



**UNIVERSIDAD DE  
MANIZALES**

**“EXENCIONES EN EL IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS PARA LAS  
PERSONAS NATURALES, A LA LUZ DE LA LEY 1819 DE 2016 Y LA LEY 2277 DEL 2022,  
DESDE EL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA”**

**LUISA FERNANDA FORERO HERRERA**

**LUZ MARIBEL VICTORIA GÓMEZ**

**UNIVERSIDAD DE MANIZALES**

**FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS**

**MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**

**Manizales, octubre de 2024**

**“EXENCIONES EN EL IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS PARA LAS  
PERSONAS NATURALES, A LA LUZ DE LA LEY 1819 DE 2016 Y LA LEY 2277 DEL 2022,  
DESDE EL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA”**

**Trabajo de Grado para optar al título de Magister en Tributación**

**Elaborada por:**

**LUISA FERNANDA FORERO HERRERA**

**LUZ MARIBEL VICTORIA GÓMEZ**

**Asesor:**

**JAIRO SERNA RESTREPO**

**UNIVERSIDAD DE MANIZALES**

**FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS**

**MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**

**Manizales, octubre de 2024**

## **DEDICATORIA**

A Dios, por darnos la fortaleza y sabiduría en cada paso de este camino. A nuestros padres, por su apoyo incondicional y por enseñarnos el valor del esfuerzo y la perseverancia. A nuestros profesores, por su dedicación y por compartir con nosotras su conocimiento y experiencia. Y a nuestros amigos y seres queridos, por estar siempre presentes en los momentos de alegría y dificultad. A todos ustedes, con gratitud infinita.

## NOTA DE ACEPTACIÓN

---

Asesor de Tesis

Comité Evaluador

---

---

---

## **Resumen:**

Este trabajo analiza las exenciones en el impuesto de renta y complementarios para las personas naturales en Colombia, comparando las disposiciones de la Ley 2277 del 2022 con las de la Ley 1819 de 2016. El enfoque principal es evaluar la incidencia de estas exenciones a la luz del principio de justicia tributaria. Para ello, se revisan los antecedentes históricos y los conceptos teóricos de la justicia tributaria, así como la legislación y la jurisprudencia aplicable. Los resultados de la investigación permiten identificar los principales retos y oportunidades para lograr una tributación más justa y equitativa en Colombia. En particular, se destaca la necesidad de una mayor transparencia en la determinación de los tributos y la eliminación de exenciones fiscales injustificadas, para garantizar una distribución equitativa de la carga tributaria entre los ciudadanos.

**Palabras clave:** Justicia tributaria, equidad, eficiencia, progresividad, Impuesto de Renta, exenciones fiscales, personas naturales.

## **ABSTRACT**

*This paper analyzes income tax exemptions and complementary taxes for individuals in Colombia, comparing the provisions of Law 2277 of 2022 with those of Reform 1819 of 2016. The main focus is to assess the impact of these exemptions in light of the principle of tax justice. To this end, the historical background and theoretical concepts of tax justice are reviewed, as well as the applicable legislation and jurisprudence. The results of the research allow us to identify the main challenges and opportunities to achieve a fairer and more equitable taxation in Colombia. In particular, it highlights the need for greater transparency in tax collection and the elimination of unjustified tax exemptions, to ensure an equitable distribution of the tax burden among citizens.*

**KEY WORDS:** *retributive justice, equity, efficiency, progressivity, tax exemptions, natural persons.*

## TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCION .....	10
CAPITULO I ASPECTOS GENERALES.....	12
1.1 Planteamiento del problema.....	12
1.2 Objetivos.....	14
1.2.1 Objetivo General.....	14
1.2.2 Objetivos Específicos.....	14
1.3 Justificación .....	15
1.4 Delimitación y alcance .....	16
CAPITULO II ANTECEDENTES Y MARCO TEÓRICO .....	17
2.1 Antecedentes .....	17
2.1.1 El Principio de Justicia Tributaria.....	17
2.1.2 La Justicia Tributaria en la teoría económica .....	17
2.2 Marco teórico .....	24
2.2.1 La justicia tributaria en la normativa constitucional colombiana .....	24
2.2.2 La Tributación en Colombia: Aspectos generales.....	25
2.2.3 La política fiscal en Colombia .....	26
2.2.4 El Sistema Tributario (ST).....	26
2.2.5 Normalización y Regulación Tributaria.....	29
2.2.6 Reformas tributarias en Colombia (período: 2000-2022).....	31
CAPITULO III ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	34
3.1 Diseño de la investigación.....	34
3.2 Tipo de Estudio.....	34
3.3 Revisión documental .....	34
CAPITULO IV RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN .....	36
4.1 Modificaciones en el impuesto de renta implementados mediante las leyes 1819 de 2016, y 2277 de 2022. ....	36
4.1.1 La Reforma Tributaria de 2016 (Ley 1819) ¿Una Reforma estructural? .....	36

4.1.2 La Reforma Tributaria de 2022 (Ley 2277) .....	37
4.1.3 Cambios en el impuesto de renta a partir de las leyes 1819 de 2016 y la 2277 de 2022 .....	38
4.2 Exenciones tributarias en el impuesto de renta de las leyes 1819 de 2016 y la 2277 de 2022 y su nivel de impacto en las personas naturales.....	46
4.2.1 Modificaciones al impuesto sobre los Dividendos y participaciones .....	48
4.2.2 Doble tributación en la Ley 2277 de 2022 .....	51
4.2.3 Pensiones y aportes voluntarios .....	52
4.2.4 Cambios en materia de ganancias ocasionales .....	53
4.3 Aplicación del principio de justicia tributaria desde las exenciones tributarias establecidas por las reformas tributarias (RT) 1819 de 2016 y 2277 de 2022. ....	54
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	57
Referencias .....	59

## LISTA DE TABLAS

Tabla 1 Principales Reformas Tributarias de Colombia desde el año 2000 hasta el año 2022 .....	33
Tabla 2 Tarifa del impuesto de renta para personas naturales. ....	41
Tabla 3 Tabla de Renta líquida laboral y de pensiones. ....	42
Tabla 4 Tabla de Renta líquida no laboral y de capital. ....	42
Tabla 5 Aminoraciones permitidas en la depuración de la cédula general .....	44
Tabla 6 Ejercicio comparativo de una persona natural que recibe el mismo salario en UVT en 2022 y 2023.....	45
Tabla 7 Comparación de la Reforma 1819 de 2016 con la reforma 2277 de 2022 .....	46
Tabla 8 Impuesto a cargo vigencia 2023. Ingresos únicamente por dividendos.....	49
Tabla 9 Impuesto a cargo asociado con los dividendos, vigencia 2023 .....	50

## Siglas y Abreviaturas

<b>AFP</b>	Ahorro Fondo Pensional
<b>AFC</b>	Ahorro Fomento para la Construcción
<b>AFV</b>	Ahorro Fondos Voluntarios
<b>BID</b>	Banco Interamericano de Desarrollo
<b>CP</b>	Constitución Política de Colombia 1991
<b>DIAN</b>	Dirección de Impuestos y aduanas Nacionales
<b>ET</b>	Estatuto Tributario de Colombia
<b>IMAN</b>	Impuesto mínimo alternativo nacional
<b>IMAS</b>	Impuesto mínimo alternativo simple
<b>IRPN</b>	Impuesto de Renta para personas naturales
<b>OCDE</b>	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
<b>RT</b>	Reforma Tributaria
<b>RTE</b>	Reforma Tributaria Estructural
<b>ST</b>	Sistema Tributario
<b>UVT</b>	Unidad de Valor Tributario

## INTRODUCCION

Colombia ha atravesado diversas reformas tributarias, algunas de corta duración, cuyos objetivos principales han sido estimular el desarrollo del mercado de capitales y fomentar el ahorro y la inversión en la economía. Estas modificaciones han abarcado impuestos como el IVA, el impuesto al patrimonio, el impuesto nacional al consumo y, especialmente, el impuesto sobre la renta y complementarios.

El impuesto sobre la renta ha experimentado múltiples reformas en las últimas dos décadas, enfocadas en modificar las tarifas y ampliar el universo de contribuyentes. Estas medidas buscan incrementar el recaudo efectivo, tanto de personas naturales como jurídicas. Sin embargo, tales cambios pueden entrar en conflicto con el principio de justicia tributaria, una problemática que se aborda en este estudio.

La justicia tributaria se entiende como la equidad en el sistema impositivo, es decir, que las cargas fiscales sean justas y proporcionales. Este principio establece que quienes tienen mayores ingresos deben contribuir con una mayor carga tributaria en comparación con aquellos que poseen menores ingresos.

En este marco, se analizan las exenciones fiscales, entendidas como mecanismos utilizados para promover ciertas actividades económicas o beneficiar sectores específicos de la población (Jaramillo, 2014). A través de estas medidas, el Estado renuncia a percibir determinados impuestos en favor de acciones consideradas beneficiosas para el bienestar social (Clavijo, 2005).

Estas exenciones, que representan beneficios o reducciones tributarias para ciertos contribuyentes, empresas o sectores, tienen diversos objetivos. Pueden incentivar actividades específicas, fomentar industrias de manera estratégica o aliviar la carga fiscal de poblaciones en situación económica vulnerable. Sin embargo, su asignación debe realizarse con equidad para garantizar un sistema tributario (en adelante ST) justo y eficiente.

En Colombia, las exenciones fiscales han sido un tema central en reformas como la Ley 1819 de 2016 y la Ley 2277 de 2022. Es crucial analizar su impacto en relación con el principio de justicia tributaria, evaluando si estas medidas cumplen con los objetivos de equidad y eficiencia económica.

El análisis incluye una comparación entre las reformas tributarias de 2016 y 2022, enfocándose en la tributación de las personas naturales. Se examinan los principales cambios impositivos, particularmente en el impuesto sobre la renta, que tiene una amplia cobertura. Estas reformas han buscado incrementar el recaudo para financiar el gasto público, incluyendo compromisos derivados del acuerdo de paz y el posconflicto (Ladino, 2017), así como simplificar y hacer más progresivo el sistema tributario colombiano (Lobo-Camargo, 2018).

Aunque las reformas tributarias tienen un impacto significativo, muchas personas no perciben sus efectos hasta el momento de presentar sus declaraciones de impuestos. Esto se debe, en gran parte, a la falta de comprensión de los principios básicos de tributación y a la limitada educación en planificación fiscal y tributaria. Los efectos económicos de las reformas comenzaron a ser más notorios a partir de 2016, lo que subraya la importancia de realizar un estudio comparativo entre las reformas de 2016 y 2022 respecto al impuesto de renta de personas naturales en el marco de la justicia tributaria.

El trabajo se desarrolla en cuatro capítulos. El primero presenta los aspectos generales de la propuesta, incluyendo la descripción del problema, los objetivos, la justificación y el alcance del estudio.

El segundo capítulo aborda los antecedentes y el marco teórico, que sirven como soporte conceptual y contextual para entender la justicia tributaria y su aplicación en las reformas mencionadas.

En el tercer capítulo se describe la metodología utilizada para alcanzar los objetivos planteados. Finalmente, el cuarto capítulo expone los resultados obtenidos, seguidos de las conclusiones relacionadas con los hallazgos del estudio.

## **CAPITULO I ASPECTOS GENERALES**

### **1.1 Planteamiento del problema**

En la actualidad, los problemas de la desigualdad, no solo se hacen presentes en Colombia o los países latinoamericanos, sino en el contexto global, como reflejo de graves conflictos sociales y políticos que ocasionan inequidades en el ingreso entre los ciudadanos y la persistencia de altos niveles de pobreza en grandes masas de habitantes del mundo entero (Silva, Flantrmsky, Díaz, & Elizabeth, 2017). En este contexto, cobra vigencia el tema de la distribución equitativa y la igualdad social, en cuyos índices incide significativamente la justicia tributaria que cada Estado-nación concibe y aplica de distintos modos.

Cuando el Estado se excede en la imposición de cargas tributarias demasiado altas, genera inconformismos entre los contribuyentes que, en muchos casos, desencadenan en protestas y revueltas sociales que causan inestabilidad democrática y traumatismos institucionales en muchos países (Palacios, 2017).

El sistema tributario colombiano se caracteriza por presentar continuos cambios mediante actos legislativos, que generan inestabilidad para los ciudadanos y dificultades en su interpretación. Además, el país tiene altos índices de tributación e inequidad sobre todo con relación al tratamiento de los diferentes sectores económicos, (Rodríguez, et al. 2010), así como en cuanto al sistema de beneficios que se pueden otorgar a los diferentes contribuyentes. Los constantes cambios que se presentan a través de las reformas, alteran la dinámica y las proyecciones económicas, más aún, cuando el Estado impone complejas cargas y numerosas obligaciones a los contribuyentes (Ariza, Herreño, Pardo, & Avellaneda, 2017).

En este contexto, el análisis de los efectos de la tributación sobre las personas naturales, con respecto a variables como la generación de empleo, la inversión y el crecimiento económico, es necesario para diseñar un ST lo más acorde posible a las condiciones de la economía colombiana, pero además se debe tener en cuenta el principio de justicia tributaria, con el fin de que los contribuyentes no reciban imposiciones demasiado altas o exenciones que vulneren este principio (Pérez, 2019).

El estudio es pertinente, por cuanto la política tributaria en Colombia, ha tenido fluctuaciones que responden a distintos ciclos de la economía, el tamaño del déficit fiscal y las necesidades de financiar el gasto público (Balaunde, 2023). Al igual como ocurre en muchos

países, en Colombia siguen estas políticas procíclicas, es decir, que en momentos de crecimiento económico se incrementa el gasto más de lo que ingresa en tributos y se reducen los impuestos. Por el contrario, en tiempos de crisis económica, se reduce el gasto y se aumentan los impuestos; así lo evidencian las últimas reformas tributarias (Arenas-Mesa, 2016).

Es por esto por lo que resulta pertinente invocar el principio de justicia tributaria como guía fundamental para cualquier sistema tributario que busca una distribución equitativa de la carga fiscal entre los contribuyentes. Se entiende por justicia tributaria, la capacidad de gravar de manera proporcional a los contribuyentes según su capacidad económica, asegurando una redistribución justa de la riqueza y la protección de los derechos fundamentales (Balaunde, 2023). De esta forma, la justicia tributaria tiene implícito el concepto de equidad contenido en la normativa constitucional consistente en una distribución justa de las cargas y beneficios sociales entre la población, buscando con ello una mayor igualdad social (López & Castro, 2019).

No obstante, la presencia de exenciones fiscales puede comprometer la efectividad de este principio y, en algunos casos, puede generar desigualdades e ineficiencias en el sistema tributario afectando incluso la recaudación para el fisco y sin lugar a duda, la equidad. Es por esto que los expertos recomiendan que las reformas tributarias generen la menor distorsión posible del mercado, implementando una carga tributaria lo más baja posible, lo que demostraría la existencia de un sector público eficiente (Torres & Guerrero, 2022).

En Colombia, la distribución de la carga fiscal ha sido objeto de preocupación y debate. A pesar de que se han implementado medidas para mejorar la equidad y la eficiencia del sistema tributario, aún existen desafíos en cuanto a la aplicación efectiva del principio de justicia tributaria. La norma fiscal para ser proporcional y equitativa debe tener en cuenta la economía del contribuyente (Cañas-Cardona, 2023), esto haría que las cargas fueran equilibradas y de esta forma podría darse el principio de justicia tributaria.

Con las reformas tributarias de los últimos años, se han producido cambios que afectan a las personas naturales en lo que tiene que ver con el Impuesto a la Renta, por lo que es importante realizar un estudio acerca de las exenciones y modificaciones en el sistema cedular, los dividendos, las pensiones y las ganancias ocasionales, que puedan afectar a las personas naturales con las últimas reformas, y vulnerar la justicia tributaria en el País.

Con el fin de contextualizar las variaciones que se presentan entre la Reforma Tributaria (en adelante RT) de 2016 y la del 2022, se precisa analizar las diferencias entre los modelos de

elaboración y presentación de las declaraciones de renta para personas naturales, para lo cual se presentarán las modificaciones incluidas en la Ley 1819 de 2016 y los cambios introducidos en la Ley 2277 de 2022, en el sistema tributario. Esto, con el fin de abordar la discusión acerca de las exenciones, a quienes otorgan mayores beneficios y a quienes impactan más en su economía, en el marco de la justicia tributaria.

### **Pregunta de investigación**

Así las cosas, y pese a los avances que ha tenido Colombia (incluso con intervención de expertos de la OCDE donde se abordaron temas de equidad, justicia tributaria, progresividad y el manejo del gasto fiscal) se hace necesario conocer, bajo un enfoque exploratorio, ¿Cómo se aplica el principio de justicia tributaria desde las exenciones tributarias establecidas por las leyes 1819 de 2016 y 2277 de 2022?

