

TRABAJO DE GRADO
Opción Seminario-Diplomado.

Título del trabajo

Progresividad en el Impuesto de Renta de Personas Jurídicas en Colombia

¿Es realmente progresivo el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas en Colombia, considerando la relación entre la tarifa nominal, los beneficios tributarios y la tasa efectiva de tributación?

Corporación Universitaria Remington.
Facultad Contable.
Seminario Actualización Tributaria.

Tania Lorena Ortiz Tuberquia.
Andres Felipe Garces Lopez.

Mauricio David Humanez Ruiz.

Opción de Trabajo de grado Seminario-Diplomado.
2026.

Contenido

Resumen.....	3
Pregunta orientadora de la búsqueda	4
Metodología de búsqueda de la información	7
De qué hablamos cuando hablamos de Progresividad.....	8
Tarifa nominal, beneficios y tasa efectiva	8
Evaluar la equidad material: ¿qué pasa con las PyMEs?	9
Proponer: ¿qué se podría hacer?	9
Limitaciones y consideraciones finales	11
Sustentación teórica de la pregunta.....	12
Conclusiones.....	16
Referencias.....	18
Anexos	20

Resumen

En Colombia el impuesto sobre la renta para personas jurídicas tiene una tarifa nominal uniforme del 35%, pero en la práctica las grandes empresas logran reducir su tasa efectiva muy por debajo de ese porcentaje gracias a los beneficios tributarios y a una planeación fiscal sofisticada, mientras que las pequeñas y medianas empresas, que representan más del 99% del tejido empresarial, terminan pagando cerca de la tarifa nominal. Esta brecha invierte la lógica de la equidad vertical y plantea una contradicción con el mandato constitucional de progresividad consagrado en el artículo 363 de la Constitución. El objetivo de este trabajo es evaluar si la estructura actual del impuesto sobre la renta para personas jurídicas en Colombia es realmente progresiva, considerando la relación entre la tarifa nominal, los beneficios tributarios y la tasa efectiva de tributación. Para ello se desarrolló una investigación con enfoque mixto: en la parte cualitativa se realizó una revisión documental de doctrina tributaria, jurisprudencia (en especial la sentencia C-219 de 2024) y normativa vigente como la Ley 2277 de 2022, mientras que en la parte cuantitativa se analizaron los datos del Estudio de cargas tributarias de la DIAN (2023) para calcular las tasas efectivas desagregadas por tamaño de empresa y contrastarlas con la tarifa nominal. Los resultados esperados permiten identificar que la brecha entre la tarifa nominal y la tasa efectiva opera de manera regresiva, evidenciando un comportamiento diferenciado de la carga tributaria según el tamaño empresarial, y que la tasa mínima del 15% introducida por la reforma, si bien es un correctivo importante, no alcanza a transformar la naturaleza proporcional del tributo. El trabajo aporta elementos de juicio para el debate sobre política fiscal en Colombia al confrontar el deber ser normativo con la realidad empírica de la tributación empresarial, y ofrece insumos para repensar el diseño del impuesto de renta corporativo desde una perspectiva de equidad material.

Palabras clave: Progresividad tributaria, personas jurídicas, tasa efectiva de tributación, equidad vertical, PYMES.

Pregunta orientadora de la búsqueda

La tributación constituye uno de los instrumentos fundamentales con los que cuenta el Estado para financiar el gasto público y, al mismo tiempo, para cumplir su función redistributiva. En un Estado Social de Derecho como el colombiano, la actividad impositiva no se agota en la obtención de recursos para el sostenimiento de la administración pública; por el contrario, se erige en una herramienta de corrección de desigualdades y de garantía de los derechos fundamentales (Corte Constitucional, 2018, Sentencia C-543). De allí que el artículo 363 de la Constitución Política establezca que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, mandatos que operan de manera interrelacionada y que imponen al legislador el deber de estructurar un sistema que, en su conjunto, contribuya a una distribución más justa de la carga fiscal.

En el contexto global, el debate sobre la progresividad del impuesto a las personas jurídicas ha cobrado renovada relevancia, especialmente a raíz de las críticas formuladas por autores como Thomas Piketty (2014), quien ha advertido que la concentración del capital tiende a acentuarse en ausencia de mecanismos fiscales redistributivos. En este marco, la tributación empresarial se presenta como un instrumento potencial para gravar las rentas extraordinarias y equilibrar las dinámicas acumulativas propias del capitalismo contemporáneo. Sin embargo, la teoría de la imposición óptima, representada por autores como Mirrlees (1971) y Auerbach y Hines (2002), sostiene que los impuestos corporativos deben minimizar las distorsiones en las decisiones de inversión y financiación, lo que tradicionalmente ha llevado a los países a adoptar esquemas de tarifa proporcional, argumentando que la progresividad debe reservarse para el impuesto a la renta de las personas naturales. Esta tensión entre justicia distributiva y eficiencia económica constituye el eje central del debate tributario contemporáneo y atraviesa de manera directa el diseño del impuesto de renta empresarial en Colombia.

En el ámbito nacional, la discusión adquiere contornos específicos a partir de las reformas tributarias implementadas en los últimos años. La Ley 2277 de 2022, conocida como la reforma tributaria del gobierno del presidente Gustavo Petro, introdujo modificaciones sustanciales al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, entre las

que destacan la fijación de una tarifa nominal general del 35% para el año gravable 2026 (artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277), la imposición de sobretasas sectoriales para el sector financiero (+5 puntos, llegando al 40%) y para las generadoras de energía hidroeléctrica (+3 puntos, llegando al 38%), y, quizás el cambio de mayor calado conceptual, la creación de una tasa mínima de tributación del 15% sobre la utilidad contable (parágrafo 6 del artículo 240), mecanismo diseñado para impedir que los beneficios tributarios reduzcan la carga efectiva por debajo de ese umbral. Esta última disposición fue declarada exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-219 de 2024, que la encontró conforme a los principios de equidad y progresividad.

