

Cumplimiento de los principios de equidad y progresividad en el impuesto de renta de personas naturales y jurídicas en las reformas 2010 (2019) y 2277 (2022) en Colombia

David Alejandro Orozco Muñoz

**Universidad de Manizales
Programa de Contaduría Pública Facultad de Ciencias Contables,
Económicas y Administrativas
Manizales, Caldas**

2024

Cumplimiento de los principios de equidad y progresividad en el impuesto de renta de personas naturales y jurídicas en las reformas 2010 (2019) y 2277 (2022) en Colombia

David Alejandro Orozco Muñoz

Trabajo De Grado

Tutor:

Mg. Jairo Serna Restrepo

Universidad de Manizales

Programa de Contaduría Pública Facultad de Ciencias Contables,

Económicas y Administrativas

Manizales, Caldas

2024

Tabla de contenido

Introducción	7
1 Capítulo I. Aspectos Generales.....	10
1.1 Planteamiento del problema.....	10
1.2 Objetivos de la investigación	14
1.2.1 Objetivo general.....	14
1.2.2 Objetivos específicos	15
1.3 Justificación.....	15
1.4 Delimitación y alcance de la investigación	16
2 Capítulo II. Antecedentes y Marco Teórico	18
2.1 Antecedentes	18
2.1.1 Evolución del impuesto de renta a nivel internacional.	18
2.1.2 Impuesto de renta en Colombia.	21
2.2 Marco Teórico.....	29
2.2.1 Orden constitucional de las reformas en Colombia	29
2.2.2 Los principios generales de la tributación.	33
2.2.3 Impuesto de renta y sus elementos.....	45
2.2.4 Incentivos tributarios	46
3 Capítulo III. Aspectos metodológicos.....	49
3.1 Tipo de estudio.....	49
3.2 Método de investigación:	50
4 Capítulo IV. Descripción, Análisis y Discusión de los resultados.....	51
4.1 Origen Constitucional de los Principios de Equidad y Progresividad	51
4.1.1 Igualdad en beneficios personas naturales.....	53
4.1.2 Igualdad en beneficios a las sociedades.....	55

4.1.3	Equidad como fundamento de la Ley 2277 (2022).....	55
4.1.4	Progresividad en tarifas de impuestos personas naturales:	56
4.1.5	Igualdad en la depuración de renta personas naturales	57
4.1.6	Progresividad en tarifas de sociedades:	57
4.2	Cambios en el impuesto de renta de personas naturales en las reformas de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022) en Colombia.....	58
4.2.1	Principales cambios en materia de impuesto de renta sociedades en las reformas de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022).	59
4.2.2	Economía naranja: artículo 235-2 E.T.	63
4.2.3	Obras por impuesto artículo 800-1 Estatuto Tributario.	64
4.2.4	Mega inversiones art. 235-3 del Estatuto Tributario	65
4.2.5	Compañías holding colombianas articulo 894 Estatuto Tributario.....	66
4.3	Efectos de las reformas de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022) en los principios de equidad y progresividad en el impuesto de renta de personas naturales y jurídicas en Colombia	67
4.3.1	Desigualdad en rentas no laborales de capital y servicios u honorarios.....	68
4.3.2	Rentas laborales y rentas de magistrados de altas cortes	69
4.3.3	Rentas personas naturales y personas jurídicas	70
4.3.4	Economía naranja.....	74
4.3.5	Análisis desigualdad ZOMAC y zonas especiales.....	75
4.3.6	Régimen tributario de renta para las mega inversiones	80
4.3.7	Régimen de compañías holding colombianas.....	82
4.3.8	Zonas francas.	85
	Conclusiones	88
	Recomendaciones	91
	Referencias Bibliográficas.....	93

Lista de Gráficas

Gráfica 1. Pirámide de orden constitucional.....	32
Gráfica 2. <i>América Latina (países seleccionados): evolución y estructura del impuesto sobre la renta (1000), 1990-2016</i>	¡Error! Marcador no definido.

Lista de Tablas

Tabla 1. <i>Tarifas especiales del IRPJ</i>	24
Tabla 2. <i>Ingresos régimen simple de tributación</i>	53

Introducción

El impuesto de renta es de importancia para el presupuesto público de Colombia, grava directamente las rentas o utilidades percibidas por personas naturales o jurídicas y, a través del impuesto de renta, el estado colombiano cuenta con los recursos necesarios para cubrir el sostenimiento general de la nación. En esta medida se puede establecer que es importante por parte de los contribuyentes tributar y por el lado del gobierno nacional recaudar, sin embargo, en las últimas reformas se han incorporado beneficios tributarios, como medidas económicas con las cuales se pretende mejorar las condiciones de empleo, reactivación económica, y en otros casos se evidencia situaciones de emergencia social, económica y ambiental, beneficios que se encuentran encaminados a disminuir el impuesto de renta y, de esta manera el estado colombiano deja de recaudar impuestos.

En el caso del impuesto de renta es importante verificar que, los beneficios incluidos en las reformas tributarias, estén basados en los principios de igualdad, equidad y progresividad los cuales juegan un papel importante en la relación existente entre el estado y los contribuyentes del impuesto de renta tanto personas naturales como jurídicas. Estos principios establecidos en el art. 363 de la Constitución Política de Colombia (1991), son las bases que el legislador, quien es el encargado de establecer los impuestos, debe tener en cuenta al momento de realizar una reforma tributaria.

En tal cometido el trabajo a realizar consiste en analizar las reformas de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022), en cuanto al cumplimiento de los principios de igualdad, equidad y

progresividad del impuesto de renta. En este sentido lo que se pretende es describir los principales cambios en materia tributaria, donde el legislador ha establecido beneficios, en que sectores o actividades han incidido y como estos, pueden de una u otra manera, afectar a otros contribuyentes que no cuentan con la misma capacidad económica para el pago de impuestos.

Este trabajo se encuentra compuesto por 3 capítulos finalizando con las respectivas conclusiones y recomendaciones. El primer capítulo comprende los aspectos generales como son el planteamiento del problema de investigación enmarcando el contexto a estudiar, estableciendo la pregunta de investigación: ¿Cómo se cumplen los principios de equidad y progresividad en el impuesto de renta de personas naturales y jurídicas en las reformas de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022) en Colombia?, así mismo se establecen los objetivos y por último la delimitación y alcance del estudio.

En el segundo capítulo se contemplan los antecedentes y el marco teórico, con los cuales se establecen los distintos ámbitos en el contexto del impuesto de renta como una medida incorporada con el fin de disminuir la brecha económica que se origina en la disparidad de ingresos, así como también la desigualdad en el ámbito tributario tanto a nivel de latinoamericano como nacional. En cuanto al marco teórico se toman aspectos de distintos pensadores que han desarrollado planteamientos desde el fenómeno de la desigualdad en términos de la determinación de los tributos.

En el tercer capítulo se describen los aspectos metodológicos abordados y el tipo de investigación que permite el alcance de los objetivos planteados.

Por último, el cuarto capítulo describe los resultados obtenidos frente a cada uno de los objetivos propuestos identificando los cambios en materia tributaria a la luz de las últimas reformas y algunos de sus efectos con respecto a los principios constitucionales y tributarios.

Se finaliza con las conclusiones y recomendaciones atinentes al tema desde un juicio crítico de las reformas estudiadas.

Capítulo I. Aspectos Generales

1.1 Planteamiento del problema

El sistema tributario en Colombia se debe basar en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. (Art 363 C.P., 1991), de acuerdo con este artículo los contribuyentes del impuesto sobre la renta deben recibir un trato igualitario evitando beneficios preferenciales o exagerados que fomenten la desigualdad y, sobre esta base el legislador debe aprobar cualquier reforma tributaria.

A la luz de las normas constitucionales, tanto las personas físicas como las sociedades deben recibir el mismo trato en un estado social de derecho, de donde el tratamiento tributario debe aplicarse a todos por igual. (Corte Constitucional, Sala Tercera, C-409, 1.992)

La equidad tributaria es un criterio fundamental que guía la distribución de las cargas y beneficios fiscales entre los contribuyentes, con el objetivo de evitar cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga se considera excesiva o un beneficio exagerado cuando el legislador, al crear un impuesto, no toma en cuenta la capacidad económica de los sujetos pasivos en relación con la naturaleza y los fines del impuesto en cuestión. (Corte constitucional, Sala Plena, C-734, 2002)

Jiménez y López-Azcúnaga (2012), en su trabajo titulado "¿Disminución de la desigualdad en América Latina?", identifican problemas en la recaudación del impuesto de renta tanto para personas naturales como jurídicas. Para las sociedades la baja recaudación se debe a la economía informal, prevalente en muchos países de América Latina, lo que afecta el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En el caso de las personas naturales, también se observa un bajo recaudo en comparación con las personas jurídicas, subrayando la necesidad de mejorar los sistemas fiscales para aumentar la recaudación del impuesto de renta de las personas físicas.

En América Latina, es crucial que los sistemas tributarios se enfoquen en mejorar la recaudación y la distribución del ingreso. Sin embargo, existe una marcada desigualdad en el momento de contribuir, lo que requiere identificar las causas y buscar reformas fiscales que cierren esta brecha y mejoren la distribución de los ingresos.

“Al comparar las estructuras tributarias de países desarrollados y con una mejor redistribución del ingreso, por el lado de los ingresos con los países de la región, la gran brecha se encuentra en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas”. (Jiménez y López-Azcúnaga, 2012, p.27)

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE] (2021), citado en "Informe de la comisión de expertos en beneficios tributarios", el impuesto de renta es fundamental para la política fiscal de una nación, siempre y cuando se gestione adecuadamente. Sin embargo, en muchos países y sectores económicos, este impuesto ha perdido relevancia debido a una gestión ineficaz, lo que ha generado desigualdades en los beneficios y deducciones.

Esta situación crea una brecha de desigualdad entre distintos sectores económicos y afecta especialmente a los contribuyentes de menores ingresos, quienes son los más perjudicados por estas políticas fiscales.

Las reformas tributarias en Colombia, como la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022), buscan mejorar la recaudación del impuesto de renta, especialmente con respecto a las personas naturales, donde se observa un bajo recaudo en comparación con el impuesto de las sociedades. Estas reformas establecen tarifas que, en el caso de las personas naturales, varían entre el 19% y el 39%. Organismos multilaterales han señalado que esta disparidad en las tarifas es una de las principales razones del bajo recaudo en el impuesto sobre la renta, en contraste con las sociedades, que están sometidas a una tarifa general del 35%

Además, las personas naturales pueden beneficiarse de rentas exentas y deducciones basadas en la clasificación cedular, lo cual permite que cada persona de acuerdo a los distintos tipos de ingresos los pueda clasificar como rentas laborales, no laborales, de capital, de pensiones, y dividendos. En el caso de las personas jurídicas, las reformas fiscales mencionadas establecen diversas tarifas que varían según los beneficios disponibles en la normativa, a los cuales se pueden acoger dependiendo del cumplimiento de los requisitos establecidos. La reforma de 2019 introdujo el régimen simple de tributación, que simplifica la gestión de impuestos como el de renta, consumo e industria y comercio. Este régimen presenta diferentes rangos de tarifas según los ingresos percibidos por cada contribuyente.

La reforma de 2022 (Ley 2277) implementó una tasa mínima de tributación del 15% para las personas jurídicas, y de esta manera las sociedades que tributan a tasas inferiores a la de este porcentaje lo deben de realizar por encima o igual a la misma.

La sujeción de las personas naturales y jurídicas al impuesto de renta, depende del legislador que debe atender los principios constitucionales de equidad y progresividad entre otros. Aun así, es pertinente evaluar como los beneficios fiscales pueden atentar contra dichos principios haciendo necesario determinar en qué medida las reformas tributarias se rigen desde la igualdad tributaria,

El Estatuto Tributario de Colombia contiene todos los cambios y disposiciones fiscales, incluidos los beneficios para personas naturales y jurídicas. Entre los beneficios de las reformas de 2019 y 2022 se encuentran:

1. Economía naranja: Exención de renta para empresas basada en valor intelectual durante 10 años.
2. Obras por impuestos: Permite a las sociedades pagar el 50% de sus impuestos mediante obras públicas.
3. Mega inversiones: Tarifas reducidas del 27% para grandes inversiones y exención de impuesto al patrimonio.
4. Compañías holding colombianas: Exención de impuesto de renta para inversiones administradas por compañías holding.
5. ZOMAC: Beneficios fiscales para zonas afectadas por el conflicto armado.

6. Normalización tributaria: Declaración de activos en el exterior con una tarifa del 15%.

La reforma de 2022 establece que las empresas con exenciones tributarias deben tributar al menos un 15%, manteniendo la seguridad tributaria y cumpliendo con las exenciones propuestas. Sin embargo, esta medida introducirá un cambio significativo, asegurando que todas las sociedades tributen y limitando la no sujeción del impuesto al porcentaje establecido.

Este análisis pretende determinar los beneficios que contienen las reformas tributarias en cuanto al impuesto de renta de las personas naturales y jurídicas. Y analizar si se encuentran beneficios o exenciones que afecten o vulneren a los contribuyentes del impuesto de renta, desde los principios ya enunciados en el art. 363 de la Constitución Política (1991).

¿Cómo se cumplen los principios de equidad y progresividad en el impuesto de renta de personas naturales y jurídicas en las reformas de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022) en Colombia?

1.2 **Objetivos de la investigación**

1.2.1 **Objetivo general**

Evaluar el cumplimiento de los principios de equidad y progresividad en el impuesto de renta aplicable a personas naturales y jurídicas, según lo establecido en las reformas tributarias de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022) en Colombia.

1.2.2 Objetivos específicos

- Describir, desde el orden constitucional, los principios de equidad y progresividad en el impuesto de renta de personas naturales y jurídicas.
- Identificar los cambios en el impuesto de renta de personas naturales y jurídicas en las reformas de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022) en Colombia.
- Establecer los efectos de las reformas de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022) a la luz de los principios de equidad y progresividad en el impuesto de renta de personas naturales y jurídicas en Colombia.

1.3 Justificación

La importancia de este estudio radica en la consideración de los principios establecidos en el art. 363 de la Constitución Política de Colombia (1991), fundamentales para el sistema tributario del país. Estos principios aseguran que los contribuyentes disfruten de igualdad en las condiciones de tributación, evitando cargas excesivas o beneficios desproporcionados que violen dichos principios. Por lo tanto, es imprescindible evaluar en qué medida las reformas tributarias de 2019 y 2022 cumplen con lo preceptuado en el art. 363 de la Constitución.

Es crucial analizar estas reformas tributarias para verificar si están sustentadas en la equidad y progresividad determinando si alguna de estas normas transgrede estos principios constitucionales, afectando negativamente a los contribuyentes del impuesto de renta, incrementando injustamente su carga tributaria.

Este trabajo beneficia principalmente a los contribuyentes del impuesto de renta, tanto personas naturales como jurídicas, que puedan estar afectados por el incumplimiento de estos principios. Además, servirá como referencia para otros investigadores en el campo de la tributación, desde los antecedentes, resultados y recomendaciones propuestos.

En el ámbito académico, este estudio puede ser utilizado con fines educativos, proporcionando lineamientos básicos y adecuados sobre tributación y la aplicación de los principios de equidad y progresividad del impuesto de renta.

1.4 Delimitación y alcance de la investigación

La investigación se fundamentará en el art. 363 de la Constitución Política de Colombia (1991), en el cual se establecen los principios de equidad y progresividad como parámetro para el sistema tributario colombiano. El objetivo es evaluar el grado de cumplimiento de estos principios en el impuesto de renta aplicable a personas naturales y jurídicas en Colombia. Para ello, se analizarán las reformas tributarias de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022), enfocándose en los cambios introducidos en materia tributaria para el impuesto de renta, tales como modificaciones en tarifas, rentas exentas y beneficios fiscales.

El Estatuto Tributario contiene disposiciones específicas para personas jurídicas y naturales, incluyendo normativas clave como:

Para personas jurídicas:

- Tarifa general del impuesto de renta (Artículo 240 E.T.)

- Régimen simple de tributación (Artículo 905 E.T.)
- Rentas exentas (Artículo 206 E.T.)
- Economía naranja (Artículo 235-2 E.T.)
- Mecanismo de obras por impuesto (Artículo 800-1 E.T.)
- Mega inversiones (Artículo 235-3 E.T.)
- Compañías holding colombianas (Artículo 894 E.T.)

