



**El impuesto mínimo global y la tributación de las multinacionales en Colombia:
análisis jurídico y desafíos para la aplicación del Pilar 2 de la OCDE**

Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario

Investigación Asistida II

Semillero de investigación: Hacienda Pública y Derecho Tributario

Línea: Inversión extranjera en Colombia y tributación después de BEPS

Programa Académico: Jurisprudencia

Investigador Principal: Oswaldo Andrés González Barrera

Estudiantes: Sara Catalina Daza Gómez y José Gabriel de Silvestri Lorduy

Bogotá D.C., 9 de noviembre de 2025

**El impuesto mínimo global y la tributación de las multinacionales en Colombia:
análisis jurídico y desafíos para la aplicación del Pilar 2 de la OCDE**

Resumen

El presente artículo examina los desafíos jurídicos, institucionales y constitucionales que enfrenta Colombia para la implementación del Pilar 2 de la OCDE, relativo al impuesto mínimo global del 15 % para empresas multinacionales. A través de un enfoque cualitativo y un análisis documental, se analizan las implicaciones legales del nuevo régimen fiscal internacional, la compatibilidad del mismo con el marco constitucional colombiano y los retos operativos para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales “DIAN”, se parte del reconocimiento de que la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios “BEPS” afectan gravemente la capacidad de los Estados para recaudar ingresos suficientes y sostener políticas públicas equitativas, en ese sentido, el Pilar 2 busca establecer un umbral mínimo de tributación efectiva, evitando que las multinacionales trasladen sus beneficios a jurisdicciones de baja o nula imposición, sin embargo, su aplicación práctica exige la creación de normas internas que armonicen la contabilidad fiscal y financiera, y que fortalezcan la cooperación administrativa internacional, en el caso colombiano, la adopción de la Tasa de Tributación Depurada (Ley 2277 de 2022) representa un avance hacia la convergencia con los estándares de la OCDE, aunque persisten vacíos técnicos y limitaciones estructurales que dificultan su implementación plena. Asimismo, la jurisprudencia constitucional reciente como las sentencias C-187 de 2022 y C-219 de 2024 ha reafirmado la compatibilidad entre la cooperación fiscal internacional y la soberanía tributaria del Estado,

siempre que se mantengan los principios de equidad y legalidad. Se concluye que la efectividad del impuesto mínimo global dependerá no solo de su diseño normativo, sino también del fortalecimiento institucional de la administración tributaria, la transparencia en la gestión fiscal y la capacidad del Estado colombiano para equilibrar sus compromisos internacionales con su autonomía financiera interna.

Palabras clave: Tributación internacional, Soberanía fiscal, OCDE

The Global Minimum Tax and Multinational Taxation in Colombia: A Legal Analysis and Challenges for the Implementation of OECD Pillar 2

Abstract

This article examines the legal, institutional and constitutional challenges that Colombia faces in the implementation of OECD Pillar 2, concerning the global minimum tax of 15% for multinational enterprises. Through a qualitative approach and a documentary analysis, the legal implications of the new international tax regime, its compatibility with the Colombian constitutional framework and the operational challenges for the Directorate of National Taxes and Customs (DIAN) are analyzed. It is based on the recognition that base erosion and profit shifting (BEPS) seriously affect the ability of States to collect sufficient revenues and sustain equitable public policies, in this sense, Pillar 2 seeks to establish a minimum threshold of effective taxation, preventing multinationals from shifting their profits to low- or no-tax jurisdictions. However, its practical application requires the creation of internal rules that harmonize fiscal and financial accounting, and that strengthen international administrative cooperation, in the case of Colombia, the adoption of the Purified Tax Rate (Law 2277 of 2022) represents a step towards convergence with OECD standards, although technical gaps and structural limitations persist that hinder its full implementation. Likewise, recent constitutional jurisprudence such as judgments C-187 of 2022 and C-219 of 2024 have reaffirmed the compatibility between international tax cooperation and the tax sovereignty

of the State, provided that the principles of equity and legality are maintained. It is concluded that the effectiveness of the global minimum tax will depend not only on its regulatory design, but also on the institutional strengthening of the tax administration, transparency in fiscal management, and the capacity of the Colombian State to balance its international commitments with its internal financial autonomy.

Keywords: International taxation, Fiscal sovereignty, OECD

Introducción

El fenómeno de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) ha transformado la arquitectura del sistema tributario internacional, desafiando la capacidad de los Estados para gravar de manera justa las utilidades empresariales, las multinacionales aprovechan vacíos normativos y asimetrías entre legislaciones nacionales para reducir su carga tributaria trasladando beneficios a jurisdicciones de baja imposición, según la OCDE (2015), estas prácticas ocasionan pérdidas fiscales globales estimadas entre el 4 % y el 10 % del impuesto de renta mundial, afectando con especial intensidad a las economías emergentes, frente a este escenario, la comunidad internacional impulsó el Plan de Acción BEPS, compuesto por quince medidas orientadas a promover la transparencia, la cooperación administrativa y la coherencia fiscal global.

De dicho plan surge el Pilar 2 del Marco Inclusivo BEPS, aprobado por la OCDE en 2021, que introduce el impuesto mínimo global del 15 % para grupos multinacionales con ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros, el objetivo es garantizar que las utilidades tributen al menos una vez, sin importar el país donde se localicen las filiales o la sede principal, las denominadas *Global Anti-Base Erosion Model Rules (GloBE)* buscan evitar la “doble no imposición” y estabilizar la competencia fiscal entre países, como indica la OCDE (2023), este marco no reemplaza los tributos nacionales, sino que los complementa mediante un impuesto correctivo que refuerza la cooperación fiscal internacional y contribuye a restablecer la justicia tributaria global.

Para Colombia, miembro pleno de la OCDE desde 2020, la adopción del Pilar 2 representa tanto una oportunidad como un desafío institucional, la Ley 2277 de 2022 introdujo la Tasa de Tributación Depurada como mecanismo para asegurar una tributación mínima del 15 % a las personas jurídicas, buscando alinearse con las recomendaciones internacionales. Sin embargo, su implementación evidencia tensiones técnicas y jurídicas: la falta de armonización entre la contabilidad financiera y la fiscal, así como las limitaciones operativas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales “DIAN”, dificultan la correcta determinación de la carga fiscal efectiva, Gil Castro & Flórez Quintero, (2024), estos obstáculos plantean la necesidad de evaluar la viabilidad real de aplicar el modelo global en el marco jurídico colombiano.

El problema central de este estudio consiste en analizar la viabilidad jurídica, institucional y constitucional de implementar el Pilar 2 en Colombia, considerando los desafíos que impone la globalización fiscal, como advierte Pirnykoza (2023), la soberanía tributaria ya no puede entenderse como un poder absoluto, sino como una facultad adaptativa que coexiste con los compromisos internacionales, esta perspectiva invita a reflexionar sobre los límites de la cooperación tributaria sin que esta derive en una pérdida de autonomía estatal. Por ello, el debate sobre el impuesto mínimo global no se limita a un asunto técnico, sino que implica una discusión más profunda sobre la preservación del principio de soberanía y la legitimidad democrática del sistema fiscal.

Metodológicamente, esta investigación adopta un enfoque cualitativo, descriptivo y analítico, basado en el análisis documental de fuentes normativas, doctrinales y jurisprudenciales, se examinaron la Constitución Política de 1991, el Estatuto Tributario (Decreto Ley 624 de

1989), las Leyes 1661 de 2013, 1819 de 2016 y 2277 de 2022, así como las Sentencias C-187 de 2022 y C-219 de 2024 de la Corte Constitucional, también se revisaron informes de la OCDE (2021, 2023) y estudios de autores como Torres Preciado (2019), Bonilla Montoya (2017) y Sánchez, Sanabria y Valbuena (2022), este enfoque permitió identificar tensiones entre la normativa interna y los estándares internacionales de tributación mínima.

