

La seguridad jurídica en el impuesto de renta en Colombia: periodo 2014 a 2020

El caso de las personas naturales residentes

Por:

Victoria Stephanie Velásquez Vélez

Trabajo para optar al título de Magister en Derecho

Asesor:

Mario Alberto Montoya Brand

Maestría en Derecho

Escuela de Derecho

EAFIT

Medellín

Junio 22 de 2021

Resumen

La seguridad jurídica es un principio y un valor fundamental de los Estados de derecho. En Colombia es importante porque es un principio Constitucional y supranacional, y como se sabe, genera en el ordenamiento interno estabilidad, certeza y optimismo para acatar sus regulaciones. En este trabajo se analiza el impuesto de renta de persona natural residente en Colombia, esto es, un impuesto directo, mutable y óptimo para el recaudo fiscal, el cual afecta directamente las finanzas de las personas residentes en Colombia. Se seleccionó el periodo transcurrido entre los años 2014 a 2020, no solo por su actualidad, sino por el alto número de reformas tributarias materializadas en las leyes 1739 del año 2014, 1819 del año 2016, 1943 del año 2018 y 2010 del año 2019, lo que permitiría alcanzar una mejor imagen de la seguridad o inseguridad jurídica.

Con el propósito de conseguir mayor rigor investigativo acerca de la seguridad o inseguridad jurídica presentes en este conjunto de reformas, se usó la metodología dogmática¹ a través de la cual se analizaron en forma sistemática las leyes de las cuatro reformas tributarias. En particular, para cada ley se identificó el contenido aplicable para persona natural, se comparó el tipo descriptivo y su respectivo alcance. Luego, mediante la metodología de valoración de la seguridad jurídica de Humberto Ávila se obtuvo el grado seguridad jurídica en el impuesto de renta periodo 2014 a 2020 para persona natural residente en Colombia, para ello se tomaron los tres indicadores (Cognoscibilidad, Calculabilidad y Confiabilidad) y cada indicador se dividió en cuatro subparámetros de la siguiente forma: Cognoscibilidad (Accesibilidad normativa, alcance normativo, comprensión intelectual de las normas, comprensión material de las normas),

¹ Courtis, C. El juego de los juristas. Ensayo de caracterización de la investigación dogmática

Calculabilidad (Lex stricta, Lex previa, Transición entre las reformas tributarias, firmeza) y Confiabilidad (Permanencia, tiempo determinado, irretroactividad de la ley, eficacia).

La valoración de cada indicador se obtuvo de la sumatoria del resultado de la valoración de sus respectivos subparámetros. La valoración de cada subparámetro se consiguió mediante la calificación de forma cualitativa y cuantitativa.

Así las cosas, esta investigación concluyó que la valoración de la seguridad jurídica en el impuesto de renta persona natural en el país, dio como resultado la incertidumbre jurídica entre los años 2014 a 2020, por lo tanto, se generaron efectos directos e indirectos contra los contribuyentes. La permanente mutación atenta contra la seguridad jurídica esperada por las personas naturales, situación que vulnera el derecho del contribuyente con respecto a la seguridad jurídica, al debido proceso, a la estabilidad y simplicidad del sistema tributario.

Palabras claves: calificación tributaria, contribuyente, impuesto de renta, persona natural, residente, reforma tributaria, seguridad jurídica.

Abstract

Legal certainty is a fundamental principle and value of the rule of law. In Colombia it is important because it is a Constitutional and supranational principle, it generates stability, certainty and optimism in the internal order to comply with its regulations. In this paper, the income tax of a natural person residing in Colombia is analyzed, that is, a direct, mutable and optimal tax for tax collection, which directly affects the finances of people residing in Colombia. The period between the years 2014 to 2020 was selected, not only because of its relevance, but also because of the high number of tax reforms materialized in the laws 1739 of the year 2014, 1819 of the year 2016, 1943

of the year 2018 and 2010 of the year 2019. which would allow a better image of security or legal insecurity to be achieved.

In order to achieve greater investigative rigor about the security or legal insecurity present in this set of reforms, the dogmatic methodology was used through which the laws of the four tax reforms were systematically analyzed. In particular, for each law the applicable content for a natural person was identified, the descriptive type and its respective scope were compared. Then, through Humberto Ávila's legal security assessment methodology, the degree of legal security was obtained in the income tax period 2014 to 2020 for a natural person residing in Colombia, for this the three indicators were taken (Cognizability, Calculability and Reliability) and each indicator was divided into four sub-parameters as follows: Cognizability (normative accessibility, normative scope, intellectual understanding of the rules, material understanding of the rules), Calculability (Lex stricta, Lex previa, Transition between tax reforms, firmness) and Reliability (Permanence, determined time, non-retroactivity of the law, effectiveness).

The assessment of each indicator was obtained from the sum of the result of the assessment of their respective sub-parameters. The assessment of each subparameter was achieved through qualitative and quantitative qualification. Thus, this research concluded that the assessment of legal security in the natural person income tax in the country, resulted in legal uncertainty between the years 2014 to 2020, therefore, direct and indirect effects were generated against the taxpayers. The permanent mutation threatens the legal security expected by natural persons, a situation that violates the taxpayer's right with respect to legal security, due process, stability and simplicity of the tax system.

Keywords: tax qualification, taxpayer, income tax, natural person, resident, tax reform, legal security.

Contenido

Introducción	10
Algunas noticias jurídicas	11
Marco referencial	21
Marco conceptual	21
Calificación tributaria	22
Contribuyente	24
Impuesto de renta	26
Persona natural	29
Residente	30
Reforma tributaria	34
Sujeto pasivo	35
Seguridad Jurídica	36
Marco teórico	40
Cognoscibilidad	43
Calculabilidad	44
Confiabilidad	46
Marco normativo	47
Leyes de las reformas tributarias del periodo 2014 – 2020: el objeto específico de investigación	49

Ley 1739 de 2014.....	50
Ley 1819 de 2016.....	55
Ley 1943 de 2018.....	63
Ley 2010 de 2019.....	65
Marco Metodológico.....	72
Las incertidumbres de la inseguridad jurídica	74
Cognoscibilidad	77
Calculabilidad	77
Confiabilidad.....	78
Análisis de valoración de la Seguridad Jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia, aplicado a cada ley, por indicador y sus respectivos subparámetros:	78
Ley 1739 de 2014 - Indicador Cognoscibilidad.....	78
Ley 1739 de 2014 – Indicador Calculabilidad.....	82
Ley 1739 de 2014 – Indicador Confiabilidad	85
Ley 1819 de 2016 - Indicador Cognoscibilidad.....	87
Ley 1819 de 2016 – Indicador Calculabilidad.....	90
Ley 1819 de 2016 - Indicador Confiabilidad.....	92
Ley 1943 de 2018.....	95
Ley 1943 de 2018- Indicador Cognoscibilidad.....	95
Ley 1943 de 2018- Indicador Calculabilidad.....	97

Ley 1943 de 2018- Indicador Confiabilidad.....	99
Ley 2010 de 2019 – Indicador Cognoscibilidad.....	101
Ley 2010 de 2019 - Indicador Calculabilidad.....	103
Ley 2010 de 2019 – Indicador Confiabilidad	105
Balance de los hallazgos	108
Conclusiones.....	115
Referencias.....	119

Lista de tablas

Tabla 1. Cambios realizados por la Ley 1819 de 2016.....	57
Tabla 2 Cambios invocados de las leyes 1739/2014, 1819/2016, 1943/2018, 2010/201967	
Tabla 3. Valoración de la Seguridad Jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia.....	108
Tabla 4. Tasas impositivas del impuesto de renta persona natural en Sur América	113

Lista de ilustraciones

Ilustración 1. Diagrama de flujo para establecer la residencia o no en Colombia para efectos fiscales	32
Ilustración 2. Clasificación de personas naturales residentes y no residentes	33
Ilustración 3. Efecto recaudatorio por cambios propuestos en la tributación de personas naturales: efecto por tipo de medida (Año gravable 2013).....	53
Ilustración 4. Efecto recaudatorio por cambios propuestos en la tributación de personas naturales: efecto por tipo de contribuyente (Año gravable 2013).....	54
Ilustración 5. Tarifas promedio en la situación actual y después de los cambios propuestos	54
Ilustración 6. Tarifas efectivas de imponible persona natural (%)	62
Ilustración 7. Aplicación de los sistemas para determinar la renta, depende de la categoría a la cual pertenezca la persona natural.....	79
Ilustración 8. Sistema de determinación del Impuesto de Renta Persona Natural (ORDINARIO, IMAN, IMAS) año gravable 2015 y 2016	80

Introducción

La Seguridad Jurídica es un concepto transversal dentro del ordenamiento jurídico, debido a que contiene bases esenciales como la progresividad, la certeza, la simplicidad, y la estabilidad normativa. Eso es lo que se espera del Derecho, por lo menos en los Estados de derecho. Es decir, que haya claridad acerca de los deberes y obligaciones de los destinatarios de las normas jurídicas; y que esas claridades tengan asegurada una proyección relevante en el tiempo.

Ahora bien, durante el periodo 2014 a 2020 en Colombia se llevaron a cabo cuatro reformas tributarias, al parecer, con el fin de incrementar el recaudo fiscal y también, como no, de poder hacer parte de grupos internacionales como la OCDE. El hecho de expedir cuatro reformas tributarias en un periodo de seis años, pone en duda la Seguridad Jurídica establecida como principio fundamental de la Constitución Política. Un rasgo convergente de este conjunto de reformas tributarias es el aumento del impuesto de renta para las personas naturales residentes en Colombia. Así las cosas, se genera la pregunta de investigación: ¿existe Seguridad Jurídica en materia tributaria en el impuesto de renta para persona natural residente en Colombia, entre los años 2014 a 2020?

Para dar respuesta a esta pregunta, el proceso investigativo que se llevó a cabo dio lugar a una serie de actividades que se recoge en las siguientes secciones:

Primero, se exploraron algunas noticias de la seguridad jurídica en Colombia mediante autores y sentencias que trataran el tema de la seguridad jurídica en asuntos tributarios.

Luego, se construyó el marco referencial que se compone del marco conceptual, el marco teórico y el marco normativo. En el marco conceptual, se definieron los conceptos de las palabras claves (calificación tributaria, contribuyente, impuesto de renta, persona natural, residente,

reforma tributaria y Seguridad Jurídica). En el marco teórico, se definieron las teorías empleadas en la investigación, es decir, la teoría dogmática de C. Courtis, la teoría positivista de Hans Kelsen y la valoración de la Seguridad Jurídica en asuntos tributarios formulada por Ávila. En el marco normativo, se definieron las normas jurídicas aplicables al objeto de estudio.

Posteriormente, se abordó el marco metodológico en el cual se detalló cómo fueron aplicadas en la investigación la teoría dogmática de C. Courtis, la teoría positivista de Hans Kelsen y la valoración de la Seguridad Jurídica en asuntos tributarios de Ávila.

Sobre la base de lo anterior, se filtraron las normas aplicables al impuesto de renta persona natural residente en Colombia. En base a estas normas extraídas, se aplicó la metodología de valoración de la Seguridad Jurídica en asuntos tributarios formulada por Ávila, y se obtuvo una valoración cuantitativa y cualitativa de la Seguridad Jurídica del impuesto de renta persona natural residente en Colombia.

En el balance de los hallazgos se establecieron las evidencias y resultados obtenidos durante el desarrollo del presente trabajo, el cual permitió establecer el grado de satisfacción de este principio en cada una de las leyes examinadas.

Finalmente, se abordaron las conclusiones y recomendaciones al Legislador y al Gobierno.

Algunas noticias jurídicas

De acuerdo con el modelo de la Constitución de 1991 donde se garantizan los derechos políticos básicos, los sociales y económicos, el Estado y, particularmente, la Corte Constitucional, han procurado materializar esos derechos. Estos propósitos han implicado el crecimiento de la intervención estatal y del tamaño del Estado. Quizá por ello, el Gobierno y el Congreso aumentaron los impuestos y fortalecieron la administración tributaria. Ello se evidenció en que el gasto público

del sector central pasó de menos del 10% del PIB en 1990 a 19% en el año 2013 (Comisión Reforma Tributaria, 2015).

En la primera década de vigencia de la Constitución, una parte del aumento en el gasto para financiar los nuevos derechos se hizo con deuda, debido a que los incrementos tributarios no eran suficientes, y con la crisis que se tuvo a finales del siglo se llegó a la conclusión de que se debía buscar una solución, pues seguir con dicha situación era insostenible, así que se sugirió incrementar la carga tributaria en Colombia para financiar temas que debían ser garantizados por el Estado como la educación, la salud y las pensiones (Comisión Reforma Tributaria, 2015).

Es común entender que una reforma fiscal tiene como meta que la combinación de impuestos y gastos promuevan el crecimiento del PIB y mejoren la distribución de ingresos, logrando que el diseño del gasto garantice los derechos económicos de la Constitución al menor costo posible. En el caso de Colombia varios tributos tienen tasas nominales elevadas en comparación con otros países, pero también registra en término de recaudo efectivo una de las cargas tributarias más bajas. Esto es debido a una combinación de factores, como la multiplicidad de exenciones, deducciones, regímenes especiales y otros beneficios, al igual que los elevados grados de evasión y elusión tributaria (Espitia, y otros, 2017).

Ahora bien, dado que el Gobierno Nacional suele tener la iniciativa en materia de la expedición de las leyes tributarias, y que, además, corresponde al Congreso de la República la expedición de dichas leyes, es esperable que la garantía de los derechos de los contribuyentes dependa del control y el contra peso que sobre tales competencias ejerza la Corte Constitucional. Pues bien, en ejercicio de su control de constitucionalidad, el alto tribunal se ha pronunciado en diversas ocasiones acerca de temas tributarios y, especialmente, respecto del concepto de Seguridad Jurídica en el ámbito tributario. Estos pronunciamientos previos a las leyes objeto de

estudio en esta investigación, ayudan a comprender la relevancia de estas temáticas y ofrecen marcos interesantes de comprensión:

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-149/1993c (M.P. J. Hernández, 1993) en la que al interpretar el sentido del artículo 338 de la Constitución concluyó que:

El fundamento jurídico de las aludidas limitaciones al poder del Congreso, las asambleas y los concejos no es otro que el criterio de justicia, preconizado por la Constitución desde su Preámbulo. Como en el caso de la imposición de sanciones, la de tributos requieren la predeterminación de los mismos y de las reglas exigibles a los contribuyentes a objeto de evitar el abuso del gobernante y de permitir a quienes habrán de pagarlos la planeación de sus propios presupuestos y la proyección de sus actividades tomando en consideración la carga tributaria que les corresponderá asumir por razón de ellas. La persona debe estar preparada para cancelar el impuesto y, por tanto, sufre daño cuando la imposición de gravámenes cubre situaciones o hechos que ya están fuera de su control y previsión.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-084/1995b (M.P. A. Martínez, 1995), menciona que:

La predeterminación de los tributos y el principio de representación popular en esta materia tienen un objetivo democrático esencial, ya que fortalecen la Seguridad Jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-253/1995c (M.P. A. Martínez, 1995) aduce:

Resolvió en esta oportunidad una acusación contra la ley, consistente en que esta no determinaba directamente el sujeto pasivo de la contribución denominada cuota de fomento ganadero y lechero, ni precisaba con claridad el hecho gravable. La Corte no declaró la inexecutable de la disposición que la establecía, pues estimó que de su estudio era posible derivar interpretación razonable sobre su contenido y alcance.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-822/2011a (M.P. A. Martínez, 2011)

menciona:

Las leyes tributarias, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no puede de suyo acarrear su inexecutable. Sin embargo, si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución. Toda persona está obligada a pagar los tributos que la ley le imponga, pero la ley no puede exigirlos si ella no atina a decir - en general - quién lo debe hacer y por qué.

Ibidem “(...) No toda ambigüedad en la ley que crea un tributo o toda dificultad en su interpretación conduce a la inconstitucionalidad de la misma, porque para ello es necesario que el alcance de la ley no pueda ser determinado de acuerdo con las reglas generales de interpretación de la ley”

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-185/1997 (M.P. J. Hernández, 1997),

señala que:

Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas al contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos

vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: el que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe.

Así mismo, la Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-430/2009 (M.P. J. Henao, 2009) el alto tribunal, consagró:

En materia tributaria esta elasticidad se encuentra limitada por el artículo 363 Superior que establece de manera perentoria que las leyes tributarias no se aplican con retroactividad -sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente - y el artículo 338 Superior, según el cual tratándose de leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, sólo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, con lo cual se proscribe de manera categórica cualquier efecto hacia el pasado.

La irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda tradicionalmente en el concepto de Seguridad Jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-594/2010a (M.P. L. Vargas, 2010) menciona que:

No basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales. Esta exigencia adquiere relevancia a

la hora de dar aplicación y cumplimiento a las disposiciones que fijan los gravámenes, pues su inobservancia puede dar lugar a diversas situaciones nocivas para la disciplina tributaria como son la generación de inseguridad Jurídica; propiciar los abusos impositivos de los gobernantes; o el fomento de la evasión “pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado”.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-635 /2011b (M.P. J. Palacio, 2011), indica:

Además, permite programar el gasto y los medios con los que el contribuyente asume el costo fiscal a su cargo, permitiendo que las reglas tributarias se ajusten al mandato de justicia y equidad.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-076/2012 (M.P. H. Sierra, 2012), igualmente retoma las anteriores sentencias y concluye:

El artículo 338 de la Constitución contiene los elementos del llamado principio de reserva de ley en materia tributaria, es decir, la exigencia de que los elementos principales del tributo se encuentren determinados en normas que tengan rango de ley, así como las excepciones a dicha exigencia general, al igual que la regla especial de vigencia para las disposiciones tributarias que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado: las mismas no podrán aplicarse sino a partir del período que comience después de su entrada en vigor.