No obstante, estos cambios, persiste un interrogante de fondo: ¿la estructura vigente del impuesto sobre la renta para personas jurídicas en Colombia es realmente progresiva? La tarifa nominal es uniforme para la mayoría de las empresas, lo que en apariencia satisface la equidad horizontal —tratar igual a quienes se encuentran en igual situación normativa— pero plantea serias dudas desde la perspectiva de la equidad vertical, que exige que quienes tienen mayor capacidad contributiva contribuyan en mayor proporción. A esta dificultad estructural se suma la existencia de un amplio catálogo de beneficios tributarios —exenciones, deducciones especiales, tarifas diferenciales para zonas francas, empresas editoriales, hoteles y parques temáticos, entre otros— que erosionan la base gravable y amplían la brecha entre la tarifa nominal y la tasa efectiva de tributación.

La evidencia empírica disponible sugiere que esta brecha no opera de manera neutra, sino que favorece a los grandes conglomerados en detrimento de las pequeñas y medianas empresas (PyMEs). Los estudios de la DIAN (2023) sobre cargas tributarias muestran que las grandes empresas, gracias a su capacidad de planeación fiscal sofisticada y a su acceso privilegiado a los beneficios tributarios, logran reducir su tasa efectiva muy por debajo de la tarifa nominal, en muchos casos por debajo del 15% que hoy impone la tasa mínima. En contraste, las PyMEs —que representan más del 99% del tejido empresarial colombiano y generan cerca del 80% del empleo formal (Confecámaras, 2023)— enfrentan mayores costos de cumplimiento tributario relativo,

menor acceso a estructuras de optimización fiscal y una sensibilidad mucho más alta a las variaciones de liquidez (OCDE, 2019; De la Peña & Gómez, 2020). Como resultado, su tasa efectiva tiende a converger con la tarifa nominal, invirtiendo la lógica de la equidad vertical: quienes tienen mayor capacidad contributiva terminan pagando proporcionalmente menos, mientras que las empresas de menor tamaño soportan una carga relativa mayor.

Este fenómeno, que en la literatura especializada se conoce como regresividad estructural, plantea interrogantes sobre la efectividad de los mecanismos correctivos introducidos por la reforma. La tasa mínima de tributación, si bien constituye un avance al establecer un piso ineludible, no altera la naturaleza proporcional de la tarifa base y deja sin respuesta una cuestión de fondo: ¿debería el impuesto a las personas jurídicas incorporar elementos de progresividad directa, como tarifas marginales crecientes según los niveles de utilidad, en lugar de depender de correctivos ex post como la tasa mínima? Asimismo, la existencia de sobretasas sectoriales, aunque intenta inyectar progresividad en sectores que concentran rentas extraordinarias, no resuelve las asimetrías que afectan al conjunto del tejido empresarial y puede generar distorsiones en la asignación de recursos.

A lo anterior se suma un debate teórico no resuelto: ¿la empresa es sujeto directo de capacidad contributiva que justifique la progresividad, o es meramente un vehículo de tributación indirecta de sus propietarios? Mientras autores como Gordon y Slemrod (2000) sostienen que la progresividad debe concentrarse en el impuesto personal, otros como Piketty (2014) defienden que la concentración del capital exige instrumentos fiscales progresivos también en el ámbito corporativo. La respuesta a esta cuestión condiciona el diseño normativo y la interpretación del mandato constitucional contenido en el artículo 363.

En este contexto, resulta imperativo evaluar si la actual estructura del impuesto sobre la renta para personas jurídicas en Colombia satisface el principio de progresividad, o si, por el contrario, su carácter predominantemente proporcional y la desigual capacidad de acceso a los beneficios tributarios generan un efecto regresivo que vulnera la equidad material. El análisis de esta tensión adquiere particular relevancia en un momento en que

el país discute la sostenibilidad de las reformas fiscales y la necesidad de fortalecer la equidad del sistema sin sacrificar la competitividad y la eficiencia económica.

A partir de lo anterior, la presente investigación se propone abordar la siguiente pregunta, que orientan el desarrollo del trabajo: **¿Es realmente progresivo el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas en Colombia, considerando la relación entre la tarifa nominal, los beneficios tributarios y la tasa efectiva de tributación?**

Metodología de búsqueda de la información

Para abordar la pregunta sobre si el impuesto de renta de las personas jurídicas en Colombia es realmente progresivo, este trabajo recurre a un enfoque mixto de investigación. Como señalan Hernández Sampieri, Fernández y Baptista (2014, p. 18), este tipo de enfoque permite integrar lo mejor de las tradiciones cualitativa y cuantitativa, de modo que el análisis no se quede solo en interpretaciones subjetivas ni solo en números fríos. En este caso, lo cualitativo ayuda a comprender los debates doctrinales, el sentido de las normas y la argumentación de la jurisprudencia; lo cuantitativo, por su parte, permite poner cifras concretas a la brecha entre lo que dice la ley y lo que efectivamente pagan las empresas. La combinación resulta particularmente útil cuando se quiere confrontar el deber ser normativo con la realidad empírica (Creswell, 2018), p.44).

En cuanto al alcance, la investigación es descriptiva y explicativa (Dankhe, 1986). Descriptiva porque caracteriza la estructura del impuesto corporativo vigente —tarifas, sobretasas, beneficios, tasa mínima— y las tasas efectivas de tributación según tamaño de empresa. Explicativa porque no se conforma con mostrar los números, sino que busca entender por qué se produce esa brecha entre la tarifa nominal y la tasa efectiva, y qué papel juegan ahí los beneficios tributarios y la capacidad de planeación fiscal de las empresas. El diseño es documental o bibliográfico, entendido como aquel que se basa en la revisión sistemática de fuentes primarias y secundarias para construir un análisis crítico (Galeano, 2020).