El objetivo general de este artículo es examinar los desafíos jurídicos, constitucionales e institucionales que enfrenta Colombia frente a la aplicación del impuesto mínimo global del Pilar 2. De manera específica, se busca: (1) describir los fundamentos conceptuales del impuesto mínimo global; (2) analizar la evolución normativa y jurisprudencial del sistema tributario colombiano frente a la cooperación internacional; y (3) discutir los retos administrativos de la DIAN en la aplicación de las reglas GloBE, en conjunto, la investigación aporta un análisis integral que combina la perspectiva jurídica con la institucional, orientado a fortalecer la legitimidad y sostenibilidad del sistema fiscal colombiano.

Marco Teórico

Fundamentos conceptuales del proyecto BEPS y la economía digital

El fenómeno de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios conocido como BEPS por sus siglas en inglés ha transformado profundamente la comprensión del derecho tributario internacional en el siglo XXI, de acuerdo con la OCDE (2015), el BEPS describe aquellas estrategias utilizadas por las empresas multinacionales para aprovechar vacíos, desajustes y asimetrías entre los sistemas fiscales nacionales con el fin de reducir artificialmente su carga tributaria, en muchos casos, las compañías logran declarar utilidades en jurisdicciones con escasa o nula tributación, sin que exista allí una actividad económica real, generando así pérdidas significativas en la recaudación de los Estados, por su parte Torres Preciado (2019) enfatiza que esta situación se ve exacerbada por la globalización y la digitalización de la economía, que han permitido trasladar beneficios de manera casi instantánea a filiales ubicadas en países con regímenes fiscales más favorables, mediante mecanismos como los precios de transferencia y los pagos por regalías.

La problemática del BEPS no solo afecta a las economías desarrolladas, sino que golpea con particular fuerza a los países con economías emergentes, los cuales dependen en mayor medida del impuesto sobre la renta de las sociedades, según García-Bernardo y Janský (2022), las pérdidas fiscales asociadas al traslado de beneficios representan entre el 4 % y el 10 % de la recaudación global por impuesto de renta, pueden alcanzar hasta un 20 % en economías emergentes, este desequilibrio se explica por la limitada capacidad institucional para fiscalizar operaciones transnacionales y la ausencia de mecanismos efectivos de cooperación internacional, en el caso latinoamericano, la estructura tributaria basada en la

imposición directa sobre las utilidades empresariales se encuentra particularmente expuesta a las prácticas de planificación fiscal agresiva.

La economía digital constituye el principal escenario donde las deficiencias del sistema tributario internacional se han hecho más evidentes. La OCDE (2021) advierte que los modelos tradicionales de gravamen, diseñados para empresas manufactureras con presencia física, resultan insuficientes frente a las dinámicas de negocios basadas en activos intangibles, datos y servicios en línea; en este sentido Torres Preciado (2019) coincide en señalar que los códigos fiscales actuales carecen de herramientas adecuadas para identificar el lugar donde se genera el valor económico en la economía digital, de allí la necesidad de una evolución normativa que trascienda la noción de “presencia permanente” como criterio exclusivo de sujeción tributaria, reemplazándola por enfoques que reflejen la creación de valor en entornos digitales globales.

Las iniciativas BEPS se conciben entonces como una respuesta coordinada a nivel internacional frente a la competencia fiscal nociva y la pérdida de soberanía tributaria de los Estados. Asimismo, Bonilla Montoya (2017) sostiene que el plan de acción BEPS, compuesto por quince medidas, busca restablecer la coherencia del sistema fiscal global mediante la transparencia, el intercambio de información y la limitación de las prácticas de traslado artificial de beneficios, entre estas acciones destacan la actualización de las directrices sobre precios de transferencia, la regulación de la deducción de intereses y la exigencia de reportes país por país, los cuales permiten identificar las operaciones intragrupo de las multinacionales. Sin embargo, como advierte Sánchez, Sanabria y Valbuena (2022),

la adopción de tales medidas no garantiza por sí misma un aumento de la recaudación, pues su efectividad depende de la capacidad institucional y del marco legal interno de cada país.

En Colombia, la discusión sobre BEPS adquirió relevancia a partir de la reforma tributaria estructural de 2016 (Ley 1819), la cual introdujo ajustes sustantivos en materia de precios de transferencia, intercambio de información y control sobre las operaciones internacionales. Algecira Buitrago y Miranda Rodríguez (2017) señalan que esta reforma representó un punto de inflexión en la política fiscal del país, al incorporar elementos del plan BEPS en el ordenamiento interno y establecer los primeros mecanismos de seguimiento a la planificación fiscal agresiva, no obstante, los autores advierten que el impacto de estas medidas fue principalmente formal, ya que la administración tributaria carecía de herramientas tecnológicas y personal especializado para aplicarlas con eficacia, de igual modo, Bonilla Montoya (2017) resalta que, aunque se han adoptado varias acciones del plan, persisten vacíos normativos y técnicos que limitan su ejecución plena.

El proyecto BEPS también ha suscitado un debate profundo sobre la legitimidad del modelo tributario internacional y el equilibrio entre soberanía fiscal y cooperación global, de acuerdo con Pirnykoza (2023), la soberanía fiscal de los Estados no puede entenderse hoy como un poder absoluto, sino como una capacidad condicionada por la globalización, las crisis económicas y la interdependencia financiera, el autor señala que la autonomía tributaria debe coexistir con las obligaciones internacionales, pero advierte que la excesiva influencia de organismos multilaterales puede limitar la flexibilidad de los países para diseñar políticas fiscales acordes con sus realidades económicas, en este sentido, el desafío contemporáneo radica en armonizar los compromisos internacionales con la preservación de la

competitividad nacional y la justicia tributaria, garantizando que la cooperación global no derive en pérdida de control sobre las decisiones fiscales esenciales del Estado.

Desde una perspectiva estructural, el fenómeno BEPS ha puesto en evidencia la necesidad de una gobernanza fiscal global capaz de coordinar las políticas nacionales y evitar la competencia impositiva entre Estados, la OCDE (2021) ha insistido en la creación de un marco inclusivo que permita la participación equitativa de países desarrollados y en desarrollo en la toma de decisiones tributarias internacionales, no obstante, como señalan García-Bernardo y Janský (2022), persiste un riesgo de asimetría: los países con mayor poder económico tienden a influir de manera desproporcionada en la definición de las reglas, lo que puede perpetuar la desigualdad fiscal global, en este contexto, la implementación del Pilar 2 relativo al impuesto mínimo global busca precisamente corregir estas distorsiones y asegurar que las multinacionales contribuyan con una carga fiscal mínima en cada jurisdicción donde operan.

El Pilar 2 de la OCDE y el impuesto mínimo global: bases técnicas y objetivos

El Pilar 2 del Marco Inclusivo BEPS, aprobado en 2021, constituye una de las reformas más ambiciosas del sistema fiscal internacional contemporáneo, de acuerdo con la OCDE (2021), su objetivo es garantizar que las grandes empresas multinacionales aquellas con ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros anuales tributen al menos un 15 % sobre sus utilidades globales, independientemente de la jurisdicción donde estén domiciliadas, para lograrlo, el Pilar 2 introduce un conjunto de reglas denominadas *Global Anti-Base Erosion Model Rules* (GloBE), que establecen mecanismos de ajuste tributario complementario entre las jurisdicciones involucradas. Este marco busca cerrar los espacios que permiten el traslado

de beneficios a paraísos fiscales y, con ello, estabilizar la competencia tributaria internacional.

Las reglas del Pilar 2 se estructuran en tres mecanismos principales: la *Income Inclusion Rule* (IIR), la *Undertaxed Payments Rule* (UTPR) y la *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* (QDMTT). La primera otorga a la jurisdicción de la casa matriz la potestad de aplicar un impuesto complementario cuando sus filiales tributan por debajo del umbral del 15 %. La segunda redistribuye el derecho de imposición entre las jurisdicciones que integran el grupo multinacional cuando el impuesto no ha sido cobrado de forma adecuada, la tercera, considerada la más relevante para países en desarrollo, permite que cada Estado aplique directamente el impuesto complementario sobre las utilidades generadas localmente, evitando así que otros Estados recauden ese diferencial. Según el *Minimum Tax Implementation Handbook* (OECD, 2023), este último mecanismo constituye una herramienta esencial para proteger la soberanía fiscal de los países receptores de inversión extranjera.

