

**EVOLUCIÓN Y TENDENCIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE
PERSONAS NATURALES EN COLOMBIA ENTRE LOS AÑOS 2010 - 2019**

LUZ ADRIANA BENJUMEA BENJUMEA

MAURO ANDRÉS SÁNCHEZ MUÑOZ

**TRABAJO DE GRADO PARA OPTAR AL TÍTULO DE:
MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

DIRIGIDO POR:

MG. JULIÁN ANDRÉS GÓMEZ SÁNCHEZ

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

MANIZALES, COLOMBIA

RESUMEN

Este trabajo de investigación documenta la evolución y tendencia del impuesto sobre la renta de personas naturales en Colombia entre los años 2010 – 2019 a través de la evaluación en el cumplimiento de los principios tratados en el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia: Equidad, Eficiencia y Progresividad, considerando al mismo tiempo las diferentes modificaciones dadas a la estructura del sistema tributario colombiano producto de las distintas reformas tributaras (seis) originadas en el periodo objeto de estudio, lo que permitió identificar y, a la vez, describir el comportamiento del impuesto sobre la renta de personas naturales durante el período 2010 – 2019.

Para su desarrollo se utilizaron los tipos de investigación documental y explicativa, combinación de elementos que permitió reconocer entre varios aspectos, los diferentes cambios normativos dados al impuesto sobre la renta de personas naturales durante el periodo 2010-2019, así como también evaluar el cumplimiento de los principios rectores del sistema tributario.

Dentro de los principales aspectos que se reconocieron en relación con el comportamiento del impuesto sobre la renta de personas naturales, se destaca aquel que concierne a la notable carga tributaria que recae sobre el sector económico de asalariados, siendo este el que más contribuye en el recaudo del impuesto sobre la renta de personas naturales. De la misma forma se identificó que el conjunto de normas que hacen parte del sistema tributario hace más difícil la aplicación de la política fiscal del gobierno, complejizando el sistema de recaudo y control, dificultando la asignación de la carga tributaria y de las diferentes tarifas progresivas de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente.

Palabras Clave: Sistema Tributario, Equidad, Eficiencia, Progresividad, Impuesto sobre la Renta.

Tabla de Contenido

Introducción	7
Capítulo I.....	9
Planteamiento del Problema:.....	9
Objetivos de la Investigación	12
Objetivo General	12
Objetivos Específicos	12
Capítulo II.....	13
Antecedentes y Marco Teórico	13
Antecedentes de la Investigación	13
Marco Teórico	20
Evolución Impuesto de Renta en Colombia.	20
Reseña del Impuesto de Renta en Personas Naturales 1821-2010.	22
Evolución del Impuesto de Renta Personas Naturales en Colombia 2010 -2019.....	26
Principales Cambios del Impuesto de Renta en Persona Natural luego de la Ley 1430 de 2010.....	29
Principales Cambios del Impuesto de Renta en Persona Natural luego de la Ley 1607 de 2012.....	30
Principales Cambios del Impuesto de Renta en Persona Natural luego de la Ley 1739 de 2014.....	34
Principales Cambios del Impuesto de Renta en Persona Natural luego de la Ley 1819 de 2016.....	37
Principales Cambios del Impuesto de Renta en Persona Natural luego de la Ley 1943 de 2018.....	40
Principales Cambios del Impuesto de Renta en Persona Natural luego de la Ley 2010 de 2019.....	42
Sistema Tributario en Colombia.....	44
Principios Rectores que se deben Considerar dentro de un Sistema Tributario.....	48
Principios de Adam Smith.	51
Principios de Adolfo Wagner.....	52
Principios de Fritz Neumark.	52
Principios de Joseph Stiglitz.	54
Principios del Sistema Tributario Colombiano: Equidad, Eficiencia y Progresividad.....	56
Principio de Equidad.....	58

Concepto.....	58
Perspectiva Normativa del Principio de Equidad en Colombia.	60
Principio de Eficiencia.....	67
Concepto.....	67
Perspectiva Normativa del Principio de Eficiencia en Colombia	68
Principio de Progresividad.....	71
Concepto.....	71
Perspectiva Normativa del Principio de Progresividad en Colombia	73
Capítulo III.....	76
Aspectos Metodológicos.....	76
Capítulo IV	78
Descripción, Análisis y Discusión de los Resultados	78
Desarrollo histórico del Impuesto de renta de personas naturales en Colombia.....	78
Antecedentes de los impuestos directos e indirectos de personas naturales.....	78
Principales períodos en la evolución del impuesto de renta personas naturales	79
Evolución del Sistema Tributario frente al Progreso de las Herramientas Tecnológicas.	81
Tendencia del Impuesto de Renta.....	82
Principios Constitucionales del Sistema Tributario Colombiano respecto del Impuesto sobre la Renta de Personas Natural.....	84
Tendencia del Impuesto de Renta de Personas Naturales en Colombia en el Período 2010 a 2019.....	99
Evolución del Recaudo del Impuesto sobre la Renta de Persona Natural en el Período 2010 – 2019.	99
Exenciones frente a la Tributación de Persona Natural.....	108
Tendencia del Impuesto de Renta según la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios	115
Consideraciones de la OCDE	120
Conclusiones	122
Recomendaciones	126
Referencias.....	128

Índice de Tablas

Tabla 1 Reformas tributarias en el periodo 2010 - 2019.....	27
Tabla 2 Principios rectores del sistema tributario según autores	55
Tabla 3 Sentencias que definen el principio de Equidad Tributaria.....	64
Tabla 4 Sentencias que definen el principio de Eficiencia Tributaria.....	69
Tabla 5 Sentencias que definen el principio de Progresividad Tributaria.....	74
Tabla 6 Historia de los impuestos directos e indirectos	78
Tabla 7 Trayectoria representativa del impuesto de renta personas naturales	80
Tabla 8 Homologación principios rectores del sistema tributario colombiano a través de diferentes teorías desarrolladas por autores clásicos	85
Tabla 9 Principios de Equidad, Eficiencia y Progresividad desde la óptica de la investigación de algunos autores y relatorías de la corte constitucional.	87
Tabla 10 Evaluación principios del sistema tributario a través de diversas características del impuesto sobre la renta de personas naturales.	93
Tabla 11 Costo fiscal de los principales beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, Coeficiente de GINI e Índice de presión fiscal para el período 2010 – 2019.....	98
Tabla 12 Exenciones período 2010 -2019.....	109
Tabla 13 Personas naturales obligadas a declarar por base de ingresos.....	113
Tabla 14 Ingresos no percibidos de las partidas seleccionadas de los ingresos personales	116
Tabla 15 Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta por tipo de renta, miles de millones de pesos.....	117
Tabla 16 Aspectos a considerar en una reforma tributaria futura	118

Índice de Figuras

Figura 1 Propuesta tendencia impuesto de renta personas naturales	83
Figura 2 Evolución recaudo del impuesto sobre la renta persona natural 2010 - 2019	100
Figura 3 Evolución recaudo del impuesto sobre la renta persona natural 2010 – 2019 por sector económico	101
Figura 4 Participación en el recaudo total del impuesto sobre la renta persona natural 2010 – 2019 por sector económico	102
Figura 5 Evolución y participación en el recaudo del impuesto sobre la renta persona natural 2010 – 2019 de los sectores económicos que menos contribuyen	106
Figura 6 Evolución número de declarantes en el impuesto sobre la renta de personas naturales 2010 - 2019	108
Figura 7 Diseño regresivo de la tributación en Colombia	120

Introducción

A lo largo de la historia, el mundo ha evolucionado de manera distinta, cada país tiene establecidas reglas diferenciales para cada contexto, en lo que respecta a normas y aspectos relevantes específicamente en materia tributaria, Colombia tiene sus propias condiciones, acorde a sus necesidades y proyecciones.

Las personas naturales como actores sociales y contribuyentes al estado, han incrementado en número y condiciones con el paso de los años, es por ello que resulta importante analizar el impacto que dichos contribuyentes tienen en el recaudo nacional y la forma como dicho recaudo se compone con el paso del tiempo, donde intervienen distintos factores como: la globalización, los múltiples mercados laborales, la estabilidad o no de la economía nacional y para efectos recaudatorios, las necesidades específicas del estado en un período de tiempo.

En tal sentido, resulta importante analizar en conjunto el sistema tributario nacional, desde cuándo y cómo ha evolucionado, para ello, la historia se convierte en la principal fuente y herramienta a analizar, lo que permite observar las constantes necesidades del país y sus objetivos al trazar cada reforma tributaria, arrojando las implicaciones que para este sector específico han representado dichas modificaciones o inserciones en la norma.

De esta forma, el Capítulo I presenta la definición del planteamiento del problema, así como los objetivos que dirigen el proceso investigativo. El Capítulo II relaciona aquellos estudios donde se involucra la evolución del impuesto de renta, de los principios y teorías que logran explicar el objeto de estudio del presente trabajo. En el Capítulo III se realiza la propuesta de investigación donde se manifiesta que la misma consiste en análisis documental y explicativo, validación realizada por las múltiples referencias históricas que se incluyen a lo largo del trabajo.

El Capítulo IV contiene el desarrollo de cada uno de los objetivos específicos, el primero se desarrolla en el marco de un análisis detallado a los distintos momentos de la historia, donde mediante reformas tributarias se ha generado una importante modificación a la tributación de personas naturales. Seguidamente, se hace un análisis a los principios constitucionales que rigen el sistema tributario nacional, haciendo un símil de lo que éstos han significado en otros lugares del mundo y lo que representan para la historia tributaria nacional, donde es indiscutible su postulación en cada nueva reforma o norma y, por tanto, resulta importante analizar la efectiva aplicación de los mismos. Finalmente, el tercer resultado, pretende determinar la tendencia del impuesto de renta en personas naturales, atendiendo los distintos cambios de la última década.

El desarrollo del trabajo de investigación da cuenta de las posibles tendencias a las que pueden enfrentarse las personas naturales en su aspecto tributario y se resalta la importancia de analizar desde distintas ópticas (gobierno, academia, contribuyente), los aspectos tributarios que generan una considerable relevancia a la hora de realizar modificaciones a la norma donde, además, es importante comprender el momento social por el que atraviesa el país y la posibilidad que tiene el mismo de asumir retos y desafíos.

Capítulo I

Planteamiento del Problema:

La Constitución Política de Colombia en el artículo 1 establece que: “Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista...” que lo convierte en un Estado responsable de la protección de los derechos fundamentales de todos sus ciudadanos. Para ello y con el objeto de garantizar el bienestar de la sociedad, el Estado necesita de recursos económicos que le permitan cumplir con las obligaciones dispuestas en la carta magna, identificándose como fuentes de financiamiento que permiten la realización del gasto estatal, las siguientes: ingresos provenientes de empresas del sector público, ingresos por deuda interna y/o externa, e ingresos por impuestos Guzmán (2015:4).

Se entiende como ingresos por impuestos, aquella fuente de recursos compuesta por los aportes obligatorios que los ciudadanos y entes jurídicos entregan al Estado conforme a las disposiciones señaladas en la normatividad. Es así como el impuesto sobre la renta contribuye con el gasto estatal, como lo menciona Steiner (2013):

En Colombia el impuesto sobre la renta aporta alrededor del 32% del recaudo tributario total, es decir, es el segundo en importancia. En términos comparativos, su peso relativo es semejante al exhibido en los países de la OECD, donde la participación promedio del tributo alcanza el 33%. (p. 15)

Sin embargo, el anterior dato no es determinante para que la legislación que gira alrededor del impuesto sobre la renta se establezca, pues se encuentra marcado por una inseguridad jurídica acentuada en la última década donde alrededor de cuatro reformas tributarias

lograron modificarlo, dejando cierto grado de incertidumbre sobre la efectividad alcanzada en cada cambio normativo.

Al igual que en Colombia, la misma situación la padecen algunos países de Latino América como lo manifiesta Barreix (2017) “Las últimas dos décadas de reformas fiscales en América Latina han enfatizado la imposición indirecta mientras los impuestos directos, en particular el impuesto a la renta personal, experimentaron leves pero ineficaces reformas.” (p. 3).

El efecto que otorga cada reforma tributaria, luego de las modificaciones que recaen sobre el impuesto de renta, parece que no es el suficiente en su objetivo de elevar el recaudo, y en la búsqueda de una mejora en la distribución del ingreso, pues según Barreix, (2017) “la recaudación promedio en Latinoamérica se encuentra 13 puntos porcentuales por debajo del promedio de la OCDE (22% del PBI versus 34%, de acuerdo a Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean)” (p.2), lo que demuestra que la preocupación no es exclusiva de Colombia sino también de ciertos países en América Latina.

Colombia se encuentra por debajo del promedio de la región, debido a que el impuesto sobre la renta no logra equilibrar las cargas tributarias divididas en las personas jurídicas y naturales. De ahí que se encuentren estudios donde se termina concluyendo que el sistema tributario colombiano no promueve la equidad y la eficiencia, o que la progresividad potencial del sistema tributario se ve reducida por la combinación de una mayor importancia relativa de los impuestos indirectos y el poco peso del impuesto sobre la renta de las personas físicas en la recaudación total, entregándole la carga al impuesto de renta que pagan las sociedades (OCDE: 2019).

Realizar un recorrido histórico recogiendo datos fundamentales de los cambios que se han originado en las diferentes reformas tributarias y el efecto que genera específicamente en el

impuesto sobre la renta de personas naturales, permite profundizar en las consecuencias que cada una de las disposiciones dadas ha generado en cada periodo; siendo necesario indagar sobre los criterios que tiene el legislador en la fijación de ciertos elementos del impuesto como son las tarifas, supuestos fácticos de realización del impuesto, base imponible, entre otros.

Colombia se ha enfocado en la construcción de un sistema de renta de persona natural fundamentado en varios alivios fiscales, que limitan la capacidad de contribución de las personas naturales, elemento que difiere con lo contemplado en otros países donde la diferencia es amplia y donde la flexibilidad pierde su naturaleza para convertirse en rigurosidad, dejando un poco la duda si aquel es el camino acorde para establecer un sistema equitativo, capaz de reducir la brecha de la desigualdad social contribuyendo a una mejor redistribución de la riqueza; inquietud que deja Ojeda (2019) manifestando que “En el caso colombiano, aunque llega a topar las deducciones y exenciones, su tarifa reconsidera el mínimo necesario para vivir, siendo un sistema tributario más justo como mecanismo distribuidor de la riqueza.” (p. 144).

De lo descrito anteriormente se desprende la presente investigación la cual se enfoca en evaluar ¿Cómo se llevó a cabo la evolución y tendencia del impuesto sobre la renta de personas naturales en Colombia entre los años 2010 – 2019?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Evaluar el comportamiento del impuesto sobre la renta de personas naturales en Colombia bajo los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria en el período 2010 - 2019.

Objetivos Específicos

1. Analizar el desarrollo histórico del Impuesto de renta de personas naturales en Colombia.
2. Explicar los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria con respecto al impuesto de renta de personas naturales.
3. Determinar la tendencia del impuesto de renta de personas naturales en Colombia en el período 2010 a 2019.

Capítulo II

Antecedentes y Marco Teórico

Antecedentes de la Investigación

Sánchez (1994) presenta la publicación denominada: Reformas tributarias en Colombia 1980-1992. Aspectos de equidad, eficiencia y simplificación administrativa; publicado en la revista Coyuntura Económica: Investigación económica y social de Fedesarrollo, el objetivo de este estudio se centró en examinar la efectividad de las reformas originadas en los periodos 1980 a 1992, y el impacto que estas llegaron a generar en términos de equidad, eficiencia y simplificación administrativa. Los autores describen, para cada una de las reformas comprendidas en estos periodos, los fines que le dieron origen, así como los mecanismos utilizados para alcanzar estos objetivos, identificando al final los impactos que generan en la distribución del ingreso, eficiencia y simplificación administrativa.

El trabajo concluye que “Las reformas tributarias de la última década, fueron motivadas más por modificaciones estructurales de la economía, de eficiencia y de simplificación administrativa que por razones fiscales o de estabilización” (Sánchez, 1994, p108).

La contribución de este trabajo al proceso investigativo, se refleja en el aporte que desde su perspectiva le entrega al análisis del impacto sobre el monto recaudado, y la distribución del ingreso como consecuencia de la aplicación de diferentes mecanismos para conseguir los objetivos pretendidos en las diferentes reformas tributarias de las últimas dos décadas, lo que deja al descubierto una injustificada modificación a la estructura fiscal colombiana, lo anterior permite conocer un camino ya recorrido que sirve de insumo investigativo clave al estudio que se pretende realizar.

Jersson Oswaldo Rodríguez Cuervo en su escrito para optar al título de Magister en administración, expone la variación a la que se ha visto abocado el estado durante los últimos años en temas tributarios. Como bien lo plantea el autor, Colombia necesita de una reforma tributaria integral, donde se pueda no solo estimular la inversión sino proporcionar garantías a los distintos sectores de la economía. (Rodríguez, 2018, p10).

Las altas tasas de tributación, la cantidad de exenciones para algunos grupos de obligados y la difícil comprensión del sistema, se convierten en justificantes para que las empresas y las personas, no realicen una apropiada tributación.

Al no tomarse medidas tendientes a mejorar los niveles recaudatorios, los problemas se incrementan, pues, cada reforma en promedio de dos años de duración no cumple con los objetivos planteados en términos de número de contribuyentes y recaudo.

Resulta importante el desarrollo de la tesis para el presente trabajo, no solo el recorrido histórico que realiza el autor desde 1997 hasta 2017 sino también las consecuencias de las reformas que él enmarca. Cada reforma con un objetivo, tal vez esa comprensión empiece a aclarar un poco la realidad que hoy día se tiene porque, podría ser que lo que ocurre hoy es una acumulación de hechos ocurridos en reformas anteriores: tal vez la evasión y la elusión han ido acomodándose a lo largo de la historia y por eso se necesitan soluciones mucho más profundas, soluciones de raíz como una reforma tributaria estructural o como lo menciona el autor, una reforma tributaria integral.

En el documento que se desarrolla como propuesta de trabajo de grado del programa de Contaduría Pública, en autoría de Juan David Rojas y Natalia Ramírez Barbosa, pone de manifiesto una problemática nacional: evasión y elusión fiscal, frente a lo cual mencionan: "...la

evasión es una alternativa frente a la escasez de los recursos, que, aunque no es favorable, es utilizada.” (Rojas y Ramírez, 2019, p2).

Rojas y Ramírez mencionan la importancia que el impuesto de renta tiene en todos los colombianos, dado el alto porcentaje que deben pagar por la utilidad que devengan de sus actividades. Así mismo, afirman que la alta imposición genera en el país un freno en el progreso, desestimulando incluso la inversión. (Rojas y Ramírez, 2019, p3).

Los autores, apoyados en los planteamientos de Alvarado Franco, mencionan que la reforma tributaria presentada en 2016 no cumple con los planteamientos de reforma tributaria estructural, y, por tanto, es probable que el país se vea abocado a una nueva reforma tributaria en los próximos meses.

Aunque no es clara la contundencia de la reforma tributaria 2016, sí se presentaron cambios representativos, uno de ellos consiste en la incorporación de cédulas para la realización de la declaración de renta personas naturales, lo cual genera un gran compendio de posibilidades para que este grupo de obligados declare.

Al respecto, los autores plantean: “Con éste nuevo sistema de cálculo queda eliminado el antiguo método que liquidaba las rentas basado en la tipificación de las personas, tales como empleado e independientes y se establece la clasificación por origen del ingreso...” (Rojas y Ramírez, 2019, p6).

Este documento resulta importante para el desarrollo del trabajo de investigación dado el análisis que realizan los autores a una reforma tributaria específica. Es importante establecer, como bien lo menciona el documento, cuál es la necesidad del gobierno y con qué fin ha sido creada la reforma, además del posible incremento en el grupo de contribuyentes.

Entre tanto, “Principios del derecho tributario” es un trabajo desarrollado por estudiantes de derecho de la Institución Universitaria Politécnico Grancolombiano, expone la importancia de los principios tributarios en una comunidad y muestra la necesidad de saber de los mismos, explicando la aplicación en la vida práctica.

Los autores plantean la necesidad de una cultura fuerte, basada en principios de responsabilidad, valores y ética. En Colombia es difícil hablar de estos temas porque existe una marcada tradición: el pago de impuestos culturalmente intenta evadirse.

Por tanto, la tributación no es ajena a ello y es precisamente el derecho tributario al que se le asigna la función de establecer las relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos. (Gordillo y Vargas, 2017, p15).

La Constitución Política establece unos principios, así como también los establece el Derecho Tributario con un carácter mucho más puntual. Es necesario aclarar que, ante cualquier tipo de incompatibilidad constitucional, prevalecen los principios constitucionales sobre cualquier otra norma, haciendo alusión en este caso a la norma tributaria. (Gordillo y Vargas, 2017, p17).

Los principios tributarios sirven para que la administración o entes públicos puedan tener una buena relación con los contribuyentes. Estos principios permiten identificar, de cierta forma, hasta dónde puede llegar la administración y también le permiten al contribuyente obtener una apropiada defensa invocándolos.

Bautista (2011), en el artículo denominado “Equidad o inequidad tributaria: La distribución del impuesto a la renta en Colombia 1990-2002”, publicado en la revista Cuadernos de Contabilidad de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Pontificia

Universidad Javeriana, analiza la forma en cómo se distribuye la carga tributaria del impuesto de renta en Colombia para el periodo 1990-2002, entre los diferentes grupos existentes en el país, lo anterior con el claro objetivo de estimar el tamaño de la contribución de cada uno de los sujetos a este impuesto. El estudio concluye que existe una manifiesta inequidad en la contribución del impuesto de renta, lo que deja al descubierto un carácter regresivo de la estructura tributaria colombiana.

Monsalve et al., (2017), presentan el trabajo denominado: Aplicación del principio constitucional de “equidad tributaria” en los impuestos de renta y su complementario de ganancias ocasionales, impuesto sobre la renta para la equidad cree, IVA e impuesto nacional al consumo en las reformas tributarias de los años 2010 a 2016, como requisito para optar al título de Magister en Tributación, en la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas de la Universidad de Manizales, en este trabajo los autores estudian el principio constitucional de equidad desde su fundamentación histórica y conceptual, para realizar un análisis de la aplicación del mismo en las reformas tributarias de los períodos 2010 a 2016 en los impuestos de renta y su complementario de ganancias ocasionales, impuesto sobre la renta para la equidad CREE, IVA e impuesto nacional al consumo, lo anterior con el fin de demostrar que las normas aplicadas a estos impuestos en las reformas tributarias de estos períodos están fundamentadas en este principio, de la misma manera los autores buscan identificar los criterios usados por la Corte Constitucional para analizar el principio de equidad tributaria.

El trabajo concluye que el principio de equidad tributaria en Colombia es contextualizado desde la Constitución Política, y su aplicación es reiterada en la doctrina y jurisprudencia de la alta Corte; es un principio rector, y por ende, debe ser tenido en cuenta en cada una de las decisiones del estado en materia tributaria, sin embargo los autores identificaron que para la

aplicación de este principio, la Corte Constitucional manifiesta que no solo es necesario hacer el análisis con base en la definición del principio de equidad, sino que más allá de esto existe una realidad del país y de las personas, y que mientras exista la posibilidad de que el contribuyente se acomode a lo indicado en la norma la inequidad será parcial y no será objeto de inexecutable constitucional.

Concha (2017), presentan la publicación denominada: *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad*; publicado en la revista *Serie Estudios y Perspectivas de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe*. El estudio analiza la estructura tributaria en Colombia formada a partir de las distintas reformas tributarias existentes dentro del periodo 1985 a 2014, identificando dentro de estas, diferentes fines a saber: la forma como se presenta la estabilización de las finanzas públicas, sustitución de impuestos externos por internos, equidad, neutralidad, competitividad; dejando al descubierto que para el alcance de estos objetivos las reformas han utilizado distintos mecanismos, que terminan generando impactos sobre el monto recaudado, la evasión y la distribución del ingreso.

Otro factor clave dentro del trabajo se centra en el análisis de la progresividad o regresividad del impuesto sobre la renta personal en Colombia, el impuesto a las empresas y el impuesto sobre las ventas.

Al final, el estudio identifica que dentro del proceso de evolución del sistema tributario en Colombia dado en los años 1985 a 2014 existieron tres periodos de diez años cada uno que lograron caracterizarse de la siguiente manera: entre 1985 y 1994 es el período de reforma del estado y apertura; entre 1995 y 2004 es de ajuste y crisis; y entre 2005 y 2014 de auge primario.

Otra de las conclusiones a la que llegan los autores hace referencia al alcance del principio de equidad dentro del sistema tributario colombiano, el cual se caracteriza por las

diferencias existentes entre la tarifa efectiva de tributación de las personas con el mismo nivel de ingreso, la disminución injustificada de esta para personas con mayor ingreso, la regresividad entre empresas con niveles similares de utilidades y de tamaño.

FISCO: Modelo fiscal para Colombia, es un trabajo desarrollado en forma de artículo, plantea que la forma de tributar de cada país depende, en primera medida del gobierno y en segundo lugar de las políticas en temas económicos que cada gobierno se plantea. Por tanto, se debe entender que, en cada país, los modelos de tributación son diferentes, aunque porcentualmente se intente analizar y hacer comparativos que permitan establecer tendencias, cada país tiene una historia diferente y una realidad muy distinta que se debe cambiar o generarle una dinámica de progreso, por tanto, las políticas tributarias deben estar muy bien fundamentadas. En palabras de los autores: “El modelo se construye, calibra, estima y evalúa teniendo en cuenta las particularidades económicas e institucionales del país”. (Rincón y otros, 2017, p162).

El modelo FISCO se relaciona directamente con la economía colombiana, entendiendo que ésta es pequeña y abierta. Contiene algunas características específicas:

- Relación con teorías de servicios públicos, finanzas públicas y crecimiento económico.
- Gastos de inversión y de funcionamiento.
- No incorpora el gasto público relacionado con el crecimiento económico. (Rincón y otros, 2017, p162).

Así las cosas, el propósito que cumple la regla fiscal es asegurar la sostenibilidad de la deuda pública, permitiendo administrar los recursos y sus excedentes, lo cual permite corregir el

desbalance fiscal y asumir políticas más agresivas en temas de crecimiento económico y fomento al empleo. (Rincón y otros, 2017, p162).

Aunque se dice que las políticas monetaria y fiscal van de la mano, estas presentan múltiples diferencias que requieren aclaración: la política monetaria es diseñada y aprobada por un grupo y es puesta en funcionamiento cuando ellos lo consideren necesario, por su parte, la política fiscal requiere de una serie de aprobaciones, siendo parte importante el principio de legalidad.

El documento es importante para la investigación porque muestra una secuencia de aclaraciones importantes para el desarrollo del trabajo investigativo. Es así como se aclara que no se debe entender una política fiscal sin antes saber que existe una política monetaria y que, en ambas, el estado influye directamente. Así mismo, el trabajo desarrolla un modelo con las características propias del país y en los distintos escenarios, considera variables que inciden directamente en la economía y en los impuestos, situación que es también de resaltar pese a las variaciones que constantemente se presentan en la tributación con respecto a las variables reformas tributarias.

Marco Teórico

Evolución Impuesto de Renta en Colombia.

A raíz del proceso de independencia que surtió la república durante la primera mitad del siglo XIX, uno de los principales cambios que fue necesario implementar consistió precisamente en el tema tributario donde Colombia deja de pagar impuestos a una corona para pagarlos a un estado, esta independencia le genera pensarse y proyectarse, si bien no dependía de nadie, tenía que, por si sola, empezar a cumplir con una serie de responsabilidades que implicaron revisar

muy bien los impuestos que en ese momento se pagaban y la progresividad y conveniencia de los mismos para con el estado.