Para personas naturales:

- Renta de personas naturales (Artículo 241 E.T.)
- Depuración de la renta (Artículo 336 E.T.)

El análisis de estas normativas tiene como propósito determinar el nivel de aplicación de los principios de equidad y progresividad en las políticas fiscales vigentes. Se comparará la tributación entre personas naturales y jurídicas en Colombia, evaluando las distintas tasas aplicables y los beneficios fiscales introducidos mediante las reformas tributarias. Con este enfoque, se podrá concluir si estas políticas fiscales cumplen efectivamente con los principios constitucionales de equidad y progresividad o si vulneran los derechos de los contribuyentes del impuesto de renta.

Capítulo II. Antecedentes y Marco Teórico

2.1 Antecedentes

2.1.1 Evolución del impuesto de renta a nivel internacional.

En su trabajo de grado titulado "El principio de igualdad en la legislación procesal colombiana", Acuña-Bohórquez (2009) aborda la declaración de derechos humanos establecida por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948. En particular, se refiere al art. 1º, que proclama: "Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente unos con otros".

Siguiendo a Acuña-Bohórquez (2009), el principio de igualdad en la sociedad antigua se manifiesta en su estructura orgánica, especialmente en las clases sociales presentes. En Atenas, tras la caída del Imperio Persa, se convirtió en el imperio más grande y avanzó notablemente en desarrollo social, humano y cultural. Filósofos como Platón fundaron la democracia entre las clases sociales atenienses. Sin embargo, esta democracia no se extendía más allá de los ciudadanos, ya que, en esa época, la esclavitud era una práctica aceptada y no cuestionada. A pesar de ello, se discutía sobre la democracia y la relación del estado con las clases vulnerables, enfatizando que estos también tenían derechos, al igual que las aristocracias.

La revolución en la historia tiene un trasfondo amplio, como la Revolución Francesa, que ocurrió debido a que la monarquía de entonces privilegiaba económicamente a las élites del país.

Las personas de menores ingresos encontraban cada vez más difícil obtener recursos para su sustento diario, y además se veían cada día más afectadas por los altos impuestos, que no eran coherentes con su nivel de consumo y gasto. Esta situación generó un profundo descontento entre los más perjudicados, quienes finalmente decidieron sublevarse contra el Estado. (Acuña-Bohórquez, 2009)

Antes de la Revolución, los sectores económicos de Francia estaban gravemente afectados por excesivas reglamentaciones. Las aduanas internas, aplicadas de manera diferente en cada región, obligaban a que muchos productos fueran consumidos en los mismos lugares donde se producían. Esta situación mantenía a Francia en un estancamiento económico que impedía a la burguesía mejorar su crecimiento. Además, el país se recuperaba de numerosas crisis financieras causadas por las guerras durante el reinado de Luis XIV. (Acuña-Bohórquez, 2009)

Ahumada (1934), en su artículo "Impuesto sobre la renta" menciona la constitución del impuesto de renta en Inglaterra. Este impuesto no fue inicialmente implementado por las instituciones fiscales, sino por estadistas ingleses que lograron establecerlo en la política fiscal bajo el nombre de Income Tax. Aunque no era exactamente un impuesto sobre la renta, se acercaba bastante a este concepto.

En ese entonces, la corona y la nobleza vieron en el impuesto de renta un mecanismo de recaudo eficiente, beneficiándose principalmente la monarquía. Aunque la monarquía no se

quedaba con la totalidad del recaudo, sí obtenía un porcentaje, lo que llevó a una resistencia por parte de los contribuyentes, quienes respondieron con el no pago del impuesto.

La Carta Magna inglesa de 1215 establecía que el rey debía cumplir con los requerimientos ciudadanos para el cobro de impuestos. Sin embargo, uno de los problemas de la Carta Magna era la modificación y creación de tributos, que debía ser aprobada por el consejo general de la nación, integrado por representantes del clero, nobles y el rey. El pueblo, por su parte, no tenía voz ni voto en este proceso, lo que perpetuaba la desigualdad y favorecía siempre los intereses de la clase alta, sin ofrecer ninguna mejora para los ciudadanos que pagaban los impuestos. (Ahumada, 1934)

El impuesto sobre la renta se originó en 1797 con el objetivo de financiar los gastos derivados de la guerra con Francia (Imperio de Napoleón), ya que los demás impuestos no eran suficientes para sostener el conflicto. Así, el parlamento inglés creó un proyecto de impuesto directo denominado "presunción de renta," que gravaba los ingresos de las personas físicas. Los primeros avances en este sistema permitían la evasión fiscal, lo que llevó a la necesidad de mejorar el sistema para promover la equidad. (Ahumada, 1934)

Finalizada la guerra con Francia, el impuesto sobre la renta, que inicialmente tenía un carácter transitorio debido a la emergencia bélica, no fue eliminado. El ministro Henry Addington, en ese entonces, decidió incorporarlo permanentemente, realizando algunos cambios para incluir el patrimonio y diversas clases de renta, implementando un recaudo en la fuente (Ahumada, 1934)

2.1.2 Impuesto de renta en Colombia.

Después de la independencia de Colombia, durante el gobierno de Francisco de Paula Santander, se iniciaron las primeras reformas fiscales relacionadas con el impuesto de renta. Fajardo y Suarez (2012) en su trabajo "Los impuestos en la época de la independencia, su impacto social, evolución e implicaciones en el sistema tributario actual", destacan que la política fiscal colombiana introdujo un nuevo gravamen directo en 1821, durante el Congreso de Cúcuta. Este impuesto clasificaba las rentas en dos categorías: los asalariados, con una tasa progresiva del 2% para ingresos entre \$150 y \$1000 anuales, y del 3% para ingresos superiores a \$1000; y las rentas de capital, que incluían agricultura, minería, manufactura y terrenos, con un gravamen del 10% sobre una base calculada al 5% de la renta presuntiva. Sin embargo, debido a diversas deficiencias en su recaudación, el impuesto fue suspendido en 1823 y finalmente derogado en 1826

En el contexto de la misión Kemmerer, Fajardo y Suarez (2012) señalan que se promulgó la Ley 56 en 1918 como parte de las medidas para alcanzar la estabilidad monetaria. Esta Ley estableció el impuesto directo a la renta, el cual generó controversias en una sociedad que lo percibía como una medida de corte comunista destinada a reducir la desigualdad económica gravando los ingresos de empresas y personas. El impuesto, caracterizado por su progresividad cuando se gestiona adecuadamente, aplica diferentes niveles y tasas variables según el ingreso. A lo largo del tiempo, ha evolucionado en términos de los métodos utilizados para depurar las declaraciones de sus contribuyentes. Entre sus características destacan la universalidad, el

principio de residencia, la exención de una renta mínima, así como descuentos y exenciones basadas en la actividad económica, además de la introducción del concepto de renta líquida.

De acuerdo con la OCDE (2021) el gobierno a través de sus legisladores, implementa normas con el objetivo de cumplir con el presupuesto público que hace parte del plan de gobierno de algún sector político. En Colombia las personas jurídicas deben de pagar un sin número de impuestos, los cuales afectan tanto a micro, pequeños, medianos y grandes contribuyentes.

Los impuestos que influyen negativamente sobre estas empresas y afectan el costo de capital y utilidades:

Iva activos fijos: la compra de propiedad planta y equipo gravada, es para muchas empresas una carga impositiva la cual no se puede descontar el IVA pagado por estos bienes generando un mayor cargo a pagar por parte de las empresas. (OCDE, 2021)

Patrimonio: el impuesto al patrimonio, es un impuesto en cascada que no solo afecta a las empresas persona jurídica, sino que también afecta las personas naturales, este impuesto grava el patrimonio y no permite ningún tipo de cruce de impuestos para que no sea oneroso. (OCDE, 2021)

Impuesto de industria y comercio: Este impuesto en Colombia, grava los ingresos netos y no permite deducciones por los impuestos pagados. Es deducible solo el 50% y para el 2022 ya se puede deducir el 100%. (OCDE, 2021)

Gravamen a los movimientos financieros: Solo el 50% se declara como un costo.

Impuesto predial unificado: En la legislación colombiana algunos usuarios gozan de beneficios fiscales, ya sea por el tipo de actividad, que puede ser ambiental, sectores económicos a los cuales se les ha otorgado algún beneficio, así como también zonas que se han afectado por algún tipo de calamidad o desastre. Estos beneficios permiten a las empresas mejorar sus rendimientos y utilidades haciendo que su carga impositiva sea menor a la establecida en general. Las empresas que gozan de estos beneficios en Colombia son las siguientes: (OCDE, 2021)

Entidades sin ánimo de lucro: estas entidades la norma les ha permitido, que sus utilidades sean reinvertidas en su objetivo social por el cual se ha creado sin ser gravada esta ganancia, caso contrario la tarifa general para esta es del 20%.

Zonas francas: las zonas francas cuentan con rentas impositivas a tarifas del 20%

Zomac y zese: tienen tarifas que van desde el 0% en los primeros años hasta un máximo del 16%.

Mega inversiones: las mega inversiones que cumplan con los objetivos propuestos como lo son la generación de empleos, contara con una tarifa especial del 27%, así como también estarán exoneradas del pago del impuesto al patrimonio y renta presuntiva.

Compañía holding colombianas: la renta de estas compañías está exenta del impuesto de renta. (OCDE, 2021, p. 99)

Tabla 1.

Tarifas especiales del IRPJ

Régimen del IRPJ	Tarifa
ZF	20%
Contratos de estabilidad (1)	15%
Nuevas Zonas Francas de Cúcuta	15%
Mega Inversiones	27%
Empresas industriales y comerciales del Estado, editoriales, hoteles nuevos y/o renovados, parques temáticos, parques de ecoturismo, agroturismo y muelles náuticos (2)	9%
Sobretasa para instituciones financieras	4%
Pequeñas empresas y microempresas ZOMAC (3)	0%
Medianas y grandes empresas ZOMAC (4)	16%
Primeros 5 años ZESE	0%
6-10 años ZESE	La mitad de la tarifa general del IRPJ

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de OCDE (2021)

“Notas: (1) No todos los contratos de estabilidad otorgan una tarifa del 15%; cada acuerdo es distinto y pueden otorgar distintas tarifas del IRPJ. Por ejemplo, la tarifa del 15% se les otorgó a los usuarios de las ZF con contratos de estabilidad y a los usuarios de ZF nuevas

establecidas entre el 2017 y el 2019 en el Municipio de Cúcuta. Bajo el régimen de Mega Inversiones, los contribuyentes pueden celebrar contratos de estabilidad con el fin de “estabilizar” la tarifa. (2) Esto también incluye a las empresas de economía mixta de nivel departamental, municipal y distrital, sobre las cuales el Estado cuenta con una participación superior al 90% ejercida por los monopolios de las loterías y de los licores y bebidas alcohólicas. (3) 0% del 2017 al 2021, 25% de la tarifa general del IRPJ del 2022 al 2024, 50% de la tarifa general del IRPJ del 2025 al 2027 y la tarifa general del IRPJ del 2028 en adelante (consultar el Artículo 237 de la Ley 1819 de 2016). El 50% de la tarifa general del IRPJ del 2017 al 2021, el 75% de la tarifa general del IRPJ del 2022 al 2017 y la tarifa general del IRPJ del 2028 en adelante (consultar el art. 237 de la Ley 1819 de 2016)”. (OCDE,2021,p.103)

Entre 1990 y 2004, Colombia experimentó aproximadamente 11 reformas tributarias destinadas a gravar los ingresos de las personas naturales que previamente estaban exentas de este tipo de impuestos. Este esfuerzo se centró especialmente en las clases medias del país, que durante mucho tiempo no estaban obligadas a declarar renta.

Durante este período, el impuesto al valor agregado (IVA) y el impuesto sobre la renta fueron los más incrementados. El aumento del IVA se justifica por ser un impuesto indirecto de fácil recaudo, que acompaña el crecimiento económico acelerado en muchas economías locales. Por otro lado, el impuesto sobre la renta también se ha fortalecido como resultado de medidas dirigidas a incrementar el número de contribuyentes.

Sin embargo, estas reformas fiscales han tenido un impacto significativo en la desigualdad, particularmente afectando a los contribuyentes de menores ingresos. Esto se debe a la grabación de bienes de consumo básico y la reducción de beneficios fiscales para asalariados y trabajadores independientes por igual.

En la reforma de 2016, Ley 1819 (2016), las rentas de trabajo de los trabajadores independientes y asalariados fueron agrupadas bajo la misma cédula fiscal, con una reducción del 40% en la renta exenta. Esta medida generó controversia ya que no consideró adecuadamente los costos y gastos específicos de los trabajadores independientes, vulnerando así el principio de equidad tributaria. La Sentencia C-120 (2018) concluyó que esta normativa no diferenció adecuadamente entre los distintos tipos de contribuyentes, dejando a los trabajadores independientes en desventaja al tener que asumir todos sus costos y gastos, a diferencia de los asalariados que no deben de asumir erogaciones, ya que esto les corresponde a las empresas o en algunos casos los costos son cubiertos por sus empleadores personas naturales.

Los demandantes argumentaron que la capacidad de pago debe ser un criterio fundamental al definir la equidad y justicia tributaria, señalando la necesidad de revisar y ajustar estas normativas para garantizar un sistema impositivo más justo y equitativo para todos los contribuyentes.

Según la DIAN, tanto los trabajadores dependientes como los independientes reciben el mismo tratamiento tributario en términos de beneficios y exenciones aplicables a la cédula correspondiente. Los ingresos por honorarios, cuando implican la contratación de personal, se

integran en la cédula de rentas no laborales, permitiendo restar todas las rentas exentas y deducciones imputables a esa cédula, siempre que no superen el 10% del resultado de la renta líquida, limitado a 1000 UVT. (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-120, 2018)

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario distingue entre dos tipos de contribuyentes: los asalariados y los trabajadores independientes. Para el Instituto, mientras los primeros no incurren en costos y gastos para proporcionar sus servicios temporales, los segundos sí deben asumir estos costos, que son fundamentales para la generación de ingresos imputables a la cédula mencionada. (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-120, 2018)

Es evidente que la prohibición del reconocimiento fiscal de los costos y gastos en que incurren los trabajadores por cuenta propia vulneraba el principio de equidad tributaria. Esta vulneración se manifiesta en su dimensión vertical, ya que no reconoce adecuadamente la capacidad de pago de los trabajadores independientes, igualándola injustamente con la de los asalariados.

Los trabajadores independientes y los asalariados se encuentran en situaciones económicas diferentes, lo cual debe reflejarse en el tratamiento fiscal que se les aplica.

En conclusión, la Corte determina que la norma impugnada infringe el principio de equidad tributaria, específicamente en su dimensión vertical. Esto se debe a que, aunque incluye los ingresos obtenidos por los trabajadores por cuenta propia en la cédula de rentas de trabajo, no permite deducir los costos y gastos necesarios para generar dichos ingresos.

La reforma tributaria, Ley 1819 (2016), introdujo un tratamiento desigual en la cédula de rentas de trabajo para trabajadores independientes, quienes, además de poder deducir costos y gastos, disfrutan de una renta exenta del 25%. Esta situación genera una inequidad tributaria al beneficiar excesivamente la renta líquida gravable de estos contribuyentes.

Por otro lado, en la misma cédula de rentas de trabajo, se aplican restricciones diferentes para las rentas no laborales y de capital. Aquí, las rentas exentas permiten deducir costos y gastos, con una exención limitada al 10%.

La Sentencia C-748 (2009) establece que las rentas laborales tienen una limitación del 40% o 5,040 UVT según la reforma 1819 de 2016. En contraste, las rentas no laborales y de capital tienen una limitación más restrictiva del 10% o 1,000 UVT. Además, ciertas rentas exentas, como las primas especiales y de costo de vida para servidores públicos, diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, están reguladas por los art. 336 y 387 del Estatuto Tributario. Sin embargo, estas exenciones no permiten deducir costos y gastos como los intereses de vivienda, gravámenes financieros, medicina prepagada y dependientes económicos, ni los aportes obligatorios a salud y pensión que no son ingresos constitutivos de renta. Los dividendos y participaciones no son exentos en ningún caso.