Bogotá Galarza y Sánchez, N. E. (2024) explican que el Pilar 2 responde a la creciente digitalización de la economía y al debilitamiento de los criterios tradicionales de sujeción tributaria basados en la residencia o la fuente. La imposición mínima global, sostienen los autores, pretende asegurar que las utilidades se graven al menos una vez, evitando la competencia fiscal perjudicial. No obstante, advierten que su implementación plantea desafíos complejos para economías como la colombiana, donde los incentivos fiscales desempeñan un papel relevante en la atracción de inversión extranjera, por ello, la adopción

del Pilar 2 podría, por tanto, reducir la eficacia de regímenes preferenciales, zonas francas o exenciones sectoriales, exigiendo una revisión integral del sistema tributario nacional.

Desde una óptica técnica, el cálculo de la Tasa de Tributación Depurada (TTD) en Colombia, introducida por la Ley 2277 de 2022, se basa en la utilidad contable depurada de las empresas, es decir, aquella que resulta de ajustar la utilidad financiera antes de impuestos con las diferencias permanentes y los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. Según Gil Castro y Flórez Quintero (2024), esta metodología busca garantizar que las personas jurídicas tributen al menos un 15 % sobre su utilidad depurada, alineando así el sistema colombiano con las recomendaciones de la OCDE relativas al *Pilar II* sobre tributación mínima global. Sin embargo, este enfoque representa un reto para el país, ya que la contabilidad financiera y la fiscal operan bajo regímenes separados, lo que puede generar inconsistencias en la determinación del impuesto depurado y la utilidad depurada, dicha falta de armonización podría traducirse en diferencias en la medición de la carga fiscal efectiva, afectando la equidad y aumentando el riesgo de conflictos interpretativos o de doble imposición.

Asimismo, el Pilar 2 introduce la noción de “impuesto complementario” como instrumento correctivo frente a las jurisdicciones de baja tributación. Según la OCDE (2023), el impuesto mínimo global no sustituye los tributos nacionales existentes, sino que opera como un ajuste que garantiza la tributación mínima del 15 %. Esto implica que, si una empresa paga menos en un país determinado, otro país con derecho de imposición, por ejemplo, el de la casa matriz puede gravar la diferencia, no obstante, la introducción de un *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* permite que el país anfitrión recaude ese diferencial antes de que otro lo haga,

protegiendo su base imponible, en palabras de Sánchez, N. E. (2024), este diseño pretende evitar una “fuga de potestad tributaria”, asegurando que los ingresos fiscales permanezcan, en la medida de lo posible, en la jurisdicción donde se genera el valor.

La OCDE (2023), también, ha desarrollado lineamientos administrativos para la implementación del Pilar 2, recogidos en el *GloBE Implementation Framework*, que ofrece directrices sobre la presentación de informes, los procedimientos de determinación del impuesto complementario y la cooperación entre administraciones tributarias. Sin embargo, la complejidad técnica del modelo requiere capacidades institucionales robustas, Sánchez, N. E. (2024) sostiene que el éxito del Pilar 2 dependerá en gran medida de la infraestructura tecnológica, la interoperabilidad de datos y la formación de funcionarios especializados en fiscalidad internacional. En este punto, los países con administraciones tributarias menos desarrolladas enfrentan una desventaja estructural frente a los miembros tradicionales de la OCDE.

Desde una perspectiva crítica, Chen (2024) advierte que la adopción de un impuesto mínimo global podría alterar la competencia por inversión extranjera directa, especialmente en economías emergentes, si bien la medida promueve la equidad tributaria global, puede reducir la capacidad de los países para ofrecer incentivos fiscales estratégicos en sectores prioritarios; en contraste, García-Bernardo y Janský (2022) argumentan que el Pilar 2 podría, a largo plazo, aumentar la estabilidad fiscal y reducir la presión sobre los países de competir mediante reducciones de tarifas, esta tensión entre equidad y competitividad es central en el debate sobre la implementación del impuesto mínimo global, particularmente en contextos

como el colombiano, donde los regímenes de exención han sido históricamente un instrumento de política económica.

Finalmente, el Pilar 2 supone un cambio paradigmático en la arquitectura de la tributación internacional, mientras los modelos anteriores se centraban en evitar la doble imposición, este busca evitar la “doble no imposición”, en palabras de Torres Preciado (2019), el reto contemporáneo ya no es tanto la superposición de gravámenes, sino la ausencia de ellos, así, el impuesto mínimo global representa una respuesta sistémica al deterioro de la base imponible y una tentativa de redefinir los principios de justicia fiscal en un mundo económicamente interconectado. No obstante, su efectividad dependerá de la coherencia entre las normas internacionales y los ordenamientos jurídicos internos, así como de la voluntad política de los Estados para cooperar en la aplicación de estándares comunes.

La adopción del marco BEPS en América Latina y sus efectos en Colombia

La recepción del plan BEPS en América Latina ha sido heterogénea, reflejando las diferencias institucionales, normativas y económicas de la región. Según el Banco Interamericano de Desarrollo (2025), los países latinoamericanos han avanzado en la adopción de las acciones BEPS principalmente en materia de precios de transferencia, intercambio de información y transparencia fiscal, aunque persisten limitaciones técnicas significativas, en este contexto, Colombia se ha posicionado como uno de los países más comprometidos con el cumplimiento de las recomendaciones de la OCDE, particularmente desde su adhesión formal al organismo en 2020, sin embargo, como destacan Sánchez, Sanabria y Valbuena (2022), la mera pertenencia a la OCDE no garantiza beneficios

automáticos; el éxito depende de la adecuación de las normas internacionales a la realidad económica del país y de la fortaleza institucional de la administración tributaria.

En el plano normativo, Colombia ha incorporado progresivamente los lineamientos del plan BEPS mediante diversas reformas tributarias, por esto la Ley 1819 de 2016, estableció la base regulatoria para el control de precios de transferencia y el reporte país por país, mientras que la Ley 2277 de 2022, introdujo la Tasa de Tributación Depurada (TTD), que busca garantizar una carga fiscal mínima del 15 % para las personas jurídicas con ingresos superiores a 47.000 UVT. Según Bedoya Peralta y Parra Tibaquirá (2024), esta disposición se asemeja conceptualmente al impuesto mínimo global propuesto por la OCDE, aunque su diseño técnico difiere del Pilar 2. En su estudio empírico, los autores evidencian que las empresas con beneficios tributarios significativos podrían experimentar incrementos en su carga fiscal efectiva, mientras que aquellas con tasas superiores al 15 % no resultarían afectadas. Esta observación sugiere que la TTD actúa como un instrumento de nivelación fiscal, aunque aún no garantiza una correspondencia plena con las reglas GloBE.

El proceso de alineación con los estándares internacionales también ha generado tensiones constitucionales y debates sobre la legalidad de ciertas disposiciones, la Sentencia C-219 de 2024 de la Corte Constitucional declaró exequible el parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, introducido por la Ley 2277, al considerar que su trámite legislativo respetó los principios de consecutividad e identidad flexible. Esta decisión valida la constitucionalidad del mecanismo que establece una tasa mínima efectiva de tributación, reforzando el respaldo jurídico a la implementación de medidas inspiradas en el Pilar 2. En contraste, la Sentencia C-187 de 2022 reafirmó la compatibilidad de los convenios internacionales en materia

tributaria con la Constitución, al avalar el acuerdo con Japón para evitar la doble imposición. Ambas decisiones evidencian la tendencia del tribunal constitucional a favorecer la cooperación internacional tributaria, siempre que no se vulnere la soberanía fiscal del Estado.