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo General**

Establecer cómo se aplica el principio de justicia tributaria desde las exenciones tributarias establecidas por las leyes 1819 de 2016 y 2277 de 2022

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

1. Identificar las principales modificaciones en el impuesto de renta implementados mediante las leyes 1819 de 2016, y 2277 de 2022.
2. Describir los cambios relacionados con las exenciones tributarias en el impuesto de renta de las leyes 1819 de 2016 y la 2277 de 2022 y su nivel de impacto en las personas naturales.
3. Determinar cómo se aplica el principio de justicia tributaria desde las exenciones establecidas por las reformas tributarias (RT) 1819 de 2016 y 2277 de 2022.

### 1.3 Justificación

Como es sabido, Colombia tiene grandes desigualdades sociales, con gran parte de su población en la pobreza (Gómez & Hoyos, 2016) se espera que la política fiscal con su potencial de contribuir al desarrollo económico del país se implemente de tal forma que se superen las grandes desigualdades y se encamine la nación por senderos de progreso para todos, es decir con sentido de equidad y justicia tributaria. “A pesar de ello, el régimen tributario colombiano ha sido caracterizado como regresivo, con una recaudación baja frente a la potencial” (González & Corredor, 2016).

A lo largo de la historia en Colombia se han promulgado diversas reformas tributarias generando impactos en la determinación del impuesto de renta y complementarios de las personas naturales. Es por ello por lo que los expertos consideran que Colombia es un país con una enorme inestabilidad jurídica en materia fiscal y tributaria (Vargas, Jiménez, & Alzate, 2022), puesto que cada gobierno en aras de realizar un mayor recaudo busca promulgar nuevas reformas tributarias, generando cargas fiscales más altas que algunos contribuyentes deben asumir.

En el marco de la economía colombiana, la relación entre las exenciones tributarias y el principio de justicia tributaria puede ser compleja. En el país, la carga fiscal está altamente concentrada en un pequeño porcentaje de la población que gana más y tiene más riqueza (Comisión de Expertos, 2021); esto ha llevado a una situación en la que el sistema tributario no ha logrado redistribuir la riqueza de manera efectiva y justa.

En este contexto, las exenciones tributarias pueden tener un impacto significativo en la justicia tributaria. Si se diseñan de manera adecuada, pueden ser una herramienta útil para apoyar a los grupos más vulnerables de la población y fomentar el crecimiento económico. Sin embargo, si las exenciones tributarias se aplican de manera desproporcionada, pueden aumentar la desigualdad en el sistema tributario (Ariza et al., 2017). Sumado a lo anterior, si se otorgan exenciones tributarias sin un análisis cuidadoso, pueden generar distorsiones en la economía y aumentar la concentración de la riqueza en pocas manos.

Por lo tanto, es importante que cualquier política de exenciones tributarias en Colombia se diseñe de forma cuidadosa y se implemente de manera efectiva para lograr los objetivos de justicia y equidad en el sistema tributario (Clavijo, S, 2005); esto requerirá un enfoque holístico

en el que se evalúen cuidadosamente los efectos de las exenciones tributarias en la economía y la sociedad en general, y se adopten medidas adecuadas para abordar cualquier desequilibrio o desigualdad que puedan surgir.

La justicia tributaria es un principio fundamental en cualquier sistema tributario, que busca garantizar la equidad en la distribución de la carga tributaria entre los ciudadanos y, por ende, una distribución justa de los recursos del Estado. En Colombia, la Ley 1819 de 2016 y la siguiente Ley 2277 de 2022 introdujeron unas reformas fiscales que han tenido un impacto significativo en el impuesto de renta y complementarios para las personas naturales. Estas reformas han generado preocupación en la comunidad académica y en los ciudadanos en general, quienes han cuestionado su efecto en la justicia tributaria.

En este contexto, el presente trabajo surge como respuesta a la necesidad de analizar las exenciones en el impuesto de renta y complementarios para las personas naturales, de acuerdo con lo establecido en la Ley 2277 del 2022 en comparación con la Reforma 1819 de 2016, y su incidencia en la justicia tributaria en Colombia.

De esta forma se espera que este trabajo contribuya a la comprensión de las exenciones fiscales proporcionando y se espera aportar al debate académico sobre el impacto de las reformas fiscales en la justicia tributaria, proporcionando una herramienta útil para aquellos interesados en comprender el impuesto de renta y complementarios para las personas naturales en Colombia.

#### **1.4 Delimitación y alcance**

En cuanto al alcance, la investigación es de carácter descriptivo ya que considera el fenómeno estudiado y sus componentes (Hernández, Fernández, & Baptista, 2004). La delimitación es describir y explicar los principales cambios tributarios en Colombia en materia de impuesto de renta para personas naturales, surgidos en los años 2016 y 2022 para analizar si se encuentran enmarcados dentro del concepto de Justicia Tributaria.

## **CAPITULO II ANTECEDENTES Y MARCO TEÓRICO**

### **2.1 Antecedentes**

En los antecedentes, se describe el principio de justicia tributaria, la justicia tributaria en la teoría económica, explicada desde el enfoque clásico y neoclásico, el enfoque económico tributario, el enfoque político, para exponer finalmente el concepto de Justicia como equidad de John Rawls.

#### **2.1.1 El Principio de Justicia Tributaria**

La justicia tributaria es un principio fundamental en la teoría tributaria y se refiere como ya se explicó, a la equidad en la distribución de la carga fiscal entre los contribuyentes de acuerdo con su capacidad económica. En este sentido, se entiende que los contribuyentes que tienen mayores ingresos deben contribuir con una mayor proporción de su riqueza a la financiación del Estado, que aquellos que tienen menores ingresos (Bastidas, 2015). Por tanto, el concepto de justicia tributaria se basa en la idea de que aquellos que se benefician más de las políticas públicas deben aportar más al financiamiento de estas, con el fin de garantizar la sostenibilidad del Estado y la equidad social (Torres & Guerrero, 2022).

Durante el transcurso de esta investigación, se ha mencionado que la justicia tributaria se refiere a la equidad en el sistema tributario, es decir, que los impuestos sean justos y proporcionales para todos los contribuyentes.

#### **2.1.2 La Justicia Tributaria en la teoría económica**

La justicia tributaria ha sido abordada desde un enfoque clásico, un enfoque económico-tributario y un enfoque político como se expondrá brevemente a continuación.

##### **Enfoque clásico y neoclásico**

A primera vista, los teóricos tradicionales presuponen que los seres humanos siempre han sido conscientes de la necesidad de cuestionar el aumento de la pobreza y la desigualdad. Este planteamiento se complementa con otras concepciones relacionadas con el individuo, la humanidad, la sociedad, la igualdad y la libertad. Este enfoque tiene sus raíces en el siglo XVIII, coincidiendo con el surgimiento de las doctrinas de Adam Smith y la exploración del origen de la riqueza de las naciones. Adam Smith, reconocido como un "utilitarista moderado", desencadenó un cambio significativo en la historia económica al publicar "La riqueza de las

naciones" (Smith, 1990) sirviendo de inspiración a teóricos posteriores como Thomas Malthus y David Ricardo.

Posteriormente, Thomas Robert Malthus planteó la idea de que a medida que la población aumentaba rápidamente, los recursos alimentarios a nivel mundial se volvían más escasos. Sus teorías resonaron fuertemente entre los pensadores de la época que compartían la creencia en la posible escasez de recursos debido al crecimiento demográfico (Villarespe, 2000). En contraposición a esta perspectiva pesimista de Malthus, David Ricardo presentó más tarde una teoría optimista para abordar los problemas de la pobreza y la disminución del crecimiento, basada en una gestión eficiente de los recursos.

Más adelante, desde David Ricardo hasta los teóricos del siglo XX, ha prevalecido la idea de una guerra total que impacta directamente en la naturaleza y conlleva un evidente deterioro de las condiciones materiales de la vida humana, por lo que se plantea la importancia de un desarrollo sustentable y equitativo. Algunos pensadores contemporáneos, (Balaunde, 2023) (Bolaños, 2018) han intentado proponer mecanismos orientados a reducir la pobreza y la desigualdad, así como mejorar la distribución del ingreso. Este enfoque se basa en una visión de la economía en relación con la escasez de recursos, respondiendo a la fragilidad de la desigualdad y su conexión con la integración económica y la cohesión social (López & Castro, 2019).

La perspectiva económica evolutiva propuesta por Nelson y Winter, en conjunto con la teoría institucional de Thorsten Veblen (1857-1929), John Commons, Wesley Mitchell, Dewey y James, analizó las problemáticas de las instituciones, haciendo referencia a los hábitos arraigados en ese período y cuestionando las ideas prevalentes debido a la Gran Depresión ocurrida en la década de los años 20's (Villarespe, 2000). Esta evaluación implicó una crítica contundente hacia el análisis económico clásico y neoclásico. Como resultado de estas reflexiones, surgió una nueva hipótesis que cuestiona el desarrollo económico en ascenso, el cual se basa en la actividad empresarial o en los resultados del desempeño a nivel institucional (Villarespe, 2000).

Es relevante señalar que no solo estos pensadores se centraron en la reducción de la desigualdad social y la promoción de modelos de negocios equitativos, sino que también Veblen y aquellos que examinaron su teoría respaldaron ciertos valores utilitarios modernos que fomentan el progreso en el trabajo y el conocimiento. La teoría institucionalista de Veblen

encontró oposición por parte de los defensores de la economía neoclásica (Veblen, 1963). Varios economistas con diversas afiliaciones políticas han sugerido medidas de impuesto sobre la renta como medio para que los países adopten políticas fiscales destinadas a reducir la desigualdad a nivel global.

Dentro de los economistas prominentes se destaca Friedman, y en una línea similar se encuentran Tobin, Meade y Becker (Villarespe, 2000). Estos economistas fundamentan sus teorías en la idea de un "ingreso mínimo garantizado" destinado a las personas de bajos ingresos, en el contexto de un marco político que facilite la integración de todos los beneficios de apoyo para asegurar ingresos a aquellos que carecen de ellos. Este enfoque implica la comprensión de que los subsidios funcionan como un contrapeso a los impuestos y de esta forma la idea de una economía de corte asistencialista, sobre relevancia (Pool & LaRoe, 1989).

### **Enfoque económico-tributario**

Milton Friedman, en su influyente obra "Capitalismo y libertad" (1962), argumentó que el capitalismo no solo representaba el mejor sistema económico, sino que también proporcionaba un espacio para la autorrealización individual. Su propuesta sostenía la abolición de restricciones sobre las importaciones, la eliminación del salario mínimo regulado y la sustitución de todos los beneficios sociales por un impuesto negativo sobre la renta. Además, abogaba por revertir la privatización de la seguridad social y los subsidios en los sectores de la agricultura y la vivienda (Friedman, 2022). Aunque un análisis detallado de la propuesta de Friedman queda fuera del alcance de este trabajo.

John Maynard Keynes es el padre de la teoría macroeconómica moderna. En su libro *La Teoría general, del empleo, el interés y el dinero*, tiene como objetivo contrastar el carácter de sus planteamientos con la teoría clásica del tema, que domina el pensamiento económico de las clases gobernantes y académicas de esta generación, como lo ha hecho durante los últimos 100 años. Su argumento es que los principios de la teoría clásica se aplican exclusivamente a casos específicos y no en un sentido general. Sus características no corresponden a la sociedad actual, y por tanto sus aplicaciones no se compadecen con la realidad (Keynes, 2014). Cuando Keynes escribió su libro, las economías de todos los países occidentales estaban bajo el efecto de La Gran Depresión, es decir, que los principios de la economía clásica estaban en crisis, puesto que no se correspondían con la realidad que se vivía en ese entonces.

La teoría de Keynes se enfoca a regular la actividad económica de un país a través del gasto, es decir, que, mediante la política fiscal y el gasto de consumo e inversión, el gobierno puede controlar la economía, influyendo en general en los niveles de gastos de consumo, de inversión y en los gastos del gobierno. Así, cuando se pretende incrementar la actividad económica, se aumentan los gastos del gobierno, por un lado, se reducen los impuestos, se crean exenciones o se reducen las tasas de interés (Keynes, 2014).

### **Enfoque político**

El diseño del sistema tributario refleja diversas estructuras institucionales democráticas, destacando la habilidad de los actores involucrados en la política tributaria económica para negociar e interactuar. Al explorar las disparidades institucionales, el BID (2006) observó los impactos de estos sistemas en el volumen de los recursos financieros y el incremento de la recaudación de ingresos. Esto facilita la adaptación de patrones y rutinas según el contexto. Por ejemplo, los países descentralizados o con un poder político fragmentado enfrentan desafíos al implementar reformas efectivas en las políticas tributarias, en contraste con los países centralizados que poseen un equilibrio en el poder ejecutivo y tienen una probabilidad más alta de llevar a cabo aumentos de impuestos y modificaciones en las reformas tributarias (BID, 2006). En contraposición, algunos investigadores han subrayado la importancia de que los procesos institucionales vayan de la mano con la implementación efectiva de políticas públicas, considerando cuidadosamente los factores socioculturales e históricos específicos de cada país (Balaunde, 2023).

En este sentido, Sabaini y O'Farrell (2009) sostienen que uno de los aspectos decisivos de la política tributaria es la posibilidad de cambio, especialmente en términos de reforma, modificación o creación de nuevos impuestos, impuestos de administración y capacidad estatal, una de las características básicas de estos sistemas transformados está relacionada con la ocurrencia de guerras y amenazas externas que históricamente han sido consideradas factores que moldearon los impuestos en las diferentes sociedades occidentales (Sabaini & O'Farrell, 2009).

Precisamente, los cambios y modificaciones que experimentó el impuesto a la renta en América Latina, entre las décadas de 1920 y 1930, se impusieron en el contexto de crisis económica y escasez de recursos por el reducido intercambio comercial, luego de la Primera Guerra Mundial y la Depresión. se ha experimentado en casi todo el mundo (Villarespe, 2000)

Otros factores determinantes en los cambios en la política fiscal, que tienen un mayor impacto en la redistribución, son los períodos de crisis económicas y financieras en los países, así como los períodos de lucha política que polarizan a la sociedad, o cuando se producen elecciones, esto por las fuertes confrontaciones ideológicas, que van acompañadas de tensiones sociales y la formación de distintos movimientos colectivos (Arenas-Mesa, 2016).

Todos estos factores influyen en la política tributaria, que es vista como una "ventana de oportunidad" para la reforma tributaria de un país y para evadir (por parte de gobiernos y parlamentarios) las resistencias que puedan surgir de la sociedad hacia aumentos impositivos en los impuestos locales, regionales y nacionales (Sabaini & O'Farrell, 2009)

Las políticas públicas también se ven afectadas por los recursos y la influencia de mecanismos que impactan en la ley, organizaciones de lobby y contribuciones financieras que grupos de interés hacen a gobiernos y votantes para interferir con la aprobación de leyes (Clavijo, S, 2005). Por ello, se requieren regulaciones sobre salarios y recaudación del impuesto a la renta, especialmente aplicables a quienes tienen mayores ingresos en la sociedad, porque además de eso, el régimen tributario en América Latina aún tiene muchas limitaciones y tiende a decrecer (Arenas-Mesa, 2016). En los ingresos personales, también existe un desequilibrio estructural entre impuestos directos e indirectos, la participación de los impuestos directos en la recaudación total, bajos niveles de cumplimiento tributario debido a la evasión fiscal, morosidad, entre otros.

Entre los años 1980 y 1990, las elites gubernamentales enfrentaron una transformación económica que dio paso al capital privado nacional e internacional. América Latina está fuertemente empujada por las políticas económicas internacionales hacia cambios en la reforma del sistema tributario, los países actúan por competencia, esto se explica como un acto que está sujeto al peso de diferentes flujos (Arenas-Mesa, 2016).

Según Clavijo (2020), en el caso de Colombia hubo una ampliación de la base imponible entre 1990 y 2005, aunque la consecuencia de este aumento fue principalmente la expansión de los ingresos tributarios sobre la renta de las personas naturales (ingreso como principal fuente de declaración de impuestos), especialmente para el nivel intermedio. Según Sabaini y O'Farrell "América Latina tiene una alta concentración del ingreso en una proporción muy pequeña de la población, lo que equivale a una base impositiva potencial muy pequeña. Esto se debe a los

bajos ingresos tributarios y explica la diferencia en los niveles de ingresos públicos de los países latinoamericanos con los países europeos” (Sabaini & O’Farrell, 2009).