Los gastos de representación de los rectores de universidades públicas y los seguros por muerte de militares tienen una exención del 50%. Similarmente, los magistrados de los tribunales y sus fiscales también cuentan con un gasto de representación del 50%. La Sentencia C-748

(2009) subraya que los cargos de magistrado de tribunal, magistrado auxiliar de las altas cortes y magistrado de los consejos seccionales de la judicatura deben tratarse de manera similar.

Sin embargo, los demandantes argumentaron que la normativa cuestionada discriminaba injustamente a los magistrados y jueces al establecer exenciones diferentes para ellos. La Corte Constitucional declaró inexecutable los incisos impugnados, ya que no había una justificación suficientemente objetiva y razonable para permitir la desgravación completa de los gastos de representación de los altos funcionarios del Estado, equivalente al 50% de sus salarios.

En resumen, las rentas exentas para personas naturales varían significativamente, desde el límite del 40% para las rentas laborales hasta exenciones más altas, como el 50% para ciertos funcionarios y representantes. Esta diferencia de tratamiento contradice el principio de equidad tributaria establecido en el art. 363 de la Constitución Política de Colombia.

2.2 Marco Teórico

2.2.1 Orden constitucional de las reformas en Colombia

El estado colombiano.

Es fundamental comprender la legitimidad dentro de un estado social de derecho y cómo está estructurado, para que todos los miembros de la sociedad puedan recurrir a las vías gubernativas adecuadas en lugar de recurrir a acciones directas. En este contexto, es importante explorar la organización del poder en Colombia para abordar el cumplimiento de los principios de igualdad, equidad y progresividad.

La organización del Estado colombiano se encuentra delineada en la Constitución Política (1991), art. 113, donde se establecen las ramas del poder público: legislativa, ejecutiva y judicial.

Rama legislativa:

La integra el Congreso de la República, elegido mediante elección popular, está compuesto por el Senado y la Cámara de Representantes. Este órgano legislativo tiene la facultad de promulgar leyes (C. P.,1991, art. 114) que deben ajustarse a los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley establecidos en la Constitución Política de Colombia.

Rama ejecutiva:

Su máxima autoridad es el presidente de la república, la función principal de este poder, a través del presidente, es administrar los recursos públicos, supervisar su recaudación y, en situaciones de emergencia, implementar tributos conforme al art. 215, que lo faculta para crear impuestos y declarar estados de emergencia. (C.P., 1991).

Rama judicial:

Compuesta por cinco órganos: Corte Suprema de Justicia, Consejo de Estado, Corte Constitucional, Consejo Superior de la Judicatura, Comisión Nacional de Disciplina Judicial; a los cuales les corresponde la administración de la justicia.

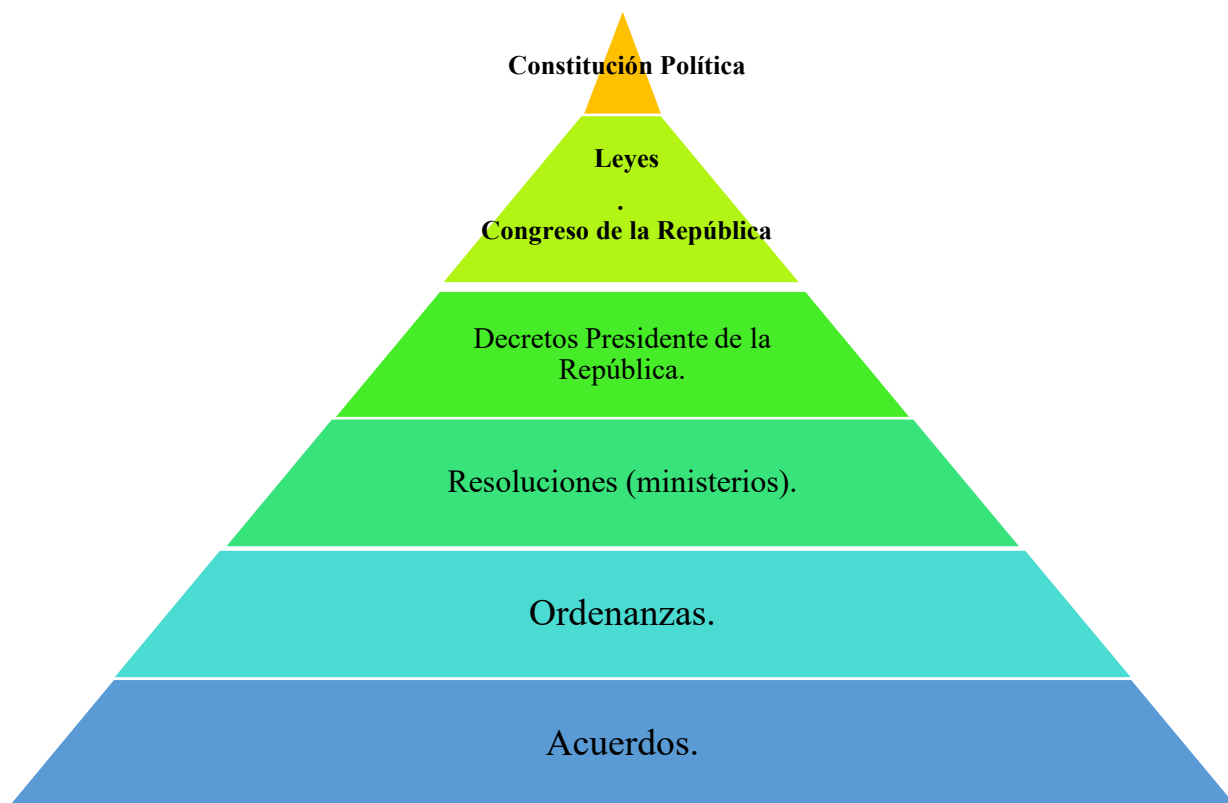
Son los jueces quienes conocen en primera instancia de los eventos y litigios que se generan entre particulares y entre estos y el Estado.

La Corte Constitucional, como órgano encargado de velar por los derechos fundamentales y legales, desempeña un papel crucial en el ámbito tributario al interpretar y aplicar la Constitución Política y las leyes relacionadas con el sistema tributario. Garantiza los derechos fundamentales tanto de individuos como de organizaciones que mantienen una relación con el Estado como contribuyentes.

En este orden de ideas la rama legislativa ha incorporado Según el art. 1° de la Constitución Política (1991), denominando que Colombia es un estado social de derecho, lo que implica la necesidad imperiosa de cumplir con sus derechos y respetar sus leyes. El gobierno tiene la responsabilidad de asegurar el cumplimiento de estas disposiciones establecidas. En el sistema fiscal colombiano, el art. 363 de la constitución establece los principios fundamentales de la tributación: equidad, eficiencia y progresividad.

Las normas siguen la estructura de la pirámide kelseniana, que representa el orden jerárquico del sistema jurídico. En Colombia, este sistema está fundamentado en la Constitución Política, que es la ley suprema sobre las demás normas. La Constitución establece los derechos y deberes de los ciudadanos y sirve como base para todas las leyes, incluidas las normas tributarias que son objeto de este estudio.

Desde una perspectiva constitucional, los impuestos deben cumplir con los principios de legalidad y reserva de ley. Esto significa que solo el legislador tiene la facultad para establecer impuestos basados en la Constitución Política colombiana.

Gráfica 1.**Pirámide de orden constitucional**

Fuente: elaboración propia basada en la jerarquización de Kelsen.

El art. 95, numeral 9 del capítulo 5 (C.P., 1991), establece los derechos y deberes de los colombianos, incluyendo el deber de contribuir al desarrollo social y económico mediante las contribuciones fiscales. Estas contribuciones son fundamentales para la sostenibilidad, inversión y gastos necesarios para el funcionamiento del país.

Basándonos en los tratados y análisis, los principios de igualdad, equidad y progresividad se fundamentan en el art. 363 de la Constitución Política de Colombia. Estos principios orientan las políticas fiscales que buscan mejorar la inversión social a través del recaudo de impuestos, al mismo tiempo que se promueve la actividad económica incentivando la creación de empresas y fomentando el empleo, especialmente en regiones y sectores económicos afectados por calamidades públicas.

2.2.2 Los principios generales de la tributación.

Fino (2000) en su obra "Los elementos básicos de la tributación en Colombia" establece las bases de un estado social de derecho fundamentado en los principios generales de la tributación. Estos principios promueven las relaciones formales y sustanciales entre el Estado y los contribuyentes, mejorando así la participación de la propiedad privada en la economía al tratar equitativamente a todos en función de sus cargas impositivas y los ingresos que generan.

En el contexto de los procedimientos y diligenciamientos para el pago de impuestos en Colombia, se presentan varias complicaciones de naturaleza formal. Una de las dificultades radica en la extensión y complejidad de las normas fiscales vigentes, lo cual dificulta a las personas cumplir con sus obligaciones tributarias.

El principio de progresividad está estrechamente vinculado con la equidad vertical y la capacidad de pago. Para entenderlo adecuadamente, es crucial considerar los aspectos económicos relacionados con la riqueza y la renta.

La equidad en materia tributaria implica que la igualdad está condicionada por la capacidad económica del contribuyente: aquellos con capacidades económicas iguales deben recibir un tratamiento fiscal igual, mientras que aquellos con capacidades económicas desiguales deben recibir un tratamiento fiscal diferente.

El Estado tiene el deber, como se mencionó anteriormente, de velar y hacer cumplir la ley, pero esto no siempre se refleja en los impuestos establecidos, ya que a menudo se afecta la capacidad de pago de las personas naturales. Esto ocurre cuando los ingresos están gravados, pero no se otorgan los beneficios fiscales necesarios para la depuración de impuestos.

Por ejemplo, el desmonte del impuesto al patrimonio y la ampliación del número de declarantes del impuesto de renta para personas naturales disminuyendo las bases de ingresos o patrimonio. El impuesto al patrimonio, ha tenido diferentes denominaciones como es la de impuestos a la riqueza cuyas bases han sido objeto de consideración en diferentes reformas tributarias tomando en cuenta que quienes pagan este tipo de tributos, generalmente poseen un patrimonio alto y una capacidad de pago significativa, mientras que los trabajadores dependientes no son generadores de riqueza y dependen de un salario.

En la época moderna, se han incorporado modelos filosófico-económicos que promueven la igualdad. Varios pensadores de este período han abogado por mejorar las relaciones entre el estado, el individuo y la propiedad privada, estableciendo mecanismos sociales y económicos más equitativos. Marx (1867), en su obra "El Capital" expone la existencia de desigualdades significativas entre el capital (empresas) y los trabajadores. Según Marx, los capitalistas aportan

principalmente recursos económicos para la producción de bienes y servicios, mientras que los trabajadores contribuyen con su mano de obra. Esta discrepancia genera lo que Marx denomina plusvalía, es decir, la diferencia entre el valor creado por el trabajador y lo que realmente recibe como compensación. En términos contemporáneos, esta diferencia se ha mitigado en parte mediante las prestaciones sociales otorgadas a los trabajadores.

Por otro lado, Rousseau (1792) en "El contrato social", discute como la propiedad privada afecta las dinámicas gubernamentales. La teoría argumenta que los individuos tienen derecho a trabajar sus propiedades, pero también tienen obligaciones sociales, como el pago de impuestos. Sin embargo, la brecha entre las ganancias recibidas por los propietarios y lo que realmente se paga a los trabajadores (plusvalía) sigue siendo una fuente de desigualdad significativa. Para abordar esta disparidad, los gobiernos han acordado medidas destinadas a reducir la desigualdad económica, como la imposición de impuestos sobre las ganancias y la mejora de las condiciones laborales, incluyendo las prestaciones sociales.

David Ricardo, en "Principios de economía política y tributación" argumenta que los ingresos obtenidos deben estar sujetos al pago de un porcentaje del excedente o la utilidad. Este principio se aplica en la relación entre el estado y los contribuyentes, donde las obligaciones fiscales se basan en la actividad económica que genera riqueza. Los contribuyentes deben deducir costos y gastos necesarios para calcular su ingreso neto. Ricardo sostiene que, si un contribuyente busca expandir su negocio y aumentar sus ingresos, la utilidad neta permanecerá relativamente constante debido a los costos asociados con la producción.

Los impuestos son instrumentos comunes que pueden influir en la demanda de productos al aumentar sus costos, lo que a su vez puede afectar la regularidad de las transacciones comerciales debido a las obligaciones contraídas con el estado. Aunque los impuestos pueden encarecer los productos, es esencial que los salarios aumenten proporcionalmente para mantener el poder adquisitivo frente a las condiciones de mercado fluctuantes, como la expansión demográfica. La oferta y demanda en el mercado laboral también influyen en el nivel de los salarios, los cuales pueden disminuir si hay un aumento en la mano de obra disponible o un mayor uso de maquinaria industrial. No obstante, la educación y las habilidades técnicas pueden valorar al trabajador y mejorar las condiciones laborales.

En el contexto colombiano, tanto las personas físicas como las sociedades enfrentan desafíos significativos relacionados con los costos, incluyendo salarios, costos de producción, tasas, contribuciones, impuestos y tarifas. Estos factores pueden llevar al incumplimiento fiscal y, a su vez, dar lugar a una serie de reformas tributarias diseñadas para mejorar la recaudación de impuestos mediante sanciones penales y pecuniarias. En algunos casos, el estado también ha introducido medidas para fomentar la formalización, ofreciendo beneficios fiscales a nuevos declarantes y facilitando el acceso de los contribuyentes que buscan optimizar sus costos fiscales.

Las políticas económicas en los países se centran en mejorar la equidad social, proporcionando beneficios sociales a aquellos que carecen de acceso. A lo largo del tiempo, muchos países han implementado impuestos, como el impuesto sobre la renta, que han contribuido significativamente a reducir las desigualdades económicas. Contrariamente a las teorías de Marx y David Ricardo, que enfatizan la regulación de los mercados de capital para

reducir la plusvalía y establecer salarios equitativos entre capitalistas y trabajadores, las teorías neoclásicas se centran en el capital, el trabajo y la producción. Esto refleja la disparidad de ingresos en diferentes etapas educativas.

Piketty (2014) argumenta que una de las principales críticas a la desigualdad es que el aumento del capital de quienes tienen más recursos conduce a la privatización de recursos públicos. Cuando los gobiernos privatizan activos públicos para aumentar la participación del sector privado en un determinado sector, el estado puede gravar ingresos, pero estas transferencias disminuyen la participación del gobierno en la riqueza.

Klein (2007) explica en "La doctrina del shock" que la Universidad de Chicago, a través de Milton Friedman, buscaba combatir las ideas de comunismo y socialismo, especialmente las políticas de John Mayner Keynes para regular la depresión de la década de 1930. Esta doctrina promovía un shock económico para eliminar el estado de bienestar, donde los estados proporcionaban empleo pleno mediante inversión estatal en infraestructura, educación, salud y protección del mercado de bienes básicos. Esto facilitó la transición a un mercado libre dominado por grandes mercados de capitales, con salarios dictados por el mercado y sin intervención estatal. Las empresas privadas se beneficiaron de los recursos estatales para obtener mayores ganancias, respaldadas por la aprobación de nuevas políticas fiscales. Chile fue el primer país en adoptar estas medidas después de la presidencia de Salvador Allende en 1970, cuando Augusto Pinochet tomó el poder y aplicó las políticas de los "Chicago Boys", desregulando los mercados, reduciendo los impuestos a las empresas y privatizando industrias, lo

que condujo a una crisis inflacionaria. La desigualdad aumentó drásticamente, ya que los salarios no cubrían los costos de vida básicos.

Las crisis financieras también han influido en la desigualdad, especialmente en las políticas fiscales de los países que promueven un crecimiento económico significativo, como en Colombia, donde se incentiva la economía a través de beneficios fiscales para las empresas y sociedades. La crisis financiera de 2007-2008 en los Estados Unidos dejó profundas secuelas sociales, afectando severamente a las clases baja y media. El desempleo, los embargos y las deudas aumentaron, mientras que los más ricos lograron incrementar su fortuna después de la crisis. El "sueño americano" de equidad, igualdad y justicia fue cuestionado por muchos estadounidenses, ya que los tribunales rara vez sancionaron a los banqueros responsables de la crisis. Las políticas fiscales previas a la crisis, que se basaban en la teoría del goteo para dar la mayoría de los recursos a los ricos con el fin de estimular la economía, resultaron en efectos negativos significativos.