No obstante, la aplicación práctica de las políticas BEPS en Colombia enfrenta desafíos persistentes; por su parte Sánchez, N. E. (2024) identifica deficiencias estructurales en la DIAN relacionadas con la interoperabilidad tecnológica, la carencia de personal especializado en fiscalidad internacional y la limitada capacidad para fiscalizar grupos multinacionales. A ello se suma la necesidad de modernizar los sistemas de información y fortalecer la cooperación con administraciones tributarias extranjeras, conforme a lo previsto en la Ley 1661 de 2013, sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal. En ausencia de estas condiciones, el país corre el riesgo de que otros Estados recauden el impuesto complementario sobre utilidades generadas en su territorio, lo cual supondría una pérdida de autonomía tributaria.

Desde un enfoque regional, Bonilla Montoya (2017) y Torres Preciado (2019) coinciden en que América Latina enfrenta un dilema estructural: mientras busca alinearse con los estándares de la OCDE, debe preservar márgenes de flexibilidad que le permitan sostener su competitividad económica. En este sentido, la implementación del Pilar 2 exige una coordinación efectiva entre política fiscal, inversión extranjera y justicia tributaria. Como advierte Chen (2024), los países que tradicionalmente han utilizado incentivos fiscales como herramienta de desarrollo deberán redefinir su estrategia, sustituyendo los beneficios tributarios amplios por incentivos directos a la productividad o la innovación, de lo contrario,

la imposición mínima global podría desincentivar la inversión sin mejorar significativamente la recaudación.

En pocas palabras, la adopción del marco BEPS y del Pilar 2 en Colombia representa un proceso complejo de convergencia normativa, institucional y económica, el país ha demostrado compromiso con los estándares internacionales, pero aún enfrenta retos significativos en materia de capacidad administrativa, armonización legal y adecuación constitucional, la primera fase del análisis revela que el impuesto mínimo global no solo plantea un desafío técnico, sino también estructural así se deberá redefinir la relación entre soberanía fiscal, cooperación internacional y equidad tributaria. Siguiendo este orden de ideas, en las siguientes partes del marco teórico se abordarán, respectivamente, las implicaciones constitucionales y normativas de la implementación del Pilar 2 y los desafíos institucionales y de gobernanza que enfrenta la DIAN.

Fundamentos constitucionales y legales del sistema tributario colombiano frente al Pilar 2

El orden constitucional colombiano establece un conjunto de principios que orientan el sistema tributario y condicionan cualquier intento de armonización con estándares internacionales. El artículo 363 de la Constitución Política, dispone que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, además, prohíbe expresamente la confiscatoriedad. Estos principios, al ser de naturaleza estructural, actúan como límites al legislador y al Ejecutivo en la creación de tributos y en la incorporación de compromisos fiscales internacionales. En el contexto de la implementación del Pilar 2, tales principios adquieren relevancia particular, ya que el impuesto mínimo global implica la

adopción de reglas externas que inciden directamente en la capacidad contributiva de las empresas multinacionales.

El artículo 4 de la Constitución, que consagra la supremacía constitucional, implica que toda norma tributaria derivada de acuerdos internacionales debe ser compatible con el texto fundamental. En esa medida, el impuesto mínimo global no puede ser incorporado al ordenamiento colombiano si vulnera derechos constitucionales o principios estructurales como la autonomía fiscal o la legalidad tributaria. En armonía con esta disposición, el artículo 338, establece que solo la ley puede crear tributos y determinar sus elementos esenciales, entre ellos el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. De acuerdo con Pirnykoza (2023), la incorporación de estándares internacionales como el Pilar 2 exige un marco legislativo cuidadosamente estructurado que mantenga la autonomía decisoria del Estado, el autor enfatiza que el principio de soberanía fiscal implica, no solo, la potestad de crear tributos, sino la responsabilidad de preservar la coherencia entre las normas internas y los compromisos internacionales. En esa línea, advierte que el proceso de adopción de medidas tributarias globales debe garantizar la intervención del poder legislativo, evitando que la negociación internacional se traduzca en una delegación excesiva de autoridad hacia el Ejecutivo o hacia organismos supranacionales. Este equilibrio entre apertura y control es fundamental para asegurar que la cooperación tributaria no se convierta en subordinación normativa.

La dimensión internacional de la tributación se refleja en varios artículos constitucionales que legitiman la cooperación y la integración económica. El artículo 9 de la Constitución Política, reconoce que las relaciones exteriores de Colombia se fundamentan en la soberanía

nacional y en el respeto de los principios del derecho internacional; mientras que el artículo 150 numeral 16 faculta al Congreso para aprobar los tratados mediante los cuales el Estado puede transferir determinadas atribuciones a organismos internacionales. Esta disposición es crucial para comprender la validez jurídica de la participación de Colombia en el Marco Inclusivo sobre BEPS, así como la futura incorporación del Pilar 2. Tal como señala Sánchez, N. E. (2024), la adhesión a estos acuerdos implica una cesión parcial y controlada de soberanía fiscal, que debe realizarse bajo parámetros constitucionales y con mecanismos de control interno que eviten la subordinación normativa.

En la misma línea, el artículo 189 numeral 2 otorga al presidente de la República la competencia para dirigir las relaciones internacionales y celebrar tratados que, una vez aprobados por el Congreso, se incorporan al orden interno. De esta forma, la implementación del Pilar 2 requiere un proceso mixto: negociación por parte del Ejecutivo, aprobación legislativa y control de constitucionalidad posterior. Este entramado garantiza que la adopción de normas internacionales en materia tributaria se someta al principio de legalidad y al control judicial. Según la jurisprudencia de la Corte Constitucional (Sentencia C-491 de 2019), los tratados que buscan eliminar la doble imposición o prevenir la evasión fiscal son compatibles con la Carta, siempre que respeten la soberanía y los principios de equidad y reciprocidad.

El artículo 93 de la Constitución amplía aún más la apertura del orden jurídico colombiano hacia los compromisos internacionales, al establecer que los tratados ratificados por el Congreso que reconocen derechos humanos prevalecen en el orden interno. Aunque esta disposición se orienta a los derechos fundamentales, tiene implicaciones en materia fiscal, en

tanto las normas tributarias deben interpretarse conforme a los tratados internacionales que garanticen principios como la igualdad, la justicia fiscal y la no discriminación. En consecuencia, la adopción del Pilar 2 debe realizarse de manera coherente con el bloque de constitucionalidad, asegurando que la política tributaria internacional no afecte derechos económicos ni genere discriminaciones arbitrarias entre contribuyentes nacionales y extranjeros.

En síntesis, el marco constitucional colombiano ofrece una base sólida para la incorporación de compromisos internacionales en materia tributaria, pero impone condiciones rigurosas de legalidad, equidad y control democrático por ello la implementación del Pilar 2 no puede entenderse como una simple transposición técnica de reglas de la OCDE, sino como un proceso de armonización normativa que debe preservar los principios constitucionales de justicia y soberanía fiscal.

Análisis normativo, evolución legislativa y reglamentaria en Colombia

El proceso de adaptación del sistema tributario colombiano a los estándares internacionales ha sido progresivo y sostenido, el Decreto Ley 624 de 1989, conocido como el Estatuto Tributario, constituye la base estructural del régimen fiscal colombiano. Sus disposiciones sobre precios de transferencia (artículo 260), deducciones (artículo 122), sanciones por inexactitud (artículo 869) y obligaciones de información (artículo 631) son esenciales para el control de las operaciones entre vinculados económicos, según Bonilla Montoya (2017), estas normas sentaron las primeras herramientas para contrarrestar la erosión de la base

imponible, aunque su aplicación efectiva dependía de la capacidad de la administración tributaria.

