

TEMAS-SUBTEMAS

Sentencia C-219/24

PRINCIPIOS DE CONSECUTIVIDAD E IDENTIDAD FLEXIBLE-No vulneración en norma tributaria/IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Tasa mínima de tributación (TMT) para personas jurídicas

(...) no se desconoció el principio de consecutividad, pues, siguiendo los parámetros de la Corte Constitucional al respecto, lo relacionado con la tasa mínima de tributación en renta fue objeto de discusión en el primer debate conjunto de las comisiones y en las plenarias, cumpliendo así las reglas del artículo 157 superior. Así mismo, el apartado que regulaba la citada tasa mínima de tributación tampoco fue suprimida o eliminada en el interregno del trámite legislativo. Por su parte, también se satisfizo el principio de identidad flexible, pues a lo largo de todo el proceso de formación de la ley se mantuvieron cinco (5) elementos definitorios: (i) el objeto respecto del cual recae, (ii) los destinatarios núcleo de la tasa mínima de tributación, (iii) el porcentaje de esa tasa, esto es, el 15%; (iv) los caracteres generales de los factores a ser tenidos en cuenta para su cálculo, y (v) el alcance tributario concreto, esto es, que la finalidad consistía en que todos los destinatarios, en caso de que su tributación no alcanzara el 15%, debían ajustar su tributo hasta alcanzar dicho umbral.

ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD POR VICIOS DE FORMA-Término de caducidad

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Improcedencia de pronunciamiento sobre nuevo cargo presentado por interviniente

PRINCIPIO DE CONSECUTIVIDAD E IDENTIDAD FLEXIBLE EN TRAMITE LEGISLATIVO-Jurisprudencia constitucional

En el trámite legislativo se debe garantizar que (1) los temas, asuntos o materias de un proyecto de ley sean aprobados en los cuatro debates previstos en el artículo 157 de la Constitución o, en los casos en que así se permite, en la sesión conjunta de las comisiones permanentes de cada cámara y en las sesiones plenarias de ambas células legislativas; y que (2) las modificaciones incluidas en segundo debate a los proyectos de ley, en virtud del

principio de identidad flexible establecido en el artículo 160 superior, guarden una relación sustantiva con las materias debatidas y aprobadas en primer debate. Aunado a lo anterior, (3) corresponde a la Corte Constitucional analizar cada caso, de acuerdo a las características del proceso legislativo, con miras a establecer si se presentó una elusión del debate, configuración que, incluso, puede presentarse a partir de la suma de una serie de irregularidades que contribuyen conjuntamente a afirmar que no se satisficieron las cargas de publicidad, amplitud, deliberación y participación constitucionalmente exigidas.

PRINCIPIOS DE CONSECUTIVIDAD E IDENTIDAD EN TRAMITE DE PROYECTO DE LEY-Criterios para determinar en qué casos se está ante la inclusión de un tema nuevo

DESCONOCIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS DE CONSECUTIVIDAD E IDENTIDAD FLEXIBLE-Jurisprudencia constitucional

PRINCIPIO DE CONSECUTIVIDAD E IDENTIDAD FLEXIBLE-Aplicación en materia tributaria

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Características

(...) el Estatuto Tributario prevé el impuesto sobre la renta, tributo directo y obligatorio del orden nacional, que grava los ingresos que tienen la entidad de producir un incremento neto al patrimonio... este tributo (i) ingresa directamente al presupuesto de la Nación, por lo cual, ésta es su sujeto activo, (ii) se predica de las personas naturales -nacionales o extranjeras-; personas jurídicas y asimiladas; y sucesiones ilíquidas [sujeto pasivo], y (iii) “tiene por objeto gravar las utilidades o rentas percibidas durante el periodo gravable anterior para coadyuvar a sufragar las cargas públicas”.

REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

SENTENCIA C-219 DE 2024

Referencia: expediente D-15.369

Demandantes: Gustavo Alberto Pardo Ardila y José Alejandro Vivas Vásquez.

Magistrada ponente:

Diana Fajardo Rivera.

Bogotá D.C., doce (12) de junio de dos mil veinticuatro (2024)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto Ley 2067 de 1991, ha proferido la siguiente,

SENTENCIA

Glosario

§1. En atención a que algunos términos relevantes para el estudio de este asunto tienen un alcance técnico, la Sala Plena estima necesario advertir su significado al inicio de esta decisión, con el objeto de facilitar su lectura y comprensión.

Término

Alcance

Tasa mínima de tributación (TMT)

Figura prevista en el parágrafo 6 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, dirigida a fijar un tope o umbral mínimo de tributación del 15% en cabeza de las personas jurídicas sujetas a su aplicación.

Tasa de tributación depurada (TTD)

Criterio que define el porcentaje de tributación. Si este es menor al 15% surge el deber de calcular el Impuesto a Adicionar (IA), hasta alcanzar la tasa del 15%.

Se calcula con fundamento en dos factores: el Impuesto Depurado (ID), que funciona como numerador, y la Utilidad Depurada (UD), que funciona como denominador.

Impuesto Depurado (ID)

El Impuesto Depurado (ID) equivale al impuesto neto de renta (INR) más los descuentos tributarios o créditos tributarios por aplicación de tratados para evitar la doble imposición y el establecido en el artículo 254 del ET (DTC), menos el impuesto sobre la renta por rentas pasivas provenientes de entidades controladas del exterior (IRP).

Utilidad Depurada (UD)

La Utilidad Depurada (UD) equivale a la suma de la utilidad contable o financiera antes de impuestos (UC) y de las diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida (DPARL), menos los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, que afectan la utilidad contable o financiera (INCRNGO), menos el valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable (VIMPP), menos las rentas líquidas por aplicación de tratados para evitar la doble imposición - CAN, las percibidas por el régimen de compañías holding colombianas - CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) del numeral 4 y el numeral 7 del artículo 235.2 del Estatuto Tributario (RE), menos la compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del periodo (C).

Impuesto a Adicionar (IA)

Valor a adicionar sobre el impuesto de renta que se genera cuando la Tasa de Tributación Depurada (TTD) es inferior al 15%, para alcanzar, precisamente, este umbral.

Sujetos destinatarios de la TMT

Contribuyentes del impuesto de renta establecidos en el artículo 240 ET, es decir, las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual sobre renta y complementarios.

Contribuyentes del impuesto de renta establecidos en el artículo 240-1 del ET, esto es, usuarios industriales de zonas francas.

Sujetos excluidos explícitamente de la TMT

Sociedades que se constituyeron como Zonas Económicas y Sociales Especiales – ZESE durante el periodo que su tarifa del impuesto sobre la renta sea del cero por ciento (0%).

Sociedades que aplican el incentivo tributario de las zonas más afectadas por el conflicto armado – ZOMAC.

Sociedades previstas en los párrafos 5 y 7 del artículo 240 del ET, siempre que no estén obligadas a presentar el informe país por país, de conformidad con el artículo 260-5 del ET

Sociedades del párrafo 1 del artículo 240 del ET, es decir, empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden departamental, municipal y distrital, en las cuales la participación del Estado sea superior del noventa por ciento (90%) que ejerzan los monopolios de suerte y azar y de licores y alcoholes.

Personas jurídicas que se rijan por lo establecido en el artículo 32 del ET, disposición relacionada con el tratamiento tributario de los contratos de concesión y asociaciones público – privadas.

Síntesis de la decisión

§2. La Sala Plena resolvió la demanda de inconstitucionalidad presentada contra el párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022. En concepto de los demandantes, dado que entre el primer debate conjunto en las comisiones económicas permanentes de la Cámara de Representantes y del Senado de la República, y el debate propiciado en las plenarias de las mismas cámaras, el enunciado fue variado en un 95%, no se satisficieron los principios de consecutividad e identidad flexible, en los términos previstos en los artículos 157 y 160 de la Constitución, y, por lo tanto, se configuró una elusión material del debate.

§3. Adelantado el trámite correspondiente, se allegaron cinco intervenciones dentro de la oportunidad respectiva. La Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario se manifestaron en contra de las pretensiones de la demanda; mientras que el consultorio jurídico de la Universidad de los Andes y el ciudadano Tomás Felipe Vásquez Vargas y otro acompañaron la petición de inexequibilidad planteada. Por su parte, la

procuradora general de la Nación, Margarita Cabello Blanco, se opuso a las pretensiones de la demanda y solicitó declarar la exequibilidad del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.

§4. En atención a lo anterior, la Sala Plena consideró que el problema jurídico a resolver consistía en establecer si en el trámite legislativo del enunciado demandado se desconocieron los principios de consecutividad e identidad flexible que consagran los artículos 157 y 160 de la Constitución, respectivamente, supuestamente al ser incluido como una materia nueva, aproximadamente en el 95% de su texto, en los informes de ponencia para segundo debate en las plenarias de la Cámara de Representantes y del Senado de la República, sin haber sido objeto de trámite, deliberación y aprobación durante el primer debate conjunto que surtió el proyecto de ley.

§5. Para la Sala, la respuesta a dicho interrogante fue negativa. Para llegar a dicha conclusión, (i) sintetizó su jurisprudencia acerca de los principios de consecutividad e identidad flexible, reseñando las principales decisiones que, al respecto, ha proferido la Sala Plena en materia tributaria; (ii) determinó el alcance del enunciado cuestionado; (iii) precisó el trámite legislativo que condujo a la aprobación del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 y, posteriormente, (iv) se ocupó del estudio del caso.

§6. Para ello, con fundamento en las gacetas que soportan el trámite legislativo, concluyó que (i) en efecto, ni en el proyecto de ley radicado por el Gobierno nacional ni en la exposición de motivos, se preveía enunciado o consideración alguna respecto a una tasa mínima de tributación del impuesto sobre la renta para personas jurídicas; (ii) esta referencia, no obstante, sí surgió en la ponencia para primer debate conjunto de las comisiones económicas constitucionales permanentes, oportunidad en la que, a través de dos incisos, se previó la tasa efectiva de tributación, en un 15% y conforme –indicaron los proponentes– a los lineamientos de la OCDE sobre un impuesto mínimo global en la materia. No obstante, (iii) señala la Sala, tal y como lo mencionaron los demandantes, es claro que para el segundo debate se ajustó este enunciado de manera importante.

§7. Ello es así porque, a diferencia del discutido inicialmente, el nuevo enunciado incluyó: (i)

la fórmula para calcular la Tasa de Tributación Depurada (TTD), estimando cada uno de los factores relevantes (el Impuesto Depurado y la Utilidad Depurada) y, en cada uno de estos, los criterios con incidencia, así como la definición de su alcance; y, (ii) la fórmula para determinar el Impuesto a Adicionar (IA) en el evento en que dicha tasa fuera inferior al 15%, diferenciando entre, por un lado, los contribuyentes cuyos estados financieros no sean objeto de consolidación, y, por otro lado, los contribuyentes residentes fiscales en Colombia cuyos estados financieros sean objeto de consolidación en Colombia. Aunado a ello, (iii) precisó, dentro de la categoría de persona jurídica, a quienes iba dirigida esta carga impositiva y qué grupos se exceptuaban de la misma.

§8. Pese a lo anterior, desde un análisis sustantivo y sistemático de los principios invocados, no equivalente a una visión cuantitativa, la Sala concluyó que (i) la materia discutida desde primer debate tenía una relación clara, específica, estrecha, necesaria y evidente con los enunciados que, en el segundo debate, fueron incorporados. Tanto es así que, sin ellos, no hubiera sido posible materializar la tasa mínima de tributación propuesta desde las comisiones. Así mismo, se indicó que los aspectos que se adicionaron no constituían un asunto separable o autónomo de la tasa mínima de tributación, sino elementos instrumentales necesarios y requeridos para su efectividad fiscal. Finalmente, se destacó cómo desde el primer debate algunos asuntos –estructurales a la figura– permanecieron invariables, como el hecho de que esta tasa se predicara (i) del impuesto de renta, (ii) de las personas jurídicas, (iii) con un umbral del 15%, (iv) valorando las utilidades de las empresas y (v) estableciendo que, en caso de que el cálculo inicial fuera inferior al 15%, debía ajustarse hasta alcanzar dicho umbral.

§9. En tales condiciones, se dieron por satisfechos los principios de consecutividad e identidad flexible, rechazándose la acusación de presunta elusión del debate.

I. Antecedentes

§10. En ejercicio de la acción pública prevista en el artículo 241.4 de la Constitución Política, los ciudadanos Gustavo Alberto Pardo Ardila y José Alejandro Vivas Vásquez presentaron acción pública de inconstitucionalidad en contra del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras

disposiciones”. En síntesis, estimaron vulnerados los artículos 157 y 160 de la Constitución Política.

§11. La demanda fue admitida mediante Auto del 23 de junio de 2023, suscrito por el magistrado Alejandro Linares Cantillo. En esta misma providencia se dispuso (i) correr traslado a la procuradora general de la Nación; (ii) fijar en lista la disposición acusada; (iii) comunicar la iniciación del proceso al presidente del Congreso de la República, al secretario jurídico del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, al ministro de Justicia y del Derecho, y a la directora de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado; (iv) oficiar a los secretarios generales del Senado de la República y de la Cámara de Representantes para que allegaran copias de las gacetas del trámite que surtió la Ley 2277 de 2022 en cada uno de los cuatro debates, incluyendo las gacetas en las que se publicó la ponencia para debate y aquellas en las que se publicaron las actas que recogieron el debate y aprobación de la disposición acusada; y, (v) invitar a diferentes entidades públicas, universidades y organizaciones privadas a participar en el proceso de constitucionalidad.