Al respecto, Pinto Bernal plantea:

La independencia significó la renovación de los cuadros administrativos del fisco, los cuales eran comandados por secretarios de Estado que en su gran mayoría compartían el ideario liberal, razón por la cual su gestión se centró en la necesidad de modernizar el sistema fiscal con base en la reducción del gasto estatal, el abandono de algunas de las antiguas imposiciones coloniales y la creación de nuevos gravámenes que cumplieran con el principio fundamental de ser directos y progresivos. (Pinto, 2012, p54).

Colombia da cuenta de un proceso de independencia comprendido durante el período 1810 y 1819. A partir de la promulgación de la Ley 30 de de 1821, donde se incluye un apartado con respecto a los impuestos directos, gravando la posesión de tierra y los ingresos personales originados por salarios, considerando una base para el cálculo. (Pinto, 2012, p58).

Las personas debían afrontar obligaciones tributarias las cuales se perfilaba como otro inconveniente en el proceso post independencia. Tan complicado resultó que, el estado prontamente se vio obligado a realizar un desmonte y a replantear nuevamente el sistema tributario, dejando uno mucho más simple y aceptado por la comunidad. (Pinto, 2012, p59).

Para el desarrollo del presente trabajo de investigación, se considera de vital importancia el análisis realizado por Pinto Bernal porque cumplidos 200 años de independencia, es posible notar que se siguen presentando distintos eventos que influyen en los sistemas tributarios y que

muchas de las responsabilidades tributarias actuales, tienen raíces de hace algún tiempo, su evolución de acuerdo a la aceptación por parte de los contribuyente, en relación al porcentaje de recaudación y beneficios que genera en la economía, crea un sistema propio que debe analizarse.

Se detalla cómo, finalizados los mandatos de una corona, con lineamientos previamente establecidos a su favor, se lucha por intentar construir un estado con bases firmes desde su propio sistema tributario, desde allí se aprecia una tendencia por visualizar los impuestos como una necesidad y obligación para todos los ciudadanos, donde los impuestos directos pasan a considerarse parte fundamental del sistema, importando así el individuo, sus ingresos y patrimonio.

A manera de conclusión el autor también plantea un tema que en la actualidad se ha convertido en uno de los peores referentes y mayores problemas del país: la corrupción. La misma existía hace más de 200 años y hoy, con toda la facilidad, mecanismos e infraestructura, sigue socavando la nación e influyendo de manera negativa en el sistema tributario y por tanto en la economía.

Reseña del Impuesto de Renta en Personas Naturales 1821-2010. Colombia inicia la construcción de su propio Estado, intentando alejarse de la corona y toda la historia que la relegó a cumplir los mandatos de un estamento superior situación que, más que aportar, lo que causó fue sumir a la región en la miseria y la subordinación.

La construcción de Colombia como estado naciente, implicó una reestructuración de todos los estamentos, así las cosas, el sistema tributario tal y como estaba concebido en ese momento, consideraba tanto impuestos directos como indirectos.

Directos: tributos de los indios, medias anatas seculares o eclesiásticas.

Indirectos: minería, alcabala, estancos, monopolio sobre tabaco, aguardiente y sal.

El desarrollo que realiza Rojas Arias se considera de vital importancia para la consecución del trabajo pues, menciona una serie de apartados en la historia tributaria donde, el impuesto de renta en personas naturales se ha visto afectado, y otros donde, a pesar de las buenas intenciones de los gobiernos, no logra obtener su cometido. Situación ocurrida en la primera Ley tributaria, la Ley 30 de 1821, donde se crea el impuesto de renta para personas naturales, finalmente terminó por ceder a las presiones del pueblo que no aguantaba más el pago de tributos y terminó convirtiéndose en una serie de concepciones que no tuvieron aplicación, ya sea por la imposibilidad del pago o por lo costoso que resultaba implementar un sistema tributario, donde, la administración de este juega un papel fundamental.

De la época de 1821 se presenta un salto importante hasta el año de 1918, dicho período deja una serie de cambios en la concepción de estado, es hasta ese momento donde se hace un planteamiento del impuesto de renta y aunque en teoría, los principios tributarios han estado presentes, para este momento no se tuvo en cuenta el principio de progresividad.

A partir del año de 1918, la tendencia de reformas tributarias en el país fue bastante consecutiva en el tiempo: 2 años, 4 años, 5 años. Todas con fines similares: ampliar recaudo, pero, la historia muestra que, incluso las reformas más ambiciosas, no han cumplido con sus fines recaudatorios.

Es el caso de la reforma estipulada en la Ley 81 del año 1960, la cual, mediante iniciativas gubernamentales, compiló una serie de normas tributarias y realizó modificaciones al aparato tributario, con fines de modernización y de recaudo más eficiente. Realizó el desmonte de algunos impuestos en personas naturales, incluyó normas anti-elusión y procuró que la

tributación sirviera como medio para fortalecer la economía nacional, lastimosamente y pese a los esfuerzos y buenas intenciones del gobierno, la reforma no logró el alcance deseado y se convirtió en una reforma más.

Así las cosas, Colombia ha tenido que marchar de reforma en reforma, sin encontrar el aspecto clave que permita aumentar los ingresos o evidencie un mejor comportamiento por parte de los contribuyentes, es así como durante los períodos 1977 regido por la Ley 54 y 1979 bajo la Ley 20, se presentó una disminución en el impuesto de renta de personas naturales sumado a otros beneficios establecidos en ganancias ocasionales pero, el panorama en lugar de mejorar lo que causó fue un declive del trabajo que otras reformas medianamente habían logrado.

En la última década del siglo XX, el país estaba atravesando un proceso de transformación, producto de una constituyente; nuevos aires se avizoraban no solo a nivel tributario sino en todos los ámbitos de la nación tanto económica como social. Era el momento de afrontar una transformación, desde los 80` se venía tejiendo una apertura económica y era necesario concretar una reforma tributaria que diera cuenta de la realidad; por tanto, esta reforma bajo la Ley 49 del año 1990 se reflejó con la actualización fiscal y la necesidad de incrementar la recaudación.

En el año 2007 Estados Unidos afronta una de las peores crisis financieras de los tiempos contemporáneos, tratándose de un evento que afectó directamente el mercado inmobiliario y como resultado, su expansión a todos los sectores de la economía y así mismo, a prácticamente todo el mundo.

Colombia por su parte, venía atravesando un buen momento económico, y a raíz de la crisis de 2007 y la incertidumbre que generó en los mercados internacionales, el país se vio

obligado a tomar medidas, pero, esta situación influyó en su economía al encontrar efectos perjudiciales.

La medida más inmediata que encuentran los gobiernos ante latentes dificultades económicas está fundamentada en la reforma tributaria, es así como para el año 2009 Colombia afronta otra reforma, la Ley 1370 de 2009, donde, de manera directa y como uno de los aspectos más importantes, se grava el patrimonio de las personas naturales.

Transcurrida la primera década del siglo XXI se expide la Ley 1430 de 2010 “Por medio de la cual se dictan normas de control y para la competitividad”, La nueva reforma tributaria planteaba estrategias principalmente dirigidas a la inversión y fortalecimiento de la economía nacional, resultaba imperativo mejorar las condiciones nacionales y una de las vías era la reforma tributaria.

Es así como, de manera somera y acuñando los estudios de Juan Camilo Rojas Arias, se logra hacer un panorama de lo que ha significado la tributación en Colombia y los cambios más significativos que se han vivido en términos de personas naturales.

Con el paso del tiempo, tanto el sistema tributario como los tributos en sí, requieren analizarse y evolucionar a medida que las condiciones cambian, pero, hay claridades a las que tal vez Colombia no ha logrado llegar y se pueden notar con un análisis en el tiempo.

El autor menciona un aspecto clave en los procesos recaudatorios, se debe tener en cuenta a los contribuyentes y la situación de la población, la necesidad de recaudo en sí, no constituye justificante para incrementar las tasas ya que esto puede derivar en la no aplicación de la norma.

Como tendencia en toda esta línea de tiempo que ha transitado Colombia hasta el año 2010, se presenta un estado absolutamente cambiante de las normas tributarias que van en pro de suplir el desequilibrio de la balanza tributaria.

La tendencia tal vez de aquí en adelante sea la misma que se ha presentado hasta esta fecha, constantes reformas tributarias que intentan suplir un desnivel que, en lugar de menguar, continúa su crecimiento.

Evolución del Impuesto de Renta Personas Naturales en Colombia 2010 -2019.

Durante el periodo 2010 a 2019 la estructura del sistema tributario en Colombia ha experimentado una serie de cambios significativos que han conseguido afectar condiciones formales y sustanciales accesorias a la legislación tributaria, lo anterior producto de 6 reformas tributarias, que reflejan cierto grado de inseguridad jurídica dentro del sistema tributario colombiano, que al mismo tiempo ha tenido que responder a diferentes situaciones contextuales dentro de las que se encuentran: aumento del gasto estatal, aumento de la deuda pública.

De esta manera y dada la variedad de cambios normativos en términos fiscales promovidos por las diferentes reformas tributarias realizadas durante el periodo 2010 a 2019, por dos presidentes de la República de Colombia en tres periodos de gobierno distintos tal como lo describe la Tabla 1, se identificará dentro de estas reformas la evolución del impuesto de renta de personas naturales.

Tabla 1*Reformas tributarias en el periodo 2010 - 2019*

PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA	PERIODO PRESIDENCIAL	REFORMA TRIBUTARIA	OBJETIVO
JUAN MANUEL SANTOS	7 de agosto de 2010 – 7 de agosto de 2014	Ley 1430 de 2010 (Diciembre 29): Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad.	“Generar nuevas Condiciones impositivas en pro del desarrollo del sector industrial colombiano, en condiciones similares a los demás países de la región.” (Rojas, 2018, p. 155)
		Ley 1607 de 2012 (Diciembre 26): Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.	“Disminuir los altos niveles de desigualdad, informalidad y desempleo, asimismo, quiso dar aplicación a los principios constitucionales que cimientan el sistema tributario.” (Usgame, 2018, p. 9)
	7 de agosto de 2014 – 7 de agosto de 2018	Ley 1739 de 2014 (Diciembre 23): Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones.	“Promover la sostenibilidad y garantizar finanzas públicas sanas.” (Usgame, 2018, p. 12)
		Ley 1819 de 2016 (Diciembre 29): Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión	“1. Alcanzar una mayor calidad tributaria; 2. Elevar el recaudo a su nivel potencial y 3. Fortalecer la lucha contra la evasión y la elusión.” (Usgame, 2018, p. 12)

		y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.	
		Ley 1943 de 2018 (Diciembre 28): Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.	“Corregir problemáticas de la estructura económica y tributaria del país. En ese sentido, la propuesta normativa pretende potenciar el crecimiento económico, la inversión, la formalidad, fortalecer a la DIAN, reducir la evasión y la elusión, así como incrementar la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario.” (Ley 1943 de 2018. Exposición de Motivos.)
IVAN DUQUE MÁRQUEZ	7 de agosto de 2018 – 7 de agosto de 2022	Ley 2010 de 2019 (Diciembre 27): Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.	Mejorar en materia de productividad, competitividad y reducción de la desigualdad con lo que se logra estimular el empleo, la demanda y el crecimiento económico en el país. Definir nuevas fuentes de financiamiento con las que se contribuye al desarrollo económico además de garantizar el recaudo que financia el gasto público del gobierno nacional. (Ley 2010 de 2019. Exposición de Motivos.)

Fuente: elaboración propia basados en Relatoría de la Corte Constitucional Colombiana.

Principales Cambios del Impuesto de Renta en Persona Natural luego de la Ley 1430 de 2010.

Pasaron pocos meses luego de la posesión del presidente de la República de Colombia Juan Manuel Santos cuando ya se estaba dando transito dentro del Congreso de la República al proyecto de reforma tributaria que daría origen a la Ley 1430 de 2010, la cual tenía firmes intenciones en introducir modificaciones sustantivas en los impuestos del orden nacional. (Vargas, 2012, p. 34). Sin embargo, a continuación, se identificarán los principales cambios que se lograron introducir dentro del impuesto de renta en persona natural luego de la entrada en vigencia de la mencionada Ley.

Bien lo menciona Fuentes y Jaimes (2017):

En cuanto al impuesto a la renta y complementarios aparece la deducción Especial por Inversiones en Activos Fijos Reales Productivos – Artículos 158-3 del E. T. Se elimina a partir del año gravable 2011 la deducción del 30% del valor de la inversión en Activos Fijos reales productivos, las inversiones efectivamente realizadas durante el año gravable 2.010 pueden ser tomadas como deducibles en la declaración de renta de dicho año (2.010); las obras de infraestructura para el montaje y puesta en funcionamiento de activos fijos productores de renta que se iniciaron antes de la Ley y que su ejecución o activación dure más de un periodo fiscal no podrán tomarse como deducción a partir del año 2.011 (p. 17)

Otro punto a considerar y que afecta la depuración y cálculo del impuesto de renta en personas naturales dentro de la Ley 1430 de 2010, es aquel que menciona Fuentes y Jaimes (2017): “La eliminación y deducibilidad del Gravamen a los movimientos financieros (GMF), es

un punto neurálgico en la Ley y establece su reducción al dos por mil en los años 2014 y 2015; al uno por mil en los años 2016 y 2017.” (Fuentes y Jaimes, 2017, p. 18)

Por otra parte, la Ley establece en su artículo 37 que respecto a las utilidades provenientes de la negociación de derivados que sean valores y cuyo subyacente esté representando exclusivamente en acciones inscritas en una bolsa de valores colombiana, índices o participaciones en fondos o carteras colectivas que reflejen el comportamiento de dichas acciones estas son consideradas un Ingreso no Constitutivo de Renta ni Ganancia Ocasional. (Fuentes y Jaimes, 2017, p. 18)

Finalmente se identifica la Ley 1430 de 2010 amplió el beneficio que otorga el descuento tributario por impuestos pagados en el exterior pues a partir de la promulgación de la presente Ley se permite que las personas naturales extranjeras con cinco años o más de residencia puedan acceder a este beneficio, pues esta facultad era exclusiva de los contribuyentes nacionales. (Vargas, 2012, p. 38)

Principales Cambios del Impuesto de Renta en Persona Natural luego de la Ley 1607 de 2012.

Frente a la manifiesta intención que desde el año 2011 el Gobierno Colombiano en representación del expresidente Juan Manuel Santos tuvo de ser parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), se ha venido cumpliendo con los estándares y requisitos mínimos que esta organización exige para lograr convertirse en miembro, bien lo mencionaba el Expresidente Juan Manuel en su declaraciones sobre el ingreso de Colombia a la OCDE (2014, como se citó en Montoya et al, 2018)

Hemos emitido hasta la fecha más de 20 Leyes y decretos que tienen que ver directamente con recomendaciones que la OCDE nos hace para ir mejorando nuestras prácticas en esos y otros frentes, porque son 23 los comités que tenemos que, como dicen, [deben] pasar la prueba, y en todos estamos trabajando en forma muy constructiva. (p. 127)

El objetivo para el gobierno colombiano en ser parte de la OCDE siempre fue claro, este siempre transitó en los caminos que dirigían a propiciar un espacio seguro, capaz de promover el desarrollo económico del país con la apertura de mercados hacia inversionistas extranjeros, según lo mencionó Vargas (2018):

Realmente existen diversas razones para que el Gobierno nacional, encabezado por el presidente Juan Manuel Santos, haya tomado la decisión de llevar a Colombia al grupo de países de las buenas prácticas. Sin embargo, una de las más destacadas (por ser recurrente) es la posibilidad de ser parte de un conjunto de naciones que interactúa constantemente con objeto de aprender de su actividad administrativa, lo que les permite contar con un entorno normativo claro, transparente y propicio para el desarrollo económico y social. El objetivo central de la iniciativa gubernamental de adherirse a la OCDE gira en torno al reconocimiento que tienen sus miembros frente a “los inversionistas internacionales como países serios que hacen las cosas bien y su membresía los obliga a mantener la calidad de sus políticas a lo largo del tiempo”

A continuación, se mencionarán aquellos principales cambios que se introdujeron dentro del impuesto de renta en persona natural luego de la entrada en vigencia de la mencionada Ley, siendo ésta, la primera reforma tributaria que según Montoya et al, (2018) buscó “un mayor acercamiento a los lineamientos que tiene la OCDE en materia tributaria, realizando unos

cambios sustanciales a las Leyes colombianas logrando introducir al sistema impositivo del país” (p. 137) algunas modificaciones que se irán comentando.

Dentro de los principales cambios que giraron en torno al impuesto de renta en personas naturales y que apuntaron hacia el fortalecimiento del sistema tributario, están según lo menciona Ramírez (2015, como se citó en Nonsoque, 2019) aquellos ajustes que se realizaron “en la tributación de las personas naturales al modificar las reglas de residencia, clasificar las personas naturales para la determinación del impuesto y crear unos sistemas alternativos y mínimos frente a la depuración ordinaria del impuesto a cargo que también sufre cambios relevantes” (p. 14) así como la implementación del concepto de establecimiento permanente; cambios que según Usgame (2018) no están orientados a aumentar el nivel de recaudo del estado “sino por el contrario, su objetivo era disminuir los altos niveles de desigualdad, informalidad y desempleo, asimismo, quiso dar aplicación a los principios constitucionales que cimientan el sistema tributario.” (p. 9) quedando lo anterior en consonancia con lo que sugiere la OCDE debe promover la reforma tributaria y es “la eficiencia (evitando pérdidas), eficacia (cumplir con los fines del Estado) y equidad (reduciendo beneficios tributarios para aquellos con mayor capacidad adquisitiva) del sistema impositivo, claro está, sin desconocer los esfuerzos que se han realizado por parte del Gobierno.” (Usgame, 2018; p. 14).

La definición de nuevos sistemas de determinación del impuesto de renta en personas naturales se encuentran dentro de los novedosos aspectos que introdujo la Ley 1607 de 2012 en su articulado, pues hasta antes de la entrada en vigencia de la mencionada Ley como lo indica Peñaranda (2017) “las personas naturales en Colombia, estaban sometidas a determinar la liquidación privada de su impuesto de renta por un sistema general u ordinario, es decir, de depuración ordinaria del impuesto, o de establecerlo por la denominada renta presuntiva, o por

un sistema especial de comparación patrimonial” (p . 30), sin embargo, es a partir de esta reforma tributaria donde se establecieron según lo indica Peñaranda (2017):

nuevas formas de determinación de la renta para personas naturales, en aras de aumentar una mayor participación de las personas naturales en la obtención de ingresos tributarios para el fisco y lograr mayor equidad en el recaudo comparativo entre personas jurídicas y personas naturales. A dichas formas de clasificación las denominó como impuesto mínimo alternativo simple (en adelante IMAS) e impuesto mínimo alternativo nacional (en adelante IMAN). Adicionalmente, introdujo una serie de cambios dentro de la clasificación tributaria de las personas naturales partiendo del concepto de empleados y trabajadores por cuenta propia, e incluyó cierto tipo de actividades productivas dentro de la clasificación desconociendo fuentes de ingreso como medio de clasificación. (p. 30)

A pesar del gran esfuerzo llevado a cabo por el gobierno nacional en la construcción de la reforma tributaria Ley 1607 de 2012 la cual buscaba entre otras cosas responder al escenario económico que se vivía para aquella época y pese a las expectativas económicas y sociales proyectadas, el panorama fue un tanto desalentador, más aún cuando:

en el año 2013 con la publicación del informe presentado por la OCDE se evidenció el poco recaudo que logró la reforma tributaria introducida por la Ley 1607, teniendo en cuenta que el sistema tributario seguía permitiendo numerosas exenciones fiscales y regímenes especiales, adicionalmente, sugirió realizar la reforma integral de la estructura impositiva con el fin de permitir mayor recaudo, mejorar la equidad y reducir la evasión fiscal. (Usgame, 2018, p. 12)

Lo anterior dejó al descubierto ciertas fallas del gobierno colombiano que retrasarían un poco el objetivo de ser miembro de la OCDE, de ahí entonces que dos años después el gobierno nacional estuviera promoviendo una nueva reforma Ley 1739 de 2014, que ayudaría a replantear aquellos elementos capaces de conseguir el cumplimiento de los principios que fundamentan el sistema tributario, pues luego de la Ley 1607 el panorama no era el mejor, según lo menciona Peñaranda (2017):

A la luz de los principios constitucionales de progresividad, equidad y justicia, orientadores del sistema tributario, se presentan distorsiones como la insuficiencia, regresividad, inequidad e ineficiencia que afectan la legitimidad del sistema impositivo, por lo que se justifica una reforma estructural que elimine dichas distorsiones.

Figuras tales como el IMAN, el IMAS, el CREE, las modificaciones en la retención en la fuente, entre otros, pasaron de hacer más simple a más complejo el manejo de los impuestos, situación que se evidencia en los decretos reglamentarios posteriores que buscan establecer la interpretación correcta de algunos de sus articulados.
(p. 11)

Por lo anterior es necesario iniciar la descripción del camino que le correspondió recorrer a la Ley 1739 de 2014 es búsqueda del cumplimiento de los principios que fundamentan el sistema tributario a partir del estudio del impuesto de renta en persona natural.

Principales Cambios del Impuesto de Renta en Persona Natural luego de la Ley 1739 de 2014.

Dentro de la exposición de motivos del proyecto de reforma tributaria que dio origen a la Ley 1739 de 2014 se encontraron temas neurálgicos de discusión, sin embargo en relación al

impuesto de renta de personas naturales se analizaron ciertos escenarios dentro de los que se destacan los siguientes: residencia fiscal para efectos tributarios en Colombia, patrimonio mundial para extranjeros residentes en Colombia, crédito fiscal por impuestos pagados en el extranjero, Sistema de determinación del Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado (IMAS) para trabajadores por cuenta propia (disminución de requisitos) y, por último, un tema fundamental que no tiene estrecha relación con el impuesto de renta en persona natural pero si con la proyección y efectos de la referida reforma, el cual cuenta sobre la creación de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria cuyo propósito se dirigió a apoyar al gobierno colombiano en la construcción de reformas orientadas a combatir la evasión y elusión fiscal y al mismo tiempo contribuir en la formación de un sistema tributario más equitativo y eficiente; lo anterior obedeciendo a necesidades que apuntaban por un lado a reestructurar ciertos elementos de la Ley 1607 de 2012 y por otra parte continuar con la hoja de ruta propuesta por la OCDE, pues es a partir de este año cuando expertos del secretariado y funcionarios de los países miembros de esta organización inician formalmente la evaluación de los diferentes requisitos solicitados al gobierno colombiano, lo que al final del año 2019 lo llevó convertirse en integrante de esta organización.

Luego de surtirse el trámite del proyecto de reforma tributaria dentro del último trimestre del año 2014, consolidado a través de la Ley 1739 se consiguieron cambios sustanciales en el sistema tributario que terminaron impactando distintos sectores de la economía, los cuales se hicieron evidentes por factores como la creación del impuesto a la riqueza, la creación de una sobretasa al impuesto CREE, establecimiento del impuesto complementario de normalización tributaria, ampliación al tiempo de vigencia del gravamen a los movimientos financieros, de la

misma forma existieron cambios dentro del impuesto de renta en persona natural dentro de los cuales destacan los siguientes:

cambian los criterios para considerar residente fiscal a un nacional no domiciliado en Colombia; . . . elevan al rango legal la procedencia de la renta exenta laboral para las personas naturales catalogados en la categoría tributaria de empleado cuyos ingresos no provengan de una relación laboral, legal o reglamentaria. (Dueñas et al., 2018, p. 19).

Los diferentes cambios que se introdujeron dentro del sistema tributario luego de la promulgación de la Ley 1739 de 2014 fueron evaluados por el informe que entregó la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria en el mes de diciembre de 2015 al gobierno colombiano, evaluación que tuvo como objetivo formular propuestas y consideraciones que contribuirían al fortalecimiento del sistema tributario, así como evidenciar los resultados de la valoración de los impuestos directos e indirectos, en el informe y dentro del impuesto que ocupa la investigación se señala la insuficiencia en el recaudo del impuesto de renta persona natural el cual llegó a representar menos del 1% del PIB lo que equivale al 15% del impuesto total sobre la renta. (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria [Comisión de Expertos], 2016, p. 52.) siendo lo anterior un punto clave para que la comisión planteara algunas recomendaciones que según su evaluación deberían ser consideradas dentro del fortalecimiento de la estructura tributaria en términos de recaudo del impuesto de renta de personas naturales dentro de las cuales se encuentran:

- a. Ampliar la base incluyendo más personas al sistema.

b. Racionalizar los beneficios, no solo para aumentar el recaudo, sino sobre todo para imprimir mayor progresividad efectiva y contribuir a una mejor distribución del ingreso en Colombia.

c. Simplificar el tributo, unificando los diferentes sistemas existentes en la actualidad en uno que contenga menos deducciones especiales, descuentos y exenciones. Con ello se facilitará su administración, desestimulará la evasión y disminuirán los costos de transacción asociados con el cumplimiento del tributo.

d. Todo lo anterior debería redundar en un mejor balance entre la carga del impuesto entre personas naturales y empresas, con un mayor recaudo efectivo proveniente de las personas naturales. (Comisión de Expertos, 2016, p. 68)

Lo anterior representa parte del panorama que acompañó al gobierno nacional en la construcción de la Ley 1819 de 2016, con una serie de sugerencias por parte de la comisión de expertos y una firme postura del gobierno para continuar el proceso de adhesión a la OCDE, sin embargo, de esto se hablará en el siguiente título.

Principales Cambios del Impuesto de Renta en Persona Natural luego de la Ley 1819 de 2016.

La Ley 1819 de 2016 nace con el objeto de consolidar una reforma tributaria estructural, en la que se logren fortalecer los mecanismos para la lucha contra evasión y la elusión fiscal, al menos ese fue el espíritu con el cual se formó el proyecto de reforma según se logra identificar dentro de la exposición de motivos “la reforma estructural al sistema tributario tiene dos objetivos principales: asegurar una tributación de mejor calidad y generar más recursos. Así mismo, hay un tercer objetivo que es transversal, relacionado con la lucha contra la evasión y la

elusión.” (Congreso de la República de Colombia, 2016; p. 19), sin embargo, el escenario dentro del que se trata de construir no es el mejor, tal como lo muestra el informe que entregó la comisión de expertos, en el que se identifica un sistema tributario con amplias limitaciones caracterizado por.

i) el bajo nivel de recaudo frente al potencial; ii) una limitada contribución a mejorar la distribución del ingreso; iii) poca equidad horizontal pues aplica un tratamiento diferente a personas y empresas similares; iv) es difícil de administrar; v) no contribuye suficientemente a la inversión, el empleo, el crecimiento y la competitividad; y, vi) cuenta con altos niveles de evasión, elusión y contrabando, que generan inequidad tributaria y desconfianza en la administración. (Congreso de la República de Colombia, 2016; p. 5)

Con el anterior panorama se inició una reforma tributaria estructural que integró cambios significativos dentro de los impuestos directos (impuesto de renta persona jurídica; impuesto sobre la renta persona natural); impuestos indirectos (impuesto sobre las ventas, impuesto al consumo), impuestos territoriales (impuesto de industria y comercio, impuesto sobre vehículos automotores, impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco, impuesto de alumbrado público), procedimiento tributario. (Dueñas et al., 2018, p. 4).