Como ocurre al interpretar cualquier exigencia de tipo formal, su lectura literal debe acompañarse de la indagación acerca del valor sustancial que con ella se busca proteger o aplicar. En este caso, encuentra la Corte que el principio cuya salvaguarda está de por medio es el de Seguridad Jurídica. En efecto, al considerarse las leyes tributarias leyes que, en general, imponen cargas a las personas que determinan como sujetos pasivos, se ha entendido que éstos deben tener plena claridad respecto de las actividades que generen tributos y el monto al que los mismos ascenderán, para que dichas

cargas no resulten un imprevisto que afecte desproporcionadamente el debido proceso según la (CP 1991, art. 29, 58, 83, 230, 333), entre otros. La exigencia del artículo 338 de la Constitución tiene sentido en cuanto evita la variación intempestiva en las condiciones de tributación de los contribuyentes, de manera que se afecte la confianza legítima que durante un período fiscal se había generado en torno a las reglas de tributación que regirían el mismo. Así, se salvaguarda al sujeto pasivo de los tributos de sorpresas, hechos intempestivos o, incluso, fraudes que un Estado fiscalista pueda obrar en su contra. En ciertas ocasiones esta protección también implica que situaciones acaecidas antes de que la ley entre en vigencia se constituyan en fuente de obligaciones para el sujeto pasivo; por esta razón, en casos anteriores, y a criterio de la Corte de manera errónea, suele entenderse complementada –o, incluso, reiterada- por la limitación del artículo 363 de la Constitución que prohíbe la retroactividad de las leyes tributarias, en cuanto que su objetivo o razón de ser es la misma: evitar que una nueva ley tome como base de imposición hechos acaecidos con anterioridad a su entrada en vigencia.

Se reitera, dichas prohibiciones tienen razón de ser, precisamente, en el principio de Seguridad Jurídica que debe imperar y la significación fundamental a elementos sustanciales en el Estado constitucional.

La interpretación teleológica del artículo 338 de la Constitución –que entiende como razón de ser del artículo 338 de la Constitución la Seguridad Jurídica y los resultados equitativos que de su aplicación se desprenden- ha sido el principio de decisión en ocasiones en que la Corte ha tenido que evaluar la aplicación de leyes tributarias que entraban en vigencia una vez iniciado el período fiscal al cual se aplicaban; más exactamente, leyes que entraron a regir en los últimos días del período al que aplicarían.

(...) la Corte realiza una interpretación que, basada en los principios teleológico y de unidad constitucional, deduce las normas que se adecuen al contexto constitucional de las situaciones

objeto de análisis. La misma se ha justificado en estos casos concretos en que, como anteriormente se expresó, la lectura y aplicación de las normas constitucionales no pueden llevar a resultados que nieguen o anulen otros principios incluidos en la propia Constitución; la lectura de ésta debe respetar la coherencia interna que todo cuerpo normativo tiene y que, por consiguiente, la anulación o completa negación de alguno o algunos de sus elementos normativos no puede ser el resultado de la labor interpretativa de otras disposiciones de la propia Constitución. Si esto ocurriera, se estaría ante una interpretación inconexa y parcial de la norma máxima de nuestro ordenamiento, lo que conllevaría el falseamiento del sentido de la Constitución y la negación de su papel como norma base de nuestro ordenamiento jurídico.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-284/2015c (M.P. M. González, 2015), define la Seguridad Jurídica como:

En la interpretación y aplicación del derecho es una condición necesaria de la realización de un orden justo y de la efectividad de los derechos y libertades de los ciudadanos, dado que solo a partir del cumplimiento de esa garantía podrán identificar aquello que el ordenamiento jurídico ordena, prohíbe o permite.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-304/2019b (M.P. L. Guerrero, 2019), menciona que la Seguridad Jurídica se entiende como:

La garantía del individuo de que no será objeto de ataques, medidas o decisiones arbitrarias en su persona, en sus bienes o en sus derechos, al estar protegido por un marco normativo objetivo y expedido por autoridades legalmente constituidas, es igualmente aplicable en materia tributaria. Precisamente, en esta área, el citado principio opera en una triple dimensión: (i) en la certeza del derecho positivo que le es aplicable a los contribuyentes, en relación con cada hecho generador de un tributo; (ii) en la confianza de que el actuar de la administración pública se sujeta al principio

de legalidad; y (iii) en la previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas tributarias.

Pero también, la Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-393/1996 (M.P. C. Gaviria, 1996), dice:

(...) nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable.

Y al relacionar el principio de seguridad jurídica con el de confianza legítima, la Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-087/2019c (M.P. A. Lizarazo, 2019), dispone:

A su turno, los principios de Seguridad Jurídica y confianza legítima son desarrollo del principio de irretroactividad en materia tributaria. De acuerdo con la Sentencia C-785 de 2012, el principio de confianza legítima deriva del principio constitucional de buena fe (Art. 83 C.P.), según el cual “el Estado no puede de manera súbita cambiar las reglas del juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que medie un periodo de transición que permita que el particular ajuste su actuar a las nuevas disposiciones. Por regla general, constituye un límite a la actuación de las autoridades públicas, de modo que no les está permitido producir cambios inesperados que tengan consecuencias desventajosas sobre los asociados. Dicho principio, sin embargo, tampoco puede entenderse de manera absoluta, por cuanto llevaría a que el ordenamiento jurídico se petrificara sin poder adaptarse a las nuevas realidades que demandan respuestas de parte del Legislador.

Por ello, Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-903 /2011c (M.P. L. Vargas, 2011), señaló que:

En materia tributaria, no es posible hablar de derechos adquiridos de los administrados, puesto que el legislador tiene facultad para establecer modificaciones o crear tributos por razones de política fiscal. En efecto, “el principio de confianza legítima, no supone la imposibilidad de modificación

de las disposiciones tributarias, pues la persona no goza en principio de una situación jurídica consolidada, sino de una expectativa modificable.

Además invoca la Sentencia C-007 de 2002, señala el alcance del principio de confianza legítima en materia tributaria, gracias al cual se protegen las “razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación”, cuando “la norma en cuestión (i) ha estado vigente por un muy largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio; y además, (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe.

Se insiste en que lo anterior no implica que las normas tributarias no puedan ser derogadas o modificadas, sino que cuando sufran una modificación:

El Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación, lo cual consiste, por ejemplo, (i) en que haya un período de transición o (ii) en que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma. En algunas situaciones, la protección de la confianza legítima puede exigir que (iii) el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él, como lo determinó la Corte recientemente.

El propósito de presentar al inicio de este trabajo este breve registro jurisprudencial acerca de la seguridad jurídica, tal y como la ha entendido la Corte Constitucional, es dejar claro el marco interpretativo dentro del cual se debería velar por su garantía por parte del gobierno nacional y del Congreso de la República, al momento de formular el proyecto de ley.

Estas noticias jurídicas que ayudan a comprender el marco de análisis jurisprudencial que da sentido a este informe de investigación, requieren de un marco referencial que contiene, a su

vez, un marco conceptual, teórico y normativo básicos para encuadrar la investigación que dio lugar a este informe.

Marco referencial

El marco referencial se compone del marco conceptual, marco teórico y marco normativo. En el marco conceptual se definen los conceptos de las palabras claves (calificación tributaria, contribuyente, impuesto de renta, persona natural, residente, reforma tributaria y Seguridad Jurídica). En el marco teórico se presentan las teorías empleadas en la investigación, tales como la teoría dogmática de C. Courtis, la teoría positivista de Hans Kelsen y la valoración de la Seguridad Jurídica en asuntos tributarios de Ávila. En el marco normativo se registran las normas jurídicas aplicables al presente trabajo.

Marco conceptual

A continuación, se definen los conceptos centrales correspondientes a las palabras claves que integran el objeto de investigación. Estas palabras claves son esenciales para alcanzar un significado mínimo claro sobre términos que permiten adquirir lucidez respecto de la seguridad jurídica. Se inicia con las nociones de algunos expertos y se finaliza con el concepto personal. Posteriormente, estos conceptos serán usados en el análisis del material normativo objeto de esta investigación.

Calificación tributaria

Esta consiste en la calificación que se le da a cada contribuyente, iniciando desde su inscripción en el RUT; esto con el fin de medir su conducta y el riesgo que puede representar en cuanto a los coeficientes de confianza (ISSA, 2014).

El Estatuto Tributario, artículo 562, señala que, para un correcto control, administración y recaudo de impuestos, el Director General de la DIAN está facultado para establecer cuáles son los agentes retenedores o contribuyentes que deben ser calificados como grandes contribuyentes; esta calificación tendrá en cuenta unos parámetros tales como patrimonio, ingresos, volumen de operaciones, actividad económica del contribuyente y la importancia en el recaudo. Con base en esta norma se expidió la resolución No. 000027 del 23 de enero de 2014 (Secretaría del Senado, 2020a). Esta Resolución No. 000027 fue modificada por la Resolución No. 254 del 11 de diciembre de 2014, en cuanto al procedimiento de calificación se estableció un trámite interno el cual consiste en que la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la DIAN debe hacer un estudio para identificar los grandes contribuyentes, basándose en los parámetros señalados en el artículo 562 del E.T., adicionalmente debe tomar en cuenta la información que suministra la Subdirección de Gestión y Asistencia al Cliente y las Dirección de Gestión Organizacional y de Fiscalización (Portafolio, 2015).

Otro de los motivos que hace que el contribuyente sea calificado como gran contribuyente, son los activos fijos declarados superiores a 3.000.000 UVT, patrimonio líquido declarado superior a 3.000.000 UVT, ingresos brutos en el impuesto de renta superiores a 2.000.000 UVT, impuesto a cargo declarado en el impuesto de renta superior a 35.000 UVT, etc. (Portafolio, 2015).

Con respecto a la clasificación de rentas señalada en artículo 335 del E.T., los ingresos de las cédulas son los siguientes: primero, la renta de trabajo la cual según el artículo 103 del E.T se refiere a lo obtenido por las personas naturales (salarios, prestaciones sociales, comisiones, viáticos, gastos de representación, emolumentos eclesiásticos, honorarios, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales); segundo, la renta de capital (rendimientos financieros, intereses, regalías, arrendamientos y explotación de la propiedad intelectual); y tercero, la renta no laboral (ingresos que no se clasifican en ninguna otra cédula), con excepción de los dividendos y las ganancias ocasionales, que se rigen según sus reglas especiales y que no hacen parte de las otras cédulas.

El artículo 103 del E.T, determina que para que las compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo sean consideradas rentas de trabajo, la precooperativa o cooperativa de trabajo asociado debe tener registrado su régimen de trabajo y compensación ante el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y los trabajadores asociados de estas deberán estar vinculados al régimen de seguridad social en salud y pensión. (Secretaría del Senado, 2020).

El sistema de calificación del riesgo tributario, consagrado en la ley 2010 de 2019 artículo 71 y 72, decreto legislativo 535 de 2020 y Circular 0000013 del 18 de abril de 2020 estableció en el procedimiento de devoluciones y compensaciones identificar el perfil del riesgo del contribuyente por medio del formato FT-RE-2209. La Coordinación de Administración y Perfilamiento del Riesgo de la DIAN califica al contribuyente en riesgo bajo, medio, alto o nulo, basándose en la información que suministran todas las divisiones de la DIAN en cualquier tiempo o histórico de forma objetiva, información exógena y endógena disponible (DIAN, 2020b).

Lo anterior, permite constatar que el concepto de calificación tributaria puede tener fundamento en diferentes niveles de la jerarquía normativa² según la pirámide de Kelsen. Dado que no emerge solo de fuentes jurídicas del máximo nivel, ello induce una cierta incertidumbre jurídica. La calificación tributaria es un concepto amplio, pero para el presente trabajo solo los hechos jurídicos podrán establecer la calificación de la persona natural obligada al impuesto de renta como residente en Colombia. Las diversas calificaciones tributarias son el origen que clarifican las cualidades del sujeto pasivo de forma cuantitativa y cualitativa de la obligación tributaria, el riesgo, la condición y la sanción aplicable.

La calificación tributaria nace después de la calificación jurídica que se desprende de los hechos, actos o negocios jurídicos, los cuales son clasificados según la norma concreta para que en su ejecución se determine la tributación correspondiente. Por ende, la calificación tributaria no constituye norma de calificación jurídica, pero podrá incidir al momento de determinar la carga impositiva.

Por ello, se pueden encontrar diversas calificaciones tributarias para establecer el tipo de contribuyente, el régimen al cual pertenece, la clasificación del contribuyente según el riesgo, entre otros. Dependiendo de la calificación se establece quién está obligado a presentar declaración de renta, riqueza, patrimonio, IVA, retención en la fuente y/o patrimonio en el exterior.

Contribuyente

Es la persona física o jurídica que debe tener un cumplimiento con todas las obligaciones tributarias que se imponen por la normatividad tributaria, estas personas según lo establecido por la ley tributaria deben pagar impuestos (López, 2020).

² Desde la ley, decreto legislativo, decreto reglamentario, decreto, resolución, hasta conceptos.

El contribuyente es el sujeto pasivo de determinada obligación tributaria; este tipo de persona está obligada a cumplir con esas deudas tributarias y con los deberes que se relacionan a estos como lo es, la presentación de declaraciones, comunicaciones, autoliquidaciones y entre otros (Trujillo, s.f.).

El contribuyente tiene ciertas características, entre esas está que es el realizador del hecho imponible, es decir las acciones que son fijadas por la ley para realizar un tributo. Es la persona que debe manifestar su capacidad económica y como tal, nace la obligación de pagar los tributos al Estado. Esta persona contribuye a las cargas públicas que tiene el Estado y tiene conocimiento de su condición debido a que ya está determinada mediante la ley. El contribuyente se puede manifestar en dos modalidades: el mismo contribuyente o un sustituto, este último queda obligado a cumplir con los tributos que le corresponden al contribuyente, así el sustituto no haya realizado el hecho punible, la ley lo obliga a cumplir con esa carga tributaria; el sustituto no se hace cargo de las obligaciones anexas como las liquidaciones y entre otros (López, 2020).

En Colombia, son contribuyentes del impuesto de renta todas las personas sobre las cuales recae el hecho generador del impuesto (Secretaría del Senado, 2020), “por regla general, todas las personas naturales y jurídicas que tengan residencia en Colombia, son contribuyentes del impuesto de renta y de ganancias ocasionales, y en consecuencia los pagos están sujetos a retención en la fuente”; en cambio los no contribuyentes son aquellos señalados expresamente por la ley bajo esta calidad (Cámara de Comercio de Bogotá , 2007, pág. 7).

Las anteriores definiciones son acertadas para el presente trabajo, debido a que enfocan el concepto de contribuyente por el simple hecho de tener en Colombia impuestos directos³ o

³ Impuesto de renta, patrimonio o riqueza entre otros

indirectos⁴, debido a que todos son contribuyentes del fisco sin discriminación alguna por el simple hecho generador de estar en un país capitalista que gira en torno al mercado. En sí, el hecho generador del impuesto de renta y complementarios es la obtención de Ingresos. Para hablar de contribuyente deberá cumplir con los siguientes requisitos: que el ingreso se haya realizado, que el ingreso sea susceptible de producir aumento patrimonial o enriquecimiento y que el ingreso no esté exceptuado por la Ley. Además, se tiene la calidad de contribuyente con el ciclo del hecho generador del impuesto de renta, su periodicidad normalmente es anual, aunque también puede ser fraccionado, por ejemplo, en sociedades constituidas en el mismo año o las personas que hubiesen fallecido⁵ o liquidado.

La ley tributaria exonera del deber de declarar a ciertos sujetos por cumplir una serie de requisitos o tener cierta categoría; sin embargo, algunos de ellos sí serán contribuyentes a través de la retención, debido a que contribuyen con el impuesto de renta por medio de la retención en la fuente durante el respectivo año gravable.

Impuesto de renta

Este es un tributo que debe ser pagado cuando una persona presenta salarios, ganancias, comisiones y otros ingresos que producen incrementos en su patrimonio en el último año; aplica para cualquier persona natural, sea empleado o independiente. En Colombia le corresponde pagar a la persona natural cuyo patrimonio bruto registró un valor igual o superior a \$154.215.000, año gravable 2019 (Bancolombia, 2020).

⁴ Iva, Consumo entre otros

⁵ En este caso, se realiza la declaración de renta por fracción de año, según el último año de la sucesión.

Este impuesto es un tributo nacional directo debido a que la persona que debe cancelar el monto del impuesto es aquella que responde por hacer el pago al Estado. Normalmente el periodo es de un año, pero en algunos casos comprenden lapsos menores; este es obligatorio para el comerciante bien sea persona natural, jurídica o asimilada. La imposición de este tributo se efectúa con el fin de contribuir a las cargas públicas. El cálculo de este se efectúa sobre una depuración que se realiza a los ingresos percibidos, incluyendo los costos y deducciones en que se deben incurrir para producirlos (Cámara de Comercio de Bogotá , 2007).

Un impuesto complementario al de renta, es el de ganancias ocasionales, el cual grava la utilidad de activos fijos que han sido poseídos durante dos años o más, al igual que los ingresos extraordinarios que provienen de herencias, donaciones, legados, rifas, apuestas, loterías, premios y algunas utilidades generadas en la liquidación de sociedades que existieron al menos dos años. (Cámara de Comercio de Bogotá , 2007).