§12. Teniendo en cuenta que la sustanciación inicial de este trámite le correspondió al entonces magistrado Alejandro Linares Cantillo, tras la finalización de su periodo, el magistrado Vladimir Fernández Andrade asumió esta labor. Sin embargo, el 16 de enero de 2024 presentó ante la Sala Plena su impedimento para continuar con el conocimiento del proceso en razón a que, en su condición de secretario jurídico del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, conceptuó sobre la constitucionalidad de la Ley 2277 de 2022 antes de su sanción presidencial.

§13. En atención a dicha manifestación, los demás integrantes de la Corte Constitucional encontraron fundado el impedimento en la Sala Plena virtual celebrada el 14 de febrero de 2024. En la misma fecha, efectuado el sorteo respectivo, la continuación del trámite de este expediente D-15369 fue asignado a quien ahora actúa como ponente.

§14. Así, una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución y en el Decreto Ley 2067 de 1991, la Corte procede a resolver sobre la demanda de la referencia.

II. Norma demandada

§15. A continuación, se transcribe la disposición demandada:

“LEY 2277 DE 2022

(diciembre 13)

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

El Congreso de Colombia,

DECRETA

Artículo 10. Modifíquese el Artículo 240 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

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

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

$ID = INR + DTC - IRP$

ID: Impuesto Depurado.

INR: Impuesto neto de renta.

DTC: Descuentos tributarios o créditos tributarios por aplicación de tratados para evitar la doble imposición y el establecido en el artículo 254 del Estatuto Tributario.

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

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

UD Utilidad Depurada.

UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos.

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

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

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

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

RE: Rentas exentas por aplicación de tratados para evitar la doble imposición - CAN, las percibidas por el régimen de compañías holding colombianas -CHC y las rentas externas de que tratan los literales a) y b) del numeral 4 y el numeral 7 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

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

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

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

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

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

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

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

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

Lo dispuesto en este párrafo no aplica para:

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

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

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

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

III. La demanda

§16. Los demandantes solicitan declarar la inexequibilidad del párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022. Como único cargo, indican que el Congreso de la República incurrió en una elusión material del debate, lo cual se tradujo en la violación de los principios de consecutividad e identidad flexible previstos en los artículos 157 y 160 de la Constitución, respectivamente. Esto, en atención a que el mencionado párrafo no fue estudiado ni debatido en el primer debate conjunto por las comisiones terceras permanentes del Senado de la República y de la Cámara de Representantes.

§17. En primer lugar, con fundamento en lo sostenido en la Sentencia C- 084 de 2019 y en el artículo 157 de la Constitución, los promotores de la acción indican que, aunque la exigencia de que las disposiciones sean aprobadas en primer debate no es irrestricta, en tanto un texto puede ser modificado en segundo debate conforme al principio de identidad flexible previsto en el artículo 160 superior, lo cierto es que los cambios introducidos en el segundo debate no pueden ser de tal envergadura que terminen por convertir un proyecto en algo completamente distinto. Si esto sucede, la modificación sustancial del objeto material de la regulación conlleva a la elusión del debate legislativo por parte de las comisiones constitucionales permanentes, pues estarían omitiendo un deber al que no pueden renunciar. Sumado a ello, advierten que bajo el argumento de que se está frente a un asunto urgente o complejo, las mencionadas comisiones no pueden posponer la discusión de temas que deben discutirse en todas las etapas del proceso legislativo.

§18. En criterio de los accionantes, del análisis del trámite legislativo del párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, se evidencia que más del 95% de su contenido no fue conocido y, por lo tanto, tampoco debatido por las comisiones terceras del Senado de la República y de la Cámara de Representantes. Esto, en atención a que:

i. (i) En el proyecto de ley presentado el 8 de agosto de 2022 y en la exposición de motivos no se incluyó referencia alguna a la Tasa de Tributación Depurada.

() En las ponencias para el primer debate aparece por primera vez la adición del párrafo 6 al artículo 240 del Estatuto Tributario, cuya redacción solo se componía de dos incisos. El

texto aprobado en el primer debate por las referidas comisiones continuó siendo un texto de dos incisos.

() No obstante, en la ponencia para segundo debate en las plenarias de la Cámara de Representantes y del Senado de la República, publicadas en las gacetas 1358 y 1359 de 2022, se incluyó una nueva redacción del párrafo 6 cuestionado. Esta versión tuvo modificaciones sustanciales al inicialmente aprobado, por cuanto incorporó 12 definiciones, 7 fórmulas matemáticas, 4 incisos, 2 numerales y 2 literales.

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

§20. A continuación, los accionantes refieren que, dado que el 95% del enunciado reprochado solo fue aprobado en dos de los cuatro debates que exige el numeral 2 del artículo 157 de la Constitución, se generó una lesión del principio de consecutividad. Igualmente, reiteraron que este hecho impacta el principio de legalidad del tributo dispuesto en el artículo 338 superior, ya que se estaría permitiendo la creación de tributos mediante leyes que no cumplen con el debido proceso legislativo, en particular con la regla de los cuatro debates de que trata el artículo 157 de la Constitución.

§21. Por último, los accionantes estiman que el nuevo párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario “consagra un nuevo impuesto”, cuya definición y redacción no fue aprobada en primer debate por las comisiones terceras permanentes de Senado y de la Cámara de Representantes en primer debate. Como consecuencia de ello, se perdió la relación clara, específica, estrecha, necesaria y evidente que debe seguir la aprobación de la Ley –en los términos indicados en la Sentencia C-487 de 2020–, puesto que lo aprobado en primer debate únicamente tiene una relación meramente tangencial con la norma aprobada en segundo debate, en tanto en este último se incorporó más del 95% del texto finalmente

aprobado.

IV. Intervenciones

§22. Dentro del término de fijación en lista se recibieron cinco intervenciones. Tres de ellas proponen la exequibilidad y dos solicitan la inexequibilidad, como se recoge en el siguiente cuadro:

Solicitud

Intervinientes

Exequibilidad

- * Departamento Administrativo de la Presidencia de la República

- * Ministerio de Hacienda y Crédito Público

- * Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

Inexequibilidad

- * Consultorio Jurídico de la Universidad de los Andes

- * Ciudadanos Tomás Felipe Vásquez Vargas y César Camilo Cermeño Cristancho

§23. Si bien el texto completo de estas intervenciones puede consultarse en la página web de la Corte Constitucional, a continuación se presenta un resumen de sus principales argumentos.

§24. Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Departamento Administrativo de la Presidencia de la República. El Ministerio dividió su intervención en dos partes, la primera dirigida a destacar el propósito general de la reforma tributaria adoptada mediante la Ley 2277 de 2022 y, la segunda encaminada a refutar los argumentos expuestos en la demanda. Respecto de la primera parte, en síntesis, esta entidad subrayó la importancia que tiene la Ley 2277 de 2022 para disminuir los índices de pobreza y desigualdad.

§25. Luego, los escritos del Ministerio y de la Presidencia de la República comparten los argumentos e información expuesta, razón por la cual se sintetizan de manera conjunta. Coinciden en el relato del trámite legislativo con relevancia para este asunto, así: (i) el Proyecto de ley 118 de 2022 (Cámara) y 131 de 2022 (Senado) se presentó con mensaje de urgencia, por lo cual las comisiones terceras de Cámara de Representantes y del Senado de la República sesionaron de manera conjunta; (ii) el primer debate se llevó a cabo el jueves 6 de octubre de 2022, dos (2) días después de que se radicarán los informes de ponencia (Gaceta 1616 de 2022), en los términos que lo exige el artículo 157 de la Ley 5 de 1992. A su vez, para realizar la votación de los 96 artículos que componían el proyecto de ley se realizó una división del articulado por bloques.

§26. Siguiendo con el trámite, (iii) el artículo 10 fue votado en el primer debate en un segundo bloque de artículos y se dejó constancia de “la proposición presentada por la senadora Ismelda Daza Cortés respecto al artículo 10 que propuso introducir la tarifa mínima de tributación (tasa de tributación depurada) para los contribuyentes del impuesto sobre la renta”. Luego, ambos intervinientes (iv) hicieron referencia a la manera en la que se adelantó la votación en segundo debate en la Plenaria del Senado y en la Plenaria de la Cámara de Representantes.

§27. A partir de lo anterior y con fundamento en la interpretación de varias decisiones de la Corte Constitucional, el ministerio destacó que, contrario a lo alegado por los accionantes, el trámite que culminó con la Ley 2277 de 2022 cumplió con las etapas legislativas pertinentes, al paso que aseguró la deliberación necesaria del párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, pues en el informe de ponencia para primer debate se observa que, en reunión de ponentes y coordinadores del 4 de octubre de 2022, se estableció que se incluiría “un impuesto mínimo global del 15% en armonía con los lineamientos de la OCDE, ajustando la tarifa del 9% para la prestación de servicios hoteleros y parques temáticos de ecoturismo y agroturismo al 15%”.

§28. Las dos entidades, en consecuencia, manifestaron que en el trámite de la disposición acusada no se vulneró el principio de identidad flexible, puesto que no se incorporaron temas nuevos o separables de la iniciativa inicial. Afirman que, de hecho, en el Acta de Plenaria número 27 de la sesión ordinaria de la Cámara de Representantes celebrada el 2 de noviembre de 2022, hubo intervenciones, como la del representante Oscar Darío Pérez que

dan cuenta de que la materia objeto de regulación que se cuestiona en esta oportunidad fue discutida desde el primer debate. Por consiguiente, afirman que los cambios introducidos al parágrafo 6 demandado no constituyen ajustes que planteen un objeto material de regulación sustancialmente distinto al discutido y aprobado en primer debate.

§29. Finalmente, aseguran que tampoco se desconoció el principio de consecutividad, en la medida en la que se agotaron todas las etapas requeridas para la formación de la voluntad legislativa. En suma, las dos entidades públicas concluyen que todo lo indicado da cuenta de que el trámite que culminó con la Ley 2277 de 2022 cumplió con las etapas legislativas pertinentes y se aseguró la deliberación necesaria.

§30. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT). El Instituto destaca, con fundamento en la lectura que realiza de la jurisprudencia constitucional, que la vulneración del principio de consecutividad se puede dar bajo una modalidad formal o material y que, en el presente caso, el vicio invocado es de naturaleza material. Así mismo, subraya que el artículo 157 de la Constitución, contentivo de este principio, debe leerse conjuntamente con el artículo 160 superior, referido al principio la identidad flexible. Con base en lo anterior, indica que, aunque en el proyecto de la Ley 2277 de 2022 no se hizo referencia alguna a la tasa mínima o efectiva de tributación, en las ponencias para primer debate en las comisiones terceras de la Cámara y del Senado aparece por primera vez un nuevo parágrafo 6 al artículo 240 del Estatuto Tributario, relacionado con un impuesto mínimo de tributación.

§31. A su vez, indica que la ponencia para primer debate contenía los siguientes elementos: (i) la referencia a un impuesto mínimo o tasa efectiva mínima de tributación; (ii) correspondiente al 15%; (iii) aplicable al impuesto sobre la renta; (iv) calculado a las personas jurídicas; y (v) en línea con lo señalado por la OCDE. Posteriormente, en el primer debate se aprobó una tasa mínima de tributación que conservó estos mismos elementos y, tiempo más tarde, en el segundo debate se mantuvo esta misma figura, pero se desarrolló la manera en la que se determinaría o liquidaría dicha tasa mínima de tributación. En otras palabras, si bien en la ponencia para segundo debate existió una adición significativa en cuanto al número de palabras o de párrafos, la esencia y sustancia de la temática aprobada en primer debate se mantuvo en la norma discutida y aprobada en segundo debate, ya que se preservaron los cinco elementos base delimitados en el primer debate.

§32. Así las cosas, para el Instituto, en el trámite legislativo de la disposición acusada se satisficieron los presupuestos que exige la jurisprudencia en torno a la identidad flexible, ya que (i) se garantizó una efectiva unidad temática; (ii) las normas aprobadas en el segundo debate tienen una conexión o identidad aproximada con aquellas votadas en el primero (conexidad material) y (iii) las modificaciones introducidas en el segundo debate no fueron de tal impacto que terminaron por convertir el proyecto en otro completamente distinto, que pudiese ser materia de regulación separable, autónoma o independiente.

§33. Por último, el Instituto sostiene que en la redacción propuesta en la ponencia para segundo debate se incluyeron dos puntos que, en efecto, no fueron discutidos en el primer debate. El primero, recayó en la exclusión de la aplicación de la tasa mínima de tributación a las sociedades que aplican el incentivo tributario de las zonas más afectadas por el conflicto armado – ZOMAC, las sociedades de que tratan los parágrafos 5 y 7 del artículo 240 del Estatuto Tributario y a quienes se rijan por lo previsto en el artículo 32 de este Estatuto. El segundo, consiste en que se determinó que la tasa mínima aplica para los contribuyentes del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, es decir, para los usuarios industriales de zona franca.