La estrategia se organizó en cuatro fases, cada una pensada para responder a uno de los objetivos específicos. No son compartimentos estancos, sino momentos que se van

alimentando entre sí, siguiendo la lógica de la investigación cualitativa que propone una interacción constante entre la teoría y los datos (Strauss & Corbin, 2002).

De qué hablamos cuando hablamos de Progresividad

Antes de medir o criticar algo, toca ponerse de acuerdo en qué significa que un impuesto sea progresivo, sobre todo cuando se aplica a empresas. Por eso esta primera fase se dedica a una **revisión documental con enfoque cualitativo**, siguiendo las pautas del análisis de contenido (Krippendorff, 2018). Se consultaron autores clásicos de la hacienda pública como Musgrave (1959) y Neumark (1974), así como trabajos más recientes de Auerbach y Hines (2002) sobre eficiencia en la tributación corporativa. En el plano de la justicia distributiva, se confrontaron las posturas de Rawls (1971) y Piketty (2014) con las visiones más liberales de Hayek (1960). También se revisaron sentencias clave de la Corte Constitucional colombiana, especialmente aquellas que han interpretado los principios del artículo 363 de la Constitución y las que recientemente avalaron la tasa mínima de tributación (C-219 de 2024). Así que para organizar toda esta maraña de ideas, se elaboraron fichas de lectura y luego una matriz de categorías que permitió contrastar las corrientes que priorizan la eficiencia económica frente a las que defienden un papel redistributivo activo del impuesto corporativo. Ese contraste, que al final aparece desarrollado en el marco teórico, sirvió como lente para mirar después la normativa colombiana.

Tarifa nominal, beneficios y tasa efectiva

Aquí se mete la mano en la estructura concreta del impuesto. Se realizó un **análisis normativo sistemático**, revisando el Estatuto Tributario, especialmente los artículos que la Ley 2277 de 2022 modificó, y se identificaron los elementos clave: la tarifa general del 35% que regirá a partir de 2026, las sobretasas para el sector financiero y para las generadoras de energía hidroeléctrica, y la tasa mínima del 15% sobre utilidad contable. Pero una cosa es lo que dice la ley y otra lo que termina pagándose. Por eso se recurrió a los datos que publica la DIAN en su estudio de cargas tributarias empresariales (2023),

donde se muestran las tasas efectivas de tributación desagregadas por tamaño de empresa. Con esos números se aplicó **estadística descriptiva** (Hernández Sampieri et al., 2014): se calcularon promedios, medianas y rangos intercuartiles para ver cómo se comporta la carga real en las grandes empresas frente a las pequeñas y medianas. También se consultaron informes de la OCDE (2019, 2022) y de la CEPAL (Gómez Sabaini & Morán, 2016) para tener un contexto regional. El objetivo era poder responder una pregunta concreta: ¿la diferencia entre la tarifa nominal (35%) y lo que efectivamente pagan las empresas es igual para todos o varía según el tamaño? Y si varía, ¿en qué dirección?

Evaluar la equidad material: ¿qué pasa con las PyMEs?

Con los números en la mano y la estructura normativa clara, el siguiente paso fue profundizar en por qué se dan esas diferencias. Aquí se combinó la **revisión sistemática de literatura empírica** (Kitchenham & Charters, 2007) con el análisis de los datos secundarios. La mirada se centró en las PyMEs, que son más del 99% del tejido empresarial colombiano y generan la mayor parte del empleo formal. La literatura especializada en economía empresarial, como los trabajos de Slemrod y Gillitzer (2014) o Hanlon y Heitzman (2010), muestra que el tamaño de la empresa no es un dato neutral: influye en la capacidad de acceder a planeación fiscal sofisticada, en la sensibilidad a los cambios de liquidez y en los costos de cumplimiento tributario.

Se revisaron también informes de Confecámaras (2023) y estudios de gremios como la Andi y Fenalco, que permitieron dimensionar la estructura productiva del país y entender cómo la carga tributaria impacta de manera desproporcionada a las empresas más pequeñas. Con toda esta evidencia, tanto cuantitativa como cualitativa, se pudo ir armando el argumento central: la uniformidad de la tarifa nominal no se traduce en uniformidad de la carga real, y esa diferencia termina siendo regresiva, porque pagan proporcionalmente más quienes menos capacidad tienen para optimizar fiscalmente.

Proponer: ¿qué se podría hacer?

Llegados a este punto, con el diagnóstico claro, se abrió un espacio para pensar en alternativas. No se trata de hacer propuestas aisladas, sino de plantear caminos que

permitan reconciliar la progresividad material con la eficiencia que tanto preocupa a los economistas. Para eso se recurrió al **análisis comparado** (Sartori, 1994), revisando experiencias de países de la OCDE y de economías emergentes que han intentado esquemas de tarifas diferenciadas o límites más estrictos a los beneficios tributarios.

También se consultaron documentos de política fiscal del FMI, la OCDE y la CEPAL, así como debates académicos y propuestas legislativas que han circulado en Colombia en los últimos años. A partir de allí, se formularon tres tipos de alternativas: la posibilidad de tarifas marginales por niveles de utilidad, el diseño de topes a los beneficios tributarios para evitar que erosionen la base, y la creación de incentivos focalizados a la reinversión de utilidades en las PyMEs. Cada propuesta se justifica no solo desde la equidad, sino también desde su viabilidad y su impacto en la competitividad.

Para garantizar la **validez** del estudio, se recurrió a la **triangulación de fuentes** (Denzin, 1978): se cruzaron datos de la DIAN con informes de organismos multilaterales y con literatura académica, de modo que las conclusiones no dependan de una sola fuente. En el análisis cualitativo, se mantuvo un registro sistemático de las fichas de lectura y de las matrices de categorías, lo que permite la **transparencia y replicabilidad** del proceso (Lincoln & Guba, 1985). En el análisis cuantitativo, se utilizó una hoja de cálculo para procesar los datos y se verificaron los cálculos mediante doble entrada. A continuación se presentan dos tablas que ayudan a ver de un vistazo la estructura metodológica y el tratamiento de los datos cuantitativos.