De acuerdo con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2020) en el Decreto 1680 del mismo año, las personas naturales no están obligadas a presentar declaración de Renta y Complementarios, siempre y cuando cumplan la totalidad de los siguientes requisitos:

- Que no sean responsables del IVA.
- Que los ingresos Brutos obtenidos durante el año sean inferiores a 1.400 UVT
- Que el patrimonio bruto sea inferior a 4.500 UVT
- Que los consumos con tarjeta de crédito durante el año sean inferiores a 1.400 UVT.
- Que el total de compras y consumos durante el año sean inferiores a 1.400 UVT

- Que el valor total acumulado de consignaciones bancarias o inversiones financieras sean inferiores a 1.400 UVT. (Concepto DIAN 071921/2005: no se tienen en cuenta los cheques girados y devueltos, los préstamos de un Banco u otra entidad, los traslados de cuentas de un mismo titular, las renovaciones de los CDTs).

Conforme las definiciones anteriores, se concluye que el impuesto de renta es de carácter nacional⁶, directo⁷, es un solo tributo que grava los ingresos durante un período fiscal, contado desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de cada año o a prorrata de cada periodo anual⁸; según el artículo 5 del Estatuto tributario. El impuesto de renta incluye diferentes rentas gravadas, las cuales se denominan “complementarios” para las personas naturales, sucesiones ilíquidas, y bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales contemplados en el artículo 11 del ET.

Los datos informados en impuesto de renta son la base para el impuesto a la riqueza o patrimonio o para determinar si es obligado a presentar información exógena.

De acuerdo al Estatuto Tributario, las tarifas del impuesto de renta para personas naturales están clasificadas, así:

- Tarifas para personas naturales declarantes residentes: Art. 241 ET
- Tarifas por dividendos para personas naturales residentes. Art 242 ET
- Tarifa para personas naturales no declarantes: Las retenciones practicadas durante el año. Art 6 ET. Voluntariamente pueden presentar declaración de renta y esta tiene efectos legales.

⁶ Es nacional porque se aplica en todo el territorio colombiano.

⁷ Es directo por que el impuesto recae sobre los bienes e ingresos de las personas de manera periódica, individual y determinada.

⁸ Por la muerte del contribuyente

- Tarifa para personas naturales no residentes en Colombia: 35%. Art 247 ET

Persona natural

Según el Congreso de la República de Colombia (1873), en el Código Civil, Artículo 74, menciona que persona natural es aquel individuo de la especie humana, sin importar el sexo, raza o condición.

Es aquel ente que tiene derechos y deberes jurídicos; que figura en una relación jurídica como término subjetivo; y que es “todo ente susceptible de ser sujeto” (gerencie.com, 2017).

Empresarialmente la persona natural es cualquier individuo que en el actuar bajo su propio nombre se ocupa de actividades mercantiles consideradas por la ley; y su totalidad de patrimonio incluyendo tanto el personal como el familiar, sirve de garantía por las obligaciones que este adquiere al desarrollar determinada actividad económica (Cámara de Comercio de Bogotá, s.f.).

La persona natural, o física es un concepto jurídico, el cual procede de los primeros juristas romanos. En el derecho moderno a la persona natural le corresponde: abstraer, clasificar y, la más importante, provocar el pathos que consiste en que cada ser humano tiene derechos que son evidentes y por tal motivo debe ser considerado como una persona, y por tal motivo no hay cabida para la esclavitud y el ejercicio de poder (Fortunat Stagl, 2015).

La diferencia entre una persona natural y jurídica es que mientras la primera ejerce tanto derechos como obligaciones de una empresa a su nombre, por tanto, es el responsable de las deudas de esta; la segunda, esto es, la persona jurídica, bajo el nombre de la empresa asume todos esos derechos y obligaciones, limitándose estos a los bienes de la empresa (Peralta, 2015).

Según el Decreto 187 de 1975 artículo 24, las personas naturales en el aspecto tributario son los que cumplen con los siguientes aspectos:

- Las personas naturales están sometidas al impuesto. Art. 7 ET.
- Los cónyuges se gravan individualmente. Art. 8 ET
- Los menores que posean bienes y derechos adquiridos, donados y/o heredados, quien ejerza la patria potestad es el sujeto gravable. Los menores serán contribuyentes cuando posean bienes que usufructúan directamente o cuando sus padres han renunciado al usufructo de dichos bienes, así ejerzan la patria potestad en cuyo caso se encargan de cumplir los deberes formales.

Conforme los conceptos anteriores, persona natural es todo ser humano que desde el nacimiento tiene derechos y obligaciones y esta calidad se extingue solo con la muerte.

Residente

La residencia fiscal establecida según la DIAN (2016) consiste en:

1. Permanecer continua o discontinuamente en el país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario incluyendo días de entrada y salida del país, durante un período cualquiera de trescientos sesenta y cinco (365) días calendario consecutivos, en el entendido que, cuando la permanencia continua o discontinua en el país recaiga sobre más de un año o período gravable, se considerará que la persona es residente a partir del segundo año o período gravable.

2. Ser Nacional y que durante el periodo gravable:

a) Su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad tengan residencia fiscal en el país o:

- b) El cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos sean de fuente nacional; o,
- c) El cincuenta por ciento (50%) o más de sus bienes sean administrados en el país; o,
- d) El cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se entiendan poseídos en el país; o.
- e) Habiendo sido requeridos por la DIAN para ello, no acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios; o,
- f) Tengan residencia fiscal en una jurisdicción calificada por el Gobierno Nacional como paraíso fiscal.

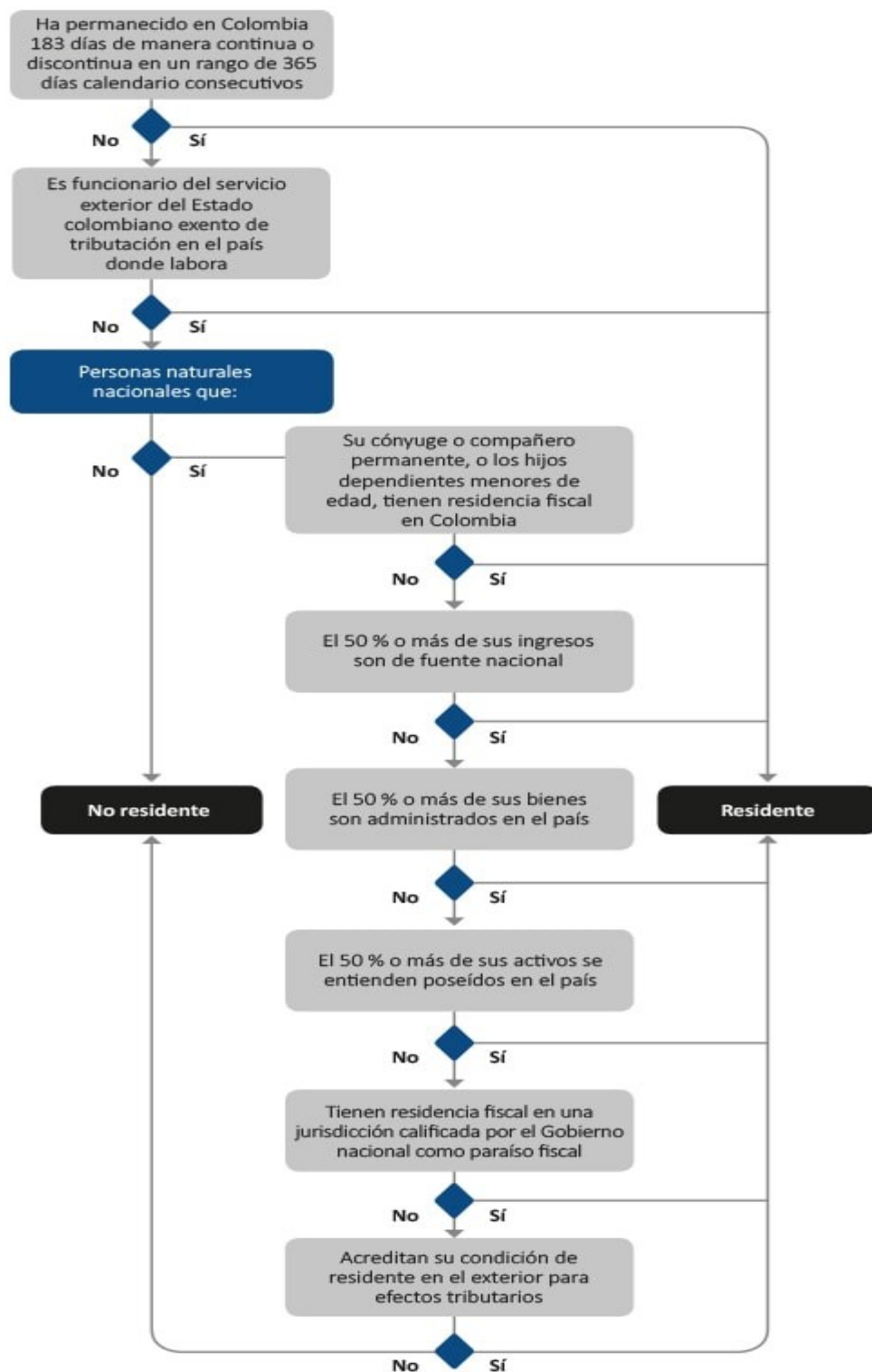
Teniendo en cuenta la siguiente condición:

Los nacionales que cumplan algún requisito de los anteriores, no serán residentes, si reúne una de las siguientes condiciones:

- Que el 50% o más de sus ingresos se generen en la jurisdicción donde tengan el domicilio.
- Que el 50% o más de sus activos se encuentren localizados en la jurisdicción donde tengan el domicilio.
- Las personas naturales nacionales que, de acuerdo con las disposiciones de este artículo acrediten la condición de residentes en el exterior para efectos tributarios, deberán hacerlo ante la DIAN mediante certificado de residencia fiscal o documento que haga sus veces, expedido por el país o jurisdicción del cual se hayan convertido en residentes.

A continuación, en la Ilustración 1, se muestra el diagrama de flujo para establecer la residencia fiscal o no en Colombia para efectos fiscales, este tipo de diagrama es de gran importancia porque se puede visualizar de manera más clara y precisa aquellas personas que residen o no en Colombia y, de acuerdo a eso, identificar si deben declarar o no.

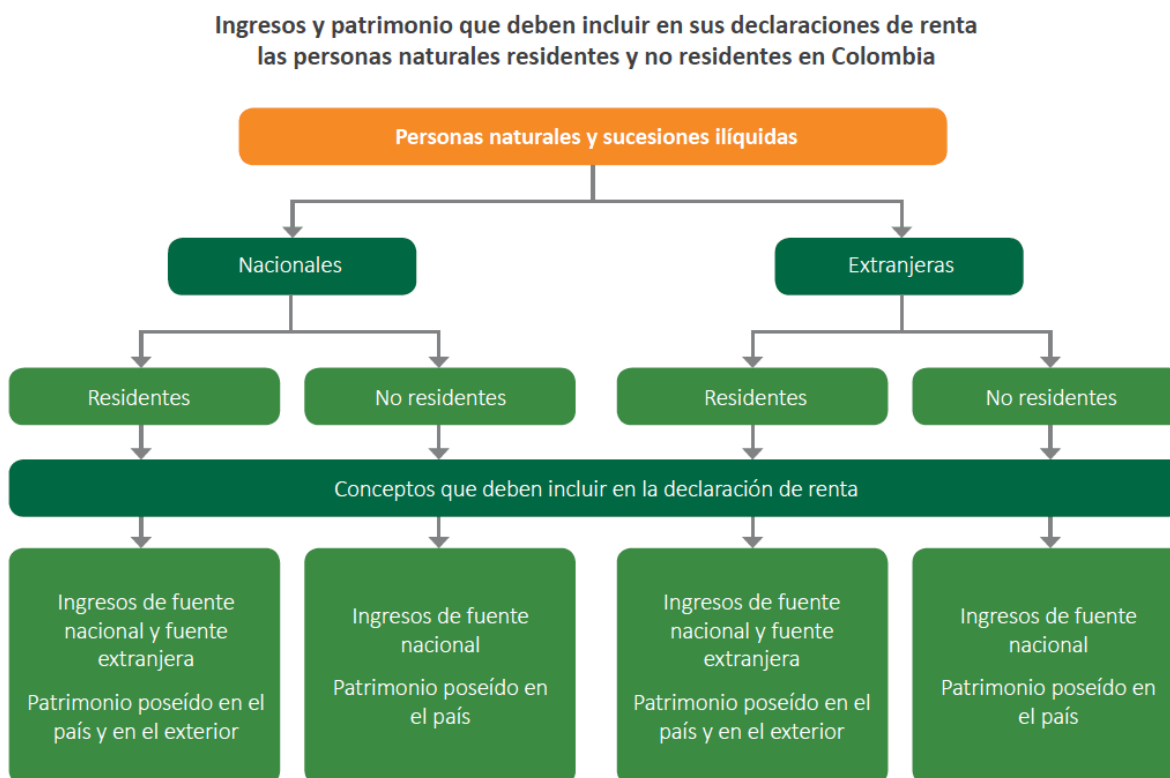
Ilustración 1. Diagrama de flujo para establecer la residencia o no en Colombia para efectos fiscales



Fuente: <https://cdn.actualicese.com/Imagen-editoriales/Img-1-Editorial-04-07-2019.jpg>

La situación de residente tendrá diferentes efectos⁹ a la hora de realizar y declarar renta como persona natural. Véase en la siguiente ilustración 2:

Ilustración 2. Clasificación de personas naturales residentes y no residentes



Fuente: <https://cdn.actualicese.com/Imagen-editoriales/residencia-fiscal-formatos-declaracion-renta-naturales.png>

Las anteriores definiciones e ilustraciones son importantes para dar claridad sobre el concepto de residencia fiscal regulada, el cual, en tema de efectos tributarios, no siempre armoniza con la morada de la persona. Para ser residente deberá cumplir con alguna de las condiciones del artículo 10 del Estatuto Tributario o de ser extranjero al percibir algún tipo de ingreso y no haberle practicado retención en la fuente. Por ejemplo: una persona puede vivir en Europa o Chile, pero tener residencia fiscal en Colombia.

⁹ Tales como el tipo de información que deberá reportarse y el formulario a utilizar.

Las personas nacionales residentes son los ciudadanos del territorio nacional o internacional que están sometidos al impuesto de renta, debiendo tributar tanto las rentas de fuente nacional como de fuente extranjera, según el artículo 9 y 10 E.T. Además, las personas extranjeras residentes en nuestro país tienen igual tratamiento tributario que los nacionales.

Así las cosas, es importante tener en cuenta que la residencia fiscal en cuanto a temas tributarios no depende del lugar donde la persona vive. Una persona puede vivir en otro país, pero su residencia fiscal encontrarse en Colombia. Otro aspecto por tener en cuenta es el Certificado de Residencia Fiscal, documento con el que se prueba la residencia fiscal ante la DIAN. De hecho, el no contar con este puede traer inconvenientes para aquellas personas que tributan en varios países debido a que “se excluye al omiso de los beneficios propios de los Convenios de Doble Imposición” (Reyes Abogados Asociados, 2017).

Reforma tributaria

Cada país tiene una estructura de impuestos y en esta se establecen quienes deben pagar la tributación, al igual que los motivos por los cuales deben hacerlo, la cantidad, entre otras condiciones. Ahora bien, debido a que las políticas del gobierno al igual que el desempeño de la economía cambian, la estructura tributaria también se ve en la necesidad de ser modificada. Estas modificaciones son lo que se suele denominar como reforma tributaria (Banrepcultural, s.f.). La frecuencia de esas modificaciones es otro asunto, y la seguridad o inseguridad jurídica que se derivan de ellas.

A menudo, la modificación en la estructura tributaria, se basa en la necesidad de aumentar o disminuir la cantidad de dinero que recibe el Estado mediante los impuestos. Uno de los casos puede darse cuando un Estado tiene una buena administración pública y sanas finanzas, con un desempeño en la economía sobresaliente y con una población con un nivel de vida en buenas

condiciones. Este país posiblemente no necesite todos los ingresos que está recibiendo por impuestos, así que necesita una reforma tributaria, lo cual beneficiará a la población porque esos impuestos disminuirían. Puede suceder un caso contrario en el que un país necesite realizar una reforma tributaria porque se ve en la necesidad de aumentar la cantidad de dinero que está recibiendo por impuestos. Un ejemplo de ello es un Estado donde los obligados no cumplen con el pago de estos impuestos, así que el Estado se ve en la necesidad de hacer reformas donde los contribuyentes se vean incentivados a pagar estos impuestos gracias a beneficios o estímulos que se le darán a las empresas o personas por el cumplimiento de sus pagos (Banrepcultural, s.f.).

Conforme las definiciones descritas, el concepto de reforma tributaria es el cambio legislativo enfocado a los impuestos, sea para aumentar o disminuir bases impositivas, crear nuevos impuestos o, por el contrario, eliminarlos. Reformas que son iniciativas del gobierno colombiano en cabeza del Presidente de la República, representado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público, en el que se tiene un proyecto de ley que es radicado ante la Cámara de Representantes y debatido por el Congreso en pleno y luego discutido en Cámara y Senado. En dicho proyecto de ley se expiden, eliminan o aclaran normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Igualmente, la noción de reforma tributaria consiste en todo cambio, modificación o aclaración en el marco legal tributario.