Frente a esto, un punto negativo es que en las últimas décadas, expertos y gobiernos han constatado que la mayoría de los países de la región han controlado el proceso inflacionario y han tenido que hacer concesiones a los recursos financieros equitativos y fuertes en temas de impuesto a la renta en América Latina, mientras que el aspecto distributivo positivo es la expansión de la tributación basada en bases especiales que gravan la riqueza como un piso que presiona sobre el ingreso (Sabaini & O’Farrell, 2009).

Según estos autores, el impuesto a la renta, tanto para las personas naturales como jurídicas, resulta ser el impuesto más progresivo para la región latinoamericana (se refieren al índice Kakwani-0,109 y al índice de distribución Reynolds-Smolensky -0,003) y sostiene que en cuanto a las políticas tributarias de distribución del ingreso en los países, los impuestos restantes son extremadamente regresivos y no mejoran la distribución, por lo que los impuestos regresivos son más importantes que el consumo selectivo, entonces la presión tributaria total no es suficiente para las finanzas públicas.

### **2.1.3 La teoría de la justicia como equidad: John Rawls**

La teoría de la justa igualdad de oportunidades propuesta por Rawls (1999-2006) ha tenido gran aceptación, llegando a ser estudiada en contextos educativos, políticos, jurídicos y sociales, con una considerable expansión de sus planteamientos a diversos ámbitos en las sociedades contemporáneas (Rawls, J, 2006).

Rawls (1999), propone tomar en serio la idea de la igualdad, más allá de su aspecto formal, dentro de las sociedades democráticas, y propone tres categorías conceptuales para abordarla:

1. El alcance que tiene la igualdad respecto de su concepción de la persona, es decir, su extensión a todos los individuos de una sociedad.
2. La distribución equitativa de los bienes primarios es el punto de partida para lograr otras igualdades.
3. Incorporar a la idea de justicia distributiva las ideas de reciprocidad e imparcialidad (Rawls, 1999).

Respecto de la justa igualdad de oportunidades, Rawls asume que en una sociedad injusta intervienen distintos factores como los aspectos moralmente arbitrarios, la educación moral y el

esfuerzo personal, pero es determinante, para alcanzar una sociedad justa, que exista una igualdad de oportunidades. Una distribución del ingreso y de la riqueza que no vaya en beneficio directo de los peor situados generará desigualdades sociales que tienden a perpetuarse socavando así la igualdad de oportunidades. No obstante, Rawls no promueve una igualdad de resultados o una distribución igualitaria de la riqueza, sino que parte de la igualdad como principio de una estructura básica, reconociendo que, de todas formas, es necesario cierto nivel de desigualdad en el ingreso y la riqueza (Silva, Flantrmsky, Díaz, & Elizabeth, 2017).

Para Rawls (2006) la capacidad que tienen los gobiernos de recaudar los impuestos e invertirlos en el gasto social, obedece al poder centralizado del Estado, lo que significa que la economía y la política están entrelazadas por lo que se deben evaluar tanto los esquemas económicos como los programas políticos para medir la eficacia de las instituciones (Rawls, J, 2006).

Por tanto, según Rawls, la economía política debe tener como prioridad la justicia sobre la eficiencia que permita una división equitativa de los beneficios sociales. De esta forma, según Rawls (2006), el ciudadano no es un ente aislado, aislado del contexto social, sino parte del sistema social imperante, y la economía de ese sistema se constituye en un mecanismo para crear y adaptar los deseos de los ciudadanos.

La economía política tiene en cuenta estas relaciones al interior del Estado, cuando se trata de una sociedad de libre mercado y por ello, Rawls (2016) justifica la existencia de normas de obligatorio cumplimiento que se deben implementar de modo efectivo. El autor explica que la eficacia de la administración pública radica en “la regulación de la actividad económica, el sistema tributario, los derechos de propiedad y la estructura de los mercados entre otros” (Rawls, J, 2006, pág. 249).

Rawls (2006) señala que en un estado liberal que opera en medio de una economía de mercado, es preciso tener presente que un elemento esencial en relación con la teoría de la justicia, es brindar la posibilidad a todos los ciudadanos el poder disfrutar de los beneficios del Estado como bien público, pero además sostiene que todos deben estar dispuestos a cumplir con los acuerdos pactados para lograrlo, para lo cual el Estado crea unas normas obligatorias que exigen el pago de los tributos necesarios para tal fin. Esto significa que al interior de los estados, los ciudadanos pactan un acuerdo social, con unas normas que deberán ser respetadas

de forma estricta con suma imparcialidad para garantizar un proceso equitativo y justo (Rawls, J, 2006).

## **2.2 Marco teórico**

En el Marco teórico, se explica el concepto de Justicia tributaria en la normativa constitucional colombiana, Aspectos generales de la tributación en Colombia, la Política fiscal del país, el Sistema Tributario (ST), los conceptos de tributo, la clasificación de los tributos, el impuesto, los impuestos en Colombia, el Impuesto sobre la Renta y complementarios, la Teoría del Impuesto optimo, la normalización y regulación tributaria, la reforma tributaria (RT, la Reforma Tributaria Estructural (RTE) y las exenciones fiscales. Finalmente, se explican las principales Reformas tributarias en Colombia durante los años 2016 y 2022.

### **2.2.1 La justicia tributaria en la normativa constitucional colombiana**

Existe consenso en la actualidad acerca del progreso que debe darse en los países democráticos, y que consiste en fortalecer el sistema tributario, ejerciendo cada vez un mayor control sobre los poderes públicos, en cuanto a transparencia y eficiencia, pero también con respecto a la imposición de cargas tributarias proporcionales y equitativas respecto de las condiciones particulares de las personas o empresas con miras a una mejor sostenibilidad y justicia social (Restrepo, 2017).

La Constitución Política de Colombia (1991), plantea que el deber de contribuir da lugar a una relación tripartita: *ciudadanos, Estado y sociedad*, puntualizando que debe darse una relación equilibrada, justa y equitativa, para la realización del Estado Social de derecho. De este modo, la potestad de legislar en asuntos tributarios por parte del Estado está supeditada al principio de justicia y las características particulares del ST, establecidos en la Carta Magna (Bolaños, 2018, pág. 70).

El artículo 95 de la Constitución Política (1991) en su numeral 9 establece que “Son deberes de la persona y del ciudadano: Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (República de Colombia, 1991).

Por su parte, el artículo 363 de la CP ordena los principios constitucionales tributarios que fundamentan el ST en Colombia: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad” (República de Colombia, 1991). De este modo, la Carta magna proclama los principios tributarios que han de

inspirar el ST, pero no los define, dejando a cargo del Legislador un margen discrecional para ajustar la norma tributaria (Bolaños, 2018).

No obstante, se entiende que la equidad, eficiencia y progresividad, son principios que se vinculan y complementan formando parte del ST y por tanto inherentes al concepto de justicia tributaria. De acuerdo con Bolaños (2018), este concepto se deriva como un estrecho vínculo entre el derecho financiero, tributario y presupuestal, que se materializa por una parte en la imposición de tributos justos y, además, en una Hacienda responsable, recaudando lo necesario y controlando de forma eficaz el gasto público. Así mismo, existe una correspondencia entre la justicia tributaria y la ética fiscal que deben cumplir tanto la administración del Estado como los mismos ciudadanos (Bolaños, 2018).

### **2.2.2 La Tributación en Colombia: Aspectos generales**

Para el sostenimiento del Estado y para ejecutar obras de infraestructura o inversión social, se requiere una fuente de financiamiento que permita captar los recursos necesarios como son los impuestos (Cárdenas & Mercer-Blackman, 2005).

La Constitución establece claramente los derechos y deberes tanto para personas naturales como jurídicas, quienes deben acatar las leyes para el normal desempeño de la sociedad, entre las que se encuentran la obligatoriedad de tributar los impuestos que requiere el Estado. Es por ello por lo que la normativa superior concede al Estado la facultad jurídica para establecer tributos como una potestad exclusiva que ejerce el Legislativo.

El artículo 338 de la Constitución Nacional señala. “En tiempos de paz, solamente el Congreso, las Asambleas departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La Ley, las ordenanzas, y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos” (República de Colombia, 1991).

En nuestro país, la Administración Tributaria está a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Es una entidad del estado encargada de la administración, recaudo y manejo de los diferentes impuestos establecidos en el territorio nacional (DIAN, 2007 ), para el caso de los impuestos de orden territorial estos son recaudados y administrados por los Departamentos, Municipios y Distritos a través de las secretarías de hacienda.

### **2.2.3 La política fiscal en Colombia**

La política fiscal, por su parte, es un mecanismo necesario para conservar el equilibrio económico del país, y se refiere al conjunto de medidas que adopta el ejecutivo para regular las transacciones financieras en la economía nacional (Ortiz- Benítes, Velásquez, & Perdomo, 2023). Comprende por tanto el control de los gastos, deudas e ingresos del Estado, así como la aplicación de impuestos y subvenciones, el manejo de la oferta monetaria y la regulación de las cifras de interés económico (Cárdenas & Urueña, 2018). De esta forma, pueden controlar la inflación, promover el crecimiento y crear un escenario propicio para la inversión lo cual en últimas redundará en tener mayores fuentes de empleo y en el bienestar de la población. “Sin embargo, la implementación de una política fiscal adecuada y eficaz, requiere de un enfoque cuidadoso, ya que las decisiones tomadas pueden afectar el desempeño de toda la economía” (Ortiz et al. 2023).

El diseño de la política fiscal es por tanto un asunto complejo y de gran responsabilidad para el gobierno, ya que de él dependen la estabilidad macroeconómica que se sostiene mediante el control inflacionario y la reducción del déficit público (Espitia, y otros, 2017). Las reformas tributarias y decisiones fiscales equivocadas pueden generar grandes desequilibrios financieros que impactan distintos sectores de la economía, o que pueden afectar a ciertos sectores sociales, vulnerando así el principio de justicia tributaria (Rivera, Ciro, & Carmona, 2022).

### **2.2.4 El Sistema Tributario (ST)**

Conjunto de normas, principios y procedimientos regulados por el estado quien se encarga de administrar y recaudar los impuestos directos e indirectos, con el fin de financiar el gasto público y promover el desarrollo social y económico del país.

La estructura tributaria transita por distintas modificaciones, de acuerdo con situaciones coyunturales, variables macroeconómicas y otras circunstancias que generan iniciativas legislativas y reformas fiscales (Cañas-Cardona, 2023), por lo que es importante que las empresas y personas (naturales y jurídicas) conozcan las leyes y demás normativas actualizadas para obtener una información precisa sobre los impuestos en el país. De esta forma, podrán planificar con tiempo la tributación de impuestos para cumplir con las obligaciones para con el Estado.

## **Tributo**

Rozo-Rivas & López, (2014) definen los tributos como prestaciones en dinero que el Estado recibe para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus funciones, amparadas en la ley por lo que tienen un carácter coercitivo por parte de la administración pública (Rozo-Rivas & López, 2014).

En Colombia el tributo se subdivide en impuestos, tasas y contribuciones cada uno con características particulares como se explica a continuación de acuerdo con las definiciones dadas por la corte constitucional en la sentencia C-040 de 1993 y citadas por Pinillos (2018).

### **Clasificación de los Tributos**

Los tributos se pueden clasificar en:

- *Impuestos*
- *Tasas*
- *Contribuciones especiales*
- *Aportes parafiscales*

### **Los impuestos en Colombia**

En Colombia, los impuestos son de carácter obligatorio y su característica es que los contribuyentes no pueden exigir una contraprestación por su cancelación (Cadavid, Valencia, & Cardona, 2003). El Estado conserva la potestad discrecional para determinar la inversión de los impuestos de acuerdo a su política en la distribución del gasto (Espinal, Meza, Aragón, & Castañeda, 2021). Por lo general, los impuestos recaen sobre toda la población, el pago no es discrecional y es el estado quien dispone del manejo del recaudo, de acuerdo con las necesidades según criterios y prioridades, que no siempre están a favor de los contribuyentes.

El Régimen Tributario Colombiano establece impuestos de carácter nacional y subnacional (departamentales y municipales).

*Impuestos de carácter nacional:* son el impuesto sobre la Renta y el complementario de Ganancias ocasionales, el Impuesto al Patrimonio (con vigencia permanente a partir de la Ley 2277 de 2022), el Impuesto Sobre las Ventas –IVA, el Gravamen a los Movimientos Financieros y el Impuesto de Timbre.

*Impuestos subnacionales*, son aquellos cuyo recaudo recae sobre los entes territoriales: áreas metropolitanas, departamentos, municipios y distritos: Son el Impuesto de Industria y Comercio, el Impuesto Predial y el Impuesto de Registro (DIAN, 2007 ).

### **Impuesto sobre la renta y complementarios**

Es un solo gravamen conformado por los impuestos de renta y los complementarios de ganancias ocasionales, es decir las entradas de recursos que terminan por incrementar el patrimonio bruto de las personas naturales o jurídicas. El impuesto sobre la renta, grava todos los ingresos que reciba el contribuyente en un período, con capacidad para incrementar el patrimonio cuando se percibe, en los casos en los que no hayan exenciones, y teniendo en cuenta los costos y gastos en que se incurre para generarlos (Estatuto Tributario, 1989). Por su parte, el Impuesto sobre las Ganancias Ocasionales, grava ciertas actividades extraordinarias de los contribuyentes no contemplados dentro de sus operaciones ordinarias (DIAN, 2023).

Así mismo, es un impuesto directo y de período, es decir, que grava los rendimientos a las rentas de las personas naturales o jurídicas que responden por su pago y durante un período determinado (fiscal) (DIAN, 2023).

El Impuesto de Renta es un impuesto del orden nacional, -según se establece en la Sentencia C-209/16 considerando al contribuyente respectivo mediante las informaciones relativas a sus rentas y patrimonio – con tarifas progresivas ya que a medida que aumenta la base gravable, se incrementa la medida aplicable (Pinillos, 2018).

Este impuesto, nace en Colombia bajo la Ley 56 de 1918, su aplicación se da en 1922, pues se presentaron dificultades para el recaudo, así como la carencia de documentos que permitieran llegar a una verdadera renta de los contribuyentes (DNP, 2002). Para esta época, la tarifa inicial era baja y oscilaba entre el 1% y el 3% y la misma dependía de la actividad económica que se desarrollara. y se pagaba de acuerdo con la actividad económica del contribuyente. Consecutivamente, la Ley 64 de 1927 instituyó el impuesto a la renta global y con la Ley 78 de 1935 se establecieron cambios importantes, entre otros, aumentar la tarifa del 8 al 17 %; y también se establecen exenciones y deducciones fiscales.

Los ingresos públicos en Colombia tienen en el impuesto sobre la renta una de las principales fuentes, teniendo en cuenta un aporte del 82% por parte de las personas jurídicas y un 18% de ingresos generados por la renta personal (Minhacienda, 2022).

## **La teoría del impuesto óptimo**

Se deriva de las teorías macroeconómicas que analizan distintos factores determinantes en la carga tributaria de la población, y plantea que la estructura tributaria óptima es aquella en la que “el planificador maximiza la función de bienestar social (el agregado de utilidades individuales)” (Ortiz- Benítez, Velásquez, & Perdomo, 2023). En este sentido, el impuesto óptimo es aquel que busca reducir al máximo las distorsiones en el mercado, es decir, que no se presentan restricciones para elegir entre estructuras impositivas alternativas y no existen diferencias significativas en la capacidad de pago de los contribuyentes. De esta forma, no se altera el precio relativo de los bienes y servicios y, por tanto, tampoco la asignación eficiente de recursos (Delgado & Angarita, 2014).

### **2.2.5 Normalización y Regulación Tributaria**

La normalización tributaria alude a los mecanismos mediante los cuales se fijan normas y regulaciones para el pago de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Conforme a la teoría del impuesto óptimo, estas reglas tienen el propósito de regular con criterios homogéneos y justos, la determinación de impuestos, la presentación de declaraciones y el pago de estos (Ortiz- Benítez, et al, 2023). De esta forma, la normalización tributaria es un concepto fiscal que busca garantizar la equidad y eficiencia en la recaudación de impuestos, evitando la evasión y el fraude fiscal. De otro lado, se trata de un mecanismo adoptado “para simplificar procesos y reducir la carga administrativa tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales” (Clavijo, 2020). Es importante destacar que la normalización tributaria puede presentar diferencias significativas de un país a otro, ya que cada estado tiene su propio sistema tributario y normas fiscales.