Dentro de las principales modificaciones que se logran asociar al impuesto sobre la renta de personas naturales se encuentran aquellas que surgen del análisis previo que la Comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria realizó al sistema tributario colombiano, donde a través del informe final que esta delegación entregó al Ministro de hacienda y Crédito Público en diciembre de 2015 se identificaron los siguientes cambios:

se eliminan los mecanismos alternativos para liquidar el impuesto -IMAN e IMAS- volviendo al impuesto sobre la renta como tributo único, que distingue el tipo de rentas de las personas y su composición entre rentas de trabajo y otras rentas y, abandonando la actual clasificación de los contribuyentes, que implica arbitrariedades y complejidades innecesarias en su diseño. Así mismo, se propone una nueva tabla de rangos de ingresos y tarifas marginales con una tarifa máxima de 35%, acompañada de límites globales, porcentuales y absolutos, a los beneficios personales y límites indicativos a los costos y gastos deducibles de las personas de acuerdo con su actividad económica. (Comisión de Expertos, 2016, p. 13.).

Lo anterior permite identificar cómo el sistema tributario colombiano se ha transformado sobre aquellas recomendaciones que la OCDE en representación de la comisión de expertos ha ido formulando y entregando al gobierno colombiano a través de sus informes de estudios económicos, los cuales se han convertido en base para estructurar las tres últimas reformas tributarias: Ley 1739 de 2014, Ley 1819 de 2016 y la Ley 1943 de 2018. (Quiñonez, 2019, p. 72). Sin embargo y pese a la influencia de estas recomendaciones se identifica que el impuesto carece de progresividad, dejando al descubierto que la política fiscal en Colombia no genera una redistribución efectiva del ingreso entre sus habitantes (Comisión de Expertos, 2016, p. 57), situación que sumada a otras promovieron el inicio de una nueva discusión al interior del Congreso de la República que tenía como fundamento la construcción del proyecto de reforma tributaria que buscaba gestionar aquellas recomendaciones no consolidadas en las reformas tributarias de los años 2012, 2014 y 2016, discusión que al final terminó manifestándose a través de la Ley 1943 de 2018 de la cual se documentará en el siguiente título.

Principales Cambios del Impuesto de Renta en Persona Natural luego de la Ley 1943 de 2018.

En el año 2018 el gobierno colombiano logra consolidar aquella hoja de ruta definida por la OCDE para otorgarle al estado la calidad de miembro de esta organización, es así como en este periodo y, luego de pasar el sistema tributario por una evaluación que duró alrededor de cinco años, se presentó la solicitud formal al proceso de adhesión, pese al escenario poco favorable para Colombia, pues a la fecha y desde el año 2010 se construyeron cuatro reformas tributarias que no lograron equilibrar el sistema tributario, a pesar de las recomendaciones que desde el año 2012 la OCDE formuló, otro aspecto desfavorable a la pretensión del gobierno colombiano fue de la baja calificación que este organismo entregó al país y que en palabras de Quiñonez (2019) se menciona que aunque Colombia denota una evolución económica “la situación en materia de impuestos no ha cambiado mucho. El organismo habla de regresividad (no se contribuye tributariamente según los ingresos); el recaudo está centrado en impuestos indirectos, como el IVA, lo que genera inequidad” (p. 88), lo anterior evidencia una firme caída a dos de los principios fundamentales que sustentan el sistema tributario colombiano y que ponen en duda la efectividad de las reformas, sin embargo y para complejizar aún más el escenario, en este periodo se inicia la discusión de un nuevo proyecto de reforma tributaria que se materializó en la Ley 1943 de 2018, la cual fue declarada Inexequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-481 de 2019 el 16 de Octubre de 2019, por vicios de procedimiento en su formulación, lo que llevó al gobierno nacional dentro del tiempo que quedaba del año 2019 a presentar un nuevo proyecto de reforma tributaria el cual concluyó en lo que hoy se conoce con la Ley 2010 de 2019.

Dentro de la reforma tributaria dada en este periodo, Ley 1943 de 2018, se presentaron cambios importantes en el impuesto de renta de las personas naturales dentro de los que se mencionan los siguientes: 1) se modifica al sistema de renta cedulares definido en la pasada reforma tributaria Ley 1819 de 2016, entonces se propuso para la determinación del impuesto de renta de las personas naturales un sistema conformado por 5 cédulas, quedando luego del año 2018 reducido a 3 cédulas (cédula general, cédula de pensiones y cédula de dividendos y participaciones), 2) establecimiento de una limitante dentro de la cédula general, la cual consideró que la sumatoria de las rentas exentas y deducciones relacionadas con esta cédula no puede superar el 40% de los ingresos netos, lo anterior en búsqueda del fortalecimiento de la eficiencia en el recaudo 3) aumento de la tarifa marginal máxima aplicable a las personas naturales residentes al 39% con el objeto de lograr mayor progresividad dentro del sistema tributario 4) reconocimiento de la exención del 25 % de renta exenta sobre el total de los pagos o abonos en cuenta a los trabajadores que perciban ingresos por honorarios y que al mismo tiempo informen que no han contratado o vinculado más de dos trabajadores por un periodo inferior a noventa días.

El resultado de la valoración al sistema tributario después de la Ley 1943 de 2018, realizado por parte de la comisión de expertos, identifica que dicho sistema sigue sin lograr su estabilización. afirmación que se confirma con lo expuesto por Chica y Gómez (2020):

tal como lo plantea la OCDE en sus comentarios sobre la Ley de Financiamiento, el sistema tributario colombiano plantea barreras significativas para la inversión y no distribuye la carga tributaria de manera justa. A pesar de las recientes mejoras, el sistema hace poco para reducir la alta desigualdad de ingresos. La combinación de impuestos es

desequilibrada, con una elevada presión fiscal sobre las empresas formales. El sistema tributario no fomenta la inversión, el espíritu empresarial y la formalización. (p. 43).

La declaratoria de inexecutable de la Ley 1943 de 2018 y el corto tiempo de vigencia de la referida Ley, no constituyeron factores que favorecieran al sistema tributario en aquel momento, ya que los cambios que se promovieron en la referida reforma no lograron su objetivo, es por lo anterior que en el siguiente título es necesario describir el avance del sistema tributario luego de la entrada en vigencia de la Ley 2010 de 2019 construida bajo los mismos preceptos de la Ley de financiamiento y que con el tiempo transcurrido permite establecer un margen más amplio de la evolución del sistema tributario.

Principales Cambios del Impuesto de Renta en Persona Natural luego de la Ley 2010 de 2019.

Luego de la declaratoria de inexecutable de la Ley 1943 de 2018 determinada por la Corte Constitucional, el gobierno nacional inició el trámite inmediato a una nueva reforma tributaria que estuviera en la capacidad de recoger los cambios normativos que trajo la Ley de financiamiento y que tan solo estuvieron vigentes por un año, la reforma tributaria que cumplió con ese objetivo fue aquella que logró consolidarse a través de la Ley 2010 de 2019 que además de incorporar dentro de su articulado los preceptos de la Ley 1943 añadió otros aspectos dentro de los que se destacan la conformación de la comisión de expertos en beneficios tributarios, organismo encargado de estudiar aquellos beneficios vigentes a la fecha que podrían mantenerse dentro de futuras reformas tributarias dependiendo de su eficiencia, de la capacidad de activar la economía y de la capacidad de fundamentar los principios que rigen el sistema tributario nacional, trabajando sobre temas medulares como: “ impuesto de renta corporativo, impuesto de renta a personas naturales y dividendos, impuesto al valor agregado (IVA), comercio exterior,

ingresos no constitutivos de renta e incentivos para el campo” (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2020, p. 2).

A pesar de las expectativas de la Ley 2010 de 2019 y el impacto que su implementación ha venido desarrollando a través de los cambios introducidos en los diferentes elementos que conforman el sistema tributario. A continuación, se identificarán exclusivamente los principales cambios que tuvo el impuesto de renta de las personas naturales: 1) se mantiene la modificación propuesta por la Ley 1943 de 2018 al sistema de renta cedulares, en la que se propuso para la determinación del impuesto de renta de las personas naturales un sistema conformado por 3 cedulas (cédula general, cédula de pensiones y cédula de dividendos y participaciones), 2) se mantiene la limitación de las rentas exentas y deducciones relacionadas con las rentas de trabajo a un 40% máximo de los ingresos netos. 3) vuelven a reconocerse como rentas exentas los gastos de representación para los Magistrados de Tribunales y sus Fiscales, así como para los Jueces de la República. 4) Reviviscencia para el artículo dentro del estatuto tributario que habla del tratamiento como ingreso no gravado del componente inflacionario de los rendimientos financieros para las personas naturales. 5) dentro de la determinación de la renta líquida gravable de los trabajadores independientes que obtengan ingresos por honorarios se podrán deducir los costos y los gastos asociados a esta renta de trabajo, adicional “los contribuyentes pueden optar entre restar los costos y gastos procedentes o la renta exenta correspondiente al 25% valor total de los pagos laborales.” (Chica, 2020, p. 42)

Es importante mencionar que los cambios anotados en el inciso anterior dentro del impuesto de renta de las personas naturales, se desarrollan alrededor de los temas que relacionan los ingresos con naturaleza de no constitutivos de renta, rentas exentas y deducciones tributarias, al respecto el informe presentado en la vigencia 2021 por la comisión de expertos en beneficios

tributarios, luego de surtir el proceso de evaluación al sistema tributario denota que es necesario reducir de forma significativa estos beneficios pues al final lo que terminan generando contrario a lo que se piensa es un sistema tributario complejo, con beneficios que logran disminuir la renta líquida gravable en oposición a la ampliación en el número de contribuyentes obligados tributariamente, (Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios, 2021, p. 25), promoviendo un sistema tributario que según la comisión citada, es disfuncional y que “es en gran medida el resultado de un proceso deficiente de elaboración de políticas.” (Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios, 2021, p. 7).

Después de 200 años de historia evolutiva del impuesto de renta, es necesario abordar el sistema tributario como parte fundamental y funcional de la tributación nacional, es necesario adentrarse en su concepción y forma de actuar en las distintas reformas y similitudes con la región, es entender que los tributos no responden únicamente a una necesidad de recaudo, sino que hacen parte de un conjunto que evidencia entre otras la situación del país y los contribuyentes en un determinado período.

Sistema Tributario en Colombia.

El Diccionario de la lengua española de la Real Academia define Sistema Tributario como: “Ordenación del conjunto de los impuestos conforme a ciertos principios como el de igualdad, progresividad, finalidad redistributiva de las rentas, etc.” (s.f., definición 1), definición que empieza a construir una idea acerca de este concepto pero que requiere de profundización pues esta debe expresar entre otras cosas que el sistema tributario se fundamenta en la política económica, (Paz, 2015, p. 35) que “todo sistema tributario tiene que ampararse en la legislación creada por el país de origen, a la máxima Ley, que es la Constitución Política” (Arellano, 2017, p. 21) o como lo señala Yangali (2017) la finalidad del sistema tributario es “coadyuvar a que el

Estado obtenga recursos necesarios para el cumplimiento de sus objetivos macroeconómicos.”

(p. 4). Como se nota, son varios los elementos que forman la definición de sistema tributario, por tanto, se pretende relacionar aquellas definiciones que lograrán ampliar el objeto de análisis.

La Constitución Política de Colombia establece en el artículo 363 que: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.” encontrando de esta manera dentro de la carta magna un imperativo para la formación de la estructura medular del sistema, que acompañada con el objetivo por lo que debería propender el sistema tributario y que según Perry (2019) advierte que este “es el de obtener los recursos que requiere el Estado para proveer los bienes y servicios públicos que desea la sociedad”(p.222) es inevitable no caer en la duda sobre la efectividad del sistema pues a partir del análisis de algunos resultados de investigación estos argumentan y plantean un escenario contrario al deber ser del sistema tributario, el cual termina considerándose como:

ineficiente tanto en materia de recaudo –es insuficiente y los principales impuestos tienen baja productividad- como en cuanto a sus efectos sobre el crecimiento económico: grava en exceso algunas inversiones, distorsiona la asignación de recursos entre actividades, promueve la informalidad y causa desempleo y desintermediación financiera. Es también inequitativo: contribuyentes similares pagan tasas efectivas muy diferentes. Finalmente, es poco progresivo por cuanto el gravamen efectivo al ingreso y la riqueza de las personas naturales es muy bajo. (Perry, 2019, p. 217).

La inestabilidad del sistema tributario puede reafirmarse aún más cuando se compara con el de otros países de Latinoamérica pues como lo menciona Cárdenas (2006) a pesar de que el sistema tiene en común algunos aspectos con otros países:

El sistema tributario colombiano difiere de la tendencia latinoamericana en algunos aspectos importantes. Primero, la tasa del impuesto sobre la renta es muy alta y creciente, mientras que en otros países se ha buscado reducirla. Segundo, la exención al impuesto sobre la renta personal es muy alta comparativamente, razón por la cual la productividad del impuesto es baja y muy pocas personas lo pagan. Tercero, las tasas varían mucho por sectores, lo que no sucede en otros países. (pp. 33-34).

Al final, el desequilibrio del sistema tributario se ve reflejado en factores como la diversidad de reformas tributarias pues “Colombia gana el récord en términos de la cantidad de reformas tributarias aprobadas en los últimos ocho años, comparado con cualquier otro país en América Latina” (Cárdenas, 2006, p. 34), cifra que actualizada a la fecha de desarrollo del trabajo investigativo se incrementa en seis reformas, valor que deja un alto grado de incertidumbre sobre la efectividad de la política fiscal colombiana, en especial sobre aquellas estrategias que el Estado implementa para generar recursos.

Si bien la definición del término Sistema Tributario encontrada dentro del diccionario de la real academia española nos proporcionó algunos acercamientos a la teoría tributaria que logra describirlo, igual ejercicio se puede realizar partiendo del concepto sistema que según el diccionario de la lengua española de la real academia se define como: “Conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto.” (s.f., definición 2) puesto que al iniciar el análisis desde este concepto para seguir significándolo permite entender diversas teorías que autores como Villegas (2001) han ido construyendo acerca del término sistema tributario, donde se logran relacionar definiciones como:

Los estudios sobre sistema tributario tienen por objeto examinar el conjunto de tributos de un determinado país como objeto unitario de conocimiento Dice Dalton que el

sistema tributario debe ser enjuiciado en su conjunto, ya que los efectos que produzcan los impuestos pueden corregirse y equilibrarse entre sí. (p. 513).

De igual manera en palabras de Yangali (2017) se encuentran definiciones cercanas al concepto de sistema, arriba indicado, donde se pretende dar cuenta de que el sistema tributario (determinado objeto) funciona como un todo formado a partir de un conjunto de tributos (conjunto de cosas) con una estrecha relación que provee de sinergia al sistema permitiéndole lograr de esta manera el cumplimiento de sus objetivos,

al referirnos a un Sistema Tributario se está aludiendo a un conjunto coordinado de diversos tributos (impuestos, tasas, contribuciones), los cuales se regulan a través de un ordenamiento legal tributario coherente, que necesariamente debe responder a los interés y necesidades que el Estado tiene a efectos de proveerse de los recursos que sean pertinentes para el cumplimiento de sus metas y objetivos, (p. 5).

Otra perspectiva de análisis a relacionar dentro del concepto de sistema tributario es aquella que trata de justificar como la política económica¹ ejecutada por parte del gobierno llega a ser un pilar fundamental en el desarrollo del sistema tributario en cualquier país, situación que los convierte en fundamentos altamente dependientes pues mientras uno de ellos se encarga de la ejecución del recaudo el otro se encarga de administrar y ejecutar el recaudo direccionándolo hacia el cumplimiento de las obligaciones del estado con la sociedad, sin embargo, al final, la política económica termina respondiendo a un determinado interés de gobierno y al mismo tiempo a una manifestación reprochable del poder, lo que la convierte en artífice de un sistema tributario supremamente complejo con tasas impositivas marginales elevadas, con múltiples

¹ Paz (2015) “Se ha de entender por política económica a la Intervención del Estado en la economía, de conformidad con estrategias derivadas de las relaciones de poder. Es una parte fundamental de las políticas públicas” (p. 25)

exenciones que disminuyen la tributación efectiva, y con una gran cantidad de impuestos de carácter transitorio, que terminan provocando distorsiones en las decisiones económicas. (Cárdenas, 2006).

Para Perry (2019) un sistema tributario óptimo es aquel que contribuye en la consecución de recursos dirigidos hacia el cumplimiento de las obligaciones consignadas en la carta magna con la sociedad, sin embargo, propiciar este escenario implica que se deben contemplar tres criterios fundamentales que permitirán visualizar el deber ser del sistema tributario, los criterios a que hace referencia son:

Eficiencia en el recaudo: Desde este punto de vista, el sistema tributario óptimo sería el más simple: pocos tributos, regímenes y tarifas únicas, ninguna o pocas exenciones, y trámites expeditos.

Eficiencia económica: desde el punto de vista de la eficiencia económica, el sistema tributario óptimo sería uno que solamente grava el consumo, que tuviese tasas bajas y que fuera "neutro" entre actividades (con excepción de unas pocas que poseen externalidades positivas indiscutibles -por ejemplo, investigación y desarrollo, servicios de educación y salud, reforestación-)...

Equidad: hay dos criterios de equidad comúnmente utilizados en el diseño de sistemas tributarios: dos contribuyentes en circunstancias similares deben pagar impuestos similares (equidad horizontal) y quienes tienen mayor ingreso o riqueza deben contribuir en mayor proporción (equidad vertical o progresividad). (p.222).

Principios Rectores que se deben Considerar dentro de un Sistema Tributario

Significar el concepto Principios del Sistema Tributario es lograr descomponer e identificar aquellos postulados que fundamentan y orientan el sistema tributario de un país, este

concepto ha ido evolucionando durante siglos a través del trabajo de diferentes autores dentro de los que se pueden mencionar: Kasper Klock (1634), Sir William Petty (1677), Von Justi (1766), Adam Smith (1776), David Ricardo (1817), Stuart Mill (1871), y Adolfo Wagner (1890) como se mencionaron en (Valle, 2001) y otros autores a los cuales la evolución de los sistemas tributarios les asignó la responsabilidad de construir sobre los principios fundamentales ciertos matices que fueran respondiendo a los cambios de la economía mundial y a las exigencias de una política económica que logre dar respuesta a las necesidades de un país.

Para Fritz Neumark los principios del sistema tributario se definen como: “preceptos del deber ser que se formulan a fin de lograr la realización de determinados objetivos, ya sean de naturaleza teórica o de naturaleza práctica” (como se citó en Blasio, 2003) en el mismo sentido se encuentra que para Campos (2003)

los principios tributarios nacen con el objeto de regular la relación jurídico tributaria. De manera que su función consiste en delimitar el marco de la actuación, tanto del sujeto activo, como del sujeto pasivo. Para que verdaderamente exista certeza sobre los alcances de la potestad tributaria. (p. 15).

De esta manera se proyectan ciertos elementos que recaen dentro del deber ser de los principios tributarios, los cuales acompañados de su reconocimiento dentro de la norma suprema (Constitución Política) de cada país se convierten en garantes de un sistema tributario capaz de limitar las arbitrariedades impositivas que tiene el Estado en su ejercicio de poder.

A continuación, y desde la perspectiva de algunos autores fundamentales en el establecimiento de los principios que hacen parte del sistema tributario desde épocas remotas a hoy, se relacionarán algunas consideraciones al respecto que buscan evidenciar al lector un proceso evolutivo natural, que ha venido respondiendo a los cambios que se generan día a día

como consecuencia de la globalización de la economía, de la necesidad en la formación de una política económica que contribuya al cumplimiento de las obligaciones del Estado con la sociedad.

Para Campos (2003) “el origen de los principios teóricos tributarios se debe al célebre economista Adam Smith”, quien a través de su obra *La Riqueza de las Naciones*, profundiza en el estudio de las características esenciales de los tributos, así como en el desarrollo de los principios fundamentales que deben ser parte de un sistema tributario justo (p. 16 -17), sin embargo, a pesar de la afirmación de Campos, se identifican en Valle (2001) autores que le anteceden y que ya venían trabajando en la construcción teórica de los principios, es por lo anterior que en esta sección se partirá desde las ideas planteadas por Adam Smith, pues pese a la existencia de teorías previas estas terminan conectando en un punto común y es aquel que caracteriza en los principios, la capacidad de regular la relación jurídico tributaria del Estado y los obligados al tributo, otra de las razones para iniciar la exploración partiendo de lo indicado por Adam Smith se justifica en la fuerza que ostenta su teoría, pues pese a los inminentes cambios que cada día enfrenta el mundo económico sus postulados han logrado mantenerse en el tiempo, argumento que se reafirma en palabras de Campos (2003)

los principios teóricos esenciales de los tributos formulados por Adam Smith constituyen una aportación al Derecho Tributario que han logrado gran trascendencia. Hoy en día aún tienen vigencia, y se encuentran establecidos en la mayoría de las constituciones, conservándose, así como “Derecho Positivo Constitucional”, es decir, se configura como el fundamento de todo orden normativo tributario. (p. 17)

Principios de Adam Smith. El autor en su obra *La Riqueza de las Naciones*, establece como él lo indica cuatro cánones de la tributación en general que tienen cada una como eje central las siguientes características:

I. Los súbditos de cualquier estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible en proporción a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción al ingreso del que respectivamente disfrutaban bajo la protección del estado... La igualdad o desigualdad de la tributación consiste en la observación o incumplimiento de esta regla. (Smith, 1994, p. 746)

El anterior postulado se identifica dentro del Derecho Tributario bajo el nombre de Principio de Justicia o Proporcionalidad.

II. El impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto y no arbitrario. El momento del pago, la forma del mismo, la cantidad a pagar, todos deben resultar meridianamente claros para el contribuyente y para cualquier otra persona... La certidumbre sobre lo que cada individuo debe pagar es algo tan importante en la imposición que pienso que la experiencia de todas las naciones demuestra que un alto grado de desigualdad no es un mal tan considerable como un pequeño grado de incertidumbre. (Smith, 1994, p. 747)

El anterior postulado se identifica dentro del Derecho Tributario bajo el nombre de Principio de Certidumbre o Certeza.

III. Todos los impuestos deben ser recaudados en el momento y la forma que probablemente resulten más convenientes para el contribuyente. (Smith, 1994, p. 747). El anterior postulado se identifica dentro del Derecho Tributario bajo el nombre de Principio de Comodidad.

IV. Todos los impuestos deben estar diseñados para extraer de los bolsillos de los contribuyentes o para impedir que entre en ellos la menor suma posible más allá de lo que ingresan en el tesoro público del estado. (Smith, 1994, p. 748). El anterior postulado se identifica dentro del Derecho Tributario bajo el nombre de Principio de Economía.

Principios de Adolfo Wagner. Según lo menciona Campos (2003) “otro especialista que se ha ocupado del análisis de los principios del derecho fiscal es Adolfo Wagner, quien los identifica como la guía para alcanzar niveles organizacionales óptimos en materia impositiva. Para ello, señala nueve principios superiores que a su vez agrupa en cuatro categorías” (p.35)

I. Principios de Política Financiera:

1. Suficiencia de la Imposición
2. Elasticidad de la Imposición

II. Principios de Economía Pública

1. Elección de buenas fuentes de impuestos
2. Elección de las clases de impuestos

III. Principios de Justicia o de la Distribución equitativa de los impuestos

1. De generalidad o de Universalidad
2. De uniformidad o de Igualdad

IV. Principios de Administración Fiscal o de Lógica en materia de Imposición

1. Certeza del impuesto o Fijeza de la Imposición
2. Comodidad de la Imposición
3. Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de impuestos.

Principios de Fritz Neumark. El autor establece un total de 18 principios tributarios clasificados en 5 grupos con diferentes objetivos.

Los principios de Fritz Neumark (como se citó en Blasio,2003), se relacionan esquemáticamente de la siguiente manera:

I. Principios presupuestario-fiscales de la imposición:

1. Principio de suficiencia de los ingresos fiscales. (1)
2. Principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura (capacidad de aumento). (2)

II. Principios político-sociales y éticos de la imposición:

1. Postulado de justicia.
 - a. Principio de la generalidad de la imposición. (3)
 - b. Principio de la igualdad de la imposición. (4)
 - c. Principio de la proporcionalidad o principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual. (5)
2. Principio de redistribución fiscal de la renta y la riqueza. (6)

III. Principios político-económicos de la imposición:

1. Principios de ordenamiento económico.
 - a. Principio de evitación de medidas fiscales dirigistas. (7)
 - b. Principio de minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos. (8)
 - c. Principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia. (9)
2. Principios político-económicos.
 - a. Principio de flexibilidad activa de la imposición. (10)

- b. Principio de flexibilidad pasiva (incorporada) de la imposición. (11)
- c. Principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento económico. (12)

IV. Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios:

1. Principio de congruencia y sistematización de las medidas fiscales. (13)
2. Principio de transparencia fiscal. (14)
3. Principio de factibilidad de las medidas fiscales. (15)
4. Principio de continuidad del derecho fiscal. (16)
5. Principio de economicidad de la imposición. (17)
6. Principio de comodidad de la imposición. (18).

Principios de Joseph Stiglitz. El autor en su libro *La Economía del Sector Público*, establece lo que para él deberían ser las características indicadas de un sistema tributario.

En palabras de Stiglitz (2002):

Los Gobiernos, pensando en la mejor manera de recaudar los ingresos que necesitan, han buscado principios generales. Se acepta que un "buen" sistema tributario debe tener cinco propiedades:

1. Eficiencia económica: no debe interferir en la asignación eficiente de los recursos.
2. Sencillez administrativa: debe ser fácil y relativamente barato de administrar.
3. Flexibilidad: debe ser capaz de responder fácilmente (en algunos casos automáticamente) a los cambios de las circunstancias económicas.
4. Responsabilidad política: debe diseñarse de tal forma que cada individuo pueda averiguar qué está pagando y saber en qué medida el sistema refleja sus preferencias.
5. Justicia: debe ser justa en su manera de tratar a los diferentes individuos. (p. 483)

Tal como se pretende dar a entender son varios los autores que durante siglos han venido construyendo un conjunto de principios que logren responder a la formación de un sistema tributario justo, equitativo, transparente, sin embargo, en la búsqueda de aquel objetivo estos han ido sufriendo serias transformaciones que se desprenden de la necesidad imperiosa del Estado de dar respuesta efectiva a la sociedad.

En la Tabla 2 se relacionan esquemáticamente los principios que los autores arriba mencionados consideran como fundamentales dentro del sistema tributario:

Tabla 2

Principios rectores del sistema tributario según autores

AUTOR	PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO
Adam Smith	I. Principio de Justicia o Proporcionalidad. II. Principio de Certidumbre o Certeza. III. Principio de Comodidad. IV. Principio de Economía.
Adolfo Wagner	I. Principios de Política Financiera: II. Principios de Economía Pública III. Principios de Justicia o de la Distribución equitativa de los impuestos IV. Principios de Administración Fiscal o de Lógica en materia de Imposición
Fritz Neumark	I. Principios presupuestario-fiscales de la imposición: <ol style="list-style-type: none"> 1. Principio de suficiencia de los ingresos fiscales. 2. Principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura (capacidad de aumento).