La desigualdad económica en Colombia ha permeado diversos ámbitos sociales, resultando en consecuencias significativas como el conflicto interno e, históricamente, fue también un factor determinante en la independencia de España. En el contexto de un Estado-nación, se establece la obligación estatal de garantizar una serie de lineamientos fundamentales que pueden mejorar las condiciones de vida de las personas con menores ingresos. En materia de impuesto en la Constitución Política de Colombia, donde se destacan la equidad, igualdad y progresividad, y es responsabilidad del Estado asegurar su cumplimiento; de lo contrario, se estaría violando un derecho constitucional fundamental (Asamblea Nacional Constituyente,

Constitución Política de la República de Colombia, art. 363, 1991) Por lo tanto, todas las reformas fiscales posteriores deben alinearse con el art. 363 de la C.P, especialmente aplicar la progresividad, para evitar incurrir en violaciones a la norma.

Durante la década de 1990, en América Latina se llevaron a cabo importantes procesos de reforma fiscal destinados a fortalecer el recaudo, combatir la evasión y la elusión fiscal, así como mejorar la transparencia en la información fiscal. Estas medidas han contribuido significativamente a aumentar la recaudación en la región. (OCDE, 2021)

No obstante, la implementación de impuestos en estos países enfrenta numerosas dificultades. Los procesos legislativos para la aprobación de propuestas fiscales suelen ser complejos, y frecuentemente se aprueban con exenciones tributarias que reducen la carga impositiva, diluyendo así el impacto de los impuestos diseñados para reducir la desigualdad.

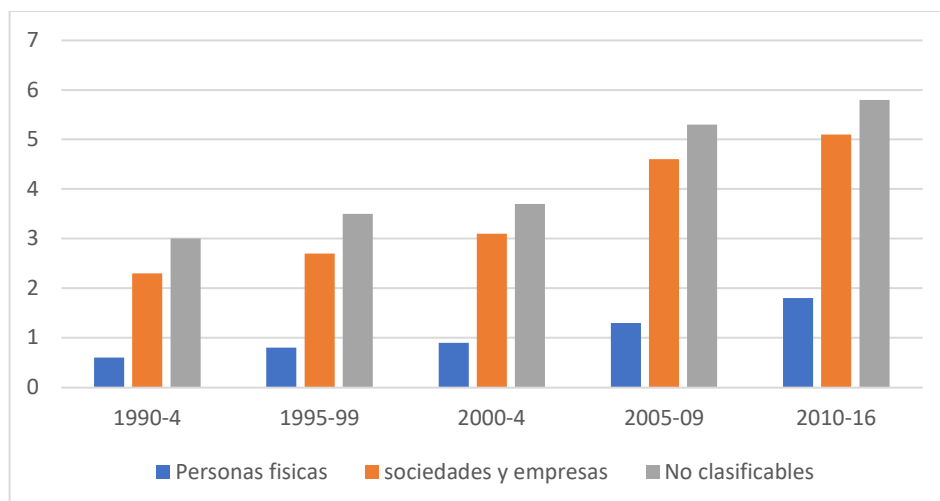
Barreix *et al.* (2024), en su artículo “Presión Fiscal Equivalente en América Latina y el Caribe: Actualizando los ingresos fiscales de la región al final de la pandemia”, realiza un análisis crítico de la situación económica en los países de América Latina y el Caribe, destacando el papel crucial de los gobiernos en mitigar la crisis provocada por la pandemia de COVID-19 en la región. Esto ha llevado a muchos países a implementar medidas impositivas dirigidas a sectores como el energético, las energías renovables, el industrial, el comercial, los servicios y el minero, entre otros, mediante la introducción de nuevos impuestos.

Por otro lado, la OCDE (2018), en su informe “Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe” identifica numerosas deficiencias en las políticas fiscales de la región, que comprometen implementar reformas equitativas. Estas economías dependen en gran medida de impuestos al consumo, con serias limitaciones en la redistribución del gasto público. Al comparar los sistemas fiscales de América Latina y el Caribe con los países desarrollados, se evidencia una marcada desigualdad en el ámbito impositivo, especialmente en el bajo rendimiento del impuesto sobre la renta tanto para personas naturales como para sociedades.

Los estudios sobre el impuesto de renta de personas jurídicas indican que su recaudación es comparativamente sólida en la región, mientras que el impuesto sobre la renta de personas físicas muestra un desempeño deficiente tanto en términos de eficacia como de redistribución. Es imperativo abordar las deficiencias en el impuesto sobre la renta para personas naturales, dado su significativo impacto en las finanzas públicas de los países (OCDE, 2018, p.135)

Gráfica 2.

América Latina (países seleccionados): evolución y estructura del impuesto sobre la renta (1000), 1990-2016



Fuente: Elaboración propia, sobre la base de información de OCDE/CEPAL/CIAT/BID (2018).

Nota: a. La desagregación entre personas físicas y empresas corresponde al promedio simple de 9 países sobre los que se dispone de información correspondiente al período 1990-2016 (Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Guatemala, Honduras, Panamá, Perú and Uruguay).

Según Jiménez (2015) en su estudio "Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina", las empresas en su contexto económico, buscan la manera en la de economizar costos. Y una de las formas que son más eficaces son determinantes como la planeación tributaria, en donde es primordial el manejo adecuado de los impuestos, y en otros casos se trata de disminuir sus costos y gastos optando por contratar personal menos calificado, y una de las razones por las cuales los profesionales ofrecen servicios a precios más bajos, y en cierta forma estos ingresos, se ven reflejados en el recaudo impositivo el cual se aminora respecto a su bajo ingreso. Por otra parte, la alta demanda de profesionales contribuye a esta situación, ya que el principio económico de oferta y demanda estrecha la brecha salarial entre los trabajadores profesionales y los menos calificados.

La reducción de la desigualdad en el ámbito laboral ocurre cuando los trabajadores son compensados de manera justa por sus labores, cuando actualizan sus habilidades para aumentar la productividad, o cuando alcanzan metas como ascender en sus carreras. En este contexto, la disparidad laboral comienza a disminuir.

“Entre los estudios más recientes de la desigualdad según estudios de la (CEPAL, 2013) en América Latina la desigualdad al igual que los países europeos, asiáticos como China es notable el aumento de la desigualdad en América Latina, donde según los estudios realizados es la región más desigual” (Jiménez, 2015, p.14)

De acuerdo con Jiménez (2015), en el caso de Colombia, en las últimas reformas salariales se ha visto un incremento, en los salarios en relación al incremento de los costos de la canasta familiar, esto también debido a las sugerencias que se han establecido por las comisiones y otros órganos institucionales como la OCDE, temas relacionados con el impuesto de renta también han tenido gran cabida para mejorar nuestros sistemas fiscales, incrementando número de declarantes persona natural, y el incentivo tributario que se ha empleado para sociedades y empresas, con el fin de mejorar e incrementar el empleo en la región.

En cuanto a los impuestos, la desigualdad se manifiesta en la estructuración de los beneficios establecidos. Por ejemplo, un incentivo otorgado a un sector económico específico al que otros no tienen acceso crea una competencia desigual. Aquellos que se benefician de estos alivios fiscales pueden obtener mayores ingresos y ventajas, desde la exención de impuestos

hasta la reducción de los aportes laborales. Estas medidas favorecen a quienes ya están en una posición privilegiada en términos de rentabilidad, mientras que otros quedan en desventaja.

En América Latina, la desigualdad se manifiesta en diferentes áreas, como la renta, el patrimonio, la dotación de capital humano, las oportunidades y los derechos. La exclusión social es otro problema prominente en la región, donde muchas personas viven en condiciones inadecuadas.

En estudios ya realizados sobre los ingresos correspondientes a la población en América latina, se encuentra el de la concentración de la riqueza, que en materia tributaria se puede definir como los ingresos que el estado está dejando de recaudar a las rentas altas, que tienen porcentajes exentos al momento de tributar, generando, que tengan las mismas condiciones en la depuración de la renta de menores ingresos, esto es evaluado por medio de un Coeficiente, expresado en valores entre 0 y 1. Una medición igual a 1 indica una concentración extrema de ingresos donde una sola persona posee todo, mientras que si la expresión es 0 representa una distribución perfectamente equitativa de ingresos entre todos los miembros (Galindo y Viridiana, 2015). Esta medida se deriva de la curva de Lorenz, que ordena a la población según sus ingresos y muestra el porcentaje acumulado de ingresos de forma ascendente. Cuanto más cerca esté la curva de Lorenz de la línea de 45 grados, menor será la desigualdad, reflejando una distribución más equitativa donde todos los individuos tendrían el mismo ingreso.

Colombia enfrenta desafíos significativos en términos de desigualdad social, agravados por las políticas fiscales introducidas con la Ley de Crecimiento que incluyen la ampliación de la

base de contribuyentes del impuesto sobre la renta y el aumento de las tarifas impositivas. Además, se han implementado cambios en los beneficios fiscales para las mega inversiones, restringiendo el acceso para las empresas que buscan beneficiarse de estos incentivos. El objetivo de estas reformas, iniciadas en 2010, es mejorar la equidad tributaria al abordar vacíos normativos que han creado disparidades entre los contribuyentes y promover el desarrollo económico.

Moller (2012) sostiene que el sistema tributario colombiano presenta deficiencias significativas en su capacidad redistributiva, especialmente en el impuesto sobre la renta personal. Esto se debe a varios factores: primero, la baja recaudación del impuesto debido a su aplicación limitada, ya que menos del dos por ciento de los adultos colombianos declaran y pagan impuesto sobre la renta. Segundo, la existencia de umbrales de altos ingresos excluye a muchos contribuyentes potenciales. Tercero, la gran cantidad de exenciones tributarias beneficia principalmente a los de mayores ingresos, debilitando aún más la base tributaria. Finalmente, los trabajadores independientes de bajos ingresos son gravados presuntivamente en la fuente sin derecho a reembolsos al presentar su declaración anual de renta.

Siguiendo a Moller (2012), entre las exenciones significativas que contribuyen a la pérdida de ingresos tributarios, se destacan el 25% de exclusión de la renta personal para el cálculo del impuesto, así como las deducciones por aportes voluntarios a pensiones y el ahorro destinado a vivienda a través del Ahorro para el Fomento a la Construcción (AFC). Estas políticas benefician principalmente a familias de altos ingresos, reduciendo efectivamente el ingreso gravable. Además, Colombia exonera los aportes, los retornos de las inversiones y los

ingresos por pensiones, a diferencia de otros países como Brasil que han optado por gravar estos ingresos como parte de sus reformas fiscales más amplias.

2.2.3 Impuesto de renta y sus elementos

Para comprender mejor el tema del impuesto de renta, es fundamental comenzar con una definición precisa de este concepto. Desde tiempos antiguos, las autoridades gubernamentales han implementado gravámenes sobre ciertos hechos imposables como parte de sus medidas administrativas. En el caso específico del impuesto de renta para personas naturales en Colombia, es necesario considerar que los contribuyentes deben declarar sus ingresos y, en algunos casos, realizar pagos correspondientes según las unidades tributarias establecidas.

El impuesto de renta está compuesto por los cinco elementos fundamentales de todo tributo:

1. Hecho generador: Se refiere a todos aquellos ingresos que, de acuerdo con la normativa vigente, están sujetos a gravamen.
2. Sujeto activo: En el caso del impuesto de renta, el sujeto activo es la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales), entidad encargada de la administración y recaudación del impuesto, entre otras facultades administrativas.
3. Sujeto pasivo: Engloba a todas las personas naturales y jurídicas que, según la ley, tienen la obligación de declarar y pagar el impuesto de renta.
4. Base gravable: Es el valor resultante después de deducir costos y gastos permitidos, sobre el cual se aplica el porcentaje determinado para calcular el impuesto a pagar.

5. Tarifa: Representa el porcentaje establecido por la ley que se aplica sobre la base gravable para determinar la cantidad de impuesto de renta a pagar.

2.2.4 Incentivos tributarios

Son una serie de elementos establecidos en la ley y demás normas tributarias que tienen por objeto disminuir bien sea la base gravable, la tarifa o el impuesto propiamente. Estos incentivos tributarios buscan dinamizar el recaudo y generalmente obedecen a temas de política tributaria y fiscal según las motivaciones de las normas en que se incluyan y del gobierno que las proponga.

Todos los incentivos están sujetos a condiciones que la misma norma establece para garantizar una temporalidad en su aplicación bien sea para determinados sectores económicos o determinados contribuyentes.

Algunos de los incentivos más comunes son:

Deducciones: “Son aquellos gastos que se descuentan de los ingresos y que afectan la utilidad, generando un menor impuesto a pagar por parte del contribuyente de renta.” (Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación [Minciencias], s.f.)

Beneficios tributarios: los beneficios ficiales son reglas en las cuales los sujetos pasivos del impuesto, ya sea personas naturales o jurídicas, por medio del tratamiento que se ha

establecido en la norma se da el supuesto de no sujeción, los cuales se ven reflejados en lo cuantitativo, viéndose reflejados en la reducción de partidas que hacen parte de la base o tarifa. De este tratamiento diferencial, también podemos determinar que en este se pueden encontrar distintos tipos de incentivos que la incorporan elementos para el cálculo de la base gravable, plazos diferentes para el pago, etc. (Minciencias, s.f.)

Rentas exentas: Cuando se hace referencia a rentas exentas, existe una determinación del legislador en materia tributaria para identificar actividades que de alguna manera estarán sometidas a un tratamiento especial, el cual implica un beneficio fiscal. (Minciencias, s.f.)

Exenciones: Según el art. 22 de la Ley 58 (2003), son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

En cuanto a la exención se puede definir, que son obligaciones que se encuentran limitadas en su gravamen, que puede ser totales, o en un porcentaje del ingreso que el contribuyente tiene, en donde no se alteran los elementos de la relación jurídica tributaria (sujetos, base, cuota, tasa o tarifa), y que por razones de equidad o política económica, a las personas físicas y jurídicas se eximen de su hecho generador, con el objetivo de ajustar el tributo a condiciones económicas o del ámbito social, la cual al tenor se debe de dar la firmeza en el principio de certeza y la seguridad tributaria.

La exención no evita que nazca la obligación del pago de un impuesto, si no que la obligación efectivamente nace al colocarse el sujeto en algún supuesto de hecho imponible previsto en una norma y, posteriormente, mediante otra norma del mismo nivel

se quita o se releva del cumplimiento de dicha obligación al sujeto” (Palma et al., 2018, p.14)

Capítulo III. Aspectos metodológicos.

3.1 Tipo de estudio.

El presente estudio adopta un enfoque documental descriptivo, centrado en la consulta de diversas fuentes como artículos y textos pertinentes a los temas de análisis. Se estudian las reformas tributarias de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022) en Colombia, relacionándolas con los principios de equidad y progresividad aplicables al impuesto de renta tanto para personas naturales como jurídicas. Además, se consideraron las recomendaciones en política fiscal para América Latina y específicamente para Colombia en cuanto al impuesto de renta, integrando fundamentos económicos y políticos propuestos por distintos pensadores.

Como fuente primordial de información, se utiliza la Constitución en su art. 363, para realizar un análisis de los principios que sustentan las políticas fiscales al momento de establecer tributos. Este análisis se enfoca en las reformas tributarias de los años 2019 y 2022, evaluando las tarifas impositivas, beneficios fiscales y rentas exentas contempladas en la normativa, para identificar los principales cambios en materia tributaria y sus impactos en los contribuyentes del impuesto de renta.

Una vez estudiadas las reformas tributarias, se procedió a evaluar el grado de cumplimiento de los principios de equidad y progresividad. En caso de detectar vulneraciones a la Constitución Política de Colombia, se identifican las bases jurídicas en las que se fundamentan

aspectos como tarifas, beneficios fiscales y rentas exentas, para determinar los momentos en que los contribuyentes reciben un trato desigual en el ámbito tributario.