Intervenciones que solicitan la inexequibilidad de la disposición acusada

§35. Consultorio Jurídico de la Universidad de los Andes. En su intervención afirma que en el trámite legislativo adelantado sobre el parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, se vulneró el principio de identidad flexible y, como consecuencia, el principio de consecutividad, produciendo una elusión material del debate. Para justificar su postura, presentó un cuadro que compara las versiones de esta disposición en el proyecto de ley, la ponencia para primer debate y la ponencia para segundo debate. Con base en este esquema, destacó que si bien todos estos textos versan sobre un tema similar, la totalidad de las fórmulas, conceptos, cifras, sujetos obligados y, en esencia, todo el enunciado se discutió únicamente en los segundos debates, por lo cual “no existió un debate respecto de ninguno de los elementos fundamentales de la norma en primer debate”.

§36. Los ciudadanos Tomás Felipe Vásquez Vargas y César Camilo Cermeño Cristancho. Los intervinientes manifestaron que en el trámite legislativo que dio origen a la disposición

acusada se vulneró el principio de identidad flexible porque (i) no se encontraba en la redacción original del proyecto de ley, (ii) en el primer debate únicamente se incorporó con dos líneas, y (iii) en el segundo debate se modificó por completo. Así las cosas, en línea con la postura del demandante, sostienen que el 95% de la norma no fue objeto de discusión en el primer debate. Por consiguiente, dado que la norma discutida en segundo debate no fue discutida en el primer debate, se generó una vulneración al principio de consecutividad. Todo ello, según afirman, conllevó a una elusión material.

§37. Luego, los intervinientes se refieren al alcance de la disposición acusada para afirmar que las fórmulas incluidas en esta suponen validar dos etapas: (i) determinar cuál es la “tasa efectiva de tributación” del contribuyente y (ii) en caso de ser necesario, determinar el “impuesto a adicionar”, para llevar la tasa efectiva de tributación al 15%. El primer paso de la norma establece una fórmula con numerador y denominador. Para el numerador, que es definido como “impuesto depurado”, se debe tomar el impuesto neto de renta, adicionarle los descuentos tributarios y restarle las rentas pasivas de las entidades controladas del exterior (ECE); mientras que, para identificar el denominador, que es llamado como “utilidad depurada”, las reglas son más amplias y complejas requiriendo 6 pasos (cada uno con subreglas) para llegar a un resultado final.

§38. Con este contexto, los intervinientes refieren que además de los cargos expuestos por los demandantes, la disposición acusada también desconoce otros principios constitucionales, como el principio de capacidad contributiva y los principios de confianza legítima, irretroactividad y buena fe.

V. Concepto de la procuradora general de la nación

§39. La procuradora general de la Nación solicita que se declare la exequibilidad del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, en tanto, en su criterio, en el trámite de esta disposición normativa no se desconocieron los principios de consecutividad e identidad flexible.

§40. Para fundamentar su posición, argumentó que (i) desde la ponencia preparada para el debate conjunto de las comisiones terceras constitucionales del Senado de la República y de la Cámara de Representantes, los parlamentarios propusieron introducir la tasa mínima de tributación para optimizar el recaudo del impuesto de renta, como una medida que atendía a

los estudios adelantados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE; (ii) el texto inicial que fue aprobado por las comisiones, tuvo modificaciones derivadas de las proposiciones introducidas en primer debate –como la presentada por la senadora Imelda Daza Cortés– en virtud de las cuales, se indicó que el texto del párrafo del artículo 10 sería ampliado con el fin de precisar su alcance con criterios técnicos; y (iii) ante la petición de los parlamentarios, según la Gaceta 1358 de 2022, la DIAN procedió a explicar en detalle cada uno de los elementos que componen las fórmulas introducidas en la disposición acusada.

§41. Teniendo en cuenta lo anterior, la procuradora destaca que la disposición acusada fue objeto de deliberación por los congresistas de ambas cámaras y aprobada por las mayorías de las plenarias. Además, la ampliación de su texto en las plenarias obedeció a la necesidad de desarrollar aspectos técnicos fiscales; pero en todo caso, la idea de la tasa de tributación mínima fue conceptualizada en los primeros debates para luego ser afinada en las plenarias. En consecuencia, en su criterio, la disposición acusada cumple con los criterios previstos en la Sentencia C-726 de 2015 en tanto dicha norma legal se refiere a “temas tratados y aprobados en el primer debate que guardan estrecha relación con el contenido del proyecto”:

“Aunado a lo anterior, se advierte que la disposición acusada guarda una relación estrecha con el objeto de la Ley 2277 de 2022. Ello, dado que se trata de una enmienda fiscal orientada a implementar la tasa de tributación mínima para optimizar el recaudo del impuesto de renta de personas jurídicas, respondiendo al fin del cuerpo normativo de “adoptar una reforma tributaria (...), a partir de la implementación de un conjunto de medidas dirigidas a fortalecer la tributación de los sujetos con mayor capacidad contributiva, robustecer los ingresos del Estado, reforzar la lucha contra la evasión, el abuso y la elusión”.

§42. En los anteriores términos, en consecuencia, la procuradora general de la Nación solicitó declarar la exequibilidad del enunciado demandado.

VI. Consideraciones de la Corte Constitucional

1. Competencia de la Corte

§43. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral, 4 de la Constitución Política, este Tribunal es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la

demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues el párrafo demandado hace parte de un cuerpo normativo con fuerza de Ley.

2. Término para instaurar la acción pública de inconstitucionalidad por vicios de forma

§45. En el presente caso el demandante plantea un cargo por violación a los principios de consecutividad e identidad flexible, como vicio de forma en el trámite legislativo del artículo 10 (parcial) de la Ley 2277 de 2022. La Sala observa que dicha ley fue publicada en el Diario Oficial 52.247 del 13 de diciembre de 2022 y la acción pública de inconstitucionalidad se presentó el 30 de mayo de 2023, a través de correo electrónico remitido a la secretaría general de la Corte Constitucional. Por lo anterior, se concluye que la acción pública de inconstitucionalidad se ejerció dentro del término de caducidad previsto en el citado numeral del artículo 242 superior, lo que acredita el presupuesto procesal para emitir un pronunciamiento de fondo.

3. Problema jurídico y metodología de la decisión

§46. En atención al cargo formulado por los accionantes, en esta ocasión le corresponde a la Corte Constitucional resolver el siguiente problema jurídico:

¿El párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, desconoce los principios de consecutividad e identidad flexible que consagran los artículos 157 y 160 de la Constitución, respectivamente, al supuestamente ser incluido como una materia nueva, aproximadamente en el 95% de su texto, en los informes de ponencia para segundo debate en las plenarias de la Cámara de Representantes y del Senado de la República, sin haber sido objeto de trámite, deliberación y aprobación durante el primer debate conjunto que surtió el proyecto de ley?

§47. Con tal objeto, la Corte (i) referirá su jurisprudencia acerca de los principios de consecutividad e identidad flexible, reseñando las decisiones principales que, al respecto, ha proferido la Sala Plena en materia tributaria; (ii) determinará el alcance del enunciado demandado; (iii) precisará, en lo fundamental, el trámite legislativo que condujo a la aprobación del párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo

10 de la Ley 2277 de 2022 y, posteriormente, (iv) se ocupará del análisis del cargo.

§48. Antes de adelantar el examen indicado, debe resaltarse que el análisis se sujetará exclusivamente al cargo que fue explícitamente formulado por los demandantes y, en esa medida, admitido por la Corte Constitucional a través del auto admisorio de esta demanda, dado que fue sobre este reparo que se promovió un debate participativo y deliberativo con la ciudadanía e instituciones públicas que fueron convocadas o participaron en este proceso. En atención a lo anterior, aunque algunas manifestaciones incluidas en el mismo escrito de demanda y en la intervención del ciudadano Tomás Felipe Vásquez Vargas y otro se refieren tangencialmente a la presunta violación de principios sustantivos predicables del régimen de tributos, estos argumentos no fueron admitidos como cargo y, en consecuencia, no son parte del proceso de constitucionalidad que culmina su trámite con la adopción de este pronunciamiento.

§49. En este sentido, la Sala Plena advierte que no encuentra satisfechos los supuestos en los que, de manera excepcional, ha admitido analizar cargos inicialmente no formulados. Así, conforme a lo establecido en el artículo 22 del Decreto 2067 de 1991 y, entre otras decisiones, en la Sentencia C-284 de 2014, para pronunciarse sobre una cuestión de constitucionalidad no planteada dentro de los cargos de la demanda deben cumplirse los siguientes presupuestos “(i) debe haber una demanda de inconstitucionalidad con aptitud para provocar un pronunciamiento de fondo; (ii) debe versar sobre una norma efectivamente demandada, o susceptible de controlarse en virtud de una integración de la unidad normativa, de conformidad con los estrictos y precisos términos del artículo 241; (iii) el acto sujeto a control debe admitir una revisión de constitucionalidad por razones normativas no planteadas en la demanda; (iv) cuando se trate de vicios sujetos a la caducidad la acción pública debe haber sido instaurada antes de que expire el término de caducidad; (v) debe ser clara la competencia de la Corte para controlar la norma acusada; (vi) es admisible controlar el acto demandado a la luz de normas constitucionales no invocadas en la demanda, sólo si se advierte un vicio evidente de inconstitucionalidad”. Al amparo de estos presupuestos, en este caso en particular no se verifica una evidente inconstitucionalidad en el artículo demandado, que conlleve a un pronunciamiento excepcional sobre argumentos ajenos a los expuestos de manera clara y sustentada en la demanda.

4. Los principios de consecutividad e identidad flexible que rigen el trámite legislativo.

Reiteración de jurisprudencia

§50. Los principios de consecutividad e identidad flexible se inscriben en el marco del papel de los órganos políticos y su carácter representativo y deliberativo en una democracia constitucional. Así mismo, cobran una importancia notable, debido al poder de creación normativa de nivel general que el propio sistema jurídico les confiere. En tanto estándares de naturaleza procedimental, concurren junto con otras reglas en la formación de la voluntad de las cámaras legislativas, en orden a garantizar procesos deliberativos transparentes, imparciales y reflexivos, que aseguran una legislación acorde con el principio de representatividad y el respeto a las minorías.

§51. El artículo 157 de la Constitución establece reglas básicas del trámite de los proyectos de ley. Prevé que ningún proyecto será ley sin (i) haber sido publicado oficialmente por el Congreso, antes de darle curso en la comisión respectiva; (ii) haber sido aprobado en primer debate en la correspondiente comisión permanente de cada Cámara, sin perjuicio de los casos en los cuales el primer debate pueda surtirse en sesión conjunta de las comisiones permanentes de ambas cámaras, conforme se prevea en el Reglamento del Congreso; (iii) haber sido aprobado en cada cámara en segundo debate, y (iv) haber obtenido la sanción del Gobierno. Esta exigencia es conocida como el principio de consecutividad en el procedimiento de formación de la ley.

§52. Estrechamente vinculado a la norma anterior, el artículo 160 de la Carta consagra la posibilidad de que durante el segundo debate cada cámara introduzca a los proyectos de ley las modificaciones, adiciones y supresiones que juzgue necesarias. En consecuencia, al mismo tiempo que cada iniciativa debe ser aprobada en la respectiva comisión y en la plenaria de cada cámara, también se concede la potestad de introducir en segundo debate modificaciones, adiciones o supresiones a los textos aprobados en el primer debate, ya sea que este se haya surtido a través de sesión conjunta de las comisiones o en la comisión constitucional permanente de la cámara correspondiente. Esta posibilidad de incorporar cambios a un proyecto de ley en una instancia posterior al primer debate, leída a la luz del artículo 157 de la Constitución, ha dado lugar al denominado principio de identidad flexible, en los términos en los que se explicará más adelante.

§53. El principio de consecutividad implica una obligación en varias modalidades, que han

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

§54. La elusión se dice formal cuando alguna de las células legislativas omite el debate o la votación de la iniciativa legislativa o se trasladan estas etapas del trámite a un momento posterior. A su vez, la elusión material ocurre en todos aquellos supuestos en los cuales, pese a que se surte formalmente el debate y la votación del proyecto de ley, las comisiones constitucionales permanentes o las plenarias incumplen realmente su deber de manifestar su voluntad política en el sentido de aprobar o negar una iniciativa. Más recientemente, en la Sentencia C-133 de 2022, la Sala Plena enfatizó en que la elusión del debate constituye una cuestión de relevancia constitucional en tanto afecta el proceso deliberativo inescindible y necesario en el proceso de formación legislativa, y destacó que, aunque la jurisprudencia ha ido encontrando algunos eventos en los que dicha elusión afecta la validez de la norma respectiva, es necesario analizar en cada caso el evento expuesto, con miras a verificar “el grado de cumplimiento de los presupuestos de amplitud, participación y deliberación mínima que resultan necesarios para garantizar el proceso deliberativo y público que impuso el Constituyente de 1991 en el trámite de formación de la voluntad democrática”, evidenciando que, incluso, puede ser la suma de algunas irregularidades las que, en conjunto, permiten configurar el incumplimiento de estos deberes en la adopción de una ley.

§55. Ahora bien, si el alcance del principio de consecutividad se entiende a partir de una interpretación textual del artículo 157 de la Constitución, se concluye que todas y cada una de las disposiciones de un proyecto de ley deben haber sido discutidas a nivel de comisiones y plenarias de las cámaras. En otros términos, el articulado del proyecto de ley finalmente sancionado tendría que haber sido debatido de forma sucesiva en tales células legislativas y, por ende, los textos aprobados en primer debate deberían ser rígidamente los mismos votados en el último y convertidos en ley de la República. Esta interpretación, sin embargo, no solo resultaría extraña a un escenario político deliberativo, sino que sería contraria a la

referida posibilidad de introducir modificaciones al proyecto durante el segundo debate, posibilidad expresamente prevista en el artículo 160 de la Carta Política.