Sujeto pasivo

El término sujeto pasivo, cuando se habla de impuestos y obligaciones fiscales, se refiere a la persona sobre la que recae la responsabilidad de pagar impuestos, es decir quien se tiene que hacer cargo de ciertas obligaciones tributarias. Conviene aclarar que sujeto pasivo es diferente a contribuyente; el primero es la persona física o jurídica que debe cumplir con las obligaciones tributarias, ya sea como responsable del impuesto o como contribuyente, el sujeto pasivo es el

deudor frente a la hacienda pública debido a que generó un hecho económico del cual surgió esa obligación del pago de impuesto. Por su parte, el contribuyente es la persona física y jurídica que está llamada a soportar la carga del impuesto debido a que es el titular de esa capacidad económica que origina la generación de ese impuesto (Viaña Torrento, 2017).

La CIJUF en concepto 0003 del 12 de julio de 2002, menciona que de acuerdo con el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, se puede establecer una distinción entre el sujeto pasivo económico y el sujeto pasivo de derecho. El primero, sujeto pasivo económico, es la persona que adquiere tanto bienes como servicios que son gravados, y es aquella que asume el impuesto; este no es parte de la obligación tributaria sustancial, pero tanto para la política fiscal como para lo económico es aquella a quien se le traslada el impuesto y deberá asumirlo. El sujeto Pasivo del derecho, es la persona que actúa como recaudador, y como tal debe cumplir con las obligaciones impuestas por el Estado, es decir presentar la declaración y pagar el impuesto, de lo contrario puede haber sanciones de tipo penal y de tipo administrativo como moratoria, extemporaneidad y entre otros.

En concordancia con la definición de Joan Ramon Viaña Torrento, sujeto pasivo es la persona que se encarga de cumplir la obligación tributaria, por ello recae en él la responsabilidad de pagar los impuestos. Además, coherente con la CIJUF, el sujeto pasivo es el que responde por los dineros del Estado, debido a que es un co-recaudador.

Seguridad Jurídica

Por lo pronto, el presente concepto solo se abordó desde la óptica general de Seguridad Jurídica.

Este principio pertenece al derecho y representa la seguridad de que se tiene conocimiento de lo que la ley considera que es permitido, prohibido o mandado por los poderes públicos (Pérez Luño, 2000).

Etimológicamente la palabra seguridad viene del latín *securitas* que proviene del adjetivo *securus* y esto quiere decir, tener seguridad de algo. Así que cuando se habla de Seguridad Jurídica se hace referencia a las garantías que ofrece el Estado a su población en cuanto a que sus derechos no serán violados, el respeto por los bienes materiales, y brindar seguridad a la persona; y que en caso de que estos sean violados, el Estado debe asegurar a los individuos que tanto los daños morales, como a sus bienes o la persona en sí, serán reparados (Diccionario Etimológico de Chile, s.f.).

Como principio la Seguridad Jurídica tiene un significado agnóstico cuando se relaciona con lo económico, debido a que depende del modelo económico que se implante en la sociedad; un ejemplo de esto son las reglas que ordenan un determinado nivel de distribución de recursos para los trabajadores que puede ser tan legal como las que ordenan maximizar ingresos para los emprendedores. Como valor jurídico, este concepto no necesita de la desregulación del trabajo, los bienes o los servicios. Por tal motivo los actores económicos tienen derecho a una estabilidad en los marcos jurídicos que permitan regular su actividad mas no un derecho a una maximización de ingresos. Otro enfoque de la Seguridad Jurídica subraya su carácter de bien sujeto a competencia por parte de los diferentes actores económicos, es decir, cuando se la entiende como un bien social con alta demanda. En tal sentido, los individuos quieren que las reglas jurídicas maximicen su ingreso personal o que los marcos jurídicos de su actividad no varíen, pero la realidad es que cuando se aumenta la Seguridad Jurídica de un grupo, se disminuye la de otro (López Medina, 2006).

En cuanto al alcance del principio de seguridad, en el extracto de la Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-250/2012 (M.P. H. Sierra, 2012), y que originalmente proviene de la sentencia T-502/2002 (M.P. E. Montealegre, 2002), la Corte Constitucional dispone que:

(...) la Seguridad Jurídica es un principio central en los ordenamientos jurídicos occidentales. La Corte ha señalado que este principio ostenta rango constitucional y lo ha derivado del preámbulo de la Constitución y de los artículos 1, 2, 4, 5 y 6 de la Carta //La Seguridad Jurídica es un principio que atraviesa la estructura del Estado de Derecho y abarca varias dimensiones. En términos generales supone una garantía de certeza. Esta garantía acompaña otros principios y derechos en el ordenamiento. La Seguridad Jurídica no es un principio que pueda esgrimirse autónomamente, sino que se predica de algo. Así, la Seguridad Jurídica no puede invocarse de manera autónoma para desconocer la jerarquía normativa, en particular frente a la garantía de la efectividad de los derechos constitucionales y humanos de las personas (...).

Además, la Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-250/2012 (M.P. H. Sierra, 2012), señala que:

La Seguridad Jurídica opera en una doble dimensión, por un lado se encarga de estabilizar las competencias de la administración como el legislador o los jueces, y por otro lado otorga certeza a los administrados sobre el momento en el cual ocurrirá la solución del asunto sometido a consideración del Estado. Esta situación es expresada mediante la regulación de términos para la adopción de decisiones; en el campo legal, “las normas de procedimiento establecen términos dentro de los cuales se deben producir las decisiones (Códigos de Procedimiento Civil, Laboral y de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, entre otros)”

En consonancia con el contenido de las anteriores sentencias, la DIAN (2018) mediante la Circular 20 del mismo año, busca garantizar la Seguridad Jurídica en procesos administrativos, así:

La consagración del deber de aplicación uniforme de las normas y la jurisprudencia, por parte de las autoridades en el ejercicio de su actividad, tiene por objeto efectivizar o materializar frente al administrado la aplicación de los principios constitucionales de Seguridad Jurídica e igualdad (pág. 5).

Con el fin de asegurar la unidad y Seguridad Jurídica en las actuaciones de competencia de la entidad los funcionarios en sus actuaciones administrativas deberán observar los principios constitucionales, los reguladores de la función administrativa y aquellos que de manera particular se han consagrado (legal o jurisprudencialmente) en materia tributaria (pág. 6).

En cuanto a los principios en materia tributaria, y el deber de contribuir se basa en el fundamento constitucional consagrado en el artículo 95 numeral 9 de la Constitución Política, según el cual constituye un deber de la persona y el ciudadano: “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (pág. 16).

La Seguridad Jurídica como lo dice la Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-250/2012 (M.P. H. Sierra, 2012), es un principio fundamental derivado del preámbulo de la Constitución y de los artículos 1, 2, 4, 5 y 6 de la Carta Política. Es un eje que impregna la estructura del Estado Social y Democrático de Derecho; empero este principio es autónomo, similar al contenido del principio de legalidad, pero que no se puede confundir con el principio de Seguridad Jurídica. Este principio establece una garantía de derechos protectores para los ciudadanos ante el poder punitivo del Estado, el cual requiere certeza, taxatividad de la norma y tiempo determinado.

Siguiendo los parámetros Constitucionales, el concepto de Seguridad Jurídica debe contener mínimo dos elementos (certeza y tiempo). La certeza, implica que el Estado por medio del Congreso debe determinar la conducta prohibida y la sanción asociada a dicha conducta

mediante la ley que ha de estar dentro de la taxatividad tributaria de forma inequívoca; en cuanto al tiempo determinado, es la duración que apunta la norma en una vigencia prolongada, con el fin, de que las personas puedan apropiarse del derecho, puedan darle el desarrollo y que ciertamente tengan estabilidad en la aplicación.

Marco teórico

Una vez concluido el segmento en el cual se establecen las definiciones de las palabras claves de esta investigación, se procede a exponer muy brevemente el marco teórico en el cual la misma se basa. Las teorías aplicables al presente escrito son el método dogmático de C. Courtis, la teoría positivista de Hans Kelsen y la valoración de la Seguridad Jurídica en asuntos tributarios de Ávila.

Teoría dogmática de C. Courtis

La dogmática jurídica tiene por esencia el estudio del derecho positivo¹⁰, esto es, las normas en forma sistemática dentro de un determinado territorio. La dogmática es indispensable para el ordenamiento jurídico debido a que la función normativa es identificar normas aplicables a situaciones de controversias o acuerdos. En dicho sentido la dogmática en esencia es la solución que se invoca para justificar actos o hechos.

(Courtis C. , 2006) ha concretado en cinco elementos básicos el trabajo de la sistematización y conceptualización:

- a) Seleccionar un conjunto normativo con cierta unidad de sentido.

¹⁰ Normas escritas para una nación, territorio o nicho.

- b) Determinar los fines y valores que consagran, a través de la inducción de principios que capten su sentido.
- c) Identificar, describir y jerarquizar los elementos que componen ese conjunto normativo.
- d) Describir las relaciones entre esos componentes.
- e) Señalar semejanzas y contrastes con otros conjuntos normativos relevantes.

Elementos de la dogmática útiles para el investigador y el aplicador jurídico, debido a que los dos horizontes se complementan y se manifiestan en libros, revistas, conferencias, actualizaciones y otros espacios que enriquecen el dogma jurídico.

Esta teoría es importante debido a que la base del conocimiento científico del derecho tributario es la existencia de sus normas especiales y sus correlativos deberes y obligaciones, que pueden ser identificadas de manera objetiva y neutral. De otro modo, el fundamento de las normas sería sólo una expresión de puntos de vista, de actitudes subjetivas y preferencias personales del administrador o administrado.

Teoría positivista de Hans Kelsen

Se refiere al derecho escrito, tangible, creado por el Estado para sus habitantes, en forma sistémica, el cual refiere a la teoría de la jerarquía normativa y más específicamente lo que ilustra la famosa pirámide. En Colombia la jerarquía normativa se aplica como principio rector siendo la norma mayor la Constitución Política de Colombia¹¹, por lo cual las normas de rango inferior deben armonizar y ser coherentes con la Carta Magna.

¹¹ Artículo 4 de la Constitución Política

Kelsen H., 1982 en su *Teoría Pura del Derecho* sostuvo que existe un orden de prelación en las normas jurídicas, situando unas por encima de otras a la hora de su aplicación, para fines de sometimiento de normas de inferior alcance o referencia con normas más generales o de carácter más amplio.

En el caso de la aplicación de la jerarquía normativa o pirámide de Kelsen al ordenamiento jurídico en el ámbito Tributario, existen varios niveles, ordenados de mayor a menor jerarquía, de la siguiente forma: Constitucional, Legal, Decretos Reglamentarios, Ordenanzas Departamentales, Ordenanzas Municipales, Acuerdos, Resoluciones, y los demás actos administrativos, por último, Conceptos. Entender el ordenamiento jurídico como una estructura jerarquizada permite comprender que las normas jurídicas de superior jerarquía contienen las condiciones de validez de las normas de rango inferior; y a la inversa, las normas jurídicas de estratos inferiores deben adaptar su contenido y sus procedimientos de emisión a las de estratos superiores.

Valoración de la Seguridad Jurídica en asuntos tributarios de Ávila

Afianza Ávila que la Seguridad Jurídica es un eje transversal a la estructura del Estado Social y democrático de Derecho y toda entidad pública debe velar por el cumplimiento de la misma y como principio autónomo establece garantía protectora para los ciudadanos ante el poder punitivo del Estado, el cual requiere certeza, taxatividad de la norma y tiempo determinado.

Enfatiza en su teoría que la Seguridad Jurídica envuelve el desarrollo del estado ideal que equilibra y exige mutuamente la coordinación Estado - Ciudadano de forma conjunta.

Ávila (2012) define la Seguridad Jurídica en dos dimensiones:

Una estática y una dinámica. “La dimensión estática se vincula al problema del conocimiento del Derecho o a la comunicación en el derecho y se refiere a las cualidades que debe tener para ser

considerado “seguro” y así poder servir de instrumento de orientación al ciudadano. En su dimensión dinámica la Seguridad Jurídica se vincula con el problema de la acción en el tiempo y prescribe los ideales que deben garantizarse para que el Derecho pueda asegurar derechos al ciudadano y, con ello, pueda servirle de instrumento de protección” Por él deriva que la Seguridad Jurídica debe ser cognoscible, confiable y calculable, clasificados como indicadores indivisibles para poder ser un instrumento de orientación, protección y tranquilidad para las personas (pág. 581).

En este contexto, Ávila (2012) desarrolló en su tesis la valoración de la seguridad jurídica en asuntos tributarios basándose en indicadores tales como la Cognoscibilidad, la Confiabilidad y la Calculabilidad. Estos tres indicadores son esenciales e indivisibles para la Seguridad Jurídica, además de ser aplicables en el ámbito tributario.

Ávila (2013), menciona que, a criterio del investigador se pueden escoger los subparámetros que más se ajusten a la investigación, para realizar la evaluación del concepto de Seguridad Jurídica. Por ello aquí se prefirió desde la experiencia la segmentación de cada indicador de la siguiente manera:

Cognoscibilidad

Ávila (2013) lo describe como lo que puede conocerse por parte de las personas al ver las normas, identificar las estructuras argumentativas, si son leyes generales e individuales, materiales y procedimentales, mínimamente efectivas o aplicables. Por lo tanto, el derecho debe tener cognoscibilidad material, es decir, tener seguridad al consultar las normas existentes y vigentes; y cognoscibilidad intelectual en cuanto a la seguridad conexas al contenido de las normas.

Los subparámetros para evaluar la Cognoscibilidad son:

- **Accesibilidad normativa:** Es poder acceder a las normas, saber si están vigentes o derogadas. Por ello, a mayor divulgación de las normas, mayor conocimiento de las normas e impulso de las mismas.
- **Alcance normativo:** Es la unificación del tema de un mismo contenido en forma de código que segregue el aspecto sustancial y el procesal. Evitar las normas en goteo o acumulativas de varios o muchos contenidos a la vez, además, con ello se aplica de forma correcta el contenido de la norma, la cual es conocida, válida y directamente aplicable a una conducta, que previo se conozcan las consecuencias de la misma por acción u omisión. Subcriterio que favorece a los ciudadanos y aplicadores de la norma al caso concreto.
- **Comprensión intelectual de las normas:** Es la claridad normativa, de forma simple, específica y concreta, para que los receptores entiendan lo que dice la norma.
- **Comprensión material de las normas:** Es la determinación de la norma, acciones u omisiones, con el fin de evitar la arbitrariedad de quien aplica la norma, además para que sea sólido, coherente y consistente al momento de emitirse pronunciamientos por parte de la doctrina o de instituciones.

Calculabilidad

“Es la convicción de aplicar una norma a un caso concreto, sin reproche de ambigüedad” (Ávila, Teoría de la seguridad jurídica, 2012, pág. 582), es la capacidad que tiene el ciudadano para poder anticiparse a los resultados de los actos u acciones que realicen dentro de un margen de tiempo.

Los subparámetros para evaluar la Calculabilidad son:

- **Lex stricta:** Es contentiva de la taxatividad legal, como acontece en el ámbito tributario, donde es ser taxativo por reserva de ley. Con jerarquía normativa y prelación entre las fuentes de Derecho que impiden la derogación, modificación o infracción de las normas de rango superior por aquellas que les están subordinadas (López Ruiz, 1997, pág. 83).
- **Lex previa:** Se define la conducta regulada en la ley antes de la ejecución del hecho, acto u omisión. Martínez Roldán (1988):

Ha indicado que así como para la concepción positivista comteana, la ciencia consiste en la previsión que se introduce en el conocimiento de la realidad, según la vieja máxima *savoir c'est prévoir*, el Derecho a través de sus normas introduce la seguridad en la vida social al posibilitar la previa calculabilidad de los efectos jurídicos de los comportamientos (pág. 145). Esta debe ser de forma inequívoca, en caso de no contemplarse alguna actuación por parte del contribuyente deberá garantizarse el principio *nullum crimen nulla poena sine lege*¹².

Lex stricta y *Lex previa* son principios que definen la taxatividad, la cual está unida al principio de legalidad donde las personas anticipen y puedan medir las consecuencias de los actos o hechos dentro de un rango razonable y claro, es decir, es una herramienta de tranquilidad.

- **Transición entre las reformas tributarias:** Es comprender en un tiempo razonable los cambios entre una norma y la otra, para que el ciudadano pueda prepararse ante los cambios tributarios, así tomar medidas en un plazo razonable, acogerse o prolongar un hecho u acto jurídico (Ávila, Teoría de la seguridad jurídica, 2012).
- **Firmeza:** Para el caso del impuesto de renta persona natural en Colombia, es el transcurrir de un tiempo determinado y establecido por la ley para que la DIAN dentro de ese periodo

¹² No se producirán consecuencias jurídicas penales para las conductas que no hayan sido previamente tipificadas.

otorgado pueda cuestionar y modificar la declaración tributaria presentada por el contribuyente. Es cerrar ciclos tributarios (Ávila, Teoría de la seguridad jurídica, 2012).

Confiabilidad

Es la convicción, la permanencia de la norma, además de la eficacia por parte de las personas al aplicar o invocar la norma. Como lo explica Ávila (2013), es la dinámica de la Seguridad Jurídica, es la que protege la irretroactividad de la ley y proporciona la durabilidad del ordenamiento jurídico la cual no requiere inmutabilidad o petrificación del sistema jurídico sino una “estabilidad temporal razonable”¹³.

Los subparámetros para evaluar la Confiabilidad son:

- **Permanencia:** Es el tiempo de vigencia dentro del ordenamiento jurídico, tiempo plasmado en la misma ley. Es la garantía de la estabilidad e inmutabilidad de los periodos gravables invocados en la norma.
- **Tiempo determinado:** Es la duración que apunta la norma en una vigencia prolongada, con el fin de que las personas puedan apropiarse del derecho, puedan darle el desarrollo y que ciertamente tengan estabilidad en la aplicación y no como soluciones coyunturales del turno político.
- **Irretroactividad de la ley:** Ninguna ley es retroactiva stricto sensu, debido a que la ley no puede regular ni modificar el pasado, solo los efectos jurídicos pueden operar después de la fecha de su promulgación.