Finalmente, el análisis se centra en señalar qué principios constitucionales están siendo vulnerados y qué beneficios fiscales podrían estar otorgando tratamientos no equitativos al momento de tributar. Se considera la incidencia de políticas tributarias donde los contribuyentes podrían verse afectados por condiciones fiscales no uniformes.

3.2 Método de investigación:

Se analizaron las teorías de diferentes pensadores económicos como base para entender la política económica, y de esta manera comprender como ésta juega un papel importante en la política fiscal.

El carácter descriptivo del trabajo se aplica desde el análisis de trabajos que abordan la desigualdad tributaria teniendo en cuenta los principios constitucionales, haciendo un bosquejo histórico de la desigualdad económica desde la antigüedad hasta la edad moderna.

Posteriormente se analizan las dos reformas tributarias objeto de estudio y se deducen las posibles implicaciones que, desde los tributos regulados, así como desde los beneficios, pudieren afectar la aplicación de los principios de igualdad, progresividad y equidad tributaria.

Capítulo IV. Descripción, Análisis y Discusión de los resultados

4.1 Origen Constitucional de los Principios de Equidad y Progresividad

En Colombia, todas las normas se sustentan en la Constitución Política, específicamente en el art. 114, que establece al Congreso de la República como el órgano encargado de crear las leyes fiscales en el país. Dichas leyes deben adherirse a los principios fundamentales de la tributación: igualdad, simplicidad y progresividad, como se dispone en los siguientes artículos constitucionales y estatutarios:

- Artículo 150: Principios de Legalidad Tributaria
- Artículo 338: Principio de Reserva de Ley.
- Artículo 363: Principios de Equidad, Eficiencia y Progresividad

El Estatuto Tributario, establecido por el Decreto Ley 624 de 1989, regula la relación entre el contribuyente y el Estado, detallando las normas sustantivas y formales aplicables. Las reformas tributarias, autorizadas mediante leyes gubernamentales, introducen cambios significativos en materia de impuestos y procedimientos, como se evidencia en la Ley de Crecimiento Económico 2010 (2019).

La Ley en mención fue promulgada con el objetivo de mejorar la situación económica de Colombia, abordando problemas como el desempleo y fortaleciendo las empresas mediante medidas e incentivos que promuevan un entorno propicio para el crecimiento. Estos beneficios

están diseñados para no impactar negativamente las finanzas de las empresas, asegurando así una mayor capacidad económica y sostenibilidad tanto para pequeñas como para grandes empresas.

Según la exposición de motivos de esta Ley: "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." (Ley 1943, 2018)

La reforma Ley 2010 (2019) incorpora principios clave como la progresividad en las tarifas del impuesto de renta para personas naturales, especificadas en el art. 241 del Estatuto Tributario y en el art. 34 de la Reforma Tributaria de 2019. Esta progresividad se refleja en las tasas impositivas escalonadas que van desde el 19% hasta el 39%, aumentando conforme los ingresos del contribuyente crecen, cumpliendo así con el principio constitucional de progresividad tributaria.

En el caso de las sociedades, también se aplican tarifas escalonadas que varían según el tipo de entidad y sector económico, con muchas disfrutando de beneficios fiscales que incluyen tasas del 0%. Por ejemplo, el régimen simple de tributación integra impuestos como el de renta, el al consumo, y el de industria y comercio, regulado por los arts 907 y 908 de la Ley 2010.

Esta legislación busca garantizar que el sistema tributario colombiano no solo sea equitativo y progresivo, sino también eficiente y adecuado para promover un crecimiento económico sostenible y una mayor inclusión empresarial.

Tabla 2.

Ingresos régimen simple de tributación.

Ingresos brutos anuales	
	inferior
igual o superior (UVT)	(UVT)
0%	6000
6000	15000
15000	30000
30000	80000

Fuente: Elaboración propia basados en los ingresos sometidos al régimen simple de tributación.

Para el caso del régimen simple de tributación podemos ver de acuerdo al art. 908 de la Ley 2010 (2019), que los ingresos que se graban están en las tarifas que van desde el 1.8% hasta el 14.5%, y esta como ya se ha mencionada abarca distintos tipos de contribuyentes que se pueden acoger a este régimen el cual, brinda condiciones de favorabilidad para el cumplimiento del art.363 de la constitución política de Colombia.

4.1.1 Igualdad en beneficios personas naturales

Como es de aclarar el principio de igualdad tributaria también se debe de enfocar a las diferentes situaciones planteadas en cada caso, ahora vamos a analizar este principio ya

mencionado en la igualdad que se debe tener al estar en una situación más gravosa entre las rentas de personas naturales, como lo es la de las rentas no laborales de capital y las de servicios y honorarios, las cuales en este caso estas deben de incurrir en costos y gastos al no estar en dependencia de una remuneración como las de los trabajadores. Por lo tanto la igualdad en el impuesto de renta para el caso de las personas naturales más exactamente en el caso de las rentas no laborales y de capital, en comparación con las renta de los honorarios y de los trabajadores independientes podemos encontrar el cumplimiento del principio de igualdad al integrar en cada una de sus cédulas las correspondientes depuración de sus costos y gastos asociados a sus actividades comerciales, lo que ha permitido que cada uno de ellos gocen de una igualdad de condiciones, al igual que al sometimiento en el caso de los honorarios y los trabajadores independientes de acoger las medida de la renta exenta del 40%, o restar a su renta los costos y gastos asociados en su actividad.

La cédula de personas naturales ha permitido que todas las rentas como las laborales, no laborales, de capital y pensiones, tengan los mismos ingresos no constitutivos de renta, por lo que todo y cada uno de ellos excepto las rentas obtenidas por dividendos.

En cuanto a los ingresos no constitutivos de renta hacen parte de estos los aportes a fondos de pensiones estipulados en el art. 126-1 del E.T; por otra parte, estas rentas también pueden detraer como deducciones limitadas a un 40%, los intereses de vivienda del art. 119 del E.T. cesantías y dependientes económicos que hace referencia el art. 126-1 del E.T.

4.1.2 Igualdad en beneficios a las sociedades

Se puede establecer que la reforma de la Ley 2010 (2019), tiene beneficios tributarios, a los que se pueden acoger las empresas y en algunos casos las personas naturales respecto a las rentas no laborales. El objeto de la creación de estos beneficios obedece a muchas razones que particularmente se encuentran asociadas a problemas sociales como el conflicto armado donde la constitución de empresas en zonas declaradas como vulnerables en Colombia, tienen el derecho de gozar de los incentivos por su funcionamiento en estos lugares con el fin de mejorar las condiciones de empleo; incentivar la creación de nuevas empresas que tengan un enfoque tecnológico o en temas relacionados con la literatura, medios audio visuales entre otros los cuales debe de generar el empleo.(economía naranja). las empresas, para acceder, deben de cumplir los requisitos mínimos como es el de generar mejores condiciones de empleo a las personas.

4.1.3 Equidad como fundamento de la Ley 2277 (2022).

Uno de los objetivos propuestos en la reforma de la Ley 2277 (2022) se orienta a mejorar las contribuciones de los contribuyentes personas naturales y sociedades, por lo cual en esta se implementan medidas en temas como la renta de personas naturales incrementando el número de contribuyentes y, especialmente elevando las tarifas para su pago, además de reducir algunas medidas que generaban, según las motivaciones de la norma, beneficio excesivo. Por otro lado, en las personas jurídicas se puede concluir que todos los beneficios a los que habían accedido se les da el cumplimiento quedando vigentes el momento de su vencimiento, pero con la limitante

que ahora se debe de tener en cuenta por una parte el beneficio presentado y por otra que de todas formas se encuentra supeditado con la tasa mínima de tributación. En tanto cabe mencionar el art. 1 de la reforma de la Ley 2277 (2022) el cual establece su objetivo como:

“Artículo 1. Objeto. Con el propósito de apoyar el gasto social en la lucha por la igualdad y la justicia social y consolidar el ajuste fiscal, la presente ley tiene por objeto adoptar una reforma tributaria que contribuya a la equidad, progresividad y eficiencia del sistema impositivo, a partir de la implementación de un conjunto de medidas dirigidas a fortalecer la tributación de los sujetos con mayor capacidad contributiva, robustecer los ingresos del Estado, reforzar la lucha contra la evasión, el abuso y la elusión, y promover el mejoramiento de la salud pública y el medio ambiente.”

4.1.4 Progresividad en tarifas de impuestos personas naturales:

La Ley 2277 (2022) en el art. 4 modifica el art. 245 del Estatuto Tributario estableciendo una tarifa del 20% sobre dividendos y participaciones recibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, para personas naturales que no son residentes en el país y sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes.

En cuanto a las tarifas del impuesto de renta del art. 241 la Ley 2277 (2022) le sigue dando vigencia la reforma tributaria anterior 1943, donde el número de declarantes, tarifas y demás disposiciones siguen vigentes. Por lo tanto, es de mencionar que en el tema de la progresividad de las tarifas del impuesto de renta de personas naturales se sigue cumpliendo, al

legislador seguir tomando tarifas diferenciales del impuesto de renta de las personas naturales, cumpliéndose el art. 363 de la Constitución Política de Colombia.

4.1.5 Igualdad en la depuración de renta personas naturales

El art. 7 de la Ley 2277 (2022) reforma el art. 336 del E. T. en lo concerniente a la depuración del impuesto de renta de la cedula general en esta les permite deducir hasta un máximo de 4 dependientes económicos, a los cuales pueden acceder en todas las rentas a excepción a la de dividendos y ganancias ocasionales, es importante destacar que esta medida genera un alivio para las personas naturales ya que en algunos casos como la de pensiones y laborales no incurren en costos y gastos pues son renta fijas, pero si tienen a cargo de pendientes económicos como hijos, padres u otras opciones determinadas expresamente.

Las deducciones que se relacionan con los costos y gastos asociados con las personas naturales relacionadas con los no laborales y de capital, ahora deben de optar entre reducir sus costos y gastos o la renta exenta del numeral 10 del art. 206 del Estatuto Tributario. Con la medida establecida en este artículo, el contribuyente del impuesto de renta solo tiene una opción que es la de reducir los costos y gasto asociados a su ejercicio o la de tomar el porcentaje de la renta exenta con lo cual ya no goza de un doble beneficio, dando prioridad al principio de igualdad tributaria, establecido en la Constitución Política de Colombia.

4.1.6 Progresividad en tarifas de sociedades:

En la reforma de la Ley 2277 (2022) en el art. 10, se modifica el art. 240 del E.T. en él se incorpora la tarifa general del 35% para las personas jurídicas. En cuanto a su progresividad no se encuentran tarifas que se relacionen con distinto tipo de ingresos, en la medida que generen mayor rentabilidad pagarán más impuesto.

En esta reforma podemos encontrar nuevamente el régimen simple en tributación en el art. 42 de la Ley 2277 (2022), que incorpora nuevas medidas a el art. 905 del E.T.

La tasa mínima de tributación que se ha implementado en el párrafo 6 del art. 10 de la reforma de la Ley 2277 (2022), establece una tarifa aplicable a todas las personas jurídicas que se han acogido a diferentes tipos de beneficios fiscales, haciendo que se pague una tasa mínima y de esta manera el impuesto no sea cero. En las reformas anteriores como la 1429, 1819, 1943 y la 2010, el estado colombiano a través del legislador incorporó un sin número de beneficios fiscales como rentas exentas, tarifas que comenzaban en cero y progresivamente iban subiendo hasta llegar a la tarifa general, ahora con esta reforma van a empezar a pagar de acuerdo al cálculo de esta reforma y esta no puede ser inferior al quince por ciento (15%) según algunos criterios de depuración de la renta contable.

4.2 Cambios en el impuesto de renta de personas naturales en las reformas de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022) en Colombia

Entre los principales cambios en materia tributaria podemos encontrar que en la renta de personas naturales el límite de 240 UVT mensuales, ahora con la reforma de la Ley 2277 (2022) se limita a el 25% o 790 UVT anuales, con lo cual las personas naturales, ahora su renta exenta es baja, generando una renta más frente a la de la norma anterior, que le daba un mayor beneficio.

Dentro de la renta de las personas naturales se encuentran rentas exentas, deducciones, que hacen parte de los beneficios que estos perciben para disminuir su carga tributaria. Las deducciones de las personas naturales con las reformas anteriores se encontraban exentas hasta por el valor de las 5.040 UVT haciendo su renta líquida menos gravosa, estas rentas, ahora con la nueva reforma en el art. 336 del E.T. se ha reducido limitadas al porcentaje del 40% y a (1.340) UVT anuales, de esta manera las exenciones que daban las normas anteriores se han reducido permitiendo grabar las rentas de las personas naturales que se encontraban con un porcentaje alto en sus rentas exentas.

Una de las deducciones que más ha generado desagrado por muchas personas naturales es la de no poder restar los gastos asociados a su núcleo familiar, en las anteriores reformas estaban limitados los dependientes económicos, en la reforma Ley 2277 de 2022 el legislador contempló una deducción hasta de 4 dependientes económicos en la renta de persona naturales.

4.2.1 Principales cambios en materia de impuesto de renta sociedades en las reformas de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022).

La tarifa que se plantea en la ley de crecimiento económico 2010, establece en el art. 92 de la misma norma una tarifa general del 32% por ciento que se reduce progresivamente en los años 2020, 2021 y 2022 finalizando al 30%, de esta tarifa podemos concluir que es relativamente baja en comparación con las tarifas que se presenta en las personas naturales que, aunque hay rentas progresivas que van desde el 19% hasta el 39%, y las primeras resultan bajas las ultimas son más gravosas. La nueva reforma de la Ley 2277 (2022) modifica el art. 240 del E.T. y esta aplica la tarifa general a un 35%, como tarifa única para las sociedades colombianas, esta no tiene tasas progresivas que beneficien las empresas, pero a su vez tomando el principio de irretroactividad, permite que todas las empresas que se acogieron a diferentes estímulos tributarios se les fuera respetado su acogimiento a tal beneficio. Sin embargo, cabe mencionar que estas se deben de someter a el nuevo párrafo 6 del art. 240 de la Ley 2277, que incorpora la tasa mínima de tributación.

Tarifas para Personas Jurídicas Ley 2010.	
Tarifa.	Año.
32%	para el año 2020.
31%	para el año 2021.
30%	para el año 2022.

Reforma 2277	
Tarifa general	
Impuesto de renta personas jurídicas	35%
Empresas del estado	9%

Tarifa renta liquida.	
Tarifa.	Año.
3,50%	para el año 2019.
3%	para el año 2020.
0%	para el año 2021.

Sobre tasa sector financiero Ley 2010. (renta gravable superior 120.000 uvt.)		
Puntos porcentuales	Tarifa.	Año.
4% adicional	Tarifa definitiva: 36%	para el año 2020.

3% adicional	Tarifa definitiva: 34%	para el año 2021.
3% adicional	Tarifa definitiva: 33%	para el año 2022.

Reforma 2277		
Impuesto de renta entidades financieras		
Tarifa general	Incremento en cinco puntos	años
35%	40%	año 2023
35%	40%	año 2024
35%	40%	año 2025
35%	40%	año 2026
35%	40%	año 2027

Los beneficios que la reforma de la Ley 2010 (2019), se orientaron a establecer distintas tarifas para distintos sectores de la economía, en el caso del sector financiero las tarifas son altas en comparación con la de otras sociedades beneficiadas con estímulos tributarios.

Otro de los beneficios con tarifa especial del 9% es la Aplicable para los hoteles que sean nuevos los cuales sean o remodelados, las empresas que catalogadas como mega inversiones también pueden acogerse a este incentivo fiscal y tributar con la tarifa del 9%, los cuales deben de cumplir las siguientes condiciones:

· Servicios hoteleros prestados en municipios de hasta 200.000 habitantes, pueden tomar la tarifa siempre y cuando en la entrada en vigencia de la norma 1943 entre los 4 y 10 años, se encuentren inscritos en la misma.

· Municipios de hasta 200.000 habitantes, con nuevos proyectos de parques temáticos, de ecoturismo, agroturismo y muelles náuticos que sean inscritos en el término de 4 años. Si el municipio tiene más de 200.000 habitantes, hasta por un término de 10 años.

