



# **Reforma tributaria estructural en Colombia desde la perspectiva de los fines del tributo**

**Luis Alfredo Forero Márquez**

**Yury Katherine Herrera**

Tesis de maestría presentada para optar al título de Magíster en Tributación

**Universidad de Manizales**  
**Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas**  
**Maestría en Tributación**  
**Manizales, Caldas, Colombia**  
**2025**

<b>Cita</b>	(Forero y Herrera, 2021)
<b>Referencia</b>	Forero Márquez L. A. & Herrera Y. K. (2021). Reforma tributaria estructural en Colombia desde la perspectiva de los fines del tributo [Tesis de maestría]. Universidad de Manizales. RIDUM: Repositorio Institucional Universidad de Manizales.
<b>Estilo APA 7 (2020)</b>	



Maestría en Tributación, XIV

Grupo de Investigaciones en Conocimiento y Cultura en América Latina - CECCAL

Línea de Investigación Teoría Jurídica y Formación en Derecho.

Centro de Estudios en Conocimiento y Cultura de América Latina - CECCAL.

**Declaración de inteligencia artificial:** el o los autores de este trabajo de grado declaran que han utilizado herramientas de inteligencia artificial (IA), tales como [mencionar herramientas utilizadas, por ejemplo, ChatGPT, Grammarly, Turnitin, Copilot, Gemini, entre otras], de manera ética y responsable, tal como se establece en el Acuerdo UManizales 002 (julio 26 de 2023) sobre propiedad intelectual e IA. Estas herramientas son empleadas como apoyo en la redacción, revisión gramatical y generación de ideas, pero en ningún caso sustituyen el análisis crítico, la argumentación académica ni la originalidad del trabajo. Asimismo, cualquier contenido generado con asistencia de IA está citado y referenciado adecuadamente, garantizando la integridad académica y el cumplimiento de los principios éticos de la investigación.

**Biblioteca y Centro de Recursos:** <https://biblioteca.umanizales.edu.co/>

**Repositorio Institucional:** <http://ridum.umanizales.edu.co/>

**Universidad de Manizales:** [www.umanizales.edu.co](http://www.umanizales.edu.co)

**Revistas:** <http://revistasum.umanizales.edu.co/>

**Fondo Editorial:** <https://editorialum.umanizales.edu.co/>

El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Manizales ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por los derechos de autor y conexos.

## Tabla de contenido

<i>Abstract</i> .....	8
Introducción .....	9
1. Planteamiento del problema .....	11
1.1 Antecedentes .....	21
2. Justificación.....	27
3. Objetivos .....	30
3.1 Objetivo general .....	30
3.2 Objetivos específicos.....	30
<b>4. Marco teórico</b> .....	<b>31</b>
4.1 El sistema tributario colombiano.....	31
4.2 La política fiscal colombiana .....	32
4.3 La función redistributiva del Estado .....	33
4.4 Principios que rigen el sistema tributario colombiano .....	34
4.5 El ciclo de la redistribución (Impuesto y gasto).....	35
4.5.1 Los fines del tributo se clasifican en:.....	36
4.5.2 El Gasto Tributario GT .....	37
4.6 La justicia tributaria .....	38
4.7 Condiciones para una reforma estructural del sistema tributario colombiano .....	38
5. Metodología .....	40
5.1 Método .....	40
5.2 Diseño de la investigación.....	40
5.3 Delimitación y Alcance de la Investigación.....	42
6. Resultados .....	44
6.1 Reformas tributarias aprobadas en Colombia desde el año 2012 al 2022.....	44

---

6.2 Análisis del sistema tributario colombiano .....52

6.3 Proponer lineamientos para una Reforma Estructural en Colombia, desde los fines del  
tributo .....61

7. Conclusiones .....72

Referencias .....74

---

**Lista de tablas**

<b><i>Tabla 1</i></b> .....	20
<b>Tabla 2</b> .....	24
<b><i>Tabla 3</i></b> .....	45
<b><i>Tabla 4</i></b> .....	49
<b><i>Tabla 5</i></b> .....	56
<b>Tabla 6</b> .....	57
<b><i>Tabla 7</i></b> .....	58
<b><i>Tabla 8</i></b> .....	59

---

**Lista de figuras**

<i>Figura 1</i> .....	15
<i>Figura 2</i> .....	16
<b>Figura 3</b> .....	17
<i>Figura 4</i> .....	18
<i>Figura 5</i> .....	19
<b>Figura 6</b> .....	25
<i>Figura 7</i> .....	45
<i>Figura 8</i> .....	47
<i>Figura 9</i> .....	61
<i>Figura 10</i> .....	62
<i>Figura 11</i> .....	63
<i>Figura 12</i> .....	64
<i>Figura 13</i> .....	65
<i>Figura 14</i> .....	66

## Resumen

El objetivo del presente trabajo de grado, es analizar los lineamientos generales para una reforma tributaria estructural, desde la perspectiva de los fines del tributo. El enfoque metodológico es cualitativo, con el método crítico y analítico a partir de la revisión documental. Se describen las reformas tributarias aprobadas en Colombia desde el año 2012 al 2024. Se analizan los fines extrafiscales que consideran utilizar los tributos como instrumentos de política económica y social para redistribuir la riqueza, corregir externalidades negativas, y fomentar e incentivar ciertas actividades económicas. Se precisa identificar las mejores prácticas y recomendaciones que puedan aplicarse en el contexto actual, contribuyendo a un sistema tributario más justo y eficiente, que permita profundizar en la función redistributiva y el principio de equidad en el sistema tributario colombiano. Se busca con ello, proponer estrategias para una reforma estable en el tiempo, que responda a las necesidades actuales del país, con el fin de consolidar un sistema tributario más simple, progresivo, eficiente y no retroactivo.

*Palabras clave:* reforma tributaria estructural, fines del tributo, externalidades negativas, progresividad y eficiencia del sistema tributario colombiano

---

### *Abstract*

The objective of this thesis is to analyze the general guidelines for a structural tax reform from the perspective of the purposes of taxation. The methodological approach is qualitative, using a critical and analytical approach based on a documentary review. The tax reforms approved in Colombia from 2012 to 2024 are described. The extra-fiscal purposes that consider using taxes as economic and social policy instruments to redistribute wealth, correct negative externalities, and promote and incentivize certain economic activities are analyzed. The aim is to identify best practices and recommendations that can be applied in the current context, contributing to a more fair and efficient tax system, and allowing for a deeper understanding of the redistributive function and the principle of equity in the Colombian tax system. The aim is to propose strategies for a stable reform over time that responds to the country's current needs, in order to consolidate a simpler, progressive, efficient, and non-retroactive tax system.

*Keywords: Structural tax reform, tax purposes, negative externalities, progressivity and efficiency of the Colombian tax system*

## Introducción

El sistema tributario colombiano ha enfrentado críticas por su complejidad, fragmentación, regresividad y baja recaudación efectiva, lo que ha llevado a la necesidad de plantear reformas estructurales. Sin embargo, las reformas tributarias hasta ahora han sido recurrentes, pero como se demostrará en el presente estudio, no abordan problemas estructurales. Una reforma tributaria estructural debe simplificar el sistema, reducir el número de impuestos y eliminar las exenciones injustificadas.

A pesar de los avances que se han logrado en la modernización del sistema, el país enfrenta serios desafíos estructurales que limitan la eficiencia, equidad y capacidad de recaudar impuestos, entre los que se identifican la alta complejidad normativa, ya que existen diversos regímenes que conllevan a excesivas normas, así como cambios frecuentes en la legislación en general lo que transmite y genera inseguridad jurídica.

Los principales desafíos que enfrenta el sistema tributario colombiano se pueden unificar en, alta evasión y elusión fiscal, excesiva complejidad normativa y administrativa, dependencia de impuestos regresivos (IVA, GMF), fragmentación territorial sin coordinación fiscal, carga tributaria concentrada en pocos contribuyentes, falta de confianza y baja cultura tributaria e inestabilidad jurídica y reformas constantes.

Sin embargo, cabe destacar que el sistema tributario colombiano actual presenta avances importantes en digitalización, cobertura y progresividad relativa, especialmente tras las reformas aprobadas durante el período 2012-2022 (Leyes 1607/2012, 1739/2014, 1819/2016, 1943/2018, 2010/2019, 2155/2021, y 2277/2022). A pesar de estos logros, sigue siendo un sistema ineficiente, inequitativo y frágil, con deficiencias estructurales que limitan su capacidad de recaudar de forma sostenible, promover el crecimiento económico y cumplir con los principios constitucionales de equidad y eficiencia.

Las necesidades del Sistema Tributario Colombiano en cuanto a la suficiencia recaudatoria deben generar ingresos suficientes para financiar el gasto público en áreas como educación, salud, infraestructura y seguridad. Sin embargo, el recaudo tributario en Colombia ha sido históricamente bajo en comparación con otros países de la región (OCDE, 2024). En cuanto a la neutralidad el sistema no debe distorsionar las decisiones económicas de los agentes, como la inversión, el ahorro y el consumo. Pese a los diferentes problemas planteados en la equidad del sistema, en donde se

debe distribuir la carga tributaria de manera justa, gravando más a quienes tienen mayor capacidad económica y menos a quienes tienen menos, se evidencia en estudios de las inequidades, donde algunos sectores y contribuyentes gozan de beneficios tributarios excesivos (Garay & Espitia, 2020).

Este trabajo de investigación se propone analizar los lineamientos generales para una reforma tributaria estructural, enfocándose en cómo estos pueden ser diseñados desde la perspectiva de los fines del tributo. A través de un enfoque crítico y analítico, se buscará identificar las mejores prácticas y recomendaciones que puedan ser aplicadas en el contexto actual, contribuyendo así a un sistema tributario más justo y eficiente. Una reforma estructural debe permitir la profundización de la función redistributiva en sentido de la equidad vertical y horizontal. En un país con altos índices de desigualdad, el tributo debe operar como mecanismo de redistribución efectiva del ingreso.

La importancia de este estudio radica en la necesidad de contar con un sistema tributario eficiente, progresivo, equitativo y no retroactivo, además de fomentar una mayor cercanía con los contribuyentes y una cultura tributaria por parte de los actores de la economía. Para ello se propone establecer los lineamientos generales para una reforma tributaria estructural que sea estable en el tiempo, desde la perspectiva de los fines del tributo. De esta forma, se ha dividido en cuatro capítulos así:

Capítulo I: Describe el planteamiento del problema, la justificación, los objetivos del estudio y la delimitación y alcance de la investigación.

Capítulo II: contiene los antecedentes y el Marco teórico que guía el estudio, describiendo los más importantes aportes en literatura al sistema tributario colombiano, buscando establecer las bases conceptuales para entender qué es un sistema tributario y qué implica una reforma tributaria, con el fin de proponer elementos necesarios para una reforma que responda a las necesidades actuales del país.

Capítulo III: El aspecto metodológico y el diseño de la investigación para alcanzar los objetivos propuestos.

Capítulo IV: Contiene los hallazgos encontrados, la descripción de las reformas tributarias aprobadas en Colombia desde el año 2012 al 2022, un análisis del sistema tributario colombiano, para proponer lineamientos para una reforma estructural en Colombia, desde los fines del tributo.

Finalmente se presentan las conclusiones y referencias bibliográficas.

## 1. Planteamiento del problema

En el año 2025 en Colombia se ha planteado nuevamente la necesidad de cambios al sistema tributario desde la fallida ley de financiamiento presentada al congreso por parte del gobierno nacional, y el decreto 0572 del 28 de mayo de 2025 con cual se busca un mayor recaudo tributario vía anticipos. Esta tentativa observada desde la historia de la normatividad fiscal colombiana evidencia la inestabilidad jurídica en la materia.

En los últimos 10 años (2012-2022), se han tramitado siete de estas reformas tributarias con diferentes objetivos, pero un tema común es el déficit fiscal. La dinámica de cambio a la norma fiscal es un determinante en cuanto a la incertidumbre en el comportamiento de la economía y la dinámica empresarial. Al respecto López y Rodríguez (2018) destacan que las reformas tributarias frecuentes en Colombia generan desconfianza en los agentes económicos, lo que reduce la inversión y el crecimiento (López & Rodríguez, 2018).

Entre 2012 y 2022, el sistema tributario colombiano ha atravesado un proceso de transformación profundo, motivado por diversas coyunturas económicas, sociales y fiscales: desde la caída de los precios del petróleo y la desaceleración económica, hasta la pandemia de COVID-19 y la necesidad de financiamiento sostenible para programas sociales y fiscales. Durante este periodo, se han promulgado siete reformas tributarias estructurales (Leyes 1607/2012, 1739/2014, 1819/2016, 1943/2018, 2010/2019, 2155/2021, y 2277/2022), todas orientadas a fortalecer el recaudo, ampliar la base gravable, mejorar la progresividad, combatir la evasión y modernizar la administración tributaria.

De esta manera se puede concluir que el período 2012–2022 ha sido uno de los más activos en la historia fiscal de Colombia. Las reformas tributarias no solo han respondido a necesidades coyunturales (déficit, pandemia, caída de ingresos petroleros), sino que han impulsado cambios estructurales en la arquitectura del sistema tributario colombiano. A pesar de avances importantes en progresividad, digitalización y control fiscal, persisten retos como la alta evasión, la informalidad estructural y la necesidad de construir una cultura tributaria más sólida. Para garantizar la sostenibilidad del sistema, las próximas reformas deberán enfocarse en mejorar la calidad del gasto público, simplificar aún más el sistema, ampliar la base tributaria desde la

normalización productiva y fortalecer la capacidad operativa de la DIAN como eje central del cumplimiento tributario.

La evolución reciente del sistema tributario ha estado marcada por una serie de reformas tributarias, orientadas tanto a mejorar la sostenibilidad fiscal como a adaptar el marco impositivo a las condiciones cambiantes del entorno económico y social. Reformas como las contenidas en las Leyes antes mencionadas, entre otros objetivos, la ampliación de la base gravable, la reducción de beneficios tributarios ineficientes, el fortalecimiento de la progresividad y la modernización administrativa. Sin embargo, la recurrencia de estas reformas ha generado incertidumbre jurídica y desconfianza en el sistema, afectando negativamente la inversión y la planificación financiera de los agentes económicos.

Las principales características encontradas en el análisis de las diferentes reformas tributarias en el periodo comprendido desde el año 2012 al 2022 se encontró una progresiva ampliación de la base gravable. Desde la Ley 1607 de 2012, el sistema tributario ha buscado incorporar nuevos segmentos de contribuyentes, en especial personas naturales de ingresos medios y altos, a través de: la adopción de sistemas cedulares para renta personal (Ley 1819 de 2016), Cambios en tarifas efectivas para asalariados, trabajadores por cuenta propia y pensionados y eliminación o limitación de exenciones, deducciones y tratamientos preferenciales.

El impacto percibido fue el aumento del número de declarantes, personas naturales, pero con resistencias por falta de cultura tributaria y persistencia de la informalidad. Las reformas han modificado sustancialmente el impuesto sobre la renta para personas jurídicas, eliminación del CREE (Ley 1819 de 2016), compensado con incremento de tarifa general, establecimiento de tarifas diferenciadas para sectores estratégicos o sensibles (turismo, economía naranja, zonas francas e Incremento progresivo de la tarifa nominal, culminando en una tarifa general del 35% desde 2022 (Ley 2277).

De esta forma, se aumentó la presión fiscal efectiva para empresas formales, pero con efectos mixtos en inversión privada y competitividad; por otra parte la creación y transformación de tributos específicos, Impuesto al patrimonio: reintroducido en 2014 (Ley 1739), eliminado y luego reincorporado temporalmente en varias reformas, finalmente convertido en tributo permanente desde 2023 para altos patrimonios, Impuesto a los dividendos introducido en 2016 y modificado posteriormente para incrementar progresividad, normalización tributaria figura recurrente (2015, 2019, 2020, 2022) para legalización de activos omitidos e Impuesto saludable y

ambiental (2022) se crearon impuestos sobre bebidas azucaradas, plásticos de un solo uso y productos ultra procesados generando así herramientas para fortalecer el recaudo, mejorar la equidad y generar efectos extrafiscales en salud y medio ambiente.

De esta manera se reflejaron avances significativos en fiscalización y digitalización con la implementación de Facturación electrónica obligatoria (2019–2021) piedra angular del control fiscal moderno, Implementación del RADIAN, documento soporte electrónico y nómina electrónica, mejorando el modelo de fiscalización basada en riesgo, uso de *Big Data* analítica avanzada e interoperabilidad, generado así mayor capacidad de control sobre evasión estructural y subdeclaración de ingresos, especialmente en IVA y renta.

Por otra parte la efectiva respuesta fiscal a la crisis por COVID-19 se evidenció en la Ley 2155 de 2021 (Reforma de Inversión Social) que fue la respuesta fiscal postpandemia, con enfoque en sostenibilidad financiera, progresividad, y compensación del IVA para hogares pobres y el restablecimiento del régimen SIMPLE, eliminación de beneficios regresivos, y apoyo a empresas afectadas por la crisis (PAEF, auxilios tributarios temporales), generando así contención del déficit fiscal sin frenar el crecimiento económico, aunque con recaudo sostenido en grandes contribuyentes y reducción en incentivos indiscriminados.

Posterior al análisis de las diferentes reformas tributarias generadas en el periodo del 2012 al 2024 se pudo evidenciar diferentes transformaciones estructurales del sistema tributario colombiano. Del análisis de este ciclo de reformas se derivan varias tendencias estructurales que redefinen la tributación en Colombia hacia mayor progresividad y enfoque redistributivo, aunque todavía imperfecto. El sistema ha mejorado en su progresividad: tributan más los contribuyentes con mayores ingresos y patrimonios, tanto personas naturales como jurídicas, e identificando una reducción de beneficios tributarios ineficientes.

La mayoría de reformas ha apuntado a la eliminación de regímenes preferenciales, deducciones y exenciones sin justificación económica o social clara, reduciendo la erosión de la base gravable, presentando una consolidación del régimen SIMPLE. El Régimen Simple de Tributación ha evolucionado como herramienta para fomentar la formalización y reducir la carga administrativa a las pequeñas empresas, aunque su cobertura sigue siendo limitada.

De otro lado está la innegable evolución hacia un sistema más digital e interoperable, La administración tributaria ha migrado hacia un entorno 100% digitalizado, que mejora la eficiencia recaudatoria y reduce espacios para evasión, con declaraciones sugeridas, facturación electrónica

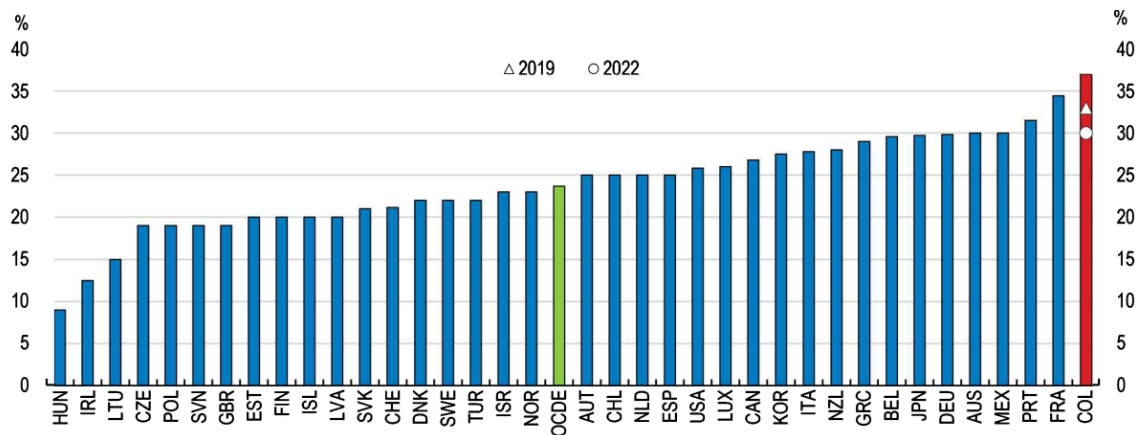
y gestión electrónica del cumplimiento. De esta manera se ha generado una mayor adaptación a desafíos globales, y en otro sentido, Colombia ha adoptado medidas internacionales (BEPS, intercambio automático de información), e implementado tributos ambientales y saludables, alineándose con prácticas tributarias modernas y sostenibles.