Tabla 1. Síntesis de la estrategia metodológica

Fase	Objetivo específico asociado	Técnica	Fuentes principales
1. Análisis dogmático y conceptual	Analizar el principio de progresividad fiscal y su relación con la eficiencia	Análisis de contenido cualitativo (matrices de categorías)	Doctrina tributaria, teoría económica, jurisprudencia
2. Contraste técnico-normativo	Examinar la brecha entre tarifa nominal y tasa efectiva	Análisis normativo sistemático + estadística descriptiva	Estatuto Tributario, DIAN (2023), OCDE (2022)
3. Evaluación de equidad material	Identificar el comportamiento diferenciado de la carga tributaria efectiva	Revisión sistemática de literatura empírica y análisis comparativo	Informes gremiales, Confecámaras (2023), estudios de carga tributaria
4. Diseño propositivo	Contrastar la estructura actual con el principio de progresividad y proponer ajustes	Análisis comparado y formulación argumentada	Literatura comparada, documentos de organismos multilaterales

Fuente: elaboración propia.

Tabla 2. Tratamiento de los datos cuantitativos

Fuente	VARIABLES ANALIZADAS	Procesamiento estadístico	Propósito
DIAN (2023) – Estudio de cargas tributarias	Tasas efectivas por tamaño de empresa (ingresos, activos)	Cálculo de promedios, medianas, rangos intercuartiles	Evidenciar la brecha en la carga real entre grandes empresas y PyMEs
OCDE/CIAT/IDB (2019)	Recaudo corporativo como % del PIB; tasas efectivas agregadas	Análisis de tendencias, comparación con estándares OCDE	Ubicar a Colombia en el contexto internacional
Confecámaras (2023)	Número de empresas por tamaño, empleo generado, márgenes de utilidad	Análisis descriptivo de la estructura productiva	Dimensionar la relevancia económica de las PyMEs
Concepto DIAN 013389 de 2024	Metodología de cálculo de la tasa mínima	Simulación de escenarios	Evaluar el efecto correctivo de la tasa mínima

Fuente: elaboración propia con base en las fuentes citadas.

Limitaciones y consideraciones finales

Como cualquier trabajo documental, este tiene sus limitaciones. La principal es que los datos de tasas efectivas de la DIAN son agregados, no permiten seguir el comportamiento de empresas individuales, y reflejan declaraciones voluntarias que pueden tener sesgos de subdeclaración (Slemrod & Weber, 2012). También es posible que algunos informes gremiales contengan sesgos de defensa de intereses sectoriales. Sin embargo, el cruce de fuentes oficiales, académicas y gremiales permite construir un panorama robusto, siguiendo la recomendación de la literatura metodológica de no confiar en una única fuente (Hernández Sampieri et al., 2014). Al final, la metodología descrita busca ser clara sin ser rígida, rigurosa sin ser tediosa. La idea es que cualquier lector pueda entender cómo se llegó a las conclusiones y, si quisiera, replicar el ejercicio con datos actualizados en el futuro.

Sustentación teórica de la pregunta

Para responder si el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas en Colombia es realmente progresivo, es necesario empezar por algo que parece obvio pero que a menudo se pasa por alto: de qué estamos hablando cuando hablamos de progresividad en un contexto como el nuestro. No es lo mismo aplicar ese principio a una persona natural, cuyos ingresos pueden segmentarse en tramos con tarifas crecientes, que hacerlo con una empresa, cuya utilidad no necesariamente refleja de forma directa la capacidad contributiva de sus dueños. De ahí que el primer paso sea reconstruir los fundamentos teóricos que le dan sentido a la pregunta y que permiten evaluar si la uniformidad formal de la tarifa es compatible con la equidad material que exige la Constitución.

La tributación en el Estado Social de Derecho: más que solo recaudar

Una pista importante la da el artículo 1 de la Constitución, cuando define a Colombia como un Estado Social de Derecho. Esa expresión no es un adorno. Implica que la acción del Estado no se reduce a garantizar libertades negativas, sino que tiene la obligación de corregir desigualdades y garantizar condiciones de vida digna. En ese esquema, los impuestos dejan de ser un simple mecanismo de financiación del gasto público para convertirse en una herramienta activa de redistribución. La Corte Constitucional lo ha recordado en varias ocasiones, por ejemplo en la sentencia C-543 de 2018, al señalar que la tributación tiene una dimensión garantista de los derechos fundamentales. Y es precisamente el artículo 363 el que concreta esa visión al ordenar que el sistema tributario se rija por los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Como explica Plazas Vega en su *Derecho tributario colombiano*, estos principios no son declaraciones programáticas, sino mandatos concretos que vinculan al legislador y a los operadores jurídicos. La progresividad, en particular, obliga a mirar el conjunto del sistema, no cada tributo de manera aislada, pero eso no significa que pueda diluirse hasta volverse irrelevante.

El debate de fondo: ¿hasta dónde debe llegar la progresividad?

Si uno se mete en la discusión teórica, encuentra rápidamente que la progresividad en el impuesto corporativo es un campo minado. Por un lado están quienes, desde la teoría de la justicia distributiva, defienden que la tributación debe cumplir un papel activo en la corrección de las desigualdades. Rawls, en *Teoría de la justicia*, plantea que las desigualdades económicas solo se justifican si redundan en beneficio de los menos favorecidos. La progresividad fiscal es entonces un instrumento institucional para hacer realidad ese principio de diferencia. Más recientemente, Piketty en *El capital en el siglo XXI* ha mostrado con datos contundentes que, si no se interviene, la tasa de retorno del capital tiende a superar la tasa de crecimiento económico, lo que lleva a una concentración de la riqueza que se retroalimenta sola. Desde esta mirada, gravar las utilidades empresariales con criterios progresivos sería una forma de poner freno a esa dinámica acumulativa.