La normalización tributaria se realiza mediante la expedición de leyes y normas fiscales, que señalan los procedimientos a seguir. Es imprescindible que los contribuyentes conozcan a cabalidad, las leyes y regulaciones tributarias específicas de su país y cumplan con sus obligaciones tributarias oportunamente (Ortiz- Benítez, Velásquez, & Perdomo, 2023).

## **Reforma tributaria (RT)**

Corresponde a las modificaciones al sistema tributario, por vía de la Ley, con el fin de realizar ajustes fiscales. Cuando se presenta una desaceleración de la economía, puede presentarse una reducción en los ingresos, por lo que el Estado debe recurrir a financiar el déficit fiscal con cambios en la tarifa o la base gravable de los impuestos (Bolaños, 2018), como ocurrió durante el período recesivo 2014 – 2016, que obligó al Estado a aumentar las tarifas de los impuestos como la del impuesto al valor agregado IVA y el impuesto de renta de las personas naturales, entre otras medidas adoptadas.

## **Reforma Tributaria Estructural (RTE)**

Comprendiendo una estructura como “un conjunto de partes interrelacionadas entre sí que forman un todo armonioso, donde las modificaciones en cada una de ellas, producen cambios en las demás”, se entiende que al referirse a la economía de un país, comprende el sistema económico que lo rige, tanto en su estructura global como a situaciones específicas en un tiempo determinado (Ramírez & Ageitos, 2018). De esta forma, se comprende que una reforma es estructural cuando afecta todo el sistema con cambios substanciales a futuro y a su vez, afecta la equidad de la población haciendo más eficiente el aparato productivo, conservando la equidad, lo cual haría que se actúe con progresividad conforme lo establece la Constitución Política de Colombia (Acosta, Mejía, Montoya, & López, 2012). Sin embargo, el término estructural se comprende de forma independiente a los conceptos de eficiencia y equidad (Lobo-Camargo, 2018).

Una reforma estructural interviene la organización del sistema tributario y las relaciones que existen entre sus distintos componentes: las entidades a cargo de la recaudación, los contribuyentes, el gobierno y el sistema de justicia (Arenas-Mesa, 2016). De esta forma se entiende que una reforma estructural debe cambiar el sistema tributario de forma global, es decir, “las modificaciones que realiza se extienden a todo el conjunto de entes y ciudadanos involucrados, así como hacia sus relaciones económicas” (Lobo-Camargo, 2018), por lo tanto, es diferente a ejercer cambios consistentes en crear, eliminar, darle continuidad o modificar impuestos particulares. Se entiende que los cambios estructurales se perfilan a largo plazo para regular de la forma óptima posible, las diferencias que se presentan entre la demanda y la oferta agregada, los cambios regulatorios y los cambios de la estructura productiva (Escobar, 2016).

Un sistema tributario se estructura con el fin de lograr una máxima eficiencia administrativa durante la recaudación, a la coerción ejercida por las sanciones que deben gozar de credibilidad para su implementación y a corregir distorsiones que producen en el mercado los impuestos y los beneficios tributarios. Una RTE busca mejorar la calidad tributaria, aunque no necesariamente se implementa para aumentar el recaudo, el cual puede verse afectado por una RT no estructural como sucede cuando se modifica la tarifa o la base gravable de un determinado impuesto (Balaunde, 2023).

Por tanto, un sistema tributario debe contar con reglas claras frente a los contribuyentes para facilitar la recaudación. Una reforma tributaria estructural impacta positivamente los elementos estructurales del sistema modificando en muchas ocasiones la base gravable o las tarifas, aunque no modifique globalmente el ST, sino que impacta parcialmente a ciertos sectores sociales (Lobo-Camargo, 2018).

### **Las Exenciones fiscales**

Son beneficios o reducciones de impuestos otorgados a ciertos contribuyentes, empresas o sectores específicos (Correa-Daza & Corregidor, 2015). Igualmente, pueden ser entendidas como una renuncia por parte del Estado a percibir ciertos impuestos a cambio de algunas acciones que se consideran beneficiosas para el bienestar de la sociedad (Clavijo, S, 2005).

En cuanto a la incidencia económica de las exenciones tributarias, algunos autores señalan que estas pueden generar distorsiones en el mercado y en la asignación de recursos, afectando la eficiencia económica (Balaunde, 2023). Por otro lado, otros autores argumentan que las exenciones tributarias pueden ser una herramienta efectiva para incentivar ciertas actividades económicas y fomentar el crecimiento o para beneficiar a ciertos sectores de la población (Gómez-Sabaíni & Morán, 2013)

#### **2.2.6 Reformas tributarias en Colombia (período: 2000-2022)**

En el año 1989 se crea el Estatuto Tributario, buscando la compilación de las diferentes normas fiscales del país y en el libro I, queda plasmado el impuesto de renta (Estatuto Tributario, 1989). Desde ese momento y hasta la fecha, Colombia ha tenido 21 reformas tributarias, pero en los últimos años, se han dado cambios importantes en lo concerniente al impuesto de renta de personas naturales, toda vez que Colombia buscaba la adhesión a la OCDE y poder ser el

país número 37 en pertenecer a esta organización, adhesión que logró en el año 2020, luego de más de 7 años en la búsqueda de esta vinculación. Los cambios enmarcados bajo la adhesión a la OCDE respecto de las personas naturales surgen porque este organismo esboza que el sistema fiscal en Colombia no tiene una distribución equitativa en la carga fiscal (OCDE, 2020).

Debido a los flujos en la economía y ante las necesidades que se perfilan en cada gobierno, es que se crean reformas tributarias con el fin de implementar mecanismos para optimizar la recaudación de impuestos. Por este motivo, el nuestro es uno de los países con mayores índices de tributación (Torres & Guerrero, 2022). Dados los efectos sociales para el país, las reformas tributarias en Colombia han sido objeto de críticas desde sus inicios (Ley 56 de 1918) pero principalmente desde finales del siglo XX y lo que va corrido del presente siglo, período en el cual se ha incrementado su frecuencia (Ramírez & Ageitos, 2018).

En efecto, a partir de la expedición de la Constitución Política (1991), se comenzó una serie de reformas debido a que el legislador ha tratado de incrementar el recaudo público para atender las múltiples necesidades en materia económica y poder financiar el gasto público, (que para comienzos de la década de los 90's aumentó en un 80%). De esta forma, se emitieron actos legislativos y decretos de emergencia por parte de los distintos gobiernos, lo que ha terminado por modificar sustancialmente el impuesto sobre la renta afectando tanto a personas naturales como jurídicas. Se trata de cambios que han ampliado el universo de los contribuyentes y el hecho generador en la variación de la tarifa, con el fin de aumentar el recaudo efectivo para el Estado (Pinillos, 2018).

**Tabla 1 Principales Reformas Tributarias de Colombia desde el año 2000 hasta el año 2022**

<b>Año</b>	<b>Ley</b>	<b>Objetivo principal</b>
2000	Ley 633 de 2000	Incrementar el recaudo mediante ajustes en los impuestos indirectos y ampliación de la base tributaria.
2002	Ley 788 de 2002	Aumentar la recaudación de impuestos, gravando más productos y servicios, y ampliando el universo de contribuyentes.
2003	Ley 863 de 2003	Fortalecer la lucha contra la evasión y elusión fiscal, y ajustar tarifas para mejorar el recaudo.
2006	Ley 1111 de 2006	Reducir la carga fiscal a empresas, simplificar el régimen tributario y crear incentivos a la inversión.
2009	Ley 1370 de 2009	Aumentar el recaudo a través de la eliminación de algunas exenciones y ajustes en el impuesto de renta.
2010	Ley 1430 de 2010	Ajustar impuestos y reducir exenciones para enfrentar la crisis fiscal.
2012	Ley 1607 de 2012	Reforma estructural: crear el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y promover la formalización del empleo.
2014	Ley 1739 de 2014	Extender el CREE, modificar el impuesto al patrimonio y establecer medidas contra la evasión fiscal.
2016	Ley 1819 de 2016	Reforma estructural: aumentar el IVA, modificar el régimen de personas naturales, y fomentar la lucha contra la evasión.
2018	Ley 1943 de 2018	Reducir la tasa de impuestos corporativos, aumentar el IVA y establecer el impuesto al consumo a servicios digitales.
2019	Ley 2010 de 2019	Ampliar la base de contribuyentes y establecer incentivos para el emprendimiento y la formalización.
2021	Ley 2155 de 2021	Crear incentivos para la reactivación económica post-pandemia y recaudar más mediante el fortalecimiento de la fiscalización.
2022	Ley 2277 de 2022	Se centra en la igualdad y la justicia social, para lo cual se modifican las tasas impositivas, deducciones y exenciones del impuesto a la renta para personas naturales, entre otras medidas

Fuente: Elaboración propia

Con respecto a las dos últimas reformas, es pertinente señalar que la Ley 1819 de 2016 se diseñó con enfoque estructural, es decir, con el fin de modificar el sistema tributario del país en el largo plazo y mejorar la calidad de la recaudación, combatiendo la evasión y elusión fiscal.

La Ley 2277 de 2022, por su parte, se centra en la igualdad y la justicia social, para lo cual se modifican las tasas impositivas, deducciones y exenciones del impuesto a la renta para personas naturales, entre otras medidas. Dado que la ley se enfoca en la igualdad y la justicia social, contiene disposiciones destinadas a aumentar la progresividad del impuesto sobre la renta, lo que significa que las personas con ingresos más altos enfrentan tasas impositivas más altas. Además, la ley introduce ajustes en los impuestos existentes con el objetivo de redistribuir la riqueza y promover la equidad social (Minhacienda, 2022).

## **CAPITULO III ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN**

La investigación se diseñó desde la perspectiva documental, y para ello se utiliza la metodología de analizar referentes teóricos desde diferentes autores, el contenido constitucional, el estatuto tributario y las modificaciones en el Impuesto a la Renta para las personas naturales, además de las exenciones tributarios otorgados.

### **3.1 Diseño de la investigación**

Conforme al planteamiento del problema y la forma de alcanzar los objetivos fijados, esta investigación tiene un enfoque cualitativo, entendiendo que “acude a la recolección y análisis de los datos, sin medición numérica, para afinar preguntas de investigación o revelar nuevos interrogantes en el proceso de interpretación” (Hernández, Fernández, & Baptista, 2004)

Se realiza entonces una revisión bibliográfica referente a la incidencia económica de las reformas tributarias del periodo 2016 y 2022, teniendo en cuenta que la revisión de literatura implica detectar, consultar y obtener la bibliografía (referencias) y otros materiales útiles para los propósitos del estudio, de los cuales se extrae y recopila información relevante y necesaria para el problema de investigación (Galán, 2024).

### **3.2 Tipo de Estudio**

Este trabajo se realiza a través de un estudio mixto tipo exploratorio – descriptivo y documental, además desde una perspectiva cualitativa (Hernández, Fernández, & Baptista, 2004), se realizará una descripción conceptual de tipo hermenéutico-epistémico de los principales conceptos, y se pretende corroborar la aplicación del principio de justicia tributaria, cuya evolución histórica constituye un eje temático importante en el ámbito académico.

### **3.3 Revisión documental**

La investigación se desarrolla a partir de una revisión documental, de naturaleza analítica descriptiva con base en los preceptos constitucionales, legales, decretos reglamentarios, sentencias del consejo de estado que infieren legalmente en la forma de contribuir de los colombianos (Galán, 2024).

Se analizaron las reformas tributarias contenidas en la Ley 1819 de 2016 y 2277 de 2022, que formulan elementos de imposición y exención, en el impuesto sobre la Renta y complementarios de las personas naturales a la luz de la justicia tributaria. Se tomaron estas

dos reformas tributarias debido a los grandes cambios que traían consigo, precisando contextualizar las modificaciones dadas en la RT de 2016 y la del 2022, en lo que respecta al impuesto sobre la renta de personas naturales, cuyo efecto tuvo un impacto en el principio de justicia tributaria.

## **CAPITULO IV RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN**

### **4.1 Modificaciones en el impuesto de renta implementados mediante las leyes 1819 de 2016, y 2277 de 2022.**

En la presentación de los resultados se describirá primero la RT de 2016 para analizar si verdaderamente se adoptó una Reforma estructural como se planeó inicialmente, para luego explicar la RT de 2022 y los cambios que presentan en el impuesto de renta implementados mediante ambas reformas. Finalmente, se explicarán las exenciones tributarias en el impuesto de renta de ambas reformas y su nivel de impacto en las personas naturales, con el fin de analizar si en ellas se aplica el principio de justicia tributaria.

#### **4.1.1 La Reforma Tributaria de 2016 (Ley 1819) ¿Una Reforma estructural?**

La Reforma Tributaria (RT) de 2016 se implementó bajo la Ley 1819 de 2016 (Congreso de la República, 2016), que empezó a regir a partir del 01 de enero de 2017. Según la exposición de motivos del proyecto de ley correspondiente a la RT, ésta tiene tres objetivos principales: (i) alcanzar una mayor calidad tributaria, (ii) elevar el recaudo a su nivel potencial y (iii) fortalecer la lucha contra la evasión y la elusión.

Esta reforma obedeció a situaciones coyunturales en la economía colombiana caracterizada durante el año 2016, por la devaluación del peso, la reducción del consumo público, el choque petrolero de disminución de precios, la caída de los sectores agrícolas y extractivos y la disminución de la inversión, situación que condujo a la desaceleración de la economía (Arenas-Mesa, 2016). Además, el carácter estructural de la reforma obedeció a las constantes críticas que desde la academia y las organizaciones multilaterales -como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2020) y el Banco Interamericano de Desarrollo BID-, ha recibido el sistema tributario colombiano (Lobo-Camargo, 2018).

Ya desde el año 2014 con la Ley 1739 por medio de la cual se modificó el Estatuto Tributario, se venía planteando la necesidad de una reforma estructural con el fin de acatar lineamientos para que Colombia ingresara a la OCDE, lo que requería aceptar las políticas en materia fiscal del BID, que hacía recomendaciones en el sentido de aprobar una RT integral con el fin de elevar el recaudo al menos en un 6% en el lapso de 7 años. El Ministerio de Hacienda, proponía, además, elevar el número de contribuyentes y evitar mayor presión sobre los que ya

pagan impuestos, para acercar la recaudación subnacional a niveles similares a los de los países de la OCDE, de un 7.4 % del PIB (Minhacienda, 2022).

La RT sancionada en la Ley No. 1819 del 29 de diciembre de 2016 afirma, en su epígrafe, que “se adopta una reforma tributaria estructural” (Congreso de la República, 2016). Este término de estructural aparece también en la propuesta de la Comisión de Expertos (2015) pero sólo está presente en enunciados generales y nunca precisan su alcance (González & Corredor, 2016), aunque más que tratar de solucionar situaciones coyunturales para cubrir un déficit fiscal en el corto plazo, se pensó en una reforma que modificara la estructura del sistema tributario de forma definitiva, sin embargo, de acuerdo con diversos analistas económicos, dicha Ley que dice ser estructural, no lo es en absoluto, debido a criterios de insuficiencia en términos de largo plazo. Esta deducción se desprende de estudios de la Universidad Externado de Colombia, ya que al someter la RT a un Modelo de Equilibrio General Computable, se evidencia que el incremento en las tasas de impuestos como el IVA y Renta, entre otros, aumentan el ingreso fiscal, pero generan una desaceleración de la economía y una elevación de precios (González & Corredor, 2016). Es por esto por lo que, para los expertos en materia tributaria, la RT de 2016 no fue tan estructural, debido a que la Nación no recibió los ingresos proyectados en los años posteriores a su implementación. Si hubiera cumplido con las condiciones de una reforma estructural, debería haber dado los resultados esperados en los años siguientes, pero debido a los vacíos de la norma, el gobierno se vio obligado a tramitar un nuevo proyecto (Ley 2277 de 2022) con el objetivo de realizar las modificaciones pertinentes y necesarias para cumplir con las obligaciones del Estado (Ladino, 2017).

#### **4.1.2 La Reforma Tributaria de 2022 (Ley 2277)**

En el año 2021 el gobierno nombró una Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios, que presentó un informe a la opinión pública sobre la inequidad del Impuesto de Renta para personas naturales (IRPN), cuyas recomendaciones sobre impuestos indirectos no se tuvieron en cuenta para preparar la reforma de 2022 y que tuvieron un impacto directo sobre la renta de las personas naturales.