II. Principios político-sociales y éticos de la imposición:

1. Postulado de justicia.
2. Principio de redistribución fiscal de la renta y la riqueza.

III. Principios político-económicos de la imposición:

1. Principios de ordenamiento económico.
2. Principios político-económicos.

IV. Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios:

1. Principio de congruencia y sistematización de las medidas fiscales.
2. Principio de transparencia fiscal.
3. Principio de factibilidad de las medidas fiscales.
4. Principio de continuidad del derecho fiscal.
5. Principio de economicidad de la imposición.
6. Principio de comodidad de la imposición.

Joseph

I. Eficiencia económica

Stiglitz

II. Sencillez administrativa

III. Flexibilidad:

IV. Responsabilidad política

V. Justicia: debe ser justa en su manera de tratar a los diferentes individuos.

Fuente: elaboración propia.

Principios del Sistema Tributario Colombiano: Equidad, Eficiencia y Progresividad.

La Constitución Política de Colombia establece en el artículo 363 que: “El sistema tributario se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad” de aquí la necesidad de indagar sobre ellos, pues como lo indica Yáñez (2015) estos principios se

convierten en parte fundamental dentro de la valoración de las políticas económicas y tributarias de un país:

En la práctica hay muchos objetivos que se pueden colocar a las políticas, cuyo nivel de cumplimiento ayuda a formar juicios de valor que sirven para evaluar la deseabilidad o no deseabilidad de las políticas económicas en general y de las tributarias en particular. De este conjunto de objetivos, destacan la equidad y la eficiencia, los cuales son aplicados siempre en los análisis económicos de los efectos de las políticas. (p.223).

Sin embargo y como lo manifiesta Moreno (2011):

La interacción de estos tres principios puede conducir a disyuntivas económicas. Por ejemplo, la progresividad permite la redistribución, pero tiene un costo en la eficiencia tributaria debido a que altas tasas de impuestos pueden desincentivar la oferta laboral y erosionar la base tributaria. (p. 2),

Pese a las evidentes diferencias que se han formado durante décadas entre estos principios, se ha venido trabajando en alternativas que puedan reconciliar estas disyuntivas pues al final y ante la inevitable sinergia que debe surgir entre eficiencia, equidad y progresividad se debe propender por un mejoramiento en el crecimiento económico, por una reducción en las inequidades, y por el equilibrio en los impuestos pues de ellos depende que no se promueva la ineficiencia en la asignación adecuada de recursos.

Por lo anterior se infiere de esta manera, que estos principios han llegado a ser de los principales derroteros del sistema tributario y de sus reformas, lo que los ha convertido en objetivos fundamentales dentro de la creación de las políticas económicas y tributarias del país, y

al mismo tiempo en indicadores que logran estimar el cumplimiento o no de estas políticas, de ahí la importancia de trabajar sobre ellos.

Principio de Equidad.

Concepto. Son varias las definiciones que se logran obtener acerca del concepto de equidad sin embargo y como lo manifiesta Yáñez (2015): “existe la dificultad de definir exactamente qué significa equidad. Aunque todos aprueben el criterio de la equidad, no todos lo definen de la misma manera.” (p. 227).

Para Steinbach (2009, como se citó en Yáñez, 2015) el concepto de equidad se entiende como la distribución justa de los beneficios entre la población. Señala que no existe consenso sobre qué es justo, que hay diferentes teorías sobre lo que es justo y hace notar que la elección es más moral que objetiva.

Para Parkin (2009, como se citó en Yáñez, 2015) la equidad es: un importante criterio para la asignación de recursos, y es particularmente importante en los cuidados de la salud debido a que se observa que las personas le adjudican más importancia a la equidad en salud y cuidados de la salud que a muchos otros bienes y servicios.

Para McGrath (1993, como se citó en Yáñez, 2015) donde señala que la equidad es un término social más que económico y es definido en relación a inequidad o desigualdades en la distribución de la riqueza o recursos, y los ajustes que son requeridos para permitir una redistribución equitativa.

Desde otra perspectiva y quizás la más cercana a lo que se pretende significar es aquella en la cual se menciona que: “La equidad consiste en que cada contribuyente pague lo que le corresponde” (Yáñez, 2015, p.242) es decir que pague de acuerdo a su capacidad económica y en igualdad de condiciones y oportunidades a aquellas personas que perciban la misma cantidad de

ingresos, sin embargo este se convierte en un tema crítico de discusión, pues aunque dos personas pueden llegar a percibir la misma cantidad de ingresos no le significa necesariamente que terminen realizando el mismo pago de impuestos, debido a que existen situaciones que promueven pagos diferentes los cuales llegan a ser considerados para algunos como inequitativos, aseveración a la que se llega luego de que los impuestos cancelados por personas naturales terminan siendo afectados por la realidad que describe cada contribuyente, dentro de las que encuentran por ejemplo: cantidad de dependientes a cargo, existencia de diferentes créditos fiscales que no aplican en igualdad de condiciones, o sencillamente los diferentes niveles de adopción de los mecanismos evasivos o elusivos que se pueden ejecutar dentro del pago de los impuestos.

El grado de dificultad en comprender como el principio de equidad cumple con su objetivo es complejo, pues para lograrlo es necesario visualizar aquel equilibrio que se debe mantener en el cumplimiento de los demás principios que fundamenta el sistema tributario colombiano, lo cual se convierte en una tarea algo compleja, por ejemplo: “la teoría económica indica la existencia de un "trade - off" entre ambos objetivos [Equidad y Eficiencia]. Es decir, para alcanzar más logro en términos de uno de los objetivos se debe aceptar obtener menos logro en términos del otro.” (Yáñez, 2015, p. 224). Lo anterior viene a convertirse en la forma en la que debería entenderse la relación entre los diferentes principios del sistema tributario, y al mismo tiempo la forma en como comprender los efectos que provoca el trade-off entre principios, es probable que de ahí provengan resultados como los que describen López y Chaparro (2014):

En el caso colombiano, aunque algunas de las diez reformas tributarias determinadas en la última década del siglo XX y primera del XXI, [1990 -2010] establecieron dentro de

sus objetivos promover la equidad y la eficiencia fiscal, esto no solo ha sido imposible de materializarse, sino que, además, y como consecuencia, se ha terminado sobrecargando el peso de la tributación en los hombros de quienes menos tienen capacidad de soportarlo.

(p. 85)

Perspectiva Normativa del Principio de Equidad en Colombia. Algunas de las constituciones políticas de Colombia comprendidas entre el período 1821 a 1991 mencionan el concepto de equidad, sin embargo en ellas se entrega aquella connotación pretendida para el término dentro del periodo constitucional, ya que indiscutiblemente su alcance termina dependiendo del contexto que vive la sociedad, pero a pesar de esta mención dentro de cada carta magna en ninguna de ellas se llega a explicar su definición o la forma de aplicación, pues lo único que evidencia entre el articulado es su mención taxativa tratando de dar a entender un precepto que aplicará de acuerdo al periodo contextual dentro del cual se enmarca, siendo importante en este momento dar un recorrido por aquellas constituciones donde se hace referencia a este principio.

Constitución de Cúcuta 1821: Hace referencia a la equidad en el artículo 3 el cual establece “Es un deber de la nación proteger por Leyes sabias y *equitativas* [énfasis agregado] la libertad, la seguridad, la propiedad y la igualdad de todos los colombianos.” (Constitución de Cúcuta, 1821, Artículo 3), al igual se menciona en ella lo siguiente:

“El Poder Legislativo, dividido en dos Cámaras, os da una intervención plena en la formación de vuestras Leyes y el mejor derecho a esperar que sean siempre justas y *equitativas*; [énfasis agregado] no seréis ligados sino por aquella a que hayáis consentido por medio de vuestros representantes, ni estaréis sujetos a otras contribuciones ...ninguna

carga se echará sobre alguno que no sea común a todos, y éstas no serán para satisfacer pasiones de particulares, sino para suplir necesidades de la República.”

Constitución Política de la Republica de la Nueva Granada 1843: El artículo 9 numeral 2 incluido dentro del Título II. “De los ciudadanos”, es uno de los artículos que más se acercarán a la descripción del principio de equidad , pues pese a que en él se describe quienes son considerados ciudadanos dentro del territorio nacional, también establece una política de pago de los impuestos que para en aquel entonces se determinaba de acuerdo a la capacidad económica que describía el ciudadano colombiano en aquel periodo: “Ser dueño de bienes raíces situados en la Nueva Granada que alcancen al valor libre de trescientos pesos o tener una renta anual de ciento cincuenta pesos; y pagar las contribuciones directas establecidas por la Ley, correspondientes a dichos bienes o renta;” (Constitución Política de la República de la Nueva Granada, 1843, Artículo 9).

Por otra parte, el artículo 14 manifiesta que: “Es un deber del Gobierno proteger la libertad, la seguridad, la propiedad, y la *igualdad* [énfasis agregado]de los granadinos.” (Constitución Política de la República de la Nueva Granada, 1843, Artículo 14). Entendiendo que esa preocupación por la protección de la igualdad se daba en todos los aspectos, incluido el campo de los impuestos.

Constitución Política de la Confederación Granadina 1858: Aunque no refiere taxativamente el concepto de equidad, el artículo 56 numeral 8 identifica una marcada preocupación por la generación de un escenario donde propenda la equidad en términos de distribución justa de los beneficios entre la población:

“La igualdad, en virtud de la cual todos deben ser juzgados con arreglo a las mismas Leyes, por los Jueces establecidos por ellas, y no pueden ser sometidos a contribuciones ni a servicios excepcionales que graven a unos y eximan a otros de los que estén en la misma condición” (Constitución Política de la Confederación Granadina, 1858, Artículo 56).

Casi que por el mismo camino se encuentra el artículo 13 inciso segundo, el cual menciona lo siguiente:

“Las propiedades o la renta procedentes de su industria, [la de los funcionarios nacionales] podrán ser gravadas por dichas Leyes en la misma proporción que las propiedades o las rentas de los demás ciudadanos; pero no podrán exigírseles contribución por razón del sueldo que perciban del Tesoro de la Confederación.” (Constitución Política de la Confederación Granadina, 1858, Artículo 13).

Constitución Política de los Estados Unidos de Colombia 1863: El artículo 15 numeral 10, referencia el principio de equidad como derecho individual de los habitantes en términos de: “Es base esencial e invariable de la unión entre los estados, el reconocimiento y la garantía por parte del Gobierno general y de los Gobiernos de todos y cada uno de los estados, de los derechos individuales que pertenecen a los habitantes y transeúntes en los Estados Unidos de Colombia, a saber: ... 10. La igualdad; y, en consecuencia, no es lícito conceder privilegios o distinciones legales, que cedan en puro favor o beneficio de los agraciados; ni imponer obligaciones especiales que hagan a los individuos a ellas sujetos de peor condición que los demás” (Constitución Política de los Estados Unidos de Colombia, 1863, Artículo 15).

Constitución Política de Colombia 1886: La carta magna de 1886 se convierte en uno de los principales antecedentes de la Constitución Política de Colombia de 1991, sin embargo, en la búsqueda de la aplicación del principio de equidad dentro de su articulado, no se identifica una preocupación por garantizar el cumplimiento de este objetivo, como lo afirma Carreño (1992, como se citó en Torres, 2010) en ponencia denominada Aspectos Tributarios de la Reforma Constitucional de 1991:

En todas las constituciones colombianas se consagra el principio de legalidad de los impuestos y se da competencia exclusiva al parlamento, en periodos de normalidad, para ejercer en materia tributaria la función legislativa. Es de trascendental importancia señalar que la Constitución de 1886 –que no reglamentó lo concerniente a los impuestos, salvo para proteger los derechos del comercio internacional, resaltando así su política anti-artesanal-, concedió al Congreso facultades para decretar impuestos extraordinarios, para que ellos fueran posibles, aún por fuera del presupuesto, en época de turbación del orden público, en las cuales el presidente tampoco tenía facultad legislativa en materia de impuestos. (p. 10)

También lo reconocen tratadistas como Cruz (1989, como se citó en Torres, 2010) quien en ponencia denominada Principios Constitucionales del Derecho Tributario afirma lo siguiente:

... En nuestra Constitución, (haciendo referencia a la Constitución de 1886), aparte de la protección a la propiedad privada con su función social y la garantía de no confiscatoriedad sancionatoria que más adelante expondremos, no se reconocen límites objetivos o condiciones en la facultad de decretar impuestos, facultad que se reconoce como una característica esencial de la soberanía del Estado. (p. 12)

Otra perspectiva del principio de equidad es aquella que maneja la Corte Constitucional colombiana y que en palabras de Bolaños (2017) indica que este organismo:

parece entender e interpretar la equidad desde la concepción aristotélica como una manifestación de la igualdad en los tributos que está íntimamente ligada con la generalidad, derivándose de tal postura que la equidad no es un principio propio del derecho tributario, sino un derecho que se transfiere del texto constitucional. (p. 69)

Sin embargo y desde esta misma óptica la Corte Constitucional colombiana a través de diversas sentencias que se han identificado y cuyo factor común de discusión se centra en la evaluación de la constitucionalidad en la aplicación del principio de equidad en materia tributaria, entregó un conjunto de definiciones directamente relacionadas con el principio de equidad las cuales se relacionan en la Tabla 3.

Tabla 3

Sentencias que definen el principio de Equidad Tributaria.

SENTENCIA	DEFINICIÓN PRINCIPIO DE EQUIDAD
Sentencia C-419 21/09/1995	La equidad tributaria es la medida de la justicia fiscal. Su diseño ha de ser flexible y su aplicación debe tener en cuenta no sólo las circunstancias cambiantes de la base gravable de referencia, sino también los intereses del contribuyente, cuando el sistema le reconoce una situación propia y específica.
Sentencia C-711 5/07/2001	El principio de equidad tributaria se halla nítidamente compaginado tanto con el derecho a la igualdad de que trata el artículo 13 de la Carta, como con el principio de la generalidad del tributo. En efecto, de acuerdo con el principio de la generalidad del tributo, todas las personas que incurran en el hecho generador previsto en la norma deben someterse a las consecuencias económicas que se deriven del mismo.
Sentencia C-804	Dentro del Estado Social de Derecho, el concepto de obligación tributaria, se erige sobre el presupuesto fundamental de la equidad tributaria, directamente relacionado, a su vez, con el principio de igualdad, bajo el cual se predica un

1/08/2001	trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.... Así, el deber de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado descansa en la garantía de que todos los ciudadanos que se hallen bajo un mismo supuesto de hecho serán tratados de manera igual.
Sentencia C-1060A 8/10/2001	El reconocimiento del principio de equidad impone que los tributos sean generales e iguales cuando las condiciones en las que se obtiene la renta sean similares y se disfrute efectiva o potencialmente de los mismos bienes públicos.
Sentencia C-1107 24/10/2001	El principio de equidad tributaria acusa un parentesco íntimo con el derecho a la igualdad que contempla el artículo 13 ibídem, con la diferencia de que mientras éste corresponde al universo general de los habitantes del país, aquél por su parte es propio del ámbito tributario. Empero, frente a tal distinción la ligazón armónica que cobija a la equidad y a la igualdad dentro del campo impositivo se mantiene incólume. En este sentido, siguiendo el planteamiento aristotélico la equidad se asimila a la igualdad que debe presidir tanto las relaciones interpersonales como las hipótesis jurídicas.
Sentencia C-643 13/08/2002	El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribte formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual.
Sentencia C-734 10/09/2002	La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.
Sentencia C-1003 14/10/2004	El principio de equidad, que es un claro desarrollo del principio de igualdad en materia tributaria y hace relación a la justicia, de forma tal que quienes se encuentran en situaciones similares con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual (art. 363 C.P.).... En aplicación de este principio se puede decir que un sistema tributario entre más consulte la capacidad de pago de los contribuyentes, estará más cerca de cumplir con ese postulado constitucional.
Sentencia C-385 23/04/2008	El principio de equidad tributaria ha sido catalogado por la Corte como una manifestación específica del principio general de igualdad referido la actividad impositiva del Estado y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no

	existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual.
Sentencia C-664 22/09/2009	El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual.
Sentencia C-748 20/10/2009	Conforme al principio de equidad tributaria, los gravámenes deben ser aplicados a todos los sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, con lo que se garantiza el sostenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas.
Sentencia C-397 18/05/2011	El principio de equidad tributaria ha sido definido por la Corte como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual.
Sentencia C-913 6/12/2011	En cuanto al principio de equidad, éste comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria, razón por la cual persigue proscribir toda formulación legal que consagren tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación, “tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual”.
Sentencia C-833 20/11/2013	El principio de equidad (artículos 95 num. 9 y 363 CP.), ha sido entendido como un desarrollo específico del principio de igualdad en materia tributaria. Incorpora el mandato de generalidad de la tributación, en tanto parte de asumir que la carga tributaria se distribuye entre todas las personas con capacidad de pago.
Sentencia C-492 5/08/2015	El principio de equidad en materia tributaria tiene tres implicaciones. Una, el monto a pagar por concepto del tributo debe definirse atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente.... Dos, los sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones, a la luz del principio de capacidad de pago, deben como regla ser gravados de manera igual... Tres, el tributo no puede ser o tener implicaciones confiscatorias.

Fuente: elaboración propia basados en Relatoría de la Corte Constitucional Colombiana.

Principio de Eficiencia.

Concepto. Este principio es parte fundamental dentro de los elementos que deben ser considerados en la construcción y evaluación de un buen sistema tributario, pues sobre él recae la responsabilidad de lograr que los impuestos no promuevan ineficiencia en la asignación de recursos al mismo tiempo que no influyan negativamente en el desarrollo de la política pública del país, en palabras de Yáñez (2015) “que los impuestos no distorsionen ninguna de las decisiones que toman los agentes económicos.” (p. 240). Se menciona que si un impuesto retrasa el crecimiento económico de un país es porque ha logrado desmaterializar las decisiones que toman los agentes económicos al punto de llegar a ser considerado como ineficiente pues promueve la disminución en la producción de bienes y servicios, en el consumo, en empleo, en inversión real y financiera, en bienestar social, lo que al final termina influyendo en la asignación eficiente de recursos hacia la población, en el crecimiento acelerado de la curva de pobreza, y en la tasa de crecimiento del país. (Yáñez, 2015). Por lo anterior el reto de la eficiencia dentro del sistema tributario está en lograr que este no genere una reducción o un estancamiento en la capacidad productiva de la economía, en equilibrar el impacto de los impuestos sobre el consumo y la producción.

Sin embargo, al igual que en el principio de equidad también se logran identificar otros acercamientos conceptuales para este principio el de eficiencia donde la interpretación más común dentro del ordenamiento jurídico colombiano es aquel que entrega la Corte Constitucional Colombiana (cómo se citó en Bolaños, 2017):

Este principio ha sido definido por la Corte Constitucional desde la relación costo-beneficio en consideración a dos aspectos: 1. Económico, mayor recaudo tributario con menor costo de operación. 2. Social, la imposición debe acarrear el menor costo social

para el cumplimiento del deber fiscal. En palabras de la Corte, es un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia del recaudo tributario puede decantar en una injusta distribución de la carga fiscal, a causa del incumplimiento de la obligación por parte de algunos contribuyentes que conduce al soporte de gastos e inversión por parte de otros contribuyentes. (p. 71).

Igual perspectiva describe Torres (2010) quien afirma que el principio de eficiencia:

Ha sido interpretado como aquel que resulta ser un recurso técnico del sistema tributario encaminado a lograr el mayor recaudo de los tributos con un menor costo de operación; asimismo, se tiene como un principio tributario que orienta al legislador para conseguir que los tributos acarreen el menor costo social para los contribuyentes en el cumplimiento de su deber fiscal, como lo son los gastos que se deben realizar para cumplir con el pago de los impuestos. (p. 51)

Desde esta mirada el siguiente apartado trata desde un enfoque normativo, identificar aquellas definiciones que la Corte Constitucional Colombiana ha ido formando y materializando en diferentes sentencias respecto del principio de eficiencia.

Perspectiva Normativa del Principio de Eficiencia en Colombia

La Corte Constitucional colombiana a través de diversas sentencias cuyo factor común de discusión se centra en la evaluación de la constitucionalidad en la aplicación del principio de eficiencia en materia tributaria, ha ido entregando un conjunto de definiciones directamente relacionadas con este principio, siendo las mencionadas algunas de las que a continuación se relacionan en la Tabla 4.

Tabla 4

Sentencias que definen el principio de Eficiencia Tributaria

SENTENCIA	DEFINICIÓN PRINCIPIO DE EFICIENCIA
Sentencia C-335 21/07/1994	En cuanto se refiere al principio de eficiencia, que atiende fundamentalmente a los objetivos de interés general que busca la tributación y que consiste en concebir el sistema normativo pertinente en medio idóneo para que los impuestos cumplan su cometido esencial con los menores esfuerzos y los mayores rendimientos, se realiza plenamente en el caso sub-examine, pues si algo garantiza la normatividad acusada es una eficaz percepción de tributos por parte del Estado mediante el mayor gravamen impuesto a quienes pueden tributar en mayor proporción, con el consiguiente beneficio para la prosperidad general.
Sentencia C-419 21/09/1995	El art. 363 (C.P) alude de igual modo al principio de eficiencia, que en un primer sentido resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo).
Sentencia C-643 13/08/2002	El principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo.
Sentencia C-1003 14/10/2004	El principio de eficiencia (art. 363 C.P.) que implica que el impuesto se recaude con el menor costo posible tanto para el Estado como para el contribuyente. En desarrollo de éste el impuesto no puede convertirse en una carga engorrosa para el contribuyente hasta el punto de desestimular el desarrollo de sus actividades económicas.
Sentencia C-664 22/09/2009	El principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo.
Sentencia C-397 18/05/2011	En cuanto al principio de eficiencia, también ha considerado la Corte, que “resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el

	cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo).
Sentencia C-913 6/12/2011	Con respecto al principio de eficiencia, ha considerado este Tribunal que su objetivo es lograr que el tributo se recaude con el menor costo posible para el Estado y para el contribuyente. En ese contexto, el citado principio resulta ser “un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)”

Fuente: elaboración propia basados en Relatoría de la Corte Constitucional Colombiana.

El sistema normativo colombiano ha venido identificando y aplicando diferentes elementos que buscan garantizar dentro del estado un sistema tributario eficiente, que logre cumplir aquellos objetivos que según la Corte Constitucional Colombiana ha identificado para este principio, elementos que en palabra de Bolaños (2017) llegan a ser los siguientes:

Del enfoque del alto tribunal se podría plantear que el principio de eficiencia en la praxis tiene múltiples manifestaciones, entre ellas, en proporción de egresos necesarios para generar el ingreso, en tarifas impositivas moderadas sobre bases impositivas que obedezcan a la naturaleza misma de la imposición, en la determinación práctica del responsable del impuesto, en clasificaciones tributarias claras, exenciones con argumentación razonable y práctica, tratamientos diferenciados en atención a la equidad, entre otros.

Sin embargo, en Colombia, las aplicaciones de diferentes normas fiscales han terminado acelerando la crisis del sistema tributario, dejando al descubierto que sobre aquellos elementos en los cuales el estado ha venido trabajando promoviendo la eficiencia no son suficientes para conseguirla, al final se desarrollan conclusiones como las que manifiesta Bautista (2011):

En este marco, la política tributaria ha tomado la propuesta del modelo de reforma neoliberal, el cual propone enfocarse en mejorar la eficiencia del sistema tributario. Sin embargo, la primera pregunta que surge es ¿el sistema tributario ha ganado en eficiencia? Los estudios disponibles y los expertos coinciden en que la eficiencia del sistema está muy lejos de alcanzarse; por el contrario, las reformas de los últimos 20 años han contribuido a hacer más complejo e ineficiente el esquema tributario. Esto hay que cruzarlo con los intereses particulares de los agentes económicos que mediante el cabildeo logran perforar la norma fiscal e introducir una serie de beneficios particulares que siempre se enarbolan en nombre del interés común. (p. 70)

Principio de Progresividad.

Concepto

Partiendo del hallazgo de diferentes definiciones para el principio de progresividad que logran descubrirse dentro de los diferentes estudios investigativos del sistema tributario colombiano y dentro de la jurisprudencia nacional colombiana, se encuentra que existe una evidente cercanía entre los fundamentos que soportan el principio de progresividad y equidad.

Para Bravo (1997, como se citó en Monsalve et al., 2017), el principio de progresividad se define de la siguiente manera:

El principio de progresividad en materia tributaria hace referencia a la determinación de la carga tributaria en relación con la capacidad de pago de los contribuyentes, en el sentido de que debe pagar más quien tenga mayores ingresos y mayor patrimonio.

Dado lo anterior, el principio de progresividad está estrechamente relacionado con el principio de equidad horizontal, en el sentido de que, al cumplirse, se está siendo justo en la imposición y, se está dando un tratamiento entre iguales.

Restrepo (2009) expone el principio de progresividad en los siguientes términos, donde al final se evidencia una relación del principio equidad tributaria con el principio de progresividad siendo este último el encargado de establecer tarifas diferenciales y progresivas de acuerdo al nivel de contribución de cada contribuyente:

La progresividad debe predicarse o buscarse para el conjunto del sistema tributario, más que para los tributos individualmente considerados. La progresividad procura que el recaudo del conjunto tributario crezca por encima del aumento del PIB del país, o sea, que se incrementen los recaudos en proporción igual o superior al crecimiento de la economía. En términos técnicos, se busca que el conjunto del sistema tributario tenga en relación con el PIB una elasticidad superior a uno. Otro parámetro de evaluación de la progresividad, desde luego, consiste en que, en especial por lo que hace a la tributación directa, se consulte siempre la capacidad de pago de los obligados tributariamente, o dicho en otras palabras, que quien más tiene más pague. De ahí que se diga que existen vínculos cercanos entre el principio de la equidad y el de la progresividad. Un sistema tributario que hiciera recaer en su conjunto mayores cargas relativas sobre quienes tienen menos capacidad de pago sería a la vez un sistema que se alejaría del cumplimiento de la meta tanto de la equidad como de la progresividad. (p. 390).

Para Upegui (2009) el principio de progresividad debe entenderse como: “un mandato para que el diseño de los tributos y del sistema tributario (mediante la introducción de

exenciones, exclusiones, tasas diferenciales, etc.,) logre que el recaudo se produzca atendiendo las condiciones reales de riqueza y de solvencia económica de los contribuyentes” (p. 148).

Por último, se plantea una de las definiciones que la corte constitucional colombiana (como se citó en Bolaños, 2017) entrega para el principio de progresividad, donde se deja al descubierto cierta línea jurisprudencial que describe el camino sobre el cual transita este principio, sin embargo, es dable aclarar que el desarrollo del concepto a través de la jurisprudencia está contenido dentro del tema perspectiva normativa del principio de progresividad en Colombia.

La Corte Constitucional define el principio como una manifestación del principio de equidad, que se concreta en dos postulados: 1. equidad horizontal, que grava igual a quienes tienen la misma capacidad de pago y 2. equidad vertical, que grava de manera diferente a quienes tienen distinta capacidad de pago. (p. 74).

Perspectiva Normativa del Principio de Progresividad en Colombia

La Corte Constitucional colombiana a través de diversas sentencias cuyo factor común de discusión se centra en la evaluación de la constitucionalidad en la aplicación del principio de progresividad en materia tributaria, ha ido construyendo cierta línea jurisprudencial que describe el camino sobre el cual transita este principio, siendo las mencionadas algunas de las que a continuación se relacionan en la Tabla 5.