¹³ Reglas mínimas sobre Seguridad Jurídica en el ámbito Iberoamericano, Documento de sustentación. Elaborado por la XIV Cumbre Judicial Iberoamericana, Brasilia, 2008.

- **Eficacia:** En el sentido kelseniano es la obediencia de las normas por la mayoría de los receptores sin necesidad de coacción y la efectiva aplicación de la sanción en caso de desobediencia por los órganos competentes. También es transparencia por parte del Estado y de los ciudadanos, lo cual se traduce en los impuestos recolectados y el uso de los dineros públicos.

Marco normativo

Una vez presentados los términos bajo los cuales se habrá de evaluar la seguridad jurídica, se procede a presentar el marco normativo que constituyó el objeto de estudio de esta investigación. Para el marco normativo se realizó una aproximación a las normas jurídicas desde la aplicación de los principios¹⁴ Constitucionales¹⁵. Se estableció el límite temporal entre los años 2014 al 2020, periodo en el cual se materializó la ley 1739 del 2014, ley 1819 del 2016, ley 1943 del 2018 y ley 2010 del 2019.

A continuación, se enuncian las normas que tienen relación con el impuesto de renta persona natural residente en Colombia, para luego hacer referencia de manera más amplia a las cuatro leyes expedidas entre los años 2014 y 2020 que son el objeto de estudio de la investigación que da lugar a este texto.

¹⁴ Principios en materia tributaria son fundamentales la eficiencia, progresividad y equidad.

¹⁵ Artículo 363 de la Constitución Política de Colombia

El marco normativo más amplio relacionado con el impuesto de renta, se compone de: La Constitución Política de Colombia; los códigos: civil y de comercio; el CPACA¹⁶; y el Estatuto Tributario de Colombia.

En cuanto a los reglamentos administrativos del orden nacional se encuentran: el Oficio 034454 de 2015 diciembre 1 (CIJUF, 2015); el Concepto 000915 de 2018 julio 23 (DIAN, 2018a); el Concepto unificado 000912 de 2018 julio 19 (CIJUF, s.f.); 100208221-1564 adición al concepto general unificado no 000912 de 19/07/2018 (DIAN, 2018b); 100202208-1364 adición del concepto general unificado no. 0912 del 19 de julio de 2018 impuesto sobre la renta (CIJUF, 2018a).; Oficio 003345 del 13/02/2019; Oficio 000549 del 24/04/2018 (CIJUF, 2018b); la CIRCULAR INTERNA NUMERO 000005 del 16 de abril de 2020 - calificación tributaria de la Dirección de Gestión de Ingresos (DIAN, 2020a); DIAN, Dirección de Gestión de Ingresos CIRCULAR INTERNA NUMERO 000013 del 18 de abril de 2020 - calificación tributaria (CIJUF, 2020).

Con respecto a los precedentes jurisprudenciales emitidos por la Corte Constitucional y Consejo de Estado, se encuentran en la Corte Constitucional de Colombia, las sentencias: C-004/1993a (M.P. C. Angarita, 1993); C-228/1993b (M.P. V. Naranjo, 1993); C-246/1995a (M.P. J. Hernández, 1995); C-084/1996a (M.P. C. Gaviria, 1996); C-412/1996b (M.P. A. Martínez, 1996); C-486/1996c (M.P.A. Barrera, 1996); C-028/1997a (M.P. A. Martínez, 1997); C-290/1997b (M.P. J. Arango, 1997); C-353/1997c (M.P. J. Arango, 1997); C-512/1997c (M.P. J. Arango, 1997); C-678/1998 (M.P. A. Beltrán, 1998); C-302/1999 (M.P. C. Gaviria, 1999); C-427/2000 (M.P. V. Naranjo, 2000); C-711/2001a (M.P. J. Araujo, 2001); C-805/2001b (M.P. R. Escobar, 2001); C-

¹⁶ Código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo

227/2002(M.P. J. Córdoba, 2002); C-155/2003 (M.P. E. Montealegre, 2003); C-121/2006(M.P. M. Monroy, 2006); C-594/2010a (M.P. L. Vargas, 2010); C-704/2010b (M.P. M. Calle, 2010); C-822/2011a (M.P. M. González, 2011); C-076/2012a (M.P. H. Sierra, 2012); C-1018/2012b (M.P. M. González, 2012); C-891/2012c (M.P. J. Pretelt, 2012); C-602/2015b (M.P. J. Palacio, 2015); C-481/2019a (M.P. A. Linares, 2019). En cuanto a las sentencias del Consejo de Estado, se tienen de la sala Contencioso Administrativo 2019 (M.P. J. Ramírez, 2019) las que mencionan el tema del Impuesto sobre la renta, tales como beneficio de auditoría, retiro de aportes voluntarios sin retención contingente y sin periodo de permanencia mínimo en el fondo, componente inflacionario aplicable a las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, sanción por inexactitud; y por último, la sentencia del Consejo de Estado, sala contencioso administrativo 2018 (M.P. M. Chaves) el cual trata sobre el decaimiento del acto administrativo.

Leyes de las reformas tributarias del periodo 2014 – 2020: el objeto específico de investigación

Luego de enunciar algunas normas jurídicas que circunscriben el campo de lo tributario en Colombia, es importante señalar la reserva legal consagrada en el artículo 338 de la Constitución Política el cual le da facultades al Congreso para establecer impuestos, y dispone que al momento de decretarlos fije de forma clara y completa los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas. Este sistema de tributación tiene como base los principios de equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad, establecidos en el artículo 363 de la Carta Superior. En ejercicio de esta facultad exclusiva, el Congreso de la República expidió las siguientes leyes:

Ley 1739 de 2014

Mediante esta Ley se “modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones”. Dicha ley fue publicada el 23 de diciembre de 2014, y trajo consigo cambios a nivel tributario para los colombianos. Esta reforma creó una comisión de Expertos *ad honorem* con el fin de que estudiaran el sistema tributario y propusieran reformas que lo hicieran más equitativo y eficiente. Dicha Comisión tiene entre sus funciones la de presentar informes para las Comisiones Económicas del Congreso cada trimestre. Estos informes consisten en los avances de las discusiones de la Comisión y un informe final con las propuestas de reforma al régimen tributario (Fedesarrollo, 2015a).

Esta Comisión con la colaboración de algunos funcionarios de la DIAN, tuvieron como meta alcanzar un efecto estimado en cuanto a las propuestas más importantes en materia de impuestos directos e indirectos, como es el caso de los cambios propuestos a algunos tributos territoriales. Además, buscaron el impacto de las medidas que tenían como propósito lograr un mejor control de entidades sin ánimo de lucro y de aquellas tendientes a una mejor administración tributaria (Fedesarrollo, 2015b).

Esta Ley se compone de 77 artículos y entre los cambios más representativos están: la incorporación de mecanismos para la lucha contra la evasión al añadir un impuesto de normalización tributaria; la creación de alivios a los contribuyentes morosos los cuales pueden llegar a la condonación de sanciones e intereses moratorios; la creación de la sobretasa al impuesto sobre la renta y la equidad CREE aplicable desde el 2015 hasta el 2018; la creación del impuesto a la riqueza; la modificación del procedimiento para el cálculo del Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado-IMAS para empleados, el cual se puede aplicar a quienes hayan obtenido ingresos brutos inferiores a 2.800 UVT y hayan poseído un patrimonio líquido inferior a 12.000 UVT ; la

desaparición progresiva del Gravamen a los Movimientos Financieros y entre otros cambios relacionados con el procedimiento tributario (Esprofin, 2015).

Los cambios que se presentaron para las personas naturales, fueron:

En cuanto a residencia fiscal, buscó que la regla fiscal aplicada a los nacionales estando en el exterior se mitigara, aplicado bajo los supuestos que contiene el significado de residente, el cual ya se explicó en el anterior marco conceptual; en cuanto a las rentas exentas, se dio fin al debate que se presentaba en cuanto que si las rentas de los empleados que no provenían de una relación laboral, legal o reglamentaria tenían derecho a estar exentos del 25% (Estatuto Tributario, s.f.), lo cual se estableció en el artículo 206 del Estatuto Tributario, el cual determina en el numeral 10, que también aplica para las personas naturales en la categoría de empleados cuyos pagos no sean laborales (Gerencie.com, 2020); “las personas naturales residentes cuando el 80% o más de sus ingresos provengan de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica pero que prestan el servicio por su cuenta y riesgo” (Gerencie.com, 2020b). “La reforma creó para las personas naturales que califiquen como residentes y empleados un sistema alternativo simple, en virtud de esto, el contribuyente tenía la opción de tributar por el sistema general o el mínimo alternativo IMAN” (DIAN, 2017).

Mediante esta Ley se le hicieron modificaciones al IMAS, este permitía que si la renta gravable alternativa o ingresos brutos del trabajador no excedieran de 4.700 UVT (Beltrán Cárdenas & Robayo Gamboa, 2016), podían nivelar su tasa optando por el sistema alternativo; se le agregó una limitación a este régimen, en el que queda establecido que solo pueden acceder a este beneficio “las personas naturales residentes en el país, clasificadas como empleados y con un periodo gravable con ingresos brutos inferiores a 2.800 UVT y con un patrimonio líquido inferior a 12.000 UVT”. Para el acceso al sistema especial, los trabajadores independientes deben cumplir con requisitos

como: Los ingresos deben provenir en una proporción igual o superior a un 80% de la realización de solo una de las actividades económicas señaladas en el artículo 340 del Estatuto Tributario; desarrollar una actividad por su cuenta y riesgo; la renta gravable alternativa (RGA) debe ser inferior a 27.000 UVT (Accounter, 2014).

Así que para la variable de los trabajadores por cuenta propia, los nuevos requisitos son: El patrimonio líquido declarado en el periodo gravable anterior debe ser inferior a 12.000 UVT que constituyen la suma de requisitos adicionales exigidos por la nueva ley (Dussán Salazar, 2014), y en cuanto a la Tarifa del impuesto de renta para personas naturales el artículo 28 adicionó un párrafo al artículo 240 del ET, modificado para los años gravables de 2015 a 2018, y para el artículo 247 del ET no se introdujo ninguna modificación (Sánchez Calle & Mosquera Devia, 2016 , pág. 57).

La Corte Constitucional, en sentencia C-492/2015a (M. P. Calle, 2015) determinó que a partir de 2016, en virtud del derecho de progresividad en derechos sociales, el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida de los sistemas IMAN e IMAS para empleados, debe permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas. Es decir, en la depuración de la renta del IMAN también se debe considerar como renta exenta el 25% de los ingresos laborales.

En el ejercicio realizado por la Comisión de la Reforma Tributaria, en cuanto al impacto en recaudo en lo impuestos directos para personas naturales, Fedesarrollo (2015b) menciona que:

El ejercicio de cuantificación del impacto en el recaudo de las propuestas en relación con el impuesto de renta de las personas naturales se presenta en la Ilustración 3. Este ejercicio se hace considerando únicamente las personas naturales que declararon en el año gravable 2013, lo cual constituye la mejor información disponible para aproximarse a este impacto. No obstante, por la misma ausencia de información, no se incluye el efecto en recaudo que tendría el hecho de que un

mayor número de personas naturales comience a tributar como consecuencia de las medidas propuestas. Los efectos se presentan para ocho grupos de personas clasificadas según de dónde proviene la mayor parte de su renta, así: asalariados, pensionados, rentistas de capital, personas con negocios en los sectores de manufactura, agropecuario, comercio, servicios profesionales y otras actividades.

Ilustración 3. Efecto recaudatorio por cambios propuestos en la tributación de personas naturales: efecto por tipo de medida (Año gravable 2013)

	Cambio tabla	Límite a beneficios	Límite a costos y gastos deducibles	Dividendos	Total
Total efecto (\$mm)	1,495	2,296	923	628	5,548
Total efectos (% del PIB)	0.20%	0.30%	0.12%	0.08%	0.73%

Fuente: Fedesarrollo (2015)

Estas simulaciones proyectaron los siguientes resultados: primero, el efecto conjunto sobre el recaudo de las medidas alcanzaría \$5.5 billones, lo que equivale a 0.73% del PIB de 2014; segundo, el aporte de las diferentes medidas al recaudo son en orden de importancia: i) los límites a los beneficios tributarios (\$2.3 billones, 0.3% del PIB), ii) la modificación de la tabla de rangos y tarifas (\$1.5 billones, 0.2% del PIB), iii) el límite de costos deducibles (\$0.92 billones, 0.12% del PIB), iv) y el impuesto a los dividendos recibidos por personas naturales –sin contar el efecto sobre sociedades cerradas- (\$0.63 billones, 0.08% del PIB); tercero, el aporte al mayor recaudo se distribuiría entre asalariados (\$1.9 billones, 0.25% del PIB), las personas dedicadas a desarrollar actividades económicas en su conjunto (\$1.6 billones, 0.22% del PIB), los pensionados (\$1.04 billones, 0.14% del PIB) y los rentistas de capital (\$0.97 billones, 0.13%) (Ilustración 4). Con relación a la contribución actual al recaudo, el efecto de las medidas propuestas sobre los asalariados es el menor dentro de los ocho grupos de contribuyentes. (Fedesarrollo, 2015b, pág. 2)

Ilustración 4. Efecto recaudatorio por cambios propuestos en la tributación de personas naturales: efecto por tipo de contribuyente (Año gravable 2013)

	Asalariados	Pensionados	Rentistas de capital	Manufactura	Comercio	Agropecuaria	Profesionales y técnicos	Otros negocios	Total
Recaudo situación inicial	2,401	61	341	25	63	111	434	876	
Total efecto (\$mm)	1,870	1,046	972	45	153	136	453	873	5,548
Total efectos (% del PIB)	0.25%	0.14%	0.13%	0.01%	0.02%	0.02%	0.06%	0.12%	0.73%

Fuente: cálculos DIAN con base en las declaraciones

Los cálculos aproximados en estas simulaciones indicaron que el efecto de establecer el impuesto sobre los dividendos de las personas naturales sería de \$628 mil millones. El impacto adicional a través de retenciones sobre la distribución de dividendos a sociedades cerradas podría ser al menos equivalente a esa misma cifra, y como tal, las tarifas promedio aumentarían para todos los grupos de contribuyentes. Las tarifas promedio de los contribuyentes diferentes de asalariados se acercarían a las de estos después de incluir el efecto de las medidas propuestas (Ilustración 5) (Fedesarrollo, 2015b, pág. 3).

Ilustración 5. Tarifas promedio en la situación actual y después de los cambios propuestos

	Situación actual			Después de todos los cambios propuestos		
	Tarifa promedio	Decil 10	Centil 100	Tarifa promedio	Decil 10	Centil 100
Asalariados	9.6	18.7	22.0	17.6	26.8	29.2
Pensionados	0.2	0.8	3.1	13.7	23.6	29.4
Rentistas	2.9	9.0	13.6	13.6	19.7	22.6
Personas que derivan la mayor proporción de su ingreso de actividades en:						
Manufactura	2.0	6.8	11.2	7.4	14.9	25.2
Comercio	1.2	5.1	10.0	6.7	14.4	25.7
Agropecuario	3.6	12.5	21.4	9.0	18.3	27.0
Profesionales	5.9	15.4	22.0	12.8	22.7	27.9
Otras actividades	5.9	15.4	20.0	12.6	23.1	29.3

Fuente: cálculos DIAN con base en las declaraciones

Ley 1819 de 2016

“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”. Fue publicada el 29 de diciembre de 2016. En el contexto económico, esta Ley pretendía que las finanzas públicas que se han visto afectadas por la caída del precio del petróleo y la volatilidad de los mercados financieros tengan cierta sostenibilidad. Los temas en los que se enfocó esta reforma fueron la adopción de las bases contables de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), el gravamen sobre los dividendos, el incremento de la tarifa del impuesto sobre las ventas, en el nuevo esquema de tributación de las personas naturales (incorporación de rentas cedulares), la disminución de la tarifa del impuesto de renta para sociedades y el delito punible para los evasores.

Como complemento a la presente ley, se expidió el Decreto Único Reglamentario (DUR) 1625 del 10 de noviembre de 2016, el cual regula los impuestos del orden nacional; el Decreto 777 del 16 de mayo de 2016 contentivo del componente inflacionario del año gravable 2016 y de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad; Decreto 2120 del 15 de diciembre de 2017 mediante el cual reglamentan los cambios realizados por la Ley 1819 de 2016 al régimen de precios de transferencia; Decreto 2150 del 20 de diciembre de 2017 por medio del cual reglamentan las donaciones que trata el artículo 257 del Estatuto Tributario; Decreto 2169 del 22 de diciembre de 2017 el cual reglamenta los artículos 70 y 73 del E.T. y se fijó el 4.07% el ajuste del costo de los activos fijos y se establecen las cifras del ajuste al costo de adquisición para los bienes raíces y de las acciones y aportes; Decreto 2205 del 26 de diciembre de 2017 el cual reglamenta el artículo 255 del ET adicionado por el artículo 103 de la ley 1819 de 2016, donde condiciona la forma de

acceder al beneficio tributario para descontar del impuesto sobre la renta el 25% de las inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente (Accounter, 2018).