§56. En estas condiciones, la mencionada tensión ha sido resuelta mediante una interpretación armónica de los artículos 157 y 160 constitucionales, a partir del concepto de identidad flexible. La Corte ha considerado la necesidad de darle una mirada a la consecutividad desde la perspectiva según la cual se admite la posibilidad de incorporar cambios a los proyectos de ley en el curso del trámite legislativo, lo cual se resuelve en la obligación, no de que las específicas normas sean sometidas a los cuatro debates (tratándose de leyes), sino de que la misma materia, tema o asunto haya sido considerada en los diferentes debates previstos en la Constitución. Esto se explica bien con la noción de identidad flexible empleada en la jurisprudencia constitucional, pues desde este punto de vista, lo que se exige es que las normas aprobadas en segundo debate tengan una conexión o identidad aproximada con aquellas votadas en el primero, dada su pertenencia común a una(s) misma materia(s) objeto de regulación.

§57. La exigencia derivada del principio de identidad flexible, de que el proyecto de ley se conserve sustancialmente a lo largo del trámite legislativo, implica que las modificaciones que en ejercicio de los principios de pluralismo y decisión mayoritaria pueden hacerse al proyecto, no sean de tal impacto que terminen por convertirlo en otro completamente distinto. Se prohíbe la introducción de temas nuevos, que no guarden relación con las materias debatidas en instancias anteriores del trámite o, en general, conexidad material con el proyecto, con lo debatido y aprobado en las comisiones. De otro modo, se ha señalado que los principios de consecutividad y de identidad flexible se predicán de los proyectos de ley o de su articulado considerado en conjunto, no de los distintos artículos analizados de manera aislada.

§58. En el mismo sentido, la Corte ha destacado que el principio de identidad flexible implica identidad en el contenido material de las disposiciones y no que se atengan al contenido de los proyectos y se abstengan de considerar los distintos desarrollos de que tal contenido es susceptible. De ser así, ha advertido que el manejo de los temas de las leyes a ese nivel de especificidad imposibilitaría introducir regulaciones puntuales relacionadas con ámbitos no previstos en los proyectos iniciales. Lo que exige la Carta, ha aclarado la Sala, es que las distintas etapas del proceso legislativo se agoten en relación con la materia sometida a

regulación, pero no en relación con cada uno de los puntos susceptibles de abordar la materia.

§59. La relación material entre las modificaciones, adiciones y supresiones a un proyecto de ley, impuesta por el principio de identidad flexible, debe ser diferenciada del principio de unidad de materia, pese a la cercanía conceptual que pueda propiciarse en el uso de ambas nociones. El principio de unidad de materia persigue que los artículos que conforman la ley o el proyecto correspondiente estén directamente relacionados con el tema general que les provee cohesión. En cambio, el mandato de identidad relativa busca que los cambios introducidos en las plenarias de las cámaras guarden relación con los diversos temas o asuntos tratados y aprobados en primer debate. De esta forma, los dos mandatos buscan garantizar el principio democrático y el régimen jurídico de formación de las leyes diseñado por el Constituyente. Sin embargo, mientras que la unidad de materia impide que en cualquier instancia legislativa se incorporen contenidos normativos ajenos al sentido general de la iniciativa, incluso si se ha insistido en ellos a través de los diversos debates, el principio de identidad obliga a que las modificaciones o adiciones que surjan en plenarias se refieran a los distintos asuntos o temas que se discutieron y votaron en primer debate.

§61. Ahora bien, un problema relevante tiene que ver con los supuestos en los cuales una norma introducida en segundo debate guarda alguna relación con una de las materias sobre las cuales se han discutido y votado iniciativas en primer debate. No se trata de una relación general con el proyecto de ley, a lo cual reconduciría el principio de unidad de materia, sino de casos en que pueden identificarse ciertos aspectos comunes entre la norma introducida y los temas alrededor de los cuales fueron discutidas y votadas normas en primer debate. La pregunta que plantean estos eventos es si tales coincidencias o, en otras palabras, cualquier cercanía temática entre la proposición nueva y lo debatido y votado por las comisiones es suficiente para entender satisfechos los principios de consecutividad e identidad flexible.

§62. A la luz de la jurisprudencia constitucional, la respuesta a lo anterior ha consistido en que se desconocen los referidos principios si, no obstante, la norma novedosa tiene proximidad temática con los asuntos discutidos y votados en primer debate, implica en lo fundamental una materia autónoma e independiente de aquellos. En esa medida, “debe

verificarse que el objeto material de la regulación no tiene una proximidad temática, clara y específica, estrecha, necesaria y evidente, al punto que podría plasmarse en un proyecto independiente”. Esa validación permite determinar si la incorporación en plenarias es o no totalmente extraña frente a los temas que fueron conocidos en primer debate.

§63. En consecuencia, lo que claramente se debe identificar para trazar la armonía entre los principios de consecutividad e identidad flexible, es que la disposición nueva no sea ajena a lo debatido y considerado en primer debate, al igual que no derive en una materia autónoma e independiente que deba incluso ser tramitada mediante proyecto de ley separado y con contenido jurídico propio. Además, lo anterior se acentúa en los proyectos de ley de contenido tributario en tanto consignan medidas más exigentes frente a la representación como garantía del principio democrático.

4.1. Principales decisiones en las que la Corte Constitucional ha aplicado los principios de consecutividad e identidad flexible en materia tributaria

§64. En la Sentencia C-1113 de 2003 la Sala Plena declaró la inexecutable del artículo 112 de la Ley 788 de 2002. Esta disposición establecía la cuenta única notarial, destinada a realizar el recaudo de los derechos que por todo concepto recibieran los notarios del país, en desarrollo de las funciones asignadas sobre el servicio notarial y el registro de instrumentos públicos. La Corte verificó que esta disposición fue introducida en cuarto debate en la plenaria de la Cámara de Representantes, por lo cual, aunque su contenido estaba relacionado con la materia tributaria, era un tema específico, autónomo y separable de los otros, por lo cual declaró su inexecutable por la violación de los principios de consecutividad e identidad flexible.

§65. La Sentencia C-312 de 2004, por su parte, declaró la inexecutable de varios apartados del artículo 44 de la Ley 795 de 2003 por configurarse el quebrantamiento de los principios en estudio. La Corte advirtió que el texto inicial del artículo controvertido se ocupaba, en términos generales, de ordenar al Gobierno nacional la fijación de las condiciones generales de las pólizas del SOAT y de las tarifas máximas que podían cobrarse por ese concepto, por lo tanto, la introducción tardía de una contribución al Fosyga y la manera de calcularla en el SOAT correspondía a una materia que “por sí misma tiene autonomía y relevancia jurídica que no hacen indispensable su inclusión en las cláusulas que de suyo ha de contener el

contrato de seguro que se recoge en la póliza correspondiente (...).”.

§66. A través de la Sentencia C-370 de 2004 se declaró la inexequibilidad, entre otras disposiciones, del artículo 3 de la Ley 818 de 2003, en el que se había establecido una exención en el impuesto de renta para los cultivos de tardío rendimiento, por el presunto desconocimiento del principio de consecutividad. La Sala Plena encontró que la disposición acusada había sido objeto de una proposición supresiva en el debate surtido ante la Comisión Tercera de la Cámara de Representantes, la cual aprobó efectivamente su eliminación, y posteriormente, fue introducida en la plenaria de la misma cámara. Así, se concluyó que, al haber sido aprobada su eliminación por la Comisión de la cámara y atendiendo a las circunstancias particulares de este caso, su contenido temático no fue debatido ni aprobado en la comisión constitucional permanente y, de esa manera, no se dio cumplimiento al requisito constitucional de los cuatro (4) debates.

§67. De manera más reciente, en la Sentencia C-726 de 2015, la Corte analizó una demanda contra los artículos 69 y 70 de la Ley 1739 de 2014, que regularon una contribución parafiscal para financiar el Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles y sus elementos estructurales. La Sala Plena concluyó que estas disposiciones eran inexequibles por violación a los principios de consecutividad e identidad flexible en razón a que (i) fueron introducidas en la plenaria del Senado y, por lo tanto, no se discutieron en primer debate en las comisiones conjuntas constitucionales permanentes de Cámara y de Senado; (ii) si bien un representante a la cámara que participó en el primer debate conjunto presentó una proposición relacionada con esta contribución, “la misma se hizo en forma de constancia y no fue objeto de deliberación alguna”, y (iii) no guardan univocidad con la esencia del proyecto de ley.

§68. En la Sentencia C-084 de 2019 se declaró la inexequibilidad del artículo 364 de la Ley 1819 de 2016. La disposición acusada, que creó una contribución especial para laudos arbitrales de contenido económico, no fue objeto de deliberación y votación en primer debate y, si bien guardó relación con las materias discutidas y votadas en esa instancia legislativa, se consideró una materia de regulación autónoma y separable, sobre la cual no se ocuparon las comisiones conjuntas de Senado y Cámara. De esta forma, la Corte concluyó que la carga fiscal demandada fue incorporada, debatida y aprobada con desconocimiento de los principios constitucionales de consecutividad e identidad flexible.

§69. La Corte Constitucional también declaró la inexecutable, por desconocimiento de los principios de consecutividad e identidad flexible, del artículo 95 de la Ley 2277 de 2022. La Sala Plena encontró, en la Sentencia C-391 de 2023, que esta disposición, que creó una contribución para beneficiar a los estudiantes que financian sus estudios de educación superior mediante créditos educativos reembolsables concedidos por el Icetex, era contraria al ordenamiento superior porque (i) fue introducida en el segundo debate de cada una de las plenarias de las células legislativas; (ii) sobre el Icetex la única medida que se discutió en el primer debate conjunto de las comisiones permanentes fue la exención del GMF a las transacciones financieras que realiza dicha entidad, y (iii) la creación de este tipo de tributo corresponde a una materia autónoma e independiente.

§70. También en el marco de la Ley 2277 de 2022, la Sentencia C-019 de 2024 analizó la constitucionalidad de los artículos 69 y 70, que se refirieron a tipos penales dirigidos a luchar contra la evasión y elusión tributaria. El primero, incluyó modificaciones a los tipos penales de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, y de defraudación o evasión tributaria; y, el segundo, previó el término de la prescripción penal de estos delitos y del delito de omisión del agente retenedor o recaudador de omisión del agente retenedor o recaudador. Mediante un análisis integral del trámite legislativo, la Sala Plena consideró que las disposiciones eran exequibles.

§72. Finalmente, en la Sentencia C- 020 de 2024 la Corte Constitucional declaró la inexecutable del artículo 15 (parcial) de la Ley 2251 de 2022, por desconocer los principios de consecutividad e identidad flexible. Esta disposición establece que el Sistema Integrado de Control y Vigilancia de los centros de diagnóstico automotriz (SICOV) que adopte la Superintendencia de Transporte debe asegurar el recaudo y traslado de los recursos a favor del Fondo Nacional de Seguridad Vial y del Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses. Aunado a ello, estableció algunos parámetros que debía seguir el Ministerio de Transporte para la definición de la tarifa a cobrar por la utilización del SICOV. Este último enunciado fue el demandado.

§73. La Sala Plena consideró que el apartado cuestionado solo fue incorporado en la ponencia para primer debate en la Cámara de Representantes, que correspondía al tercero de los

cuatro debates; y que la materia objeto de regulación era nueva dentro del proyecto de ley, en razón a que la iniciativa que llevó a proferir la Ley 2251 de 2022 recayó en la implementación de una política de seguridad vial con enfoque de sistema seguro, mientras que el fragmento acusado reguló la tarifa del tributo recaudado para el financiamiento del SICOV.

4.2. Conclusiones

§74. Con base en todo lo expuesto la Sala extrae las siguientes conclusiones en torno a la garantía de los principios de consecutividad e identidad flexible frente al trámite de disposiciones legales de contenido tributario:

i. (i) Alcance de la exigencia constitucional. En el trámite legislativo se debe garantizar que (1) los temas, asuntos o materias de un proyecto de ley sean aprobados en los cuatro debates previstos en el artículo 157 de la Constitución o, en los casos en que así se permite, en la sesión conjunta de las comisiones permanentes de cada cámara y en las sesiones plenarias de ambas células legislativas; y que (2) las modificaciones incluidas en segundo debate a los proyectos de ley, en virtud del principio de identidad flexible establecido en el artículo 160 superior, guarden una relación sustantiva con las materias debatidas y aprobadas en primer debate. Aunado a lo anterior, (3) corresponde a la Corte Constitucional analizar cada caso, de acuerdo a las características del proceso legislativo, con miras a establecer si se presentó una elusión del debate, configuración que, incluso, puede presentarse a partir de la suma de una serie de irregularidades que contribuyen conjuntamente a afirmar que no se satisficieron las cargas de publicidad, amplitud, deliberación y participación constitucionalmente exigidas.

() En materia tributaria, como en otros asuntos en los que constitucionalmente se exigen estándares altos de deliberación democrática, este análisis debe ser muy cuidadoso. De acuerdo con las decisiones mencionadas en este acápite, es posible establecer que:

(ii.1) Se lesionan los principios de consecutividad e identidad flexible, cuando: la disposición es introducida en una de las plenarias, pero no es debatida en alguna (s) de la(s) comisiones constitucionales; o cuando, es incorporada en tercer debate por la comisión constitucional respectiva, sin garantizarse que haya sido debatida por la otra cámara que conforma el Congreso. Aunado a lo anterior, cuando la disposición acusada fue eliminada en algún

momento del trámite legislativo, impidiendo con ello, la discusión integral que debe surtir en las respectivas comisiones; destacándose que, en todo caso, el análisis de las proposiciones supresivas que dan lugar a la eliminación de un artículo o aparte de un proyecto de ley deben ser analizadas desde una perspectiva material y atendiendo a las particularidades del caso.