Tabla 5

Sentencias que definen el principio de Progresividad Tributaria

SENTENCIA	DEFINICIÓN PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD
Sentencia C-419 21/09/1995	Del principio de equidad vertical se deduce el de progresividad que nuestra Constitución recoge en el artículo 363, el cual se apoya en la capacidad de pago del contribuyente y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados.
Sentencia C-183 6/05/1998	Al lado del principio de legalidad del tributo, de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional.
Sentencia C-776 9/09/2003	Por su parte, el principio de progresividad, el cual se predica del sistema tributario, hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. En este orden de ideas, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y de menor capacidad contributiva; es progresivo el que las reduce; y es regresivo el que las aumenta.
Sentencia C-426 26/04/2005	El principio constitucional de progresividad tributaria se hace efectivo de manera concreta en materia de impuestos directos, mediante el establecimiento de tarifas progresivas respecto de un mismo gravamen. En materia de impuestos indirectos, la progresividad es más difusa, y parte de la presunción relativa a la mayor capacidad adquisitiva de aquellas personas que gastan en bienes o servicios más costosos y menos relacionados con la satisfacción de necesidades básicas, los cuales son gravados con tarifas más altas. Así pues, el principio de progresividad puede hacerse efectivo en las dos clases de impuestos –directos e indirectos- pero la forma concreta de lograrlo es diferente en cada uno de ellos.

Sentencia C-173 10/03/2010	La jurisprudencia ha aceptado que el principio constitucional de progresividad tributaria se hace efectivo de manera más concreta y efectiva en materia de impuestos directos, mediante el recurso al establecimiento de tarifas progresivas respecto de un mismo gravamen, según los niveles de renta o patrimonio del contribuyente. En cambio, en materia de impuestos indirectos, como el IVA, “la progresividad es más difusa, y parte de la presunción relativa a la mayor capacidad adquisitiva de aquellas personas que gastan en bienes o servicios más costosos y menos relacionados con la satisfacción de necesidades básicas, los cuales son gravados con tarifas más altas”.
Sentencia C-397 18/05 /2011	El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical). Sobre la relación existente entre los principios de equidad y progresividad ha considerado la Corporación que: “Existe concurrencia entre los principios de equidad y progresividad, ya que ambos aluden a la distribución de las cargas en el sistema tributario, así como a los beneficios que se establecen dentro del mismo, diferenciándose, sin embargo, en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación que atañe a la manera en que determinada disposición tributaria afecta a los diferentes destinatarios a la luz de los valores constitucionales, en tanto que el principio de progresividad atañe a la manera en que determinada carga o beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con las demás”.

Fuente: elaboración propia basados en Relatoría de la Corte Constitucional Colombiana.

Capítulo III

Aspectos Metodológicos

La propuesta metodológica para este trabajo investigativo se desarrolla a través de la aplicación de los tipos de investigación documental y explicativa; teniendo en cuenta que a partir de estas se pueden abordar de manera adecuada las características, diseño y aquellas técnicas metodológicas propias de estos tipos de investigación. Bien lo menciona Muñoz (2011) a través de la definición que da al respecto de la investigación documental donde la define como:

aquella investigación científica que, mediante un proceso formal de análisis y reflexión, examina, recopila, interpreta y concentra datos e información sobre un tema específico.

La investigación documental se apoya en métodos y estrategias de recopilación, reflexión, análisis e interpretación sistemáticos de Leyes, teorías, conceptos y conocimientos teóricos o empíricos que están concentrados en diferentes documentos impresos, iconográficos, magnéticos, fonográficos y digitales. (p.103)

Apoyando lo anterior con la aplicación de la investigación explicativa, la combinación de estos dos tipos de investigación propicia un escenario adecuado para el desarrollo de las distintas actividades que guían los objetivos de la investigación, sin embargo, es necesario complementar esta última investigación como la describe Machado (2016) pues:

Con este tipo de investigación se busca ir más allá, no simplemente describir el comportamiento de una variable, o establecer relación con otras variables, con la investigación explicativa se busca decir porqué ocurre el fenómeno, qué hace que sea de esa forma, es decir las causas para que exista relación entre dos o más variables. (p.511).

La técnica utilizada es la de análisis documental, la cual se desarrolla a través de la recolección de información de investigaciones, revistas, artículos académicos, Leyes y relatorías de la corte constitucional, documentos que relacionan como eje temático central el impuesto sobre la renta de personas naturales abordando específicamente los temas de principios rectores del sistema tributario colombiano, comportamiento y evolución del impuesto sobre la renta de personas naturales, todo lo anterior procesado como lo propone Quintana (2016):

El análisis documental se desarrolla en cinco acciones, a saber: Rastrear e inventariar los documentos existentes y disponibles; y clasificar los documentos identificados; Seleccionar los documentos más pertinentes para los propósitos de la investigación; Leer en profundidad el contenido de los documentos seleccionados, para extraer elementos de análisis y consignarlos en "memos" o notas marginales que registren los patrones, tendencias, convergencias y contradicciones que se vayan descubriendo; Leer en forma cruzada y comparativa los documentos en cuestión, ya no sobre la totalidad del contenido de cada uno, sino sobre los hallazgos previamente realizados, a fin de construir una síntesis comprensiva total, sobre la realidad humana analizada. (p. 66).

Capítulo IV

Descripción, Análisis y Discusión de los Resultados

Desarrollo histórico del Impuesto de renta de personas naturales en Colombia.

Antecedentes de los impuestos directos e indirectos de personas naturales

Se considera relevante reconocer la historia como eje fundamental de construcción social y crecimiento; con ella, la realidad de los impuestos ya que todos los estados han tenido que atravesar procesos de evolución en su propia estructura, incluyendo los tributos, los cuales han quedado gravados mediante la misma realidad de las regiones: independencia, guerra, conflictos internos entre otros. Estas situaciones han marcado profundamente la realidad y han trazado el camino hasta el día de hoy en todos los escenarios de la vida y la economía.

Históricamente la tributación ha respondido a la conformación de los territorios, entendiendo así tanto necesidades para generar inversión como aspectos que se desarrollan económicamente para ampliar el recaudo. Por ello, en ningún momento puede ser igual o tener el mismo nivel de resultado en estados donde las condiciones son totalmente diferentes.

Tabla 6

Historia de los impuestos directos e indirectos

IMPUESTOS DIRECTOS	El tributo se impone sobre la persona, no sobre la transacción.
TRIBUTO DE LOS INDIOS	"Contribución personal que los indios debían pagar al Rey en reconocimiento del señorío", este impuesto, aunque en una época fue de gran importancia, empezó a declinar a medida que aumentó el mestizaje en América Latina.
MEDIAS ANATAS	Los beneficiarios de oficios eclesiásticos debían pagar a la Real Hacienda la mitad de los ingresos durante el primer año.

MEDIAS ANATAS SECULARES	Se hizo extensiva la media anata a los receptores de oficios y cargos de cualquier origen.
MESADA ECLESIAÍSTICA	Los clérigos debían remunerar con el equivalente a un mes de ingresos a la Real Hacienda.
IMPUESTOS INDIRECTOS	Gravaban alguna industria o actividad determinada.
MINERÍA	Explotación de oro y plata
ALCABALA	Recaía sobre la circulación de mercancía (muebles, inmuebles, semovientes). Generaba un pago del 2% sobre dicha transacción. Fue uno de los más onerosos de la Hacienda.
RENTAS ESTANCADAS	Versión Neo mercantilista: Comercio y enriquecimiento de los súbditos.
MONOPOLIO SOBRE EL TABACO-MONOPOLIO EN EL PROCESO DE DESTILERÍA Y COMERCIO DE AGUARDIENTE-MONOPOLIO PRODUCTIVO Y COMERCIAL DE LA SAL	Estos tres monopolios significaron un alto consumo en el reino, por tanto, la monopolización estatal aseguraba el recaudo del impuesto, eliminaban la competencia y podían imponer precio al público.

Fuente: Elaboración propia basados en el texto "Hacienda Pública"

La tabla No 6 da cuenta de los impuestos que hace poco más de 200 años las personas estaban obligadas a pagar, demostrando que la trayectoria impositiva es muy antigua y ha experimentado cambios con el paso del tiempo, donde la estructura económica y conformación de estado van amoldando dichas responsabilidades evidenciando que hasta ese momento el término renta para personas naturales era totalmente desconocido.

Principales períodos en la evolución del impuesto de renta personas naturales

La región independiente ahora, ya estaba en la necesidad de recaudar impuestos para cumplir con sus propias responsabilidades, mecanismo por el cual se puede progresar, proyectar, generar empleo; se convierte en un elemento de avance económico que ya es propio y no deriva en ningún mandato superior. (Pinto, 2012, p54).

Cuando cada nación empieza a analizar la composición de los tributos, se van erigiendo distintos conceptos con algunas similitudes: tributación a base de principios. Son precisamente estos principios los que permiten constatar que Latinoamérica ya pensaba como las grandes naciones europeas y empezaron a dirigir el sistema tributario hacia una tributación directa, entendiendo esta como el giro que estas naciones necesitaban para emprender un camino, no solo de independencia sino de proyección y crecimiento económico.

A raíz del proceso de independencia, surge la necesidad de renovar los sistemas tributarios por la inminente obligación de obtener nuevas y mejores fuentes de ingresos que garantizaran el surgimiento de una administración y la consecución de los ejércitos de liberación. De esta manera, con el inicio de la primer República del Estado Colombiano mediante la conformación de la Constitución Política de 1821, se apertura el impuesto de renta de personas naturales que consideraba tarifas proporcionales e hizo la distinción tanto en capital como en la producción. (Rojas Arias p3).

Tabla 7

Trayectoria representativa del impuesto de renta personas naturales

1821 Ley 30	Se estableció por primera vez el impuesto de renta.
1918 Ley 56	Inició propiamente la aplicación del impuesto de renta en personas naturales.
1927 Ley 64	Se consideró la progresividad e influyó la Misión Kemmerer. Aspectos en renta persona natural: Renta burta-renta líquida.
1935 Ley 78	Segunda Misión Kemmerer. Impuesto al patrimonio. Período de fortalecimiento de impuestos indirectos.
1960 Ley 81	Se considera como la Ley orgánica del impuesto de renta. Compilación de la norma, gran esfuerzo en su elaboración.

1974 Ley 2053	Adoptada por el ejecutivo mediante emergencia económica. El objetivo era gravar a todas las personas sin importar su aporte.
1986 Ley 75	Reducción tarifaria, ampliación de bases. Manejo de un sistema simple y efectivo. Norma aprobada por el congreso.
1990 Ley 49	Actualización fiscal, necesidad de incrementar el recaudo nacional.
2012 Ley 1607	Cambios en la depuración del impuesto de renta. Ampliación del número de contribuyentes.
2016 Ley 1819	Sistema de renta cedular para personas naturales. Incremento de contribuyentes.

Fuente: Elaboración propia basado en el texto "Historia de las reformas tributarias en Colombia", Normatividad citada.

Después de considerarse el primer período de renta para personas naturales, se han presentado muchos cambios intentando mejorar el recaudo ya sea mediante el incremento progresivo de las tarifas o la ampliación del número de contribuyentes (como ocurre actualmente) generando una variación de las rentas que propician la necesidad de cumplir con la obligación de tributar (aclarando que la tabla menciona periodos de cambios representativos).

La historia demuestra que se intenta armonizar el impuesto de renta de personas naturales con los ingresos de los contribuyentes y la variedad a nivel de sectores económicos que puedan contribuir más y mejor al recaudo nacional.

Evolución del Sistema Tributario frente al Progreso de las Herramientas Tecnológicas.

Resulta importante mencionar que el impuesto de renta de personas naturales en el país sí ha venido evolucionando durante toda su historia (200 años), esta evolución radica en el tipo de impuesto y en la forma de tributar pero, los tiempos actuales requieren que en el país, dicho impuesto sea mucho más contundente frente al aporte total de los impuestos, lo cual se podría lograr principalmente con una disminución en las exenciones a dicho grupo, otro aspecto que se

podría evaluar es la base frente a los porcentajes, este también podría considerarse para obtener una mejora en materia recaudatoria.

Uno de los aspectos más importantes que ha marcado diferencia durante el presente siglo es la forma como se ha podido expandir la tecnología y cómo desde la administración se ha logrado acercar a los contribuyentes de forma tal que, hoy día se puede hablar de temas como facturación electrónica, la cual es un hecho gracias a la implementación de la Resolución 0042 del 05 de mayo de 2020 en la cual se pone de manifiesto la necesidad del país de trascender en temas tecnológicos, que significan además un adelanto en la manera de analizar la información y supone su lucha contra la evasión y la elusión en el país. Otros aspectos como los impuestos presentados y pagados de forma electrónica y atención desde la administración al contribuyente de manera distante. La tecnología como apoyo propio, obligatorio y necesario tanto de las personas naturales como de las empresas y por su puesto de la administración y demás organismos del estado. Esto demuestra que la evolución no solo está dada en la forma cómo se liquida el impuesto sino también en todas aquellas herramientas que los implicados pueden utilizar para cumplir con sus responsabilidades, permitiendo así que la fiscalización por parte de la administración sea mucho más eficiente y oportuna.

Tendencia del Impuesto de Renta.

Frente a los impuestos, la evolución es constante, depende de muchos factores en el entorno para que los mismos puedan dirigirse a dichos cambios, de tal forma que el recaudo no se vea afectado, es decir, esa evolución gira en torno a la posibilidad de obtener nuevas y mejores formas de recaudo.

Figura 1

Propuesta tendencia impuesto de renta personas naturales



Fuente: Elaboración propia.

El impuesto ha evolucionado y requiere seguir evolucionando frente a las realidades que se presentan en temas financieros, laborales y de entorno como la tecnología. Así, una tendencia que se puede plantear en un futuro a mediano plazo, es la eventual implementación de una reforma estructural que recoja las consideraciones de las distintas reformas de los últimos años y le genere una estabilidad tanto al sistema como al contribuyente.

Es importante e imperativo que se presenten cambios que impulsen el recaudo, pero, ante todo, cambios que inviten al contribuyente a acercarse, que la tendencia a futuro sea desde la propia administración disertar los impuestos y acercarse al contribuyente para que, de esta forma, el contribuyente entienda que hace parte de un estado y como tal, requiere de su aporte para su funcionamiento.

Principios Constitucionales del Sistema Tributario Colombiano respecto del Impuesto sobre la Renta de Personas Natural.

Los tres principios constitucionales que fundamentan el sistema tributario colombiano: equidad, eficiencia y progresividad fueron incluidos taxativamente a partir de la Constitución Política de 1991, sin embargo su concepción no era nueva para aquel entonces, pues desde varios años atrás, y con algunas variantes que surgían de la época en la que se desarrollaban, estos ya venían cumpliendo su objetivo y respondiendo a las necesidades propias del momento, es por esta razón que al existir diversos matices en sus definiciones es necesario antes de iniciar el proceso de valoración de la equidad, eficiencia y progresividad dentro del impuesto sobre la renta de personas naturales, encontrar una definición base para cada principio que servirá de guía en la evaluación de su cumplimiento para lo cual, partiendo de una revisión documental, se han construido dos tablas (tabla 8 y tabla 9) que tienen como objetivo aproximar a una definición general que contribuya al análisis en cuanto al cumplimiento de cada principio.

La tabla 8 se construye a partir de lo que autores clásicos, como Adam Smith, Adolfo Wagner, Fritz Neumark, y Joseph Stiglitz, definieron a través de sus teorías y obras sobre aquellos principios que ayudarían a fortalecer las políticas fiscales y tributarias de un país. Pese a que los principios del artículo 363 de la Constitución Política de Colombia no se identifican taxativamente con los postulados de los autores clásicos fue posible identificar, luego de la revisión documental, una similitud o una marcada referencia entre los principios que trabajaron los autores clásicos dentro los cuales se encuentran por ejemplo el principio de justicia, distribución equitativa de los impuestos, igualdad de la imposición, entre otros; y los principios rectores del sistema tributario colombiano: equidad, eficiencia y progresividad. De lo anterior se

desprende el interés en identificar aquellas posibles intersecciones que se podrían llegar a configurar entre estos principios, como se muestra a continuación:

Tabla 8

Homologación principios rectores del sistema tributario colombiano a través de diferentes teorías desarrolladas por autores clásicos

	EQUIDAD	EFICIENCIA	PROGRESIVIDAD
Adam Smith	Principio de Justicia o Proporcionalidad: Los súbditos de cualquier estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible en proporción a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción al ingreso del que respectivamente disfrutan bajo la protección del estado. ^a		
Adolfo Wagner	Principios de Justicia o de la distribución equitativa de los impuestos: El principio plantea que los impuestos deben recaer sobre todos los individuos, sin llegar a considerar cualquier tipo de exención. ^b	Principios de Administración Fiscal <ul style="list-style-type: none"> • Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de impuestos. ^b 	
Fritz Neumark	Principios de justicia en la distribución de la carga tributaria <ul style="list-style-type: none"> • Principio de la igualdad de la imposición: los impuestos deben recaer en igualdad de condiciones sobre aquellas personas que se encuentran en condiciones fiscales iguales o semejantes. ^c 	Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios: <ul style="list-style-type: none"> • Principio de economicidad de la imposición: los gastos públicos y privados vinculados a la exacción, recaudación y control deben ser mínimos. ^c 	Principios de justicia en la distribución de la carga tributaria <ul style="list-style-type: none"> • Principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual. ^c
Joseph Stiglitz	<ul style="list-style-type: none"> • Principio de Justicia: El sistema tributario debe propender por el trato similar a los que se encuentran en circunstancias similares y debe obligar a pagar más impuestos a los que más poseen. ^d 	<ul style="list-style-type: none"> • Principio de Eficiencia económica: no debe interferir en la asignación eficiente de los recursos. ^d • Principio de Sencillez administrativa: debe ser fácil y relativamente barato de administrar. ^d • Flexibilidad. ^d 	

Fuente. ^aSmith (1994, p. 746). ^bCampos (2003, p. 35). ^cFritz Neumark (como se citó en Blasio,2003). ^dStiglitz (2002, p. 483)

Se infiere, de acuerdo con lo anterior, que el principio de justicia es un principio transversal con diferentes matices expuestos por los cuatro autores clásicos, sin embargo, pese a las variantes que se identifican, este principio pone de manifiesto una estrecha relación con lo que hoy se conoce al respecto del principio de equidad, al final, direccionan la definición de este principio como aquel que promueve un sistema tributario donde los impuestos deben recaer en igualdad de condiciones sobre aquellas personas que se encuentran en condiciones fiscales iguales o semejantes. Al respecto de los principios administración fiscal, economicidad de la imposición, eficiencia económica, sencillez administrativa, y flexibilidad, que guardan relación al hoy conocido principio de eficiencia interseccionan sus características al definir este principio como aquel que logra construir un sistema tributario donde el recaudo y control de los impuestos se lleva a cabo con el mínimo de recursos presupuestales, por último el principio de justicia en la distribución de la carga tributaria pone de acuerdo su definición con lo que hoy se conoce como principio de proporcionalidad al indicar que la imposición que recae sobre cada contribuyente debe estar estrechamente ligada a la capacidad de pago personal.

En la tabla 9 se pretende encontrar una definición base para cada principio constitucional del sistema tributario colombiano que servirá de guía en la evaluación de su cumplimiento dentro del impuesto sobre la renta de personas naturales, la tabla se construye desde la óptica de la investigación de algunos autores, y relatorías de la corte constitucional.

Tabla 9

Principios de Equidad, Eficiencia y Progresividad desde la óptica de la investigación de algunos autores y relatorías de la corte constitucional.

	EQUIDAD	EFICIENCIA	PROGRESIVIDAD
AUTORES	“La equidad consiste en que cada contribuyente pague lo que le corresponde” ^a en otras palabras cada persona debe pagar de acuerdo a su capacidad económica y en igualdad de condiciones a aquellas personas que perciban los mismos ingresos	Este principio ha sido definido por la Corte Constitucional desde la relación costo-beneficio en consideración a dos aspectos: 1. Económico, mayor recaudo tributario con menor costo de operación. 2. Social, la imposición debe acarrear el menor costo social para el cumplimiento del deber fiscal. ^b	El principio de progresividad en materia tributaria hace referencia a la determinación de la carga tributaria en relación con la capacidad de pago de los contribuyentes, en el sentido de que debe pagar más quien tenga mayores ingresos. ^c
	“La aplicación del principio de la equidad en materia tributaria: consiste en aplicar con rigor el criterio de que las cargas fiscales se distribuyen en función de la capacidad de pago de cada cual” ^d	“La eficiencia tiene por supuesto muchas maneras de expresarse y de desarrollarse en la práctica: el costo del recaudo, por ejemplo, no debe ser desproporcionado; el ideal de la neutralidad hacia el cual debe tender siempre la estructura tributaria no debe distorsionarse” ^d	“El principio de progresividad se caracteriza porque consulta siempre la capacidad de pago de los obligados tributariamente, o dicho en otras palabras, que quien más tiene más pague.” ^d
RELATORIA CORTE CONSTITUCIONAL			
	EQUIDAD	EFICIENCIA	PROGRESIVIDAD
Sentencia C-419 21/9/1995	La equidad tributaria es la medida de la justicia fiscal. Su diseño ha de ser flexible y su aplicación debe tener en cuenta no sólo las circunstancias cambiantes de la base gravable de referencia, sino también los intereses del contribuyente, cuando el sistema le reconoce una situación propia y específica.	El principio de eficiencia, que en un primer sentido resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el	El principio de progresividad se apoya en la capacidad de pago del contribuyente y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados.

		menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal.	
Sentencia C-397 18/5/2011	El principio de equidad tributaria ha sido definido por la Corte como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual.	En cuanto al principio de eficiencia, también ha considerado la Corte, que “resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo).	El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical).

Fuente. ^aYáñez (2015, p.242). ^bBolaños (2017, p. 71). ^cBravo (1997, como se citó en Monsalve et al., 2017). ^dRestrepo (2009, p. 389)

De acuerdo con la anterior tabla y respecto al principio de equidad su definición debe entenderse como aquel principio que promueve un sistema tributario donde cada contribuyente pague lo que le corresponde, donde logre manifestarse específicamente la igualdad entre los obligados. En relación al principio de eficiencia se encuentra la acepción de que debe propender por la generación de un mayor recaudo tributario con menor costo de operación; finalmente, respecto del principio de progresividad, este termina concluyendo que el nivel contributivo debe apoyarse por la capacidad de pago del contribuyente, permitiendo identificar un trato distinto en relación con la cuantía de sus rentas.

De la síntesis expresada en las tablas anteriores, se desprenden las siguientes definiciones de los principios fundamentales del sistema tributario colombiano: el principio de equidad se entiende como aquel que promueve un sistema tributario donde los impuestos que lo componen deben recaer en igualdad de condiciones sobre aquellas personas que se encuentran en condiciones fiscales iguales o semejantes, es decir que cada quien pague lo que le corresponde de acuerdo a su capacidad contributiva, donde al final se evidencie específicamente la igualdad entre los obligados.

Desde otra perspectiva, se aprecia el principio de eficiencia que debe ir en la búsqueda de la construcción de un sistema tributario donde el recaudo y control de los impuestos se lleve a cabo con el mínimo de recursos presupuestales, en definitiva, contribuir en la generación de un mayor recaudo tributario con menor costo de operación.

Por su parte recae sobre el principio de progresividad, la responsabilidad de la formación de un sistema tributario donde la imposición de cada contribuyente responda directamente a la capacidad de pago individual, permitiendo identificar un trato distinto en relación con la cuantía de sus rentas.

Es parte fundamental del proceso investigativo indagar sobre el desempeño de los tres principios constitucionales a los cuales hace referencia el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia, de lo que expone cada uno como lema, en relación con el impuesto sobre la renta de personas naturales, es por lo anterior que desde las definiciones anteriormente planteadas se abordará el contenido de la tabla 10 conformada por algunos elementos identificados al interior de las reformas tributarias comprendidas entre los años 2010 a 2019, que guardan relación con el impuesto sobre la renta de personas naturales, así como también con los principios de equidad,

eficiencia y progresividad, lo que permite de alguna manera evaluar el comportamiento de estos sobre el impuesto de la renta en personas naturales.

Para empezar, se identifica la preocupación por construir un sistema tributario fundamentado en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, al menos así lo evidencian cuatro de las seis reformas tributarias dadas en el periodo 2010 a 2019, las cuales contemplaron dentro de su exposición de motivos la necesidad de cimentar sobre estos principios el sistema tributario colombiano, lo que pone de manifiesto que tanto los impuestos indirectos como los directos, deben velar por el cumplimiento de cada uno ellos, preocupación que acompaña al legislador en la definición de los diferentes elementos esenciales.

La tabla 10, que se presenta más adelante, muestra un marcado cambio en el periodo comprendido entre los años 2010 a 2019, en relación con el procedimiento establecido respecto al cálculo del impuesto sobre la renta para las personas naturales, el cual se concreta específicamente en lo que se conoce como sistema de determinación de la renta líquida ordinaria, de la misma manera, los datos de esta tabla centran su atención en la identificación del interés del legislador en la incorporación de los principios que define sistema tributario colombiano dentro de los objetivos de cada impuesto.

Para cada periodo fiscal comprendido entre los años 2010 a 2019 existieron diversos sistemas de determinación de la renta líquida ordinaria dentro de los que se encontraban los siguientes: sistema ordinario, IMAN, IMAS Empleado, IMAS Trabajador por cuenta propia, sistema de renta cedular (cinco cédulas), y por último el sistema de renta cedular (tres cédulas) actualmente vigente, los cuales dependiendo del sistema hallaban en ciertas caracterizaciones el mecanismo adecuado para la determinación del impuesto sobre la renta de personas naturales, tal es el caso de los sistemas IMAN e IMAS, los cuales centran su atención en la necesidad de

identificar la calidad de persona natural o el sistema de renta cedular definiendo en cada uno, la necesidad de calificar los diferentes tipos de ingresos posibles llegados a obtener por una persona natural todo para la correcta aplicación del sistema, lo anterior pone de manifiesto un marcado cambio que termina influyendo en la consolidación de los principios de equidad, eficiencia y progresividad dentro del sistema tributario específicamente en el impuesto sobre la renta de personas naturales, pues lo que prueba son una serie de sistemas desajustados, a los cuales se les ha hecho difícil cumplir con sus objetivos, sistemas con constantes cambios que promueven cierto grado de inseguridad jurídica.

Desde esta perspectiva haciendo referencia al principio de equidad dentro del impuesto sobre la renta en personas naturales, como aquel que garantice que cada individuo cancele su impuesto en igualdad de condiciones sobre aquellas personas que se encuentran en condiciones fiscales iguales o semejantes, y al mismo tiempo refiriendo al principio de eficiencia como aquel que debe propender porque el recaudo y control de los impuestos sea simple y con el mínimo de recursos presupuestales, se muestra desde los diferentes sistemas de determinación de la renta líquida ordinaria el interés en cumplir con los principios del sistema tributario colombiano sin embargo ha sido una actividad algo compleja pues si se evalúa el principio de equidad aunque los sistemas tratan de poner en igualdad de condiciones a las personas naturales para que en ese mismo sentido se les asigne la magnitud de su obligación fiscal, tanto cambio normativo pone en contraste otra conclusión y es que no ha sido posible tal determinación, al final el marcado cambio en los criterios de determinación del impuesto sobre la renta ponen en evidencia el alcance del principio de eficiencia pues cada vez se hace más difícil la política fiscal del gobierno, complejizando el sistema de recaudo y control a pesar de su pretensión que es la simplificación de estos procesos.