Los cambios que introdujo esta ley en materia tributaria fueron: el incremento del IVA, la eliminación del CREE y respecto al impuesto de renta persona natural (regulado entre los artículos 329 a 343 del Estatuto Tributario) se observó el principal cambio, debido a que se eliminaron los sistemas IMAN e IMAS y se creó el sistema de cedulación que clasifica los ingresos en renta de trabajo, renta de pensiones, renta de capital, renta no laboral, renta de dividendos y participaciones. En la Tabla 1 se puede observar los cambios realizados por esta Ley.

Tabla 1. Cambios realizados por la Ley 1819 de 2016

Variable	Cambios
Topes para declarar renta	<p>Hasta 2016, los topes para declarar renta eran:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Patrimonio y movimientos bancarios hasta 4.500 UVT. - Ingresos menores a 1.400 UVT. - Consumos hasta 2800 UVT. <p>A partir de 2017 los topes para declarar son:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Patrimonio hasta 4.500 UVT. - Ingresos, consumos y movimientos bancarios hasta 1.400 UVT. <p>En cuanto a consumos a partir del 2017 el tope disminuyó de 2.800 a 1.400 UVT.</p> <p>Hasta 2016 las personas se clasificaban en:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Empleado: calculaba IMAN y accedía al IMAS. - Trabajador por cuenta propia accedía al IMAS. - Otros. <p>A partir de 2017 desaparece el IMAN y el IMAS y ya no se clasifican las personas conforme a sus actividades, se deben identificar plenamente sus rentas (rentas cedulares).</p>
Clasificación de las personas naturales	<p>Las rentas cedulares son:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Rentas de trabajo: derivadas de salarios y de prestación de servicios. Para prestación de servicios se debe tener en cuenta que aplica para personas que tengan máximo un trabajador a cargo o que tengan dos o más trabajadores en el año por al menos 90 días. - Pensiones. - Rentas de capital: corresponde a rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de propiedad intelectual. - Rentas no laborales: todas aquellas que no clasifican en las tres anteriores. - Dividendos y participaciones.
Disminuciones de la base gravable	<p>Hasta 2016 la base gravable se podía disminuir en:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aportes: obligatorios sin tope; voluntarios hasta 30% (ingresos) o 3800 UVT.

-
- Interés de vivienda hasta 1200 UVT.
 - Medicina prepagada hasta 192 UVT.
 - Dependientes hasta 10% o 38 UVT.
 - Alimentación hasta 492 UVT.
 - 25% de rentas de trabajo.
 - Otras rentas laborales exentas (art. 206 E.T).
 - Pensiones exentas hasta 12000 UVT.
 - Costos hasta el 50% de los ingresos para los profesionales independientes (90% para arquitectos e ingenieros contratistas).

A partir del 2017 para determinar la base gravable cedular se debe tener en cuenta:

- Desaparece el tope de costos para independientes.
- Las demás disminuciones igual al año 2016, excepto: los aportes obligatorios (EPS y AFP) pasan a ser ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.
- Para rentas de trabajo, las disminuciones no pueden exceder el 40% del ingreso gravado.
- Para rentas de capital y rentas no laborales las disminuciones no pueden exceder el 10% del ingreso gravado.
- Las disminuciones de la base son las mismas de renta.
- Las pérdidas incurridas dentro de una cédula solo podrán ser compensadas contra las rentas de la misma cédula.
- Las pérdidas de periodos gravables solo podrán imputarse en contra de las cédulas de rentas no laborales y rentas de capital, en proporción a los ingresos de estas cédulas participen, teniendo en cuenta los límites y porcentajes de compensación establecidas por la norma. Según artículo 6 de decreto 2250 de 2017.

Disminuciones de la base gravable

· Hasta el año 2016 la Tabla del impuesto era:

Rangos en UVT Tarifa impuesto en UVT

0 hasta 1090 0%

1090 hasta 1700 19% (base – 1090)* 19%

1700 hasta 4100 28% (base – 1700) *28% + 116 UVT

4100 en adelante 33% (base – 4100) *33% + 788 UVT

Tablas de impuesto de renta

· A partir del 2017 las tablas del impuesto son:

- Para rentas de trabajo y pensiones: se suman y se aplica la misma tabla de 2016.

- Para rentas de capital y rentas no laborales: se suman y se aplica la tabla citada en el artículo 241 numeral 2.

Rangos en UVT Tarifa impuesto en UVT:

0 hasta 600 0%.

600 hasta 1000 10% (base – 600)* 10%

1000 hasta 2000 20% (base – 1000) *20% + 40 UVT

2000 hasta 3000 30% (base – 2000) *30% + 240 UVT

3000 hasta 4000 33% (base – 3000) *33% +540 UVT

4000 35% (base – 4000) *35% +870 UVT

La base gravable bajó de 1090 a 600UVT.

· Dividendos y participaciones (artículo 242 E.T)

Rangos en UVT Tarifa impuesto en UVT:

0 hasta 600 0%

600 hasta 1000 5% (dividendos – 600)* 5%

1000 10% (dividendos – 1000) *10% + 20 UVT

Este impuesto se retiene en la fuente 100%.

· La tarifa para rentas de fuente nacional y dividendos gravados es del 35%.

Impuesto sustitutivo del impuesto de renta. Su base gravable son solo ingresos y es de carácter voluntario para algunas personas naturales que cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos:

- Ingresos iguales o superiores a 1400 UVT e inferiores a 3500 UVT. Para ingresos inferiores a 1400 UVT se acogen de manera voluntaria.

- Desarrolle actividades en un establecimiento con un área inferior o igual a 50m².

- Que sean elegibles para pertenecer al BEPS (Beneficios Económicos Periódicos) o que hayan cotizado 8 meses de seguridad social el año inmediatamente anterior.

- Que tengan actividad como actividad económica el comercio al por menor, la peluquería y otros tratamientos de belleza.

Monotributo	<p>NO podrán acceder al monotributo las siguientes personas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Quienes obtengan rentas de trabajo. - Quienes obtengan por rentas de capital y dividendos más del 5% de sus ingresos totales. - Quienes desarrollen actividades adicionales a las exclusivas en Este tributo. <p>El monotributo se liquida con base en ingresos, si se compara la tabla del impuesto de renta para rentas de capital y rentas no laborales se puede observar algún beneficio.</p> <p>La tabla del monotributo es la siguiente:</p> <table> <thead> <tr> <th>Categoría</th> <th>Ingreso Mínimo</th> <th>Ingreso Máximo</th> <th>Monotributo</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>A</td> <td>1400 UVT</td> <td>2100 UVT</td> <td>16 UVT.</td> </tr> <tr> <td>B</td> <td>2100 UVT</td> <td>2800 UVT</td> <td>24 UVT.</td> </tr> <tr> <td>C</td> <td>2800 UVT</td> <td>3500 UVT</td> <td>32 UVT.</td> </tr> </tbody> </table>	Categoría	Ingreso Mínimo	Ingreso Máximo	Monotributo	A	1400 UVT	2100 UVT	16 UVT.	B	2100 UVT	2800 UVT	24 UVT.	C	2800 UVT	3500 UVT	32 UVT.
Categoría	Ingreso Mínimo	Ingreso Máximo	Monotributo														
A	1400 UVT	2100 UVT	16 UVT.														
B	2100 UVT	2800 UVT	24 UVT.														
C	2800 UVT	3500 UVT	32 UVT.														

Fuente: Sánchez Calle & Mosquera Devia (2016)

La reforma contiene cambios estructurales en el aspecto cuantitativo del impuesto y en el aspecto material en cuanto se refiere a las personas obligadas a llevar contabilidad por efecto de las NIIF. Mientras el Gobierno acogió seis de las siete propuestas de la Comisión de Expertos Tributarios (CET), la legislación aprobada desechó la ampliación de la base y tarifa de las rentas de trabajo, mas no así en las rentas no laborales y de capital y no modificó el tratamiento tributario de las pensiones.

En la ley 1607 de 2012 se tuvo la cruda experiencia de la implementación de las NIIF, así lo informó la Comisión de Expertos en la exposición de motivos del proyecto presentado en 2016. Bajo una primera revisión la ley cumple de manera más o menos satisfactoria tanto la simplificación del sistema como su adecuación a los estándares internacionales que permiten mejorar la competitividad del país. Así mismo, es clara su intención de igualar el tratamiento de las rentas del trabajo (Castro Arango & Piza Rodríguez, 2018).

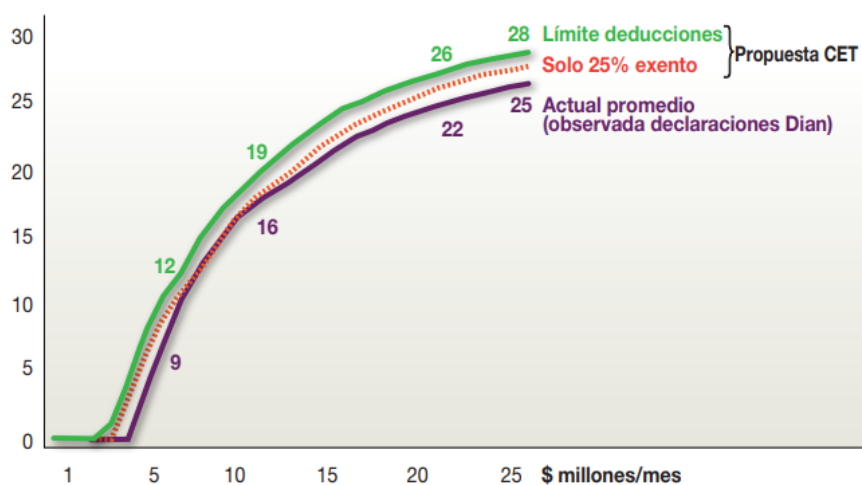
Los autores Clavijo, Vera, y Vera (2016), mencionan que la Comisión de Expertos buscó que las empresas en cabeza de personas naturales y con mayores tributaciones tengan algunos alivios, y planteó algunos puntos, teniendo en cuenta la enorme diferencia entre el 17% del recaudo de Impuesto de renta en Colombia vs el 36% de América Latina y el 72% en la OECD. Estos alivios fueron: ampliar la base tributaria, gravar rentas líquidas de \$1.5 millones/mes (ingresos cercanos a \$2.2 millones/mes vs. el valor actual de \$3.3 millones/mes); incrementar las tasas marginales para los salarios más elevados, pasando del rango 28%-33% hacia el 35%; mejorar la equidad para formar un mayor pago generado, con el fin de disminuir la evasión-elusión de las personas naturales.

En la siguiente Ilustración 6 se puede observar el incremento de las tarifas efectivas hacia el 0.1%-2.5% para aquellos individuos con ingresos de \$2-3 millones mensuales (vs. estar exentos anteriormente). En cambio, los incrementos serían algo más marcados para individuos con ingresos de \$5 millones/mes, llegando a tasas efectivas del 12% (vs. 9% actualmente, según el promedio de las declaraciones observadas de la DIAN). Para ingresos de \$10 millones/mes, las tasas efectivas llegarían al 19% (vs. el 16% actual), y para los ingresos más elevados se alcanzarían tasas efectivas del 26%- 28% (vs. 22%-25% actualmente). Si bien la Comisión de Expertos propuso volver a la declaración ordinaria (eliminando el IMAN-IMAS), la reforma mantuvo el espíritu progresivo y de taponamiento de deducciones-exenciones, al establecer límites relativos y globales a dichos descuentos. En el primer caso, se establecerían topes del 35% en la relación deducciones/renta gravable (para el caso de las rentas de trabajo), mientras que en el segundo caso se aplicarían techos absolutos de \$130 millones anuales (Clavijo, Vera, & Vera, 2016, pág. 13).

La Comisión de Expertos en la búsqueda de simplificar el sistema y que se eliminaran arbitrajes regulatorios propuso clasificar los contribuyentes dependiendo del origen de sus rentas

(vs. clasificación actual de actividad económica del contribuyente), esta tuvo como fin incorporar aquellos ingresos que provinieran de pensiones (incluidas en las rentas de trabajo) y de dividendos (otras rentas) (Clavijo, Vera, & Vera, 2016).

Ilustración 6. Tarifas efectivas de imporrenta persona natural (%)



Fuente: Comisión de Expertos Tributarios

Esta Ley con el fin de simplificar el sistema de depuración de impuesto de renta determinó la cedulación del régimen jurídico aplicable a cada renta sin afectar a otra. Además, la base gravable no se vio disminuida indebidamente por deducciones, beneficios tributarios, costos y gastos que solo debieron ser imputados a una renta. Como resultado del proceso de depuración de cada cédula se obtuvieron las rentas líquidas cedulares, que se sumaron para obtener la renta líquida gravable a la cual se aplicó la tarifa establecida en el artículo 241 del ET. (Deloitte, 2016).

Ley 1943 de 2018

“Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”, reforma que fue publicada el 28 de diciembre de 2018 y conocida como Ley de Financiamiento.

Esta Ley en el artículo 106 estableció que se crearía una Comisión de Expertos *ad honórem* para estudiar el régimen aplicable a los impuestos, tasas y contribuciones de carácter departamental, distrital y municipal, con el objeto de proponer una reforma orientada a hacer el sistema tributario territorial más eficiente, reactivar la economía de las regiones, y combatir la evasión y la elusión fiscal. Algunos de los principales cambios realizados al Estatuto Tributario tal como lo menciona Moore Stephens (2019), fueron:

- La modificación del sistema de depuración cédular pasó de 5 a 3 grupos de rentas cedulares, los cuales son: renta general que incluye la renta de capital, renta de trabajo y renta no laboral; renta pensional; la renta de dividendos y participaciones; sin perder de vista la renta presuntiva, renta por comparación patrimonial y renta por ganancia ocasional.
- Se unificó el criterio del ingreso percibido por concepto de auxilio de cesantías e intereses sobre cesantías, estos ingresos tuvieron el tratamiento de renta exenta atendiendo a lo indicado en el numeral 4° del artículo 206 del E.T., “la modificación también contempla un tratamiento especial para el régimen tradicional de cesantías, contenido en el Capítulo VII, Título VIII, parte primera del Código Sustantivo del Trabajo”.
- Las cotizaciones voluntarias al Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad (RAIS) son ingresos no constitutivos de renta, ni ganancia ocasional para su aportante, limitados al 25% del ingreso laboral o ingreso tributario del año, sin que exceda de 2.500 UVT (\$85.675.000 para 2019).

- Los retiros, parciales o totales, para fines distintos a la obtención de una mayor pensión o un retiro anticipado, constituyen renta líquida gravable y están sometidos a retención en la fuente con una tarifa del 35% al momento del retiro.

- Igualmente, a partir del año gravable 2019, se clarificó la imputación del componente inflacionario de los rendimientos financieros percibidos por personas naturales y sucesiones ilíquidas como ingreso gravado con el impuesto de renta y no como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

- En cuanto a las rentas exentas, se incorporaron tres nuevas opciones para persona natural las cuales fueron: prestaciones sociales en actividad y en retiro que perciben los miembros de las fuerzas militares y la policía nacional. El exceso de salario básico percibido por los soldados profesionales de las fuerzas militares y de la policía nacional. Los gastos de representación de los rectores y profesores de las universidades públicas, lo cuales no podrán exceder del 50% del salario.

- La renta exenta del 25% prevista en el numeral 10 del artículo 206 del E.T. se extiende a los honorarios que perciben las personas naturales cuando contraten o vinculen menos de dos trabajadores o contratistas asociados a la actividad por un término inferior a 90 días.

- Las indemnizaciones por concepto de seguros de vida pasaron de ser rentas exentas a ser ganancias ocasionales cuando el monto supere 12.500 UVT (\$ 428.375.000 para 2019).

- Se eliminaron las rentas exentas de los Magistrados de los Tribunales y de Fiscales, el cual era del 50%, y de los Jueces de la República que era del 25% del salario.

- Las tarifas del impuesto de renta de las personas naturales residentes se modificaron a una única tarifa progresiva, disminuyendo los rangos de la renta líquida (a partir de 1.090 UVT

\$37.354.300 para 2019) e incrementando la tarifa máxima aplicable hasta el 39%, igualmente para las retenciones en la fuente.

- La tarifa del impuesto para los dividendos recibidos por personas naturales residentes, se incrementó a un 15%, y eliminó el beneficio de no gravados (Moore Stephens, 2019).

La ley 1943 de 2018 fue declarada inexecutable de forma integral por la Corte Constitucional en sentencia C-481/2019a, debido a que presentó defectos en su expedición, tales como la violación al principio de consecutividad en el esquema parlamentario bicameral y publicidad. Fue una sentencia con efecto diferido al 1º de enero del 2020, otorgándole tiempo al Ejecutivo y el Legislativo para que en el marco de sus competencias en materia tributaria decidieran ratificar, derogar, modificar o subrogar los contenidos de la Ley de Financiamiento. En caso de no haberlo realizado, operaría la reviviscencia de manera simultánea de las normas derogadas o modificadas por la Ley 1943 de 2018 (Ámbito Jurídico, 2019). Por ello el Legislador expidió la ley 2010 de 2019.

Ley 2010 de 2019

“Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”, la ley fue publicada el 27 diciembre de 2019. Las modificaciones realizadas con respecto al impuesto sobre la renta de persona natural, fueron las siguientes:

- Se adicionaron como rentas exentas para los magistrados de los tribunales, fiscales y procuradores judiciales, un porcentaje del 50% del salario y para los jueces de la República el 25% del salario.

- Con respecto a la determinación de la renta para servidores públicos que laboran en el exterior, tendrán la prima especial y la prima de costo de vida exentas del impuesto sobre la renta.

- Deducción de los intereses por préstamos educativos con ICETEX, también son deducibles los intereses que se paguen sobre préstamos para adquisición de vivienda (Congreso de la República de Colombia, 2019d).