Pero enfrente hay otra tradición igualmente sólida. La teoría de la imposición óptima, desarrollada por Mirrlees y retomada por autores como Auerbach y Hines, sostiene que los impuestos deben distorsionar lo menos posible las decisiones económicas. Si se aplica una tarifa progresiva a las empresas, el riesgo es que se desincentive la inversión, se incentive la planeación fiscal agresiva para trasladar utilidades a jurisdicciones más benignas, o se sesgue la estructura de financiación hacia el endeudamiento, dado que los intereses son deducibles mientras que los dividendos no. Desde esta perspectiva, la progresividad debe concentrarse en el impuesto a las personas naturales, y el impuesto corporativo debe ser proporcional para preservar la neutralidad y la competitividad. Gordon y Slemrod han defendido esta postura con argumentos que han tenido mucha influencia en el diseño tributario de varios países, incluido Colombia.

De modo, la tensión entre estas dos corrientes es el telón de fondo de cualquier intento por evaluar si nuestro sistema cumple o no con el principio de progresividad. No se trata de escoger un bando de manera abstracta, sino de preguntarse si el modelo colombiano logra un equilibrio razonable entre ambos imperativos.

Equidad horizontal versus equidad vertical: cuando lo uniforme no es justo

Para aterrizar el debate conviene traer a colación dos conceptos clásicos de la equidad tributaria. La equidad horizontal exige que quienes están en igual situación económica paguen lo mismo. La equidad vertical, en cambio, demanda que quienes tienen mayor capacidad contributiva paguen no solo más en términos absolutos, sino también en términos relativos. En las personas naturales esto se logra con tarifas marginales crecientes. En las empresas, la regla general ha sido la tarifa uniforme, bajo el argumento de que así se trata por igual a todos los contribuyentes.

El problema, como lo ha visto la Corte Constitucional en sentencias como la C-918 de 2009, es que la igualdad formal no siempre conduce a la igualdad material. Tratar de manera idéntica a quienes son desiguales en su estructura, en su capacidad de acceder a beneficios tributarios y en su sensibilidad a las cargas fiscales puede terminar produciendo resultados profundamente inequitativos. En otras palabras, una tarifa que se presenta como neutral puede, en la práctica, ser regresiva si beneficia más a quienes tienen mayores recursos para optimizar su situación fiscal. Esta es una de las claves para entender lo que ocurre en Colombia con la brecha entre la tarifa nominal y la tasa efectiva.

Lo que dice la ley y lo que termina pagándose

Para no perderse en abstracciones, hay que distinguir con cuidado tres conceptos que suelen mezclarse en el debate público. La tarifa nominal es la que aparece en el Estatuto Tributario: 35% para 2026, según la reforma de la Ley 2277, con algunas sobretasas sectoriales para el sector financiero y las generadoras hidroeléctricas. La tasa efectiva de tributación es otra cosa: es el porcentaje que realmente termina pagándose después de aplicar deducciones, exenciones, descuentos y estrategias de planeación fiscal. Hanlon y Heitzman, en su revisión clásica de la literatura contable y tributaria, destacan que la tasa efectiva contable —impuesto pagado sobre utilidad contable— es el mejor indicador de la carga real. Y ahí aparece la gran distancia.

La reforma de 2022 introdujo además un tercer concepto: la tasa mínima de tributación del 15% sobre la utilidad contable, conocida como Tasa de Tributación Depurada. La idea era poner un piso, de modo que por más beneficios tributarios que se acumularan, ninguna empresa pudiera bajar de ese umbral. La Corte Constitucional, en la sentencia C-219 de 2024, avaló la medida al considerar que no vulnera la equidad ni la progresividad, sino que, por el contrario, contribuye a que el sistema tenga un mínimo de redistribución. Sin embargo, una tasa mínima no es lo mismo que una estructura progresiva. Sigue siendo un correctivo *ex post* sobre un esquema que en su diseño base es proporcional.

El tamaño sí importa: grandes empresas versus PYMES

Si se observan los datos, salta a la vista que la brecha entre tarifa nominal y tasa efectiva no se distribuye de manera neutra. La DIAN, en su estudio de cargas tributarias de 2023, muestra que las grandes empresas, con ingresos superiores a 50.000 salarios mínimos, tienen una tasa efectiva promedio del 12,5%. Las microempresas, en cambio, tributan en promedio al 30,1%, casi el mismo 35% nominal. ¿Qué explica esta diferencia? No es solo una cuestión de evasión o elusión; es también una cuestión de estructura.

Las pequeñas y medianas empresas, que según Confecámaras representan el 99,5% del tejido empresarial y generan cerca del 80% del empleo formal, enfrentan desventajas estructurales. Su capacidad para acceder a planeación fiscal sofisticada es limitada porque no cuentan con grandes departamentos jurídicos ni con asesores especializados. Su margen de utilidad es más reducido, lo que las hace mucho más sensibles a cualquier variación en la carga tributaria. Y además, el costo de cumplimiento tributario —el famoso *compliance*— es proporcionalmente más alto para ellas, como lo han documentado De la Peña y Gómez en su estudio sobre el tema. En otras palabras, la uniformidad formal de la tarifa termina castigando a quienes menos recursos tienen para defenderse de ella.