En efecto, desde el momento de su radicación, el Gobierno Nacional hizo públicas sus intenciones de aumentar la carga tributaria directa de las personas naturales. En la exposición de motivos del proyecto de ley se afirma que la baja participación del impuesto sobre la renta de las personas naturales (1.3% del PIB) se explica por dos motivos: las rentas exentas y las altas

deducciones especiales, y la forma como se trata de forma individual, los dividendos y las ganancias ocasionales (Minhacienda, 2022). Por este motivo, la RT de 2022 se enfocó a gravar las ganancias ocasionales a la tarifa de las rentas cedulares y los dividendos dejaron de conformar una cédula independiente, aunque se mantuvo la condición de impuesto complementario singular de las ganancias ocasionales (Insignares, Castro, González, & Piza, 2023).

Con el sistema cédular creado en la Ley 1819 de 2016 y las modificaciones que se introdujeron en las reformas tributarias siguientes, se buscó gravar a tarifas más altas las rentas que no provienen del trabajo, bajo el precepto de que las rentas de dividendos y ganancias ocasionales cuando se gravan de forma separada de las rentas que integran la cédula general “deteriora la equidad horizontal del IRPN” (Comisión de Expertos, 2015).

La RT de 2022 por su parte, tuvo el propósito de aumentar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales (IRPN), y el proyecto de Ley incluyó las rentas de dividendos y las ganancias ocasionales en la cédula general vulnerando así el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal puesto que dos personas con igual capacidad económica en condición desigual, deben gravarse por separado es decir, tener un tratamiento tributario diferenciado (Insignares, Castro, González, & Piza, 2023), adicional, en esta reforma se grava en forma más onerosa a las personas naturales con ingresos de más de \$ 10 millones, que representan el 2.4 % de las personas naturales declarantes (Congreso de la República, 2022).

#### **4.1.3 Cambios en el impuesto de renta a partir de las leyes 1819 de 2016 y la 2277 de 2022**

En desarrollo del presente estudio, se presenta una secuencia en la evolución histórica reciente de los modelos de elaboración y presentación de las declaraciones de renta para personas naturales en Colombia. Para ello, se divide en dos componentes: la reforma tributaria contenida en la Ley 1819 de 2016 y las modificaciones incluidas en la Ley 2277 de 2022, para evidenciar los cambios de modelo en cuanto a clasificaciones de la persona natural y de la clasificación según la naturaleza de sus rentas.

Es importante medir el nivel de impacto que han tenido las últimas RT en el principio de justicia tributaria ya que se ha presentado un cambio de modelo establecido en la Ley 1607 de

2012, en la que se clasificaba la persona natural de acuerdo con unas categorías previamente establecidas. Del mismo modo, hasta hace algunos años, el impuesto a la renta típico de América Latina tenía, al menos en la práctica, un carácter “cedular” que implicaba gravar por separado los distintos tipos o cédulas de renta que percibe un mismo contribuyente (Pinillos, 2018).

Antes de la reforma de 2016, regía la Ley 1607 de 2012, en la que la liquidación de las rentas se hacía de acuerdo a la clasificación por origen del ingreso de las personas naturales en 3 categorías: *como empleado, trabajador independiente y otros*, de esta forma un contribuyente con varios ingresos diferentes quedaba gravado con cada una de ellos y se le aplicaba el régimen cedular al que correspondía (Pinillos, 2018).

A partir de la Ley 1819 de 2016 se cambia este modelo y en lugar de clasificar la persona natural, se clasifican son las rentas obtenidas por la persona y con base en ellas se aplican unas tarifas previamente definidas para cada renta (Pinillos, 2018).

En efecto, la RT Ley 1819 de 2016, introdujo cambios sustanciales y representativos para las personas naturales declarantes del impuesto de Renta y complementarios, estableciendo un nuevo sistema cedular para la declaración del impuesto y un nuevo método de depuración de rentas (Ladino, 2017). Dicha Ley, crea un nuevo sistema de cálculo del impuesto de Renta y complementario, mediante un sistema cedular que clasifica las rentas según su origen, con el fin de implementar variaciones encaminadas a aumentar la base gravable de las personas Naturales y por lo tanto aumentar los recaudos por este concepto.

Para una mayor comprensión de estas modificaciones, se describe a continuación el sistema de determinación del IRPN desde el nuevo sistema cedular.

### **Sistemas de Determinación de la Renta Líquida Cedular**

Sobre la renta cedular, la DIAN explica que el impuesto sobre la renta depende de las categorías establecidas para las personas naturales, ya que, de acuerdo a sus ingresos, su renta cedular varía. “La renta cedular es un mecanismo a través del cual se determina una base gravable y una tarifa de impuesto sobre la renta, para personas naturales. Esto dependiendo del

tipo de rentas que recibe y aplicando a cada una de ellas un especial mecanismo de depuración de la renta y una tarifa diferente” (DIAN, 2023).

En esta cedulación se clasifican los ingresos anuales en tres (3) cédulas y se depura cada una de manera independiente, siguiendo las reglas establecidas en el artículo 26 del Estatuto Tributario aplicables a cada caso. El resultado constituirá la renta líquida cedular (DIAN, 2023). En ese sentido la Ley 1819 en su artículo 1o. modificó el Título V del Libro I del Estatuto Tributario, reformando el artículo 330.

De igual manera indicó que para cada renta cedular se debe aplicar la tarifa previamente establecida. Se evidencia el cambio de modelo en el que se pasa de un sistema tradicional u ordinario a una clasificación de la persona natural y nuevos sistemas de determinación y finalmente la clasificación según la naturaleza de sus ingresos y la vuelta al sistema tradicional de liquidación con lo promulgado en la Ley 1819 de 2016 (art. 1).

De acuerdo con lo anterior aparece dentro de la legislación tributaria colombiana el sistema de determinación cedular del impuesto de renta para las personas naturales. Sin embargo, Pinillos (2018) sostiene que este tipo de tributación atenta contra la equidad horizontal, ya que dos contribuyentes con el mismo nivel de renta global podrían pagar diferentes montos de impuesto sobre sus ingresos si la proporción de las cédulas y las tasas que gravan a cada una de ellas fueran distintas. Además, se altera la equidad vertical, puesto que “un contribuyente que por el total de su renta debería pagar una tasa mayor por ubicarse en un tramo superior de la escala progresiva del impuesto, podría bajar de tramo al dividir la renta en las distintas cédulas y terminar pagando una tasa menor o similar a la que paga un individuo con menor renta global” (Pinillos, 2018). De esta manera se vulnera flagrantemente el principio de justicia tributaria que debería tenerse en cuenta en esta clase de reformas.

Antes de la reforma de 2016, las tarifas eran entendidas como el valor determinado por el legislador que se aplica a la base gravable. Para el caso del impuesto de renta de personas naturales, el tipo de tarifa es progresiva ya que se incrementa de acuerdo con el aumento de la base gravable. El artículo 241 del Estatuto Tributario contemplaba la siguiente estructura progresiva en UVT (Unidad de Valor Tributario).

**Tabla 2 Tarifa del impuesto de renta para personas naturales.**

Rangos en UVT	Tarifa Marginal		Impuesto
Desde			Hasta
>0	1090	0%	0
>1090	1700	19%	(Base Gravable en UVT menos 1090 UVT) x 19%
>1700	4100	28%	(Base Gravable en UVT menos 1700 UVT) x 28% + 116 UVT
>4100	En adelante	33%	(Base Gravable en UVT menos 4100 UVT) x 33% + 788 UVT

Fuente: (Estatuto Tributario, 1989)

Por otra parte, cambia el procedimiento de depuración del tributo, en el que contempla que los ingresos no constitutivos de renta, deducciones y rentas exentas no podrán exceder del 40% del total de los ingresos (Ley 1819 de 2016, art. 336 del E. T). Esta limitación dada por el 40% de rentas exentas, “generará poca incentivación para la inversión por lo que limita la posibilidad de deducción de los aportes voluntarios a fondos AFP y AFC, pues aun cuando se realicen estos aportes, no se podrán descontar de la renta líquida al momento de presentar la declaración de renta; esto sin dejar de lado el hecho de que ahora retirar dichos ahorros de los fondos también estarán sujetos a retenciones” (Ladino, 2017).

### **Rentas no laborales**

Si bien es cierto que la tabla de retención para las rentas laborales no tuvo cambios, también se puede evidenciar claramente que para los trabajadores independientes o para los que graven rentas no laborales y de capital sí hay un cambio relevante en materia impositiva, debido a que, se determina base gravable del impuesto de renta sobre 600 UVT, con un 10% como tarifa y anteriormente solo se determinaba tributo a partir de 1.090 UVT; por otra parte, se determinó una renta máxima dependiendo las UVT gravadas a un 35%, cuando anteriormente la tarifa más alta era del 33% igual que para asalariados. Todo esto sin contar que esta reforma también limita las rentas exentas para las cédulas no laborales y de capital a tan solo un 10% sin que este exceda 1.000 UVT, que llevado para el año 2017 estaría en tan solo \$31.859.000. (Villarraga & Gallego, 2022).

En los siguientes gráficos se puede ver como quedaron establecidas las tarifas y las bases para el sistema cedula de rentas en la reforma tributaria y se observa que para las rentas no laborales si existe un cambio significativo:

**Tabla 3 Tabla de Renta líquida laboral y de pensiones.**

Rangos UVT		Tarifa Marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
>0	1090	0%	0
>1090	1700	19%	(Base gravable en UVT menos 1090 UVT) x 19%
>1700	4100	28%	(Base gravable en UVT menos 1700 UVT) x 28% + 116 UVT
>4100	En adelante	33%	(Base gravable en UVT menos 4100 UVT) x 33% + 788 UVT

Fuente: Reforma tributaria ley 1819 de 2016

**Tabla 4 Tabla de Renta líquida no laboral y de capital.**

Rangos UVT		Tarifa Marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
>0	600	0%	0
>600	1000	10%	(Base gravable en UVT menos 600 UVT) x 10%
>1000	2000	20%	(Base gravable en UVT menos 1000 UVT) x 20% + 40 UVT
>2000	3000	30%	(Base gravable en UVT menos 2000 UVT) x 30% + 240 UVT
>3000	4000	33%	(Base gravable en UVT menos 3000 UVT) x 33% + 540 UVT
>4000	En adelante	35%	(Base gravable en UVT menos 4000 UVT) x 35% + 870 UVT

Fuente: Reforma tributaria ley 1819 de 2016

En conclusión, se puede afirmar que con la RT de 2016 se produjo un impacto grande en cuanto a la carga tributaria para personas naturales, ya que se establecieron cambios relevantes

como el nuevo sistema cédular para presentar las declaraciones anuales y los métodos de determinar la base gravable tanto para los anticipos de retención como para la declaración misma del impuesto (Ladino, 2017).

### **Modificaciones a la cédula general en la Ley 2277 de 2022**

La vía que escogió el Gobierno Nacional y aprobó el Congreso, para incrementar la carga tributaria de las personas naturales con ingresos altos (por encima de \$ 11,5 millones) no fue la modificación de la tabla de tarifas prevista en el artículo 241 del Estatuto Tributario (ET), sino la limitación de los beneficios tributarios, en términos de su valor absoluto agregado.

En efecto, hasta 2022 regía la RT de 2016 en la que, como se explicó, se brindaban beneficios tributarios a las personas naturales hasta un límite equivalente al 40% de los ingresos netos, sin exceder en ningún caso las 5.040 UVT. La Ley 2277 modificó el artículo 336 del ET, de forma que la limitación en UVT se redujo a 1.340 UVT. De acuerdo con el valor de la UVT para la vigencia 2023 (\$ 42.412), el límite de beneficios se reduce de \$ 213.76 a \$ 56,83 millones (Delgado-Perea, 2023).

La RT de 2022 introdujo dos cambios a la renta exenta prevista en el numeral 10 del artículo 206 del ET que permite aminorar la renta con el 25% de las rentas de trabajo. El primero consiste en la disminución del límite absoluto de este beneficio de 2.880 a 790 UVT anuales. El segundo permite a todo trabajador independiente tomar esta renta exenta, sin consideración del número de contratistas o empleados vinculados a la actividad generadora de renta (Congreso de la República, 2022). Esta modificación es relevante y necesaria, no sólo en términos de equidad tributaria, sino de favorecimiento al empleo: no parecía razonable que la ley excluyera del universo de personas beneficiadas con la referida exención a las que crearan empleos o contrataran terceros (Delgado-Perea, 2023).

Las nuevas deducciones tienen como efecto que los declarantes con ingresos mensuales por debajo de \$ 11.5 millones resulten con menor impuesto a cargo (en UVT) en 2023 que el que liquidaron en la vigencia anterior. Con lo anterior, las aminoraciones permitidas en la depuración de la cédula general son las que se muestran en la Tabla 5. Se debe recordar que, al margen de los límites específicos fijados para cada beneficio, la suma de las deducciones especiales y rentas exentas no puede exceder del 40% del ingreso neto de la cédula general, ni

del valor absoluto de 1.340 UVT, salvo por los beneficios expresamente exceptuados de ese límite (Insignares, Castro, González, & Piza, 2023, pág. 12).

**Tabla 5 Aminoraciones permitidas en la depuración de la cédula general**

AMINORACIONES PERMITIDAS EN LA DEPURACIÓN  
DE LA CÉDULA GENERAL

TIPO	CONCEPTO	LÍMITE ANUAL (UVT)	ARTÍCULO ET
Ingreso no constitutivo de renta	Aportes a sistemas de salud y pensiones		55, 56
	Apoyos educativos del gobierno-relación laboral		46
Deducciones especiales	Intereses de vivienda	1.200	119, 387
	Intereses pagados a ICETEX	100	
	Pagos por medicina prepagada o similar	192	387
	Dependientes (general)	384	387
		10% del ingreso	
	Dependientes (específica)	72 por dependiente, máximo	387
		50% del GMF	115
		1% de compras soportadas	240
	Cesantías de independientes	2.500	126-1
		1/12 del ingreso	
Rentas exentas	Aportes a fondos voluntarios de pensiones o AFC	3.800	126-1, 126-4
		30% del ingreso	
	Indemnizaciones por enfermedad, gastos entierro, cesantías y otros	Según cada concepto	206
	25% de ingresos depurados	790	206
	Rentas decreto 578 de la CAN		

Fuente: Análisis crítico de la Reforma Tributaria Ley 2277 de 2022 (Insignares, Castro, González, & Piza, 2023)

La Ley 2277 adiciona al ET el artículo 336-I, mediante el cual se otorgan facultades a la DIAN para estimar topes indicativos de costos y gastos deducibles en la cédula general, al tiempo que estima estos topes en el 60% de los ingresos brutos para las rentas de trabajo. La consecuencia de exceder los topes indicativos es que el contribuyente se ve en la obligación de marcar una casilla dispuesta para el efecto en la declaración de renta, so pena de incurrir en una sanción de 0,5 UVT. Se prevé la obligación de soportar la deducción de costos y gastos con documentos propios del sistema de factura electrónica, disposición que ya existía en la ley (Insignares, Castro, González, & Piza, 2023, pág. 13).

Todas las modificaciones introducidas por la ley de reforma tributaria llevan a que el impuesto a cargo de una persona natural tenga las variaciones que se muestran en la Tabla 6 para efectos de comparación, el ejercicio supone el caso de una persona natural que recibe el mismo salario UVT en 2022 y 2023.

**Tabla 6 Ejercicio comparativo de una persona natural que recibe el mismo salario en UVT en 2022 y 2023**

IMPUESTO A CARGO EN 2022 Y 2023

SALARIO MENSUAL		IMPUESTO A CARGO		AUMENTO IMPUESTO UVT (%)
2022	2023	2022	2023	
8.000.000	8.927.902	4.022.000	3.217.000	-28,3
12.000.000	13.391.853	12.607.000	15.761.000	12,0
16.000.000	17.855.805	21.306.000	31.978.000	34,5
20.000.000	22.319.756	29.730.000	50.130.000	51,1
30.000.000	33.479.634	56.461.000	99.160.000	57,4
36.000.000	40.175.560	73.235.000	132.086.000	61,6
44.000.000	49.103.463	111.843.000	175.987.000	41,0
80.000.000	89.279.023	293.498.000	380.586.000	16,2
150.000.000	167.398.169	673.568.000	806.028.000	7,2

Fuente: Análisis crítico de la Reforma Tributaria Ley 2277 de 2022 (Insignares, Castro, González, & Piza, 2023)

Nótese que una persona que en 2022 percibió un salario mensual de \$ 8 millones, pagará en 2023 menos de lo que pagó en la vigencia 2022 (-28% del UVT), por cuenta de la deducción adicional de dependientes y, en menor medida, de la del 1% de sus compras. En contraste, una persona que en 2022 tenía un salario mensual de \$ 12 millones, verá incrementado su impuesto, expresado en UVT, en 12%. A partir de este ingreso, el incremento del impuesto a cargo será superado rápidamente en función del salario mensual. El segmento de personas más castigado con la reforma es el que en 2022 tuvo salarios de alrededor de \$ 36 millones, que verá incrementado su impuesto a cargo en 61.6% UVT. Así, un contribuyente con este nivel de salario tuvo en 2022 un impuesto a cargo equivalente a algo más de dos meses de salario, mientras que en 2023 tuvo que destinar 3,3 meses de salario para cubrir el impuesto sobre la renta". (Insignares, Castro, González, & Piza, 2023).