Por último, respecto del principio de progresividad, se identifica que los diferentes sistemas de determinación de la renta líquida gravable definidos en el periodo 2010 a 2019, al igual que los distintos tratamientos preferenciales que afectan la base gravable del impuesto sobre la renta hace que sea más difícil lograr la efectividad no solo del principio de progresividad sino también el de equidad y de manera indirecta el de eficiencia, pues aunque dos personas pueden llegar a percibir la misma cantidad de ingresos no le significa necesariamente que terminen realizando el mismo pago de impuestos, afirmación a la que se llega luego de que los impuestos cancelados por personas naturales terminan afectados por la realidad que describe cada contribuyente, dentro de las que se encuentran por ejemplo: cantidad de dependientes a cargo, existencia de diferentes créditos fiscales que no aplican en igualdad de condiciones, o sencillamente los diferentes niveles de adopción de los mecanismos evasivos o elusivos que se pueden ejecutar dentro del pago de los impuestos.

El grado de dificultad en comprender cómo los principios cumplen con su objetivo es amplio, pues para lograrlo es necesario visualizar aquel equilibrio que se debe mantener entre los mismos, lo cual se convierte en una tarea algo compleja, bien lo menciona Yañez (2015) “para alcanzar más logro en términos de uno de los objetivos [principios] se debe aceptar obtener menos logro en términos del otro.” (p. 224) o como lo indica Moreno (2011) “La interacción de estos tres principios puede conducir a disyuntivas económicas. Por ejemplo, la progresividad permite la redistribución, pero tiene un costo en la eficiencia tributaria debido a que altas tasas de impuestos pueden desincentivar la oferta laboral y erosionar la base tributaria.” (p. 2), lo que deja al descubierto un grado de dificultad en el intento de dar cumplimiento de estos principios sobre el sistema tributario, específicamente en el impuesto sobre la renta y complementarios.

Tabla 10

Evaluación principios del sistema tributario a través de diversas características del impuesto sobre la renta de personas naturales.

Reforma tributaria	Ley 1430 de 2010	Ley 1607 de 2012	Ley 1739 de 2014	Ley 1819 de 2016	Ley 1943 de 2018	Ley 2010 de 2019
Reformas que contemplaron dentro de la exposición de motivos el fortalecimiento de los principios equidad, eficiencia y progresividad		“Disminuir los altos niveles de desigualdad, informalidad y desempleo, asimismo, quiso dar aplicación a los principios constitucionales que cimientan el sistema tributario.” ^a		Con esta reforma se propone un sistema tributario más equitativo, eficiente y sencillo, fortalecido en la lucha contra la evasión y la elusión ^b	“Reducir la evasión y la elusión, así como incrementar la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario.” ^c	Promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario. ^d
Determinación del impuesto basada en	Totalidad Ingresos	Tipo de persona natural	Tipo de persona natural	Tipo de ingreso Rentas de: Trabajo, pensiones, capital, no laboral, dividendos y Participaciones	Tipo de ingreso Rentas de: Trabajo, pensiones, capital, no laboral, dividendos y Participaciones	Tipo de ingreso Rentas de : Trabajo, pensiones, capital, no laboral, dividendos y Participaciones
Sistema determinación Renta líquida ordinaria	Sistema Ordinario	Sistema Ordinario IMAN IMAS	Sistema Ordinario IMAN, IMAS	Sistema Renta Cедular (5 Cедulas)	Sistema Renta Cедular (3 Cедulas)	Sistema Renta Cедular (3 Cедulas)
Tratamientos preferenciales que afectan la base gravable del impuesto: Ingresos no constitutivos de renta, Deducciones fiscales, Rentas exentas	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Concepto que afecta el impuesto: Descuentos tributarios	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Fuente. ^aUsgame (2018, p. 9), ^bLey 1819 de 2016. Exposición de Motivos, ^cLey 1943 de 2018. Exposición de Motivos. ^dLey 2010 de 2019. Exposición de Motivos.

Durante el periodo 2010 a 2019 el estado colombiano otorgó un conjunto de beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta de personas naturales, formados principalmente por ingresos no constitutivos de renta, deducciones fiscales, rentas exentas, descuentos cada uno con una serie de matices correspondientes al período de aplicación; los cuales en su correcta utilización promueven una disminución en la cuantificación de la obligación tributaria del contribuyente al mismo tiempo que le representa al estado colombiano un menor recaudo del impuesto sobre la renta, formándose a partir de esta política un costo fiscal inherente a estos beneficios tributarios que el estado debe asumir por la prevalencia de estos tratamientos preferenciales.

La primer variable, que resumirá la tabla 11, refleja el costo fiscal de los beneficios tributarios (rentas exentas y descuentos) durante el periodo 2010 a 2019 donde se evidencia el incremento año tras año a excepción del año 2011 pues su comportamiento fue contrario a lo que reflejan los demás, durante el año 2014 al 2015 se configuró el incremento más significativo de un 106,11% para rentas exentas y 88.98% para descuentos, lo cual refleja el aumento para este año en la utilización de estos beneficios tributarios.

Lo anterior en relación con los principios del sistema tributario colombiano demuestran:

1. La eficiencia del impuesto sobre la renta a pesar de los esfuerzos elaborados a través de las diferentes reformas durante el periodo 2010 a 2019 se ve comprometida pues en el ejercicio de recaudo y control del impuesto es claro que el estado ha venido asumiendo un costo que desdibuja el verdadero objetivo de estas políticas. 2. Al existir un incremento en el costo fiscal de los beneficios tributarios, se nota una clara aceptación de parte del contribuyente hacia ellos, sin embargo al mismo tiempo esta medida refleja y promueve un desajuste del principio de equidad

y progresividad dentro del impuesto sobre la renta de personas naturales, pues aunque dos personas pueden llegar a percibir la misma cantidad de ingresos no necesariamente terminarán realizando el mismo pago de impuestos, debido a que existen estos beneficios tributarios los cuales no recaen en igualdad de condiciones sobre cada contribuyente, ya que cada uno deberá hacerse acreedor de los mismos de acuerdo a su caracterización.

Como segunda variable la tabla 11 muestra el coeficiente de GINI la cual se expone en este momento para caracterizar indirectamente la influencia de las políticas fiscales sobre el sistema tributario, permitiendo lo anterior de cierta manera valorar el cumplimiento de cada uno de los objetivos descritos por los principios definidos en el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia. Para iniciar se aprecia que durante los años 2010 a 2017 el coeficiente de GINI ha tenido una discreta disminución lo que logra traducirse en un cierto progreso de la economía promoviendo para este período entre otras situaciones una reducción de la pobreza, de la desigualdad en el ingreso, al menos eso es lo que se puede inferir a través de los resultados para este indicador durante el periodo en mención, por otra parte para los años 2018 y 2019, el panorama muestra un cambio, pues el coeficiente de GINI da razón de un incremento, que significó un retroceso en el camino hacia la búsqueda de una sociedad equitativa en la asignación del ingreso.

A pesar del esfuerzo que se intenta concretar a través de las distintas reformas este no es suficiente, pues, aunque se mencionó del buen panorama para los años 2010 a 2017, los resultados del coeficiente de GINI no son tan buenos como parecen pues al tener en promedio un coeficiente de GINI del 0,5314 este termina representando una alta concentración del ingreso, en consecuencia, una restringida distribución del ingreso. Desde otra perspectiva y comparando estos resultados con los obtenidos en promedio para cada año por los países miembros de la

OCDE, del cual Colombia también es parte, se nota un incremento, que en promedio para el periodo de análisis representa un 67,7% indicando lo anterior que el estado Colombiano debe fortalecer sus políticas fiscales en la búsqueda de la disminución de la pobreza, de la disminución de la desigualdad en la distribución del ingreso, al mismo tiempo esta comparación permite inferir que el papel a desempeñar por los principios del sistema tributario colombiano puede ser aun un poco más estricto, con el objeto de conseguir índices como los que sostiene los países miembro de la OCDE.

La tercer y última variable, considerada en la misma tabla, hace referencia al índice de presión fiscal definido por Ocampo (2017, como se citó en Aristizábal, 2020):

un indicador clave para el análisis de la política económica en la medida que refleja los ingresos recolectados que tiene un país a través de sus tributos y que permiten financiar a su vez bienes, servicios públicos y obras de infraestructura, entre otro tipo de inversiones que permitan mayor crecimiento económico y, para el caso de países emergentes, una mayor estabilidad y autonomía de la política pública. (p. 33)

En otros términos, este índice mide la recaudación tributaria como porcentaje del producto interno bruto y es desde esta perspectiva que se indagara sobre el cumplimiento de los principios del sistema tributario. La evolución de la presión fiscal en Colombia durante el periodo 2010 a 2019 evidencia que en comparación con el índice promedio de los países que conforman la OCDE el sistema tributario promueve un recaudo en un bajo porcentaje del producto interno bruto del país, apuntando lo anterior a que el estado colombiano vea disminuida su capacidad de inversión.

Lo anterior también tiene una consecuencia en la valoración del sistema tributario específicamente en el cumplimiento de los principios que lo sustentan, pues Colombia al tener un

índice de presión fiscal promedio en los años 2010 a 2019 del 19.33% en comparación con el índice de presión fiscal promedio de los países miembros de la OCDE el cual refleja un 33.17% hace notar del sistema tributario colombiano una baja presión sobre los impuestos debido entre otras cosas por la inseguridad jurídica que promueven los diversos cambios normativos en relación con los impuestos, en Colombia se han presentado 6 reformas tributarias en menos de 10 años, todo lo anterior dificulta el que la equidad, eficiencia y progresividad cumplan con sus objetivos.

Para finalizar, el índice de presión fiscal del impuesto sobre la renta de personas naturales apenas representa para los años 2010 a 2019 en promedio un 1.09% en relación con el 19.33% del total de los impuestos, convirtiéndose en un porcentaje bajo partiendo del hecho de que el impuesto de renta junto con el impuesto a las ventas representan los impuestos que mayor ingreso le generan al estado colombiano, lo que deja cierto grado de incertidumbre en la efectividad de las políticas tributarias en relación con el impuesto sobre la renta de personas naturales. Adicional el bajo resultado para el índice de presión fiscal del impuesto sobre la renta de personas naturales podría traducirse en un sistema tributario débil, lo que fomenta la reducción de la equidad y la progresividad del sistema.

Tabla 11

Costo fiscal de los principales beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, Coeficiente de GINI e Índice de presión fiscal para el período 2010 – 2019

		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Costo Fiscal de los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta de personas naturales (MM)	Rentas Exentas	1.472	1.116↓	-	1.722↑	1.832↑	3776↑	5447↑	5.450↑	5.796↑	6.195↑
	Descuentos	102	72↓	-	119↑	127↑	240↑	213↓	315↑	335↑	359↑
Coeficiente de GINI	Colombia	0.560	0.548 ↓	0.539 ↓	0.539 =	0.538 ↓	0.522 ↓	0.517 ↓	0.508 ↓	0.517 ↑	0.526↑ 2020: 0.544↑
	Promedio Países OCDE	0.313	0.314↑	0.319↑	0.318↓	0.322↑	0.319↓	0.317↓	0.312↓	0.315↑	
Índice de presión fiscal (% PIB)	Colombia (%)	18.1	18.9 ↑	19.7 ↑	20.0 ↑	19.6 ↓	19.9 ↑	19.1 ↓	19.0 ↓	19.3 ↑	19.7 ↑
	Promedio países OCDE (%)	31.9	32.2↓	32.7 ↑	33.0 ↑	33.2 ↑	33.3 ↑	34.0↑	33.7 ↓	33.9 ↑	33.8↓
	Impuesto Renta Persona Natural (%)	1.0	1.0=	1.0=	1.1↑	1.1=	1.1=	1.1=	1.1=	1.2↑	1.2=

Fuente: elaboración propia basado en datos estadísticos de diferentes fuentes institucionales

Tendencia del Impuesto de Renta de Personas Naturales en Colombia en el Período 2010 a 2019.

Evolución del Recaudo del Impuesto sobre la Renta de Persona Natural en el Período 2010 – 2019.

En materia de la evolución en el recaudo del impuesto sobre la renta de personas naturales para el periodo 2010 – 2019, la figura 2 muestra un incremento del mismo en diferentes proporciones; según Montoya et al, (2018) fue una reforma que buscó “un mayor acercamiento a los lineamientos que tiene la OCDE en materia tributaria, realizando unos cambios sustanciales a las Leyes colombianas” (p. 137), modificaciones que le permitieron al estado colombiano elevar el nivel de recaudo del impuesto sobre la renta de persona natural para los años 2013 y 2014 pues como se nota en la figura 2 para este corto periodo se lograron obtener dos de los porcentajes más altos de la década 15.8% y 17.9% respectivamente.

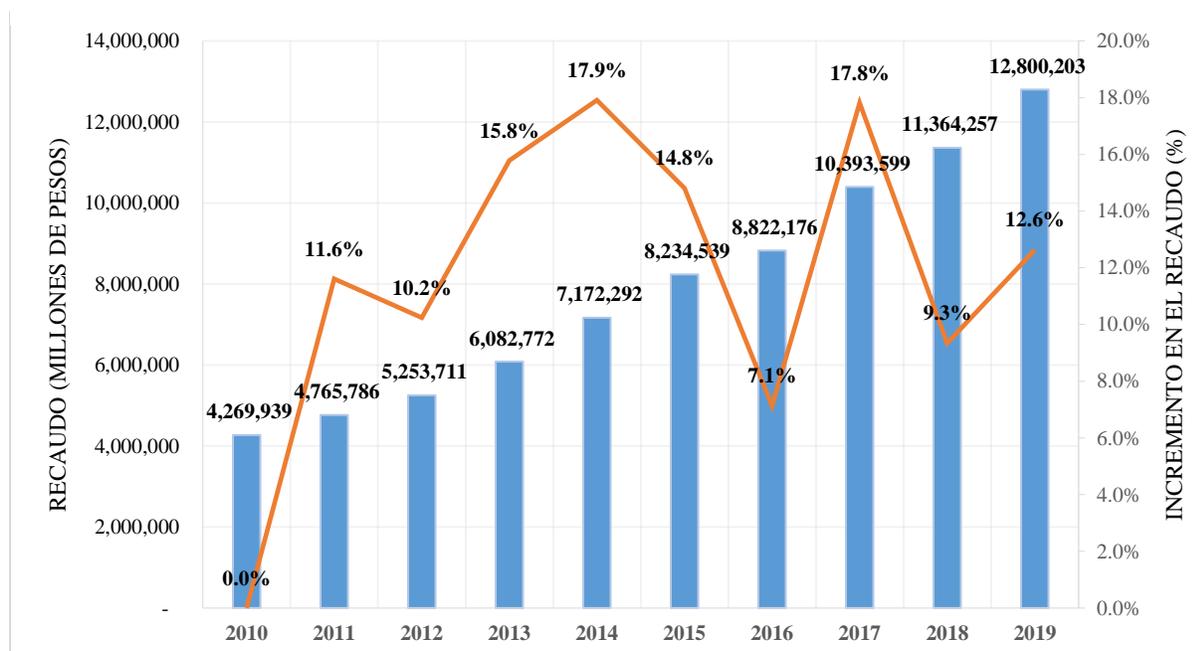
El año 2017, es otro periodo en el que se hace evidente el repunte en el nivel del recaudo, que se da, entre otras situaciones, por la entrada en vigencia de los cambios establecidos en la Ley 1819 de 2016 sobre el impuesto de renta de personas naturales, destacando modificaciones al impuesto como la conjugación “en un solo rubro las deducciones y rentas exentas imputables por cada una de las cédulas de acuerdo con el origen del ingreso del declarante (trabajo, pensiones, capital, no laborales, y dividendos y participaciones).” (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2019, p. 522), lo anterior promovió un incremento respecto del año anterior del 17.8% cifra que se convierte en el segundo incremento más alto de la década 2010-2019 y que le permite consolidar un recaudo total a través de este impuesto y para el año 2017 de \$10.393.599 (millones de pesos corrientes).

De la misma manera, la figura 2 muestra que durante el período 2010-2019 no se generó ninguna disminución en el recaudo del impuesto sobre la renta de las personas naturales, al contrario, durante la década existió un incremento generalizado por encima del 10% a excepción de los años 2016 y 2018, donde el aumento estuvo alrededor del 7.1% y 9.3% respectivamente, situación que coincide con la necesidad para esos mismos años de emitir dos reformas tributarias Ley 1819 de 2016 y Ley 1943 de 2018 las cuales con diferentes matices dentro de su exposición de motivos defendían la necesidad de elevar el recaudo a su nivel potencial.

Durante el periodo 2012- 2019 donde se empiezan a protocolizar las sugerencias que la OCDE a través de la comisión de expertos entregó al estado colombiano luego de mostrar su firme intención de ser parte de este organismo en el año 2011, se evidencia que el recaudo del impuesto sobre la renta de las personas naturales aumentó en un 143,6%.

Figura 2

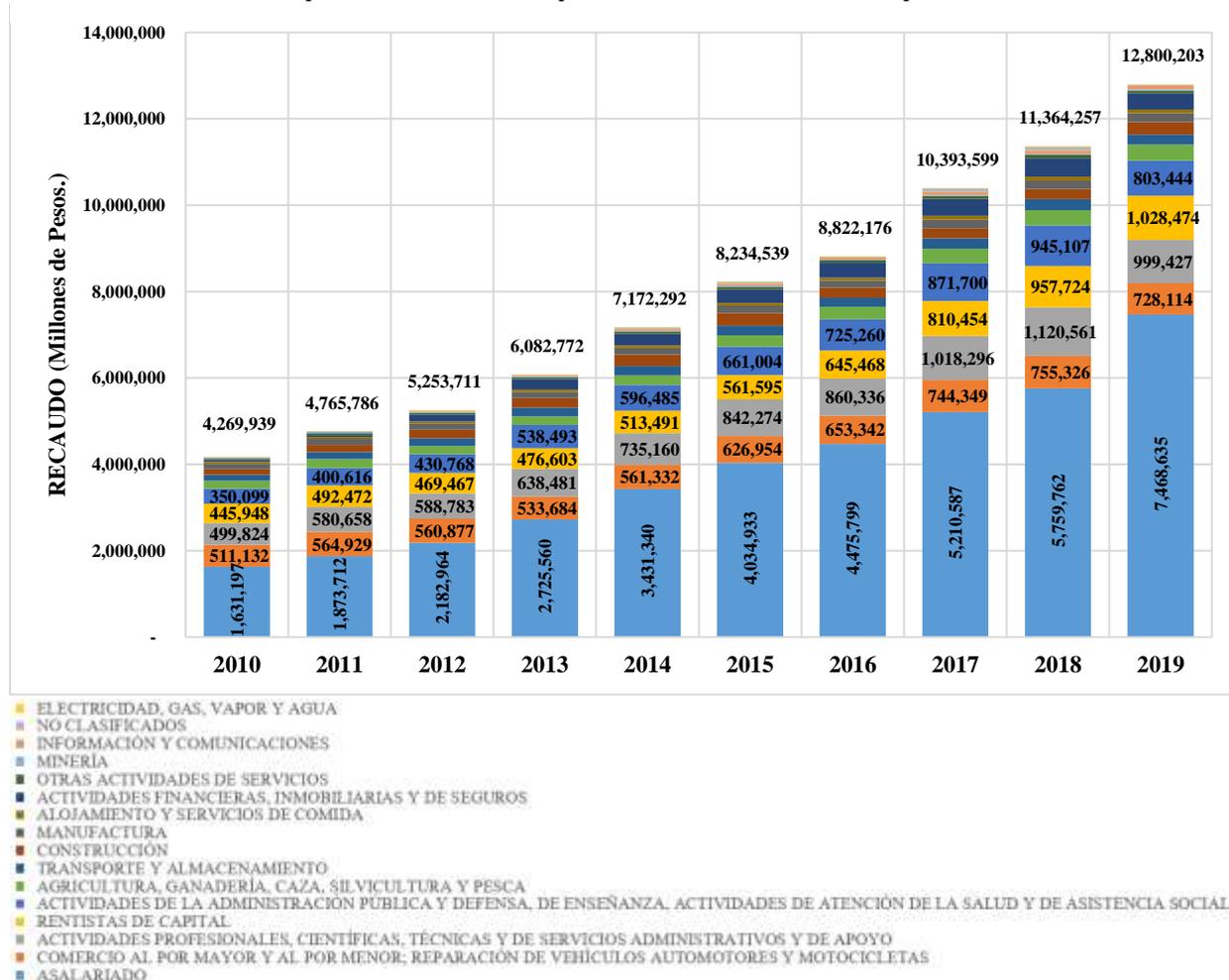
Evolución recaudo del impuesto sobre la renta persona natural 2010 - 2019



Fuente: elaboración propia con base en los agregados de las declaraciones de renta de personas naturales, Elaborados por Coordinación de Estudios Económicos. DGO-SGAO. DIAN.

Figura 3

Evolución recaudo del impuesto sobre la renta persona natural 2010 – 2019 por sector económico



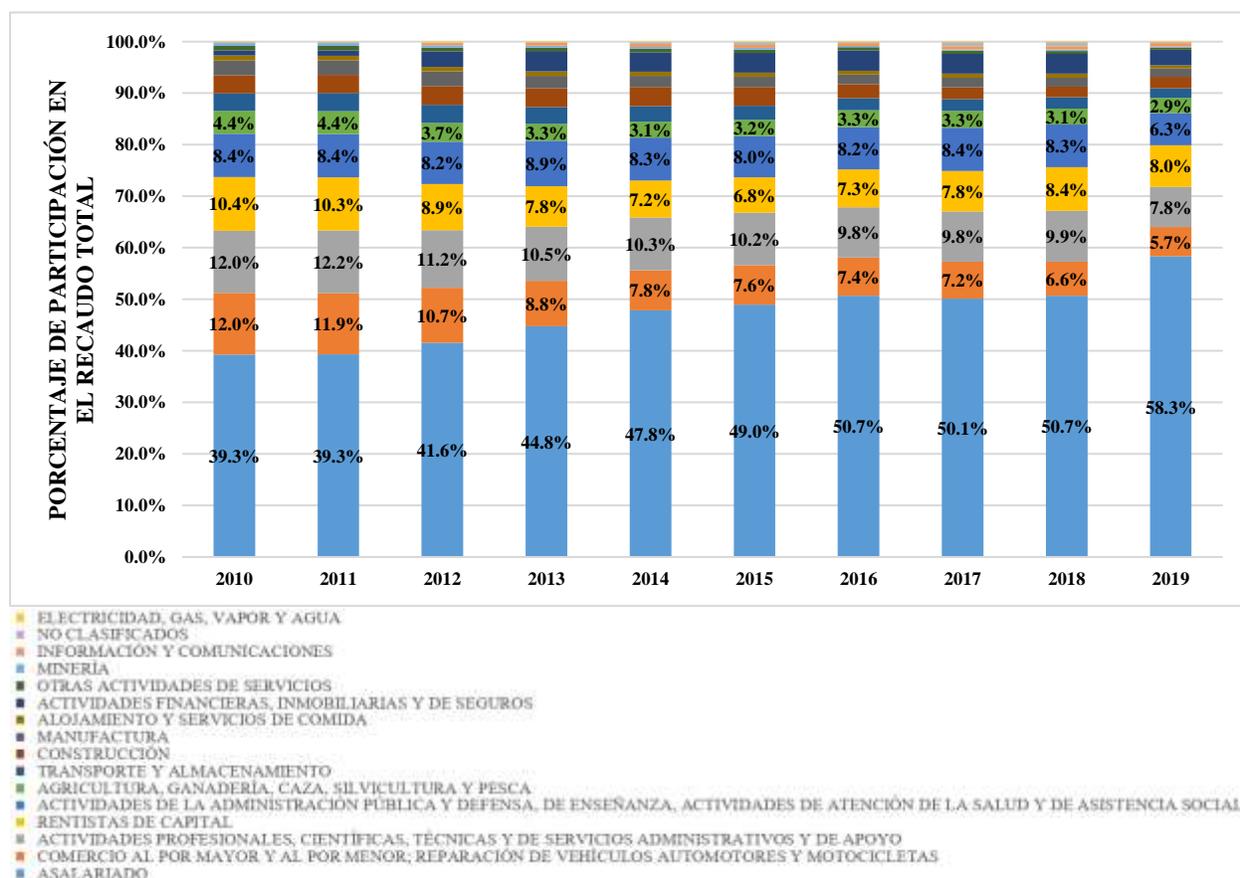
Fuente: elaboración propia con base en los agregados de las declaraciones de renta de personas naturales, Elaborados por Coordinación de Estudios Económicos. DGO-SGAO. DIAN.

En la figura 3 se presenta la evolución en el recaudo del impuesto sobre la renta de persona natural clasificada por sector económico para el periodo 2010 – 2019, identificando, dentro de esta evolución, cuales han venido siendo aquellos sectores que más aportan al recaudo tributario de este impuesto, así como aquellos sectores que menos ingresos generan. Los siguientes son los principales cinco sectores que más han venido contribuyendo al recaudo: 1) Asalariados, 2) Comercio al por mayor y al por menor, reparación de vehículos automotores y

motocicletas, 3) Actividades profesionales, científicas, técnicas y de servicios administrativos y de apoyo, 4) Rentistas de capital, 5) Actividades de la administración pública y defensa, de enseñanza, actividades de atención de la salud y de asistencia social. En oposición a estos sectores de la misma manera se puede identificar de la figura 3 aquellos sectores que menos ingresos generan dentro de los que se encuentran los siguientes: 1) Electricidad, gas, vapor y agua, 2) información y comunicaciones, 3) minería.

Figura 4

Participación en el recaudo total del impuesto sobre la renta persona natural 2010 – 2019 por sector económico



Fuente: elaboración propia con base en los agregados de las declaraciones de renta de personas naturales, Elaborados por Coordinación de Estudios Económicos. DGO-SGAO. DIAN.

La figura 4 permite apreciar el porcentaje de participación por sector económico en el recaudo, donde para los años 2010-2019 el mayor contribuyente por sectores fue el de asalariados, el cual a partir del año 2010 el porcentaje de participación del recaudo total ha estado por encima del 39% y en los últimos 4 años de la década objeto de análisis (2016 -2019) este porcentaje ha venido superando el valor del 50%, pues bien, se puede apreciar que para el año 2016 el porcentaje de participación estuvo en el 50.7%, para el año 2017 el porcentaje de participación estuvo en el 50.1%, para el año 2018 el porcentaje de participación estuvo en el 50.7% y para el año 2019 el porcentaje de participación estuvo en el 58.3%, lo anterior puede deberse a la fuerte incidencia que trajo la reforma tributaria del año 2016 sobre la renta de las personas naturales, pues a partir de la fecha de promulgación de la Ley 1819 de 2016 se pasa de hablar de la determinación de la renta líquida a partir de la clasificación del tipo de persona natural a tener que indagar sobre la clasificación del tipo del ingreso, esta y otras variantes repercutieron positivamente según los anteriores porcentajes sobre la base gravable del impuesto de renta de personas naturales, aumentando de esta manera el nivel de recaudo de este sector.