Ahora bien, para el análisis del alcance de las modificaciones y, por tanto, la conclusión sobre si se discutió un asunto, materia o tema en todo el curso del trámite legislativo, será necesario establecer si aquellas modificaciones guardan alguna relación con los temas debatidos en primer debate o si la nueva norma comporta una materia autónoma, independiente o separable respecto de los temas discutidos en primer debate, hasta el punto que podría plasmarse en un proyecto independiente.

(ii.2) No se lesionan los principios de consecutividad e identidad flexible en aquellos casos en los que, en la interpretación sistemática de estos dos mandatos, es posible establecer que a lo largo de todo el trámite legislativo la materia, tema o asunto sí estuvo presente.

5. Alcance de la disposición demandada

§75. El artículo 95.9 de la Constitución prevé que las personas y los ciudadanos tienen el deber de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”; mandato superior del cual se deriva, por un lado, la atribución conferida al Congreso de la República -en tiempos ordinarios-, de “[e]stablecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley” (art. 150.12, C.P.) y, por otro lado, la prohibición de que, a través del ejercicio de facultades extraordinarias, se conceda tal competencia, la de “decretar impuestos”, al ejecutivo (art. 150.10, C.P.), dado que, como lo replica el artículo 338 superior, no existen tributos sin representación.

§76. Con estas premisas y en el marco de la libertad impositiva del legislador, el Estatuto Tributario prevé el impuesto sobre la renta, tributo directo y obligatorio del orden nacional, que grava los ingresos que tienen la entidad de producir un incremento neto al patrimonio. De acuerdo a la jurisprudencia reiterada de esta Corporación, este tributo (i) ingresa directamente al presupuesto de la Nación, por lo cual, ésta es su sujeto activo, (ii) se predica de las personas naturales -nacionales o extranjeras-; personas jurídicas y asimiladas; y

sucesiones ilíquidas [sujeto pasivo], y (iii) “tiene por objeto gravar las utilidades o rentas percibidas durante el periodo gravable anterior para coadyuvar a sufragar las cargas públicas”.

§77. Ahora bien, con ocasión de la regulación de las tarifas del impuesto de renta, el artículo 240 del Estatuto Tributario, aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta, fue modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”. Esta última disposición, entre otras cosas, adicionó el parágrafo 6º del artículo 240 original, en el sentido de prever una tasa mínima de tributación (TMT) efectiva de este impuesto equivalente al 15%, resultante de dividir dos factores: el impuesto depurado (ID) sobre la utilidad depurada (UD).

§78. En estos términos, atendiendo exclusivamente al tenor literal de lo establecido en este parágrafo, el legislador quiso establecer un tope mínimo para efectos de que las personas jurídicas, con las excepciones allí establecidas, tributaran en materia de renta. Así, una vez efectuado el cálculo ordinario de este tributo, será necesario que aquellos a quienes se destina la disposición efectúen las operaciones y cálculos acudiendo a las fórmulas allí establecidas, con miras a determinar si su tributación efectiva se encuentra por debajo del 15%, caso en el cual, deberán ajustarla en los puntos necesarios hasta alcanzar dicho umbral.

§79. De acuerdo con las discusiones sostenidas en el Congreso, el Gobierno nacional y los ponentes de esta reforma, indicaron en varios escenarios que esta política se fundó en el pilar 2 de la OCDE, relacionado con las empresas multinacionales, y en el marco del cual se publicaron unas normas dirigidas a establecer “un tipo impositivo mínimo mundial para el impuesto de sociedades del 15%. El impuesto mínimo aplicará a las EMN cuyos ingresos superen los 750 millones de euros y se espera generar una recaudación adicional de 150 000 millones de dólares estadounidenses, en todo el mundo”.

§80. A continuación, la Sala Plena se referirá al trámite legislativo que culminó con la aprobación, dentro de la Ley 2277 de 2022, del parágrafo 6 del artículo 10, actualmente

demandado.

6. Trámite legislativo que condujo a la aprobación del párrafo 6 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022

Exposición de motivos del proyecto de ley

§81. El 8 de agosto de 2022, el ministro de Hacienda y Crédito Público radicó el proyecto de ley que se identificó posteriormente con los números 118 de 2022 -Cámara y 131 de 2022 - Senado, por medio del cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones. De conformidad con la exposición de motivos, esta reforma tuvo el objeto principal de “avanzar en dos dimensiones. Primero, en disminuir las exenciones inequitativas de las que gozan las personas naturales de más altos ingresos y algunas empresas, así como cerrar caminos para la evasión y la elusión tributaria. Segundo, en lograr la consecución suficiente de recursos para financiar el fortalecimiento del sistema de protección social”, para lo cual, se indicó, su construcción se fundó en los principios superiores de equidad, eficiencia y progresividad, “y tiene como propósito contribuir a reducir la deuda social histórica que tiene el Estado colombiano con sus habitantes”. Para lograr lo anterior, se propuso una reforma fundada en la estabilidad fiscal como pilar de la política económica, (i) contando con un sistema tributario progresivo, equitativo, eficiente y suficiente; (ii) en el que es claro que la tributación para la justicia social se da en un contexto de pobreza, desigualdad e inseguridad alimentaria, y (iii) la política tributaria tiene, precisamente, un rol fundamental en el combate de la pobreza y la desigualdad.

§82. En ese contexto, el proyecto de reforma detalló el impacto que tendría para las personas naturales y, posteriormente, indicó la necesidad de “reducir los beneficios asimétricos, entre los que se incluyen los sectoriales, regionales y los que varían por tipo de ingreso”, precisando en este acápite –el 4.2. de la exposición de motivos– la eliminación de beneficios asimétricos y tope máximo a la tarifa de beneficios tributarios para empresas, estableciendo una consideración particular, por ejemplo, en relación con los beneficios enfocados en algunos territorios del país, “como en aquellos catalogados como Zona Económica y Social Especial (ZESE)”. Finalmente, la exposición de motivos detalló el impacto de esta reforma en materia de impuesto sobre la renta, proponiendo, en particular para las personas jurídicas, la

modificación del artículo 240 del Estatuto Tributario, pero solamente en sus párrafos 1 y 2. Esto último se materializó en el artículo 9 de la propuesta legislativa.

§83. En este sentido se concluye que, aunque la reforma planteada en la propuesta legislativa gubernamental se refirió a su impacto en personas jurídicas e involucró con dicho objetivo algunas propuestas de modificación al impuesto sobre la renta, no se refirió a la tasa mínima de tributación.

Primer debate conjunto en comisiones constitucionales permanentes

§84. Este análisis (el relacionado con la tasa mínima de tributación), por primera vez, se presentó en el informe de ponencia para primer debate conjunto de las comisiones terceras económicas de la Cámara de Representantes y del Senado de la República. Las gacetas que contienen este documento dan cuenta de que, previa a la presentación de la ponencia, quienes integran las dos comisiones sesionaron en varias oportunidades para manifestar sus observaciones y posiciones, mientras los ponentes y coordinadores sostuvieron reuniones adicionales para su estudio, socialización y recepción de propuestas. En esa dirección, en particular en lo relacionado con el párrafo 6 incluido en el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, hubo referencia en varias oportunidades al denominado “impuesto mínimo global”, “tasa efectiva” o a la “tasa mínima efectiva de tributación”.

§84.1. Como relato de la reunión sostenida el 4 de octubre de 2022, con la asistencia del ministro de hacienda y crédito público, y del viceministro técnico de la misma cartera, y del director de la DIAN, se indicó:

“Tarifa del impuesto sobre la renta para personas jurídicas (artículo 9º). Recogiendo las propuestas de coordinadores y ponentes, se procedió a presentar los ajustes contenidos en el respectivo artículo, los cuales se resumieron en los siguientes puntos: (...) establecer un impuesto mínimo global del 15% en armonía con los lineamientos de la OCDE, ajustando la tarifa del 9% para la prestación de servicios hoteleros y parques temáticos de ecoturismo y agroturismo al 15%.

(...)

Una vez concluida la discusión, los ponentes y coordinadores aceptaron incorporar el artículo

en el texto de ponencia definitivo”.

§84.2. Más adelante, en el acápite de justificación del pliego de modificaciones, el informe da cuenta de que, como consecuencia de las discusiones adelantadas, se proponen algunos ajustes, entre los cuales se encuentra el relacionado con un “impuesto mínimo global” en el apartado relacionado con el impuesto sobre la renta para las personas jurídicas [art. 9 del proyecto de ley], en los siguientes términos:

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

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

§84.3. Como consecuencia de lo anterior, los ponentes propusieron para discusión y aprobación en primer debate conjunto el siguiente enunciado, identificado como párrafo 6 dentro del artículo 9 del proyecto de ley, por el cual se modifica el artículo 240 del Estatuto Tributario:

“PARÁGRAFO 6. Cuando la tasa efectiva de tributación de los contribuyentes de que trata este artículo, incluida la sobretasa, sea inferior al 15%, su impuesto sobre la renta se incrementará en los puntos porcentuales requeridos para alcanzar la tasa efectiva indicada en este inciso.

Lo dispuesto en este párrafo no aplica para las sociedades que se constituyeron como Zonas Económicas y Sociales Especiales -ZESE, durante el periodo que su tarifa del impuesto sobre renta sea del cero por ciento (0%)”.

§85.1. En el inicio del debate, el ministro de Hacienda y Crédito Público se refirió al incremento en el recaudo que se generaría, especialmente, con las modificaciones al impuesto de renta para personas naturales, pero, además, para personas jurídicas, “básicamente en limitación de beneficios”. Ante esta propuesta algunos congresistas manifestaron su preocupación, en términos generales, por la tarifa prevista y por la no previsión de reglas diferenciales respecto a pequeñas, medianas y micro empresas. Por su parte, el senador Ciro Alejandro Ramírez Cortés indicó que también le preocupaba la “tasa efectiva de tributación en el modelo socio-empresa”, en tanto podía ser un desincentivo en un escenario económico mundial complejo.

§85.2. En otras sesiones del primer debate también hubo referencias, aunque tangenciales, a la tasa efectiva de tributación. En la última sesión del primer debate, que se llevó a cabo el 6 de octubre de 2022, por ejemplo, el senador Ramírez Cortés volvió a manifestar su preocupación por dicha tasa efectiva. La votación del artículo propuesto en la ponencia se realizó y aprobó en bloque.

Segundo debate ante la plenaria de la Cámara de Representantes

§86. De conformidad con los antecedentes que están consignados en la Gaceta 1358 del 31 de octubre de 2022, (i) luego de aprobarse el proyecto de ley en primer debate conjunto y antes de presentar el informe de ponencia para el segundo debate en esta plenaria, se convocó a una audiencia el 18 de octubre de 2022, con el objeto de escuchar no solo a la ciudadanía sino a diferentes gremios y expertos sobre la materia objeto de la regulación. En esta reunión, el representante Oscar Darío Pérez Pineda indicó que “el impuesto mínimo global no corresponde a los compromisos internacionales”. Por su parte, (ii) en las reuniones de ponentes y coordinadores, en particular en la del 20 de octubre de 2022, se indicó que las implicaciones del impuesto mínimo global era una preocupación para varias bancadas; mientras que en la del 27 de octubre de 2022, con presencia del ministro de Hacienda y Crédito Público y el director de la DIAN, se leyeron y explicaron las modificaciones y adiciones propuestas sobre este impuesto, con el objeto de precisar su alcance, “dadas sus particularidades técnicas”:

“Para el efecto, se incorporó el concepto de tasa de tributación depurada para determinar el

impuesto mínimo que una empresa debe asumir, sin considerar los beneficios tributarios que tienen lugar. En este sentido, la DIAN procedió a explicar en detalle cada uno de los elementos que componen las fórmulas planteadas para el cálculo de esta tasa de tributación depurada. En este mismo sentido, se establecieron reglas para evitar gravar de manera acumulada a los grupos empresariales”.

§87. A continuación, en la sesión de la misma fecha, se indicó que las modificaciones y adiciones propuestas se habían aceptado “siempre que se incluya una precisión para aclarar su contenido, dado su alto contenido técnico”. Enseguida, (iii) la ponencia abordó la justificación al pliego de modificaciones, mencionando respecto del parágrafo 6 que se incluiría en el artículo -ahora- 10 del proyecto de ley, lo siguiente:

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

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

Para tal efecto, se indican las fórmulas, conceptos y cifras para determinar el IA. En esta misma medida, establece los sujetos sobre los cuales no recae esta TTD.

Para calcular si la Tasa de Tributación Depurada (TTD) es menor a 15% y adicionar el valor del impuesto necesario, el porcentaje se encuentra dividiendo el Impuesto Depurado (ID) sobre la Utilidad Depurada (UD) así:

1. El numerador: parte del impuesto neto de renta, sin considerar ganancia ocasional, adicionándose los conceptos asociados a créditos fiscales o descuentos tributarios derivados de la aplicación de convenios para evitar la doble imposición que Colombia tenga vigentes en ese periodo gravable o el descuento por impuestos pagados en el exterior de que trata el artículo 254 del Estatuto Tributario diferentes a descuentos por impuestos de ganancia ocasional. A su vez se propone detraer el impuesto que se llegase a generar sobre la renta líquida pasiva, para lo cual se calcula tomando la renta líquida pasiva por la tarifa general del impuesto sobre la renta, esto se fundamenta en que dicha renta líquida no se encuentra

incorporada dentro de la utilidad contable del contribuyente que es parte del cálculo de la tasa mínima de tributación.