La Ley 1819 de 2016 marcó un punto de inflexión al incorporar de manera explícita varias acciones del plan BEPS en el derecho interno, entre ellas destacan la obligación de reporte país por país, la documentación de precios de transferencia y la actualización del régimen de rentas pasivas, para Algecira Buitrago y Miranda Rodríguez (2017), esta reforma representó el primer paso hacia la convergencia con los estándares de la OCDE, al tiempo que fortaleció la transparencia y el intercambio de información, sin embargo, los autores advierten que la implementación práctica enfrentó limitaciones significativas, debido a la carencia de sistemas tecnológicos y la falta de coordinación interinstitucional.

Posteriormente, el Decreto 1625 de 2016 consolidó en un solo cuerpo normativo la reglamentación tributaria, simplificando el marco jurídico pero manteniendo la complejidad operativa del sistema, a este se sumó el Decreto 2120 de 2017, que modificó las disposiciones sobre precios de transferencia para alinearlas con las directrices de la OCDE, de acuerdo con Torres Preciado (2019), estas reformas reglamentarias fueron indispensables para dotar a la DIAN de instrumentos normativos que le permitieran identificar operaciones transfronterizas y detectar prácticas de subcapitalización o manipulación de precios, no obstante, el propio autor advierte que su eficacia depende de la capacidad técnica de la entidad para analizar la información y aplicar metodologías comparables a las utilizadas en países de la OCDE.

La Ley 1661 de 2013, que aprobó la *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, constituye otro pilar normativo esencial para la cooperación internacional, gracias a esta ley, la DIAN puede intercambiar información con otras administraciones

tributarias, solicitar asistencia en el cobro de impuestos y participar en auditorías conjuntas por su parte Sánchez, N. E. (2024) subraya que esta cooperación es indispensable para la implementación del Pilar 2, pues permite verificar la tributación efectiva de las multinacionales en cada jurisdicción y prevenir la doble no imposición, sin embargo, advierte que Colombia aún carece de los mecanismos tecnológicos necesarios para garantizar la confidencialidad, precisión y oportunidad del intercambio de datos.

El proceso de reforma tributaria en Colombia continuó con la Ley 2277 de 2022, la cual introdujo la Tasa de Tributación Depurada (TTD) como mecanismo para asegurar un nivel mínimo de imposición sobre las utilidades empresariales, desde un enfoque teórico, Gil Castro y Flórez Quintero (2024) explican que esta figura surge como una adaptación local de las recomendaciones del Pilar II de la OCDE, que propone una tributación mínima global del 15 %, sin embargo, su diseño en el contexto colombiano presenta particularidades relevantes, ya que el cálculo de la TTD se realiza sobre la utilidad contable depurada, incorporando ajustes por diferencias permanentes y excluyendo ciertos ingresos no constitutivos de renta. Los autores destacan que, aunque la TTD persigue objetivos de equidad y suficiencia fiscal, su aplicación puede generar tensiones entre la contabilidad financiera y la fiscal, debido a la ausencia de una armonización normativa entre ambos regímenes, en este sentido, advierten que tales diferencias podrían afectar la correcta medición de la carga fiscal efectiva y requerir ajustes normativos para lograr una mayor coherencia con los estándares internacionales promovidos por la OCDE.

El Decreto 2080 de 2023 complementa esta reforma al modificar el régimen de inversiones internacionales, estableciendo reglas más estrictas sobre la entrada y salida de capitales, este

marco es relevante para el Pilar 2, ya que permite a la DIAN monitorear las operaciones financieras de las multinacionales y asegurar que los beneficios generados en el país sean gravados adecuadamente, a su vez, la Resolución 000027 de 2020 refuerza la obligación de presentar información exógena, herramienta clave para la detección de operaciones sospechosas de erosión de la base imponible por su parte Bedoya Peralta y Parra Tibaquirá (2024) destacan que la información exógena se ha convertido en una fuente fundamental para medir la carga fiscal efectiva de las empresas y verificar el cumplimiento del impuesto mínimo.

Asimismo, la Ley 2277 debe interpretarse en conjunto con la Ley 1819 de 2016 y la Ley 1661 de 2013, configurando un bloque normativo que refleja la convergencia entre derecho interno y estándares internacionales, no obstante, como señalan Sánchez, Sanabria y Valbuena (2022), esta convergencia sigue siendo parcial: la normativa colombiana aún no contempla una metodología integral para el cálculo del impuesto mínimo global ni un marco de cooperación automatizado con otras jurisdicciones, en este sentido, la adopción futura del Pilar 2 exigirá una reforma de carácter estructural, orientada a armonizar la legislación nacional con las *GloBE Model Rules* y a garantizar la seguridad jurídica para los contribuyentes.

Legitimidad democrática, cooperación fiscal internacional y estructura tributaria colombiana

El debate sobre la legitimidad democrática del derecho tributario internacional ha adquirido especial relevancia con la adopción del *Instrumento Multilateral* (MLI) de la OCDE, cuyo propósito es actualizar de manera simultánea los convenios de doble imposición suscritos por

los Estados, según Diniz Magalhães (2021), aunque el MLI amplió la participación de países no miembros en las negociaciones fiscales, su alcance sigue siendo limitado, pues se restringe a implementar los compromisos del Plan BEPS sin modificar sustancialmente las relaciones fiscales internacionales, el autor sostiene que la verdadera legitimidad del sistema tributario global exige incorporar mecanismos de deliberación democrática que garanticen la intervención efectiva de los poderes legislativos nacionales, en este sentido, la cooperación fiscal internacional como la que promueve el Pilar 2 debe equilibrar la eficiencia técnica con el respeto por la soberanía parlamentaria y la representación democrática de cada Estado.

La incorporación de estándares internacionales también requiere considerar las particularidades del sistema fiscal colombiano y su estructura de ingresos, de acuerdo con Vidarte González (2021), el recaudo en Colombia evidencia marcadas desigualdades entre los niveles nacional y subnacional: mientras la DIAN ha logrado aumentar la recaudación global, los departamentos y municipios mantienen una capacidad limitada y una alta dependencia de las transferencias del Gobierno central, esta asimetría fiscal afecta la autonomía territorial y plantea desafíos para la aplicación homogénea de las normas derivadas del Pilar 2, especialmente en lo relativo a la coordinación entre tributos nacionales, departamentales y municipales, una política tributaria moderna debe, por tanto, fortalecer la capacidad de gestión subnacional e integrar la descentralización fiscal dentro de la estrategia de cumplimiento de los compromisos internacionales.

Es así que la gobernanza responsable de las empresas multinacionales constituye otro componente esencial en la discusión sobre legitimidad y cooperación internacional por ello Fernández Martínez (2020) señala que las *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas*

Multinacionales representan un marco de *soft law* orientado a promover una conducta empresarial responsable en materia fiscal, laboral y ambiental, aunque carecen de fuerza vinculante, estas directrices han servido como base para desarrollar mecanismos de autorregulación y resolución de controversias mediante los Puntos Nacionales de Contacto, su implementación demuestra que la efectividad de las normas tributarias internacionales depende no solo del diseño legal, sino también del compromiso ético y la transparencia de las corporaciones, así, la convergencia entre las directrices empresariales, la cooperación fiscal y la autonomía estatal configura un nuevo paradigma de legitimidad en el derecho tributario global.

Jurisprudencia relevante sobre tributación internacional y soberanía fiscal

La jurisprudencia constitucional colombiana ha desempeñado un papel determinante en la delimitación de los alcances de la política tributaria internacional, la Sentencia C-187 de 2022 validó el “Convenio entre la República de Colombia y Japón para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y la elusión tributarias”, reconociendo su compatibilidad con los principios de soberanía y equidad fiscal por ello la Corte destacó que tales convenios promueven la internacionalización de la economía y la cooperación fiscal, en consonancia con los artículos 226 y 227 de la Constitución, este precedente legitima la participación activa del país en instrumentos multilaterales como el Marco Inclusivo BEPS, al considerarlos compatibles con la soberanía nacional, siempre que se preserven los controles democráticos y se evite la delegación absoluta de potestades tributarias.