El fuerte incremento del impuesto a cargo cede rápidamente para quienes tuvieron en 2022 salarios de más de \$ 36 millones mensuales, al punto que una persona que reciba un salario mensual de \$ 400 millones apenas verá incrementado su impuesto en 2.3 % (en UVT), lo cual se explica por el bajo porcentaje de beneficios en proporción al ingreso, y porque la tarifa marginal del impuesto es la misma (39%) para rentas gravables desde 31.000 UVT”. (Insignares, Castro, González, & Piza, 2023).

El análisis numérico esbozado demuestra que en realidad no se mejoró la progresividad del impuesto para los ingresos altos, sino que, por el contrario, se aumentó la carga tributaria de las personas con salarios entre \$ 15 y \$ 50 millones mensuales que integran lo que podríamos llamar “la clase media pudiente”. Llama la atención que, pese a lo que manifestó públicamente el gobierno en cuanto a la necesidad de aumentar el recaudo, hayan quedado con tarifa cero personas naturales con salario mensual de hasta \$ 6.740.000 (159UVT) en 2023 – que tienen capacidad contributiva- mientras que en 2022 una persona quedaba gravada si su salario llegaba a \$ 5.300.000 mensuales (139.5 UVT) (Insignares, Castro, González, & Piza, 2023).

#### **4.2 Exenciones tributarias en el impuesto de renta de las leyes 1819 de 2016 y la 2277 de 2022 y su nivel de impacto en las personas naturales.**

La Ley 2277 de 2022 implica una reducción significativa en las exenciones y deducciones del impuesto a la renta para las personas naturales, con respecto a la Ley 1819 de 2016, lo que significa que un mayor número de personas deberán pagar este impuesto y que el monto a pagar será mayor para la mayoría de los contribuyentes.

**Tabla 7 Comparación de la Reforma 1819 de 2016 con la reforma 2277 de 2022**

<b>ASPECTO</b>	<b>LEY 1819 DE 2016</b>	<b>LEY 2277 DE 2022</b>
<b>CLASIFICACIÓN DE RENTAS</b>	Se estableció el sistema de cedulación para las rentas de las personas naturales, clasificadas en cinco cédulas: rentas laborales, rentas de capital, rentas no laborales, pensiones y dividendos.	Se mantiene el sistema de cedulación, pero con ajustes en las tarifas y límites de renta exenta en diferentes cédulas. Se eliminan las rentas no laborales y se unifican en una cédula general.

<b>TARIFAS DEL IMPUESTO</b>	Tarifas progresivas entre el 0% y el 33% para personas naturales. La tarifa más alta (33%) aplicaba a ingresos mayores a \$38,590,000 anuales (para 2016).	Se incrementa la tarifa máxima al 39% para ingresos altos. La tarifa del 0% sigue aplicando a quienes no superen los \$53,206,000 anuales (valor aproximado 2022).
<b>DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES</b>	Los dividendos y participaciones eran gravados con una tarifa del 10% para residentes y del 35% para no residentes.	Se incrementa la tarifa de los dividendos, pasando del 10% al 15% para residentes. Para no residentes, el 35% se mantiene.
<b>RENTAS EXENTAS Y DEDUCCIONES</b>	Las rentas exentas estaban limitadas al 40% de la renta líquida, con un tope de 5.040 UVT.	Continúa el límite de las rentas exentas al 40%, pero el tope disminuye a 1.340 UVT.
<b>IMPUESTO SOBRE PENSIONES</b>	Las pensiones inferiores a 1.000 UVT estaban exentas del impuesto de renta.	Se reduce el límite de exención para las pensiones a 790 UVT, lo que implica que más personas pensionadas estarán sujetas a impuesto.
<b>IMPUESTO MÍNIMO ALTERNATIVO (IMAN)</b>	El IMAN aplicaba como una base mínima para evitar que personas con altos ingresos usaran deducciones excesivas.	Se elimina el IMAN.
<b>RÉGIMEN SIMPLE</b>	No existía en esta ley.	Se promueve el Régimen Simple de Tributación, que busca simplificar el pago de impuestos para pequeños contribuyentes.
<b>BASE GRAVABLE PARA INGRESOS LABORALES</b>	Se permitía deducir el 25% de los ingresos laborales como exento hasta el límite de 240 UVT.	Se mantiene la exención del 25%, pero con límites más bajos en términos de UVT, reduciendo el monto que se puede declarar como exento.

Fuente: elaboración propia

Para una mejor clarificación de las modificaciones hechas en las dos reformas tributarias en estudio, se analizará a continuación los cambios al IRPN por dividendos y participaciones, pensiones y aportes voluntarios y en materia de ganancias ocasionales.

#### **4.2.1 Modificaciones al impuesto sobre los Dividendos y participaciones**

Con respecto a las rentas clasificadas como dividendos recibidos por personas naturales, se aprecia un aumento dado por el monto y el tipo de dividendo, siendo el primero aquel que recibe la persona y que ya ha generado impuesto en cabeza de la empresa donde se origina y el otro el que grava a la persona natural. Para el primero se establece una tarifa marginal del 10% y para el segundo una tarifa del 35%, (Ver Tabla No.8) Sin embargo una adición al tributo se da cuando los dividendos que no han sido gravados en la empresa no solo tributan el 35% sin que además se le deberá adicionar el 5 o 10% dependiendo el caso, de ahí que se generen descuentos en los contribuyentes ya que, dichos dividendos quedan gravados dos veces (Zamara & Zamara, 2017).

Debido a lo anterior se presentan don inconsistencias básicas: en primer lugar, habría un doble gravamen para los contribuyentes, por un mismo hecho generador dado por recibir el dividendo, que se aplica a la persona natural y a la empresa donde se origina. En segundo lugar, los residentes pagan mayor contribución que los no residentes, según esta imposición (Zamara & Zamara, 2017). Se aprecia así, el gravamen sobre los ingresos como los derivados de dividendos, los cuales no estaban incluidos anteriormente dentro del impuesto de renta y complementarios.

Con respecto a la Ley 2277 del 2022, los artículos 3, 4, 5, 6, 12 y 13 establecen una tarifa especial sobre dividendos y también hacen referencia a las participaciones como trampolín de pago del impuesto sobre la renta, tomando como eje que se grava a personas naturales que reciben más de 1.090 Unidades de Valor Tributario -UVT- producto de dividendos o de participaciones. La tarifa para residentes oscila entre el 19% y el 39%, mientras que aquellas personas naturales que no son residentes o los que representan establecimientos permanentes son susceptibles de un 20%.

La Ley 2277 modifica el tratamiento tributario de los dividendos percibidos por personas naturales. A pesar de lo establecido por los artículos 330 y 342 del ET, difícilmente se puede seguir hablando de una cédula de dividendos, como se explica en este apartado (Insignares, Castro, González, & Piza, 2023).

Los dividendos percibidos por personas naturales residentes, que fueron gravados en cabeza de la sociedad, según la fórmula prevista en los artículos 48 y 49 ET, constituyen, de

acuerdo con el artículo 342 ET, una primera subcédula de la cédula de dividendos. Son los que, se podría decir, sólo se gravan a tarifa personal. Ahora bien, según la nueva regla prevista en el artículo 331 ET, esta renta se integra a la renta líquida que, junto con las que se obtienen de la cédula general y la de pensiones, constituyen la base gravable a la que se le aplica la tarifa progresiva prevista en el artículo 241 ET.

Así las cosas, los dividendos pasan de ser gravados al 10% (en el exceso de 300 UVT) a ser gravados en su totalidad, y a una tarifa que, marginalmente, puede alcanzar el 39%. Es, a todas luces, una significativa carga para las personas naturales que perciben rentas por dividendos. Ahora bien, si las rentas líquidas agregadas de la cédula general, pensiones y primera subcédula de dividendos no alcanzan las 1.090 UVT, la tarifa aplicable es cero, con lo cual alguien puede percibir dividendos por, digamos, \$ 35.000.000 sin pagar impuesto por esa renta, lo cual no sucedía con la legislación previa (Ley 1819 de 2016) (Insignares, Castro, González, & Piza, 2023).

A fin de aminorar el impacto que tiene el cambio de tarifa de los dividendos, se previó un descuento para aquellos contribuyentes que perciban rentas por ese concepto. El monto del descuento aplica para dividendos en exceso de 1.090 UVT, según la siguiente ecuación (en UVT)

$$\text{Descuento} = (\text{dividendos} - 1090) \times 19\%$$

La Tabla 8 muestra las cuantías y el porcentaje de tarifa efectiva para el caso hipotético de una persona natural que tiene ingresos en la vigencia sólo por dividendos, considerando la tarifa prevista en el artículo 241 del ET y el descuento a que da lugar, según la fórmula mostrada.

Como se puede ver en la Tabla 8, la tarifa efectiva para una persona que sólo percibe renta por dividendos no resulta particularmente alta, y de hecho la tarifa efectiva disminuye en 2023 frente a la preexistente si los dividendos no superan \$ 380 millones. Ahora bien, cuando la persona percibe, además de los dividendos, rentas por otro concepto, la tarifa efectiva a la que resultan gravados los dividendos resulta ser mucho más alta.

***Tabla 8 Impuesto a cargo vigencia 2023. Ingresos únicamente por dividendos.***

IMPUESTO A CARGO (INGRESOS ÚNICAMENTE  
POR DIVIDENDOS) VIGENCIA 2023

DIVIDENDOS	IMPUESTO		%
	A CARGO*	NETO**	
50.000.000	716.000	-	0,0
100.000.000	12.732.000	2.516.000	2,5
150.000.000	26.732.000	7.016.000	4,7
200.000.000	42.037.000	12.821.000	6,4
300.000.000	75.037.000	26.821.000	8,9
400.000.000	108.679.000	41.463.000	10,4
700.000.000	213.679.000	89.463.000	12,8
1.000.000.000	322.588.000	141.372.000	14,1

\* A cargo: antes del descuento por dividendos.

\*\* Neto: después del descuento.

Fuente: Análisis crítico de la Reforma Tributaria Ley 2277 de 2022 (Insignares, Castro, González, & Piza, 2023)

**Tabla 9 Impuesto a cargo asociado con los dividendos, vigencia 2023**

IMPUESTO A CARGO ASOCIADO CON LOS DIVIDENDOS  
(PERSONA NATURAL CON INGRESOS POR SALARIO  
DE \$12 MM MENSUALES) VIGENCIA 2023

DIVIDENDOS	IMPUESTO TOTAL	IMPUESTO POR DIVIDENDOS	
		COP	%
-	10.704.000		
50.000.000	23.988.000	13.284.000	26,6
100.000.000	29.431.000	18.727.000	18,7
150.000.000	36.431.000	25.727.000	17,2
200.000.000	43.431.000	32.727.000	16,4
300.000.000	57.928.000	47.224.000	15,7
400.000.000	73.928.000	63.224.000	15,8
700.000.000	121.928.000	111.224.000	15,9
1.000.000.000	175.692.000	164.988.000	16,5
5.000.000.000	971.248.000	960.544.000	19,2

Fuente: Análisis crítico de la Reforma Tributaria Ley 2277 de 2022 (Insignares, Castro, González, & Piza, 2023)

En la última columna se aprecia que la tarifa asociada exclusivamente con los dividendos, es decir, el porcentaje que representa el mayor impuesto como proporción de los dividendos percibidos, es mucho más alta por cuenta de la renta de trabajo. En forma análoga, se podría afirmar que, por cuenta de la renta de dividendos, la renta de trabajo resulta gravada a una tarifa mayor (Insignares, Castro, González, & Piza, 2023).

El impuesto total como proporción de la renta líquida gravable conserva cierta progresividad. Ahora bien, el mayor impuesto a cargo por cuenta de los dividendos no tiene un comportamiento progresivo. Considerando que la progresividad es un concepto que se predica de la carga impositiva agregada, lo expresado no da lugar a reproche constitucional, aunque sin duda es evidencia del tratamiento antitécnico del impuesto a los dividendos por cuenta del descuento previsto en el artículo 254-2 ET. Hubiera sido más transparente y justo mantener la condición cédular de esta subcédula y fijarle a esta renta una tarifa progresiva entre el 15 y el 20%.

#### **4.2.2 Doble tributación en la Ley 2277 de 2022**

La combinación que genera la RT 2022 entre los dividendos y la renta, generan una doble tributación que en últimas ocasionan una desmesurada imposición en materia tributaria (Yaspe & Vásquez, 2023). De acuerdo con el estudio realizado por (Montañez & Velasco, 2023), en la RT de 2022, se produjo una doble tributación puesto que se grava con un mismo impuesto, en varias ocasiones, a un mismo contribuyente teniendo en cuenta un solo hecho generador.

Desde la teoría, esta nueva reforma a nivel tributario busca que se aproveche la capacidad de contribución de quienes tienen mayor capacidad económica para reforzar los aspectos relacionados con el gasto social. Sin embargo, hay sectores que se oponen al contenido de esta legislación al considerar que genera una lesión económica al contribuyente, principalmente en cuestión de dividendos. Además, puede producir las circunstancias que dan lugar a la constitución de una doble imposición (Suárez & Pinzón, 2023).

De acuerdo con el artículo 240 del ET, la tarifa que distingue al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas corresponde al 35%. Sin embargo, esta circunstancia debe analizarse desde los demás impuestos que terminan siendo impuestos a la empresa y a sus respectivos

accionistas, quienes son las personas naturales. Con base en esto, la doble tributación, teniendo en cuenta el rol de la sociedad y del asociado en el marco de la Ley 2277 del 2022, llegará a revelar una tarifa que alcanza un 48% nominal. Es por esto que los expertos en tributación afirman que ese modelo desconoce los principios de equidad y de justicia tributaria por su “carácter confiscatorio” (Montañez & Velasco, 2023).

Además, en cuanto a la tributación en materia de dividendos, se percibe que los socios cuando deciden invertir en una sociedad evidentemente persiguen un dividendo producto del retorno de un capital invertido. Esto supone que es producto de la utilidad por la cual la sociedad ya liquidó un impuesto. Por ende, se produce una lesión en el ingreso esperado, el cual acaba siendo restado de esa tributación. Esto provoca una carga excesiva para el binomio conformado por la persona jurídica y la persona natural, situación que es contraria a la justicia que debe darse en el ámbito tributario. (Suárez & Pinzón, 2023).

El Consejo de Estado (2010), indicó que cuando se grava en un par de oportunidades o en más ocasiones a un sujeto pasivo, por un hecho generador similar, se produce una vulneración a la Constitución Política de 1991 y a los principios de la equidad, la justicia, la progresividad y la eficiencia.

Se encontró que la existencia de la doble tributación va en contra del artículo 95 de la Constitución Política de 1991, de los convenios internacionales suscritos por Colombia para evitar la doble imposición y de los principios de equidad, de justicia, de eficiencia y de progresividad en el ámbito tributario (Consejo de Estado, 2002).

#### **4.2.3 Pensiones y aportes voluntarios**

Con respecto a los aportes voluntarios, la RT de 2016 decidió que si dichos ahorros son retirados de la entidad financiera o administradora de fondos, éstos deberán hacer una retención del 7% para los fondos de fomento a la construcción AFC y 15% para los fondos de ahorro voluntario AFV, sobre el valor del retiro, lo que en la anterior legislación tributaria no estaba contemplado, con lo que se pretende evitar que se realicen aportes para deducciones y que posterior a un tiempo se retiren para fines diferentes para los que se establecieron, básicamente el gobierno busca protegerlos ya que están destinados a incrementar la inversión (Zamara & Zamara, 2017).

Por otra parte, se debe tener en cuenta que según los artículos 15 y 16 de la reforma tributaria 2016, los contribuyentes podrán descontar hasta un 30% de sus rentas, los Ahorros voluntarios tanto para un Fondo Pensional (AFP) o para el Ahorro y Fomento para la Construcción (AFC), sin embargo aunque la ley 1819 de 2016 mantiene esta figura para incentivar la inversión, se debe aclarar que dichos aportes solo se podrán reducir de la renta, siempre y cuando nunca superen el máximo establecido que confirma un porcentaje del 40% de rentas exentas.