Así se compone el numerador:

2. El denominador: Se toma la utilidad contable o financiera del contribuyente antes de impuestos y se le suma o resta diferentes conceptos que permitan tener una utilidad depurada que elimine posibles efectos adversos en el cálculo de la tasa de tributación y sobre los cuales se busca mantener el statu quo. Para ello se propone los siguientes ajustes:

Sumarle las diferencias permanentes que aumenta la renta líquida. Las diferencias permanentes son las establecidas en el estatuto tributario como por ejemplo las del numeral 2 del artículo 105, los costos y gastos sin soportes legales, entre otros. De igual forma estas diferencias se encuentran consolidados en la Conciliación Fiscal que deben preparar los contribuyentes en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 772-1 del mismo estatuto.

Detraer de la utilidad contable los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que se hayan tenido en cuenta al momento de determinar la utilidad contable. La finalidad de esta disminución es no gravar a las sociedades sobre ciertos hechos económicos como son los dividendos y participaciones, las indemnizaciones de seguros por daño emergente, entre otros.

De igual forma se detrae de la utilidad contable, el ingreso que se haya obtenido por el método de participación patrimonial, el cual solo tributa al momento en que efectivamente se distribuya como dividendo.

Se detrae de la utilidad contable, aquellos ingresos que afectan la utilidad contable pero que su tributación es por ganancia ocasional. Esta disminución se justifica en razón a que tiene un régimen tributario propio, que no aplica las mismas reglas del régimen ordinario.

Se restan las rentas exentas, que tenga este tratamiento producto de la aplicación de tratados para evitar la doble imposición, como es el caso de la Decisión 578 - CAN.

Finalmente se detrae la compensación de pérdidas fiscales y/o renta presuntiva, siempre y cuando no se hayan considerado al momento de la determinación de la utilidad contable. La razón para restarla es que estas compensaciones no son producto de beneficios fiscales, sino

por lo general de una aminoración estructural producto de costos y gastos mayores a los ingresos de la empresa en el desarrollo de su objeto social. Así se compone el denominador:

Por último, el impuesto adicional, se calcula multiplicando por 15% y restando el impuesto depurado así:

Adicionalmente, para los grupos empresariales que consolidan estados financieros en Colombia, se crean reglas especiales para evaluar la Tasa de Tributación Depurada del Grupo (TTDG) a partir de la sumatoria de Impuestos Depurados y Utilidades Depuradas así:

Finalmente, se debe asignar el impuesto adicional que cada entidad del grupo, a partir de la participación de la utilidad depurada de cada entidad en la utilidad total del grupo, así:

Para efectos de la determinación del impuesto a adicionar se tiene cuenta solo aquellos contribuyentes objetos de la consolidación que su resultado de la utilidad contable depurada sea positiva, y sobre la sumatoria de utilidades positivas, esto con el fin de redistribuir el valor del impuesto a asignar de manera proporcional entre las empresas del grupo.

Finalmente, se incluye una tarifa del 15% del impuesto sobre la renta aplicable a las empresas editoriales constituidas en Colombia como personas jurídicas, cuya actividad económica y objeto social sea exclusivamente la edición de libros, en los términos de la Ley 98 de 1993”.

§88. Concordante con esta explicación, en la normativa propuesta para dar segundo debate en plenaria de la Cámara de Representantes se incluyó el párrafo 6 que se adicionaría al artículo 240 del Estatuto Tributario en términos similares a como fue efectivamente aprobado como ley, con dos diferencias: de un lado, para ese momento no se incluía dentro de las excepciones a dicho párrafo a “[q]uienes se rijan por lo previsto en el artículo 32 de este Estatuto” y, de otro lado, dentro del concepto de renta exenta, como parte del criterio de utilidad depurada, no aparecía el numeral 7 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario. Finalmente, es de anotar que, como anexo, (iv) la ponencia enumeró las proposiciones que se dejaron como constancia en el primer debate y otras que se allegaron antes de rendir esta ponencia para la plenaria en la Cámara de Representantes. Entre dichas proposiciones, se

encuentran varias dirigidas a eliminar el parágrafo 6 que aquí se cuestiona. También se encuentra una de la senadora Ismelda Daza Cotes, quien indicó respecto del nuevo parágrafo 6 que tendría el artículo 240 de Estatuto Tributario que:

“Propone que la tarifa mínima se denominará tasa de tributación depurada (TTD) la cual no podrá ser inferior al 15% y será el resultado de dividir el impuesto depurado (ID) sobre la utilidad depurada (UD).

Establece que la tasa de tributación depurada no aplicará para las ZESE que se constituyeron durante el periodo que su tarifa del impuesto sobre la renta sea 0%, las sociedades que aplican el incentivo ZOMAC, las sociedades de que tratan los parágrafos 5 y 7 del artículo 240 del Estatuto Tributario, siempre y cuando no estén obligadas a presentar el informe país por país de conformidad con lo establecido en el artículo 260-5 del Estatuto Tributario”.

§89. En el marco del debate que se llevó a cabo en la plenaria de la Cámara de Representantes, se procedió a discutir, primero, la ponencia de archivo presentada por el representante Oscar Darío Pérez. En su explicación, entre los puntos que destacó estuvo el relacionado con el parágrafo 6 incluido por el artículo 10, respecto del cual precisó que (i) no era cierto que fuera un acuerdo con la OCDE, (ii) ya no se llama tarifa de tributación efectiva sino tasa de tributación depurada, “es una fórmula más compleja que la anterior; si para la anterior había que hacer un curso de álgebra lineal, para esta hay que hacer un curso de trigonometría combinada con todos los factores matemáticos para entenderla”.

§90. Agregó que era gravosa (iii) la no inclusión de rentas exentas en la fórmula, como las relacionadas con fondos de pensiones, y finalizó indicando que “[e]spero que sea por olvido, poner las rentas exentas que corresponden a esos montos pensionales del futuro y no los incluyeron, yo ayer se los mandé a la DIAN y se los mandé al ministerio a ver si de pronto esos mismos técnicos pueden incluir dentro de la tributación depurada que no entienden ni ellos mismos el tema de las rentas exentas de los fondos pensionales, y de las rentas vitalicias de las compañías de seguros, a ver si de pronto lo entienden”.

§91. Como réplica a dicha intervención, una vez votada negativamente la ponencia de archivo e iniciada la discusión sobre la ponencia mayoritaria, el representante Jorge Hernán Rosero Bastidas indicó:

“Otro elemento importante es que se define la Tasa de Tributación Depurada que nuestro colega del Centro Democrático tanto cuestionó, realmente está sobre Tasa de Tributación depurada del 15% es solo sobre las utilidades de las personas jurídicas una vez se aplique todos los beneficios tributarios que hay de diferente orden, pero que independientemente de la aplicación de todos los beneficios tributarios nunca podrá ser inferior al 15% de las utilidades depuradas; y esto obviamente parte de un presupuesto de que estas empresas y sociedades tengan utilidades, de ahí que si no hay utilidades, pues simplemente esta sobretasa de Tributación Depurada no se aplica”.

§92. Luego, en la sesión del 3 de noviembre de 2022, en la que se aprobó el proyecto de ley por la plenaria de la Cámara de Representantes, se encuentra la discusión que se dio respecto del artículo 10. En particular, (i) se mencionan varias proposiciones, no avaladas por el Gobierno nacional, sobre la eliminación del párrafo sexto, y se registra la votación negativa sobre las mismas. (ii) En la discusión sobre esta disposición no aparecen referencias claras sobre la tasa mínima de tributación, aunque se votó y aprobó la siguiente proposición modificatoria:

“Otra proposición avalada para el artículo décimo, modifica el párrafo sexto en la parte de rentas exentas dice:

R.E., Renta Exenta por aplicación de tratados para evitar la doble imposición, CAN, las percibidas por el régimen de compañías holding colombianas CHC y las rentas exentas de que tratan los literales A) y B) del numeral 4 y le adiciona y el numeral 7, lo demás como viene en el informe de ponencia.

Firma: Jorge Bastidas y Álvaro Monedero.

Para el artículo décimo, pide adicionar un literal C al párrafo sexto del artículo décimo, que dice:

C. Quienes se rijan por lo previsto en el artículo 32 de este estatuto.

Firman: Milene Jarava, Ana Paola García, Teresa Enríquez, Camilo Ávila, Jorge Tamayo, Eliécer Salazar y Álvaro Londoño, al igual que Alexander Guarín”.

§93. En conclusión, el texto aprobado en el segundo debate ante la plenaria de la Cámara de Representantes corresponde al propuesto en la ponencia presentada para su discusión, más dos adiciones, una, efectuada en el criterio “RE”, de rentas exentas, que hace parte del cálculo de la utilidad depurada, y otra, relativa a quienes están exceptuados de lo dispuesto en el párrafo sexto. Como se verá a continuación, el texto de este artículo fue el que se aprobó como ley de la República.

Segundo debate ante la plenaria del Senado de la República

§94. Al tiempo que se tramitó y aprobó en segundo debate el proyecto de ley ante la plenaria de la Cámara de Representantes, también se adelantaba el trámite ante la plenaria del Senado de la República. En dicha célula legislativa la publicación del informe de ponencia se efectuó en la Gaceta 1359 del 1 de noviembre de 2022 y su contenido es similar al expuesto en el anterior acápite.

§95. En el marco de las sesiones para deliberar y votar este proyecto de ley, se encuentran las siguientes referencias al párrafo 6 que se incluyó en el artículo 10. Al discutirse, primero, la ponencia de archivo del proyecto, el senador Miguel Uribe Turbay indicó:

“Segundo punto. El gran mico de esta reforma diría yo que se asimila al mico de la impunidad con la Primera Línea. Es una tarifa mínima del 15% que plantea este Gobierno, no se discutió en ponentes, la pupitriaron en las Comisiones Conjuntas y, cuando nos dimos cuenta, ya empezaron a hacer modificaciones que hoy la[s] camuflan con una tarifa depurada de renta. Pero, ¡jojo, colegas!, ya les explicaré yo cuando lleguemos a ese punto los inconvenientes, pero lo que es evidente es que este Gobierno nos está metiendo de alguna manera una tarifa de renta presuntiva, pero, además, una tarifa de renta que sé que muchos de ustedes comprenden el daño que le hacen, porque por un lado se estimulan unas industrias y por el otro se golpea. Para no ir muy lejos, los fondos de pensiones empiezan a tener que pagar unos impuestos que antes no tenían que pagar, es decir, desprotegiendo el ahorro y el trabajo de los colombianos”.

§96. En respuesta a esta afirmación, el senador Juan Diego Echavarría Sánchez sostuvo:

“Aquí viene algo que han dicho y eso es importantísimo -han dicho que es una renta presuntiva- y es qué, que se establece un mínimo de renta de 15% para todas las empresas

en Colombia, entonces, lo han dicho y quien expuso la ponencia negativa manifestó que era una renta presuntiva; no se trata de una renta presuntiva se trata de una tarifa mínima. Es decir, en Colombia nadie podrá tributar por debajo del 15%. En las discusiones que teníamos en la Comisión, venga y, entonces, si mi empresa está generando unas pérdidas ¿tiene que pagar el 15%?, respuesta no y se estableció en el articulado que ese 15% es sobre las utilidades. Entonces, como es sobre las utilidades no va a quedar renta presuntiva y ahí en ese 15% nos han mencionado (sin sonido)”.

§97. Luego de votada negativamente la ponencia de archivo, inició la discusión y votación de los artículos de la reforma. En particular, la eliminación del artículo 10 de la reforma fue puesto en consideración de la plenaria, negándose la proposición. A continuación, fue sometida a votación la aprobación del mencionado artículo con las proposiciones avaladas. En cuanto al párrafo 6, la adición tuvo que ver con incluir dentro de la categoría de rentas exentas (RE) el numeral 7 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

Trámite de conciliación

§99. En atención a lo dispuesto en el artículo 161 de la Constitución, para este proyecto de ley fue necesario adelantar el trámite de conciliación. Las gacetas 1412 y 1413 del 11 de noviembre de 2022 contienen el informe presentado por la comisión respectiva, en Senado y Cámara de Representantes. De acuerdo a lo indicado en la página 2, respecto al artículo 10, que modifica el artículo 240 del Estatuto Tributario, “[s]e acoge texto de Senado, pero se adiciona el literal c) al párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, de acuerdo con lo aprobado en ese punto por cámara”.

§100. Discutido el informe en las respectivas sesiones, en la plenaria de la Cámara de Representantes del 17 de noviembre de 2022 y en la plenaria del Senado de la República del 16 de noviembre de 2022, el proyecto fue aprobado y, en particular, respecto del párrafo 6 que incluyó el artículo 10 se acogió el texto que fue votado por la plenaria de la Cámara de Representantes.

Conclusión del estudio del trámite legislativo

§101. Del recuento efectuado se extraen las siguientes conclusiones:

No.

Etapas del texto del párrafo 6 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022

1

Exposición de motivos (Gaceta 917 de 2022)

El aparte demandado no se encontraba dentro de la iniciativa legislativa.