Le sigue el sector económico de comercio al por mayor y al por menor, reparación de vehículos automotores y motocicletas, el cual; pese a que los datos estadísticos lo ponen en un segundo lugar tal como lo evidencia las figuras 3 y 4, su contribución y porcentaje de participación sobre el recaudo total está muy por debajo de lo que se habló en el anterior sector, identificándose una alta carga tributaria sobre el sector económico de asalariados, lo anterior se valida con los datos del año 2010 el cual fue el periodo en el que más aportó al recaudo total del impuesto sobre la renta de personas naturales momento en el que alcanzó un 12% en comparación con lo que para el mismo período logró el sector asalariados, el cual se ubicó en un 39.3% lo que en valores corrientes esta diferenciación se da en \$511.132 (millones de pesos

corrientes) para el sector comercio versus el \$1.631.197 (millones de pesos corrientes) del sector asalariados. En relación con el último año objeto de estudio (2019) el sector económico del Comercio fue el periodo en el que menos aportó al recaudo total del impuesto sobre la renta de personas naturales pues tan solo alcanzó un 5.7% en comparación con lo que para el mismo período logró el sector asalariados el cual obtuvo un 58.3% que en valores corrientes representan \$728.114 (millones de pesos corrientes) y \$7.468.635197 (millones de pesos corrientes) respectivamente.

Comportamiento muy similar al anterior representan los sectores económicos de Actividades profesionales, científicas, técnicas y de servicios administrativos y de apoyo; rentistas de capital, actividades de la administración pública y defensa, de enseñanza, sectores que siguen en la lista de aquellos que más contribuyen con el recaudo del impuesto sobre la renta de personas naturales, pues de esta caracterización el nivel de participación en el recaudo total está muy alejado de lo entregado por el sector de asalariados, notándose una vez más la alta carga asignada a este sector, los aportes en promedio de estos tres sectores no superan el 10% del total del recaudo y para el último año (2019) pese a las expectativas y las diferentes modificaciones que ha sufrido el sistema tributario, la participación de estos sectores al recaudo total disminuyó ciertos puntos porcentuales en comparación con la participación al recaudo total del año inmediatamente anterior, de la misma manera también existió una disminución en la contribución de estos sectores económicos en relación al aporte del año inmediatamente anterior, solo con una excepción y es la que se relaciona al sector de la economía rentistas de capital donde a pesar del incremento en el recaudo en un 7.4% en relación al año anterior que en valores corrientes asciende a \$1.028.474 (millones de pesos corrientes) no le fue suficiente para aumentar su participación al total del recaudo.

Observando la figura 5, donde se ubican los sectores que menos aportan al recaudo del impuesto sobre la renta de personas naturales, se encuentran resultados poco atractivos que evidencian participaciones al recaudo total muy bajas en comparación con el sector asalariados, sobre el que recae gran responsabilidad del recaudo tributario; por ejemplo el sector Minería indica que el porcentaje de participación más alto alcanzado en la década 2010-2019 fue de 0.6% del recaudo total que en valores corrientes representó \$22.402 y \$27.384 (millones de pesos corrientes) para los años año 2010 y 2011 respectivamente, mientras tanto que para los siguientes años pese a las expectativas de crecimiento económico lo que se identifica es una disminución generalizada en la participación al recaudo total del impuesto sobre la renta de personas naturales. Situación muy similar a la anterior la tienen los sectores de información y comunicaciones que muestra un valor de 0.7% sobre el recaudo total como el porcentaje de participación más alto alcanzado en la década 2010-2019, casi de la misma manera el sector electricidad, gas, vapor y agua solo alcanza 0.1% del recaudo total para los años 2012 a 2019.

Figura 5

Evolución y participación en el recaudo del impuesto sobre la renta persona natural 2010 – 2019 de los sectores económicos que menos contribuyen



Fuente: elaboración propia con base en los agregados de las declaraciones de renta de personas naturales, Elaborados por Coordinación de Estudios Económicos. DGO-SGAO. DIAN.

Otro aspecto importante a considerar en la evaluación del comportamiento del impuesto sobre la renta de persona natural para el período 2010-2019, distinto al de la evolución del recaudo tributario de personas naturales (global y por sector) está en considerar la evolución número de declarantes en el impuesto sobre la renta de personas naturales, factor sobre el cual las distintas reformas (seis) en el periodo 2010-2019 también ha influido.

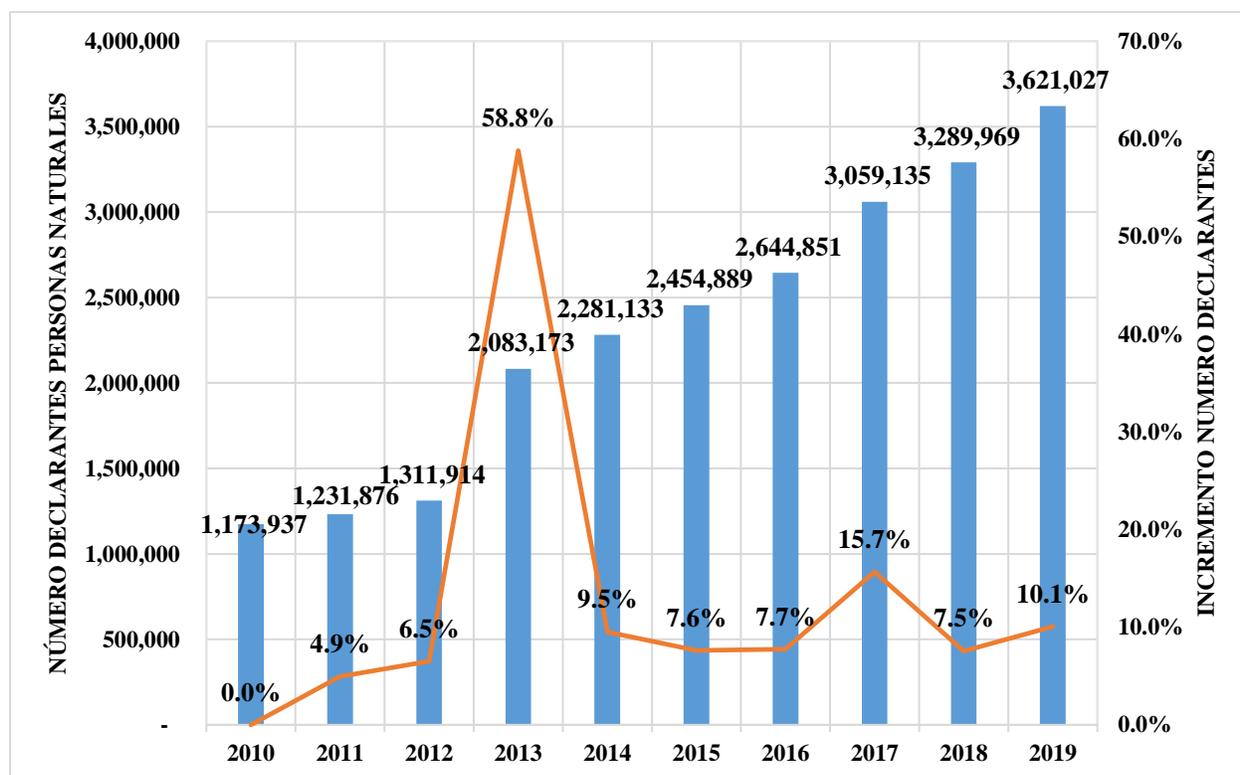
La figura 6 mostrará la evolución del número de personas naturales declarantes del impuesto sobre la renta, en ella se evidencia que para el primer año objeto de estudio (2010) el número de personas naturales declarantes ascendía a la cantidad de 1.173.937 mientras tanto el número de personas naturales declarantes del impuesto sobre la renta para el último año (2019) ascendió a la cantidad de 3.621.027 lo que indica un incremento del 208,4% para un período de

10 años con una tasa promedio anual de crecimiento del 7.3% a excepción del año 2013, 2017 y 2019 donde se registraron unos porcentajes de crecimiento correspondientes a 58,8%, 15,7% y 10,1% respectivamente, lo cual en parte obedece a la fuerte incidencia que trajo la entrada en vigencia de los cambios propuestos en las reformas tributarias de los años 2012, 2016 y 2018 sobre impuesto de renta de las personas naturales. El notorio incremento en el número de declarantes en el año 2013 (58,8%) entre otras situaciones se da por la modificación de las bases mínimas que determinaban los obligados a declarar y por otro lado por el fuerte cambio estructural al proceso de determinación de la renta líquida gravable, pues se pasa de un sistema conocido como sistema ordinario, el cual consistía en términos generales en un procedimiento donde a la totalidad de los ingresos se le detraían la totalidad de los ingresos no gravados, las deducciones, las rentas exentas, costos y gastos; a tener que hablar de tres diferentes sistemas de depuración de la renta líquida gravable los cuales al final terminaban dependiendo del tipo de persona natural (empleado, cuenta propia y otros).

Para los años 2017 y 2019 el incremento del 15,7% y 10,1%, puede deberse entre otros aspectos a que para el año 2016 a través de la Ley 1819 se propone nuevamente un cambio al proceso de determinación de la renta líquida gravable donde ahora el proceso dependía del tipo de ingresos que podían llegar a percibir las personas naturales, sistema que sufre una leve modificación para el año 2018 a través de la Ley 1943 y que en cierta medida también terminó influyendo en el número total de declarantes del impuesto sobre la renta.

Figura 6

Evolución número de declarantes en el impuesto sobre la renta de personas naturales 2010 - 2019



Fuente: elaboración propia con base en los agregados de las declaraciones de renta de personas naturales, Elaborados por Coordinación de Estudios Económicos. DGO-SGAO. DIAN.

Exenciones frente a la Tributación de Persona Natural

Durante el período 2010-2019, Colombia ha atravesado los procesos de configurar seis reformas tributarias, lo cual ha implicado un despliegue a nivel académico, logístico y táctico para desarrollar los presupuestos de cada reforma, implementar modificaciones y cambios e informar a la población de dichas modificaciones, de tal manera que se permita una apropiada aplicación por parte de los contribuyentes.

Entre tanto, el desarrollo del presente objetivo tiene como fin analizar la evolución y tendencia del impuesto de renta referente a personas naturales, para lo cual resulta de vital importancia la

revisión histórica de cada una de las reformas que acontecieron durante dicho período de tiempo. De manera inicial, se ha tenido en cuenta la partida de exenciones principalmente en lo concerniente a la cédula general, como se conoce hoy día a la cédula que agrupa la mayor cantidad de contribuyentes y por su puesto genera un mayor detenimiento a la hora de depurar y liquidar el impuesto.

Tabla 12

Exenciones período 2010 -2019

REFORMA TRIBUTARIA	INCRGO	RENTAS EXENTAS
Ley 1430 2010 Períodos de aplicación: 2010-2011	Aportes voluntarios y obligatorios a los fondos de pensión, dividendos, donaciones, salud, educación, alimentación, daño emergente, lucro cesante.	Aportes obligatorios a salud, canon mensual de arrendamiento (leasing habitacional), intereses y corrección monetaria, pagos educación (limitado), accidente laboral, gastos de entierro, cesantías e intereses, pensiones de jubilación, gastos de representación para funcionarios públicos, el 25% del ingreso laboral.
Ley 1607 2012 Períodos de aplicación: 2012-2013 (IMAN-IMAS-Sistema Ordinario)	Dividendos, donaciones, salud, educación, alimentación, subsidio de Agro ingreso seguro, Componente inflacionario, honorarios o salarios provenientes de investigación científica, gananciales, daño emergente.	Accidente de trabajo, entierro del trabajador, cesantías e intereses, pensiones (12.000 UVT), seguro por muerte militares y policía, el 50% gastos de representación profesores universidades públicas y el 25% de los jueces de la república, exceso de salario básico de oficiales y suboficiales; aportes obligatorios a salud, pensión, aportes voluntarios a cuentas AFC, indemnización por

		seguros de vida, derechos de autor, nuevos hoteles, Ley Quimbaya, renta obtenida por personas en países donde existe convenio CDI, 25% de los pagos laborales.
Ley 1739 2014 Períodos de aplicación: 2014-2015. (IMAN-IMAS-Sistema Ordinario)	Dividendos, donaciones, salud, educación, alimentación, subsidio de Agro ingreso seguro, Componente inflacionario, honorarios o salarios provenientes de investigación científica, gananciales, daño emergente.	Accidente de trabajo, protección a la maternidad, entierro del trabajador, cesantías e intereses, , seguro por muerte militares y policía, el 50% gastos de representación profesores universidades públicas y el 25% de los jueces de la república, exceso de salario básico de oficiales y suboficiales; aportes obligatorios a salud, pensión, aportes voluntarios a cuentas AFC, indemnización por seguros de vida, derechos de autor, nuevos hoteles, Ley Quimbaya, renta obtenida por personas en países donde existe convenio CDI, 25% de los pagos laborales.
Ley 1819 2016 Períodos de aplicación: 2016-2017 (Cédulas: Laboral, rentas de pensiones, rentas de capital, no laboral, dividendos y participaciones)	Salud, pensión, pensión voluntaria, alimentación, apoyos económicos no reembolsables recibidos por parte del estado.	Dependiente (10%), medicina prepagada, intereses crédito hipotecario, aportes voluntarios a fondos de cesantías, 50% GMF, cesantías, seguro por muerte, gastos de representación, exceso salario básico oficiales y suboficiales, aportes voluntarios a fondos de pensiones voluntarias, 25% de los pagos netos.

	<p>RENTAS EXENTAS QUE NO SE SOMETEN AL LÍMITE: Cesantías que estaban en los fondos a diciembre 2016, renta exenta por prima especial y prima costo de vida empleados públicos diplomáticos, renta exenta por ingresos obtenidos en países de la CAN.</p>	
<p>Ley 1943 2018 Período de aplicación. 2018 (Cédulas: Laboral, rentas de pensiones, rentas de capital, no laboral, dividendos y participaciones)</p>	<p>Aportes obligatorios salud y pensión, pensión voluntaria, alimentación, apoyos económicos no reembolsables recibidos por parte del estado, costos y gastos de trabajadores independientes.</p>	<p>Dependiente (10%), medicina prepagada, intereses crédito hipotecario, aportes voluntarios a fondos de cesantías, 50% GMF, indemnización por accidente del trabajador, protección a la maternidad, gastos de entierro del trabajador, cesantías consignadas o reconocidas durante 2018, seguro por muerte fuerzas militares, gastos de representación jueces y profesores universidades oficiales, exceso salario básico oficiales y suboficiales, 25% de los pagos netos.</p>
	<p>RENTAS EXENTAS QUE NO SE SOMETEN AL LÍMITE: Cesantías que estaban en los fondos a diciembre 2016, renta exenta por prima especial y prima costo de vida empleados públicos diplomáticos, renta exenta por ingresos obtenidos en países de la CAN.</p>	
<p>Ley 2010 2019 Períodos de aplicación: 2019-2020 (actual) (Cédulas: General, pensiones, dividendos)</p>	<p>Aportes obligatorios salud y pensión, pensión voluntaria, alimentación, apoyos económicos no reembolsables recibidos por parte del estado, costos y gastos de trabajadores independientes.</p>	<p>Dependiente (10%), medicina prepagada, intereses crédito hipotecario, aportes voluntarios a fondos de cesantías, 50% GMF, indemnización por accidente del trabajador, protección a la maternidad, gastos de entierro del trabajador, cesantías consignadas o reconocidas durante 2018, seguro por</p>

muerte fuerzas militares,
gastos de representación,
rectores y profesores
universidades oficiales,
aportes voluntarios cuentas
AFV y AVC, 25% de los
pagos netos.

RENTAS EXENTAS QUE NO SE SOMETEN AL LÍMITE:
Cesantías que estaban en los fondos a diciembre 2016, seguro
por muerte empleado fuerzas militares, exceso salario básico
oficiales y sub oficiales, renta exenta por prima especial y
prima costo de vida empleados públicos diplomáticos, renta
exenta por ingresos obtenidos en países de la CAN.

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a normatividad citada.

En la Tabla 12 se puede evidenciar que durante los últimos 10 años y en consecuencia haciendo una revisión a las seis reformas tributarias instauradas, se han tejido una serie de cambios, no solo a nivel de exenciones sino también del conjunto de determinación del impuesto. Las Leyes 1607 de 2012 y 1739 de 2014 abrían la posibilidad a expandir el horizonte de determinar el impuesto, realizando de manera alternativa la liquidación antes de realizar el análisis mediante el sistema ordinario, pero, rápidamente fue sustituido y se implementó en el período 2016 la Ley 1819 que le permitió un giro a la tributación de personas naturales, identificando claramente una diferencia en la proveniencia de sus ingresos, lo cual, permitía analizar de manera independiente a cada contribuyente y para el caso específico, permitía direccionar las exenciones a que tuviera lugar.

Así mismo, las Leyes posteriores, 1943 de 2018 (declarada inexecutable durante el año 2019 por la Corte Constitucional) y la actual normatividad (Ley 2010 2019), vigente en tema de renta personas naturales, trajo consigo cambios de forma en la estructuración de las cédulas, pues, ya no serían cinco (5) como lo determinaba la Ley 1819 sino tres (3), donde la existencia de una cédula general alberga más cantidad de contribuyentes y así mismo, de exenciones.

El análisis de exenciones resulta primordial porque, a pesar de que éstas se consideran un conjunto, en cada reforma sufren modificaciones o adiciones a los requisitos para poder acceder a los mismos. Es importante aclarar que, a pesar de la existencia de dicho conjunto de exenciones, la posibilidad queda resumida a una limitante actualmente. De esta forma se genera la obligación de pagar impuesto y el estado garantiza que los contribuyentes aporten al fisco nacional.

Tabla 13

Personas naturales obligadas a declarar por base de ingresos

REFORMA TRIBUTARI A		INGRESOS		
Ley 1430 2010	TRABAJADOR INDEPENDIENT E Ingresos \geq 3300 UVT $24.555 \times 3.300 =$ 81.031.500	PERSONA DE MENORES INGRESOS Ingresos \geq 1400 UVT $24.555 \times 1.400 =$ 34.377.000	ASALARIADO S Ingresos \geq 4073 UVT $24.555 \times 4.073 =$ 100.012.515	
Ley 1607 2012	IMAS EMPLEADOS Ingresos \geq 4700 UVT $26.049 \times 4700 =$ 122.430.300	IMAS TRABAJADORE S POR CUENTA PROPIA Ingresos $\geq 1400 < 27000$ UVT 36.468.800; 703.323.000	IMAN PARA EMPLEADOS Ingresos \geq 4700 UVT $26.049 \times 4700 =$ 122.430.300	SISTEMA ORDINARIO Para aquellos contribuyente s que no se encuentren en la categoría IMAN-IMAS
Ley 1730 2014	IMAS EMPLEADOS Ingresos \leq 2800 UVT; $27.485 \times 2800 =$ 76.958.000	IMAS PARA TRABAJADORE S POR CUENTA PROPIA Ingresos hasta 27.000 UVT;	SISTEMA ORDINARIO Para aquellos contribuyentes que no se encuentren en la	

		27.485*27.000= 742.095.000	categoría IMAN- IMAS	
Ley 1819 2016	RENTA DE TRABAJO Ingresos >=1400 UVT, 29753*1400= 41.654.200	RENTA DE PENSIONES Ingresos >=1400 UVT, 29753*1400= 41.654.200	RENTA DE CAPITAL Ingresos >=1400 UVT, 29753*1400= 41.654.200	RENTAS NO LABORALE S Ingresos >=1400 UVT, 29753*1400= 41.654.200
	RENTA DE DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES, Ingresos >=1400 UVT, 29753*1400= 41.654.200			
Ley 1943 2018	RENTA DE TRABAJO Ingresos >=1400 UVT, 33156*1400= 44.418.400	RENTA DE PENSIONES Ingresos >=1400 UVT, 33156*1400= 44.418.400	RENTA DE CAPITAL Ingresos >=1400 UVT, 33156*1400= 44.418.400	RENTAS NO LABORALE S Ingresos >=1400 UVT, 33156*1400= 44.418.400
	RENTA DE DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES, Ingresos >=1400 UVT, 33156*1400= 44.418.400			
Ley 2010 2019	CÉDULA GENERAL: rentas laborales, no laborales, pensiones. Ingresos >=1400 UVT, 34.270*1400= 47.978.000	RENTA DE PENSIONES Ingresos >=1400 UVT, 34.270*1400= 47.978.000	RENTA DE DIVIDENDOS Ingresos >=1400 UVT, 34.270*1400= 47.978.000	

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a normatividad citada.

En la Tabla 13, se evidencia el cambio progresivo frente a la forma de tributar de las personas naturales y el cambio que se ha efectuado a nivel de la obligatoriedad con respecto a los ingresos, que constituye una de las condiciones para hacerse acreedor a dicha responsabilidad.

La Ley 2010 de 2019 ha logrado unificar con respecto a los ingresos, la base mínima de la obligación, esto supone un aumento en el número de contribuyentes obligados a presentar la

declaración de renta, lo cual se encuentra en la vía de lo que el estado busca a raíz de las citadas reformas con la intención de cubrir el déficit fiscal que a través de la historia ha ido acumulando el estado.

Es claro mencionar que, durante los últimos diez (10) años, Colombia ha realizado un trabajo importante al intentar darle un norte a la tributación de personas naturales con las distintas reformas tributarias, pero, hasta ahora no se ha logrado establecer. Uno de los aspectos que se puede evidenciar es la gran cantidad de exenciones a las que las personas naturales pueden acceder, otro consiste en el grupo de contribuyentes que, aunque cumplen el deber formal de declarar renta, no están obligados a cumplir el deber material de pagar, lo cual se convierte en material informativo que no aporta a las arcas del estado.

Tendencia del Impuesto de Renta según la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios

La comisión de expertos, encargada de revisar el sistema tributario nacional y aportar con respecto a lo que ocurre con los demás países de la región y países miembros de la OCDE, considera que en Colombia hacen falta políticas de fondo que generen una revisión al sistema tributario y den paso a la elaboración y promulgación de una nueva reforma tributaria (estructural), alejada de pequeñas y poco contundentes modificaciones incluidas en cada reforma tributaria que en poco benefician la ampliación de la base tributaria y por ende el recaudo nacional. (Informe de la Comisión de expertos en Beneficios Tributarios. 2021. p 167).

Así mismo, la comisión de expertos señala partidas donde el estado colombiano deja de recibir ingresos producto de las múltiples exenciones planteadas, (que bien podrían analizarse como gasto tributario) y que a futuro podrían considerarse dentro de los elementos a reformar.

En primera instancia, se encuentra el umbral de contribuyentes no obligado a declarar y/o a pagar por ingresos, es el correspondiente a 1090 UVT donde surgen dos análisis, el primero con respecto a la obtención de ingresos inferiores a dicha tarifa que no obliga al ciudadano a presentar una declaración así sea solo de carácter informativa, el segundo, aun cuando el contribuyente declare, éstas 1090 UVT iniciales se encuentran exentas en la tabla porcentual de pago, por tanto quedan excluidos una serie de contribuyentes que bien podrían estar aportando.

Otro de los análisis consiste en el beneficio que tienen los empleados y trabajadores independientes de descontar en la cédula general hasta el 40% de sus ingresos producto de exenciones (entendido como renta básica). Los pensionados por su parte tienen una renta exenta bastante onerosa correspondiente a 12.000 UVT anuales y finalmente los ingresos percibidos por concepto de dividendos donde, las primeras 300 UVT se encuentran exentas.

Tabla 14

Ingresos no percibidos de las partidas seleccionadas de los ingresos personales

2018		
	Miles de millones de pesos	% del PIB
Rentas exentas y deducciones especiales hasta un 40% de la renta líquida	10.433	1,06
Rentas exentas de pensión	3.739	0,38
Dividendos exentos (300 UVT)	34	0,00

Fuente: Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios

Como lo permite observar la Tabla 14, el mayor número de exenciones básicas y mínimas (sin entrar en detalle) que tiene un declarante persona natural con respecto a estas tres cédulas consiste en el bloque de empleados, si bien, este grupo comprende el grupo más alto con respecto al aporte en número de contribuyentes que tributan anualmente, también es el bloque donde se encuentra el mayor número de exenciones y por tanto se convierte en un punto bastante importante de análisis frente a la necesidad de aumentar la recaudación en el país y por tanto, sería importante considerar estrategias de análisis que permitan evidenciar si dichas exenciones cumplen su fin únicamente beneficiando al contribuyente o podrían convertirse en rentas que satisfagan las necesidades recaudatorias del estado.

Tabla 15

Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta por tipo de renta, miles de millones de pesos

Tipo de renta	Rentas exentas y deducciones especiales	Ingresos no constitutivos de renta (2019)
Rentas de trabajo	45.640	12.017
Rentas de pensión	27.009	3.011
Rentas de capital	140	708
Rentas no laborales	258	3.549
Rentas de dividendos y participaciones	50	3.211
Rentas de ganancias ocasionales		4.067

Fuente: Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios

En contraste, la Tabla 15 refleja, además de las rentas exentas acumuladas por grupo de contribuyentes, los ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional, si bien, éstos no necesariamente deberían tomar la connotación de gasto tributario para el estado, sí requieren un análisis considerable por tratarse de una partida que año tras año genera un incremento y una acumulación bastante representativa para efectos de no estar generando una tributación en el país, situación ampliamente necesaria para la necesidad del gobierno en su impulso de disminuir el déficit fiscal el cual ha venido acumulándose año tras año.

Tabla 16

Aspectos a considerar en una reforma tributaria futura

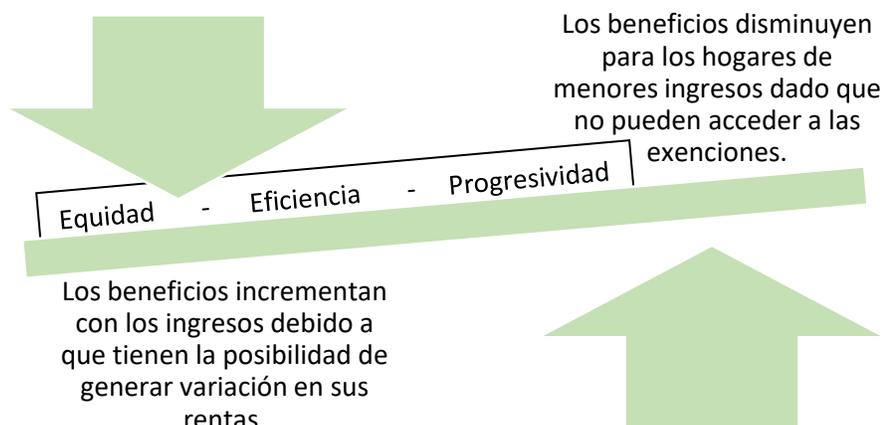
Cédula general	Pensiones	Dividendos	Ganancias ocasionales
Exención rentas laborales 25%.	Renta de pensionados exenta de impuestos hasta 12.000 UVT anuales.	Renta exenta para dividendos primeras 300 UVT.	Infravaloración de ganancias provenientes de bienes inmuebles.
Tope deducciones y rentas exentas.			Infravaloración de las herencias.
Excepción al límite de rentas exentas y deducciones.			Infravaloración de las donaciones.
Aportes privados a pensión y salud (renta exenta).			Infravaloración de beneficios complementarios.
Aportes privados a salud y pensión (AFC y AVC).			Indemnización por seguros de vida.
Intereses hipotecarios en la adquisición de vivienda.			

Fuente: Elaboración Propia de acuerdo a Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios.

En la Tabla 16 se demuestran un sinnúmero de exenciones bajo distintas denominaciones que están involucradas en todas las cédulas como mecanismo para favorecer al contribuyente.