Es importante resaltar que uno de los cambios en materia que con la reforma de la Ley 2277 (2022) esta tarifa sigue vigente solo para las empresas del estado y economía mixta, para los hoteles la tarifa paso del 9% al 15%. La tarifa planteada en la Ley 2010 (2019), también incorpora a los parques temáticos, ecoturismo, agroturismo y muelles náuticos, con los cuales se pretende en un primer objetivo mejorar el crecimiento económico a través del turismo, para después incorporar normas impositivas que sean más gravosas cumpliendo el objetivo de recaudar para el gasto público.

Las medidas para las entidades financieras en la Ley 2010 (2019), son progresivas y bajas por lo que se plantea en la norma comenzando con la tarifa del 36% del impuesto de renta para el año 2020, y consiguiente a estos esta se reduce al 34% para del 2021 y terminar con una tarifa del 33% para el año 2022, de esta manera el impuesto de renta es reducido en la medida que pasa el tiempo, pero la reforma de la Ley 2277 (2022), ya cambian este modelo he implementa en el art. 240 del E.T. y le suma 5 punto adicionales a la tarifa general que tendría vigencia desde el año 2023 hasta el año 2027 llegando está al 40%, y respetando del principio de certeza de la norma al no grabar inmediatamente en el año 2022 con la tarifa del 40%.

En cuanto a los beneficios fiscales la reforma de la Ley 2010 (2019), se implementaron cambios en materia tributaria para todos y cada uno los beneficios que ya se habían propuesto por normas anteriores, sin embargo estos cambios se encontraban direccionados a mejorar temas

relacionados con vacíos en la norma, que afectaban principalmente el recaudo del fisco, por lo que fue importante darle un cambio a esta medidas, en cuanto a la nueva norma la Ley 2277 (2022), como ya se ha hablado esta le ha respetado los términos y vigencias que tienen las sociedades colombianas y demás con la Ley 2010 (2019), de tal manera que estas siguen contando con sus beneficios pero tributando con la tasa mínima de tributación. Adelante vamos a mencionar los beneficios implementados en estas dos normas, tomando los cambios que se ha planteado en cada una de ellas, destacando cuales son los beneficios que se mencionan.

4.2.2 Economía naranja: artículo 235-2 E.T.

El beneficio fiscal de la economía naranja hace parte de una renta exenta, que se establece con el fin de darle más cabida a los nuevos modelos productivos de bienes y servicios donde prima el valor intelectual, como lo son las actividades económicas relacionadas con el arte la cultura, ciencia, tecnología, investigación entre tantas otras y haciendo hincapié en formalizar he implementar medidas tributarias que fomenten la creación de empresas, mejoren la condiciones de empleo, y el crecimiento económico. Como todo beneficio se debe entender que estos están en la obligación de cumplir una serie de requisitos estos son: generar por lo menos más de 3 empleos, que el monto de la inversión sea superior a (4.400) UVT, estas gozaran de 7 años de rentas exentas, a este pueden acceder las sociedades pertenecientes a zonas francas. En las sociedades que son pertenecientes a el campo colombiano, el número de empleados no puede ser inferior a (10) empleados y el monto mínimo de inversión no puede ser inferior a las (25.000) UVT, en un término de (6) años gravables, en los cuales pueden acceder a el beneficio por el termino de (10) años.

Otros beneficiarios de la economía naranja son las sociedades que produzcan en energía eólica, biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares y las rentas que provienen de las viviendas de interés social y las viviendas de interés prioritario. Las rentas exentas del artículo 235-2 del Estatuto Tributario se encuentran sometidas a la tarifa (0) sobre el impuesto de renta, sin embargo, con la reforma de la Ley 2277 (2022), le será aplicable el parágrafo 6 del art. 240 del E.T. que es la tasa mínima de tributación la cual no puede ser inferior al 15%.

4.2.3 Obras por impuesto artículo 800-1 Estatuto Tributario.

El mecanismo de obras por impuesto permite a los contribuyentes del impuesto de renta pagar sus obligaciones con el (50%) de su obligación, de acuerdo a la Ley 2010 (2019), estas obras se pueden realizar en las zonas afectadas por el conflicto armado en Colombia, donde se podía invertir en temas relacionados con vías, infraestructura, saneamiento básico, educación pública entre otras disposiciones. Para poder aplicar a este beneficio es necesario que los ingresos percibidos por el contribuyente no sean inferiores a las (33.610) UVT, y la inversión no puede ser superior al (30%) del patrimonio del año inmediatamente anterior. Entre los principales cambios en materia que se establecen en la nueva reforma, para el caso de la Ley 2277 (2022) se encuentra que las inversiones del mecanismo de obras por impuesto se pueden realizar en las zonas afectadas por el conflicto armada y en los municipios que cuentan con programas de desarrollo con su enfoque territorial. La norma también establece que también pueden aplicar a estos beneficios cualquier otra jurisdicción en la que se pueda realizar cualquier

tipo de inversión en la comunidad, el objetivo es mejorar las condiciones básicas, cerrando la brecha de inequidad territorial, mejoras en la infraestructura y reactivación económica y social.

4.2.4 Mega inversiones art. 235-3 del Estatuto Tributario

Otra de las formas de fortalecimiento empresarial y económico del estado fue la de crear el beneficio de las mega inversiones en Colombia, las cuales se pueden realizar por parte de personas naturales o jurídicas, siempre y cuando cumplan con los requisitos planteados por la ley de crecimiento económico en su art. 75, el cual modifica el art. 235-3 del E.T. como se mencionó el objetivo de incentivar el empleo ya que tiene como requisito el de generar 400 empleos. El estado colombiano incorporó este beneficio y una de las maneras de que se logre la instauración o inversión de estas mega inversiones, que deben de contar con más de 30.000.000 de UVT (\$ 1.028 millardos año 2019 o en otros términos \$ 1 billón de pesos) y las inversiones deben realizarse en un periodo máximo de 5 años en propiedad, planta y equipo que sean productivos o tengan la potencialidad de serlos, así como también la generación de al menos 400 empleos directos dando incentivos tributarios con miras, a que se vea una buena oportunidad de negocio, por lo cual el estado colombiano le da una tarifa del 27% para el impuesto de renta a las sociedades que realicen esta inversión. La tasa de (27%) les da a las empresas un margen de ganancia prudente conforme a la tarifa general del impuesto de renta del art. 240 del E.T. que es del 35%, y otro de los puntos a su favor es que la norma esta la no sujeción a renta presuntiva y el impuesto al patrimonio, permitiendo que el patrimonio invertido se encuentre exento de estos impuesto lo cuales por su forma de grabar no permite ningún descuento en retenciones

convirtiéndose en un impuesto en cascada que genera sobre cargos en los impuesto de las empresas.

En términos tributarios las mega inversiones con la ley de crecimiento económico beneficiaba a esta sociedades que realizaban actividades relacionadas con servicios hoteleros, parque temáticos de ecoturismo o agroturismo, donde podían tributar con el 9% para el impuesto de renta, entre los cambios que se dan con la reforma de la Ley 2277 (2022), sobre la tarifa mínima de tributación se establece que debe ser 15%, y en esta norma ya no le da entrada a las empresas que quieran entrar como mega inversiones, sin embargo, se de acuerdo a el principio de buena fe, irretroactividad de la ley y certeza, ahora deben de tributar bajo la modalidad de la tasa mínima de tributación.

4.2.5 Compañías holding colombianas articulo 894 Estatuto Tributario.

La reforma de la Ley 2010 (2022) vuelve a incorporar de la Ley 1943 (2019) las empresas holding colombianas, como una medida que permitiera el ingreso y la inversión de empresas en Colombia, estas son entidades nacionales dedicadas a tomar un grupo de empresas que se dedican a la tenencia de sociedades o entidades nacionales o extranjeras y que en cierta parte tenga la administración del mismo, agrupando las acciones de las empresas y así controlar las mismas. Este modelo económico hace parte de un beneficio fiscal en el que se puede optimizar la carga fiscal de las empresas por medio de la entidad controladora.

Con la reforma de la Ley 2010 (2019), las compañías holding para poder crear este tipo de entidades se debe de controlar por lo menos el 10% de las sociedades o entidades que sean nacionales o extranjeras por un término que no puede ser inferior a 1 año. Estas deben de contar con los recursos humanos necesarios para el objeto de la misma donde estas tienen que planear y tomar decisiones estratégicas enfocadas en las inversiones y activos de la compañía.

De acuerdo al art. 895 del E.T. los dividendos y participaciones de estas compañías son exentos del impuesto sobre la renta y las distribuciones del mismo a los no residentes son rentas de fuente extranjera. En el caso de los residentes para efectos fiscales en Colombia se encontrarán sometidos a las tarifas del art. 242 y 242-1 del Estatuto Tributario.

4.3 Efectos de las reformas de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022) en los principios de equidad y progresividad en el impuesto de renta de personas naturales y jurídicas en Colombia

Antes de empezar a hablar sobre los efectos de las reformas estudiadas, respecto de los principios de equidad y progresividad en el impuesto de renta es importante aclarar, que los beneficios que se han otorgado por parte del legislador a muchos sectores económicos hacen parte de situaciones que ameritan tal acción, con el fin de mejorar las condiciones bien sea, laborales o económicas o, tienen un contexto social y en otros casos obedece a la atención de la emergencia económica y social.

4.3.1 Desigualdad en rentas no laborales de capital y servicios u honorarios

En las rentas exentas de las personas naturales podemos concluir que estas se encuentran limitadas a porcentajes y un tope de unidades de valor tributario (UVT) los cuales no se debe de superar los topes establecidos en el Estatuto Tributario.

Hasta la reforma de la Ley 2010 (2019) las rentas no laborales, de capital y las recibidas por honorarios y servicios se encuentran limitadas al 10% o no pueden exceder las mil 1000 UVT, de acuerdo al art. 341 del Estatuto Tributario. Cabe resaltar que en esta reforma tributaria que las rentas provenientes de honorarios y servicios, se está tomando un doble beneficio, uno por la parte de rentas exentas y por otro lugar los costos y gastos en los cuales se incurrió en el giro diario de su actividad laboral. Por ende en la cédula de rentas no laborales tomaban un doble beneficio para la depuración de su renta líquida, con un límite del 25% en su renta exenta y deducciones, además de contar con la depuración de sus costos y gastos, las rentas de capital y no laborales pueden descontar los costos y gasto, pero en cuanto al límite establecido no supere el 10% de las rentas exentas y sus deducciones, en tal cometido se puede concluir que hasta la reforma 2010 (2019) en la cédula de no laborales y de capital, se hace evidente que en la misma cedula para el caso de los honorarios y servicios existía un doble beneficio para estos, que violaba el principio de equidad tributaria al darle un trato desigual a las rentas de capital y no laborales.

La reforma de la Ley 2277 (2022) hace un cambio en materia tributaria en la cedula no laborales en el art. 336 del Estatuto Tributario de la cedula general, eliminando el art. 341 del

mismo, y estableciendo en el numeral 4 estable que las rentas de trabajo que no provengan de una relación laboral deben de optar entre los costos y gasto o el límite establecido para las rentas exentas.

4.3.2 Rentas laborales y rentas de magistrados de altas cortes

Las rentas exentas pertenecientes a las rentas laborales se encuentran exentas en el porcentaje que no supere el 40%, de tal manera que las personas que devengan ingresos como asalariados la depuración del impuesto de renta cuenta con los ingresos no constitutivos de rentas, así mismo pueden en su renta descontar los dependientes económicos, la reforma de la Ley 2010 (2019) les permite a las rentas laborales descontar hasta 4 dependientes económicos en su declaración. Las rentas laborales, pensiones y la de dividendos y participaciones, no cuentan con la depuración de costos y gastos ya que estos en el caso de las rentas laborales son asalariados que, en su ejercicio normal, los costos y gastos son asumidos por sus empleadores. Sin importar que los contribuyentes asalariados del impuesto de renta, tengan sus obligaciones familiares como ya se mencionó este solo puede descontarse un máximo de 4 dependientes económicos, y los costos asociados a la alimentación y los relacionados a los gastos personales no se pueden descontar del impuesto de renta.

Hasta la reforma de la Ley 2010 (2019) las rentas exentas y deducciones de las rentas de trabajo no podían superar las (5.040) UVT. por tanto, se encontraban limitadas, en el porcentaje que no excediera el 40% de los mismos rubros mencionados anteriormente. Las rentas exentas de la cedula de trabajo son del 25%, pero en la misma cedula podemos encontrar las rentas de los

magistrados, procuradores, fiscales y los gastos de representación de rectores y profesores de universidades públicas, quienes cuentan con estos gastos de representación, que son exentos hasta un 50%. Con la reforma de la Ley 2277 (2022), la renta exenta y las deducciones para los asalariados se sigue manejando con el límite del 40%, pero con la limitante que ya no se puede exceder las 1.340 UVT, anuales y podemos encontrar que las rentas exentas del 50% para magistrados, fiscales, procuradores, profesores y rectores para los gastos de representación siguen vigentes con la reforma de la Ley 2277 (2022). Aunque en para las tarifas impositivas sobre las rentas laborales, se encuentra regidas en los mismos términos en base a la progresividad de sus tasas, se hace evidente que no hay un trato equitativo en cuanto a las rentas exentas que estos tienen, dando un trato preferencial a magistrados, fiscales, procuradores, profesores y rectores con una exención del 50% de los gastos de representación, y en cuanto a los demás contribuyentes del impuesto de renta de la misma cedula solo cuenta una exención del 25%, por lo tanto en este ámbito se puede determinar que se encuentra que la norma no cumple con el principio de equidad tributaria del art. 363, al dar un trato desigual a los contribuyentes que tienen las mismas condiciones fiscales.

4.3.3 Rentas personas naturales y personas jurídicas

Para un mejor entendimiento del trabajo del cumplimiento de los principios tributarios ya indagadas las dos reformas tributarias 2010 (2019) y 2277 (2022), teniendo en cuenta que ya se han descrito los pro y contra de cada una de las reformas en cuanto a, en donde están los principios tributarios estipulados y habiendo determinado los cambios en materia tributaria en el impuesto de renta personas naturales, nuestro siguiente punto a trabajar es la comparación de las

rentas personas naturales y jurídicas en los temas relacionados con tarifas, rentas exentas y beneficios. De esta manera podremos establecer los principales efectos en materia tributaria entre estas dos rentas y por último saber cuál de los dos tipos de contribuyentes tienen más beneficios y como ante esta situación se puede evidenciar una violación a los principios establecidos en la constitución política de Colombia en el art. 363.

En cuanto a las reformas tributaria de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022), como todas, obedecen a distintos ámbitos económicos y políticos, los cuales demandan mejorar estos paradigmas, y una de las maneras para lograr dicho objetivo ha sido el incorporar medidas fiscales o alivios tributarios con el fin de que se dinamizar el empleo, la economía e incentivar a la creación de nuevas empresas.

Para el caso de las sociedades otorgarles beneficios en el tema tributario, mejora lo relacionado con la utilidad después de impuestos. Los beneficios fiscales como ya se mencionó puede mejorar condiciones laborales, económicas o incentivar la formalización de empresas, pero esto a su vez es una forma de que la competencia sea desleal entre empresas que tienen una menor carga impositiva con las que no se han acogido a ningún beneficio en el tema tributario y de esta manera se vea afectado al no contar con las mismas condiciones fiscales que permitan la competencia comercial.

Las personas jurídicas en Colombia de acuerdo a su tamaño pueden gozar de beneficios de impuestos que les permite el estado colombiano, lo que mejora su rentabilidad haciendo que

el país sea visto como una buena oportunidad de negocio para la inversión tanto nacional como extranjera.

Para las sociedades colombianas podemos encontrar que para todo tipo de empresa micro, pequeña, mediana y grandes empresas, hay beneficios a los cuales se puede acoger.

Los principales beneficios que ha traído la reforma tributaria de la Ley 2010 (2019) son:

En cuanto a las tarifas tanto del impuesto de renta personas naturales las encontramos en el art. 241 del Estatuto Tributario, en cuanto a las diferentes tarifas se hace evidente que las personas naturales cuentan con tarifas que van desde el 19%, y encontrar la tarifa máxima de impuesto del 39%, así de esta manera permite que las personas naturales, de acuerdo a los ingresos de cada uno de los contribuyentes personas naturales, vayan incrementando gradualmente a lo que perciben.