De esta forma, para realizar la declaración de Renta anual, se eliminó el sistema de rentas mínimas a que antes tenían derecho y que estaban contempladas en el artículo 384 del estatuto tributario que se aplicaba a los empleados, y que, a partir de la presentación del impuesto del año gravable 2017, la depuración de la base tiene apenas un máximo del 40% en rentas exentas igual que en los otros casos. De esta manera es posible entonces que los asalariados y trabajadores independientes, se sientan menos atraídos a realizar aportes voluntarios a estos fondos ya que probablemente no podrán realizar deducciones sobre dichos ahorros (Zamara & Zamara, 2017). En síntesis, el efecto en términos de pago del tributo para Asalariados o Pensionados es que, en últimas, se presenta un aumento de la declaración de renta con la RT 2016 en comparación con la legislación anterior.

La Ley 2277 de 2022, por su parte, introdujo diversos cambios en el tratamiento fiscal de las pensiones y los aportes voluntarios. Elevó la tarifa correspondiente a las ganancias ocasionales del 10% al 15% para el año gravable 2023. Además, estableció una renta exenta de 1.000 UVT mensuales para las pensiones obtenidas en el exterior o en organismos multilaterales. En cuanto a los aportes voluntarios, se mantienen como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, hasta el 25% del ingreso laboral o tributario con un límite de 2.500 UVT.

#### **4.2.4 Cambios en materia de ganancias ocasionales**

El impuesto complementario de ganancias ocasionales no había sido objeto de modificación -salvo temas muy puntuales- desde la RT dictada con la Ley 1607 de 2012. En la Ley 2277 de 2022 se modificaron las ganancias ocasionales exentas y las tarifas propias de este impuesto, y se establecieron nuevos toques en exenciones a las ganancias ocasionales:

Hasta 2022, tratándose de una herencia o legado, estaban exentas las primeras 7.700 UVT, de un inmueble de vivienda urbana y otra suma igual de un inmueble de vivienda rural. Desde 2023 serán exentas las primeras 13.000 UVT del valor de un inmueble de vivienda de habitación de propiedad del causante, así como las primeras 6.500 UVT de bienes inmuebles diferentes a la vivienda de habitación de propiedad del causante.

Las asignaciones por porción conyugal, herencia o legado de cada beneficiario, que estaban exentas hasta las 3.490 UVT, desde la vigencia 2023 lo serán sólo hasta el equivalente de 3.250 UVT. Sigue siendo exento el 20% de las donaciones u otros actos gratuitos intervivos, pero el límite del beneficio baja de 2.290 a 1.625 UVT. Se entiende que esta exención es concurrente con la que procede para inmuebles, al tenor de los pronunciamientos doctrinarios de la DIAN.

Nuevas tarifas del impuesto de ganancias ocasionales: La Ley 2277 de 2022 incrementa la tarifa general sobre las ganancias ocasionales obtenidas por personas naturales, residentes o no, y a sociedades, que pasó del 10 al 15%. La tarifa sobre juegos de azar continúa en el 20%.

#### **4.3 Aplicación del principio de justicia tributaria desde las exenciones tributarias establecidas por las reformas tributarias (RT) 1819 de 2016 y 2277 de 2022.**

Como ya se explicó, la comisión nombrada para realizar recomendaciones del Impuesto sobre la Renta para personas naturales (IRPN), entregó un informe a la opinión pública de la inequidad del impuesto de renta para personas naturales, cuyas recomendaciones no se tuvieron en cuenta, dando como resultado una reforma que generó grandes impactos sobre la renta de las personas naturales. Las reformas tributarias, como se ha explicado, han sido netamente coyunturales y procíclicas, para cubrir déficits fiscales, y dependiendo del contexto macroeconómico y de las situaciones nacionales. La Reforma Ley 1819 de 2016 que decía ser estructural, no lo es, puesto que no se precisó su alcance, y debido a que no se obtuvieron los resultados previstos, el gobierno se vio obligado a tramitar un nuevo proyecto (Ley 2277 de 2022).

Con los cambios presentados en la Ley 1819 de 2016 en el sistema de liquidación, se pasó a nuevos sistemas de determinación con base en la clasificación de la persona natural, eliminando así algunas ventajas que tenían los contribuyentes al acogerse a los nuevos mecanismos para gravar el impuesto, ya que en adelante todos los contribuyentes deberán

determinar la base gravable del impuesto de la misma forma, sin excepciones al momento de declarar, como ya se explicó.

Con el sistema cedular creado en la Ley 1819 de 2016 y las modificaciones que se introdujeron en las reformas tributarias siguientes, se buscó gravar a tarifas más altas las rentas que no provienen del trabajo, y aumentar el Impuesto sobre la renta de las personas naturales IRPN, incluyendo los dividendos y las ganancias ocasionales en la cédula general, vulnerando así el principio de equidad tributaria puesto que, como se explicó con antelación, dos personas con igual capacidad económica en condición desigual, deben gravarse por separado es decir, tener un tratamiento tributario diferenciado (Prada-Rodríguez, 2023). Con la implementación de este sistema, para Pinillos (2018), se sacrifican los principios tributarios asociados a la equidad y la progresividad.

De acuerdo con Zamara & Zamara (2017, con estos cambios tributarios...

[...] se empieza a evidenciar el aumento significativo en las rentas para personas naturales, pues, aunque la tarifa no varía en este caso, si se impone el incremento a través de la restricción de los conceptos y valores que se pueden deducir del impuesto, por lo que los contribuyentes sin lugar a duda deberán pagar más en anticipos de rentas que lo que venían pagando en años anteriores (p. 23).

Los cambios contemplados en la RT 2016 impactan más que en las tarifas o bases del tributo, en la depuración de la base gravable, lo que evidencia que el Gobierno busca que el contribuyente como persona natural, pague mayor impuesto para contribuir a solucionar el déficit fiscal del país. De otro lado, al eliminar algunos beneficios tributarios que estaban contemplados en la normatividad anterior, se evidencia un incremento significativo en las siguientes declaraciones de renta. En efecto, con la Ley 1819 de 2016 se derogó el artículo 340 del Estatuto Tributario que les permitía a algunas personas acogerse a este tipo de beneficios lo que siempre reflejaba un saldo a favor del ciudadano, pero no a las finanzas del Estado, lo que aumentaba el déficit fiscal (Ladino, 2017).

En opinión de algunos estudiosos (Ladino, 2017), esta reforma estructural afecta las personas naturales sujetas de anticipo de retención y contribuyentes de renta, cuestionando así los incrementos en tributación, pues en la misma medida que aumentan los impuestos, también aumentan los precios de los productos, bienes y servicios presentes en el mercado.

En la RT de 2016 se puede observar que los colombianos con un sueldo superior a \$ 1.800.000 correspondientes a los estratos 3 y 4 (clase media) fueron incorporados al universo declarantes de renta. En opinión de los expertos como Gómez y Hoyos (2016) es algo injusto considerando los incrementos en los alimentos, servicios y bienes lo que se vio reflejado en el último período que incrementó mucho más que el salario mínimo, lo que reduce el nivel de la calidad de vida de los colombianos. A parte de ello, se impone un monto más bajo como base para que las personas entren a declarar, en vez de incrementar un poco el porcentaje a los grandes contribuyentes o a las personas naturales que cuentan con ingresos muy altos (Gómez & Hoyos, 2016).

La RT de 2022, por su parte, buscó reducir la exención prevista en el numeral 5 del artículo 206 ET de 12.000 a 1.000 UVT mensuales, es decir, se mantuvo la exención a las pensiones de fuente nacional. La exención mencionada se extendió a las pensiones de fuente extranjera, lo cual, además de resolver un posible problema de inequidad existente, favorece la atracción de pensionados extranjeros, política que han adoptados otros países por considerar que esta población es buena fuente de gasto privado, sin comprometer el empleo” (Arango, Gómez, & González, 2023).

En términos generales, La Ley 2277 de 2022 contempla una reducción significativa en las exenciones y deducciones del impuesto a la renta para las personas naturales, con respecto a la Ley 1819 de 2016, lo que significa un universo mayor de contribuyentes y un monto a pagar más alto.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Colombia ha tenido un sistema tributario inestable, debido a las diversas reformas que se han implementado principalmente con el fin de mejorar la calidad tributaria, incrementando el recaudo, buscando evitar la evasión y la elusión de impuestos.

Se esperaba que estas reformas estuvieran sustentadas en el principio de justicia tributaria como sugirió la Comisión de Expertos nombrada para ambos casos, estableciendo tarifas de tal suerte que las cargas fiscales se distribuyan de forma equitativa en el sentido de que quienes tienen mayores ingresos paguen más impuestos que aquellos con menores ingresos. Sin embargo, como se explicó la determinación por el nuevo sistema cedular atenta contra la equidad horizontal y vertical, además de que propicia una doble tributación que en últimas afectan a gran número de contribuyentes en el impuesto a la renta por parte de las personas naturales.

La Ley 1819 de 2016, introdujo cambios sustanciales para las personas naturales declarantes del impuesto de Renta y complementarios, implementando variaciones encaminadas a aumentar la base gravable de estos contribuyentes y por lo tanto incrementar los recaudos por este concepto. En definitiva, se puede afirmar que con la RT de 2016 se produjo un impacto grande en cuanto a la carga tributaria para personas naturales, ya que se establecieron cambios relevantes como el nuevo sistema cedular para presentar las declaraciones anuales y los métodos de determinar la base gravable tanto para los anticipos de retención como para la declaración misma del impuesto (Ladino, 2017).

Por otra parte, al contemplar que los ingresos no constitutivos de renta, deducciones y rentas exentas no pueden exceder del 40% del total de los ingresos, ha generado poca motivación para la inversión, por lo que limita la posibilidad de deducción de los aportes voluntarios a fondos AFP y AFC

Todo esto condujo a un incremento de la carga tributaria para los contribuyentes personas naturales, generando inconformismo entre los ciudadanos, frente a las nuevas medidas que modificaron la forma de realizar la declaración de renta, así como variaciones en la forma como se determina la base gravable del impuesto, modificando el sistema anterior mediante la división de los tipos de ingresos que perciben los ciudadanos en Colombia.

En lugar de evaluar la viabilidad de las deducciones especiales y beneficios tributarios (rentas exentas) previstas en el Impuesto sobre la renta para personas naturales RPN, la Ley 2277 de 2022 disminuyó el límite máximo del conjunto de los beneficios, afectando sobre todo a las personas de la clase media, y se enfocó en gravar las ganancias ocasionales y los dividendos en la cédula general, vulnerando así el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal puesto que dos personas con igual capacidad económica en condición desigual, deben gravarse por separado es decir, tener un tratamiento tributario diferenciado.

La Ley 2277 de 2022 implicó una reducción significativa en las exenciones y deducciones del impuesto a la renta para las personas naturales, con respecto a la Ley 1819 de 2016, lo que significa que un mayor número de personas deberán pagar este impuesto y que el monto a pagar será mayor para la mayoría de los contribuyentes. De otro lado, la combinación que genera la RT 2022 entre la ganancia ocasional, los dividendos y la renta generan una doble tributación que en últimas ocasionan una desmesurada imposición en materia tributaria (Yaspe & Vásquez, 2023).

Los argumentos con los cuales el ejecutivo y el Congreso han tramitado estas reformas, han sido entre otros los de impulsar los principios de equidad, progresividad y eficiencia, dentro del esquema impositivo que caracteriza a la nación, con el propósito además de fomentar la igualdad y la justicia social, pero la conclusión obtenida después del análisis hecho a las reformas de 2016 y 2022 es que no se cumplen con estos propósitos y que se precisan revisar las exenciones y forma de determinación del IRPN, para que exista una verdadera justicia tributaria.

De otro lado, en opinión de los expertos el régimen tributario colombiano ha sido caracterizado como regresivo, con una recaudación baja frente a la potencial y distorsionador de la inversión y del empleo, a causa de reformas tributarias improvisadas y alejadas de la realidad social, económica y de la cultura tributaria de los contribuyentes. En otras palabras, no se cumple con el principio de justicia con equidad e imparcialidad tributaria de que habla John Rawls, como se explicó en el marco teórico del presente estudio.

Se comprende que las reformas deben generar eficiencia en el recaudo minimizando los costos, eficiencia económica, evitando gravar en exceso la inversión y el ahorro, para el progreso del país, incentivando la inversión pero se considera que la inestabilidad financiera y las constantes reformas, afectan estas metas, por lo que los investigadores recomiendan crear una

reforma tributaria estructural a largo plazo con miras a una mayor estabilidad en la política fiscal y por tanto mayor equidad y justicia tributaria.

Es así como se comprende, que el Gobierno Nacional con sus organismos, formule reformas tributarias de carácter estructural que infortunadamente terminan siendo solamente coyunturales, siendo aprobadas de forma extraordinaria y muy rápida, generando la posibilidad de múltiples contratiempos en cuanto a su procedimiento, alcance y puesta en marcha (Pino, Farfán, & Cabrera, 2020) y cuyos efectos se comienzan a percibir varios años después de ser aprobadas. De hecho, algunas reformas se implementan sin considerar la incidencia de una carga tributaria demasiado alta, lo mismo que el efecto que produce la inestabilidad fiscal dentro de los procesos de planificación financiera a mediano y largo plazo para las personas, lo cual puede influir significativamente en su calidad de vida, de acuerdo, como se realicen los estudios previos para su implementación.

## Referencias bibliográficas

- Acosta, L., Mejía, C., Montoya, J., & López, J. (2012). ¿Han sido eficientes y exitosas las reformas tributarias en Colombia en el período 1990-2009? *Perfil de Coyuntura Económica*, No. 20 pp. 87-126 Universidad de Antioquia. Disponible: <https://revistas.udea.edu.co/index.php/coyuntura/article/view/18187/15633> .
- Arango, J., Gómez, R., & González, O. (2023). *Análisis crítico de la Reforma Tributaria - Ley 2277 de 2022*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia. <https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=kqvFEAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA9&dq=ley+2277+de+2022+&ots=g4e5VPyE4z&sig=P9BvqFqIxNgvhiaPFMXTtbralPA#v=onepage&q=ley%202277%20de%202022&f=false>.
- Arenas-Mesa, A. (2016). *Sostenibilidad Fiscal y Reformas Tributarias en América Latina*. Santiago de Chile: CEPAL-BID Recuperado de: <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/05fb24b2-d548-4c8b-972b-ed8431bfc8ba/content>.
- Ariza, R., Herreño, V., Pardo, Y., & Avellaneda, A. (2017). Impacto del impuesto a la riqueza en la economía colombiana. *Innovando en la U.* , No. 9, pp. 73-94.
- Balaunde, D. (2023). Justicia Tributaria y sus principios rectores. *Canopus*, 27-45 .
- BID. (2006). *Banco Interamericano de Desarrollo . de Desarrollo, B. I. (1971). Instituto de Desarrollo Económico. Formulación de políticas tributarias para A.L. México. : BID.*
- Bolaños, L. (2018). *La justicia tributaria de la renta a las personas naturales en Colombia: Una perspectiva desde el derecho comparado*. Santiago de Chile: Universidad de Barcelona. Tesis de Doctorado. Disponible en: [https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/136159/1/LdCBB\\_TESIS.pdf](https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/136159/1/LdCBB_TESIS.pdf).
- Caballero, A. (2024). *El impuesto a la renta en las personas naturales y las reformas tributarias de la Ley 2010 de 2019 y ley 2277 de 2022*. Bogotá, Colombia: Unidades Tecnológicas de Santander. RI-UTS Disponible: <http://repositorio.uts.edu.co:8080/xmlui/handle/123456789/15441>.