2

Primer debate conjunto

Comisiones terceras constitucionales permanentes de la Cámara de Representantes y del Senado de la República

Gacetas 1199 de 2022, Cámara, y 1200 de 2022, Senado

Como resultado de reuniones previas al primer debate, dirigidas a analizar y ajustar el contenido del proyecto de ley, en el informe de ponencia para el primer debate conjunto se previó un impuesto mínimo global del 15%, en armonía con los lineamientos de la OCDE. Esta propuesta se materializó con las siguientes características:

(i) Era predicable de los contribuyentes de que trata el artículo 240 del Estatuto Tributario, esto es, las personas jurídicas allí indicadas.

(ii) De dicho grupo se exceptuaron las sociedades que se constituyeron como Zonas Económicas y Sociales Especiales -ZESE, durante el término en que éstas tengan una tarifa igual a “0” por este impuesto.

(iii) Su objetivo recayó en establecer una Tasa Mínima de Tributación (TMT) exclusivamente respecto del impuesto de renta.

(iv) Y el umbral o límite mínimo se estableció en el 15% -tasa efectiva-.

*Los términos en los que fue propuesto el párrafo 6 en la ponencia, dos incisos, fueron los mismos en los que se aprobó durante el primer debate conjunto.

3

Segundo debate

Plenaria de la Cámara de Representantes- Gaceta 1358 de 2022

Plenaria Senado de la República – Gaceta 1359 de 2022

Tras varias reuniones, en las que participaron el ministro de hacienda y crédito público y el director de la DIAN, se consideró necesario complementar el párrafo 6 que se adicionaría al artículo 240 del Estatuto Tributario, con el objeto de:

(i) Incluir, dentro de la categoría de personas jurídicas, a destinatarios específicos de esta tributación mínima.

(ii) Adicionar, dentro de la categoría de personas jurídicas, a quienes no se aplica esta obligación.

(iii) Establecer la fórmula, con todas sus variantes, para determinar cuándo se tributa por debajo del umbral del 15%.

(iv) Fijar la forma de ajuste cuando el resultado anterior es inferior a 15%, dependiendo de si los estados financieros son objeto o no de consolidación.

*La aprobación de este párrafo fue, prácticamente, idéntica a la propuesta presentada en el informe de ponencia –común en las dos células legislativas–, con las siguientes precisiones:

1. La Cámara de Representantes y el Senado de la República aprobaron una adición al criterio de rentas exentas (RE) que determina el resultado de la utilidad depurada.

2. La Cámara de Representantes aprobó la exclusión del grupo de destinatarios de este

parágrafo: “c) Quienes se rijan por lo previsto en el artículo 32 de este Estatuto”. El Senado de la República no se pronunció sobre este aspecto.

4

Conciliación

Plenaria de la Cámara de Representantes- Gaceta 1413 de 2022

Al conciliarse el texto, se acogió el texto aprobado por la Cámara de Representantes.

Fuente: elaboración propia con base en las Gacetas que recogen el trámite legislativo del Proyecto de ley 118

de 2022 Cámara y 131 de 2022 Senado

7. En el trámite de aprobación del parágrafo 6 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 no se desconocieron los principios de consecutividad e identidad flexible

§102. Los demandantes consideran que la aprobación en el Congreso de la República del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, no satisfizo todos los estándares que, conforme a las reglas constitucionales, deben cumplirse para considerar la validez de su promulgación. En particular, afirmaron que se configuró una elusión del debate sobre aproximadamente el 95% del enunciado que finalmente se aprobó, pues fue solamente en las ponencias para las plenarias de la Cámara de Representantes y del Senado de la República que se incluyeron definiciones, fórmulas, incisos, numerales y literales.

§103. Este enfoque, compartido por dos intervinientes dentro del trámite de constitucionalidad –por el consultorio jurídico de la Universidad de los Andes y el escrito ciudadano suscrito por Tomás Felipe Vásquez Vargas y otro–, no es de recibo para la Sala, en atención a las razones que, a continuación, se expondrán.

§104. Para iniciar, encuentra la Sala que los demandantes no desconocen que en el marco del primer debate conjunto en las comisiones terceras permanentes constitucionales de la Cámara de Representantes y del Senado de la República se abordó el asunto relacionado con la tasa efectiva de tributación para las personas jurídicas referidas en el artículo 240 del Estatuto Tributario, respecto del impuesto sobre la renta. Sin embargo, afirman que por razón de las modificaciones y adiciones realizadas en el marco del segundo debate en las plenarias de las dos células legislativas, esta disposición pasó a contemplar asuntos no discutidos en el primer debate y que, de hecho, el enunciado normativo se incrementó de manera considerable. Esta última afirmación, la modificación y, en particular, la adición considerable de enunciados -definiciones, fórmulas de cálculo y prescripciones- es incuestionable, tal como de ello da cuenta una simple comparación entre los textos que iniciaron la discusión en cada uno de los debates:

Texto propuesto para discusión del primer debate conjunto en comisiones permanentes constitucionales

Texto propuesto para discusión del segundo debate en las plenarias de las dos células legislativas

“Parágrafo 6. Cuando la tasa efectiva de tributación de los contribuyentes de que trata este artículo, incluida la sobretasa, sea inferior al 15%, su impuesto sobre la renta se incrementará en los puntos porcentuales requeridos para alcanzar la tasa efectiva indicada en este inciso.

Lo dispuesto en este parágrafo no aplica para las sociedades que se constituyeron como Zonas Económicas y Sociales Especiales -ZESE, durante el periodo que su tarifa del impuesto sobre renta sea del cero por ciento (0%)”.

“Parágrafo 6. El presente parágrafo establece una tasa mínima de tributación para los contribuyentes del impuesto sobre la renta de que trata este artículo y el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, salvo las personas jurídicas extranjeras sin residencia en el país, que se calculará a partir de la utilidad financiera depurada. Esta tasa mínima se denominará Tasa de Tributación Depurada (TTD) la cual no podrá ser inferior al quince por ciento (15%)y será el

resultado de dividir el Impuesto Depurado (ID) sobre la Utilidad Depurada (UD), así:

(...)*

Lo dispuesto en este párrafo no aplica para:

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

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

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

* La Sala no transcribe, en su integridad, el texto del enunciado normativo que fue propuesto para el segundo debate en las plenarias de las cámaras, con el objeto de no extender innecesariamente este apartado. No obstante, es de indicar que en este espacio se incluyó: (i) la fórmula para calcular la Tasa de Tributación Depurada (TTD), estimando cada uno de los factores relevantes (el Impuesto Depurado y la Utilidad Depurada) y, en cada uno de estos, los criterios con incidencia, así como la definición de su alcance; y, (ii) la fórmula para determinar el Impuesto a Adicional (IA) en el evento en que dicha tasa fuera inferior al 15%, diferenciando entre, por un lado, los contribuyentes cuyos estados financieros no sean objeto de consolidación, y, por otro lado, los contribuyentes residentes fiscales en Colombia cuyos estados financieros sean objeto de consolidación en Colombia.

§105. Un análisis comparativo evidencia que, como lo afirman los promotores de la acción, la

disposición acusada fue objeto tanto de las adiciones referenciadas por los accionantes, así como de modificaciones entre el primero y el segundo debate. En efecto, se adicionaron un número considerable de enunciados –definiciones, fórmulas de cálculo y prescripciones–, tal como da cuenta de ello la contrastación entre los textos que quedó planteada en la tabla anterior. Como se advirtió, estas fórmulas se dirigieron, especialmente, a (i) establecer la fórmula, con todas sus variantes con el fin de determinar cuándo se tributa por debajo del umbral del 15%; y (ii), a fijar la forma de ajuste cuando el resultado anterior es inferior a 15%, dependiendo de si los estados financieros son objeto o no de consolidación. Como característica en común, estos apartes representaron la inclusión de elementos nuevos y algunos ajustes terminológicos respecto de aquellos enunciados consagrados en la versión aprobada en el primer debate conjunto que, con todo, como se verá más adelante, guardan una relación clara, específica, estrecha, necesaria y evidente con la materia –tasa mínima de tributación– abordada y aprobada en el citado primer debate.

§106. Adicionalmente, también se modificaron algunos aspectos. Por ejemplo, la denominación del parámetro que sería tenido en cuenta para definir a quienes les resultaría aplicable la tasa mínima de tributación. Inicialmente este fue nominado como Tasa Efectiva de Tributación (TET), para luego pasar a llamarse Tasa Depurada de Tributación- TDT. En todo caso, como se expondrá más adelante, corresponden a conceptos equiparables, pues ambos parámetros objetivos parten por determinar los impuestos pagados en relación con las utilidades percibidas.

§107. Así mismo, la definición de los sujetos a quienes resultaría aplicable la tasa mínima de tributación también sufrió modificaciones; las cuales, al igual que con el parámetro recién expuesto, conservaron un núcleo mínimo referido al hecho que dicha tasa mínima recaería sobre personas jurídicas. Como muestra de ello, se tiene que en la versión inicial del párrafo 6 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 se indicó que la tasa mínima de tributación solo cobijaría a los contribuyentes descritos en el párrafo 240 del Estatuto Tributario; pero luego, en la versión final, además de adicionarse a los contribuyentes descritos en el artículo 240-1 (usuarios industriales de zonas francas), se modificó la referencia general a aquellos del artículo 240, excluyéndose expresamente a las “personas jurídicas extranjeras sin residencia en el país” que están incluidas en el citado artículo 240.

Estos dos ejemplos dan cuenta de la incorporación de cambios o ajustes sobre los elementos de la tasa mínima de tributación que fueron definidos desde el primer debate conjunto.

§108. No obstante, por sí mismas, las anteriores adiciones y modificaciones no dan cuenta de la violación de los principios de consecutividad e identidad flexible, dado que el examen de estos principios no es un asunto meramente cuantitativo, sino cualitativo. Desde este punto de vista, se impone afirmar que el párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, tiene conexidad clara y específica, estrecha, necesaria y evidente con la materia debatida en primer debate conjunto.

§109. Al respecto, de acuerdo a lo indicado en el informe de ponencia para el primer debate conjunto, luego de las reuniones adelantadas con el objeto de escuchar distintas voces y fijar posiciones, se indicó que en la reunión sostenida el 4 de octubre de 2022, en la que participó el ministro de Hacienda y Crédito Público y el director de la DIAN, se acordó incluir, como parte de la modificación propuesta al artículo 240 del Estatuto Tributario, un impuesto mínimo global del 15% en el impuesto de renta, siguiendo los lineamientos de la OCDE. Dicho impuesto, se precisó, se aplicaría respecto de las empresas con el objeto de garantizar “tasas efectivas”, además, ajustadas a la “utilidad que generan estas sociedades”.

§110. Ahora bien, a partir del informe de ponencia para ese primer debate, es claro que los y las congresistas integrantes de las comisiones terceras permanentes constitucionales de la Cámara de Representantes y del Senado de la República tuvieron las condiciones para discutir sobre esta materia. En esta dirección, aunque en esta etapa inicial del trámite legislativo no surgieron asuntos de aplicación técnica de la figura, lo cierto es que hizo parte de lo considerado y aprobado, previa deliberación. Tampoco existe duda de que, en adelante, esto es, en el marco de la construcción de la ponencia para el segundo debate en las plenarias y en la discusión que allí se tuvo, hasta la conciliación, hubo discusión sobre la materia, se presentaron varias proposiciones y, en general, se concedieron todas las garantías para que no fuera un asunto vedado de forma alguna a la deliberación en el Congreso de la República.

§111. En particular, en materia de proposiciones y tal como quedó reseñado al mencionar el trámite que se siguió para aprobar el párrafo 6 ahora cuestionado, a lo largo del trámite hubo proposiciones con el objeto de eliminar esta disposición y, en particular, la senadora

Ismelda Daza Cotes indicó lo siguiente (supra, fj. 88):

“Propone que la tarifa mínima se denominará tasa de tributación depurada (TTD) la cual no podrá ser inferior al 15% y será el resultado de dividir el impuesto depurado (ID) sobre la utilidad depurada (UD).

Establece que la tasa de tributación depurada no aplicará para las ZESE que se constituyeron durante el periodo que su tarifa del impuesto sobre la renta sea 0%, las sociedades que aplican el incentivo ZOMAC, las sociedades de que tratan los parágrafos 5 y 7 del artículo 240 del Estatuto Tributario, siempre y cuando no estén obligadas a presentar el informe país por país de conformidad con lo establecido en el artículo 260-5 del Estatuto Tributario”.

§112. Así, el tema general, consistente en la fijación de un umbral de tributación en materia de renta, en consecuencia, fue puesto de presente en la discusión de la reforma tributaria para la igualdad y la justicia social desde el primer debate conjunto en las comisiones. Aunado a ello, y pese a que a lo largo del proceso de formación de la ley se fueron ajustando los términos o denominación de este umbral, los elementos definitorios o esenciales permanecieron inamovibles desde dicho momento, así:

§112.1. Primero. Objeto respecto del cual recae: se predica del impuesto de renta. Este tributo, además, hizo parte importante de los ajustes normativos que se aprobaron con la Ley 2277 de 2022, destacándose que su impacto recayó no solamente sobre las personas naturales sino jurídicas, respecto de quienes, desde el inicio, se planteó una apuesta por eliminar algunos aspectos que, en consideración de los proponentes del proyecto, constituían beneficios.