- La tarifa del impuesto de renta persona natural incrementó la base gravable y el saldo a pagar por parte del contribuyente debido a la combinación cédular (Congreso de la República de Colombia, 2019d).

- La ley declaró en el artículo 160 la reviviscencia expresa de los artículos 38, 39, 40, 40-1, 41, 81, 81-1, 118 y 491 del Estatuto Tributario, los cuales se encontraban vigentes antes de la Ley 1943 de 2018, entre los cuales revivió el artículo del componente inflacionario y lo clasificó como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional (Castrillón Rendón, 2020) (Congreso de la República de Colombia, 2019d).

Hasta aquí el registro sintetizado de las cuatro leyes objeto de análisis en la investigación. La siguiente tabla contiene los cambios que se presentaron en las cuatro leyes expedidas entre los años 2014 a 2020:

Tabla 2 Cambios invocados de las leyes 1739/2014, 1819/2016, 1943/2018, 2010/2019

Ley 1739/2014	Ley 1819/2016	Ley 1943/2018	Ley 2010/2019
<p>IVA: Mantuvo gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) con una tarifa de 4X1.000 hasta 2018, para iniciar su desmonte gradual a partir de 2019.</p> <ul style="list-style-type: none"> Objetivo: Recaudo de \$53 billones Creación del impuesto a la riqueza: estará a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios 	<p>La depuración de este impuesto se realizaría de acuerdo con cada una de las cédulas definidas (rentas de trabajo, pensiones, rentas de capital, rentas no laborales, y dividendos y participaciones) de manera independientes.</p> <ul style="list-style-type: none"> Nuevas las tarifas del impuesto de renta para personas naturales residentes y asignaciones y donaciones modales: La tarifa para personas naturales sin residencia en el país será del 35%. Los aportes obligatorios al sistema general de pensiones no harán parte de la base para 	<p>A. Personas naturales:</p> <ul style="list-style-type: none"> Sistema cedular. (artículo 29 ley 1943, modificó el artículo 330 ET) La depuración se efectuará de modo independiente en las siguientes tres (3) cédulas: rentas de trabajo, de capital y no laborales; rentas de pensiones, y dividendos y participaciones. Rentas líquidas gravables. (artículo 30 de ley 1943, modificó el artículo 331 ET) Para efectos de determinar las rentas líquidas gravables a las que le serán aplicables las tarifas establecidas en el artículo 241 de este Estatuto se seguirán unas reglas. Base renta presuntiva (artículo 31 ley 1943, modificó artículo 333 ET). La Renta presuntiva se comparará con la renta líquida de la cédula general Ingresos de la cédula general. (artículo 32 ley 1943, modificó artículo 335 ET): son ingresos de esta cédula: rentas de trabajo señaladas en el artículo 103 ET, rentas de capital, rentas no laborales Renta líquida gravable de la cédula general. (artículo 33 ley 1943, modificó artículo 336 ET) 	<p>A. Personas naturales</p> <ul style="list-style-type: none"> Determinación cedular. (artículo 37 LEY 2010, modificó el artículo 330 ET): la depuración se efectuará de modo independiente en las siguientes tres (3) cédulas: rentas de trabajo, de capital y no laborales; rentas de pensiones, y dividendos y participaciones. Rentas líquidas gravables. (artículo 38 de LEY 2010, modificó el artículo 331 ET): para efectos de determinar las rentas líquidas gravables a las que le serán aplicables las tarifas establecidas en el artículo 241 de este Estatuto, se seguirán unas reglas Base renta presuntiva (artículo 39 LEY 2010, modificó artículo 333 ET). La Renta presuntiva se comparará con la renta líquida de la cédula general Ingresos de la cédula general. (artículo 40 LEY 2010, modificó artículo 335 ET). Son ingresos de esta cédula: rentas de trabajo señaladas en el artículo 103 ET, rentas de capital, rentas No laborales Renta líquida gravable de la cédula general. (artículo 41 LEY 2010, modificó artículo 336 ET). Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán unas reglas

<ul style="list-style-type: none"> • Creación de la sobretasa al CREE: Este tributo tendrá aplicación desde el año 2015 hasta el 2018. 	<p>aplicar la retención en la fuente por salarios u honorarios, y serán considerados como ingresos o constitutivos de renta ni ganancia ocasional.</p>	<ul style="list-style-type: none"> •Otras disposiciones en la depuración de la renta de personas naturales: artículo 22 ley 1943 adicionó numeral 3 al artículo 27 ET: El reconocimiento (realización) de las cesantías e intereses a las cesantías; artículo 23 ley 1943 modificó artículo 55 ET: Las cotizaciones voluntarias al régimen de ahorro individual con solidaridad; artículo 24 ley 1943 modificó numerales 6 y 8 del artículo 206 ET: cuales se consideran rentas exentas 	<ul style="list-style-type: none"> •Otras disposiciones en la depuración de la renta de personas naturales; artículo 30 LEY 2010 adicionó numeral 3 al artículo 27 ET; artículo 31 LEY 2010 modificó artículo 55 ET; artículo 32 LEY 2010 modificó numerales 6 y 8 del artículo 206 ET: cuales son rentas exentas; artículo 32 LEY 2010, adicionó el numeral 7 y 9; y los párrafos 4 y 5 al artículo 206 ET: cuales son rentas exentas; artículo 32 LEY 2010 adicionó los párrafos 4 y 5 al artículo 206 ET; artículo 33 modificó artículo 206-1 ET
<p>Comisión de Expertos. Fueron designados por el Gobierno Nacional para estructurar lo que sería una nueva Reforma (Reforma Estructural)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y las asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios será del 33%. Se limitan rentas exentas. 	<ul style="list-style-type: none"> •Tarifa. (artículo 26 ley 1943, modificó artículo 241 ET): las tarifas de impuesto de renta para personas naturales y asimiladas. •Tarifa para dividendos. (artículo 27, modificó artículo 242 ET) 	<ul style="list-style-type: none"> •Tarifa. (artículo 34 LEY 2010, modificó artículo 241 ET): las tarifas de impuesto de renta para personas naturales y asimiladas; tarifa para dividendos de personas naturales. (artículo 35, modificó artículo 242 ET) la tarifa para dividendos y participaciones recibidas por personas naturales y asimiladas residentes en el país.
	<p>La tarifa para dividendos y participaciones recibidas por personas naturales y asimiladas residentes en el país</p>	<p>B. Disposiciones en el impuesto de renta y complementario</p>	<p>B. Disposiciones en el impuesto de renta y complementario</p> <ul style="list-style-type: none"> •Ganancias ocasionales (artículo 36 LEY 2010 adiciono artículo 303-1 ET) •Costos y deducciones: subcapitalización: (artículo 63 LEY 2010 modificó el artículo 118-1 ET); deducción de impuestos pagados y otros: (artículo 86 LEY 2010 modificó el artículo 115 ET); cuales son deducibles; deducción por contribuciones a educación de los empleados (artículo 87 adicionó el artículo
	<ul style="list-style-type: none"> • Se establece una sobretasa al 	<ul style="list-style-type: none"> •Ganancias ocasionales (artículo 28 ley 1943 adicionó artículo 303-1 ET) 	

<p>Impuesto Sobre la Renta.</p> <ul style="list-style-type: none"> • A partir del 1° de enero del 2017, la tarifa de este impuesto para las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca será del 20%. • Se establece como tarifa general del IVA el 19%, y se amplía el hecho Generador Servicios. • Se crea el Monotributo. • Se crean el impuesto nacional al carbono y la contribución parafiscal al combustible. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ganancia ocasional derivada de indemnizaciones por concepto de seguros de vida • Ingresos no constitutivos de renta: El artículo 122 ley 1943, derogo los artículos 38 al 40-1, eliminando el componente inflacionario como ingreso no constitutivo de renta. • Costos y deducciones: Subcapitalización: (artículo 55 ley 1943 modificó el artículo 118-1 ET); artículo 122 ley 1943 derogo los artículos 81 y 81-1 ET, eliminando el componente inflacionario de los gastos financieros como no deducibles; deducción de impuestos pagados y otros (artículo 76 ley 1943 modificó el artículo 115 ET) cuales son deducibles; deducción por contribuciones a educación de los empleados (artículo 77 adicionó el artículo 107-2 ET) cuales son las deducciones aceptadas fiscalmente • Utilidad en enajenación de activos fijos. (artículo 53 ley 1943, modificó artículo 90 ET). • Enajenación indirecta. (artículo 54 de ley 1943, adicionó el artículo 90-3 ET) • Establecimientos permanentes. Artículo 58 ley 1943 de 2018. 	<p>107-2 ET) cuales son las deducciones aceptadas fiscalmente; deducción del primer empleo. Artículo 88 ley 2010 Adiciono el artículo 108-5 ET; artículo 89 Ley 2010 modificó el artículo 119 ET; artículo 97 ley 2010 modificó el artículo 375 de la ley 1819 de 2016</p> <ul style="list-style-type: none"> • Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos y valor comercial den las operaciones sobre bienes y servicios. (artículo 61 LEY 2010, modificó artículo 90 ET). • Enajenación indirecta. (artículo 62 de LEY 2010, adiciono el artículo 90-3 ET) • Establecimientos permanentes. Artículo 66 LEY 2010 de 2019. • Renta presuntiva. (Artículo 90 LEY 2010, modificó artículo 188 ET) • Rentas exentas. (artículo 91, modificó artículo 235-2 ET) • Descuentos tributarios: el artículo 122 de LEY 2010 derogo el artículo 258-2 ET, eliminando el descuento tributario por impuesto sobre las ventas en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas; a partir del año 2022, el descuento es del 100%. (artículo 86 LEY 2010, modificó artículo 115 ET); el artículo 93 LEY 2010, modificó el artículo 254 ET: Descuento por impuestos pagados en el exterior; el artículo 95 LEY
--	---	---

-
- Los establecimientos permanentes estarán sujetos al impuesto de renta por las rentas de fuente nacional y las rentas de fuente extranjera que le sean atribuibles.
 - Renta presuntiva. (Artículo 78 ley 1943, modificó artículo 188 ET)
 - Rentas exentas. (artículo 79, modificó artículo 235-2 ET)
 - Descuentos tributarios: El artículo 122 de ley 1943 deroga el artículo 258-2 ET, artículo 76 ley 1943, modificó artículo 115 ET; el artículo 81 Ley 1943, modificó el artículo 254 ET; el artículo 83 ley 1943, adicionó el artículo 258-1 ET; Art 84, modificó art 259-2 ET
 - Tarifas para personas jurídicas. (Artículo 80 ley 1943, modificó art 240 ET) Para personas Jurídicas con domicilio en Colombia, establecimientos permanentes y sociedades extranjeras; para el sector Financiero; para servicios de hoteles constituidos o remodelados y a partir del 1 de enero de 2019, los nuevos proyectos de parques temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos
 - Tarifa dividendos sociedades: Para Sociedades Nacionales (Art 50 ley 1943, 2010, adiciono el artículo 258-1 ET. Descuento del IVA en adquisición, Importación, Formación o Construcción de activos fijos reales productivos; eliminación de descuentos tributarios. (Art 96, modificó art 259-2 ET); a partir del año 2020 quedan eliminados los siguientes descuentos tributarios: Art 249. Descuento por inversión en acciones de sociedades agropecuarias; Art 253. Descuento por reforestación; Art 258-2. Descuento por IVA en la importación de maquinaria pesada.
 - Tarifas para personas jurídicas. (Artículo 92 LEY 2010, modificó art 240 ET): para personas Jurídicas con domicilio en Colombia, establecimientos permanentes y sociedades extranjeras; para el sector financiero; para servicios de hoteles nuevos, remodelados, parques Temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos
 - Tarifa dividendos sociedades; para Sociedades Nacionales. Art 50 LEY 2010, adiciono art 242-1: dividendos no gravados, dividendos gravados: Art 240 ET; para Sociedades y entidades extranjeras y personas naturales sin residencia. Art 51 LEY 2010, modificó art 245 ET: dividendos no gravados, dividendos gravados: Art 240 ET 23; para establecimientos permanentes de sociedades extranjeras. Art 52 LEY 2010 modificó art 246
-

adicionó art 242-1 para Dividendos no gravados y para dividendos gravados el Art 240 ET); para sociedades y entidades extranjeras y personas naturales sin residencia (Art 51 ley 1943, modificó art 245 ET para dividendos no gravados, y para dividendos gravados el Art 240 ET); para establecimientos permanentes de sociedades extranjeras (Art 52 ley 1943 modificó art 246 ET para dividendos no gravados y para dividendos gravados Art 240 ET)

- Beneficio de auditoria. (artículo 105 ley 1943, adicionó artículo 689-2 ET)
- Obras por impuestos. ZOMAC. (Artículo 71 ley 1943, adicionó artículo 800-1 ET). Los contribuyentes (personas naturales o jurídicas), obligados a llevar contabilidad

ET: dividendos no gravados, dividendos gravados: Art 240 ET

- Beneficio de auditoria. (artículo 123 LEY 2010, adiciono artículo 689-2 ET)
- Obras por impuestos. ZOMAC. (Artículo 78 LEY 2010, adiciono un párrafo 7 al artículo 238 de la ley 1819 de 2016: los contribuyentes podrán optar por el mecanismo de obras por impuestos. El artículo 79 ley 2010, adiciono el artículo 800-1 ET: los contribuyentes (personas naturales o jurídicas), obligados a llevar contabilidad
- Entidades sin ánimo de lucro. Artículo 70 ley 2010 modificó el artículo 364-3 ET: que entidades perderán los beneficios del Régimen Tributario Especial; entidades del artículo 19-4 (Sector cooperativo), motivos por el que perderán el beneficio.

Fuente: (Ramos Girón, 2018), (Arango Gaviria, 2020)

Marco Metodológico

Los métodos utilizados en la presente investigación son la Metodología Dogmática de C. Courtis, la Teoría Positivista de Hans Kelsen y la Valoración de la Seguridad Jurídica en asuntos tributarios de Ávila.

Se aplicarán el Método Dogmático de C. Courtis y la Teoría Positivista de Hans Kelsen para el análisis de las reformas tributarias expedidas por el Legislador entre los años 2014 a 2020 (ley 1739 del año 2014, ley 1819 del año 2016, ley 1943 del año 2018 y ley 2010 del año 2019). Con estos dos métodos se filtrarán las normas relacionadas con el impuesto de renta persona natural residente en Colombia, debido a que cada ley tiene un título denominado Impuesto de Renta Persona Natural, este proceso se visualizó en el marco normativo. En base a estas normas extraídas se aplicará la Metodología de Valoración de la Seguridad Jurídica en asuntos tributarios de Ávila. Con ello se obtienen una valoración cuantitativa y cualitativa de la Seguridad Jurídica del impuesto de renta persona natural residente en Colombia, con el fin de determinar si existe en Colombia la Seguridad Jurídica y en qué grado se presenta.

Respecto a la valoración de la Seguridad Jurídica de Ávila (2013), se debe valorar los indicadores ya mencionados atrás: Cognoscibilidad, Calculabilidad y Confiabilidad, mediante sus respectivos subparámetros. Se eligen distintos subparámetros para cada indicador a criterio del investigador basado en su experiencia académica y laboral en el ámbito tributario. A continuación, se explica cada indicador y sus subparámetros:

- Indicador Cognoscibilidad y sus subparámetros son: Accesibilidad normativa, alcance normativo, comprensión intelectual de las normas, comprensión material de las normas,

- Indicador Calculabilidad y sus subparámetros son: Lex stricta, Lex previa, Transición entre las reformas tributarias, firmeza.
- Indicador Confiabilidad y sus subparámetros son: Permanencia, tiempo determinado, irretroactividad de la ley, eficacia.

El grado de la Seguridad Jurídica se medirá en una escala de 0-36, siendo 36 el ideal del concepto y 0 cuando no exista dentro del ordenamiento jurídico tributario. Este resultado se halla de la sumatoria de la valoración de los indicadores de *cognoscibilidad*, *calculabilidad* y *confiabilidad*. Para obtener la valoración de estos indicadores, primero se debe obtener la sumatoria del resultado de la valoración de sus respectivos subparámetros. La valoración de cada indicador no podrá superar el valor de 12, es decir, cada indicador será valorado en una escala de 0-12, siendo 0 el valor más bajo y 12 el valor ideal. La valoración de los subparámetros se concibe mediante la calificación de forma cualitativa y cuantitativa, valorado en una escala de 0-3, siendo 0 el valor más bajo y 3 el ideal. La valoración se detalla en forma cualitativa cuando se evalúa el subparámetro en cada ley generando como resultado la valoración cuantitativa en un rango de nulo, bajo, medio y alto:

- Nulo: Se le asigna el valor 0, cuando no se cuente o no exista en la normatividad tributaria.
- Bajo: Se le asigna el valor 1, cuando se aplique de forma precaria en la normatividad tributaria.
- Medio: Se le asigna el valor 2, cuando se instaure de forma moderada en la normatividad tributaria.
- Alto: Se le asigna el valor 3, cuando cumpla a cabalidad todo el detalle de lo descrito en la normatividad tributaria.

Una vez finalizada la valoración, se establecerá el balance de los hallazgos que se evidenciaron durante el desarrollo de la investigación, obteniendo como resultado la respuesta al planteamiento del problema de la investigación.