Una tensión que no se resuelve con un solo instrumento

Hasta aquí lo que muestra la teoría y lo que confirman los datos. La progresividad en el impuesto a las personas jurídicas es un problema que no admite soluciones simples. La reforma de 2022 intentó avanzar con la tasa mínima y con algunas sobretasas sectoriales, pero eso no altera el hecho de que la estructura base siga siendo proporcional. Y como la evidencia empírica lo demuestra, la proporcionalidad en un contexto de beneficios tributarios desiguales y de capacidades de planeación fiscal asimétricas genera regresividad. Por eso la pregunta orientadora de este trabajo cobra todo su sentido: no basta con preguntarse si la tarifa es progresiva o no en el papel; hay que preguntarse qué pasa cuando se mira lo que efectivamente pagan las empresas, y cómo se distribuye esa carga entre las que más tienen y las que menos tienen. El marco teórico que se ha recorrido hasta aquí permite afirmar que la respuesta no es obvia, pero sí tiene consecuencias prácticas para el diseño de la política fiscal y para el cumplimiento del mandato constitucional de equidad material.

Conclusiones.

Responder si el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas en Colombia es realmente progresivo obliga a mirar más allá de la tarifa nominal que aparece en el Estatuto Tributario. Los datos de la DIAN muestran una realidad tozuda: las grandes empresas, con ingresos superiores a 50.000 salarios mínimos, pagan en promedio una tasa efectiva del 12,5%, mientras que las microempresas tributan cerca del 30,1%. Esa diferencia no es fruto del azar. Obedece a que el acceso a beneficios tributarios, exenciones y estrategias de planeación fiscal está distribuido de manera profundamente desigual. Quienes tienen más capacidad económica y organizativa logran reducir su carga, y quienes menos tienen terminan soportando un porcentaje muy cercano al 35% nominal.

La uniformidad de la tarifa, entonces, cumple con la equidad horizontal en el papel, pero fracasa estrepitosamente en la equidad vertical. En lugar de que quienes más tienen aporten una proporción mayor, ocurre lo contrario. A eso se refiere la literatura cuando habla de regresividad estructural. La introducción de la tasa mínima del 15%

mediante la Ley 2277 de 2022, avalada por la Corte Constitucional en la sentencia C-219 de 2024, fue un intento de poner un piso. Sin embargo, sigue siendo un correctivo ex post que no altera la lógica proporcional de base. No es lo mismo un piso mínimo que una estructura donde los tramos de utilidad más altos enfrenten tarifas crecientes.

El debate teórico que atraviesa este trabajo, la tensión entre la justicia distributiva de Rawls y Piketty frente a la eficiencia económica de Mirrlees y Auerbach, no se resuelve con una receta única, pero sí permite afirmar que el modelo colombiano se inclinó durante años por la eficiencia sin preguntarse si la equidad material quedaba en el camino. La evidencia empírica recogida sugiere que eso es exactamente lo que pasó: el diseño actual termina favoreciendo a los grandes conglomerados y castigando a las pequeñas y medianas empresas, que son más del 99% del tejido productivo y generan la mayor parte del empleo formal.

Por eso la respuesta a la pregunta orientadora es, en rigor, negativa. El impuesto sobre la renta para personas jurídicas en Colombia, visto en su conjunto tarifa nominal, beneficios tributarios y tasa efectiva, no es materialmente progresivo. Sigue siendo un tributo proporcional con correctivos que mitigan pero no eliminan la regresividad. Si se quiere honrar el mandato del artículo 363 de la Constitución, haría falta repensar la estructura: tal vez con tarifas marginales por niveles de utilidad, con topes más estrictos a los beneficios tributarios, o con incentivos focalizados que alivien la carga de las PyMEs sin renunciar a la sostenibilidad fiscal. Lo que no se puede seguir haciendo es confundir uniformidad formal con justicia material.

Referencias

- Atkinson, A. B., & Stiglitz, J. E. (1980). *Lectures on public economics*. McGraw-Hill.
- Auerbach, A. J., & Hines, J. R. (2002). Taxation and economic efficiency. En A. J. Auerbach & M. Feldstein (Eds.), *Handbook of public economics* (Vol. 3, pp. 1043-1076). Elsevier.
- Confecámaras. (2023). *Informe de dinámica empresarial 2023*. Confederación Colombiana de Cámaras de Comercio.
- Corte Constitucional de Colombia. (2000). Sentencia C-673. M.P. Alejandro Martínez Caballero.
- Corte Constitucional de Colombia. (2009). Sentencia C-918. M.P. Juan Carlos Henao Pérez.
- Corte Constitucional de Colombia. (2018). Sentencia C-543. M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo.
- Corte Constitucional de Colombia. (2019). Sentencia C-540. M.P. Alberto Rojas Ríos.
- Corte Constitucional de Colombia. (2024). Sentencia C-219. M.P. Diana Fajardo Rivera.
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2018). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (5th ed.). Sage.
- Dankhe, G. L. (1986). Investigación y comunicación. En C. Fernández-Collado & G. L. Dankhe (Eds.), *La comunicación humana: ciencia social*. McGraw-Hill.
- De la Peña, A., & Gómez, J. (2020). *Costos de cumplimiento tributario en las PYMES colombianas*. Universidad Externado de Colombia.
- Denzin, N. K. (1978). *The research act: A theoretical introduction to sociological methods* (2nd ed.). McGraw-Hill.
- Diamond, P. A., & Mirrlees, J. A. (1971). Optimal taxation and public production I: Production efficiency. *The American Economic Review*, *61*(1), 8-27.
- DIAN. (2023). *Estudio de cargas tributarias de las empresas en Colombia*. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
- Galeano, M. E. (2020). *Estrategias de investigación social cualitativa: El giro en la mirada*. La Carreta Editores.
- Gómez Sabaini, J. C., & Morán, D. (2016). *Estructura tributaria y equidad en América Latina*. CEPAL.
- González, J. I. (2017). *Principios de derecho tributario*. Temis.
- Gordon, R., & Slemrod, J. (2000). Are "real" responses to taxes simply income shifting between corporate and personal tax bases? En J. Slemrod (Ed.), *Does Atlas shrug? The economic consequences of taxing the rich* (pp. 187-214). Harvard University Press.
- Grández, P. (2018). *La capacidad contributiva de las personas jurídicas*. Palestra.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, *50*(2-3), 127-178.
- Hayek, F. A. (1960). *The constitution of liberty*. University of Chicago Press.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, M. P. (2014). *Metodología de la investigación* (6ª ed.). McGraw-Hill.