§112.3. Tercero. “Tasa Efectiva de tributación”, “Tasa Mínima de Tributación”, “Tasa de Tributación Depurada” del 15%. Desde el primer debate y, de acuerdo a lo dicho por los promotores de la iniciativa, siguiendo los parámetros de la OCDE, se previó la existencia de un umbral mínimo que debía ser alcanzado por todos a quienes aplica esta medida: el 15%. Este criterio nunca fue modificado a lo largo del debate, constituyendo un elemento fundamental y que desde el primer momento fue sometido a consideración, deliberación y votación desde las comisiones terceras permanentes de las dos cámaras.

§112.4. Cuarto. Factores a ser tenidos en cuenta para el cálculo de este umbral. De acuerdo a la justificación del denominado “Impuesto mínimo global” planteado en el primer debate conjunto en las comisiones terceras permanentes de la Cámara de Representantes y del Senado de la República, la determinación de esta tasa efectiva debía tener en cuenta “la utilidad que generan estas sociedades”. Aspecto que, como se evidencia con la fórmula incluida posteriormente para la discusión en el segundo debate, fue mantenido y precisado.

De hecho, se resalta que en la redacción inicial de la disposición acusada y que fue aprobada en el primer debate conjunto, se determinó que se tomaría como parámetro de referencia para su aplicación un indicador objetivo, correspondiente a la Tasa Efectiva de Tributación (TET). Luego, en la versión final de la disposición acusada dicho parámetro objetivo fue definido como la Tasa de Tributación Depurada (TTD) que, en todo caso, conserva elementos similares a aquellos de la TET, siendo ambas un parámetro objetivo dispuesto para determinar cuándo resulta aplicable la tasa mínima de tributación.

En efecto, la TET corresponde a un indicador que desde hace algunos años ha sido tomado como punto de análisis por diferentes instituciones para establecer la carga impositiva final que asumen los contribuyentes. Esta ha sido definida como “el monto de impuestos pagado por una empresa como porcentaje de sus utilidades brutas” o como “el cociente entre los impuestos pagados por una empresa y sus utilidades antes de impuestos y beneficios tributarios”. A su vez, la Tasa de Tributación Depurada (TTD) que corresponde al término incorporado en la versión final de la disposición acusada, es definida en esta misma norma como el “resultado de dividir el Impuesto Depurado (ID) sobre la Utilidad Depurada (UD)”. Como se observa, ambos parámetros objetivos parten por determinar, de un lado, los impuestos pagados, y de otro, el total de las utilidades percibidas por el respectivo contribuyente.

§112.5. Quinto. Alcance tributario concreto. Desde la aparición de la primera redacción del artículo que regularía la tasa mínima de tributación, se estableció que la razón de esta medida y, por tanto, su alcance era garantizar que todas las personas jurídicas llegaran al umbral mínimo del 15%. En concreto, se indicó que “el impuesto sobre la renta se incrementará en los puntos porcentuales requeridos para alcanzar la tasa efectiva indicada en este inciso”; en otras palabras, se prescribió que en el evento en el que el impuesto a cargo no representara un 15% de la Tasa Efectiva de Tributación (TET) –después identificada

en la formula como Tasa de Tributación Depurada (TTD)- se “incrementarían” los puntos porcentuales que hiciesen falta para llegar al 15%.

§113. Ello coindice con el diseño incorporado en la redacción actual de la disposición acusada, en la que se establece que “[C]uando la Tasa de Tributación Depurada (TTD) sea inferior al quince por ciento (15%) se deberá determinar el valor del Impuesto a Adicionar (IA)”. Como se evidencia, desde el inicio la tasa mínima de tributación se estructuró metodológicamente como una herramienta que permitiría aumentarle a los contribuyentes cobijados con esta, los puntos porcentuales faltantes para llegar al umbral mínimo del 15%.

§114. En estos términos, para la Sala Plena es indiscutible que la materia específica sobre la tasa mínima de tributación hizo parte del debate en el seno de las comisiones económicas convocadas conjuntamente para dar curso al primer debate. De ello da cuenta, se reitera, el informe de ponencia y la inclusión dentro del articulado propuesto -aprobado en ese primer debate- de un enunciado, compuesto por dos incisos, sobre este aspecto.

§115. Ahora bien, (i) la fijación de una fórmula para determinar si el impuesto por renta calculado satisface dicho umbral o no, con su justificación conceptual y configuración aritmética; así como (ii) la determinación de unas fórmulas de ajuste en el evento en que el índice arrojado sea inferior al 15%, constituyen aspectos que clara, específica y necesariamente están ligados. Es tanto como decir que, sin estas precisiones, no podía materializarse la prescripción relacionada con la existencia de dicho umbral de tributación en materia de renta. Por lo tanto, las adiciones y modificaciones que se efectuaron en el segundo debate, se comprenden como aspectos ligados a la materia más general discutida por las comisiones e imprescindible para dar paso a esta carga tributaria.

§116. Por su parte, la precisión de aquellas personas jurídicas -que generan utilidades a través de sus actividades- a quienes se aplica esta imposición tributaria mínima así como el establecimiento de las excepciones a la regla, también se estiman elementos necesariamente ligados a una regulación sobre una tasa mínima de tributación. En este aspecto, para la Sala Plena de la Corte Constitucional las plenarias del Senado de la República y de la Cámara de Representantes simplemente ejercieron su competencia, protegida por el ordenamiento jurídico, de proponer y ajustar los enunciados provenientes del primer debate en comisiones. En adición, se reitera que en esta materia no se dieron

virajes inesperados o ajenos a aquello que se planteó desde el inicio, esto es, el tipo del sujeto destinatario.

§117. De lo expuesto, puede extraerse que entre los enunciados que se adicionaron y modificaron para el segundo debate en las plenarias y la disposición inicialmente concebida en el marco del primer debate conjunto en las comisiones terceras permanentes, existe una relación clara, específica, estrecha, necesaria y evidente.

§ 117. 1 La relación es clara (i), en tanto las modificaciones y adiciones realizadas atendieron a un hilo regulatorio particular y determinado por la concepción de un mínimo de tributación en renta para un grupo de contribuyentes; en otras palabras, de la lectura de la versión inicial –aquella propuesta en el debate conjunto– y la final de la disposición acusada –la aprobada en la Comisión de conciliación– se puede identificar con claridad que el objetivo central de la norma es el mismo: establecer en cabeza de las personas jurídicas una tasa mínima de tributación del 15% en el impuesto de renta y complementarios.

§ 117. 2 La relación es específica (ii), en la medida en que desarrollaron, en un continuo, la figura inicialmente prevista. Como se expuso previamente al presentar el trámite legislativo del párrafo 6 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, los elementos de la versión inicial de dicha disposición que fueron modificados o adicionados tuvieron por objetivo decantar y precisar elementos característicos de la manera en la que se aplicaría la tasa mínima de tributación, pero no se ocuparon de regular algún asunto diferente o ajeno a esta materia.

§ 117. 3 El vínculo también es estrecho (iii), puesto que, como se precisó líneas atrás, desde el momento inicial del trámite legislativo de la disposición acusada hasta el momento final, se conservaron cinco (5) elementos definitorios de la tasa mínima de tributación; sin los cuales, podría estarse frente a una figura diferente.

§ 117. 4 La relación es necesaria (iv), en razón a que los elementos que se agregaron, de orden predominantemente técnico, permiten indiscutiblemente comprender y materializar la tributación mínima. Esto es, las adiciones en fórmulas y precisiones respecto de los sujetos a los que se aplica son aspectos necesarios de toda norma tributaria que tenga por objeto imponer una obligación que pueda materializarse.

§ 117. 5 Y, por último, (iv) la conexión es evidente porque los ajustes normativos –adiciones

y modificaciones- normativos para el segundo debate en plenarias contribuyen a la comprensión de la figura que desde el debate en comisiones permanentes se había discutido y aprobado. En efecto, al leer las dos versiones de la disposición acusada objeto de análisis, se infiere con claridad que se está frente a un mismo asunto; con la diferencia de que, la segunda versión desarrolla o concretiza los elementos de dicha metodología.

§118. En la misma dirección, siguiendo el análisis metodológico propuesto por la jurisprudencia constitucional para este cargo y las reglas de decisión decantadas líneas atrás, se concluye que los elementos ajustados o, en particular, introducidos a la disposición luego del primer debate conjunto, por numerosos que sean, no son separables o autónomos de la regulación propuesta en el primer debate y, por tanto, no podrían haberse plasmado en un proyecto independiente. Tal como se puede deducir de la línea argumentativa que se viene sosteniendo, la concreción de los criterios para establecer cómo determinar si el impuesto pagado no llega al umbral y, en este caso, cómo calcular el impuesto adicional, son componentes que deben hacer parte de la configuración más general sobre la tasa mínima de tributación. Sin éstos, es claro que la pretensión fiscal de la reforma no podría satisfacerse, en tanto sería inoperante la carga impositiva. Lo mismo sucede con la precisión de los sujetos destinatarios de la medida.

§119. En estas circunstancias debe concluirse que (a) las comisiones económicas permanentes de la Cámara de Representantes y del Senado de la República no eludieron el debate. De hecho, en línea con las reglas establecidas previamente, y tomando como fuente válida de análisis del trámite legislativo de la disposición acusada a las reuniones previas adicionales para su estudio, socialización y recepción de propuestas, se infiere que incluso está surgió como resultado de estos espacios de debate, es decir que, fue concebida incluso antes del primer debate conjunto. Por consiguiente, es claro que para el momento en que se discutió el proyecto para el primer debate conjunto, ya se encontraba una versión inicial de la disposición acusada que conservó los mismos elementos definitorios que se encuentran consagrados en el texto que fue aprobado finalmente y que hoy corresponde al parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.

§120. Igualmente, si bien, tal como lo mencionaron algunos intervinientes, una proposición de la senadora Ismelda Daza Cotes en la que se hablaba de tasa de tributación depurada, de la fórmula para su determinación y de algunas personas jurídicas a las que no se aplicaría

esta tasa mínima, se dejó como constancia, es claro que el debate sobre la materia sí se garantizó, porque fue sometido a consideración de las comisiones en el informe de ponencia, y, a partir de haberse brindado tal garantía, el texto fue aprobado. En un asunto que, por lo tanto, no pasó desapercibido ni fue ajeno a la discusión que se llevó a cabo. Tan es así que incluso se presentaron múltiples proposiciones dirigidas a que se eliminará la propuesta de artículo que establecía la tasa de tributación depurada, como se reseñó líneas atrás, y esto es así porque se comprendía su alcance.

§121. Aunado a lo anterior, (b) no se desconoció el principio de consecutividad, pues, siguiendo los parámetros de la Corte Constitucional al respecto, lo relacionado con la tasa mínima de tributación en renta fue objeto de discusión en el primer debate conjunto de las comisiones y en las plenarias, cumpliendo así las reglas del artículo 157 superior. Así mismo, el apartado que regulaba la citada tasa mínima de tributación tampoco fue suprimida o eliminada en el interregno del trámite legislativo. Esto implica que, en este caso no se incurrió en ninguno de los supuestos en los que la Corte ha identificado que se desconocer el principio de consecutividad y que fueron recogidos previamente.

§122. Por su parte, (c) también se satisfizo el principio de identidad flexible, pues a lo largo del trámite legislativo se mantuvieron los aspectos más generales y esenciales de esta medida, mientras que las adiciones y modificaciones son consecuencia del debate y de la necesidad de ajustar las condiciones de aplicación de la tasa mínima de tributación. En este sentido, como quedó explicado líneas atrás, a lo largo de todo el proceso de formación de la ley se mantuvieron cinco (5) elementos definitorios: (i) el objeto respecto del cual recae, (ii) los destinatarios núcleo de la tasa mínima de tributación, (iii) el porcentaje de esa tasa, esto es, el 15%; (iv) los caracteres generales de los factores a ser tenidos en cuenta para su cálculo, y (v) el alcance tributario concreto, esto es, que la finalidad consistía en que todos los destinatarios, en caso de que su tributación no alcanzara el 15%, debían ajustar su tributo hasta alcanzar dicho umbral. En esa línea, se reitera que, en esta oportunidad las plenarias de Senado y Cámara no desconocieron el principio de identidad flexible ya que en el trámite legislativo del parágrafo 6 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, las plenarias se limitaron a desarrollar y precisar aspectos de la materia central tratada en las comisiones.

§123. Por último (d), se destaca que a diferencia de la mayoría de providencias citadas en esta decisión, en las cuales la Sala Plena se ha pronunciado sobre la violación de los

principios de consecutividad e identidad flexible en asuntos tributarios (supra, 4.1.), se encuentra que (i) la materia sí fue analizada desde primer debate y, por lo tanto, (ii) no constituyó un aspecto extraño o ajeno incluido en el segundo debate. Una interpretación sistemática de los artículos 157 y 160 superiores, como lo propuso –entre otras– la Sentencia C-019 de 2024, permite afirmar que, aún con las exigencias más estrictas de este tipo de asuntos, se da por satisfecha la discusión informada, integral y en todos los debates de la tasa mínima de tributación en materia de renta.

§124. Por las razones expuestas, la Sala Plena de la Corte Constitucional negará las pretensiones de la demanda y, por este cargo, procederá a declarar la exequibilidad del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.

En virtud de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales,

RESUELVE

Único. Declarar la exequibilidad, por el cargo analizado, del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

VLADIMIR FERNÁNDEZ ANDRADE

Magistrado

Con impedimento aceptado

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

Ausente con comisión

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ

Secretaria General