Un aporte relevante a la comprensión crítica del impuesto mínimo global proviene de Cobham (2021), quien argumenta que el sistema tributario internacional vigente refleja un

desequilibrio estructural en la distribución del poder fiscal entre los Estados, según este autor, las reglas actuales incluidas las derivadas del plan BEPS han sido diseñadas históricamente para proteger los intereses de las economías avanzadas, dejando a los países en desarrollo en una posición de desventaja, Cobham sostiene que el Pilar 2 podría representar una oportunidad para redistribuir los derechos de imposición de manera más equitativa, siempre que los mecanismos de gobernanza global incorporen criterios de transparencia, participación y justicia fiscal, no obstante, advierte que sin una arquitectura institucional inclusiva, la reforma podría perpetuar la dependencia tributaria de los países periféricos y limitar su capacidad para financiar políticas sociales, en el caso colombiano, esta reflexión es pertinente, pues revela la necesidad de articular la soberanía fiscal con la justicia distributiva, garantizando que la tributación mínima global no se convierta en un mecanismo de subordinación, sino en un instrumento de fortalecimiento del desarrollo económico y la autonomía estatal.

De igual modo, la Sentencia C-491 de 2019 avaló el convenio suscrito entre Colombia y el Reino Unido para evitar la doble imposición, subrayando que la transferencia parcial de potestades tributarias a través de tratados no implica una renuncia a la soberanía, sino una manifestación de cooperación internacional legítima, en esta línea, Britto Ávila y Guzmán Cantillo (2024) sostienen que la firma de convenios para eliminar la doble tributación contribuye a mejorar el clima de inversión extranjera y a reducir los costos de cumplimiento tributario para las multinacionales, siempre que se mantenga una distribución equilibrada de los derechos impositivos.

Un pronunciamiento particularmente relevante es la Sentencia C-219 de 2024, en la que la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, que introdujo la Tasa de Tributación Depurada, al analizar los vicios de procedimiento alegados, la Corte concluyó que el trámite legislativo cumplió con los principios de consecutividad e identidad flexible, este fallo tiene implicaciones directas para el debate sobre el Pilar 2, ya que valida la constitucionalidad de un mecanismo de tributación mínima alineado con los estándares de la OCDE, en consecuencia, sienta un precedente favorable para futuras reformas orientadas a la implementación formal del impuesto mínimo global.

A nivel doctrinal, Sánchez, N. E. (2024) interpreta los desarrollos jurisprudenciales recientes como un indicio de “soberanía fiscal cooperativa” así el Estado preserva el control normativo interno, pero asume compromisos de coordinación y transparencia en la gobernanza tributaria internacional, en una línea complementaria, Pirnykoza (2023) propone la idea de una “soberanía fiscal adaptativa”, según la cual la autonomía no desaparece, sino que se reconfigura para operar eficazmente en un entorno interdependiente y sujeto a choques externos, esta convergencia sugiere que la cooperación (por ejemplo, bajo el Pilar 2) debe articularse con salvaguardas legislativas y administrativas que eviten la delegación excesiva, garanticen control democrático y permitan adaptar los estándares globales a las condiciones jurídicas y económicas nacionales, sin erosionar la potestad tributaria esencial del Estado.

La jurisprudencia colombiana, al igual que las reformas legislativas, evidencia una convergencia paulatina entre el derecho tributario interno y las normas internacionales, sin embargo, el análisis de las sentencias también muestra que esta convergencia debe realizarse

bajo criterios de control democrático, transparencia y respeto por los principios constitucionales por esto mismo la corte ha insistido en que la internacionalización del sistema tributario no puede traducirse en pérdida de legitimidad interna ni en afectación del principio de legalidad, así, el desafío jurídico para la implementación del Pilar 2 consiste en asegurar que el impuesto mínimo global sea no solo compatible con los compromisos internacionales, sino también coherente con la Constitución y el orden público económico colombiano.

Metodología

La presente investigación se desarrolló bajo un enfoque cualitativo de tipo descriptivo-analítico, orientado a examinar la implementación del Pilar 2 de la OCDE y sus implicaciones en el marco normativo y fiscal colombiano, se optó por el método de análisis documental, dado que el objeto de estudio se centra en fuentes normativas, doctrinales y jurisprudenciales de carácter público y especializado, este método permitió interpretar y comparar los contenidos de documentos legales, académicos e institucionales, a fin de comprender la evolución de las políticas tributarias internacionales y su incorporación en el ordenamiento jurídico nacional.

La unidad de análisis estuvo conformada por un corpus de textos seleccionados con criterios de pertinencia, actualidad y rigor académico, entre ellos se incluyen normas constitucionales y tributarias colombianas como la Constitución Política de 1991, el Estatuto Tributario (Decreto Ley 624 de 1989) y las Leyes 1819 de 2016, 2277 de 2022 y 1661 de 2013—, así como documentos técnicos de la OCDE relacionados con el Plan BEPS y el Pilar 2 (*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion*

Model Rules, 2021), también se analizaron sentencias de la Corte Constitucional que aportan criterios sobre soberanía fiscal, cooperación internacional y legalidad tributaria, junto con literatura académica nacional e internacional de autores como Torres Preciado (2019), Sánchez, Sanabria y Valbuena (2022), Diniz Magalhães (2021) y Pirnykoza (2023).

La técnica de recolección de la información consistió en la revisión sistemática de fuentes primarias y secundarias disponibles en bases de datos institucionales, repositorios universitarios y bibliotecas jurídicas digitales, posteriormente, se aplicó un proceso de categorización temática, que permitió agrupar la información en tres ejes analíticos: (1) fundamentos teóricos del impuesto mínimo global, (2) marco normativo y jurisprudencial colombiano, y (3) desafíos institucionales de la DIAN frente a la adopción del Pilar 2, la triangulación de fuentes permitió contrastar perspectivas doctrinales, legales y empíricas, fortaleciendo la validez interpretativa del estudio.

Por último, el proceso de análisis se realizó mediante una lectura crítica y comparativa de los textos seleccionados, identificando convergencias, tensiones y vacíos normativos, este enfoque permitió construir una visión integral sobre la interacción entre la soberanía fiscal nacional y las exigencias de cooperación internacional, resaltando la necesidad de armonizar las obligaciones multilaterales con los principios constitucionales de equidad, legalidad y autonomía tributaria en Colombia.

Resultados y Discusión

El análisis documental permitió identificar que la implementación del Pilar 2 de la OCDE constituye un proceso de reconfiguración del derecho tributario internacional, que exige a los Estados equilibrar la cooperación global con la preservación de su soberanía fiscal, de acuerdo con Diniz Magalhães (2021), la legitimidad democrática del sistema tributario global depende de que los países en desarrollo participen activamente en la construcción de las normas internacionales, evitando que la OCDE funcione como un espacio de imposición unilateral de estándares. Esta reflexión adquiere particular relevancia para Colombia, donde la adopción del impuesto mínimo global no solo representa un reto técnico, sino también un desafío político-institucional: garantizar que las reformas se discutan en el Congreso y no se limiten a decisiones administrativas.

En el plano doctrinal, los resultados muestran una tensión estructural entre equidad tributaria y competitividad económica, por un lado, autores como Chen (2024) advierten que la imposición mínima global podría reducir la capacidad de los países emergentes para ofrecer incentivos fiscales estratégicos; por otro, García-Bernardo y Janský (2022) argumentan que el Pilar 2 podría generar estabilidad fiscal a largo plazo, al disminuir la presión para competir mediante reducciones impositivas. En el contexto colombiano, esta tensión se manifiesta en los debates sobre las zonas francas, exenciones y regímenes especiales, los cuales, aunque fomentan inversión, también distorsionan la base tributaria. La Ley 2277 de 2022 intenta equilibrar ambos fines a través de la Tasa de Tributación Depurada (TTD), pero, como señalan Gil Castro y Flórez Quintero (2024), su aplicación enfrenta dificultades metodológicas por la falta de armonización entre la contabilidad financiera y la fiscal.