El sistema tributario colombiano presenta una estructura compleja, compuesta por tributos de orden nacional, departamental y municipal, lo que evidencia su carácter descentralizado y multifacético. A nivel nacional, los impuestos más relevantes son el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA), el impuesto al consumo, el gravamen a los movimientos financieros (GMF) y los tributos ambientales y saludables recientemente incorporados. En el ámbito territorial, el impuesto de industria y comercio (ICA), el predial y el de vehículos constituyen fuentes principales de financiación local. Esta arquitectura fiscal busca equilibrar los principios de suficiencia, equidad y eficiencia, aunque enfrenta múltiples desafíos para lograr dicho objetivo de forma efectiva.

Uno de los elementos más destacados del análisis es la persistente complejidad normativa, que ha dificultado el cumplimiento voluntario y ha incrementado los costos administrativos tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria. La coexistencia de múltiples regímenes tributarios, tratamientos preferenciales, exenciones y tarifas diferenciadas ha generado distorsiones, propiciando espacios para la elusión y evasión fiscal. A pesar de los esfuerzos normativos y tecnológicos emprendidos, el sistema sigue siendo percibido como desigual y oneroso, especialmente por las pequeñas y medianas empresas.

De otro lado, las empresas deben destinar mayores recursos para adaptarse a nuevas obligaciones contables, legales y fiscales, y a las nuevas exigencias con propósitos de fiscalización como factura electrónica, documento soporte electrónico, nomina electrónica, información exógena, lo que en últimas conduce a exponerse a errores por parte de los actores y a una necesidad de adaptación constante (Arango, Gómez, & González, 2023).

La Organización de Países para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE (2022) señala que Colombia tiene uno de los sistemas tributarios más ineficientes en relaciones costo eficiencia con cargas en materia de renta que recaen en mayor medida en las sociedades, como podemos evidenciar en la Figura 1 que evidenciaba la problemática durante el período 2019-2022.

**Figura 1***Tasas generales oficiales del impuesto a la renta de las sociedades*

Fuente: OCDE, base de datos tributarios.

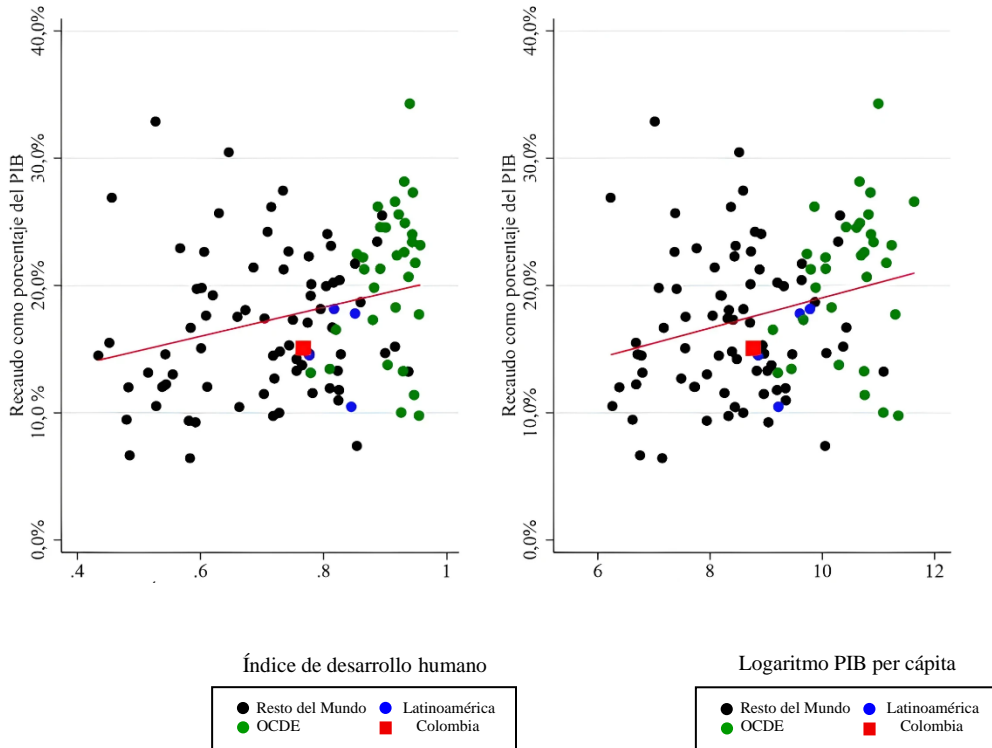
Esta incertidumbre para los partícipes de la economía dificulta el desarrollo de nuevos proyectos, desincentiva la inversión, cambia las condiciones del recaudo y agudiza la problemática dado elementos de bajos ingresos que genera la necesidad de corregir el déficit fiscal provocado por las necesidades en inversión estatal, atención de la deuda y programas sociales entre otros (Pino, Farfán, & Cabrera, 2020).

Debemos también evaluar el hecho que los grandes capitales tienen la opción de buscar condiciones más competitivas en la materia en otros estados, incentivando el traslado de sus negocios a otros territorios. La OCDE (2022) manifiesta que es necesario la simplificación del sistema fiscal y mejoramiento de la estructura de impuestos para aumentar los ingresos de manera más eficiente y equitativa lo cual es una problemática evidente en Colombia hace varios años, entendiendo así que un sistema más simple puede incentivar el aumento en los ingresos tributarios.

De la misma manera Fergusson L y Hofstetter M (2022) manifiestan que los ingresos de la nación resultan insuficientes de acuerdo a estimaciones como las planteadas a continuación:

**Figura 2**

*Recaudo (en porcentajes del PIB) con relación al índice de desarrollo humano y al ingreso per cápita en Colombia y países del mundo, 2019*

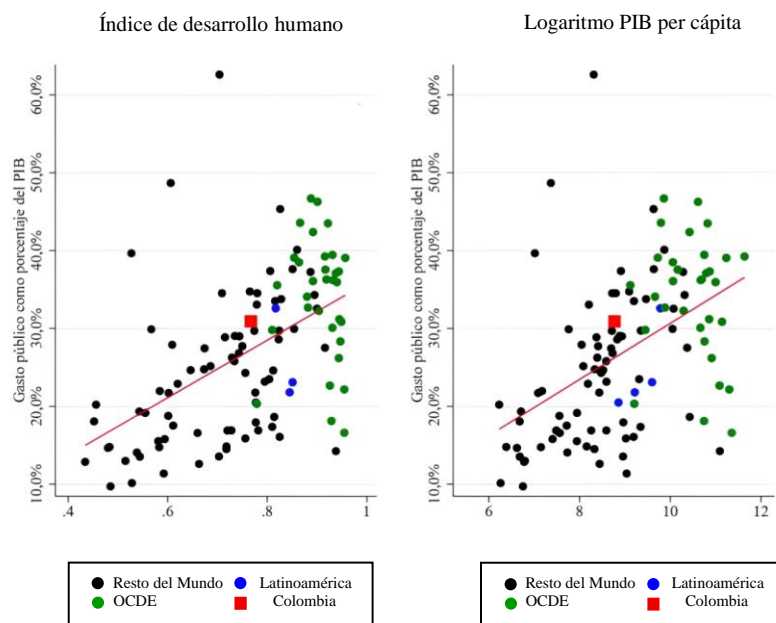


**Fuente:** Elaboración propia con base en datos de libre acceso del Banco Mundial (World Bank Open Data) y datos consultados en los informes sobre desarrollo humano del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD)

En opinión de los expertos en tributación, un sistema tributario complejo y cambiante dificulta el cumplimiento tanto en metas de ingresos de la nación, como para los contribuyentes que deben incurrir en esfuerzos desbordados para garantizar sus obligaciones fiscales e incentiva efectos como el aumento de la informalidad y por tanto la evasión fiscal, o la elución fiscal con base en vacíos normativos (Cañas-Cardona, 2023). En cuanto al déficit fiscal y a pesar de las reformas que se analizan más adelante, se observa que el déficit fiscal persiste y esto es evidente cuando se compara la estadística del comportamiento del gasto público respecto a otros países.

**Figura 3**

*Gasto público (en porcentajes del PIB) con relación al índice de desarrollo humano y al ingreso per cápita en Colombia y países del mundo, 2019*



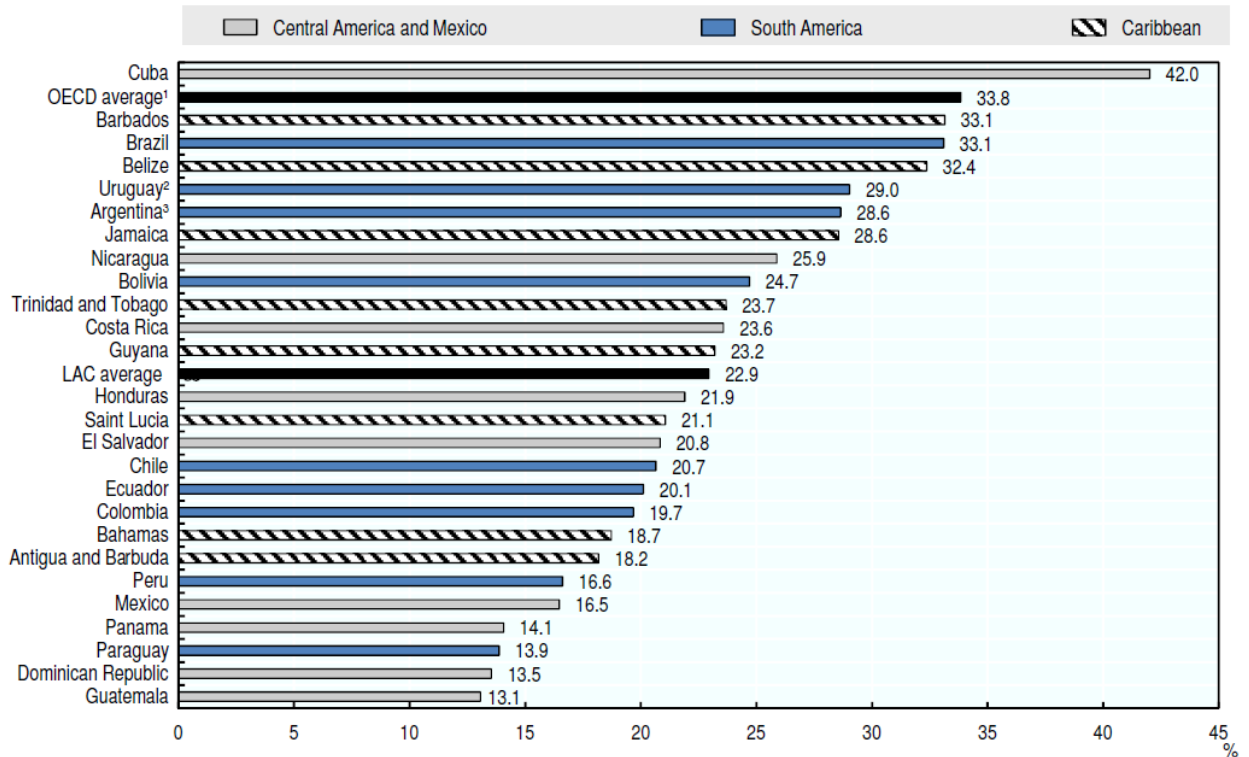
Fuente: Elaboración propia con base en datos de libre acceso del Banco Mundial (World Bank Open Data) y datos consultados en los informes sobre desarrollo humano del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD).

La OCDE (2021), analiza la política fiscal en Colombia, y resalta que el 40% de las empresas no pagan impuesto de renta debido a exenciones y vacíos legales, dejando de percibir ingresos tributarios de contribuyentes que naturalmente a consecuencia crean incumpliendo el principio de equidad y progresividad en materia tributaria, sin una justificación económica clara (OCDE, 2021).

Al comparar a Colombia con respecto a la región y la OCDE se observa un bajo nivel de recaudo con relación al PIB de la siguiente manera:

**Figura 4**

*Relaciones de impuestos sobre el PIB en la región LAC, 2019 Ingresos tributarios totales como porcentaje del PIB*

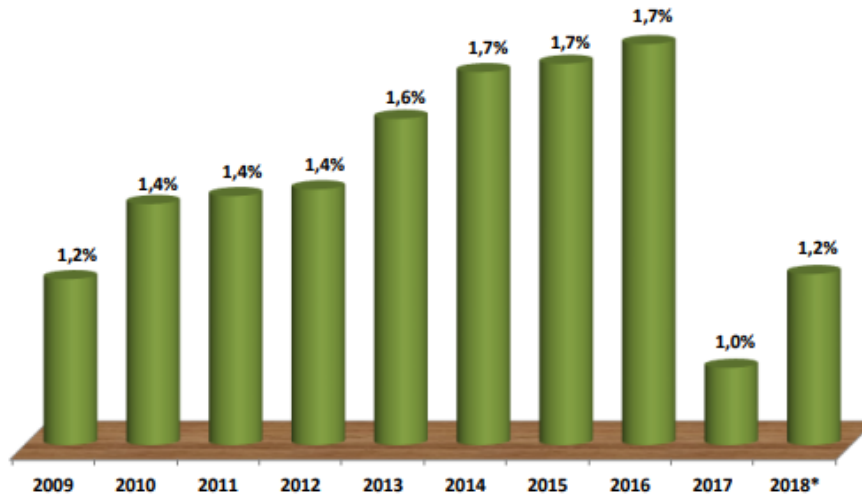


Fuente: OCDE et al. (2021[1]), Tabla 4.1.

En cuanto a los datos propuestos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN 2023) en su informe de gastos tributarios y beneficios fiscales en Colombia, aborda la temática estableciendo que las exenciones disminuyen la recaudación y limitan la capacidad del Estado para financiar políticas públicas. Según la DIAN (2019), los beneficios tributarios representaron un gasto tributario del 1.2% del PIB en 2018, con un comportamiento entre el año 2009 y 2018 que se ilustra en la siguiente figura.

**Figura 5**

*Impuesto de renta - Evolución de las rentas exentas de las personas jurídicas como porcentaje del PIB\* Años gravables 2009 – 2018\*\**



Fuente: (DIAN, 2019)

Por otra parte, las investigaciones de Garay y Espitia (2020) cruzaron información metodológicamente con las Superintendencias de Sociedades y la Financiera, reguladoras del sector real y financiero, respectivamente, encontrando que los datos presentaban concordancia con los datos entregados por la DIAN. Con estos datos, se pretendió establecer la tasa de ganancia empresarial mediante modelos econométricos, infiriendo que las tasas de tributación para personas ricas y super ricas no afectan sustancialmente sus ganancias, incluso en términos de tarifa efectiva (Garay & Espitia, 2020).

Se observan las causas de estos efectos iniciando con la evidente necesidad de aumentar el recaudo, proponiendo reformas tributarias cuyas exposiciones de motivos presentan la necesidad de aumentar el recaudo para financiar el gasto público, este tipo de eventos se agudizó con la transición hacia una economía abierta lo cual ha requerido ajustes constantes en el sistema tributario (Salamanca & Zamora, 2021).

En algunas oportunidades se hace evidente la presión que genera la participación del país en organismos internacionales, con reformas tributarias que pueden ser influenciadas por recomendaciones de organismos internacionales como es el caso de la OCDE.

Se podría afirmar que la falta de planeación a largo plazo impulsa cambios normativos centrados en soluciones cortoplacistas, que el gobierno de turno implementa para salvaguardar la situación que encuentra o debe administrar en materia de déficit fiscal, sin abordar medidas estructurales que generen eficiencia al sistema tributario colombiano. La OCDE presenta en su informe la necesidad de incrementar los ingresos de forma sostenible con lo cual aumentaría la previsibilidad y contribuiría a impulsar la inversión (OCDE, 2022).

Se presenta entonces un panorama incierto en el cual la tendencia podría impulsar la desaceleración de la inversión y el crecimiento económico, con aumentos de la evasión y un déficit fiscal constante que demandan la implementación de nuevas iniciativas para el aumento del recaudo, que presentó una disminución en el año 2024 avalada por los datos suministrados por la DIAN (2025) con respecto al año 2023

**Tabla 1**

*Estadística de recaudo anual de los tributos administrados por la DIAN 1970-2025p\**

	I. ACTIVIDAD	II.	IV. TOTAL DIAN
	ACTIVIDAD INTERNA	ACTIVIDAD EXTERNA	
	I.= (A+B+...+P)	II.=(7+8)	
<b>2012</b>	82.101.884	17.004.040	<b>99.144.875</b>
<b>2013</b>	89.317.271	16.320.623	<b>105.768.242</b>
<b>2014</b>	96.325.169	18.009.107	<b>114.361.712</b>
<b>2015</b>	103.169.062	20.520.324	<b>123.725.918</b>
<b>2016</b>	107.164.022	19.576.001	<b>126.754.034</b>
<b>2017</b>	114.917.769	21.414.466	<b>136.449.171</b>
<b>2018</b>	121.208.744	23.095.636	<b>144.379.579</b>
<b>2019 (p)**</b>	131.169.148	26.310.444	<b>157.620.719</b>
<b>2020 (p)**</b>	122.354.610	23.731.765	<b>146.266.156</b>
<b>2021 (p)**</b>	139.615.800	33.833.977	<b>173.665.962</b>
<b>2022(p)**</b>	179.520.437	48.692.601	<b>228.380.219</b>
<b>2023(p)**</b>	237.178.935	41.430.578	<b>278.917.739</b>
<b>2024(p)**</b>	225.598.895	40.419.539	<b>266.170.029</b>

Fuente: (DIAN, 2025)

Las estadísticas de recaudo son presentadas a corte de mayo de 2025, razón por la cual en este análisis no será observada, dejando sobre la mesa los cambios introducidos en materia de retención en la fuente en el año 2025 con el Decreto 572 de 2025, con lo que el gobierno planea recaudar de manera anticipada en materia de impuesto de renta y complementarios.

Según datos de la DIAN, el recaudo tributario acumulado hasta agosto de 2024 presentó una disminución del 9,3% en comparación con el mismo período del año anterior. Esta caída representa un desafío importante para el Gobierno, que ha proyectado un recaudo total de 258,6 billones de pesos para este año, lo que ya implicaba una reducción del 1,7% respecto al 2023 (DIAN, 2025).

Los recortes presupuestales planteados resultan determinantes para un sistema tributario podría volverse más inequitativo, afectando a los contribuyentes de menores ingresos, y generando desconfianza en el sistema (Fergusson & Hofstetler, 2022).

Estudios de Concha, Ramírez, Acosta muestran que, a partir de 1995, la estabilidad de las finanzas públicas se convirtió en el objetivo más recurrente de las reformas tributarias, estas motivaciones han impulsado cambios permanentes en el sistema tributario, e incluso se han llegado a presentar hasta dos reformas durante cada período de gobierno (Concha, Ramírez, & Acosta, 2017).

