core/bitstreams/f314d601-c776-472e-ae80-6ccaef9b625c/content>

Hernández, K., & Alierdo, A. (2020). Mecanismos para disminuir la evasión y elusión fiscal [Trabajo de grado, Universidad Cooperativa de Colombia]. Repositorio Institucional UCC. <https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/5a1f1f8b-d842-4fdc-825d-3963ec3654c6/content>

Hernández, M. (2022). Poder tributario: aplicación de la prohibición de decretar impuestos en el ordenamiento jurídico colombiano por parte del Ejecutivo. *Revista de Derecho Fiscal*, (20), 7–56. <https://doi.org/10.18601/16926722.n20.01>

Londoño, J. (2021). El impacto fiscal a la luz de los principios constitucionales del sistema tributario colombiano y la necesidad de moderar los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta. *Revista de Derecho Fiscal*, (19), 45–87. <https://doi.org/10.18601/16926722.n19.03>

- Masache, M., Castillo, V., & Vélez, J. (2025). Más allá de la recaudación: Los límites de la extrafiscalidad. *Revista de Derecho*, (44), 85–104.
<https://doi.org/10.32719/26312484.2025.44.5>
- Mejia, J. (2009). Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México. *Revista de Derecho Privado*, (17), 131–168.
<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derpri/article/view/2747>
- Molina, M., & Gómez, A. (2004). ¿Han aumentado el recaudo las reformas tributarias en Colombia? *Revista de Economía Institucional*, 6(11), 142–157.
<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/ecoins/article/view/142/8157>
- Moreno, F. (2025). El principio de equidad tributaria en la jurisprudencia constitucional colombiana: Análisis crítico de la Sentencia C-489 de 2023 [Trabajo de grado, Universidad de los Andes]. Repositorio Institucional UniAndes.
<https://repositorio.uniandes.edu.co/server/api/core/bitstreams/7734c07d-ea44-47e5-a6a4-9f342778e8aa/content>
- Muñoz, M., & Ortiz, O. (2016). El sistema tributario colombiano, desarrollo y principios básicos. *Revista UNIMAR*, 34(2), 201–219.
<https://revistas.udenar.edu.co/index.php/runimar/article/view/3035>
- Piza, J. (2010). La capacidad económica como principio del sistema tributario. *Revista de Derecho Fiscal*, (6), 107–134.
<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2668/2314>

Plazas, D. (2017). Estado, derecho y territorio: Garantía constitucional de la autonomía tributaria de las entidades estatales [Tesis de maestría, Universidad Nacional de Colombia]. Repositorio Institucional UNAL.

<https://bffrepositorio.unal.edu.co/server/api/core/bitstreams/246f8bcb-41a3-447f-9126-82d130672f38/content>

Ramírez, J., & Luna, H. (2021). Análisis jurídico y económico de las Zonas Económicas “Social Especial” en Colombia. *Revista Academia & Derecho*, 12(23), 1–28.

<https://doi.org/10.18041/2215-8944/academia.23.8340>

Rodriguez, L. (2025). La complejidad del sistema tributario colombiano como obstáculo para la eficacia del contrato estatal: Un análisis crítico de la carga fiscal en la contratación pública [Trabajo de grado, Universidad Cooperativa de Colombia]. Repositorio Institucional UCC.

<https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/948c75bb-df37-4aea-aa28-4c92e1f07ced/content>

Romero, C., Grass, Y., & García, X. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *Dixi*, 15(17), 67–82. <https://doi.org/10.16925/di.v15i17.1537>

Rovira, J. (2025). La simulación de negocios jurídicos y la facultad para declarar operaciones abusivas prevista en los artículos 869 y siguientes del Estatuto Tributario [Tesis de maestría, Universidad Externado de Colombia]. Biblioteca Digital Universidad Externado. <https://bdigital.uexternado.edu.co/server/api/core/bitstreams/877c3011-ecf5-4f5d-9283-d1500d9a6a56/content>



- Sebastian, F., & Huapaya, P. (2025). Derecho constitucional tributario. Instituto Aduanero y Tributario (IAT) - SUNAT. <https://repositorio.sunat.gob.pe/handle/SUNAT/239>
- Suarez, L., Cruz, S., & Ruiz, M. (2021). Relevancia de la planeación tributaria para la gestión de procesos tributarios en las Pymes. El Conuco: Investigación, Economía y Sociedad, 4(2), 1–16. <https://doi.org/10.22579/2619-614X.938>
- Toro, J. (2021). El impacto fiscal a la luz de los principios constitucionales del sistema tributario colombiano y la necesidad de moderar los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta. Revista de Derecho Fiscal, (19), 55–83. <https://doi.org/10.18601/16926722.n19.03>
- Upegui, J. (2009). Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México. Revista de Derecho Fiscal, (5), 131–168. <https://revistas.uexnado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2747>