Los hallazgos normativos reflejan una convergencia gradual entre la legislación interna y los estándares internacionales, iniciada con la Ley 1819 de 2016 y consolidada con la Ley 2277 de 2022. Sin embargo, la revisión comparativa evidencia que esta alineación sigue siendo parcial e incompleta. Según Sánchez, Sanabria y Valbuena (2022), las reformas adoptadas han fortalecido la transparencia y el intercambio de información, pero no garantizan aún la plena operatividad de las reglas *Global Anti-Base Erosion (GloBE)*. Este vacío normativo se traduce en una falta de mecanismos automáticos de ajuste tributario entre jurisdicciones, lo cual podría exponer a Colombia a una “fuga de potestad tributaria”, como advierte Agredo Sánchez (2024), en la medida en que otros países podrían recaudar el impuesto complementario sobre utilidades generadas en territorio colombiano.

En el ámbito institucional, la evidencia recopilada muestra que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) carece aún de las capacidades tecnológicas y humanas necesarias para administrar eficazmente los mecanismos de tributación mínima, según el Informe Técnico de la DIAN (2023), el país enfrenta brechas en interoperabilidad de datos, automatización y fiscalización internacional, lo cual limita la aplicación del Pilar 2 en la práctica, en este punto, Sánchez (2024) coincide al señalar que la sostenibilidad del nuevo modelo tributario dependerá de la inversión estatal en infraestructura tecnológica y en formación especializada en fiscalidad internacional, este hallazgo es consistente con las recomendaciones del Banco Interamericano de Desarrollo (2025), que identifica la debilidad institucional como el principal obstáculo para la consolidación de una política fiscal moderna en América Latina.

Desde la perspectiva constitucional y jurisprudencial, los resultados demuestran una tendencia del Tribunal Constitucional colombiano a validar la internacionalización del derecho tributario siempre que esta se realice bajo parámetros de legalidad y control democrático, la Sentencia C-219 de 2024 constituye un precedente fundamental, al declarar exequible la TTD y reconocer su coherencia con los principios de equidad y progresividad del artículo 363 de la Constitución. Del mismo modo, la Sentencia C-187 de 2022 avaló la compatibilidad de los tratados para evitar la doble imposición con la soberanía fiscal nacional. Estas decisiones evidencian la construcción de un modelo de “soberanía fiscal cooperativa”, como lo define Sánchez (2024), en el cual el Estado conserva el control normativo interno mientras se compromete con estándares multilaterales de transparencia y equidad.

Los resultados también permiten observar la reconfiguración de la soberanía fiscal en términos de adaptabilidad y legitimidad. Pirnykoza (2023) propone el concepto de “soberanía fiscal adaptativa”, según el cual los Estados mantienen su autonomía, pero deben ajustarla a un entorno interdependiente y cambiante, este enfoque encuentra eco en el contexto colombiano, donde la implementación del Pilar 2 implica reconocer los límites de la soberanía tradicional para avanzar hacia una cooperación tributaria controlada. En paralelo, Fernández Martínez (2020) muestra que las *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales* —aunque de carácter no vinculante— refuerzan la necesidad de responsabilidad corporativa y transparencia fiscal, elementos indispensables para legitimar la aplicación del impuesto mínimo global.

Finalmente, la discusión general sugiere que la efectividad del Pilar 2 en Colombia dependerá de tres condiciones esenciales:

1. Una armonización legislativa profunda, que incorpore expresamente las reglas *GloBE* al Estatuto Tributario y establezca un sistema claro de determinación del impuesto complementario.
2. El fortalecimiento institucional de la DIAN, mediante inversión en tecnología, capacitación y cooperación internacional.
3. La consolidación de una cultura de legitimidad y responsabilidad fiscal, tanto en el sector público como en las empresas multinacionales, para garantizar que la tributación mínima global se traduzca en equidad y no en mera formalidad.

En pocas palabras, los hallazgos confirman que Colombia avanza hacia la implementación del impuesto mínimo global, pero aún se encuentra en una fase de transición normativa e institucional, el problema radica en lograr que este proceso de convergencia internacional preserve los principios constitucionales de equidad, progresividad y soberanía, asegurando que la integración al sistema tributario global se realice desde una posición de legitimidad democrática y justicia fiscal.

Conclusiones

El análisis realizado permite concluir que la implementación del Pilar 2 de la OCDE en Colombia representa una transformación estructural del sistema tributario, no solo en su dimensión técnica, sino también en su proyección política, constitucional e institucional. Este proceso marca el tránsito de un modelo basado en la competencia fiscal hacia otro orientado a la cooperación y la transparencia global, en tal sentido, el impuesto mínimo global no debe entenderse como una imposición externa, sino como una oportunidad para modernizar la política fiscal del país, fortalecer la equidad tributaria y reducir las brechas en la recaudación. La adopción del Pilar 2 exige, sin embargo, un ejercicio de soberanía consciente y estratégico, capaz de armonizar los compromisos internacionales con las necesidades propias del desarrollo nacional.

Uno de los hallazgos más relevantes de la investigación es que el principal desafío de Colombia no radica en la promulgación de nuevas leyes, sino en la efectividad institucional de su aplicación, el marco normativo ya incorpora muchos de los elementos del impuesto mínimo global como la Tasa de Tributación Depurada, pero su éxito dependerá de la capacidad de la DIAN para interpretar, fiscalizar y coordinar adecuadamente los mecanismos de ajuste tributario. Esto implica fortalecer la infraestructura tecnológica, mejorar los sistemas de intercambio de información y formar capital humano especializado en tributación internacional. Sin una administración tributaria moderna, la convergencia con los estándares de la OCDE corre el riesgo de quedar en el plano declarativo.

Desde una perspectiva jurídica, el reto central es preservar la coherencia constitucional del sistema tributario frente a los nuevos compromisos internacionales. El principio de legalidad

tributaria, la equidad, la progresividad y la soberanía fiscal deben seguir siendo ejes orientadores de cualquier reforma, la incorporación del Pilar 2 debe realizarse a través de procesos democráticos transparentes, donde el Congreso, la academia y la sociedad civil participen activamente en el debate, solo así se garantizará que la adopción de estándares globales no vulnere la autonomía del Estado ni el control parlamentario sobre la política fiscal. El derecho tributario internacional no puede construirse a espaldas de la legitimidad democrática interna.

En el plano económico, la imposición mínima global plantea el reto de conciliar la justicia fiscal con la competitividad. Colombia ha utilizado históricamente incentivos tributarios para atraer inversión extranjera, pero la implementación del Pilar 2 obligará a repensar esa estrategia. En lugar de depender de exenciones o tarifas reducidas, el país deberá apostar por políticas de productividad, innovación y sostenibilidad que generen ventajas reales sin erosionar la base imponible. Este cambio de enfoque permitirá que la inversión se oriente hacia la creación de valor y no hacia la optimización fiscal, en última instancia, la competitividad del país dependerá más de su estabilidad jurídica y de la calidad de sus instituciones que de la cantidad de beneficios tributarios que ofrezca.

Otro aspecto fundamental es la coordinación intergubernamental y territorial. Las brechas entre el nivel nacional y los entes territoriales limitan la eficacia del sistema tributario y la distribución equitativa de los ingresos, la centralización del recaudo y la dependencia de transferencias impiden que departamentos y municipios desarrollen políticas fiscales propias acordes con su realidad económica. En este contexto, la implementación del Pilar 2 debe ir acompañada de una reforma integral que fortalezca la descentralización fiscal y promueva la

corresponsabilidad entre niveles de gobierno, solo así el nuevo modelo de tributación podrá traducirse en mayor equidad regional y sostenibilidad financiera.

En términos de gobernanza, la aplicación del impuesto mínimo global exige una cultura de responsabilidad compartida entre el Estado, las empresas y la sociedad, las multinacionales deben asumir un compromiso activo con la transparencia y la ética tributaria, reconociendo que el cumplimiento fiscal no es una carga, sino una contribución esencial al desarrollo y la confianza institucional, de igual manera, el Estado debe garantizar reglas claras, estabilidad normativa y seguridad jurídica para evitar la discrecionalidad y la incertidumbre. La legitimidad del sistema tributario depende tanto de la eficiencia en la recaudación como de la percepción de justicia en su aplicación.