## 1.1 Antecedentes

La tributación es un pilar fundamental en la estructura económica de cualquier país, en este contexto, diversos estudios han señalado que los sistemas tributarios actuales a menudo presentan ineficiencias y desigualdades que afectan el desarrollo económico y social, el autor Alviar (2015), manifiesta que "Las reformas tributarias posteriores a 2012 (Ley 1607, 1819, 2010) priorizan el cortoplacismo fiscal sobre principios constitucionales como equidad y certeza jurídica." (Alviar, 2015), en este mismo sentido Pérez (2018) nos dice "La falta de continuidad en las políticas tributarias desincentiva la inversión (Pérez, 2018)

Musgrave, R. (1959) *The Theory of Public Finance*, establece que para una reforma tributaria estructural se deben tener en cuenta los principios de equidad, eficiencia y estabilidad, este último punto en el que se debería trabajar en mayor medida, sin menoscabar los dos primeros. En este lineamiento Alviar (2015) plantea la eliminación de la mitad de las exenciones tributarias

vigentes en el artículo 253 ET, y la consolidación de los impuestos municipales en un solo tributo municipal (Alviar, 2015) por otra parte Luis Carlos Pérez, indica que la tasa corporativa en el impuesto de renta del 35% resulta ineficiente y debería reducirse al 25% (Pérez, 2018).

Germán Colmenares en su obra *Historia crítica de las reformas tributarias en Colombia* dice que “las reformas son reactivas (petróleo, pandemia); urge un pacto fiscal de 10 años” (Colmenares, 2019, pág. 45). También vamos que la OCDE (2023) recomendó eliminar el 40% de las exenciones corporativas y la adopción de un impuesto mínimo global del 15%, el cual con la inclusión en la ley 2277 de 2022 se introdujo bajo el nombre de tasa mínima de tributación aplicada desde el año 2023.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT (2022), en el diagnóstico del sistema tributario colombiano menciona igualmente la fusión del impuesto de industria y comercio ICA, en un solo tributo local, lo cual resultaría en una mejora sustancial al cumplimiento del deber formal de obligado tributario al cesar la pluralidad de estatutos y acuerdos municipales en el país.

Los estudios anteriores contribuyen a verificar cómo la evasión fiscal y la elusión han crecido, así nos indica la OCDE (2021) “La región de LAC pierde cantidades significativas de ingresos tributarios debido a la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva” (OCDE, 2021). Pero esta cultura no es solo colombiana ya que en la región las estadísticas nos dictan en el mismo estudio de la OCDE (2021) lo siguiente:

La región de LAC pierde cantidades significativas de ingresos tributarios debido a la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva. Se estima que los ingresos no percibidos debido al incumplimiento fiscal en LAC son del 6.1% del PIB en 2018, principalmente en el impuesto sobre la renta (3.8% del PIB) y el IVA (2.3% del PIB). Muchos países de la región han implementado medidas para abordar la evasión fiscal, incluyendo el fortalecimiento de la capacidad de las administraciones tributarias y la implementación de programas de cumplimiento voluntario (OCDE, 2021).

De acuerdo con los autores que se han abordado, se genera la necesidad de un enfoque integral que contemple no solo la modificación de las tasas impositivas, sino también la simplificación del sistema, la eliminación de exenciones, ampliación de la base tributaria, la

integración en materia de impuestos municipales como industria y comercio y la mejora en la administración fiscal, generando así la urgencia de contar con un sistema tributario que no solo genere ingresos, sino que también contribuya a la recuperación económica y al bienestar social.

La discusión sobre la necesidad de una reforma tributaria estructural en Colombia ha cobrado relevancia en los últimos años, impulsada por la búsqueda de un sistema fiscal más simple, progresivo y eficiente.

Concha, Ramírez y Acosta (2017) destacan la importancia de un enfoque integral que contemple no solo la recaudación de ingresos, sino también la redistribución y el financiamiento de políticas públicas. Su análisis sugiere que los tributos deben ser herramientas que promuevan el desarrollo sostenible y la equidad social, lo que plantea un desafío significativo para la estructura tributaria actual (Concha, Ramírez, & Acosta, 2017).

Por su parte, Steiner Soto, en su obra "*Cinco ensayos sobre la tributación en Colombia*", ofrece una crítica profunda sobre las deficiencias del sistema tributario colombiano. A través de sus ensayos, resalta la necesidad de una reforma que no solo busque aumentar la recaudación, sino que también garantice la justicia fiscal y la transparencia en la gestión de los recursos públicos (Soto, 1998).

Luis José Garay y Jorge Espitia (2020), en su propuesta de reforma estructural, abordan la urgencia de transformar el sistema tributario para hacerlo más progresivo y menos dependiente de impuestos regresivos. Su trabajo enfatiza la necesidad de un enfoque que priorice el bienestar de los ciudadanos y la inversión en servicios públicos esenciales (Garay & Espitia, 2020).

Espitia et al., (2019) argumentan que la reforma tributaria debe ser parte de un proceso más amplio de transformación del Estado. Ellos proponen un modelo que no solo se centre en la eficiencia recaudatoria, sino que también considere los fines sociales del tributo, promoviendo así un desarrollo más inclusivo y sostenible (Espitia, y otros, 2019).

La OCDE (2021) en sus estudios económicos para Colombia en el marco de la política fiscal colombiana que establece que el déficit fiscal para el año 2022 debía estar en el 1% del PIB como meta, algo que contrasta con la estadística del déficit presentado en la actualización del plan financiero año 2023 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público así:

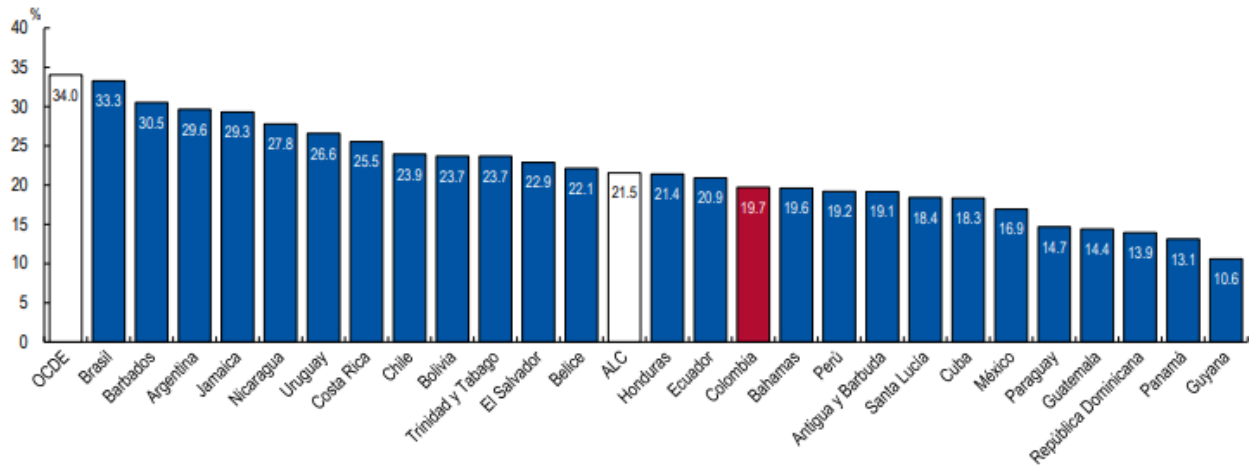
**Tabla 2***Supuestos macroeconómicos 2022-2023*

	2021	MFMP 2022*		Actualización Plan Financiero 2023				
		2022	2023	2022	2023	2024	2025	2026
PIB real (%)	10,7	6,5	3,2	8,2	1,3	2,8	3,6	3,6
PIB nominal (%)	17,9	15,7	6,5	22,2	7,9	6,8	6,7	6,7
Inflación (Fin de periodo, %)	5,6	8,5	5,6	12,2	7,2	5,1	3,0	3,0
Tasa de cambio promedio (USD/COP)	3.747	3.924	4.006	4.271	4.758	4.611	4.708	4.806
Tasa de cambio fin de periodo (USD/COP)	3.981	3.911	4.012	4.960	4.625	4.611	4.708	4.806
Producción de petróleo (KBDP)	735,7	755	810	751,3	743,1	761,5	767,1	793,6
Precio del petróleo promedio (Brent, USD/Barril)	70,9	100,0	94,2	100,0	94,2	84,5	78,4	80,3
Importaciones USDFOB (Var. Anual, %)	37,7	18,5	-3,0	26,7	-8,6	2,5	3,5	4,5
Déficit de cuenta corriente (% PIB)	5,7	4,5	3,7	5,9	3,7	4,1	4,1	3,9

Fuente: Proyecciones realizadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. - Marco fiscal mediano plazo 2022

El panorama del marco fiscal de mediano plazo evidenciaría la carencia de ingresos para el cumplimiento de la política fiscal en materia de déficit, con una proyección al año 2026 del 3.9% del PIB, lo que plantea la necesidad de una reforma estructural que alcance los objetivos planteados en el año 2022. Fedesarrollo presentó Colombia 2010 – 2014 propuesta de política pública (Perry, 2010), en el cual se hace un diagnóstico del sistema tributario que desde aquel entonces presenta problemas en el cumplimiento de los fines del sistema, con recaudos insuficientes, gravando excesivamente algunos tipos de inversión, distorsionando la asignación de recursos, presentando contribuyentes de similares características con tarifas de tributación diferentes y siendo un sistema poco progresivo. Esto significa que en la actualidad no se vislumbra una mejora aun cuando del 2019 al 2022 ya se han aprobado tres reformas tributarias, sin lograr ajustar el déficit.

En este punto el problema del ingreso (recaudo) en comparación a países OCDE y América Latina y caribe, presenta una recaudación del 19,7% del PIB en Colombia a comparación de 34,0% del PIB en países OCDE, o el 33,3% de Brasil, y en general de los datos presentados a continuación:

**Figura 6***Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2024 - Colombia*

Fuente: OCDE (2024)

Fergusson y Hofstetter (2022), en su publicación *El sistema tributario colombiano: diagnóstico y propuestas de reforma*, plantearon la necesidad de observar las dificultades políticas para llevar a feliz término una reforma tributaria estructural, y nos entregan unas estrategias que permitan la viabilidad de la misma en los siguientes términos:

*Crisis:* En el reconocimiento de la problemática que generó la pandemia de Covid-19, el autor reconoce la existencia de una crisis económica y social, y plantea la posibilidad de en la crisis encontrar caminos en los cuales quienes se habían resistido a pagar estén más dispuestos a pagar un costo en materia de reforma tributaria, que podría contribuir a no tener que pagar un costo mayor.

*Gradualidad:* En la gradualidad plantea una estrategia que reduce los costos de cambios bruscos y permite a los actores adaptarse al cambio aceptándolo de manera más sencilla, respetando muchas decisiones económicas en la transición hacia un nuevo esquema y aceptando la propuesta máxima de todos ponen en el sistema.

*Legitimidad:* En cuanto a la legitimidad nos plantea la paradoja de la ausencia de la legitimidad, que cuando menos en nuestra opinión resulta muy cuestionada en nuestro sistema colombiano, que a su vez dificulta los cambios y debe presentarse a través de una propuesta que priorice el aporte de las capas más privilegiadas, teniendo en cuenta que quienes tienen más capacidad deben

---

aportar más al sistema, entendiendo que el principio de justicia demanda no introducir inequidades a los menos privilegiados, por otro lado el concepto débil de cultura tributaria resta peso al argumento.

El obligado tributario no debe basar su compromiso al cumplimiento de su aporte al sistema, con base en el argumento de que los demás actores no cumplen con su parte, lo cual en la práctica se evidencia en sentimientos de injusticia y en la disposición de las personas a realizar sacrificios.

Estos autores, a través de sus investigaciones y propuestas, establecen un marco teórico y práctico que fundamenta la necesidad de una reforma tributaria estructural en Colombia, orientada hacia el cumplimiento de los fines del tributo y la mejora de la calidad de vida de la población (Fergusson & Hofstetler, 2022).

Este trabajo de investigación se propone analizar los lineamientos generales para una reforma tributaria estructural, enfocándose en cómo estos pueden ser diseñados desde la perspectiva de los fines del tributo. A través de un enfoque crítico y analítico, se buscará identificar las mejores prácticas y recomendaciones que puedan ser aplicadas en el contexto actual, contribuyendo así a un sistema tributario más justo y eficiente.

## 2. Justificación

A lo largo de los años, existe un historial amplio de reformas, con antecedentes que se remontan a 1990. Las reformas tributarias en Colombia, dada su frecuencia (casi una cada dos años), suelen tener como objetivo primordial aumentar el recaudo para cubrir el gasto público y reducir el déficit fiscal. Por tanto, su estudio permite verificar si la reforma logró la meta de recaudo proyectada. Si, por ejemplo, se aumenta una tarifa (como el IVA al 19% en 2016) pero el recaudo no aumenta proporcionalmente debido a la evasión o la disminución del consumo, se revela una ineficacia en el fin recaudatorio. Esto lleva a la necesidad de una nueva reforma, perpetuando la inestabilidad.

Como se ha expuesto en los alcances del planteamiento del problema las reformas tributarias aprobadas generaron inestabilidad jurídica en la economía colombiana, y no han abordado de manera eficiente la problemática de déficit, desmotivación de la evasión fiscal, mayor progresividad en los impuestos y la adecuada atención del gasto público, entre otros (Pacheco, Leal, & Rico, 2020).

Esto plantea una serie de preguntas: ¿Por qué en Colombia se realizan tantas reformas tributarias?, ¿Qué se necesita para lograr estabilidad jurídica en esta materia?, ¿Se cumplen los principios de equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad establecidos en el artículo 383 de la Constitución Política de Colombia?

En teoría, los impuestos deben compensar las fallas del mercado y reducir la desigualdad, que, para el caso colombiano, la Constitución introdujo principios como equidad y eficiencia, aunque su aplicación sigue siendo un desafío (Sabaíni, Jiménez, & Rossignolo, 2012).

Es crucial analizar estas reformas para determinar su eficacia en Colombia desde los fines del tributo porque permite evaluar si el sistema fiscal cumple sus objetivos esenciales: recaudo, equidad y eficiencia. De hecho, la importancia de este estudio radica en la necesidad de contar con un sistema tributario eficiente, progresivo, equitativo y no retroactivo, además de fomentar una mayor cercanía con los contribuyentes y una cultura tributaria por parte de los actores de la economía.

En primer lugar, *la eficiencia* es un principio fundamental en la formulación de políticas tributarias. Un sistema tributario eficiente debe asegurar que la recaudación de impuestos se realice de manera efectiva, minimizando los costos administrativos tanto para el Estado como para los

contribuyentes. Además, debe evitar distorsiones económicas y fomentar una asignación óptima de recursos. Por lo tanto, es fundamental analizar los componentes de una reforma tributaria estructural que promueva la eficiencia en la recaudación y asignación de recursos (Jaramillo, 2023).

En segundo lugar, *la progresividad* es clave en un sistema tributario equitativo. Implica que aquellos con mayores ingresos o capacidad contributiva deben aportar más proporcionalmente al sistema. En este sentido, la investigación se enfocará en identificar los elementos necesarios para establecer una estructura tributaria progresiva que permita redistribuir los recursos de manera justa y promueva la equidad social (Ramírez & Ageitos, 2018).

*La equidad* busca evitar la discriminación y desigualdad en el sistema tributario. Una reforma tributaria estructural debe garantizar que los impuestos se distribuyan de manera equitativa o proporcional, tomando en cuenta las diferencias en capacidad contributiva e ingresos de los contribuyentes. Es fundamental analizar los elementos necesarios para lograr una mayor equidad en el sistema tributario, incluyendo posibles variables en las tasas impositivas y exenciones fiscales (Vargas, Jiménez, & Alzate, 2022).

*La no retroactividad* es otro principio clave en materia tributaria, el cual establece que los cambios impositivos no deben aplicarse de manera retroactiva, es decir, no pueden afectar situaciones pasadas o generar cargas fiscales retrospectivas. La investigación analizará los componentes necesarios para garantizar la no retroactividad en una reforma tributaria estructural, considerando los aspectos legales y constitucionales pertinentes.

Por último, *la comunicación y motivación del contribuyente* son esenciales para promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Es importante analizar los elementos necesarios para establecer una relación cercana entre el Estado y los contribuyentes, mediante la simplificación de trámites, la educación tributaria, el uso eficiente de los recursos y la transparencia en la gestión fiscal (Ortiz, Velásquez, & Perdomo, 2023).

De acuerdo con lo expuesto hasta ahora, el análisis de la eficacia de estas reformas a través de los fines del tributo (recaudo, equidad y eficiencia) es vital para romper el ciclo de inestabilidad fiscal en Colombia. Determinar si los cambios implementados en el período 2012, - 2022 lograron su cometido, permitirá diseñar futuras políticas con base en evidencia empírica y no solo en la necesidad coyuntural de financiamiento, avanzando hacia un sistema fiscal sostenible, justo y que promueva el crecimiento económico (Fergusson & Hofstetler, 2022).

Por tanto, esta investigación aborda los componentes necesarios para una reforma tributaria estructural, en cumplimiento de los principios de eficiencia, progresividad, equidad y no retroactividad, y que promueva una mejor comunicación con los contribuyentes, es relevante y oportuna. Los resultados de este estudio pueden contribuir a la formulación de políticas tributarias más efectivas, justas y equitativas, fortaleciendo el sistema fiscal y promoviendo el desarrollo económico y social del país.

Esta problemática colombiana conduce a la siguiente pregunta de investigación:

¿Cuáles son los lineamientos para una reforma tributaria estructural en Colombia desde la perspectiva de los fines del tributo?

### **3. Objetivos**

#### **3.1 Objetivo general**

Establecer los lineamientos generales para una reforma tributaria estructural que sea estable en el tiempo, desde la perspectiva de los fines del tributo.

#### **3.2 Objetivos específicos**

1. Describir las reformas tributarias aprobadas en Colombia desde el año 2012 al 2024.
2. Analizar el Sistema Tributario Colombiano.
3. Proponer lineamientos para una Reforma Estructural en Colombia, desde los fines del tributo.

#### **4. Marco teórico**

En desarrollo del marco teórico, se describe el sistema tributario y la política fiscal colombiana, sus características y objetivos, así como la función redistributiva del Estado, explicando en qué consiste el ciclo de redistribución, en el marco de una justicia tributaria. De igual forma se explican los principios que rigen el sistema tributario colombiano: equidad, eficiencia y progresividad, para finalmente exponer cuáles son las condiciones para una reforma estructural del sistema tributario colombiano que verdaderamente aplique estos principios constitucionales.

##### **4.1 El sistema tributario colombiano**

Los impuestos son una de las principales fuentes de financiamiento de un Estado, para su funcionamiento, para lo cual se diseña un sistema tributario como pieza fundamental en la estructura económica y social de cualquier país. Un Sistema Tributario es el conjunto de normas, instituciones y procedimientos que un Estado utiliza para recaudar los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) necesarios para financiar el gasto público y las inversiones sociales (Cárdenas & Urueña, 2018). Los sistemas tributarios ideales buscan cumplir con principios fundamentales como: Legalidad, Certeza, Equidad (horizontal y vertical), Eficiencia (mínimas distorsiones económicas) y Progresividad (quien tiene más, paga más) (Alviar, 2015).

En Colombia, existe un sistema tributario que fija los impuestos que deben pagar los contribuyentes, quienes requieren de una cultura tributaria como base de tributación en el territorio nacional (DIAN, 2017). Dicho sistema constituye un pilar fundamental en la estructura financiera del país, proporcionando los recursos necesarios para financiar el gasto público y promover el desarrollo económico y social (Parra, 1982). Este sistema se sustenta en una compleja red de impuestos, contribuciones y tasas que se aplican a nivel nacional, departamental y municipal, con el objetivo de garantizar una distribución equitativa de la carga fiscal y asegurar la sostenibilidad de las finanzas públicas (Cañas-Cardona, 2023).