La misma tabla permite observar que, efectivamente se favorece un grupo de personas no solo en lo que tiene que ver con exenciones o ingresos no constitutivos de renta y ganancia ocasional, sino también con algunos aspectos específicos que permiten que la tributación de cada contribuyente sea diferente y varíe no solo por sus ingresos sino exenciones y beneficios. Es el caso de la excepción al límite de rentas exentas y deducciones que se especifica en la Tabla 16, donde se puede evidenciar una desigualdad en el planteamiento de la tributación para personas naturales pues, aquellos hogares de menores ingresos no tienen acceso a tantos beneficios mientras que aquellos hogares o personas que tienen una combinación de ingresos y posibilidad de dinamizar sus rentas obtienen la posibilidad también de varias sus rentas exentas y deducciones, generando de esta forma la posibilidad de ir al límite en lo correspondiente a exenciones (beneficios) y fomentar prácticas que afecten el recaudo en pro de buscar mayores y mejores beneficios para un contribuyente en particular.

Así las cosas, la tributación para aquellos contribuyentes de mayores ingresos se convierte en una tributación regresiva (en contra de la progresividad que manifiestan los principios tributarios), porque los beneficios aumentan en la medida que se genera un aumento de los ingresos, convirtiéndose en una práctica en contra de las políticas tributarias y el fin esperado de aumentar la recaudación en el país. (Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios. 2021 p. 180).

Figura 7*Diseño regresivo de la tributación en Colombia*

Fuente: Elaboración Propia de Acuerdo a Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios.

Resulta importante analizar en la multiplicidad de exenciones y variación de acuerdo a cada contribuyente es el correspondiente al desgaste en la administración, donde se evidencia también una falta al principio de eficiencia tributaria; dado el análisis tan independiente y casi individual que debe hacerse a cada contribuyente en el país, lo que dificulta la obtención de información en tiempo real de los sucesos y muchas veces las declaraciones aún con errores y omisión de información, quedan en firme, no solo por la imposibilidad de revisión sino también porque el sistema tributario actual plantea mucha información de análisis que no alcanza a ser procesada.

Consideraciones de la OCDE

La permanencia de Colombia como miembro de la OCDE sugiere una serie de reestructuraciones al sistema tributario actual y como tal, Colombia debe ampararse en dichas recomendaciones para lograr su permanencia en dicho grupo. Actualmente, la OCDE ha sugerido

que los ingresos tributarios deben incrementar dos (2) puntos porcentuales con respecto al PIB, situación que implica necesariamente un aumento en el recaudo. (Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios. 2021. P. 186).

El informe menciona que, la ocurrencia de este suceso se lograría si se consigue eliminar todas las exenciones con las que actualmente goza el sistema tributario nacional con respecto a las personas naturales, incluso, dada esta propuesta, se podría llegar a experimentar una reducción en los porcentajes impositivos, esto por su puesto, recaería sobre la promulgación de una reforma tributaria estructural que hasta el momento, el gobierno nacional no ha mostrado intención de proyectarla y dadas las condiciones actuales del mundo producto de la pandemia declarada por la Organización Mundial de la salud (OMS) ocasionada por el brote del Covid-19 en 2020, y que en Colombia fue acogido mediante el Decreto 417 del 17 de marzo “Por el cual se declara un estado de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional”, no se conoce si el legislativo tenga dentro de sus prioridad propiciar a corto plazo una reforma tributaria estructural que generaría un vuelco al actual modo de tributar de las personas naturales pero que contribuiría a cumplir con los requisitos de la OCDE y con la finalidad, no solo de ampliar el espectro recaudatorio sino también contribuiría a cumplir con los fines del estado en cuanto a inversión social y por supuesto, disminución del endeudamiento en el que actualmente se encuentra.

Conclusiones

El desarrollo de las reformas tributarias ha estado marcado principalmente por dos aspectos: La inclusión de Colombia en la OCDE y la necesidad de frenar el desajuste fiscal y una marcada necesidad por incrementar el recaudo mediante el incremento de contribuyentes.

Estudiar la historia de un aspecto específico como los impuestos en referencia a personas naturales, permite evidenciar la evolución a lo largo de los años, no solo de los impuestos, sino también del tipo de contribuyentes y la importancia del manejo eficiente de los tributos dada la inserción que en los mismos tienen distintos aspectos que como estado, pueden llegar a ocurrir, tal es el caso de: estallidos sociales, conmoción interior, globalización, nueva Constitución Política, lucha por la paz, estados de emergencia, entre otros, constituyen aspectos que no son ajenos a los tributos porque, en últimas todas las decisiones están fundamentadas sobre aspectos económicos y la razón de éstas se encuentran dadas en la eficiencia con la que el estado puede acceder a la financiación.

Luego del estudio de los principios rectores del sistema tributario colombiano: equidad, eficiencia y progresividad tributaria y haber indagado sobre el nivel de cumplimiento de estos dentro del impuesto de renta de personas naturales durante el periodo 2010 a 2019, se encontró que los constantes cambios realizados a través de las distintas reformas tributarias dentro del periodo objeto de investigación, promovieron una manifiesta desarticulación del sistema tributario colombiano, donde la complejidad de las normas que hacen parte de él y la dificultad en entenderlas, dieron como resultado un escenario de inseguridad jurídica en el contribuyente, caracterizado por el bajo nivel de cumplimiento de los objetivos propuestos dentro de cada

reforma tributaria, así como también por el deterioro de los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Los cambios que se originan a partir de las reformas tributarias específicamente en el impuesto sobre la renta de personas naturales, se materializan a través de varios aspectos, dentro de los que se identifican: aplicación de distintos sistemas de determinación de la renta líquida para el cálculo del impuesto sobre la renta en personas naturales, elevados beneficios tributarios (deducciones fiscales, rentas exentas), descuentos tributarios, fijación de diferentes tarifas progresivas en concordancia con la capacidad de contribución, entre otros aspectos, cambios que terminan influyendo en los principios del sistema tributario colombiano.

En relación al principio de equidad se encuentra que su desempeño es irregular pues a pesar de que los sistemas de determinación de la renta líquida, beneficios tributarios, y fijación de diferentes tarifas progresivas en concordancia con la capacidad de contribución, tratan de poner en igualdad de condiciones a las personas naturales para que en ese mismo sentido se les asigne la magnitud de su obligación fiscal, al final lo que termina promoviendo tanto cambio normativo es un ambiente de incertidumbre. Igual suerte acompaña al principio de eficiencia pues el marcado conjunto de normas que hacen parte del sistema tributario hace más difícil la aplicación de la política fiscal del gobierno, complejizando el sistema de recaudo y control, alejándose de esta manera de su intención. Por último, respecto al principio de progresividad donde se busca que la imposición de cada contribuyente responda directamente a la capacidad de pago individual.

Los diferentes sistemas de determinación del impuesto sobre la renta de personas naturales definidos en el periodo 2010 a 2019, tienen la fijación de diferentes tarifas progresivas en concordancia con la capacidad de contribución y la aplicación de distintos tratamientos

preferenciales que terminan afectando la base gravable del impuesto sobre la renta de personas naturales, propiciando que sea más difícil lograr la efectividad no solo del principio de progresividad sino también el de equidad y de manera indirecta el de eficiencia, pues tantos escenarios dispuestos hacen más difícil la determinación de la carga tributaria en relación con la capacidad de pago de los contribuyentes.

Dentro del periodo de estudio 2010-2019 se pudo evidenciar el importante papel que desempeñaron la Ley 1607 de 2012 y Ley 1819 de 2016 dentro del comportamiento del impuesto sobre la renta en personas naturales, pues a través de estas reformas tributarias el Estado Colombiano logró obtener en el periodo siguiente a la promulgación de las Leyes referidas los porcentajes más altos de incremento del recaudo en el periodo mencionado, de la misma forma y para el mismo período se encontró que estas reformas tributarias le permitieron obtener los resultados más altos en el incremento del número de personas naturales declarantes del impuesto sobre la renta, lo que evidencian que estas reformas fueron exitosas en la generación de recursos más no en la solución de problemas fiscales relacionados con el cumplimiento de los principios rectores del sistema tributario.

Las distintas reformas tributarias están siendo construidas como fuentes generadoras de ingresos para el futuro inmediato y no como una fuente de estabilización y equilibrio del sistema tributario colombiano. Es así como pese al evidente incremento en el recaudo tributario del impuesto sobre la renta y su número de declarantes, así como el notable papel que desempeñaron la reformas tributarias de los años 2012 y 2016, a partir de estas situaciones se evidencia el limitado alcance de las distintas reformas tributarias del periodo pues se enfocaron a solucionar problemas temporales de recaudo, omitiendo los efectos que estas determinaciones provocaban al interior del sistema tributario, lo anterior se hace evidente a raíz del elevado número de

reformas tributarias comprendidas entre 2010 y 2019, las cuales terminaron formando un escenario de inseguridad jurídica, caracterizado por el bajo nivel de cumplimiento de los objetivos propuestos dentro de cada reforma tributaria, así como también por el deterioro de los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Recomendaciones

El desarrollo del presente trabajo documental es apropiado para la academia pues contiene una serie de elementos históricos y actuales que han afectado e influido en la toma de decisiones a nivel tributario.

A nivel gobierno se plantea la necesidad urgente de ampliar horizontes en aspectos tributarios, de reformar la administración de forma tal que coadyuve con la sociedad, que no sea un ente lejano y poco accesible, por el contrario, que sea una entidad en la cual los contribuyentes encuentren ayuda y se establezca un dialogo constante donde impere la comunicación y el conocimiento.

También se enfatiza en la necesidad de una reforma tributaria estructural consistente con los principios constitucionales y actualizada con la sociedad, donde se incluyan nuevos impuestos acordes con la realidad actual (impuestos verdes en personas naturales, impuestos a las monedas virtuales) y la tecnología opere como parte fundamental de la comunicación estado-contribuyente.

La tecnología como aliado de las partes incluyendo los tiempos donde en un futuro cercano y tal como ocurre en países desarrollados, el contribuyente pueda acercarse a la administración y hacer su declaración de renta de manera simplificada y actualizada gracias a los medios tecnológicos, permitiría además mejorar tiempos frente a temas como devoluciones de impuestos donde actualmente, existen muchos trámites tanto a nivel tecnológico como documental.

A nivel profesional, incentivar en los estudiantes la necesidad de estudiar múltiples aspectos, desarrollar la capacidad de leer el entorno de manera transversal y encontrar aspectos que puedan enriquecer la profesión y ayudar en su conocimiento y construcción.

Finalmente, a nivel sociedad, propiciar el diálogo y el conocimiento en todos los aspectos. Los tributos son una obligación para los ciudadanos, pero al mismo tiempo una necesidad, son el mecanismo con el cual los estados pueden llevar a cabo los distintos proyectos y asumir los distintos momentos, como el caso actual de la crisis producto de la pandemia del Covid-19.

Los impuestos son ese aporte que cada contribuyente hace al estado producto de su participación laboral en la sociedad, el cual mediante la suma de todos los contribuyentes se traduce en desarrollo social, económico, cultural, es el medio que tiene el estado para reinventar un país.

Referencias

- ARELLANO, M. P. (2017). Evolución y análisis de las reformas tributarias relacionadas con el impuesto a la renta a partir del 1ro. de enero del 2008 hasta el 31 de diciembre del 2014. [Tesis de Pregrado, Pontificia Universidad Católica del Ecuador - matriz]
[http://repositorio.puce.edu.ec/bitstream/handle/22000/12911/Trabajo%20de%20Titulaci%
%b3n.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://repositorio.puce.edu.ec/bitstream/handle/22000/12911/Trabajo%20de%20Titulaci%c3%b3n.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- ARISTIZABAL, F. (2020). Evolución del sistema tributario colombiano: un análisis desde su competitividad (2000-2018). [Tesis de Pregrado, Fundación Universidad de América]
<https://hdl.handle.net/20.500.11839/8171>
- BARREIX, A., BENITEZ, J., y PECHO, M. (2017). Revisando el impuesto a la renta personal en América Latina Evolución e impacto, OCDE, [en línea] [Fecha de consulta: 25 de agosto de 2020] Disponible en:
<https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Revisando-el-impuesto-a-la-renta-personal-en-Am%C3%A9rica-Latina-Evoluci%C3%B3n-e-impacto.pdf>
- BAUTISTA, J. A. (2011). Equidad o inequidad tributaria: La distribución del impuesto a la renta en Colombia 1990-2002. Cuadernos De Contabilidad, 12(30). Recuperado a partir de
<https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3110>
- BLASIO, R, E. (2003). Análisis jurídico de las tarifas aplicables a sueldos y salarios en la Ley del impuesto sobre la renta en relación al principio de capacidad contributiva. [Tesis, Universidad de las Américas Puebla]
http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/blasio_m_re/

- BOLAÑOS, L. (2017). Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho. *Revista de Derecho*, (48),54-81. ISSN: 0121-8697. Recuperado a partir de : <http://rcientificas.uninorte.edu.co/index.php/derecho/article/view/8374>
- CAMPOS, N, D. (2003). El principio de capacidad contributiva en los sistemas tributarios de México y España. [Tesis, Universidad de las Américas Puebla] http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/campos_h_nd/
- CARDENAS, M. y MERCER, V. (2006). Análisis del sistema tributario colombiano y su impacto sobre la competitividad, en Fedesarrollo, Cuadernos de Fedesarrollo (pp. 1- 157). <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/1915>
- CASTILLO, S. y CASTILLO, P. (2016). Un acercamiento al estudio de la cultura tributaria desde la perspectiva socioeducativa; *Revista científica DOMINIO DE LAS CIENCIAS*, ISSN:2477-8818; Vol. 2, núm. Esp., Dic, 2016. Disponible en: <https://dominiodelasciencias.com/ojs/index.php/es/article/view/301>
- CHICA, L., Y GÓMEZ, N. (2020). Análisis de los efectos de la inestabilidad tributaria en renta de personas naturales y su incidencia en el crecimiento económico de Colombia a partir de la Ley 1819 de 2016 hasta la Ley 2010 de 2019. [Tesis de Especialización, Universidad de Antioquia] http://bibliotecadigital.udea.edu.co/bitstream/10495/16553/1/ChicaMurilloLaura_2020_InestabilidadTributariaRenta.pdf
- CLAVIJO, S. (2020). Propuesta de Reforma Tributaria para Colombia (2021-2022). Documentos CEDE (Centro de Estudios sobre Desarrollo Económico), Universidad de los Andes, Facultad de Economía. Santa fe de Bogotá. ISSN 1657-7191 Edición electrónica.

Septiembre 2020. Recuperado de:

<https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/46661/dcede2020-38.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

COMISIÓN DE EXPERTOS EN BENEFICIOS TRIBUTARIOS. (2021). Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios. Bogotá: DIAN, 224 p.

<https://www.dian.gov.co/dian/Documents/Informe-Comite-Expertos-DIAN-OCDE2021.pdf>

COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA.

(2016). Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá:

Fedesarrollo, 318 p. ISBN: 978-958-58393-7-3.

<https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>

CONCHA, T., RAMIREZ, J. y ACOSTA, O. (2017). Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad; Revista Serie Estudios y Perspectivas, ISSN:1684-9477; Núm. Publicación 35 (1-53). Disponible en: <http://hdl.handle.net/11362/43133>

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. (11 de febrero de 2021). Gobierno Nacional presentará ante el Congreso nueva Reforma Tributaria. Senado de la Republica.

<https://www.senado.gov.co/index.php/prensa/noticias/2276-gobierno-nacional-presentara-ante-el-congreso-nueva-reforma-tributaria>

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. (2016). Exposición de motivos del proyecto de Ley “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” <http://Leyes.senado.gov.co/proyectos/index.php/proyectos-Ley/periodo-legislativo-2014-2018/2016-2017/article/163-por-medio-de-la-cual-se-adopta-una-reforma->

tributaria-estructural-se-fortalecen-los-mecanismos-para-la-lucha-contra-la-evasion-y-la-elusion-fiscal-y-se-dictan-otras-disposiciones-mensaje-de-urgencia-conjuntas

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. (2020). Decreto 417 de 2020 “por el cual se declara un estado de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional” <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=110334>

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-335 de 1994, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; 21 de Julio de 1994

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia 419 de 1995, M.P. Antonio Barrera Carbonell; 21 de septiembre de 1995

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-183 de 1998, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz; 6 de Mayo de 1998

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-711 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería; 5 de julio de 2001

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-804 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil; 1 de agosto de 2001

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-1060A de 2001, M.P. Lucy Cruz De Quiñones; 8 de octubre de 2001

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-1107 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería; 24 de octubre de 2001

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-643 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño; 13 de agosto de 2002

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-734 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; 10 de septiembre de 2002

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-776 de 2003, M.P. Manuel Jose Cepeda Espinosa; 9 de septiembre de 2003

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-1003 de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño; 14 de octubre de 2004

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-426 de 2005, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra; 26 de abril de 2005

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-385 de 2008, M.P. Clara Inés Vargas Hernández; 23 de abril de 2008

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-664 de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez; 22 de septiembre de 2009

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-748 de 2009, M.P. Rodrigo Escobar Gil; 20 de octubre de 2009

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-173 de 2010, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; 10 de marzo de 2010

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-397 de 2011, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; 18 de mayo de 2011

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-913 de 2011, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo; 6 de diciembre de 2011

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-833 de 2013, M.P. María Victoria Calle Correa; 20 de noviembre de 2013

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-492 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa; 5 de agosto de 2015

DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. (2020). Gobierno nacional instaló comisión de expertos tributarios. [Archivo PDF].

https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-141813%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased

DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. (2020). Por la cual se desarrollan los sistemas de facturación, los proveedores tecnológicos, el registro de la factura electrónica de venta como título valor. [Archivo PDF].

<https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000042%20de%2005-05-2020.pdf>

DUEÑAS, M., SUAREZ, A. Y DAZA, A. (2018). Cambios estructurales en el Sistema Tributario Colombiano: Leyes 1739 de 2014 y 1819 de 2016. [Tesis Especialización, Universidad Cooperativa de Colombia] <https://repository.ucc.edu.co/handle/20.500.12494/7682>

FUENTES, J. y JAIMES, S. (2017). Estudio de las reformas tributarias en Colombia y sus efectos sobre variables macroeconómicas. [Tesis de Grado, Universidad Católica de Colombia] <http://hdl.handle.net/10983/15196>

GUZMAN, A. y RAMIREZ, H. (2015). Descripción y análisis de los ingresos del estado colombiano, en el periodo 1986-2014 Ley 1607 del 2012; Disponible en: <http://hdl.handle.net/10819/3655>

- GÓMEZ, L. (2007). La informalidad en la economía, algo incuestionable, Semestre Económico, volumen 10, No. 19, pp. 47-67, enero-junio de 2007. Medellín, Colombia - ISSN 0120-6346.
- GORDILLO, A. y VARGAS, W. (2017). Principios del derecho tributario.
- LÓPEZ, H. y CHAPARRO, M. (2014). Equidad y ética en el recaudo tributario colombiano: 1990-2010. Apuntes del Cenes, 33(58),83-108. ISSN: 0120-3053. Disponible en:
<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=4795/479547210004>
- MACHADO, M. A. (2016). Caminos Contables. Problemas y metodologías para el desarrollo de la investigación. Departamento de Ciencias Contables Universidad de Antioquia-Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables. 548 p. ISBN: 978-958-8947-28-0
- MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. (2019). Marco Fiscal de Mediano Plazo 2019. Disponible en:
https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-111638%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased
- MONSALVE, J., ARANGO, J. Y GONZÁLEZ, J. (2017). Aplicación del principio constitucional de “equidad tributaria” en los impuestos de renta y su complementario de ganancias ocasionales, impuesto sobre la renta para la equidad cree, iva e impuesto nacional al consumo en las reformas tributarias de los años 2010 a 2016. [Tesis de Maestría, Universidad de Manizales]
https://ridum.umanizales.edu.co/xmlui/bitstream/handle/20.500.12746/3709/Gonzalez_Parra_Jorge_Eliecer_10112017.pdf?sequence=1&isAllowed=y

- MONTOYA, M., GIRON, P. Y HERNÁNDEZ, F. (2018). Posibles impactos en el sistema tributario de Colombia en su intención de ser miembro de la OCDE. *Revista Science of Human Action*, 3(1), p.p. 122-151. <https://doi.org/10.21501/2500-669X.2713>
- MORENO, J. (2011). Impuesto a la renta en Colombia: una aproximación desde la teoría de la tributación óptima. [Tesis de Maestría, Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario] Recuperado de <http://repository.urosario.edu.co/handle/10336/2413>
- MUÑOZ, C. (2011). Planteamiento del tema de investigación. En L. Gaona Figueroa (Ed.), *Como elaborar y asesorar una investigación de tesis*. (2ed., pp. 89-132). Editorial Pearson.
- NONSOQUE, C., GOMEZ, D. (2019). Estudio de las reformas tributarias en Colombia entre los años 2000 al 2016 para determinar causas y efectos de los diferentes cambios en la determinación del impuesto de renta para personas naturales. [Tesis de Pregrado, Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia] <https://repositorio.uptc.edu.co/handle/001/2762>
- OCDE et al. (2020). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/68739b9b-en-es>.
- OCDE et al. (2019). Nota de la OCDE sobre la Ley de financiamiento en Colombia, OECD Publishing, consulta: 28 de agosto de 2020] Disponible en: http://www.oecd.org/economy/surveys/OCDE_nota_sobre_la_Ley_de_financiamiento_en_Colombia.pdf
- OJEDA, F. y MONARRES, M. (2019). Tratamiento fiscal salarial: México y Colombia *Actualidad Contable FACES* ISSN E.: 2244-8772 Año 22 N° 39, Julio-Diciembre 2019. Mérida. Venezuela (112-148) consulta: 26 de agosto de 2020] Recuperado de:

<http://www.saber.ula.ve/bitstream/handle/123456789/45884/Articulo5.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

PAZ, J. J. (2015). Historia de los impuestos en Ecuador. Pontificia Universidad Católica del Ecuador.

http://the.pazymino.com/JPyMHISTORIA_DE_LOS_IMPUESTOS_EN_ECUADOR-Quito-JunJul2015.pdf

PEÑARANDA, J., (2017). Ley 1607 de 2012 – Lecciones de una reforma para otra reforma tributaria estructural. [Tesis de Pregrado, Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora Del Rosario] <https://repository.urosario.edu.co/handle/10336/17945>

PERRY, G. (2019). Hacia una reforma tributaria estructural. Revista Coyuntura Económica: Investigación económica y social. Vol. 49(1), pp. 215-261.

https://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/3976/Co_Eco_Junio-Diciembre_2019_Perry_Hacia.pdf?sequence=1

PINTO, J.J. (2013). Los orígenes del impuesto directo y progresivo en América Latina. Historia y Sociedad. P53-77

QUINTANTA, A. (2006). Metodología de investigación científica cualitativa. En Quintana Peña, A. y Montgomery, W. (Eds.) Psicología tópicos de actualidad, (pp. 47-84). Lima: UNMSM. <http://biblioteca.udgvirtual.udg.mx/jspui/handle/123456789/2724>

QUIÑONEZ, C. (2019). La incidencia en la soberanía de Colombia de las recomendaciones de la OCDE en materia tributaria. [Tesis de Maestría, Universidad Católica de Colombia]

<https://repository.ucatolica.edu.co/handle/10983/24453>

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (s.f.). Sistema Tributario. En Diccionario de la lengua española.

Recuperado en 23 de noviembre de 2020, de <https://dle.rae.es/sistema?m=form>

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (s.f.). Sistema. En Diccionario de la lengua española.

Recuperado en 23 de noviembre de 2020, de <https://dle.rae.es/sistema?m=form>

RESTREPO, J. C. (2009). La Hacienda Pública. Decima Ed. Bogotá D.C: Universidad Externado de Colombia, 2009. ISBN: 9789587107845.

RINCON, H., RODRIGUEZ, D., TORO, J. y TELLEZ, S. (2017). FISCO: modelo fiscal para

Colombia, Ensayos sobre Política Económica 35, pp 161-187,2017. Recuperado de:

<http://dx.doi.org/10.1016/j.espe.2017.04.001>

RODRIGUEZ, J. O. (2018). Análisis y estimación de la evasión y elusión de impuestos en

Colombia durante el período 1997-2007, e identificación de los principales cambios

tributarios generados para combatirlos.

ROJAS, J. C. (2018). El incrementalismo fiscal, una realidad evidente desde el Derecho económico

en Revista Con-texto, n.º 49, pp. 135-171. DOI: <https://doi.org/10.18601/01236458.n49.07>

ROJAS, J. y RAMIREZ, N. (2019). El Impuesto a la Renta y Complementarios en Colombia Desde

el Punto de Vista del Contribuyente Persona Natural, Ley 1819 De 2016. Recuperado de:

https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/974

SANCHEZ, F. y GUTIERREZ, C. (1994). Reformas tributarias en Colombia 1980-1992. Aspectos

de equidad, eficiencia, y simplificación administrativa; Revista Coyuntura Económica:

Investigación económica y social. Vol. 24(1), pp. 97-110. Fedesarrollo, Bogotá - Colombia.

<http://hdl.handle.net/11445/2242>

- SMITH, A. (1994). Libro V De los Ingresos del Soberano o del Estado. En La Riqueza de las Naciones. (1ed., pp. 663-804). Ediciones Alianza Editorial.
- STEINER, R. y CAÑAS, A. (2013). Tributación y Equidad en Colombia. Documentos CEDE (Centro de Estudios sobre Desarrollo Económico), Universidad de los Andes, Facultad de Economía. Santa fe de Bogotá. ISSN 1657-7191 Edición electrónica. Recuperado de: https://economia.uniandes.edu.co/components/com_booklibrary/ebooks/dcede2013-24.pdf
- STIGLITZ, J. E. (2002). La economía del sector público. España: (3ra ed.). Antoni Bosch
- TORRES, U. (2010). Perspectiva constitucional del procedimiento tributario en Colombia. [Tesis de Maestría, Universidad del Rosario] <http://repository.urosario.edu.co/handle/10336/2144>
- UPEGUI, J. C. (2009). Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México. Revista de Derecho Fiscal, Vol 5, pp. 131 -161. Recuperado a partir de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2747>
- USGAME, V. (2018). Reforma tributaria de 2012: una percepción desde lo empresarial del sector de Toberín en Bogotá. [Tesis de Maestría, Universidad del Rosario] <http://repository.urosario.edu.co/handle/10336/18949>
- VARGAS, C. M. (2012). Ley 1430 de 2010: Principales modificaciones al ordenamiento tributario del país. Revista Universidad Católica de Oriente, 25(33) Págs.33-45. Recuperado a partir de <http://revistas.uco.edu.co/index.php/uco/issue/view/22>
- VARGAS, L. F., (2018). Colombia en la OCDE. Las realidades de su adhesión, Bogotá, Colombia: Fundación Konrad Adenauer y universidad EAFIT.

<https://www.kas.de/documents/287914/287963/Colombia+en+la+OCDE.+Las+realidades+de+su+adhesi%C3%B3n.pdf/ef89a52d-b539-3e1b-1ebe-e8642fc50a59>

VALLE, V. (2001). Una nota sobre los principios impositivos en perspectiva histórica. Papeles de economía española, 87, 44-57.

<https://dialnet.proxymanizales.elogim.com/servlet/articulo?codigo=65486>

VILLEGAS, H. (2001). Sistema Tributario. En Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (7ed., pp. 513-529). Ediciones Depalma Buenos Aires.

YANGALI, N. (2017). Sistema tributario [Archivo PDF]. Recuperado de:

http://med.utrivium.com/cursos/135/trb_c1_u2_p2_lectura_sistema_tributario_yangali.pdf

YÁÑEZ HENRÍQUEZ, J. (2015). Tributación: equidad y/o eficiencia. Revista Estudios Tributarios 2015 No.12 Págs.223-259. Disponible en <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/138059>