A nivel internacional, la experiencia colombiana refleja la transición hacia una soberanía fiscal adaptativa, en la que la cooperación global no elimina la autonomía nacional, sino que redefine sus límites por ello Colombia no puede mantenerse al margen de los procesos de integración tributaria, pero debe hacerlo desde una posición crítica, participativa y técnica, la verdadera fortaleza del país residirá en su capacidad para incorporar los estándares internacionales sin sacrificar sus principios constitucionales ni su modelo de desarrollo, en este equilibrio dinámico se juega la legitimidad del derecho tributario del siglo XXI.

En síntesis, la implementación del Pilar 2 de la OCDE en Colombia no es un fin en sí mismo, sino el punto de partida para un nuevo pacto fiscal, basado en la equidad, la transparencia y la cooperación. Este proceso requerirá voluntad política, innovación jurídica y fortalecimiento institucional, el impuesto mínimo global puede convertirse en una herramienta poderosa para combatir la evasión y la elusión.

Referencias

Algecira Buitrago, G. P., & Miranda Rodríguez, Y. C. (2017). *Análisis del impacto tributario en Colombia en la implementación del proyecto BEPS frente a la adhesión en la OCDE* [Trabajo de grado, Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano]. Repositorio Institucional UJTL. <http://hdl.handle.net/20.500.12010/3755>

Banco Interamericano de Desarrollo. (2025, 3 de febrero). *Fortalecimiento de la política y administración tributaria en América Latina y el Caribe (RG-T4576)*. Banco Interamericano de Desarrollo. <https://www.iadb.org/es/proyecto/RG-T4576>

Pirnykoza, P. (2023). *Conceptual foundations of the state's fiscal sovereignty: Methodological aspect* [Концептуальні засади фіскального суверенітету держави: методологічний аспект]. *Economic Analysis*, 33(4), 310–320. <https://doi.org/10.35774/econa2023.04.310>

Bedoya Peralta, A. M., & Parra Tibaquira, A. A. (2024). *Implicaciones de la aplicación de la Tasa Mínima de Tributación en el Impuesto de Renta de Personas Jurídicas* [Trabajo de grado, Corporación Universitaria Minuto de Dios]. Repositorio Institucional UNIMINUTO. <https://hdl.handle.net/10656/20119>

Bonilla Montoya, L. E. (2017). *Análisis de las acciones BEPS, su aplicación en Colombia y su inclusión al sistema tributario*. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (76), 157–198.

Britto Ávila, J. S., & Guzmán Cantillo, M. J. (2024). *Análisis normativo del proceso de doble tributación para Colombia* [Trabajo de grado, Universidad Cooperativa de Colombia].

Repositorio Institucional Universidad Cooperativa de Colombia.

<https://hdl.handle.net/20.500.12494/59103>

Gil Castro, L. Y., & Flórez Quintero, C. F. (2024). *Tasa de tributación depurada* [Trabajo de grado de especialización, Universidad de Antioquia]. Repositorio Institucional Universidad de Antioquia. <https://hdl.handle.net/10495/44564>

Agredo Sánchez, N. E. (2024, septiembre). *Desafíos en el proceso de implementación del Pilar Dos de la Acción 1 de BEPS e impacto en multinacionales norteamericanas* [Tesis de maestría, Universidad Externado de Colombia]. Repositorio Institucional Universidad Externado de Colombia. <https://bdigital.uexternado.edu.co/handle/001/26418>

Chen, X. (2024). *The global minimum tax, investment incentives and asymmetric tax competition* [MPRA Paper No. 121893]. Munich Personal RePEc Archive (MPRA). <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/121893/>

Diniz Magalhães, T. (2021). *O Instrumento Multilateral da OCDE e a legitimidade democrática do direito tributário internacional (The OECD Multilateral Instrument and the democratic legitimacy of international tax law)*. In A. M. Moreira et al. (Eds.), *Direito Tributário: Uma visão da Escola Mineira – Estudos em homenagem a Misabel de Abreu Machado Derzi* (pp. 1–26). Letramento. SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3822450>

Vidarte González, J. J. (2021). *Recaudo de impuestos nacionales y subnacionales en Colombia*. *Apuntes Contables*, (28), 161–173. <https://doi.org/10.18601/16577175.n28.10>

Fernández Martínez, S. (2020). *Las Líneas Directrices de la OCDE para las empresas multinacionales y su puesta en práctica por los Puntos Nacionales de Contacto*. *Lex Social: Revista de los Derechos Sociales*, 10(2), 101–129.

Cobham, A. (2021). *The Uncounted: Power, inequalities and the post-2015 data revolution*. Zed Books.

Congreso de Colombia. (1989). *Decreto Ley 624 de 1989: Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. Diario Oficial No. 38.756.
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6533>

Congreso de Colombia. (2013). *Ley 1661 de 2013: Por medio de la cual se aprueba la “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal”*. Diario Oficial No. 48.857. https://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1661_2013.html

Congreso de Colombia. (2016). *Ley 1819 de 2016: Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 50.101.
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>

Congreso de Colombia. (2016). *Decreto 1625 de 2016: Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria*. Diario Oficial No. 50.003.
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=83233>

Congreso de Colombia. (2017). *Decreto 2120 de 2017: Por el cual se modifican las disposiciones sobre precios de transferencia*. Diario Oficial No. 50.457.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=84780>

Congreso de Colombia. (2021). *Decreto 1314 de 2021: Por el cual se reglamentan los artículos 37 y 39 de la Ley 2155 de 2021 (Días sin IVA)*. Diario Oficial No. 51.819.

<https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Normal.jsp?i=117921>

Congreso de Colombia. (2022). *Ley 2277 de 2022: Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 52.248.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883>

Congreso de Colombia. (2023). *Decreto 2080 de 2023: Por el cual se modifica el régimen general de inversiones internacionales en Colombia*. Diario Oficial No. 52.372.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=75434>

Corte Constitucional de Colombia. (2019). *Sentencia C-491 de 2019*. Magistrado ponente: Carlos Bernal Pulido. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-491-19.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2022). *Sentencia C-187 de 2022*. Magistrada ponente: Paola Andrea Meneses Mosquera. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2022/C-187-22.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2024). *Sentencia C-219 de 2024*. Magistrada ponente: Diana Fajardo Rivera. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2024/C-219-24.htm>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2020). *Resolución 000027 de 2020: Por la cual se modifican los plazos definidos en el artículo 45 de la Resolución 011004 de 2018.*

<https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000027%20de%2025-03-2020.pdf>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2023). *Informe técnico sobre la implementación del Pilar 2.* Bogotá D.C.: DIAN.

García-Bernardo, J., & Janský, P. (2022). *Profit shifting of multinational corporations worldwide.* *Journal of International Economics*, 139, 103675.
<https://doi.org/10.1016/j.jinteco.2022.103675>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2015). *Acción 1–15 del Plan de Acción BEPS.* París: OECD Publishing.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2021). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS.* OECD Publishing.
<https://doi.org/10.1787/782bac33-en>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2022). *Perspectivas de la política fiscal internacional 2022.* París: OECD Publishing.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2023). *Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two).* París: OECD Publishing.
<https://www.oecd.org/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2023). *Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. París: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf>

Sánchez, C. A., Sanabria Arévalo, J. M., & Valbuena, D. A. (2022). *Efectos tributarios del plan BEPS (OCDE) en Colombia*. *Revista de la Academia Colombiana de Jurisprudencia*, (376), 1–20. https://revista.academiacolombianadejurisprudencia.com.co/index.php/revista_acj/article/view/289

Torres Preciado, E. G. (2019). *How are transfer prices and royalty payments used for tax avoidance?* [Tesis de maestría, Universidad del Rosario]. Repositorio Institucional Universidad del Rosario. <https://repository.urosario.edu.co/handle/10336/20294>