En Derecho Tributario, se considera que el poder de imposición de los tributos en el país, es la facultad jurídica del Estado para establecerlos, quien lo ejerce a través del poder legislativo como encargado de expedir las leyes que regulan los impuestos. Estos son tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de

la renta, entre otros (Arenas-Mesa, 2016). Es decir, que los impuestos son pagos que se realizan porque se demuestra la capacidad de hacer frente al pago para financiar con ello la administración pública. Dicho sistema comprende un conjunto de normas, principios, impuestos, contribuciones y tasas que un Estado establece para financiar sus actividades y cumplir con sus fines sociales y económicos (Cárdenas & Mercer-Blackman, 2005).

#### **4.2 La política fiscal colombiana**

La política fiscal, es una rama de la política económica que utiliza las herramientas del gasto público y los impuestos para influir en la actividad económica y lograr objetivos macroeconómicos específicos. Es diseñada y controlada por el gobierno nacional y se materializa a través del Presupuesto General de la Nación (PGN). Se trata de un mecanismo clave para conservar el equilibrio económico del país, y consiste en un conjunto de medidas que adopta el ejecutivo para regular las transacciones financieras en la economía nacional (Ortiz- Benítez, 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).

Los principales objetivos de la política fiscal son la Estabilización Macroeconómica que busca suavizar los ciclos económicos así, cuando hay recesión (bajo crecimiento y desempleo), se aplica una política expansiva (aumentar el gasto o reducir impuestos) para impulsar la demanda. En los casos en que se presenta inflación por exceso de demanda, se aplica una política contractiva o restrictiva (reducir el gasto o aumentar impuestos) para enfriar la economía (Pino, Farfán, & Cabrera, 2020).

Otro de los objetivos es la redistribución del ingreso a través de impuestos progresivos y gasto social (subsídios, programas de salud y educación), con el fin de reducir la desigualdad. De igual forma, la política fiscal direcciona el gasto a sectores prioritarios como infraestructura, educación, seguridad y salud (Garay & Espitia, 2020). Asimismo, promueve el crecimiento mediante la inversión pública (vías, energía, tecnología) y establece los incentivos fiscales a la inversión privada.

De esta forma, una política fiscal acertada, logra 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, 2019). 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.

### **4.3 La función redistributiva del Estado**

La función redistributiva del Estado es uno de los propósitos esenciales de la Política Fiscal y, en el contexto del Derecho Tributario, se refiere al mecanismo mediante el cual el Estado utiliza la recaudación de impuestos para modificar la distribución inicial de la renta y la riqueza en una sociedad, buscando reducir la desigualdad económica. En un Estado Social de Derecho como Colombia, esta función no es solo una opción de política económica, sino un mandato constitucional que se fundamenta en principios como la equidad, la justicia y la solidaridad (Fergusson & Hofstetler, 2022).

En este contexto, el Estado tiene entre sus funciones obligatorias, la de regular las actividades fiscales de la Nación. Corresponde por tanto al Estado la redistribución de la renta pública, para atender el gasto social. A pesar de que la Hacienda pública clásica no le asignó a la disciplina un propósito redistributivo explícito, se consideraba que su objetivo era el de atender los gastos fundamentales del Estado con un mínimo de distorsión en las decisiones económicas de los diversos agentes (Restrepo, 2017).

Regular las actividades fiscales de la Nación, es una de las funciones obligatorias del Estado, dentro de su papel de redistribución de la renta pública, con un mínimo de distorsión para atender el gasto social. Este mínimo, hace referencia a la neutralidad que debe tener la Hacienda Pública, entendida como neutralidad por compensación, en la que el impuesto recaudado se redistribuye en compensación igual al costo que a los contribuyentes les representa el pago del impuesto. Este es un ideal que en la práctica no se cumple, pues como es sabido, la sociedad contemporánea se

caracteriza por un incremento generalizado de la carga tributaria y los tributos se pagan sin que exista una correlación con el beneficio que recibirá el contribuyente (Cárdenas & Urueña, 2018).

A nivel nacional, la Constitución Política de Colombia establece los principios fundamentales que rigen el sistema tributario, tales como la equidad, eficiencia, la progresividad, la eficacia y la eficiencia, si bien el Estado no tiene la obligación de rendir cuentas específicamente acerca de la distribución de los impuestos recaudados (Lozano, Jiménez, & Gómez, 2021).

#### **4.4 Principios que rigen el sistema tributario colombiano**

En Colombia, el sistema tributario está regulado por la Constitución Política y desarrollado a través de leyes, decretos y resoluciones. El artículo 363 de la C.P determina que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad y que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

##### ***Principio de Equidad***

Busca una distribución justa de la carga tributaria entre los contribuyentes. es un principio legislativo en el que, por ley general, todos los contribuyentes deben tributar de acuerdo con su capacidad de pago, lo cual algunos tratadistas lo definen como justicia. El principio de equidad, se refiere entonces a la distribución de las cargas tributarias de forma objetiva e imparcial, para evitar la imposición excesiva de tributos a los contribuyentes y garantizar así una participación equitativa de todos los sectores económicos (Castillo, 2013).

##### ***Principio de Eficiencia***

La relación existente entre la progresividad y el principio de eficiencia, significa la capacidad que debe tener el sistema de coaccionar a la población para que contribuya con sus tributos de acuerdo a la proporción que establece la Ley (Uribe & Betancur, 2024). Significa, además, prever los casos en que se puedan presentar situaciones de elusión y evasión fiscal u otro tipo de fraudes al sistema tributario por parte de los contribuyentes, teniendo en cuenta además los índices de recaudo y las posibles deficiencias que deban solucionarse para un correcto funcionamiento y administración del sistema tributario nacional y regional.

La eficiencia en tributación, alude por tanto a la forma como la entidad administradora de impuestos, realiza el recaudo de las cargas impositivas, teniendo en cuenta su diseño, implementación y el control del recaudo de los impuestos, para que estos cumplan con estándares

de eficiencia, y permitan una óptima administración de los recursos (Castillo, 2013). De esta forma, se minimizan las distorsiones económicas y los costos de recaudación.

### ***Principio de progresividad***

La normativa superior fija, como se ha explicado, la progresividad como principio rector que debe estar presente en el sistema fiscal colombiano y por tanto los diferentes tributos que lo conforman. Es un principio que se relaciona directamente con la equidad vertical y tiene como finalidad forjar un sistema tributario justo que, al establecerse la obligación fiscal, consulte la capacidad contributiva de las personas (Uribe & Betancur, 2024). El principio de progresividad es entonces, un mecanismo de la justicia tributaria que “promueve un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales” (Cárdenas & Urueña, 2018).

Según los expertos, el sistema colombiano, como muchos en desarrollo, aún no alcanza los estándares ideales en cuanto a equidad, eficiencia y progresividad (Comisión de Expertos, 2021) y enfrenta desafíos significativos, entre los que destacan:

*Complejidad Normativa:* Ocupa una posición desfavorable en rankings de complejidad fiscal, lo que dificulta el cumplimiento (Espinal, Meza, Aragón, & Castañeda, 2021).

*Bajo Efecto Redistributivo:* Pese a que la Constitución establece el principio de Progresividad, el sistema ha sido criticado por su bajo impacto en la redistribución de la riqueza (bajo efecto en la reducción del coeficiente de Gini) (Arango, Gómez, & González, 2023).

*Alta Dependencia de Impuestos a Empresas:* El recaudo de impuestos a través de las empresas es significativamente mayor que el promedio de la OCDE (Garay & Espitia, 2020).

## **4.5 El ciclo de la redistribución (Impuesto y gasto)**

Es crucial entender que la función redistributiva del Estado no termina con la sola aplicación de impuestos progresivos. Es un ciclo de dos etapas: el recaudo y el gasto. En la primera etapa está el lado de los ingresos que tiene como meta lograr una recaudación progresiva. Aquí se puede hablar de dos clases de impuestos: *progresivos* y *regresivos*. Los impuestos progresivos son los que tienen un impacto directo en la redistribución, como el impuesto sobre la renta de Personas Naturales y los impuestos al patrimonio o a la riqueza. En cambio, impuestos como el IVA son inherentemente regresivos puesto que afectan más a los de menores ingresos, pues dedican una mayor parte de su renta al consumo. La función redistributiva busca mitigar esto mediante exclusiones o exenciones,

como por ejemplo, no gravar bienes de la canasta familiar. También están las tarifas diferenciales aplicando tasas más bajas a bienes básicos.

#### **4.5.1 Los fines del tributo se clasifican en:**

*Fin Fiscal:* Recaudar recursos para financiar el gasto público y cumplir con las funciones del Estado (educación, salud, infraestructura, seguridad, etc.) (Alviar, 2015). Además, se considera que el sistema tributario colombiano ha privilegiado el fin recaudatorio, evidenciado en la creación de impuestos transitorios que se hacen permanentes (Balaunde, 2023).

*Fin Extra-Fiscal:* Utilizar los tributos como instrumentos de política económica y social para:

*Redistribuir la riqueza* (equidad vertical y horizontal), en este sentido Pérez, (2022). destacaba que "el impuesto a la renta en Colombia tiene progresividad nominal (35% tasa máxima), pero 127 exenciones benefician principalmente a grupos de altos ingresos" (Cap. 3).

*Corregir externalidades negativas* (impuestos ambientales), como, por ejemplo, los impuestos verdes. Se considera que los gravámenes a plásticos redujeron su uso en 32%, pero su diseño no garantiza inversión en sostenibilidad (Vargas, Jiménez, & Alzate, 2022).

*Fomentar o desincentivar ciertas actividades económicas* (subsidios o gravámenes), aquí se precisa mencionar un claro ejemplo establecido por Colmenares (2019): "las Zonas Francas se han desviado de su propósito: 40% de empresas solo buscan beneficios tributarios" (p. 112), evidencia de esto en la Ley 2277 de 2022 se atendieron temas relacionados con las Zonas Francas y el cumplimiento de las exportaciones para el acceso a sus beneficios en renta y complementarios.

*Fin de Estabilización:* Contribuir a la estabilidad macroeconómica mediante políticas contra cíclicas (por ejemplo, aumentar impuestos en épocas de bonanza o controlar la deuda en época de crisis). El Banco de la República (2021) en su Informe de Estabilidad Fiscal, indicó que "la Regla Fiscal (Ley 1473 de 2011) evitó que el déficit superara el 10% del PIB durante la pandemia, pero su rigidez limita la inversión social en crisis" (p. 15).

#### 4.5.2 El Gasto Tributario GT

Los gastos tributarios GT son disposiciones en la legislación que modifican la responsabilidad tributaria de grupos específicos de individuos o negocios. Los beneficios tributarios son un subgrupo de gasto tributario orientado a incentivar ciertas clases de comportamientos tales como la inversión, el ahorro o el empleo. De esta forma, los gobiernos en distintos países usan los gastos tributarios para lograr una serie de objetivos de política y pueden materializarse en deducciones, descuentos, exenciones, tarifas reducidas o diferimientos tributarios (Comisión de Expertos , 2021).

Esta es la etapa donde el dinero recaudado retorna a la sociedad, especialmente a los sectores más vulnerables. Es aquí donde la función redistributiva tiene su mayor impacto en la práctica, a través de transferencias monetarias de corte asistencial para sectores vulnerables, inversiones en salud y educación públicas, e inversión en infraestructura en zonas vulnerables para mejorar la productividad y el acceso a oportunidades.

En el caso colombiano, el gran reto ha sido lograr que el sistema sea efectivamente progresivo, pues se ha señalado que, en la práctica, la redistribución lograda solo es marginal en comparación con el promedio de otros países de la OCDE, haciendo que el gasto público tenga que asumir el mayor peso de la tarea redistributiva (Sabaini & O´Farrell, 2019).

Con frecuencia, los gastos tributarios añadidos para recompensar a algunos sectores refuerzan las desigualdades mientras que las exenciones tributarias regresivas en ocasiones permiten que los colombianos más ricos paguen menos en impuestos que los contribuyentes más pobres. De acuerdo con la Comisión de Expertos (2021), Colombia emplea demasiados gastos tributarios, cuyos costos aparentemente superan por mucho a sus beneficios. Existe un uso excesivo y sistémico de GT, para corregir deficiencias estructurales en el sistema tributario, lo que ha generado un costo significativo para el país: disminución en el recaudo de ingresos tributarios, incremento de las desigualdades horizontales y verticales, y reducción de la eficiencia y adición de complejidad innecesaria. Estas son consecuencias derivadas no tanto del nivel de desarrollo de los países, sino de las debilidades propias de la tributación a nivel regional (Comisión de Expertos , 2021).

#### **4.6 La justicia tributaria**

La justicia tributaria es un principio fundamental en la teoría tributaria y se refiere a la equidad en la distribución de la carga fiscal entre los contribuyentes de acuerdo con su capacidad económica. Este es el principio rector y la finalidad última de todo sistema impositivo en un Estado Social de Derecho. No se trata solo de cobrar impuestos, sino de hacerlo de manera ética, equitativa y respetuosa de la capacidad económica de cada ciudadano (López & Rodríguez, 2018).

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 las mismas, con el fin de garantizar la sostenibilidad del Estado y la equidad social (Torres & Guerrero, 2022).

La justicia tributaria también exige que el sistema sea eficiente (bajo costo de administración y mínimo impacto distorsionador en la economía) y que luche activamente contra la evasión fiscal. La evasión rompe la justicia tributaria, pues significa que quienes sí cumplen con la ley terminan asumiendo una carga mayor para compensar a quienes eluden su obligación (Restrepo, 2017). La Justicia Tributaria en Colombia es por tanto el mandato constitucional que obliga al legislador a diseñar un sistema fiscal que garantice que la carga de financiar el Estado recaiga proporcional y progresivamente sobre quienes tienen mayor capacidad económica, y que el recaudo sea utilizado para redistribuir el ingreso, materializando así el Estado Social de Derecho (Bolaños, 2018).

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 (CEPAL, 2017).

#### **4.7 Condiciones para una reforma estructural del sistema tributario colombiano**

Dadas las necesidades crecientes de nuestro país, el Estado adopta a través de reformas tributarias, nuevos mecanismos que permitan la recaudación más efectiva y creciente de los

impuestos. Por tal razón, vemos cómo Colombia es uno de los países con mayores índices de tributación, los cuales afectan e inciden de manera directa en las organizaciones empresariales y demás contribuyentes.

Sin embargo, el sistema tributario colombiano ha enfrentado críticas por su complejidad, regresividad y baja recaudación efectiva, lo que ha llevado a la necesidad de plantear reformas estructurales. Las reformas tributarias han sido recurrentes, pero muchas han sido consideradas parches que no abordan problemas estructurales.

En Colombia, el diseño y la implementación de una reforma tributaria estructural requieren un análisis profundo de los elementos que lo componen, así como de los fines que persigue el tributo (Arenas-Mesa, 2016). Este marco teórico busca establecer las bases conceptuales para entender qué es un sistema tributario, qué implica una reforma tributaria y cuál es el fin del tributo, con el objetivo de proponer elementos necesarios para una reforma que responda a las necesidades actuales del país.

De acuerdo a los estudios de Gómez-Sabaini y Morán (2013), una reforma tributaria estructural debe:

- Simplificar el sistema: reducir el número de impuestos y eliminar exenciones injustificadas (Clavijo, 2020).
- Ampliar la base gravable: Incluir a más contribuyentes y reducir la evasión y elusión fiscal.
- Promover la equidad: Reducir la carga sobre los sectores más vulnerables y aumentar la progresividad del sistema.
- Fortalecer la administración tributaria: Mejorar la capacidad de la DIAN para recaudar y controlar (Gómez-Sabaini & Morán, 2013).

## 5. Metodología

### 5.1 Método

Para alcanzar los objetivos anteriormente mencionados, se siguieron los siguientes pasos metodológicos:

a. *Definición del problema*: Es fundamental identificar claramente el problema que se pretende abordar con la reforma tributaria. Esto implica analizar la situación actual del sistema tributario colombiano, sus fortalezas, debilidades y los desafíos que enfrenta.

b. *Revisión bibliográfica*: Realizar una revisión exhaustiva de la literatura existente sobre reformas tributarias en Colombia, puede proporcionar un marco teórico sólido y ayudar a identificar mejores prácticas y lecciones aprendidas.

c. *Recopilación de datos*: Es necesario recopilar datos relevantes y confiables sobre variables económicas, fiscales y sociales que influyen en el sistema tributario, como ingresos, gastos públicos, tasas impositivas, evasión fiscal, distribución del ingreso, entre otros.

e. *Elaboración de propuestas*: Con base en el análisis realizado, se elaborarán propuestas concretas para los elementos de una reforma tributaria estructural. Estas propuestas deben ser coherentes, realistas y alineadas con los objetivos perseguidos.

f. *Divulgación de resultados*: Es esencial comunicar los resultados de la investigación y las propuestas formuladas de manera clara y accesible, para generar un debate informado y promover la participación ciudadana en el proceso de reforma tributaria (Hernández, Fernández, & Baptista, 2004).

Estos aspectos metodológicos pueden contribuir a la generación de los elementos necesarios para una reforma tributaria estructural en Colombia, basada en evidencia y fundamentada en un análisis sólido.

### 5.2 Diseño de la investigación

El enfoque adoptado fue el documental, analítico y descriptivo, que permitió analizar y describir los elementos necesarios para una reforma tributaria estructural, basándose en la revisión de documentos, datos y estudios previos. La investigación desarrolló el siguiente procedimiento:

1. Revisión Bibliográfica: Análisis de libros, artículos académicos, informes de políticas y estudios de caso sobre reformas tributarias.
2. Análisis Documental: Revisión de documentos normativos y legales relacionados con la tributación en Colombia.
3. Recopilación de Datos: Uso de bases de datos oficiales (DANE, DIAN) y estadísticas fiscales, económicas y sociales.
4. Análisis Comparativo: Comparación de sistemas tributarios y reformas en diferentes países para identificar mejores prácticas (Galán, 2024).

## 5. Instrumentos de Investigación

### Revisión Bibliográfica

- Publicaciones de organismos internacionales, libros y artículos académicos: Obras de autores que abordan la temática relacionada con las reformas tributarias.
- Informes de políticas: Documentos de organismos internacionales como la OCDE.

### Documentos Oficiales y Normativos

- Leyes de la República: Leyes tributarias colombianas desde 2000 (Ley 633 de 2000, Ley 1607 de 2012, Ley 2277 de 2022, entre otras).
- Informes de la DIAN: Estadísticas y análisis sobre recaudo tributario y evasión fiscal.
- Documentos del Ministerio de Hacienda: Informes sobre política fiscal y reformas tributarias.

### Recopilación de Datos

- Bases de datos oficiales: Estadísticas del DANE y la DIAN sobre recaudo tributario, evasión fiscal y comportamiento económico.

### Análisis Documental

- Revisión y análisis de la literatura existente sobre reformas tributarias.
- Análisis de documentos normativos y legales para identificar cambios y tendencias en el sistema tributario colombiano.

### Análisis Estadístico

- Uso de técnicas estadísticas para analizar datos fiscales y económicos.

- Evaluación de tendencias y patrones en el recaudo tributario, evasión fiscal y distribución del ingreso.

#### Análisis de Contenido

- Identificación de temas y patrones relevantes en los documentos analizados.
- Clasificación de los hallazgos según criterios como equidad, eficiencia y simplicidad.

#### Resultados Esperados

1. Diagnóstico del sistema tributario colombiano: Identificación de los principales problemas y desafíos.
2. Propuesta de lineamientos para una reforma tributaria estructural: Enfoque en equidad, eficiencia y simplicidad.
3. Recomendaciones de política pública: Basadas en el análisis comparativo y las mejores prácticas internacionales.