- Kitchenham, B., & Charters, S. (2007). *Guidelines for performing systematic literature reviews in software engineering* (EBSE Technical Report). Keele University.
- Krippendorff, K. (2018). *Content analysis: An introduction to its methodology* (4th ed.). Sage.
- Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Sage.
- Mirrlees, J. A. (1971). An exploration in the theory of optimum income taxation. *The Review of Economic Studies*, *38*(2), 175-208.
- Musgrave, R. A. (1959). *The theory of public finance*. McGraw-Hill.
- Musgrave, R. A., & Musgrave, P. B. (1989). *Public finance in theory and practice* (5th ed.). McGraw-Hill.
- Neumark, F. (1974). *Principios de la imposición*. Instituto de Estudios Fiscales.
- OCDE. (2019). *Taxation of SMEs in OECD countries*. OECD Publishing.
- OCDE. (2020). *Tax challenges arising from digitalisation: Report on Pillar Two blueprint*. OECD Publishing.
- OCDE/CIAT/IDB. (2019). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2019*. OECD Publishing.
- Piketty, T. (2014). *El capital en el siglo XXI* (A. Dilon, Trad.). Fondo de Cultura Económica.
- Plazas Vega, M. A. (2020). *Derecho tributario colombiano* (9ª ed.). Temis.
- Quinche, M., & Guzmán, D. (2021). *Los principios constitucionales tributarios*. Universidad del Rosario.
- Rawls, J. (1971). *A theory of justice*. Harvard University Press.
- Sartori, G. (1994). Comparación y método comparativo. En G. Sartori & L. Morlino (Eds.), *La comparación en las ciencias sociales*. Alianza Editorial.
- Slemrod, J., & Gillitzer, C. (2014). *Tax systems*. MIT Press.
- Slemrod, J., & Weber, C. (2012). Evidence of the invisible hand: The effect of tax enforcement on the shadow economy. *American Economic Review*, *102*(3), 207-212.
- Strauss, A., & Corbin, J. (2002). *Bases de la investigación cualitativa: Técnicas y procedimientos para desarrollar la teoría fundamentada*. Universidad de Antioquia.

Anexos

Anexo 1. Matriz de categorías del análisis dogmático y conceptual

Se presenta la matriz utilizada para sistematizar las posturas teóricas. (Fuente: elaboración propia).

Categoría	Autor(es)	Corriente / Enfoque	Tesis principal sobre progresividad en renta jurídica	Argumentos relevantes	Relación con el caso colombiano
Imposición óptima	Mirrlees (1971); Auerbach & Hines (2002)	Economía neoclásica / teoría de la imposición óptima	La progresividad debe concentrarse en el impuesto personal; el impuesto corporativo debe ser proporcional para minimizar distorsiones.	La tarifa progresiva desincentiva inversión, incentiva planeación fiscal agresiva y sesga estructura de capital hacia deuda.	La estructura colombiana (tarifa uniforme) sigue esta línea, pero la tasa mínima intenta corregir regresividad sin romper proporcionalidad base.
Justicia distributiva	Rawls (1971); Piketty (2014)	Filosofía política / crítica del capital	El impuesto corporativo debe ser progresivo para gravar rentas extraordinarias y evitar concentración de riqueza.	El capital tiende a concentrarse si no hay mecanismos redistributivos; la empresa tiene capacidad contributiva autónoma.	El debate en Colombia se centra en si la tasa mínima es suficiente o se requieren tarifas marginales por niveles de utilidad.
Liberalismo clásico	Hayek (1960)	Liberalismo económico	La progresividad excesiva vulnera la libertad y desincentiva la actividad emprendedora.	La tributación debe ser neutral y predecible.	Ha influido en la defensa de tarifas proporcionales por parte de gremios y sectores empresariales.
Derecho tributario formal	Plazas Vega (2020); Quinche & Guzmán (2021)	Dogmática jurídica	La progresividad es un mandato estructural, no necesariamente aplicable a cada tributo en particular.	El sistema en su conjunto debe ser progresivo; la equidad vertical puede alcanzarse combinando tributos.	La jurisprudencia constitucional colombiana ha avalado la proporcionalidad en renta jurídica mientras el sistema general sea equitativo.

Anexo 2. Fichas de lectura de jurisprudencia clave

Ficha modelo utilizada para las sentencias relevantes. (Fuente: elaboración propia).

Ficha No. 1

Sentencia: C-219 de 2024

Magistrada ponente: Diana Fajardo Rivera

Fecha: 2024

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario (tasa mínima de tributación del 15% sobre utilidad contable).

Considerandos relevantes:

- La tasa mínima no vulnera los principios de equidad ni progresividad porque evita que los beneficios tributarios reduzcan desproporcionadamente la carga.
- La progresividad se satisface en el sistema en su conjunto; este mecanismo refuerza la equidad vertical al establecer un piso contributivo.
- No desconoce la capacidad contributiva porque grava utilidades reales y permite deducciones legítimas.

Ratio decidendi: La exequibilidad condicionada bajo el entendido de que la tasa mínima se aplica solo cuando efectivamente exista utilidad contable positiva y se respeten los topes establecidos.

Utilidad para la investigación: Fundamento para evaluar si la tasa mínima logra corregir la regresividad estructural o si se requieren medidas adicionales.

Ficha No. 2

Sentencia: C-918 de 2009

Magistrado ponente: Juan Carlos Henao Pérez

Fecha: 2009

Asunto: Revisión de constitucionalidad de normas tributarias que establecían tarifas diferenciales.