De esta manera, entendiendo que la constitución promueve la igualdad, equidad y progresividad y así como en las tarifas de personas naturales encontramos la progresividad, entre estas rentas de personas físicas, el ideal es encontrar las mismas condiciones de estos para las personas jurídicas.

En el caso de las tarifas para las sociedades colombianas se pueden encontrar en el art. 240 del Estatuto Tributario, donde se concluye que la tarifa general establecida con la reforma de la Ley 2277 (2022) y la Ley 2010 (2019), se puede evidenciar que la norma establece una renta

general del 35% sobre el impuesto de renta para las sociedades colombianas, la cual vulnera el principio de equidad y progresividad en la tarifa del impuesto de renta, encontrando que la tarifa máxima de renta para personas naturales en el art. 241 del Estatuto Tributario se encuentran en los porcentajes iguales a el 35% y superiores del 37% y 39% aplicables en la depuración en la renta líquida cedular.

Al comparar los porcentajes de las tarifas de impuesto de renta de las dos reformas, se puede concluir que la reforma de la Ley 2010 (2019) es más desigual al incorporar una tarifa general del 32% y se reducirá al 30% las cuales son menores con respecto a la última reforma, Ley 2277 (2022), la cual establece el 35% en la tarifa general, siendo esta más gravosa que la reforma anterior.

Otro caso es el de las entidades financieras en la cual la reforma de crecimiento económico (Ley 2010), para el pago de impuesto de renta toma la tarifa del 36% afectando el principio de progresividad en su componente tanto vertical como horizontal al no dar un trato equitativo para los demás contribuyentes del impuesto de renta, sin embargo la nueva reforma de la Ley 2277 (2022), cambia este paradigma al establecer nuevamente que estas deberán liquidar ahora su renta con el porcentaje del 40%.

Como se aprecia en la Ley 2010 (2019) las tarifas para personas jurídicas tienden a ser más flexibles, tendientes a la disminución de las mismas. Uno de los objetivos con estas medidas era el de incrementar la inversión, impulsar el turismo en Colombia.

En la Ley 2277 (2022), los nuevos proyectos de hoteles, restauración de los mismos, incluidos los proyectos de parques temáticos de ecoturismo o agroturismo tendrán una tarifa del 15% del impuesto de renta, la cual solo es aplicable para este sector, dejando a un lado los demás sectores económicos o quienes cuenten con los mismos ingresos. En esta medida podemos concluir que hay un trato desigual en temas fiscales con las tarifas que se pagan en las personas jurídicas, al tener el sector hotelero mayor rendimiento por ser menos gravosa su renta líquida gravable. El legislador al momento de crear un beneficio de esta naturaleza no tuvo en cuenta que los demás sectores, y la capacidad económica y generadora de ingresos, con el impacto que ello implica para el producto interno bruto, genera observaciones sobre la vulneración a los principios de progresividad y equidad en su componente tanto vertical como horizontal.

4.3.4 Economía naranja

Las actividades relacionadas con la economía naranja de la Ley 2010 (2019), cuentan con rentas exentas del artículo 235-2, para las rentas exentas de la economía naranja es necesario entender que para estas se les da este beneficio tributario con el objeto de incentivar la economía por medio del beneficio de tarifas que sean más livianas en el impuesto de renta con el fin de mejorar las cargas tributarias. Este incentivo tributario cuenta con rentas exentas con tarifa cero, las cuales vincula a sociedades que inviertan montos de (4.400) UVT, y (25.000) UVT, en esta categoría de ingresos podemos determinar que hacen parte de ellos las mypimes, y en un primer análisis podemos determinar, que la norma cumple con el principio de igualdad tributaria al permitir de que todos los contribuyentes del impuesto de renta accedan a dicho beneficio y se cumpla con la constitución.

Al comparar, las rentas exentas que trata el art. 235-2 del E.T. en el entendido que en el mismo beneficio se puede acoger cualquier sociedad ya sea micro, pequeña o incluso una mediana empresa, lo cual ya abarca distintos ámbitos económicos en el tema de la generación de ingresos, esa igualdad es contraria al principio de progresividad, en el que a las rentas de mayores ingresos se les debe de aplicar una tasa de impuesto mayor con los ingresos percibidos, y en este caso encontramos que para todos es igual. Por lo tanto y en el entendido del principio de igualdad debemos entender que este se debe orientar a la equidad tributaria en el que de acuerdo a su ingreso y utilidad se determine la tasa gravable y no a la igualdad que sin importar los ingreso y rentabilidad da un trato igual, de esta forma se pueden encontrar diferentes rangos de tributación de acuerdo a los ingresos que se presentan para cada tipo de contribuyentes, sin la necesidad de incumplir con el principio de progresividad. En tanto en el beneficio de la economía naranja, se encuentre el mismo trato para diferentes tipos de ingresos, y se puede determinar que vulnera el principio de progresividad, al no tener distintos rangos en las tarifas del impuesto de renta para aquellas sociedades que cuentan con ingresos superiores y que son catalogados como medianas empresas.

4.3.5 Análisis desigualdad ZOMAC y zonas especiales

Los beneficios con los que cuentan las empresas y personas naturales en las zonas afectadas por el conflicto armado, están limitados en la capacidad económica que puedan tener cada una de ellas, para acceder a este beneficio se tiene como principal requisito realizar sus actividades económicas en las zonas mencionadas por el estado colombiano como vulnerables. Este beneficio les permite a muchos contribuyentes acogerse a el mismo, pero no todos lo

pueden hacer, debido a que para muchos de ellos instalarse o desplazarse a estas zonas resulta muy costoso, por lo que se puede determinar que solo acceden a este mismo solo quienes tienen la capacidad económica.

Estas sociedades abarcan distintos ámbitos de empresas ya sean micro y pequeñas empresas, tomando a todas por igual donde el impuesto pagado empieza entre el año 2017 con el porcentaje del 0%, 25%, 50%, 75% y finalizando en año 2027 con el 100% del pago del impuesto de renta.

Las ZOMAC se encuentran sometidas a él Parágrafo 6 literal a) del art. 240 E.T. a la tarifa 0%.

Las sociedades que se pueden incorporar como ZOMAC son las que se encuentran en los lugares declarados como zonas afectadas por el post conflicto, y en este régimen pueden tanto las micro, pequeñas y grandes empresas pueden acogerse, sin embargo a este solo pueden acceder las empresas jurídicas y por el lado de las personas naturales de la cédula de renta no laborales se puede concluir que estas no están sometidas las misma a este beneficio y por tanto no hay equidad, ya que estos incurren en costos y gastos, como normalmente lo puede tener una empresa jurídica, de esta manera se está vulnerando el principio de igualdad y equidad tributariamente.

Los beneficios que se le dan a las Zomac, incumplen el principio de sujeción tributaria, con tarifas en renta que gradualmente se van incrementando con el tiempo, comenzando con

porcentajes del 0% hasta llegar a la tarifa general. La gradualidad que se le da permite la no sujeción impositiva, en cuanto que al comparar con otras sociedades estas no pueden acceder a este tipo de incentivo, con motivo de los costos asociados al traslado de sus empresas a estos sectores que son denominados como azotados por el conflicto armado y el otro caso es el relacionado con las empresas que no se encuentran fuera de estos territorios pero que tributan con la tarifa general del art. 240 del E.T.

Tomando los aspectos anteriores las exenciones que se le brinda a las personas jurídicas que acogieron a las Zomas y Zese, el principio de equidad es violado en su componente vertical, en el sentido que las empresas que cuentan con las mismas condiciones económicas, de capacidad instalada, recursos humanos entre otros, al momento de la determinación y liquidación de impuestos lo hace en tarifas que son superiores a las que lo realizan en este beneficio, dándoles un trato diferencial, que se ve reflejada en la capacidad económica de generar mayores ingresos por las tarifas diferenciales que se les plantea.

- Normalización Tributaria: Un Mecanismo de Regularización

La normalización tributaria se presenta como una herramienta importante para los contribuyentes del impuesto de renta que han omitido activos o han incluido pasivos inexistentes en sus declaraciones. Este proceso permite a los contribuyentes regularizar su situación fiscal, pagando un impuesto sobre los activos omitidos o los pasivos erróneamente declarados.

En Colombia, la tarifa del impuesto de normalización se establece en un 15% sobre los activos omitidos o sobre la inclusión de pasivos inexistentes a partir del 1 de enero de 2019. Este mecanismo no solo busca recuperar ingresos fiscales que han dejado de ser declarados, sino que también incentiva a los contribuyentes a presentar información más precisa y completa en sus declaraciones futuras. Al regularizar su situación, las empresas pueden evitar sanciones más severas y mejorar su reputación fiscal.

- Implicaciones para la Equidad Fiscal

Sin embargo, es crucial considerar las implicaciones de la normalización tributaria en el contexto de las exenciones fiscales. Si bien permite la regularización de la base imponible, también resalta la desigualdad inherente en el sistema. Las empresas que han tenido acceso a los beneficios de las Zonas Francas y Zese pueden, de hecho, verse incentivadas a mantener prácticas menos transparentes, confiando en que la normalización les permitirá regularizar cualquier omisión sin un impacto significativo en su carga tributaria. Esto puede perpetuar un ciclo de desigualdad en el que las empresas que cumplen con sus obligaciones fiscales de manera adecuada sienten que están en desventaja competitiva.

Otro de los objetivos que se determinaron con la reforma de la Ley 2010 (2019) es la de traer aquellos activos en el extranjero y pasivos inexistentes, los cuales se encontraban en países no cooperantes y de los cuales no se pagaba impuestos, este beneficio es aplicable a toda persona natural o jurídica, sin generar ningún tipo de sanción por la omisión de estos. Este beneficio hace parte de amnistías tributarias, para aquellos impuestos que no fueron liquidados, sean realizados

y pagados a tarifas inferiores que no tienen comparación con las que se tienen normalmente establecidas las cuales son del 32% en adelante.

La tarifa establecida para la normalización tributaria es del 15%, y en esta omisión no se tiene en cuenta el impuesto no pagado, y los activo y pasivos no declarados en el exterior, ya que, con la tarifa planteada, se puede incluir en la declaración del impuesto de renta, sin tener ningún proceso disciplinario ni sancionatorio, vulnerando los principios de equidad y progresividad, así como también aquellos contribuyentes que si han cumplido con su obligación declarar y pagar. Esta medida fiscal no solo afecta a los contribuyentes que, si cumplen con su obligación, sino que también afecta a los contribuyentes que son sancionados con multas e intereses y el pago de sus obligaciones dejadas de pagar.

En cuanto a la determinación de los principios tributarios, la normalización de activos y pasivos, este beneficio cumple con el principio de igualdad en el sentido de que cualquier persona que se natural o jurídica puede acoger a dicha medida aun sin importar los ingresos que perciban, en un primer análisis se puede concluir de que se encuentran todo en las mismas condiciones, pero en el análisis de que este da un trato alivio a quienes no declaran con buena fe, en comparación con quienes cumplen con sus obligaciones correctamente si hay una vulneración al principio de equidad y progresividad, al tratar estas rentas no declaradas con una tarifa preferencial que no supera el 15%, y ante la cual los demás contribuyentes como es el caso de las personas naturales han tenido que pagar rentas entre el 19% y el 39%, sobre el impuesto de renta y complementarios. En tanto al beneficio de normalización como ya es mencionado vulnera el principio de equidad y progresividad al momento de tributar bajo tarifas preferenciales a las

mencionadas en el art. 241 del Estatuto Tributario, que afectan los principios consagrados en el art. 363 de la constitución política de Colombia.

4.3.6 Régimen tributario de renta para las mega inversiones

Este Régimen tributario especial se establece en Colombia para grandes empresas, por 20 años contados a partir del periodo gravable en el cual notifique el acto administrativo que permite su reconocimiento, el gobierno nacional le ha dado seguridad jurídica, con el fin de que las sociedades decidan invertir en este beneficio tributario y este beneficio no sea vulnerado. Esta es una inversión grande y permite que empresas grandes superficies vean esta alternativa de inversión, como una generación de ingresos por la tarifa que se propone, la cual es menor a la tarifa generalmente establecida.

La reforma de la Ley 2010 (2019), incorporo las mega inversiones, las cuales dan beneficios en la tarifa sobre impuesto de renta como ya se menciona es por 20 años a la tarifa del 27%, esta tarifa de renta es relativamente baja en comparación a la establecida como la tarifa general, las mega inversiones gozan de tener, otros beneficios que se verán reflejados en el impuesto de renta, como es la exclusión del impuesto al patrimonio, que graba los bienes muebles, inmuebles e intangibles en su totalidad afectando significativamente los activos de los contribuyentes, también se encuentra la no sujeción a la renta presuntiva y la depreciación en un periodo mínimo de 2 años. Podrán celebrar contratos de estabilidad jurídica por 20 años.

Las mega inversiones son sociedades que gozan del no pago de impuesto al patrimonio y renta presuntiva, así como también tienen una tarifa especial del impuesto de renta y para acceder a esta medida debe ser un gran contribuyente, que cumpla con los requisitos, planteados en la norma. Estos beneficios les permite tener una utilidad menos gravosa. En el planteamiento constitucional se supone que a mayor ingresos mayor debe ser la carga tributaria a aplicar, situación que se ve contraria en el beneficio de las mega inversiones encontrando que en comparación con las sociedades que son constituidas como micro y pequeñas empresas, que son grabados tarifas del art. 240 del E.T. pagan un impuesto superior trasgrediendo el principio de equidad tributaria en su componente vertical, en tarifas y beneficios que generan competencia desleal en el ámbito económico.

Los beneficios son exactamente para grandes empresas en las cuales no se encuentran clasificadas las medianas, micro o pequeñas empresas, este incentivo solo aplica para las inversiones en grandes capitales por lo mencionado las personas naturales no se encuentran sometidas a estos beneficios. En la depuración de la renta líquida de las personas naturales del art. 336 del Estatuto Tributario, se hace evidente que en ningún caso las personas naturales cuentan con este beneficio y para ser más exactos debemos mencionar que las rentas no laborales tienen las mismas obligaciones tributarias haciendo que estas se encuentran frente a las mega inversiones en una situación desigual en el ámbito del principio de equidad.

Las tarifas establecidas por la Norma 2010 (2019), en el art. 235-3 en la Ley 2277 (2022) ya no se sigue incorporando en las medidas, sin embargo, esta Ley le da seguridad jurídica en el cumplimiento de los beneficios planteados y por ende, la tarifa que se toma para el caso de las

mega inversiones sigue siendo del 27% sobre el impuesto de renta, siendo una tarifa no progresiva comparada con la tarifa general en el art. 240 del Estatuto Tributario, y a sabiendas de que estos tipos de inversión y utilidades superan los montos de las personas naturales y generando que se evidencie la desigualdad al tributar ya que en las personas naturales la tasa máxima de impuesto es del 39% que de por cierto es superior la tarifa de las mega inversiones. En tal cometido en lo anterior se hace necesario determinar que la tarifa que se establece en las mega inversiones viola el principio de progresividad tributaria en el cual la norma da un trato desigual a los contribuyentes del impuesto de renta para las personas naturales al establecer una tasa de impuesto superior a los mismos y dar un trato preferencial a las sociedades pertenecientes a las mega inversiones.

4.3.7 Régimen de compañías holding colombianas

Todas las sociedades nacionales que tengan como su actividad principal la tenencia de valores, de acciones o participaciones en sociedades o entidades colombianas y/o del exterior, y/o la administración de dichas inversiones de acuerdo al art. 895 del E.T. las rentas de fuente de los no residentes se encuentran exentos del impuesto de renta y son considerados rentas de fuente extranjera.

Los dividendos o participaciones que son distribuidos por este tipo de compañías a entidades no residentes en Colombia por concepto de inversiones en el país y en donde una CHC, tiene el control de sus inversiones se encontrarían exentos del impuesto sobre la renta y se declararían como rentas exentas de capital.

Por el contrario, los dividendos que distribuya una CHC, a un contribuyente del impuesto sobre la renta (persona natural residente o a una persona jurídica residente), estarían gravados a la tarifa de renta por concepto de dividendos (Art. 242 y 242-1 del E.T).

Los dividendos que distribuya una CHC a una persona natural o jurídica no residente en Colombia, se entenderían rentas de fuente extranjera.