### **5.3 Delimitación y Alcance de la Investigación**

La presente investigación tiene como objetivo analizar los elementos que contribuyen a la generación de una reforma tributaria estructural en Colombia. A continuación, se establecen las delimitaciones del estudio:

*Enfoque geográfico:* La investigación se centrará exclusivamente en el contexto de Colombia. No se realizarán comparaciones con otros países ni se analizarán reformas tributarias estructurales implementadas en otras jurisdicciones. El estudio se enfocará en las particularidades del sistema tributario colombiano y en las posibles reformas que podrían implementarse en este contexto.

*Marco temporal:* El análisis abarcará un periodo específico. Se estudiarán los elementos que han contribuido a la generación de reformas tributarias estructurales en Colombia durante los últimos 10 años, es decir, desde 2013 hasta la fecha actual. No se incluirán reformas anteriores a este periodo.

*Componentes de una reforma tributaria:* El estudio se centra en el análisis de los elementos específicos que contribuyen a la generación de una reforma tributaria estructural en Colombia. Se

abordarán aspectos como la eficiencia, progresividad, equidad, no retroactividad y la relación con los contribuyentes.

*Perspectiva teórica y normativa:* La investigación se basará en un enfoque teórico y normativo. Se analizarán conceptos y principios tributarios fundamentales, así como los marcos legales y normativos relevantes para la generación de una reforma tributaria estructural en Colombia.

*Impacto económico y social:* Aunque el estudio se centrará en los elementos que contribuyen a una reforma tributaria estructural, no se profundizará en el análisis del impacto económico y social de dichas reformas.

*Alcance:* La investigación se enfocará en el periodo de los últimos 10 años, de 2013 a 2023, analizando los componentes específicos de una reforma tributaria estructural en Colombia, y se basará en un enfoque teórico y normativo.

## **6. Resultados**

### **6.1 Reformas tributarias aprobadas en Colombia desde el año 2012 al 2022**

En este punto se describen los alcances e impactos de las reformas presentadas y aprobadas desde el año 2012 hasta 2022, para contextualizar el análisis en cuanto a la inestabilidad del sistema. Se inicia con la reforma promulgada en la Ley 1607 de 2012 cuyos objetivos se trazaron en simplificar el sistema tributario, aumentar la equidad fiscal, fortalecer el recaudo y promover la formalización laboral.

Algunos de los cambios propuestos en esta reforma fueron la creación del impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), incentivos a la inversión en zonas francas y sectores estratégicos, fortalecimiento de la fiscalización por parte de la DIAN, y formalización del empleo por la eliminación de cargas parafiscales, cambios al IVA en bienes gravados, excluidos y exentos, impuesto nacional a la gasolina y el ACPM, y la creación del impuesto nacional al consumo, los sistemas IMAN e IMAS en el impuesto de renta, sistemas que posteriormente fueron desmontados de la normatividad, y los avances a factura electrónica como mecanismo de control que ayudaría al proceso de la DIAN (DIAN, 2025).

El resultado de su implementación a partir del año 2013 fue un aumento en recaudo como se puede evidenciar en la tabla de cumplimiento con corte a agosto de 2023.

**Tabla 3**

*Comportamiento recaudo bruto\* impuestos administrados por la DIAN agosto 2012 - julio 2013*

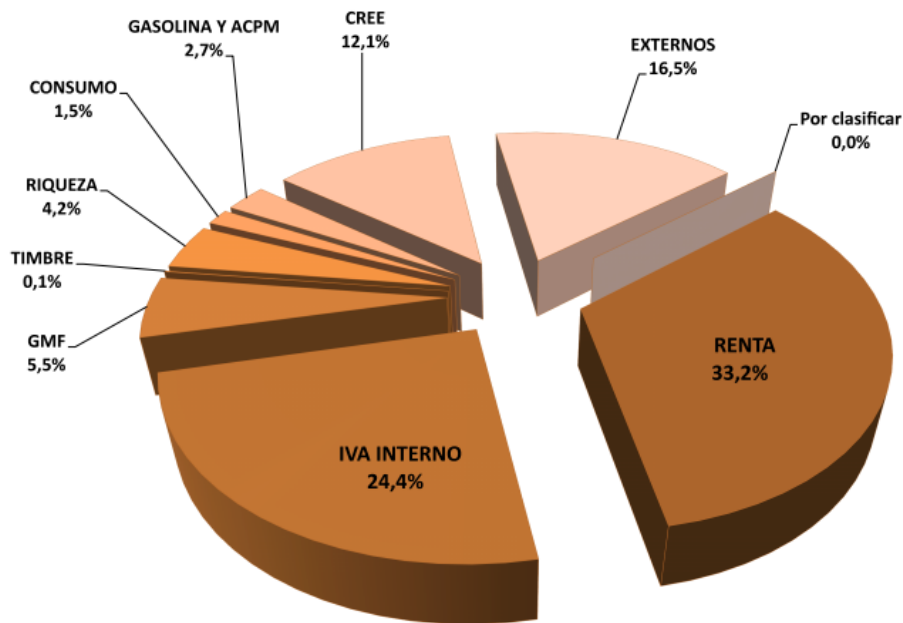
Tipo de Impuesto	Meta (\$mill)	Recaudo (\$mill)	Cumplimiento (%)
Retenciones <sup>1/</sup>	30.222.177	30.123.338	99,7%
Renta - cuotas	21.146.262	20.645.699	97,6%
IVA - declaraciones	21.909.123	20.020.709	91,4%
Externos <sup>2/</sup>	17.967.177	16.310.912	90,8%
GMF	5.479.228	5.685.643	103,8%
Patrimonio <sup>3/</sup>	4.416.405	4.422.811	100,1%
Consumo	406.717	720.767	177,2%
Gasolina y ACPM	1.615.843	1.476.255	91,4%
CREE	1.292.812	788.192	61,0%
Por clasificar <sup>4/</sup>	0	42.850	n.a.
<b>Total</b>	<b>104.455.743</b>	<b>100.237.176</b>	<b>96,0%</b>

Fuente: (DIAN, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Rendición de cuentas a la ciudadanía. Informe de gestión, 2016)

Es así como la mejoría en recaudo es evidente aun cuando la meta en tributos como la renta CREE no presentaba el comportamiento esperado, y por el contrario impuesto al consumo superaba la meta propuesta.

Ya en el año 2015 el cumplimiento de la meta de recaudo estaba materializándose con éxito puesto que la composición del recaudo bruto a septiembre de 2014 a 2015 estaba compuesto de la siguiente manera:

**Figura 7**

*Composición del recaudo bruto setiembre 2014 – agosto 2015*

Fuente: Coordinación de estudios económicos – (DIAN, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Rendición de cuentas a la ciudadanía. Informe de gestión, 2016)

Como se observa, la participación de los tributos en el total del recaudo destacando el papel del IVA en la misma, el cual llega a ser del 24,4% y lo cual generó controversia respecto a lo regresivo de este impuesto (DIAN, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Rendición de cuentas a la ciudadanía. Informe de gestión, 2016).

Para el año 2014 con la Ley 1739 se promulgaba una nueva Reforma Tributaria con la que se mantuvo el Gravamen a los Movimientos Financieros (4x1000) de forma permanente. Creó el Impuesto a la Riqueza temporal para patrimonios altos (sustituyendo el Impuesto al Patrimonio) y se establecieron condiciones especiales para el pago de obligaciones fiscales atrasadas.

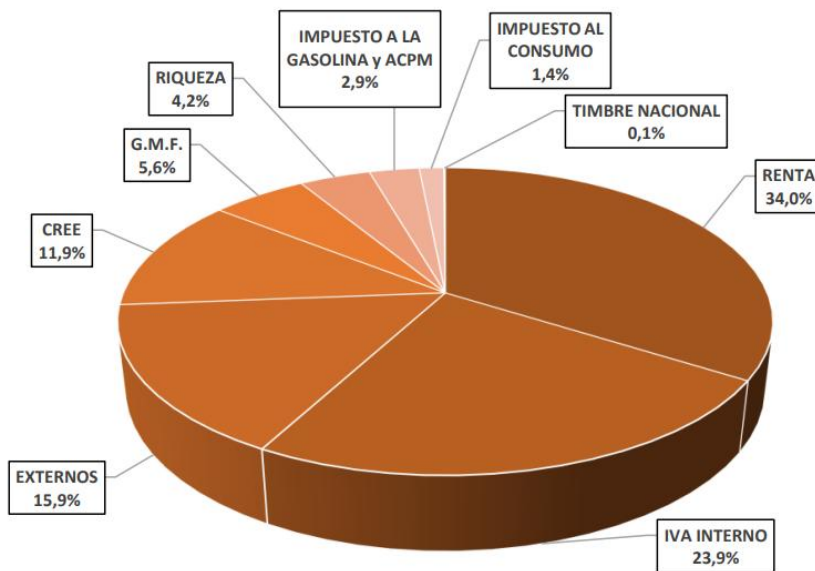
Dicha Ley buscaba el ajuste al sistema tributario posterior a la implementación de la Ley 1607 de 2012, corrigiendo distorsiones generadas por la anterior norma especialmente sobre la renta CREE; en cuanto a la lucha contra la evasión entregaba nuevas medidas para su reducción por medio de herramientas de fiscalización y control, ajuste de tarifas para el mejor desempeño empresarial y garantizar la sostenibilidad para programas sociales y de infraestructura.

Se estableció el impuesto extraordinario a la riqueza para los años 2016 a 2018, la renta CREE establecida con una tarifa del 9% fue reducida al 8%, se establecen parámetros para determinar residentes fiscales en Colombia, deducciones fiscales por inversiones en investigación,

desarrollo tecnológico o innovación, inclusión del reporte de activos en el exterior y cambios en el Impuesto Mínimo Alternativo Simple IMAS, modificación a la tarifa del Gravamen al Movimiento Financiero con una reducción gradual de 3 por mil en 2019, dos por mil en 2020 y 1 por mil en 2021, la cual no se materializó.

### Figura 8

Composición del recaudo bruto setiembre 2015 – agosto 2016



Fuente: Coordinación de estudios económicos – (DIAN, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Rendición de cuentas a la ciudadanía. Informe de gestión, 2016)

El comportamiento descrito en la figura entrega la participación de las cargas tributarias por concepto, en donde nuevamente se observa el componente más alto de aporte en renta con 34% e IVA con 23.9%, seguido de externos con un 15.9% y renta CREE que llega al 11.9% (DIAN, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Rendición de cuentas a la ciudadanía. Informe de gestión, 2016). En estos informes de la DIAN se observa el cumplimiento del recaudo respecto a la meta planteada del 99%, lo cual permite concluir que el objeto de la reforma cumplió su propósito desde el punto de vista del recaudo.

La ley de financiamiento para la paz promulgada con la Ley 1819 de 2016 desmontó definitivamente la renta CREE, incluyó las rentas cedulares para el impuesto de personas naturales incluyendo las rentas de dividendos y participaciones para mayor equidad en el sistema, igualmente estableció la tarifa especial para dividendos a sociedades extranjeras y personas naturales no

residentes, junto con cambios en la tarifa de impuesto de renta para personas naturales sin residencia, se abordan también temas en materia de deducciones y exenciones por conceptos de aportes a salud, pensiones y ahorros para fomento a la construcción (Congreso de la República, 2016).

En renta para personas jurídicas se reforman temas asociados a contratos de colaboración empresarial, realización de ingresos a obligados y no obligados a llevar contabilidad, tratamiento de los instrumentos financieros medidos a valor razonable y costo amortizado. También abordó los temas relacionados con *factoraje* y *factoring*, entre otros temas como la realización de costos, utilidad en ventas de activos, determinación de costo fiscal de la propiedad, planta y equipo, tratamiento de activos biológicos y en general resulta ser una de las reformas con mayor aporte al establecimiento de conceptos que dominan la materia en la actualidad (Rodríguez, 2017).

En la misma línea en cuanto a la composición del recaudo tributario y con base en el informe de gestión de la DIAN, se aborda este indicador como componente que aporta al análisis los impuestos que dominan el recaudo así:

La DIAN en su informe de gestión 2025 en la página 8 de su informe de gestión la DIAN informa que:

El recaudo bruto total de los impuestos administrados por la DIAN creció un 7.7% durante el año 2018, en comparación con el año anterior. Con esto se dio un cumplimiento de 101.9% de la meta asignada. Para este periodo, los impuestos Renta e IVA son los que mayor representatividad tienen en el recaudo bruto de la entidad, alcanzando un 47% en el primer caso y un 28% en el segundo (DIAN, 2025).

Se evidencia el protagonismo de Renta e IVA siendo el primero un impuesto directo y progresivo y el segundo un impuesto indirecto y con cuestionamientos de regresividad.

La Ley 1943 de 2018 retoma en su Capítulo I con el impuesto sobre las ventas incluyendo modificaciones al mismo, en cuanto al impuesto nacional al consumo se incluyen modificaciones en el expendio de comidas y bebidas en restaurantes, heladerías, cafeterías, fruterías, panaderías, catering, bares y discotecas, cuando el bien se consume en los establecimientos, se establecen los parámetros para los no responsables del impuesto al consumo.

En renta personas naturales se dieron modificaciones al art 27 de ET en cuanto a los ingresos por concepto de Cesantías e interés de Cesantías, aportes a sistemas de pensiones separándolos de la base de ingreso en retenciones e ingreso, y cambios en la tarifa a los obligados residentes y

asignaciones modales, igualmente cambios a la tarifa de dividendos, cambios a la determinación de las rentas cedulares y renta líquida gravable de la cedula general, en su Título III se dictaron normas de financiamiento a través del impuesto al patrimonio y dividendos, e impuestos de normalización tributaria.

En el año 2019 se aprueba una nueva reforma que busca la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas, la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario por intermedio de la Ley 2101 de 2019, en ella se plantea cambio a la tarifa de impuesto de renta y complementarios con una gradualidad de reducción de la tarifa del 35% al 30% en los años 2019 a 2025, con cambios a la progresividad en la tarifa de renta personas naturales, y la creación del impuesto al patrimonio años 2020 y 2021, se incluye retención en la fuente a los dividendos para las sociedades nacionales y tarifas especiales para dividendos o participaciones recibidos por entidades extranjeras y personas naturales no residentes y la progresividad en el desmonte del gravamen al movimiento financiero.

En el año 2021 el informe de gestión de la DIAN indicaba que:

**Tabla 4**

*Valor recaudado y la participación porcentual de los tres tributos con los que más se ha logrado recaudo entre enero y diciembre de 2021:*

<b>Concepto</b>	<b>Valor recaudo</b>	<b>Participación</b>
Retención Renta	\$60.551.617	34,87%
Ventas	\$38.383.005	22.10%
Aduanas	\$33.807.829	19,47%
<b>Total 3 principales</b>	<b>\$132.742.451</b>	<b>76,44%</b>

Fuente: Tomado de: (DIAN, 2021) Informes de recaudo, lucha contra la evasión y el contrabando

Algunos de estos efectos como la reducción de la tarifa en renta y el desmontaje al GMF sufrieron reveses en las siguientes reformas o incluso no iniciaron su aplicación como hemos de ver más adelante, pero también el cumplimiento del recaudo reportado por la DIAN en un 107.7% y el aumento en el mismo fue evidente.

En esta misma línea la obligatoriedad en facturación electrónica, mayor control a precios de transferencia generó una mejoría en aspectos como la evasión fiscal en IVA y Renta del cual fue

reportado como resultado del plan de choque una recuperación de \$18.7 billones por gestión de recaudo y \$5.4 billones por acciones de fiscalización, llegando a un recaudo de \$161.57 billones cuando la meta establecida era de \$150 billones.

Con la Ley 2155 de 2021 denominada Ley de Inversión Social cuyos pilares presentados son la lucha contra la evasión fiscal, aumentar el recaudo fiscal y financiar programas sociales en el contexto de la recuperación de una economía postpandemia, entre sus principales medidas presentó el incremento en la tarifa de impuesto de renta a personas jurídicas, nuevas modificaciones a IVA y fortalecimiento de la fiscalización tributaria. Adicionalmente las instituciones financieras tendrán una tributación adicional en renta del 3% en los años 2022 a 2025, cuando su renta gravable supere los 120.000 UVT.

Se establece el valor mínimo para la determinación del precio en la venta de individual de activos, normas relacionadas con registros públicos de los actos de la administración de bienes de la sociedad de activos especiales, dicta mecanismos de la lucha contra la evasión con la modificación de inscripción y actualización del RUT – registro único tributario, normas relativas a los sistemas de facturación, la determinación del impuesto de renta y complementarios por intermedio de los sistemas de facturación con una autorización a la DIAN para establecer el mismo y que este preste merito ejecutivo, definición de beneficiarios finales, intercambios automáticos de información y otras medidas dadas al fortalecimiento de proceso de fiscalización.

Además, se dictan medidas en austeridad y eficiencia del manejo del gasto público, fortalecimiento del gasto social y reactivación económica con programas como ingreso solidario, ampliación de los programas de apoyo al empleo formal PAEF, implementación de programas de fiscalización a cargo de la UGPP - Unidad de Pensiones y Parafiscales de la Seguridad Social, incentivos para la creación de nuevos empleos, apoyos a las empresas afectadas por el paro nacional, matrícula cero a la educación superior y en general un paquete de medidas enfocadas a superar los impactos de la pandemia y posteriores derivados de los eventos sociales derivados.

En cuanto a IVA entran en vigor los días sin IVA y la exención a un grupo de bienes contemplados en el art 38 de la ley, así mismo fueron dictadas disposiciones en las tarifas al régimen simple de tributación.

Finalmente está la Ley 2277 de 2022 que busca ampliar el recaudo tributario con la instauración de cambios significativos en materia de tasa impositiva a los dividendos, la implementación de manera permanente del impuesto al patrimonio, cambios al régimen simple de

tributación en agrupaciones y tarifas, tema que la corte declaró posteriormente inexecutable mediante Sentencia C-540 del 2023 en el inciso 2 del numeral 2 del artículo 905 del E.T. y, los numerales 4 y 5 del artículo 908 del E.T. y los numerales 4 y 5 del parágrafo 4 del E.T (Estatuto Tributario, 1989).

Igualmente incrementó la base en IVA a bienes y servicios, fue insertada al ordenamiento tributario la tasa mínima de tributación del 15% en renta, se aplicaron nuevas tarifas a los dividendos y se modificó la metodología de cálculo de retención a título de renta para dividendos gravados y no gravados, se establecen sobretasa en renta a instituciones financieras, las entidades aseguradoras y reaseguradoras, las sociedades comisionistas de bolsa de valores, las sociedades comisionistas agropecuarias, las bolsas de bienes y productos agropecuarios, agroindustriales o de otros commodities y los proveedores de infraestructura del mercado de valores para los años 2023 a 2027, cuyo valor de renta gravable sea superior a 120.000 UVT.

Igualmente, se introducen cambios significativos a los regímenes de zona franca, se limitan los estímulos y beneficios en materia tributaria a sociedades nacionales y asimiladas, establecimientos permanentes de entidades del exterior, y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, se modifica el articulado relacionado con los descuentos de las inversiones en investigación, desarrollo tecnológico o innovación, y cambios a la tarifa de ganancias ocasionales y el título IV trata los temas relacionados con impuestos ambientales, como es el impuesto nacional, plásticos de un solo uso y los impuestos saludables entre otros (Congreso de la República, 2022).

En cuanto a los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión tributaria aparecen conceptos nuevos como la tributación por presencia económica significativa en la cual se incluyen obligados tributarios que por sus negocios en Colombia, aun cuando no tengan presencia física en el país se estima la generación de ingreso de fuente nacional y por tanto su obligación a contribuir, también están las estimaciones de costos de impuesto sobre la renta a personas naturales residentes en el país, el intercambio de información para efectos tributarios entre la nación y los departamentos o municipios, modificaciones a las disposiciones del reporte anual de activos en el exterior para contribuyentes residentes en el país, la ampliación de la planta de personal de la DIAN y facultades extraordinarias para fortalecer el manejo aduanero, cambiario y tributario, entre otros tópicos en esta reforma (Minhacienda, 2022).