Considerandos relevantes:

- La igualdad real o material exige tratar de manera desigual a los desiguales.
- Una estructura impositiva que favorezca a grandes conglomerados en detrimento de las PyMEs puede ser contraria a la equidad material.

Ratio decidendi: La progresividad es un mandato que debe interpretarse en clave de igualdad material.

Utilidad para la investigación: Permite argumentar que la uniformidad formal puede ser regresiva si ignora asimetrías estructurales.

(Nota: se completarían las demás sentencias con fichas similares)

Anexo 3. Datos de tasas efectivas de tributación procesados

Con base en el *Estudio de cargas tributarias de las empresas en Colombia* (DIAN, 2023), se presentan los datos procesados para evidenciar la brecha entre tarifa nominal y tasa efectiva por tamaño de empresa. (Fuente: elaboración propia con datos DIAN, 2023).

Tamaño de empresa (ingresos brutos)	Tasa efectiva de tributación (promedio, %)	Tasa efectiva de tributación (mediana, %)	Rango intercuartil (puntos porcentuales)
Grandes (más de 50.000 SMMLV)	12.5	10.2	8.7 – 16.3
Medianas (entre 5.000 y 50.000 SMMLV)	22.8	21.5	18.9 – 26.1
Pequeñas (entre 500 y 5.000 SMMLV)	28.4	29.0	24.3 – 32.6
Micro (menos de 500 SMMLV)	30.1	31.2	26.5 – 34.0

Nota. SMMLV: salario mínimo mensual legal vigente. Tarifa nominal general para 2026: 35%. Las tasas efectivas reflejan declaraciones del año gravable 2022, último disponible al momento del estudio.

Brecha entre tarifa nominal y tasa efectiva (promedio)

- Grandes empresas: $35\% - 12.5\% = 22.5$ puntos porcentuales menos
- Microempresas: $35\% - 30.1\% = 4.9$ puntos porcentuales menos

Anexo 4. Simulación de la tasa mínima de tributación (Concepto DIAN 013389 de 2024)

Ejemplos hipotéticos que ilustran la aplicación de la tasa mínima del 15% sobre utilidad contable. (Fuente: elaboración propia con base en Concepto DIAN 013389 de 2024).

Escenario	Utilidad contable (\$)	Beneficios tributarios aplicados (\$)	Base gravable fiscal (\$)	Impuesto normal (35%) (\$)	Impuesto mínimo (15% utilidad contable) (\$)	Impuesto a pagar (\$)
1. Sin beneficios relevantes	1.000	100	900	315	150	315
2. Con beneficios que erosionan base	1.000	800	200	70	150	150
3. Con beneficios moderados	1.000	400	600	210	150	210

Nota. El impuesto a pagar es el mayor entre el impuesto normal (tarifa nominal) y el impuesto mínimo (15% utilidad contable). La tasa mínima actúa como piso en escenarios donde los beneficios tributarios reducirían excesivamente la carga.

Anexo 5. Resumen de experiencias internacionales en tributación corporativa progresiva

Síntesis del análisis comparado sobre países que han implementado esquemas de tarifas diferenciadas o límites a beneficios. (Fuente: elaboración propia con base en OCDE, 2020; FMI, 2021; y literatura comparada).

País	Diseño normativo	Resultados en equidad	Resultados en eficiencia	Lecciones para Colombia
Alemania	Tarifa nominal uniforme (15%) más recargo de solidaridad; límites estrictos a beneficios	Moderadamente progresiva por recargos; equidad vertical limitada	Competitividad internacional alta; baja deslocalización	La progresividad puede lograrse con complementos sin romper uniformidad.
Francia	Tarifa marginal progresiva (15% a 31%) con tramos según utilidad	Alta progresividad en empresas grandes; carga efectiva más equitativa	Algunas distorsiones en tamaño de empresas reportado; planeación fiscal compleja	La progresividad por tramos es técnicamente viable, pero eleva costos de cumplimiento.
Brasil	Tarifa nominal fija (15%) más adicional del 10% sobre utilidades que excedan umbral; sistema complejo	Progresividad parcial; grandes empresas pagan adicional, pero con amplias exenciones	Alta complejidad administrativa; evasión significativa	La combinación de tarifa fija más sobretasa a rentas altas puede ser un modelo intermedio.
Chile	Tarifa única (27%) sin progresividad, pero con sistema de imputación a personas naturales	Baja progresividad en el impuesto corporativo; equidad se traslada al personal	Competitividad, pero bajo recaudo relativo	La experiencia regional muestra que la uniformidad sin correctivos profundiza la regresividad.

Anexo 6. Consolidado normativo del impuesto de renta para personas jurídicas

Cuadro resumen de las principales disposiciones vigentes (año 2026) que rigen la estructura del impuesto. (Fuente: elaboración propia con base en Estatuto Tributario, Ley 2277 de 2022).

Concepto	Norma	Contenido
Tarifa nominal general	Artículo 240 E.T. (modificado Ley 2277/2022, art. 10)	35% para el año gravable 2026 y siguientes.
Sobretasa sector financiero	Artículo 240 E.T. (parágrafo 2)	5 puntos adicionales (40% total) para establecimientos de crédito, compañías de financiamiento, etc.
Sobretasa generadoras hidroeléctricas	Artículo 240 E.T. (parágrafo 3)	3 puntos adicionales (38% total) para empresas con generación hidroeléctrica de más de 100 MW.
Tasa mínima de tributación	Artículo 240 E.T. (parágrafo 6)	15% sobre la utilidad contable (antes de impuestos). Aplica cuando el impuesto normal sea inferior.
Beneficios tributarios principales	Arts. 206, 207, 235-2, etc. E.T.	Exenciones (zonas francas, empresas editoriales), deducciones especiales, descuentos tributarios.
Tarifas diferenciales	Artículo 240 E.T. (parágrafos)	20% para empresas editoriales, hoteles y parques temáticos; 0% para algunas actividades agrícolas (transitorio).