Las rentas derivadas de la venta o transmisión de la participación de una CHC a entidades no residentes en Colombia estarían exentas del impuesto sobre la renta y deberán declararse como ganancias ocasionales exentas.

Por medio de las compañías holding colombianas los no residentes colombianos pueden realizar inversiones en cualquier sociedad nacional, y esta compañía sería la encargada del manejo de la inversión cobrando un porcentaje por la administración del mismo y tributariamente hablando se encontrarían los no residentes con el beneficio fiscal de un impuesto que se encuentra a la tarifa del 0% sobre la renta. Para los no residentes para efectos fiscales encontramos la no sujeción del impuesto de renta por concepto de los ingresos percibidos como dividendos y participaciones. Las inversiones realizadas por contribuyentes personas naturales o jurídicas, no residentes en Colombia son ingresos que deberían ser objeto de impuesto de acuerdo a si cumple con los requisitos establecidos en el Estatuto Tributario como residen para efectos fiscales en el caso de que las inversiones realizadas como parte de su patrimonio superen más del 50% del patrimonio o que en el caso los ingresos percibidos por el contribuyente sean

mayores a el 50% en donde tiene residencia, entonces tomando estos criterios, las inversiones realizadas por medio de las compañías holding colombianas, le dan a las inversiones extranjeras un incentivo tributario en la no sujeción de impuesto por las ganancias percibidas.

En otros términos se puede concluir que las compañías holding en Colombia, por el manejo que estas sociedades le dan a la inversión extranjera, con exenciones en el impuesto de renta vulneran la equidad al no dar firmeza a los tratados internacionales, donde los más afectados resultan siendo los residentes en Colombia y la jurisdicción tributaria interna, en cuanto que unos siempre se encontraran sujetos al impuesto de renta y por otra parte las entidades fiscalizadoras dejaran de recaudar por el incentivo que las holding le dan a la inversión extranjera. En tanto para la repartición de la eficacia de las inversiones de sociedades extranjeras donde se destaca la doble imposición económica, la renta se graba por dos impuestos similares en el mismo espacio tiempo, por medio de las holding, primero se graba en cabeza de la sociedad y por segundo y último se graba a el socio quien es el beneficiario de la repartición de los dividendos.

Estas compañías permiten la inversión tanto nacional como extranjera de personas naturales como de las personas jurídica, controlando las inversiones realizas en empresas y sociedades, en tanto a las normas establecidas se plantea una medidas que genera la desigualdad tributaria ya que en el caso de las personas naturales y sociedades pertenecientes a los residentes para efectos fiscales en Colombia grava sus ingresos a el articulo (242 y 242-1), en cuanto a los temas mencionados en la norma los beneficios que tienen las sociedades extranjeras son exentas en el impuesto de renta por concepto de los dividendos y participaciones, siendo estas entendidas

como ingresos de fuente extranjera y en comparación con las rentas de las personas naturales que son gravadas por sus ingresos percibidos como dividendos y participaciones genera la desigualdad en el principio de equidad y progresividad del art. 363 de la constitución política de Colombia.

4.3.8 Zonas francas.

De acuerdo al art. 240-1 del estatuto tributario los contribuyentes del impuesto de renta de las zonas francas la tarifa es del 20%, se puede analizar que los usuarios de las zonas francas gozan de un impuesto de renta manejado a una tarifa reducida en comparación con la tarifa general del 35%, sobre las utilidades, estas son zonas especiales en material tributaria ya que se encuentran delimitadas en el territorio nacional, estas se encuentran fuera del territorio nacional aduanero. A pesar de que no están en las mismas condiciones tributarias se encuentran sometidos a algunos impuestos como en el caso a estudio que es el de renta, la baja imposición sobre el mismo impuesto permite un grado mayor en la rentabilidad de sus operaciones, comparado con las tarifas impuestas en el territorio nacional y aduanero el cual cuenta con tarifas que son altas en comparación con la de las zonas francas.

Los usuarios de las zonas francas son grandes contribuyentes del impuesto de renta, cabe mencionar en lo dispuesto que conforme al tamaño y a los ingresos percibidos, su tarifa de renta tendría que ser superior conforme a la capacidad de pago con la que esta cuenta, y que por otra parte las sociedades nacionales que se encuentran en las mismas condiciones de grandes contribuyentes liquidan su impuesto a la tarifa general. En estas zonas también podemos

encontrar usuarios comerciales de las zonas francas, que son sometidos a la tarifa general del art. 240 del E.T.

En cuanto a la ley de crecimiento económico, se puede determinar que esta, permitió que estas zonas especiales, siguieran teniendo su funcionalidad en materia fiscal y aduanera con los beneficios y exenciones tributarias, como en el caso del impuesto de renta, donde se maneja tarifas especiales del 20%, estas permiten la competitividad de sociedad nacionales frente a las sociedades extranjeras las cuales manejan cargas fiscales menores, con el fin de competir en los tratados comerciales. Sin embargo, esto ha permitido en las zonas nacionales que algunos usuarios que no realizan este tipo de actividades de exportación se acogieran a la medida tributaria, con el fin de tener una optimización de sus impuestos al pagar una tarifa menor.

Con la reforma de la Ley 2277 (2022), las zonas francas deben de liquidar la renta de acuerdo a los ingresos que son relacionados con la exportación y los que no tienen relación con las exportaciones; con los primeros ingresos estas deben de liquidar con la tarifa del 20%, y por el segundo tipo de ingreso es aplicable la tarifa general. Estas medidas si mejoran la competitividad en cuanto a el comercio exterior, pero no se tiene en cuenta a aquellas sociedades que también realizan exportaciones, pero no se encuentran en zonas francas y que deben de liquidar sus ingresos con los establecidos en el art. 240.

En cuanto a la tarifa establecida en el art. 240-1 que permite la competitividad solo abarca lo relacionado con las exportaciones, deja a un lado el mercado nacional, con el cual también se debería de dar un trato equitativo ya que a estos beneficios solo pueden acceder

quienes se encuentran ubicados en estos territorios, dando con este, un enfoque contrario a el principio de equidad, y por otra parte la reducción de la base imponible, con la que cuentan quienes exportan beneficia principalmente a grandes empresas y corporaciones, en lugar de pequeñas empresas o individuos afectando la progresividad en materia tributaria.

Retomándonos en la constitución política de Colombia, encontramos que las zonas francas la tasa del impuesto de renta, se encuentra en una situación disímil, en comparación con las rentas que se pueden abordar en la tarifa general del art. 240 del E.T. ya que la tarifa general se encuentra entre en el 35%. De tal manera que no se evidencia que haya igualdad entre las sociedades que se encuentran en las mismas condiciones en la sujeción del impuesto de renta, violando el art. 363 de la constitución política de Colombia en el principio de progresividad tributaria y equidad tributaria en su componente tanto vertical como horizontal

Conclusiones

En lo establecido con los objetivos de trabajo, se puede concluir lo siguiente sobre el desarrollo de la investigación:

Las reformas tributarias establecidas por las Leyes 2010 (2019) y 2277 (2022) incorporan numerosos elementos que cumplen con los principios tributarios de equidad y progresividad en el impuesto de renta, beneficiando tanto a personas naturales como jurídicas y garantizando igualdad de condiciones.

En la Ley 2010 (2019), se observa la igualdad tributaria a través de tarifas diferenciales y progresivas en el impuesto de renta para personas naturales, que varían según el nivel de ingresos de cada contribuyente. En el caso de las rentas no laborales, de capital, honorarios y servicios, los contribuyentes pueden descontar los costos y gastos asociados a optar por una renta exenta del 25%.

El régimen simple de tributación también introduce medidas progresivas en las tarifas, basadas en la Constitución Política, permitiendo a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones sustanciales con distintas bases gravables según sus ingresos.

La reforma de la Ley 2010 (2019) establece numerosos beneficios para todos los contribuyentes del impuesto de renta, incluyendo micro, pequeñas, medianas y grandes empresas, permitiéndoles acceder a estos beneficios según los requisitos establecidos.

La Ley 2277 (2022) incorpora, en el art. 240 del Estatuto Tributario, una tasa mínima de tributación del 15% para las rentas de personas jurídicas que anteriormente estaban exentas, subrayando el principio de equidad en la tributación.

En el impuesto de renta para personas naturales, la Ley 2277 (2022) se centra en mejorar el recaudo disminuyendo las rentas exentas, manteniendo una tarifa general del 35%.

En cuanto a los principios del art. 363 de la Constitución Política de Colombia, se observa que la reforma de la Ley 2010 (2019) presenta algunas inconsistencias:

- La economía naranja no cumple con el principio de progresividad al establecer tarifas exentas en el impuesto de renta.
- Las ZOMAC y zonas especiales no garantizan igualdad, ya que los beneficios solo aplican para personas jurídicas en estas zonas.
- El impuesto de normalización tributaria, con una tarifa especial del 15%, vulnera los principios de equidad y progresividad.
- Las mega inversiones, con una tarifa del 27%, violan el principio de equidad tributaria vertical, dado que su tasa es inferior a la tarifa general del impuesto de renta.
- Las compañías holding colombianas violan el principio de equidad al considerar las utilidades de personas naturales y jurídicas residentes en el exterior como de fuente extranjera.
- Las zonas francas, con una tarifa especial del 20%, vulneran el principio de progresividad tributaria al tener un trato preferencial.

Comparando las reformas de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022), se concluye que:

- Las personas naturales en la cédula no laboral en 2019 podían descontar costos y gastos en una renta exenta del 25%. La reforma de la Ley 2277 (2022) elimina este doble beneficio, permitiendo optar solo por uno.

- En la cédula laboral, las tarifas progresivas del impuesto de renta muestran inequidad, ya que trabajadores, magistrados, auxiliares y rectores tienen gastos de representación del 50%, menores a las rentas exentas del 25% para otros trabajadores.

En resumen, al comparar las reformas de la Ley 2010 (2019) y la Ley 2277 (2022) en relación con personas naturales y jurídicas, se concluye que:

- Los beneficios otorgados a las personas jurídicas a menudo violan los principios de equidad y progresividad, ya que muchos de estos beneficios no aplican a las personas naturales y las tarifas establecidas son menores para las jurídicas.

Recomendaciones

Entre las principales sugerencias a realizar en cuanto a las personas naturales, para el caso de las rentas laborales, es el trato que se da en las rentas exentas del 25% y los gastos de representación del 50%, los cuales afectan la equidad, por parte de futuras reformas es la de establecer mejores condiciones al respecto, en las cuales no se haga evidente un tratamiento preferencial donde en la depuración de la renta tengan las mismas condiciones para tributar con exenciones iguales.

Como otro punto a analizar es el de la tarifa general de las personas jurídicas, las cuales en el artículo 240 ET. se evidencia una o dos porcentajes, por lo que se hace importante incorporar distintas tarifas de acuerdo a los diferentes grados de ingreso, así de acuerdo a el tamaño de la empresa, evidenciándose la progresividad al momento de tributar, y que no sea en un solo porcentaje, en la que las personas jurídicas deben de liquidar sus obligaciones.

En cuanto a los beneficios, es de destacar que estos juegan un papel importante para los contribuyentes, mejoran la capitalización de recursos, sin embargo, al momento de incorporar estas medidas es necesario entender que estos generan a los contribuyentes desventajas, entre quienes se encuentran sometidos a los beneficios y los que no están sometidos. Por lo que, al momento de crear exenciones fiscales, el legislador debe de tener en cuenta, que estos van a generar un tratamiento desigual y que, por parte de estas medidas en la depuración de sus costos, gastos y los beneficios que tienen van a tributar menos que los otros contribuyentes.

Es importante mejorar el recaudo del impuesto de renta tanto personas jurídicas como naturales, evitando beneficios, deducciones, rentas exentas con el objetivo primordial, de que se vean avances significativos en la política económica y social, como parte del presupuesto público de la nación.

Referencias Bibliográficas

- Acuña-Bohórquez, J. (2009). El principio de igualdad en la legislación procesal colombiana. [Especialización en Derecho, Universidad Libre]. chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/6850/AcunaBohorquezJoseMiguel2009.pdf
- Ahumada, G. (1934). Impuesto sobre la renta. *Revista de la Universidad Nacional de Córdoba*, 21 (3), 1-33
- Barreix, A., Corrales, L., Díaz, S. Garcimartín, C. (2017). *Presión Fiscal Equivalente en América Latina y el Caribe: Actualizando los ingresos fiscales de la región al final de la pandemia*. Banco Interamericano de Desarrollo [BID]
- Congreso de la República de Colombia (27 de noviembre de 1918). Por la cual se establece el impuesto sobre la renta. [Ley 56 en 1918]. .D.O.: 16555
- Congreso de la República de Colombia. (13 de diciembre de 2022). Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones. [Ley 2277 de 2022]. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883>
- Congreso de la República de Colombia. (27 de diciembre de 2019). 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. [Ley 2010 de 2019].
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=159687>

Congreso de la República de Colombia. (29 de diciembre 29 de 2016). *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.* Ley 1819 de 2016.
D.O. 50.101

Constitución Política de Colombia [C.P.]. (1991).
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=4125>

Corte Constitucional, Sala Plena. (14 de noviembre de 2018). Sentencia C-120. [M.P.: Ortiz Delgado, G.]

Corte constitucional, Sala plena. (20 de octubre de 2009). Sentencia C-748 [M.P. ESCOBAR GIL, R.]

Corte constitucional, Sala Plena.(10 de septiembre de 2002). Sentencia C-734 [M.P. Cepeda Espinosa, M.]

Corte constitucional, Sala Tercera. (8 de junio de 1992). Sentencia T-409. [M.P.: Hernández Galindo, J., Martínez-Caballero, A., Morón-Díaz. A.]

Fajardo, L. y Suarez, D. (2012). Los impuestos en la época e la independencia, su impacto social, evolución e implicaciones en el sistema tributario actual. *Criterio Libre*, 10 (16), 293-316

Fino, G. (2000). *Los elementos básicos de la tributación en Colombia*. Medellín Centro Interamericano Jurídico-Financiero

Galindo, M. y Viridiana, R. (2015). Desigualdad. *Serie de Estudios Económicos, 1*. México ¿cómo vamos?. https://scholar.harvard.edu/files/vrios/files/201508_mexicoinequality.pdf

Jiménez, J. P. (2015.). *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina*. CEPAL

Jiménez, Juan Pablo y López Azcúnaga, Isabel 2012: “¿Disminución de la desigualdad en América Latina? El rol de la política fiscal”, *desiguALdades.net Working Paper Series No. 33*, Berlin: *desiguALdades.net Research Network on Interdependent Inequalities in Latin America*.

Klein, N. (2007). *La doctrina del shock*. Paidós Ediciones

Marx, K. (1867). *El Capital*. Unión Ltda .

Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación [Minciencias]. (s.f.). *Deducción tributaria*. <https://minciencias.gov.co/glosario/deduccions-tributaria#:~:text=Son%20aquellos%20gastos%20que%20se,parte%20del%20contribuyente%20de%20renta.>

Moller, L. (2012). *Política Fiscal en Colombia: Aprovechamiento de su Potencial para lograr una Sociedad más Equitativa*. The World Bank. <https://documents1.worldbank.org/curated/ru/685441468026423863/pdf/676230SPANISH00iedad0Mas0Equitati>

Organización para la cooperación y el desarrollo económico [OCDE]. (2018). Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe Editorial. <https://www.oecd-ilibrary.org/>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE] (2021). *Informe de la comisión de expertos en beneficios tributarios*.

<https://www.andi.com.co/Uploads/Informe-Comite-Expertos-DIAN-OCDE2021%20rev%20eomm%202021.pdf>

Palma-Avenida, D., Monroy-Pedraza, D. y González-Santana, S. (2018). *Análisis comparativo de los beneficios, descuentos tributarios y estímulos fiscales del impuesto de industria y comercio en Bogotá, Medellín y Tocancipá*. [Especialización En Derecho Tributario, Pontificia Universidad Javeriana]. [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/41064/Documento.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/41064/Documento.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Piketty, T. (2014). *El capital del siglo XXI*. Fondo de cultura económica de España

Ricardo, D. (1817). *Principios de economía política y tributación*. Fondo de Cultura Económica

Rousseau, J. (1792). *El contrato social*. Edimat Libros.