De esta manera se presenta un recuento de los principales ítems tratados en los últimos diez años en donde se han evidenciados cambios a tarifas, ampliación de bases por intermedio de nuevos tributos ya sea temporales o permanentes, o migrando de permanentes a temporales algunos de ellos, limitando exenciones y en una lucha frontal en las últimas tres cuanto menos a la evasión fiscal, el contrabando y la elusión con el fortalecimiento de la DIAN y la implementación de medios tecnológicos, así como recaudo de información en línea por medio de la factura electrónica y posteriormente documento soporte electrónico y nomina eléctrica entre otros (Cañas-Cardona, 2023).

Como se ha podido evidenciar, las reformas tributarias durante el período 2012-2022 han mostrado una tendencia a ser instrumentos de urgencia fiscal más que vehículos consistentes para alcanzar objetivos extrafiscales de largo plazo. El principal problema es la alta frecuencia e inestabilidad del marco tributario. Un cambio estructural cada dos años socava la eficacia de cualquier fin extrafiscal. De esta forma se considera que la eficacia de las reformas tributarias para cumplir los fines extrafiscales es limitada y superficial. Han estado dominadas por el fin fiscal (recaudo), dejando los objetivos extrafiscales (equidad, inversión, salud) como variables de ajuste político o medidas aisladas que se aprueban y derogan constantemente (Ortiz, Velásquez, & Perdomo, 2023).

Un sistema tributario eficaz para los fines extrafiscales requiere estabilidad y coherencia en las leyes. Mientras Colombia siga aprobando reformas correctivas en lugar de una reforma estructural duradera, los nobles fines de promover la equidad, el empleo o la salud, seguirán siendo víctimas de la urgencia fiscal del momento.

## **6.2 Análisis del sistema tributario colombiano**

El sistema tributario colombiano se caracteriza por su complejidad, fragmentación y alta dependencia de impuestos indirectos, con tributos que operan a nivel nacional, departamental y municipal. A nivel nacional, los principales impuestos son el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA), el impuesto al patrimonio, y el gravamen a los movimientos financieros (4x1000).

En el ámbito territorial destacan el impuesto de industria y comercio (ICA), el impuesto predial unificado, y la sobretasa a la gasolina. Colombia presenta un sistema mixto, con

predominancia de impuestos indirectos en la composición del recaudo (especialmente el IVA), y una estructura de tributación directa aún débil en términos de cobertura y progresividad, en especial entre personas naturales.

El sistema tributario colombiano implementa diferentes normas, leyes, instituciones y procedimientos que regulan la creación, administración y recaudación de tributos en el país. Su principal finalidad es proporcionar en su totalidad los recursos económicos necesarios para financiar el gasto público y garantizar el funcionamiento del Estado y las diferentes instituciones públicas. Este sistema está diseñado para promover la equidad, eficiencia y transparencia en la distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes (Espinal, Meza, Aragón, & Castañeda, 2021).

En la actualidad el sistema tributario del país está compuesto por mecanismos que permiten que cada uno de los componentes cumplan con sus funciones y faciliten el proceso de los contribuyentes colombianos en el sistema. Tales componentes se agrupan e identifican así:

*Normativo Legal* corresponde a la legislación que establecen o definen la existencia de los diferentes tributos, así como quienes son los responsables de pagarlos, como se pueden calcular y en que periodos se deben realizar.

*Instituciones responsables* delegando como la principal autoridad tributaria en Colombia la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, la cual administra, fiscaliza, controla y recauda el fisco de la nación y el manejo de los Tributos.

*Procedimientos:* que incluyen la presentación de declaraciones, el pago del tributo, la fiscalización y la resolución de conflictos relacionados exclusivamente con las obligaciones tributarias en el país.

El sistema tributario colombiano actual presenta fortalezas que le han permitido avances significativos en materia de recaudo, formalización y modernización tecnológica, entre las cuales podemos destacar, un marco legal sólido, reflejado en el Estatuto Tributario que pese hacer extenso es una compilación normativa clara que centraliza la legislación fiscal, en el cual se puede identificar las tipificaciones claras de hechos generadores, bases gravables, tarifas y responsables de cada impuesto, permitiendo así una aplicación generalizada y consistente en la nación (Minhacienda, 2022).

Se pueden identificar como fortaleza del sistema la capacidad institucional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN ya que ha implementado procesos importantes como

lo son Facturación Electrónica, instrumentos de fiscalización digital, Radian, documentos soporte electrónico, nomina electrónica y cruce de información con otras entidades como la UGGP, SuperSociedades, entidades bancarias entre otras, dando un paso de suma importancia en contra de la informalidad y evasión en el país.

Adicional a la implementación de los diferentes mecanismos de control y formalización también existen diferentes motivaciones que se han practicado para incrementar el recaudo y participación de la ciudadanía en el sistema ofreciendo progresividad en impuestos como la declaración de renta en personas naturales y creando el Régimen Simple de tributación bajo la Ley 1943 del 2018, permitiendo así que los pequeños contribuyentes tengan mayor facilidad de formalización, unificando varios impuestos como lo son Renta, IVA e Industria y comercio en una misma declaración.

Con el fin de agrupar las fortalezas presentes en el sistema tributario actual también es preciso mencionar los diferentes acuerdos o convenios fiscales internaciones cuyo principal fin es evitar la doble tributación en los países (CDI), lo que no solo facilita sino que motiva a la posibilidad de inversión extranjera y reduce la doble imposición en sociedades internaciones, siendo miembro activo de la OCDE, con esfuerzos en adoptar estándares internacionales de transparencia fiscal y lucha continua contra la evasión, de esta manera el sistema tributario colombiano permite tener las bases para un potencial mejora estructural (OCDE, 2021).

Aun así el país enfrenta desafíos estructurales que limitan la eficiencia, equidad y capacidad de recaudar, entre los cuales se identifican, la alta complejidad normativa, ya que existen múltiples regímenes como lo son el ordinario, el simple, gran contribuyente, entidades sin ánimo de lucro, ESAL entre otras, que conllevan a excesivas normas así como cambios frecuentes en la legislación en general lo que transmite y genera inseguridad jurídica (Torres & Guerrero, 2022).

A pesar de los esfuerzos por incrementar el recaudo se continúa evidenciando que el sistema no grava adecuadamente a las personas naturales y compañías con mayores ingresos y patrimonio, presentando una alta carga tributaria sobre el consumo (IVA) lo que afecta directa y proporcionalmente a los hogares de bajos ingresos (Jaime & Fuentes, 2017). Existe la presunción de que la evasión y elusión son más comunes en hogares de mayores recursos en cuanto a proporcionalidad y equidad, mecanismos en los cuales aún se refleja limitaciones por parte de la entidad administradora DIAN permitiendo así continuidad de la informalidad y mayor carga

impositiva sobre los contribuyentes que cumplen, se acogen y participan con las normativas vigentes (Villarraga & Gallego, 2022).

Las necesidades del Sistema Tributario Colombiano en cuanto a la suficiencia recaudatoria deben generar ingresos suficientes para financiar el gasto público en áreas como educación, salud, infraestructura y seguridad. Sin embargo, el recaudo tributario en Colombia ha sido históricamente bajo en comparación con otros países de la región (OCDE, 2024). Pese a los diferentes problemas planteados en la equidad del sistema, en donde se debe distribuir la carga tributaria de manera justa, gravando más a quienes tienen mayor capacidad económica y menos a quienes tienen menos, se evidencia en estudios de las inequidades, donde algunos sectores y contribuyentes gozan de beneficios tributarios excesivos (Garay & Espitia, 2020).

Para lograr la eficiencia del sistema, la administración debe implementar mecanismos que permitan que estos procesos sean simples y fáciles de utilizar, tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria y quienes hagan sus veces en control y fiscalización. La complejidad del sistema actual genera altos costos de cumplimiento y facilita la evasión (Espitia, y otros, 2019).

El sistema debe ser progresivo, es decir, gravar en mayor proporción a quienes tienen mayores ingresos. Si bien el impuesto sobre la renta es progresivo, el IVA, que grava el consumo, puede ser regresivo si no se implementan medidas compensatorias (Bird R. , 2010). En cuanto a la neutralidad el sistema no debe distorsionar las decisiones económicas de los agentes, como la inversión, el ahorro y el consumo. Las exenciones y beneficios tributarios pueden generar distorsiones y afectar la eficiencia del mercado (Piketty, 2014).

En el análisis del actual sistema tributario colombiano se pueden ver los principales impuestos, así como la interpretación de la efectividad de los mismo, Impuesto sobre la Renta, en Personas jurídicas: La tarifa general es del 35%, con sobrecargos para entidades financieras. El sistema incluye regímenes especiales (zona franca, economía naranja, hotelería) y en Personas naturales: Se aplica un sistema cedular, con tarifas progresivas que van del 0% al 39%, dependiendo del tipo y monto del ingreso.

Sin embargo, menos del 10% de los adultos contribuyen efectivamente con renta. La problemática que presenta este impuesto es la alta evasión en personas naturales y profesionales independientes y la posible complejidad en la liquidación, alta litigiosidad y presencia de múltiples tratamientos preferenciales (Escobar A. H., 2016). Con respecto al Impuesto al Valor Agregado

(IVA), la tarifa general del 19%, con tarifas del 5% y 0% para bienes y servicios específicos, aporta más del 35% del recaudo nacional, pero es altamente regresivo.

Con respecto al Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), conocido como **4x1000**, es un impuesto transitorio convertido en permanente y altamente distorsivo, afecta la bancarización y genera costos ocultos. El Impuesto al Patrimonio, reintroducido de forma permanente en la reforma de 2022 (Ley 2277), es aplicado sobre patrimonios líquidos superiores a 3.000 millones de pesos. Finalmente están los Impuestos Territoriales, **ICA**: principal ingreso municipal, que grava ingresos brutos sin tener en cuenta rentabilidad, **Predial**: subutilizado, con rezago en actualización catastral y la **Sobretasa a la gasolina** que genera recursos para movilidad y transporte, pero está rezagada en relación con criterios ambientales y sostenibilidad.

En cuanto a la implementación de estándares internacionales y mejoras en las prácticas Colombia ha adoptado varias recomendaciones de la OCDE y el FMI, como facturación electrónica, control de precios de transferencia y tributación ambiental. No obstante, aún se encuentra rezagada en suficiencia del recaudo estructural, cobertura y progresividad efectiva del impuesto sobre la renta personal, y calidad del gasto público financiado con tributos (Gómez-Celis, 2021).

Deficiencias Históricas del Sistema Tributario Colombiano: Inicialmente se debe resaltar que Colombia en su sistema tributario presenta una alta dependencia del IVA, un impuesto que puede ser regresivo y afectar el consumo de los hogares de bajos ingresos, esto si se analiza desde la relación IVA versus ingresos del sujeto pasivo como se explica en el siguiente ejercicio:

Tres personas que realizan la compra de un mercado para sus hogares en un mes del año. Estas tres personas adquieren bienes y servicios de similares características y acumulan IVA en sus compras por \$190.000 en total.

Para poder evaluar los efectos del pago del IVA en relación a sus ingresos mensuales se plantean tres panoramas, 1. El denominado sujeto pasivo 1 tiene ingresos mensuales por \$1.300.000, 2. el sujeto pasivo 2 tiene ingresos de \$3.900.000 mensuales y 3. el sujeto pasivo 3 ingresos mensuales por \$16.900.000. Si dividimos el IVA pagado por los tres sujetos en su ingreso mensual podremos evidenciar los siguientes resultados de la tabla 5:

### ***Tabla 5***

*Ejercicio comparativo de tributación del IVA en Colombia*

<b>Concepto</b>	<b>Sujeto</b>	<b>Sujeto</b>	<b>Sujeto</b>
	<b>Pasivo 1</b>	<b>Pasivo 2</b>	<b>Pasivo 3</b>
<b>Ingreso Mensual</b>	\$1.300.000	\$3.900.000	\$16.900.000
<b>IVA Pagado</b>	\$190,000	\$190,000	\$190,000
<b>Compra Mercado</b>			
<b>Porcentaje de IVA respecto al Ingreso</b>	14,61%	4,87%	1,12%

Fuente: elaboración propia

En un análisis *ceteris paribus*, afectando solo la variable ingreso se puede ver la regresividad del impuesto a las ventas, con una participación de su ingreso del 14.61% en el caso del sujeto pasivo 1, mientras en el sujeto pasivo 2 representa el 4.87% de sus ingresos y en el sujeto pasivo 3 el 1.12%.

De otro lado las excesivas exenciones y beneficios tributarios que reduce el recaudo y genera inequidades, beneficiando a ciertos sectores y contribuyentes en detrimento de otros, corregidas en alguna medida en la reforma Ley 2277 de 2022, aun son persistentes en la estructura de tributación actual (Insignares, Castro, González, & Piza, 2023).

En general, se cuenta con un sistema tributario complejo, lo que dificulta el cumplimiento y facilita la evasión, con avances en la materia dados en los procesos de fortalecimiento en tecnologías de la DIAN, pero carente de un lineamiento que haga el proceso de fiscalización más sencillo y expedito (Comisión de Expertos , 2021).

La evasión y elusión tributaria son problemas graves en Colombia, que reducen el recaudo y afectan la equidad del sistema, algunos datos estadísticos aportan para la comprensión de la problemática, como se evidencia a continuación: La evasión fiscal representa uno de los principales desafíos para el sistema tributario colombiano. Según datos de la DIAN (2025), la evasión se ha mantenido en niveles preocupantes, aunque con ligeras variaciones:

**Tabla 6**

*Evasión de impuestos en Colombia. Período 2015-2022*

Año	Evasión Estimada (Billones de COP)	Tasa de Evasión (%)
2015	45.2	26.8%
2016	47.1	26.5%
2017	48.9	26.1%
2018	50.3	25.7%
2019	51.8	25.3%
2020	53.5	27.6%
2021	52.1	24.5%
2022	50.7	22.4%

Fuente: DIAN (2025), Informes de recaudo, lucha contra la evasión y el contrabando. Porcentajes de la tasa de evasión con respecto al total del recaudo fiscal durante el período 2015-2022.

La tasa de evasión se mantuvo por encima del 25% entre 2015 y 2020, con un pico en 2020 debido a la pandemia. En 2021 y 2022, la tasa de evasión disminuyó, gracias a las medidas implementadas por la DIAN, como la ampliación del uso de herramientas tecnológicas y la fiscalización de grandes contribuyentes.

Estimación de la Elusión Fiscal (2015-2022) La elusión fiscal, aunque más difícil de cuantificar, ha sido un fenómeno recurrente en Colombia, especialmente a través de la utilización de vacíos legales y tratamientos preferenciales.

**Tabla 7***Elusión fiscal en Colombia período 2015-2022*

Año	Elusión Estimada (Billones de COP)	Tasa de Elusión (%)
2015	18.3	10.8%
2016	19.1	11.0%
2017	20.2	11.2%
2018	21.5	11.5%
2019	22.8	11.7%

Año	Elusión Estimada (Billones de COP)	Tasa de Elusión (%)
2020	23.4	12.1%
2021	22.1	10.3%
2022	20.9	9.5%

Fuente: DIAN (2022), Informes de recaudo, lucha contra la evasión y el contrabando. Porcentajes de la tasa de elusión frente al total del recaudo fiscal en el período 2015-2022.

La elusión fiscal mostró una tendencia creciente hasta 2020, alcanzando su punto máximo en ese año. A partir de 2021, la tasa de elusión comenzó a disminuir, debido a la implementación de medidas como la eliminación de tratamientos preferenciales y la simplificación del sistema tributario.

### **Tabla 8**

*Comparación entre evasión, elusión y Recaudo fiscal período 2015-2022 Brecha fiscal total*

Año	Recaudo (Billones COP)	Evasión (Billones COP)	Elusión (Billones COP)	Brecha Fiscal Total (Billones COP)
2015	123.5	45.2	18.3	63.5
2016	130.1	47.1	19.1	66.2
2017	138.7	48.9	20.2	69.1
2018	145.2	50.3	21.5	71.8
2019	152.8	51.8	22.8	74.6
2020	140.3	53.5	23.4	76.9
2021	160.4	52.1	22.1	74.2
2022	175.6	50.7	20.9	71.6

Fuente: DIAN (2022), Informes de recaudo, lucha contra la evasión y el contrabando

La brecha fiscal (suma de evasión y elusión) ha sido significativa, representando en promedio el 30% del recaudo potencial entre 2015 y 2022. Aunque la brecha fiscal alcanzó su punto máximo en 2020, se ha reducido en los últimos dos años, gracias a las medidas de control implementadas por la DIAN, tales como implementación de documentos electrónicos como

nomina, facturación, documentos soporte, así como la comunicación o verificación de información entre la administración y otras entidades como la UGGP, SuperSociedades, haciendas departamentales, haciendas municipales y entidades financieras entre otras.

Asimismo, se adelantan procesos de reestructuración y capacitación del personal humano de control y fiscalización y con mayor importancia la implementación de procesos tecnológicos y automatizados que se han evidenciado en la administración nacional como métodos de control y fiscalización a los contribuyentes.

Los principales desafíos que enfrenta el sistema tributario colombiano se pueden unificar en, alta evasión y elusión fiscal, excesiva complejidad normativa y administrativa, dependencia de impuestos regresivos (IVA, GMF), fragmentación territorial sin coordinación fiscal, carga tributaria concentrada en pocos contribuyentes, falta de confianza y baja cultura tributaria e inestabilidad jurídica y reformas constantes (Ariza, Herreño, Pardo, & Avellaneda, 2017).

Sin embargo, cabe destacar que el sistema tributario colombiano actual presenta avances importantes en digitalización, cobertura y progresividad relativa, especialmente tras las reformas de los últimos cinco años. A pesar de estos logros, sigue siendo un sistema ineficiente, inequitativo y frágil, con deficiencias estructurales que limitan su capacidad de recaudar de forma sostenible, promover el crecimiento económico y cumplir con los principios constitucionales de equidad y eficiencia (Montañez & Velasco, 2023).

Una reforma tributaria estructural debe ser concebida como un pacto fiscal de largo plazo que priorice la estabilidad, la progresividad y el diseño inteligente de los tributos para influir directamente en el comportamiento económico y social, cumpliendo así con los fines extrafiscales. En el contexto colombiano, donde las reformas han sido históricamente coyunturales y enfocadas en el recaudo urgente, una reforma estructural con fines extrafiscales debe tener en cuenta una redistribución de la Riqueza y la Renta buscando mayor equidad, teniendo en cuenta que el principal fin extrafiscal en un país con alta desigualdad como Colombia debería ser una mayor equidad.

Una reforma tributaria estructural no puede postergarse (Espitia, y otros, 2019). Esta debe simplificar el sistema, ampliar efectivamente la base, combatir la evasión, redistribuir la carga de manera justa y fortalecer la autonomía y capacidad institucional de la administración tributaria. Solo así Colombia podrá garantizar un sistema fiscal que financie adecuadamente el desarrollo económico y social, reduciendo desigualdades y generando confianza ciudadana.

### **6.3 Proponer lineamientos para una Reforma Estructural en Colombia, desde los fines del tributo**

Los tributos en Colombia no solo persiguen fines fiscales (recaudar para financiar el gasto público), sino también fines extrafiscales, que buscan influir en comportamientos económicos y sociales, redistribuir la riqueza y promover políticas públicas (Gómez-Sabaíni & Morán, 2013).