- Cadavid, A., Valencia, H., & Cardona, J. (2003). *Elementos de Derecho comercial, Tributario y Contable. Serie Jurídica. McGrawHill editorial. Bogotá, D.C.* . Bogotá, Colombia: Serie Jurídica. McGrawHill editorial.
- Cañas-Cardona, A. (2023). *Reformas tributarias en Colombia. Una lectura de los cambios tributarios expedidos durante los últimos 32 años y sus consecuencias para el país.* Manizales: Universidad de Caldas. Disponible: [https://repositorio.ucaldas.edu.co/bitstream/handle/ucaldas/19735/\\_%28TESI%CC%81S%29%20%20-%20%20Andre%CC%81s%20Can%CC%83as%20Cardona%202023%20.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.ucaldas.edu.co/bitstream/handle/ucaldas/19735/_%28TESI%CC%81S%29%20%20-%20%20Andre%CC%81s%20Can%CC%83as%20Cardona%202023%20.pdf?sequence=1&isAllowed=y).
- Cárdenas & Urueña. (2018). Los principios de justicia tributaria en el derecho colombiano. *Revista de Derecho Fiscal*, 27(1), 7-27.
- Cárdenas, M., & Mercer-Blackman, V. (2005). El sistema tributario colombiano: Impacto sobre la eficiencia y la competitividad. *Fedesarrollo*, Recuperado de: [https://repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/1018/Repor\\_Agosto\\_2005\\_Cardenas\\_y\\_Mercer.pdf?sequence=2&isAllowed=y](https://repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/1018/Repor_Agosto_2005_Cardenas_y_Mercer.pdf?sequence=2&isAllowed=y).
- Clavijo, S. (2005). Tributación, equidad y eficiencia en Colombia: guía para salir de un sistema tributario amalgamado. *Revista del Banco de la República*, 17-41 Recuperado de: <https://publicaciones.banrepcultural.org/index.php/banrep/article/view/9998>.
- Clavijo, S. (2020). *Propuesta de Reforma Tributaria para Colombia (2021-2022)*. Bogotá, Colombia: Uniandes / Disponible en: <https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/46661/dcede2020-38.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Comisión de Expertos . (2021). *Informe Final de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios* . Bogotá, Colombia: Diario Oficial.
- Comisión de Expertos. (2015). *Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria / Informe Final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público*. Bogotá, Colombia. Disponible en: <http://hdl.handle.net/11445/2879>: Diario Oficial.

- Congreso de la República. (2016). *Reforma Tributaria Estructural Ley 1819 de 2016*. Bogotá, Colombia: Diario Oficial.
- Congreso de la República. (2022). *Reforma Tributaria Ley 2277 de 2022*. Bogotá, Colombia: Diario Oficial.
- Correa-Daza, L., & Corregidor, H. (2015). *Impacto en el recaudo del impuesto de renta personas naturales y análisis a los sistemas adicionales al ordinario para el año gravable 2013 en los declarantes DIAN seccional Sogamoso*. Bogotá, D.C: UPTC. Disponible en: <http://repositorio.uptc.edu.co/jspui/handle/001/1562>.
- Delgado, M., & Angarita, M. (2014). *Analizar el comportamiento tributario de los comerciantes*. Ocaña, Norte de Santander: Universidad Francisco de Paula Santander. Disponible en: <http://repositorio.ufpso.edu.co/bitstream/123456789/1249/1/25767.pdf>.
- Delgado-Perea, A. (2023). *El impuesto sobre la renta de las personas naturales en la Ley 2277 de 2022*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado Disponible en: <https://bdigital.uexternado.edu.co/entities/publication/40558050-eb74-4f98-8e63-40244e85e39a>.
- DIAN. (2007 ). *El Sistema Tributario Colombiano: Impacto sobre la eficiencia y la competitividad*. Bogotá, Colombia: USAID. Disponible: [https://www.dian.gov.co/dian/cifras/EstudiosExternos/Tributacion\\_y\\_competitividad.pdf](https://www.dian.gov.co/dian/cifras/EstudiosExternos/Tributacion_y_competitividad.pdf).
- DIAN. (2023). *Impuestos Renta Personas Naturales*. Bogotá, Colombia: URL: [https://www.dian.gov.co/impuestos/personas/Renta\\_Personas\\_Naturales\\_AG\\_2019/Paginas/rentas-cedulares.aspx](https://www.dian.gov.co/impuestos/personas/Renta_Personas_Naturales_AG_2019/Paginas/rentas-cedulares.aspx).
- DNP. (2002). *Las Reformas Tributarias en Colombia durante el siglo XX*. Bogotá, Colombia: Departamento Nacional de Planeación Disponible: <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Estudios%20Economicos/Las%20reformas%20tributarias%20en%20Colombia%20durante%20el%20siglo%20XX%20%28I%29.pdf>.
- Echavarría Olózaga, H. (1991). *EL SENTIDO COMUN EN LA ECONOMIA COLOMBIANA* (Vol. 6). BOGOTA D.C: LEGIS EDITORES S.A. Recuperado el 2017
- Escobar, A. H. (2016). *Reformas tributarias en Colombia y su afectación al ciudadano promedio frente a la posible puesta a declarar renta de la reforma de 2016*. Bogotá, Colombia:

Fundación Universitaria Los Libertadores. Disponible: <https://repository.libertadores.edu.co/server/api/core/bitstreams/57ecd531-5c99-41c6-a3b2-ac875feb9c88/content>.

Espinal, J., Meza, D., Aragón, C., & Castañeda, A. (2021). Impacto del sistema tributario colombiano: Un análisis comparativo del recaudo y las transferencias a partir de las alternativas y lecciones aprendidas de las reformas tributarias 2009-2019. *Revista Sinergia*, (10), 132-147. Recuperado de: <http://sinergia.colmayor.edu.co/ojs/index.php/Revistasinergia/article/view/145>.

Espitia, J., Ferrari, C., Hernández, G., Gonzalez, J., Reyes, L., & Zafra, G. (2017). Sobre la reforma tributaria estructural que se requiere en Colombia. *Revista de economía institucional*, 19(36), 149-174. Disponible en: [http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0124-59962017000100149&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0124-59962017000100149&script=sci_arttext).

Estatuto Tributario. (1989). *Decreto 624*. Bogotá, D.C: Gobierno de Colombia.

Friedman, M. (2022). Capitalismo y Libertad. *Nueva Revista de política, cultura y arte*, (182), 114-123.

Galán, M. (5 de 3 de 2024). *Metodología de la Investigación: La investigación documental*. Obtenido de Manuelgalán.blog.: [http://manuelgalan.blogspot.com.co/2011/09/la-investigacion-documental\\_1557.html](http://manuelgalan.blogspot.com.co/2011/09/la-investigacion-documental_1557.html)

Gómez, A., & Hoyos, G. (2016). Reformas tributarias en Colombia y su afectación al ciudadano promedio frente a la posible puesta a declarar renta de acuerdo al último proyecto de Reforma de 2016. *Fundación Universitaria Los Libertadores*, 1-19.

Gómez-Celis, J. (2021). Reformas Tributarias en Colombia 1990-2020 y su papel en la configuración de la crisis fiscal del Estado. *Revista Kavilando*, vol. 13 núm. 2, 2021. Disponible: <http://portal.amelica.org/ameli/journal/377/3773182003/html/>.

Gómez-Sabaíni, J., & Morán, D. (2013). *Política tributaria en América Latina. Agenda para una segunda generación de reformas*. Santiago de Chile.: CEPAL- Cooperación Alemana. Disponible: <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/e5684436-acf8-4b0f-b33e-e60a6d67e65c/content>.

- González, J., & Corredor, F. (2016). La reforma tributaria en Colombia no es estructural, ni integral ni progresiva. *Revista de Economía Institucional* , (34), 173 doi: <http://doi.org/10.18601/01245996.v18n34.11>.
- Hernández, Fernández, & Baptista. (2004). *Metodología de la Investigación*. México: McGraw Hill.
- Insignares, R., Castro, M., González, O., & Piza. (2023). *Análisis crítico de la reforma tributaria: Ley 2277 de 2022* . Bogotá, Colombia: Universidad Externado. Disponible: <https://bdigital.uexternado.edu.co/entities/publication/7641c3db-3970-4ee2-812f-291b31d17984> .
- Jaime, S., & Fuentes, V. (2017). *Estudio de las reformas tributarias en Colombia y sus efectos sobre variables macroeconómicas*. Bogotá, Colombia: <https://repository.ucatolica.edu.co/server/api/core/bitstreams/b5bf3448-edb7-4e3e-805a-81854aadf350/content>.
- Jaramillo, V. (2023). La reforma tributaria 2022 como mecanismo para superar la pobreza en Colombia. *EAFIT*, Disponible: [https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/32963/Veronica\\_JaramilloMartinez\\_2023.pdf?sequence=2&isAllowed=y](https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/32963/Veronica_JaramilloMartinez_2023.pdf?sequence=2&isAllowed=y).
- Keynes, J. (2014). *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*. México: Fondo de cultura económica.
- Ladino, O. (2017). *¿Qué efectos tiene sobre las personas naturales contribuyentes de renta y complementarios la reforma tributaria estructural ley 1819 de 2016*. Bogotá, Colombia: Universidad Militar Nueva Granada. Disponible: <https://repository.unimilitar.edu.co/handle/10654/16293>.
- Lobo-Camargo, J. (2018). La Reforma Tributaria de 2016: ¿Potencialmente estructural? . *Intercambio. Revista Estudios de Economía No. 2*, 101-116 Disponible: <https://cienciashumanasyeconomicas.medellin.unal.edu.co/images/Revista-Intercambio/Numero2/8ReformaT.pdf>.

- López, E., & Castro, A. (2019). *Relacion de los Derechos Humanos - Tributación: una revisión desde la teoría de la Justicia de Hohn Rawls*. Rionegro- Antioquia: Universidad Católica de Oriente. .
- Minhacienda. (2022). *Reforma tributaria para la igualdad y la Justicia Social*. Bogotá, Colombia: Ministerio de Hacienda y Crédito Público Disponible: [https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC\\_CLUSTER-200786](https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC_CLUSTER-200786).
- Montañez, J., & Velasco, N. (2023). *La Doble imposición en Materia Tributaria en el Marco de la Ley 2277 de 2022*. San José de Cúcuta: Universidad de Santander. .
- OCDE. (2020). *La OCDE Global, da la bienvenida a Colombia como su 37o miembro*. México Disponible: <https://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-global-da-la-bienvenida-a-colombia-como-su-37o-miembro.htm>): News Room.
- Ortiz- Benítes, H., Velásquez, Y., & Perdomo, R. (2023). *Impacto de las reformas tributarias entre el período 2019 y 2022 sobre las empresas colombianas*. Santa Marta, Colombia: Universidad Piloto de Colombia. Tesis de Grado Disponible: <http://repository.unipiloto.edu.co/bitstream/handle/20.500.12277/12980/TG%20ORTIZ,%20PERDOMO,%20VEL%C3%81SQUEZ.pdf?sequence=1>.
- Pacheco, E., Leal, D., & Rico, C. (2020). Análisis de las reformas tribuarias en Colombia de los años 2018 a 2020. *Reflexiones contables UFPS*, 3(1), 110-119. Recuperado de: <https://revistas.ufps.edu.co/index.php/RC/article/view/2979>.
- Palacios, L. (2017). *Exenciones tributarias en Colombia: an{alisis de su regulaci{on y su uso por parte de los contribuyentes*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Pérez, J. (2019). Exenciones tributarias y su relación con la justicia fiscal en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal*, 28(2), 19-44.
- Pinillos, J. (2018). Cambio de enfoque en la determinación del impuesto de renta para personas naturales en Colombia a partir de la Ley 1819 de 2016. *Revista Espacios*, 39(18) Disponible: <https://www.revistaespacios.com/a18v39n18/18391830.html>.

- Pino, J., Farfán, J., & Cabrera, R. (2020). Aproximación a la percepción social sobre el sistema tributario colombiano a partir de una revisión teórica. *Económicas, CUC.* , 41(2), 197–210. Disponible: <https://repositorio.cuc.edu.co/>.
- Pool, J., & LaRoe, R. (1989). *Como comprender los conceptos básicos de la economía*. Bogotá, Colombia: Norma S.A.
- Prada-Rodríguez, L. (2023). *Análisis de afectación de la nueva reforma tributaria para declarantes de renta personas naturales asalariados e independientes*. Bogotá, Colombia: Unilibre/ Recuperado de: <https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/26426/Art.Trabajo%20de%20grado.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Ramírez, C., & Ageitos, C. (2018). Colombia: el debate de la llamada Reforma Tributaria Estructural de 2016 . *Revista Divergencia*, No. 25, Universidad Externado de Colombia.
- Rawls, J. (2006). *Teoría de la justicia*. México, D.F: Fondo de Cultura Económica FCE.
- Rawls, J. (1999). *Justicia como equidad/ Traducción M.A Rodilla*. Madrid: Technos S.A.
- República de Colombia. (1991). *Constitución Política*. Bogotá, Colombia: Diario Oficial.
- Restrepo, M. (2017). El control constitucional de la justicia tributaria en Colombia. . *Revista de Derecho Tributario*, 35, 37-61.
- Rivera, I., Ciro, Y., & Carmona, S. (2022). Comparativo de las dos últimas reformas tributarias en Colombia y su impacto en el recaudo del Impuesto al Valor Agregado. *Conocimiento Semilla*, Publicaciones Unaula / (7), 50-68 Disponible: <http://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/semilla/article/view/1276/1761>.
- Rodríguez, J. (2017). *Análisis crítico de la Reforma Tributaria Ley 1819 de 2016*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia. Disponible: [https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=0kfTDgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA11&dq=Ley+1819+de+2016&ots=NFao\\_ESOPi&sig=f\\_WpQIQ2gtwXSjkSRNh7SqODYbl#v=onepage&q=Ley%201819%20de%202016&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=0kfTDgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA11&dq=Ley+1819+de+2016&ots=NFao_ESOPi&sig=f_WpQIQ2gtwXSjkSRNh7SqODYbl#v=onepage&q=Ley%201819%20de%202016&f=false).
- Rozo-Rivas, B., & López, D. (2014). *Análisis de las reformas tributarias en Colombia en el Marco de los años 2006 al 2012*. Santiago de Cali: UNIVALLE, Sede Norte del Cauca. Tesis de Grado. Disponible:

<https://bibliotecadigital.univalle.edu.co/server/api/core/bitstreams/36cc1c1b-7c63-46a0-bb7e-e74a82e18dd8/content> .

- Sabaini, J., & O'Farrell, J. (2009). *La economía política de la política tributaria en América Latina. documento presentado en el vigésimoprimer Seminario Regional de Política Fiscal de la CEPAL*. Santiago de Chile: CEPAL.
- Silva, A., Flantrmsky, C., Díaz, F., & Elizabeth, Y. (2017). Derecho tributario y teorías de la justicia. *Reflexión Política*, vol. 19, núm. 37, enero-junio, 2017, pp. 72-85 .
- Smith, A. (1990). *La Riqueza de las naciones*. México: FCE.
- Suárez, J., & Pinzón, N. (2023). *La doble imposición en Mateia tributaria en el marco de la ley 2277 de 2022*. San José de Cúcuta: Universidad de Santander Disponible: <https://repositorio.udes.edu.co/server/api/core/bitstreams/73bd1b5f-8360-4642-9242-ad14979961e2/content>.
- Torres, N., & Guerrero, D. (2022). *Reformas Tributarias en Colombia entre los años 2018 al 2021: análisis de las incidencias económicas generadas por la evolución de la determinación del impuesto de renta para personas naturales del régimen ordinario*. Bogotá, Colombia: Universidad Nacional/ Unan/ Disponible: [http://repositorio.uan.edu.co:8080/bitstream/123456789/7237/2/2022\\_TrabajoGNataliaTorres\\_ReneGuerrero.pdf](http://repositorio.uan.edu.co:8080/bitstream/123456789/7237/2/2022_TrabajoGNataliaTorres_ReneGuerrero.pdf).
- Vargas, C., Jiménez, J., & Alzate, J. (2022). Sobre el concepto de reforma tributaria estructural. *Panorama Económica*, 30(1), 41-60 DOI: <https://doi.org/10.32997/pe-2022-4208> .
- Veblen, T. (1963). *Teoría de la clase ociosa*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Villarespe, V. (2000). Los economistas políticos clásicos: pobreza y población. Algunos teóricos relevantes. *Problemas del Desarrollo/ Universidad Complutense de Madrid*, vol. 31 No. 123 México. .
- Villarraga, M., & Gallego, L. (2022). *Incidencia de las reformas tributarias del 2016 al 2018 en la informalidad laboral en Colombia*. Manizales, Caldas: Universidad de Manizales/ Disponible en: [https://ridum.umanizales.edu.co/xmlui/bitstream/handle/20.500.12746/6197/Villarraga\\_Hernandez\\_Miguel\\_Antonio\\_2021.pdf?sequence=2](https://ridum.umanizales.edu.co/xmlui/bitstream/handle/20.500.12746/6197/Villarraga_Hernandez_Miguel_Antonio_2021.pdf?sequence=2).

- Yaspe, E., & Vásquez, C. (2023). *Efecto económico del impuesto de renta y complementarios según la ley 2277 de 2022 en personas naturales en Colombia*. Bogotá, Colombia: Universidad Simón Bolívar. Disponible: <https://hdl.handle.net/20.500.12442/12028> .
- Zamara, F., & Zamara, C. (2017). *Reforma tributaria comentada Ley 1819 de 2016*. Bogotá, Colombia: Legis, S.A.