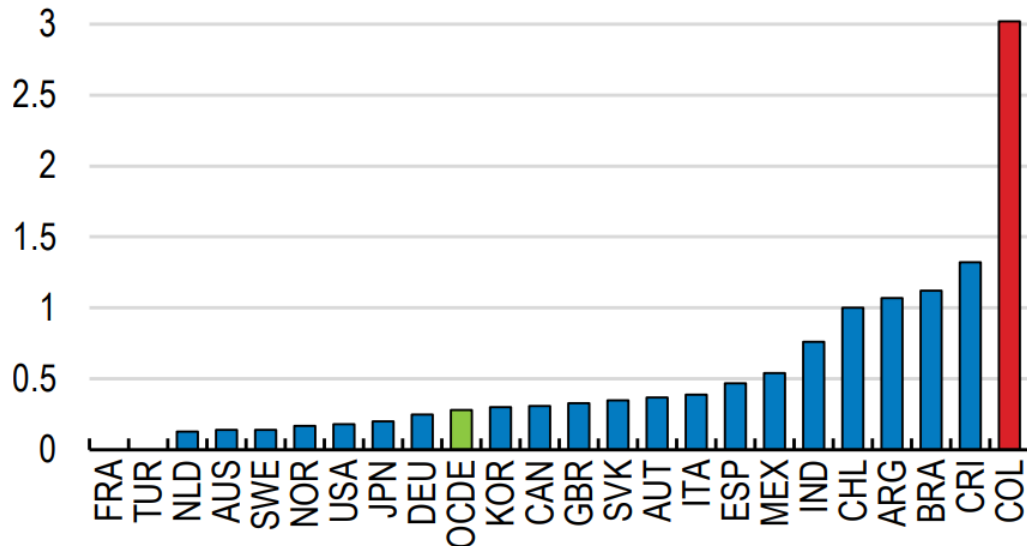
Se debe procurar una mayor progresividad en personas naturales, aumentar sustancialmente la tarifa efectiva sobre rentas pasivas, dividendos, ganancias ocasionales y el patrimonio, como medida para desincentivar la concentración de riqueza improductiva. De igual forma, se deben reducir los beneficios y exenciones que hoy favorecen desproporcionadamente a los deciles de ingresos más altos. Otra propuesta es integrar y armonizar los impuestos nacionales (Renta, Patrimonio) con los impuestos territoriales (Predial, Vehículos), de manera que se consulte la capacidad contributiva total y se dificulte la elusión.

De igual forma, el sistema fiscal colombiano debe estimular la inversión y la formalidad, lo que requiere previsibilidad y un diseño que no castigue la producción formal. Además, se deben usar impuestos específicos para modificar comportamientos que generen costos sociales o ambientales, asegurando que el recaudo se destine a mitigar el daño (destinación específica extrafiscal) y fortalecer los mecanismos institucionales para la lucha contra la evasión, garantizando así mayor transparencia en el sistema.

Inicialmente Colombia tiene una baja presión tributaria o desde otro punto de vista una oportunidad de ampliar la base gravable en impuestos como el de renta persona natural del cual la OCDE en su informe de estudios económicos Colombia (2022), nos manifiesta que en el país pocas personas están sujetas al impuesto de renta y esto se plantea en el siguiente gráfico respecto a grupo de países de la OCDE.

**Figura 9**

*Deducción básica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, como múltiplo del salario medio.*

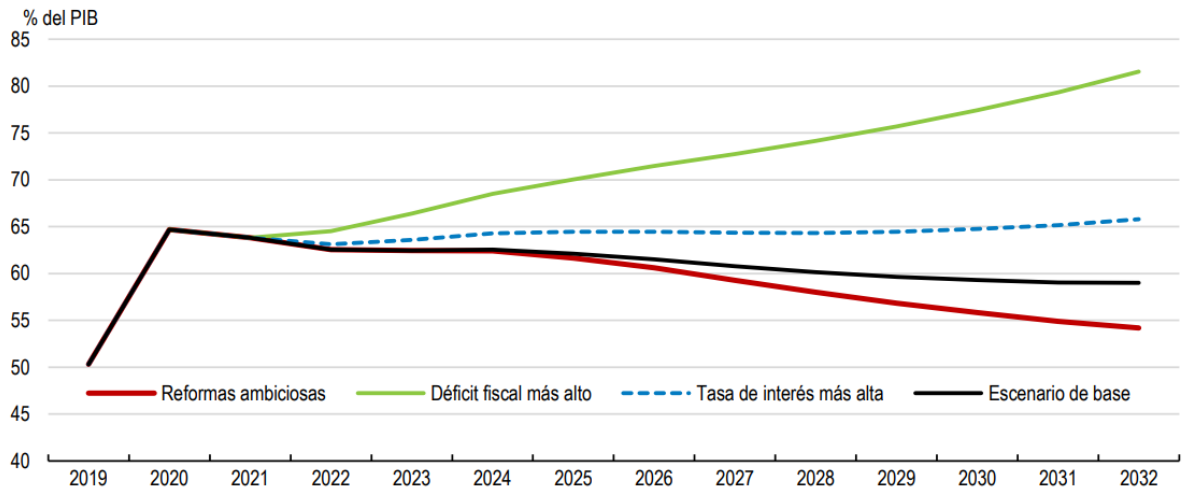


Fuente: OCDE, Taxing Wages 2021

Nota: El gráfico muestra el nivel de ingresos a partir del cual los contribuyentes empiezan a pagar el impuesto a la renta de las personas, en relación con los salarios promedio. (OCDE, 2022).

Esto quiere decir que en Colombia respecto a los miembros de la OCDE aún se puede ampliar la base tributaria en el impuesto de renta, el cual destaca por su progresividad, al ser un impuesto directo e igualmente efectivo. En este mismo sentido y observando las nuevas necesidades del país para honrar la deuda la cual sufrió un fuerte incremento con la suspensión de la regla fiscal en los años 2020 y 2021 como consecuencia de los efectos del COVID 19, determina un ajuste a las finanzas públicas que se proyectaban de la siguiente manera:

**Figura 10**

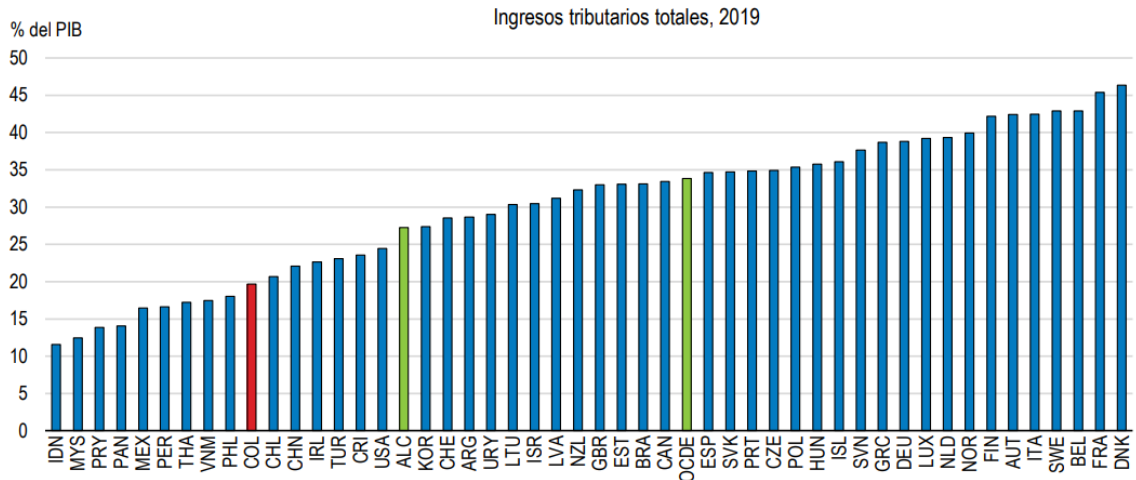
*Escenarios de la trayectoria de la deuda pública bruta*

Fuente: Proyecciones de la OCDE basadas en el análisis de la OCDE y Minhacienda (2021).

El gráfico muestra un escenario base en color negro, en rojo un escenario de reformas ambiciosas que conllevan a la estabilidad atacando temas laborales, tributarios y de comercio, y un escenario con déficit más alto y tasa de interés más alta, frente a lo cual se indica que “Las únicas fuentes de ingresos adicionales son el aumento de los impuestos sobre las empresas, que ya son elevados en comparación con las economías de la OCDE, y la mejora de la recaudación tributaria, recomendada en anteriores trabajos de la OCDE(2021). Cabe destacar en el análisis de este planteamiento desde el fin del tributo recaudo que el ingreso publico colombiano es bajo en relación con los integrantes de la OCDE como se detalla a continuación:

**Figura 11**

*Ingresos del sector público de Colombia son reducidos en comparación con la mayoría de países*

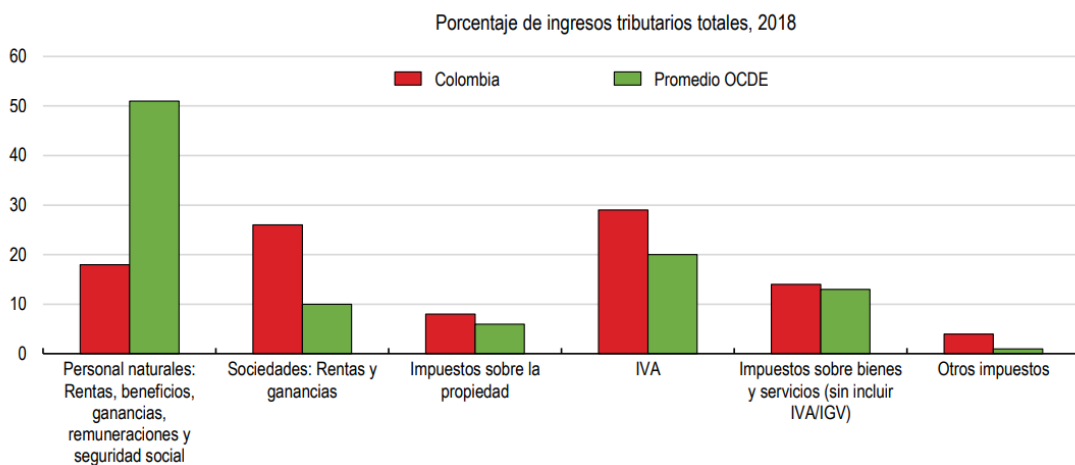


Fuente: OCDE, Base de datos mundial de ingresos fiscales. ALC es el promedio de ARG, BRA, CHL, COL, CRI, MEX, PER

En línea con el segundo impuesto que más aporta a los ingresos tributarios de la nación que es el IVA, se debe analizar la composición de la estructura tributaria de Colombia respecto a los otros miembros, ya que este impuesto resulta regresivo para los grupos de contribuyentes de más bajos ingresos que se ven afectados por un impuesto de naturaleza indirecto que grava los bienes y servicios asociados al mismo sin observación de la capacidad en tributación.

**Figura 12**

*Estructura tributaria de Colombia se aleja del promedio OCDE*



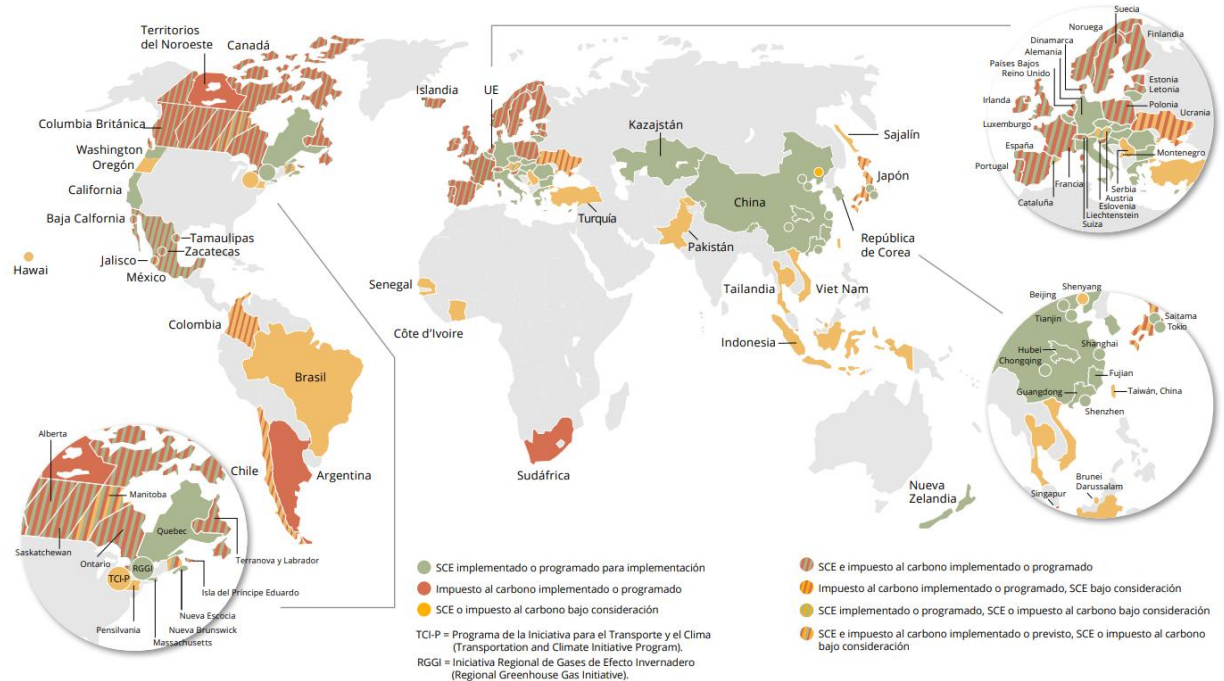
Fuente: OCDE, estadísticas de ingresos.

Nota: Los ingresos tributarios incluyen los ingresos netos de todos los niveles de la administración.

Es aquí donde se percibe la desproporción en las cargas fiscales en materia de renta e IVA y, por tanto, la primera propuesta se da a la ampliación de la base tributaria en renta y la disminución de las tarifas en IVA, lo cual resultaría más equitativo, progresivo y eficiente para el cumplimiento de este primer lineamiento. El concepto de redistribución mediante impuestos parte de la premisa de que el papel limitado del impuesto sobre la renta personal en los países en desarrollo, precisa reformas tributarias eficaces que pueden alinear las políticas estatales con las necesidades e intereses de la población (Bird & Zolt, 2005).

En un segundo punto del planteamiento acerca de los lineamientos para una reforma tributaria estructural desde los fines del tributo están los fines extra fiscales que buscan la equidad y el desarrollo sostenible, en este caso impuestos como el de patrimonio cuyo objetivo es gravar patrimonios líquidos superiores a 72.000 UVT (Unidades de Valor Tributario), resulta ser el mejor ejemplo de esta finalidad, ya que es un impuesto directo que atiende a los principios de eficacia, equidad y progresividad plasmados en el artículo 363 de la Constitución Política Colombiana.

En cuanto a los impuestos ambientales que buscan desincentivar las prácticas contaminantes y financiar las transiciones a energías limpias son otro punto de acción en el cual se debe trabajar con la inclusión de impuestos al carbono ampliados, el Banco Mundial (2021) recomienda la fijación del precio al carbono como una política necesaria para incentivar acciones para bajar las emisiones de carbono, de manera tal que las naciones generen compromisos a cero emisiones.

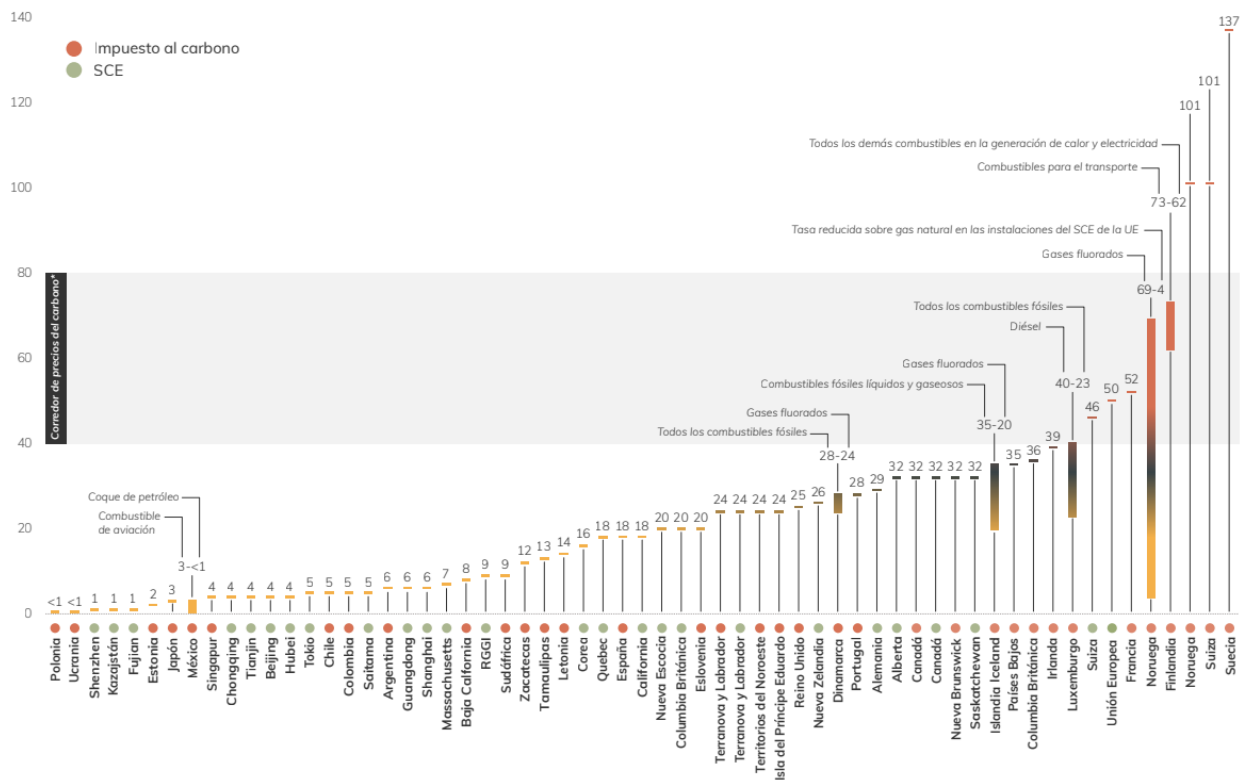
*Mapa de los precios del carbono (2021)*

Fuente: Banco Mundial Situación y Tendencias de la Fijación del Precio al Carbono (Banco Mundial, 2021).

Como se puede observar, Colombia en la materia en el año 2021 tenía el impuesto al carbono implementado o programado y un sistema de comercio de emisiones en consideración, este impuesto inicia en 2016 estableciendo una tarifa específica de acuerdo al tipo de combustible por tonelada de carbono equivalente a  $CO_{2eq}$ , esta norma fue modificada en sus tarifas por la ley 2277 de 2022, aun así en el año 2021 el banco mundial presentaba el siguiente panorama en la materia para Colombia en relación a otros países:

**Figura 14**

## Precios del carbono (2021)



Fuente: (Banco Mundial, 2021).

Resulta pues claro que en la materia aún puede existir una brecha en cuanto a los precios nominales y/o el impuesto.

Pasando al componente tecnológico la DIAN ha fortalecido sus sistemas informáticos y la entrada de la factura electrónica, documento soporte y nomina electrónica en materia tributaria, y el fortalecimiento a sus sistemas aduaneros a gestionado el mejoramiento en temas de evasión fiscal. Aun así, en el año 2025 los servicios informativos nuevamente presentaron problemas para la atención al usuario y se tuvo que declarar la indisponibilidad, lo que visibiliza la necesidad de avanzar en el proceso de modernización de la entidad, fortaleciéndola en temas como:

- Big Data e inteligencia artificial para combatir la evasión (Zucman, 2015).
- Interoperabilidad con entidades internacionales (OECD, 2021).
- Crear una unidad especializada en economía digital para gravar transacciones electrónicas y gig economy (CEPAL, 2021).
- Simplificación de trámites mediante ventanillas únicas digitales (Tanzi, 2011).

---

Finalmente se enfatiza en la necesidad de simplificar el sistema tributario Colombiano actual que facilita prácticas de evasión y elusión ya que para el año 2022 según el ministro de hacienda José Antonio Ocampo y el director de la DIAN Luis Carlos Reyes, la evasión y la elusión rondaba de \$50 a \$80 billones de pesos anuales (Escobar N. , 2022), esto observando los fines extra fiscales del tributo en búsqueda de la redistribución de la riqueza, la justicia social y el desarrollo económico. Es de resaltar que la complejidad tributaria crea costos de cumplimiento que incentivan la informalidad por lo que se recomienda simplificar impuestos para reducir las brechas de cumplimiento y mejorar ostensiblemente la eficiencia administrativa, entendiendo que sistemas simples con tasas moderadas promueven la inversión formal y la equidad (Comisión de Expertos , 2021).

Finalmente es pertinente resaltar la siguiente cita, en la cual la claridad con que el autor aborda el planteamiento resume el gran lineamiento de la simplificación del sistema para la búsqueda de su eficiencia y eficacia: "La elusión se combate mejor con reglas claras que con múltiples parches normativos" (Gómez-Sabaíni & Morán, 2013).

## 7. Discusión

Como se explicó, los tributos en Colombia no solo persiguen fines fiscales, sino también extrafiscales, para incidir de alguna forma en comportamientos económicos y la redistribución de la riqueza. Una reforma estructural del sistema tributario colombiano debe partir del reconocimiento de los fines constitucionales de la tributación, definidos en la Carta Política de 1991 como: la financiación del gasto público (función recaudatoria), la corrección de desigualdades sociales (función redistributiva), el ordenamiento del sistema económico (función de orientación), y la promoción del bienestar general (función social). Las externalidades de los impuestos se pueden corregir en un estado social de derecho orientada a la tributación verde y la redistribución del ingreso, sin perder el horizonte de los objetivos fiscales acordes a las condiciones para la generación de un determinado impuesto o reforma fiscal.

A partir de estos principios, se consolidan a continuación los lineamientos propuestos para una transformación estructural del régimen fiscal colombiano, con un enfoque técnico, coherente y alineado con la realidad nacional. Estos lineamientos deben Fortalecer la función recaudatoria, sostenibilidad y suficiencia del ingreso público. De acuerdo con el estudio realizado, el sistema actual no garantiza un nivel de recaudo suficiente, sostenible y coherente con las necesidades crecientes del Estado social de derecho.

Es preciso reconocer que en términos de progresividad y equidad, el sistema colombiano ha avanzado parcialmente en la incorporación de principios redistributivos, especialmente mediante el fortalecimiento del impuesto sobre la renta de personas naturales, la tributación de los dividendos y la implementación de impuestos al patrimonio en ciertos momentos del período analizado. No obstante, la carga fiscal continúa siendo regresiva en algunos aspectos, dado el peso significativo que tienen los impuestos indirectos como el IVA en los hogares de menores ingresos, y la limitada cobertura tributaria en sectores de alta informalidad económica. En este sentido, la reforma debe establecer un esquema que amplíe la base gravable real, disminuyendo la dependencia del IVA y aumentando el aporte de personas naturales de altos ingresos y patrimonios.

Una reforma estructural debe permitir la profundización de la función redistributiva en sentido de la equidad vertical y horizontal. En un país con altos índices de desigualdad, el tributo debe operar como mecanismo de redistribución efectiva del ingreso. Para ello, se propone,

rediseñar la tributación de personas naturales para que refleje mejor la capacidad contributiva, incorporando un sistema cedular más efectivo y gravando de forma progresiva las rentas del capital, los dividendos y los patrimonios altos. Se recomienda por tanto, fortalecer los impuestos al patrimonio y a las herencias como instrumentos redistributivos permanentes y con impacto progresivo, puesto que la tributación debe contribuir de forma tangible a cerrar brechas sociales y promover una estructura económica más inclusiva y equilibrada.

La riqueza improductiva es otro problema económico, por lo que se debe procurar una mayor progresividad en los impuestos a personas naturales, así como aumentar la tarifa efectiva sobre rentas pasivas, dividendos, ganancias ocasionales y el impuesto al patrimonio. Asimismo, se deben reducir los beneficios y exenciones que favorecen a los contribuyentes de altos ingresos. Otra recomendación realizada por la OCDE es ampliar la base gravable en tributos como el de renta para personas naturales, dado el poco número de contribuyentes que cancelan este impuesto en el país y el bajo nivel de ingresos que presenta con respecto a los demás países de la Organización.

Con respecto al IVA, como se explicó es un impuesto indirecto que resulta regresivo para los grupos de contribuyentes de más bajos ingresos, lo que refleja la desproporción en las cargas fiscales en materia de renta e IVA y, por tanto, una reforma tributaria estructural debería considerar la ampliación de la base tributaria en renta y la disminución de las tarifas en IVA, lo que significaría una mayor equidad, progresividad y eficiencia en el sistema fiscal del país. Asimismo, se debe minimizar su carácter regresivo, mediante mecanismos como la devolución focalizada del IVA y la exención restringida a bienes básicos con trazabilidad fiscal.

**Con respecto a los fines extrafiscales**, como la promoción de la inversión, el empleo o la lucha contra la desigualdad, que buscan mayor equidad y un desarrollo sostenible, se deben usar impuestos específicos para modificar comportamientos que generen costos sociales o ambientales. Es preciso promover más los instrumentos tributarios verdes, como impuestos al carbono, al plástico y a actividades contaminantes, en coherencia con la transición energética y los compromisos ambientales internacionales.

Además, se debe revisar el sistema de zonas francas y beneficios sectoriales, sometiéndolos a esquemas de evaluación costo-beneficio que aseguren su contribución al empleo formal, la innovación y la diversificación económica. Una reforma estructural debe lograr un equilibrio entre

la neutralidad tributaria y la función incentivadora del sistema, evitando asimetrías injustificadas entre sectores.

También es importante la Consolidación de la función de ordenamiento económico: eficiencia y racionalidad tributaria. El sistema tributario debe orientar los comportamientos económicos hacia fines socialmente deseables, mediante una estructura que corrija distorsiones, incentive la formalización y promueva la inversión productiva. En esta línea, se plantea, establecer un tratamiento fiscal diferencial y transitorio para micro y pequeñas empresas, fomentando su formalización progresiva a través del Régimen Simple, simplificación de obligaciones y acceso a servicios públicos formales.

La elevada evasión y elusión fiscal sigue siendo uno de los mayores retos estructurales del sistema tributario colombiano. Se estima que la evasión en el IVA y en el impuesto de renta de personas naturales y jurídicas alcanza niveles superiores al 20% en varios casos. Esta situación no solo afecta la eficiencia recaudatoria, sino que también debilita la equidad horizontal, al trasladar la carga tributaria hacia los contribuyentes cumplidos.

La administración tributaria, a cargo de la DIAN, ha mejorado significativamente sus capacidades operativas mediante la digitalización de procesos, la implementación de la facturación electrónica y el uso de herramientas de analítica de datos y fiscalización basada en riesgos, lo que ha permitido avances importantes en la lucha contra la evasión, aunque aún persisten limitaciones institucionales y operativas. Es preciso realizar mejoras tecnológicas, así como simplificar el sistema tributario actual para evitar prácticas de evasión y elusión y mejorar la cultura tributaria entre los contribuyentes.

## 7. Conclusiones

En conclusión, es evidente que el sistema tributario colombiano debe seguir avanzando hacia un modelo más equilibrado, eficiente y justo, capaz de financiar el desarrollo económico y social sin generar distorsiones significativas. Para ello, será necesario consolidar la simplificación normativa, fortalecer el control sobre la evasión, articular mejor los niveles de tributación nacional y territorial, y continuar desarrollando una cultura tributaria sólida que fomente el cumplimiento voluntario. La efectividad futura del sistema dependerá no solo de los ajustes legales y tecnológicos, sino también de la capacidad del Estado para generar confianza ciudadana, garantizar transparencia en el uso de los recursos y asegurar una distribución equitativa de las cargas y beneficios fiscales.

Se propone además la reducción de la evasión y elusión fiscal, mediante la consolidación de la digitalización tributaria, la interoperabilidad interinstitucional y el fortalecimiento operativo de la DIAN con autonomía técnica y financiera, así como la modificación del tratamiento de los regímenes especiales, depurando beneficios tributarios ineficientes y regresivos, muchos de los cuales erosionan gravemente la base del impuesto sobre la renta sin justificación económica. Permitir la estabilidad del recaudo debe garantizar un **financiamiento estructural y no coyuntural** del gasto público, superando el enfoque de reformas sucesivas de corto plazo que generan incertidumbre jurídica.

Esta reforma debe ser planteada con la afirmación de la función social del tributo, legitimidad y construcción de ciudadanía fiscal. El tributo no solo debe financiar el gasto, sino también fortalecer el contrato social y el compromiso ciudadano con el Estado. La legitimidad del sistema se construye mediante, un diseño tributario simple, comprensible y transparente, que reduzca la carga administrativa y facilite el cumplimiento voluntario.

Se requiere por otra parte, la implementación de un sistema de rendición de cuentas del gasto público vinculado al origen de los recursos tributarios, para que los contribuyentes puedan verificar el uso eficiente de sus aportes. Una estrategia nacional de educación fiscal, que articule los niveles escolar, universitario y comunitario, generando cultura tributaria y conciencia sobre la corresponsabilidad en el sostenimiento del Estado. La función social del tributo se consolida cuando el sistema fomenta la confianza, la participación y el sentido de pertenencia institucional.

En definitiva, la principal barrera para que Colombia cumpla con los objetivos extrafiscales, como la promoción de la inversión, el empleo o la lucha contra la desigualdad, es la inestabilidad crónica del sistema tributario. A partir de los análisis sobre estabilidad, equidad, eficiencia y corrección de externalidades, se pudo evidenciar una alta incertidumbre debido a las constantes reformas, que crean inestabilidad jurídica. Una reforma estructural debe ser un pacto fiscal duradero que garantice la estabilidad de las reglas corporativas y de inversión por al menos una década. De otro lado, el objetivo extrafiscal de la redistribución de la riqueza y la lucha contra la desigualdad exige un giro del sistema hacia una mayor progresividad.

En cuanto a la eficacia extrafiscal, enfocada a estimular la formalidad, la innovación y la inversión productiva, debe desligarse de las complejas y costosas exenciones. Un sistema simple es un sistema más eficiente y menos propenso a la elusión. La reforma estructural debe reducir los costos de cumplimiento, incentivando la formalidad de manera más efectiva que con la simple creación de regímenes especiales inestables. Con respecto a los impuestos a las externalidades (salud y ambiente) se requiere que el tributo sea lo suficientemente alto para modificar el comportamiento y que su recaudo tenga destinación social. La eficacia extrafiscal exige que los ingresos generados por estos tributos se destinen específicamente para mitigar el daño, cerrando el ciclo entre el impuesto y el beneficio social.

La viabilidad de una reforma estructural tributaria en Colombia exige coherencia entre los fines constitucionales del tributo y los instrumentos normativos, administrativos y políticos que la sustentan. No basta con ajustes de tarifas o ampliación de coberturas; se requiere una reconfiguración profunda del modelo tributario, que garantice suficiencia recaudatoria, equidad efectiva, eficiencia económica y legitimidad social. Solo así podrá construirse un sistema fiscal que responda a los desafíos del desarrollo sostenible, la inclusión social y la estabilidad macroeconómica en el largo plazo. Este proceso debe ser técnico, participativo y respaldado por una administración tributaria fortalecida, moderna y autónoma.

## Referencias

- Alviar, O. (2015). *Derecho Tributario Colombiano*. Bogotá, Colombia: Legis.
- 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=kqvFEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA9&dq=ley+2277+de+2022+&ots=g4e5VPyE4z&sig=P9BvqFqIxNgvhiaPFMXTtbraIPA#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 .
- Banco Mundial. (2021). *Situación y Tendencias de la Fijación del Precio al Carbono* . Ginebra: <https://www.bancomundial.org/es/news/press-release/2023/05/23/record-high-revenues-from-global-carbon-pricing-near-100-billion>.
- Bird, R. (2010). Value-added taxes in developing countries: lessons and questions. . *Journal of tax administration*, URL: <https://journals.docuracy.co.uk/jota/article/view/153>.
- Bird, R., & Zolt, e. (2005). Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries,. *UCLA Law Review*,, 52(6, 2005), 1627-95.
- 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).
- 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-](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).
- Castillo, J. C. (2013). *Análisis de los beneficios tributarios y el impuesto al Patrimonio en la Ley 111 de 2006, frente a los principios de Equidad, Progresividad y Eficiencia*. Bogotá, Colombia. : Universidad Colegio Mayor Nuestra Señora del Rosario. DOI: [https://doi.org/10.48713/10336\\_8366](https://doi.org/10.48713/10336_8366).
- CEPAL. (2017). *Consensos y Conflictos en la Política Tributaria de América Latina*. Santiago de Chile: Gómez Sabaini, Juan Carlos; Jiménez, Juan Pablo; Martner Ricardo. URL: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/41048-consensos-conflictos-la-politica-tributaria-america-latina>.
- 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>.
- Colmenares, G. (2019). *Historia crítica de las reformas tributarias en Colombia*. Bogotá, Colombia: Universidad Nacional de Colombia.
- Comisión de Expertos . (2021). *Informe Final de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios*. Bogotá, Colombia: Diario Oficial.
- Concha, T., Ramírez, J., & Acosta, O. (2017). Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. *Notas de estudio*, URL: <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/4aedf78a-112e-49e7-b931-e616821a006e/content> .
- 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.
- DIAN. (2016). *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Rendición de cuentas a la ciudadanía. Informe de gestión*. URL: <https://www.dian.gov.co/dian/rendicioncuentas/RendicionCuentasCiudadania/RendicionCuentas2016/1.%20Informe%20Rendici%C3%B3n%20de%20Cuentas%202016.pdf>: DIAN. .
- DIAN. (2017). *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. (2019). *El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta personas jurídicas años gravables 2017-2018*. Bogotá. URL: <https://repositorio.cecar.edu.co/server/api/core/bitstreams/6919bbf0-485d-488a-85dd-6e702265ded6/content>: DIAN.
- DIAN. (2021). *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Informe de recaudo, lucha contra la evasión y el contrabando*. <https://www.dian.gov.co/impuestos/InformeMensualRecaudo/12-Informe-de-Recaudo-total-2021.pdf>: DIAN.
- DIAN. (2025). *Estadísticas del Recaudo de Impuestos en Colombia*. URL: <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. .
- 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>.
- Escobar, N. (11 de 08 de 2022). Según la DIAN, y el Minhacienda, la evasión de impuestos es cercana a \$ 80 billones. *La República*, págs. <https://www.larepublica.co/especiales/reforma-tributaria-2022/segun-la-dian-y-el-minhacienda-la-evasion-de-impuestos-es-cercana-a-80-billones-3422523>.

- 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., Hernández, I., González, J., Reyes, L., & Zafra, G. (2019). Sobre la reforma estructural que se requiere en Colombia. *Revista de Economía Institucional*, 19 (36), 149-174.
- Estatuto Tributario. (1989). *Decreto 624*. Bogotá, D.C: Gobierno de Colombia.
- Fergusson, L., & Hofstetler, M. (2022). El sistema tribuario colombiano: diagnóstico y propuestas de reforma. Documento CEDE. *Universidad de los Andes*, URI: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=4256954](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4256954).
- 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)
- Garay, S., & Espitia, J. (2020). Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia. Hacia una Economía política de inclusión social. *Revista Papeles*, 11(22), 154-160 DOI: <https://doi.org/10.54104/papeles.v11n22.606>.
- 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>.
- 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).
- López, C., & Rodríguez, M. (2018). Impacto de las reformas tributarias en Colombia: Inseguridad jurídica y efectos económicos. *Revista de Derecho Fiscal*, 12(3), 40-60.
- Lozano, A., Jiménez, C., & Gómez, L. (2021). *Comportamiento del impuesto de industria y comercio en Colombia del 2015 al 2020*. Bogotá, Colombia: Universidad Cooperativa de Colombia. URI: <https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/d03f1987-066e-432c-af72-c22b34eb9797/content>.
- 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. (2021). *Estudios de Política Fiscal: Colombia*. . Bogotá, Colombia. <https://repositorio.banrep.gov.co/items/7eaa83cc-eaaa-4c84-842f-e4e6a23ab50e>: Publishing.
- OCDE. (2022). *The Colombian Tax System: A diagnostic Review and Proposals for Reform*. Bogotá, Colombia url: <https://wctpa.com/wp-content/uploads/2024/01/UNDP-PolicyDocumentSeries-28-en.pdf>: UNDP.
- OCDE. (2024). *Inter-American Center of Tax Administrations. Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2023*. París DOI: [HTTPS://doi.org/10.1787/5A7667d6-es](https://doi.org/10.1787/5A7667d6-es): OCDE Publishing.
- Ortiz- Benítez, 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>.
- Ortiz, 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>.
- Parra, I. (1982). *LA INFLACION NUESTRA DE CADA DIA* (Vol. 1). (E. C. LTDA, Ed.) BOGOTA D.C, COLOMBIA: PLAZA Y JANES.
- Pérez, L. (2018). *Tributación y Desarrollo Económico*. Bogotá, Colombia: Trillas.
- Perry, G. Z. (2010). *Colombia 2010-2014: propuestas de política pública*. Bogotá, Colombia: URI: <https://repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/2916>.
- Piketty, T. (2014). *El capital en el siglo XXI*. México: Fondo de Cultura Económica. URI: <https://www.torrossa.com/it/resources/an/5434844>.
- 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/>.
- Ramírez, C., & Ageitos, C. (2018). Colombia: el debate de la llamada Reforma Tributaria Estructural de 2016 . *Revista Divergencia*, No. 25, Universidad Externado de Colombia.
- 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.
- 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\\_WpQIQ2gtwXSjkSRNh7SqODYbI#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_WpQIQ2gtwXSjkSRNh7SqODYbI#v=onepage&q=Ley%201819%20de%202016&f=false).

- Sabaini, J., & O'Farrell, J. (2019). *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.
- Sabaíni, J., Jiménez, J., & Rossignolo, D. (2012). *Imposición a la renta personal y equidad en América Latina: nuevos desafíos*. Santiago de Chile. : CEPAL: [https://www.researchgate.net/profile/Dario\\_Rossignolo/publication/304540081\\_Imposicion\\_a\\_la\\_renta\\_personal\\_y\\_equidad\\_en\\_America\\_Latina\\_nuevos\\_desafios/links/5780a1c908ae01f736e4aac8.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Dario_Rossignolo/publication/304540081_Imposicion_a_la_renta_personal_y_equidad_en_America_Latina_nuevos_desafios/links/5780a1c908ae01f736e4aac8.pdf).
- Salamanca, L., & Zamora, J. (2021). *Concentración y composición de ingresos y de gastos de los hogares y reforma de la tributación en Colombia*. Bogotá, Colombia: Ediciones Desde Abajo.
- Soto, S. (1998). *Cinco ensayos sobre la tributación en Colombia* . Bogotá, Colombia: Planeta. URL: <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/1605>.
- 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).
- Uribe, R., & Betancur, H. (2024). El principio de progresividad y el impuesto a la renta de las personas naturales en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia (UDEA)* , 84, 13-38 Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n84a01>.
- 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> .
- 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).