Las incertidumbres de la inseguridad jurídica

Antes de proceder con el análisis específico de las leyes, conviene volver sobre algunos aspectos puntuales de la seguridad jurídica. El debate sobre Seguridad Jurídica ha sido investigado desde varios puntos de vista y en diferentes momentos. Hoy, este tema de estudio genera interés debido a que se está evidenciando inseguridad con respecto al ordenamiento tributario a nivel nacional e internacional, además de la incertidumbre que genera para la inversión, el empleo, el crecimiento económico y el comercio (Fundación Libertad y Desarrollo, 2018). Como se mencionó en el marco conceptual, la Seguridad Jurídica es un principio fundamental, el cual ha sido reconocido en los derechos nacionales, en el ordenamiento de la Unión Europea y en el derecho internacional, lo cual alcanza un rango constitucional y supranacional. Pretender cumplir con la Seguridad Jurídica de manera absoluta es una utopía; lo que sí es posible, es mejorar los instrumentos y las técnicas que permitan disminuir la incertidumbre a los operadores jurídicos (Ugartemendia Eceizabarrena, 2006).

Durante los últimos diez años Colombia tuvo cinco reformas tributarias, además de los cambios en política fiscal y los modelos de negocio en una economía digital para mejorar el déficit económico del País, con la intención de combatir el abuso y el fraude o reanimar la inversión. Estas modificaciones han generado incertidumbre entre los contribuyentes y los inversionistas. Debido a esta situación se creó la Comisión de Expertos por la Ley 1739 de 2014 y el Decreto

0327 de 2015, el cual tiene como función realizar el análisis sobre el sistema tributario en Colombia. Con las sugerencias realizadas por la Comisión de Expertos y con la necesidad de recaudar \$14 billones, el Gobierno proyectó la reforma tributaria que se convirtió en la Ley 1819 de 2016 y la Ley 1943 de 2018. Entre otros aspectos, el país llevó a cabo de nuevo modificaciones de su sistema tributario, incorporando adicionales factores de incertidumbre (Pérez, 2018).

La DIAN emitió la Circular 20 del 30 de julio del 2018 la cual hace referencia a la Seguridad Jurídica al momento de expedir los actos administrativos. La DIAN evidenció la importancia de una política de administración donde se tuviera claridad en lo relevante que es la existencia de una unidad de criterio en materia jurídica, para generarle Seguridad Jurídica a los contribuyentes. De esta manera, la DIAN buscaba que todas las actuaciones y procedimientos que le competen estén basados en el respeto por los principios legales y constitucionales, que se observe la igualdad, el derecho de defensa, contradicción, el debido proceso y que a su vez garantice que las decisiones tomadas se apeguen a los reglamentos, a la ley, a la Constitución y a la jurisprudencia de las Altas Cortes. Adicionalmente se debe respetar el principio de certeza al precisar los hechos, los argumentos administrados, las pruebas, su argumentación, ponderación, valoración e imparcialidad en el derecho. Por tal motivo es responsabilidad de cada funcionario cumplir con la política fijada en esta circular. La circular tiene como bases institucionales la seguridad y certeza jurídica, “garantizar la unidad de criterio al interior de la entidad, teniendo en cuenta los principios de gestión contenidos en la misma” (pág. 3).

Los principios rectores están consagrados en la Constitución Política, cada ley reitera los principios aplicables los cuales deben primar en todas las actuaciones dentro del sistema tributario. Por ello es alarmante que la DIAN en la Circular 20 del 30 de julio del 2018 manifieste la unidad

de criterio en la aplicación de la Seguridad Jurídica y por lo tanto surge la duda acerca de si en los años anteriores se aplicó la Seguridad Jurídica conforme el mandato Constitucional.

La situación de pandemia que está enfrentando Colombia desde marzo de 2020¹⁷, ha provocado que se manifieste con más fuerza la inseguridad jurídica tanto por las múltiples normas que se han tenido que crear o modificar por el estado de alarma, como el escenario de incertidumbre que se plantea a mediano y largo plazo, el cual exigirá modificaciones que faciliten de nuevo la reactivación y estabilidad de la economía.

El 22 de noviembre del año 2020 el Congreso realizó homenaje al Profesor Francisco Escribano y algunos catedráticos de Derecho Financiero y Tributario, maestros y referentes de la doctrina académica española como lo son: Fernando Pérez Royo (Universidad de Sevilla), Carlos Palao Taboada (Universidad Autónoma de Madrid), Álvaro Rodríguez Bereijo (Universidad Autónoma de Madrid), José Manuel Tejerizo López (UNED) y Juan Ramallo Massanet (Universidad Autónoma de Madrid). Estos referentes manifestaron que la Seguridad Jurídica presenta falencias en cuanto a su ordenamiento tributario tanto en la producción normativa como en su aplicación. Además, hicieron énfasis en la indeterminación del propio concepto, en donde pone en evidencia que existe un reforzamiento en el orden tributario, donde no se cumple con el principio de la certeza del derecho ni con otras exigencias que pertenecen a la constitución (Carrasco González, 2020).

Estas perspectivas críticas acerca de la incertidumbre jurídica en materia tributaria es necesario examinarlas con más detalle de cara a las leyes que son el objeto central de esta investigación. Como ya se dejó claro desde la introducción de este trabajo, se trata ahora de

¹⁷ Ministerio de Salud y Protección Social mediante Resolución 385 del 12 de marzo de 2020 declaró la emergencia sanitaria por causa del Coronavirus COVID 19

establecer en qué grado se aplica la Seguridad Jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia para los años 2014 a 2020. Para obtener este grado, a continuación, se aplicará la valoración de la Seguridad Jurídica en asuntos tributarios de Ávila a cada indicador y sus respectivos subparámetros:

Cognoscibilidad

La cognoscibilidad es la certeza que deben tener las normas jurídicas, al indicar las conductas permitidas o prohibidas de forma previa, con lenguaje claro, que se garantice la publicidad para que sean aplicadas por las autoridades competentes (Ávila, Teoría de la seguridad jurídica, 2012). En la presente investigación se encontró que la Cognoscibilidad en Colombia le corresponde al Estado por medio del Congreso por la reserva de ley¹⁸ y este determina el tipo de conducta y la sanción o retribución asociada mediante ley, es decir, que esté dentro de la taxatividad.

Calculabilidad

La Calculabilidad es poder aplicar las condiciones más beneficiosas en pro del contribuyente y reducir las consecuencias que pueden discrepar entre sí (Ávila, Teoría de la seguridad jurídica, 2012). Para la presente investigación este indicador es una herramienta para el contribuyente desde el margen legal, como puede ser la planeación tributaria; para el caso la planeación tributaria en el impuesto de renta persona natural se aplica dentro de un periodo gravable de forma certera, sin oscuridad normativa para fomentar la eficiencia.

¹⁸ El Congreso de la Republica en tiempos de calma tiene reserva de Ley para decidir sobre los impuestos dentro del territorio (CP, 1991, art. 338) y el Gobierno Nacional en los estados de excepción están facultados para reformar el sistema tributario en el País, (CP, 1991, art. 215)

Confiabilidad

Confiabilidad es la dinámica de la Seguridad Jurídica, la que protege la irretroactividad de la ley, y proporciona la durabilidad del ordenamiento jurídico la cual no requiere inmutabilidad o petrificación del sistema jurídico sino una “estabilidad temporal razonable” Ávila (2013). En dicho sentido la ley debe ser estable en el tiempo, no debe cambiarse caprichosamente o por falta de planeación fiscal, tampoco puede ser política pública porque se petrifica en el tiempo lo cual causaría iliquidez estatal.

Análisis de valoración de la Seguridad Jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia, aplicado a cada ley, por indicador y sus respectivos subparámetros:

Ley 1739 de 2014 - Indicador Cognoscibilidad

El subparámetro de **accesibilidad normativa** se calificó bajo (1), porque su divulgación fue poca entre los medios de comunicación, páginas web estatales o difusión concreta y aplicable para los contribuyentes. Al realizar una búsqueda selectiva entre los medios de comunicación¹⁹ y la página web de la DIAN²⁰ se observó que estos señalan la ley, pero no detallan los artículos aplicables respecto al impuesto de renta persona natural en su globalidad (patrimonio, ingresos, ingresos no constitutivos de renta, deducciones imputables, descuentos, rentas exentas, costos, gastos, renta presuntiva, ganancias ocasionales, impuesto aplicable, anticipo de impuesto, retenciones gravables, sanciones). Al comunicar las generalidades de la ley sin especificar los

¹⁹ <https://www.pwc.com/co/es/assets/document/guia-2015digitalaf.pdf>

http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/N/noti_20141224_nueva_reforma_tributaria_ley_1739_del_2014/noti_20141224_nueva_reforma_tributaria_ley_1739_del_2014.asp?print=1

²⁰ <https://www.dian.gov.co/impuestos/personas/RentaNaturales/2015/PasoaPaso/Paginas/default.aspx>

detalles del sistema del régimen ordinario, IMAN o IMAS²¹ para liquidar el impuesto de renta²² es de difícil acceso para cualquier persona y al igual que la aplicación u vigencia de la misma, la comunicación no era acertada.

El subparámetro de **alcance normativo** se calificó bajo (1), porque no cumplió con las políticas de simplificación del sistema tributario, para el caso de las personas naturales se volvió complejo al momento de decidir el sistema tributario aplicable ya que coexistían tres sistemas de determinación del impuesto para el año gravable 2015 y 2016, los cuales eran el sistema ordinario, IMAN e IMAS a continuación, en ilustración 7 elaborada por la DIAN, se puede observar la aplicación para la determinación de la renta.

Ilustración 7. Aplicación de los sistemas para determinar la renta, depende de la categoría a la cual pertenezca la persona natural.

Clasificación	Límites	Sistema de determinación del impuesto		
		Ordinario	IMAN	IMAS opcional
Empleado	Ingresos brutos iguales o superiores a 2.800 UVT (\$79.181.000)	•	•	No aplica
	Patrimonio líquido del año anterior igual o superior a 12.000 UVT (\$329.820.000 año 2014)	•	•	No aplica
	Ingresos brutos inferiores a 2.800 UVT (\$79.181.000) y patrimonio líquido del año anterior inferior a 12.000 UVT (\$329.820.000 año 2014)	•	•	•
Trabajador por cuenta propia	Renta gravable alternativa igual o superior a 27.000 UVT (\$ 763.533.000)	•	No aplica	No aplica
	Patrimonio líquido del año anterior igual o superior a 12.000 UVT(\$329.820.000 año 2014)	•	No aplica	No aplica
	Renta gravable alternativa inferior a 27.000 UVT (\$ 763.533.000) y patrimonio líquido del año anterior inferior a 12.000 UVT(\$329.820.000 año 2014)	•	No aplica	•
Otros		•	•	No aplica

Fuente: (DIAN, DIAN, 2021)

²¹ Artículos 336 a 341 del Estatuto Tributario modificó el IMAS para empleados, permitiendo su cálculo solamente a los empleados que obtengan ingresos inferiores a 2.800 Unidades de Valor Tributario (UVT) y patrimonio líquido inferior a 12.000 UVT.

²² <https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/sebastian-rodriguez-bravo-510921/nuevo-calculo-del-iman-e-imas-a-partir-de-2016-2293011>

En la Ilustración 8 se muestra la complejidad y falta de unificación normativa al momento de elaborar la declaración del Impuesto sobre la renta y complementarios, debido a que un contribuyente podría tener diversos ingresos y clasificar como empleado o trabajador por cuenta propia y optar por el sistema presuntivo o voluntario, de esto dependía el tipo de formulario, sistemas de depuración de la renta y tablas para calcular el impuesto.

Ilustración 8. Sistema de determinación del Impuesto de Renta Persona Natural (ORDINARIO, IMAN, IMAS) año gravable 2015 y 2016

Formulario	Declaración	Contribuyentes
110	Renta y complementarios o de ingresos y patrimonio para personas jurídicas y asimiladas, <u>Personas Naturales</u> y Asimiladas Obligadas a llevar Contabilidad	Personas naturales obligadas a llevar contabilidad excepto los que pertenezcan a la categoría de empleados y trabajadores por cuenta propia que opten por el IMAS
210	Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas No Obligadas a llevar Contabilidad	Personas naturales no obligadas a llevar contabilidad y las obligadas a llevar contabilidad pero pertenecientes a la categoría de empleados
230	Anual de Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) para Empleados (*)	Personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuya Renta Gravable Alternativa (RGA) sea inferior a 4.700 UVT (\$129.180.000 Año base 2014) que opten de manera voluntaria por el IMAS.
240	Anual de Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) para trabajadores por cuenta propia (*)	Personas naturales clasificadas en la categoría de trabajadores por cuenta propia cuya Renta Gravable Alternativa (RGA) sea inferior a 27.000 UVT (\$742.095.000 Año base 2014) y el patrimonio líquido sea inferior a 12.000 UVT (\$322.092.000 Año base 2014)

(*) Los contribuyentes que opten de manera voluntaria por el “IMAS”, no están obligados a presentar la declaración por el sistema ordinario (formularios 110 o 210).

Fuente: (Rodriguez Consultores y Asociados Ltda, 2020)

El subparámetro **comprensión intelectual de las normas** se determinó bajo (1), porque las personas no alcanzaron a dilucidar en dicha reforma el concepto de residencia (Argüello, 2015). El sistema de determinación del impuesto aplicable al contribuyente era confuso (ver Ilustración 7. Aplicación de los sistemas para determinar la renta, depende de la categoría a la cual pertenezca

la persona natural.), porque la forma de presentación de las declaraciones de renta de las personas naturales era compleja; existían tres formularios para los residentes y duplicidad del medio por el cual se debían presentar dichas declaraciones, el cual era físico en los lugares autorizados o virtual²³. Por ende, los contribuyentes que incurrieron en la irregular presentación de la declaración de renta, la DIAN le motivó sanciones, multas, investigaciones o según el Art. 579-2 del Estatuto Tributario la DIAN daba por no presentada la declaración de renta.

Situación que fue conocida por el gremio tributario y en el portal de “ConsultorContable.com” se publicó un artículo denominado “Dificultades Al Declarar Las Personas Naturales” donde mencionan la incomprensión intelectual y material de la ley 1739 de 2014 (Dussán Salazar, 2014).

El subparámetro **comprensión material de las normas** se determinó bajo (1) porque la ley prometía tener más equidad tributaria y en cuanto a las personas naturales el concepto de rentas exentas tuvo que ser reglado por la Corte Constitucional en sentencia C-492/2015 que le dio fin al debate que se presentaba en cuanto a las rentas de los empleados que no provenían de una relación laboral, legal o reglamentaria. Esta sentencia también aclaró que tenían derecho a estar exentos del 25%, lo cual se determinó a partir del 2016 en virtud de la progresividad, el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados obtenida de los sistemas IMAN e IMAS debió permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas. Además, como se enunció en el parámetro anterior, la falta de claridad en la norma hacía difícil su aplicación.

En resumen, la valoración para el indicador Cognoscibilidad para la ley 1739 de 2014 es 4 de 12.

²³ Presentar virtual establecida en el Decreto 2243 de 2015

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 1739 de 2014	
años gravables	2015 y 2016		
COGNOSCIBILIDAD			4
	Accesibilidad normativa	bajo	1
	Alcance normativo	bajo	1
	Comprensión intelectual de las normas	bajo	1
	Comprensión material de las normas	bajo	1

Fuente: Elaboración propia

Ley 1739 de 2014 – Indicador Calculabilidad

El subparámetro de **lex stricta** se calificó bajo (1), porque para el año gravable 2015 y 2016, la jerarquía normativa no se aplicó en estricto sentido. Es necesario señalar que los conceptos emitidos por la DIAN son la interpretación oficial de dichas normas, siendo para los funcionarios de esta entidad de obligatorio cumplimiento, siempre y cuando no contraríen el ordenamiento normativo. De igual forma el Artículo 264²⁴ de la Ley 223 de 1995 avaló que los contribuyentes cuando operen con base en dichos conceptos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podían sustentar sus acciones en la sede administrativa y jurisdiccional con base en los mismos.

Por ende, algunos asesores tributarios al momento de realizar la declaración de renta persona natural estudian la norma del Estatuto Tributario en distintos congresos, capacitaciones u actualizaciones, pero al momento de aplicar la norma se basan en los conceptos de la DIAN,

²⁴ Artículo 264: “Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo”

otorgándole prioridad a estos últimos según los sesgos de interpretación u confianza legítima que generan los mismos ante la administración (Elizalde).

El subparámetro de **Lex previa** se calificó medio (2), porque las conductas fueron regladas en 77 artículos de la ley 1739 de 2014, no fue óptimo el desarrollo, pero fueron medianamente previstas por el legislador. Para el caso del impuesto de renta persona natural se establecieron las consecuencias en caso de omisión, error o alteración de los datos reales del contribuyente y entre los cambios más representativos estuvieron: la incorporación de mecanismos para la lucha contra la evasión al añadir el impuesto de normalización tributaria; la creación de alivios a los contribuyentes morosos los cuales pueden llegar a la condonación de sanciones e intereses moratorios; la creación de la sobretasa al impuesto sobre la renta y la equidad CREE aplicable desde el 2015 hasta el 2018; mantener el impuesto a la riqueza; la modificación del procedimiento para el cálculo del Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado-IMAS para empleados, el cual se puede aplicar a quienes hayan obtenido ingresos brutos inferiores a 2.800 UVT y hayan poseído un patrimonio líquido inferior a 12.000 UVT ; la desaparición progresiva del Gravamen a los Movimientos Financieros y, entre otros cambios relacionados con el procedimiento tributario (Esprofin, 2015)

El subparámetro de **transición entre las reformas tributarias**, se calificó nulo (0), porque la Ley 1739 de 2014 fue publicada el 23 de diciembre del mismo año, cuya entrada en vigencia fue a partir de su promulgación con efectos desde el 1 de enero de 2015; ley que modificó el Estatuto Tributario y derogó parcialmente la Ley 1607 de 2012²⁵. Este cambio de ley modificó el impuesto de renta²⁶ para persona natural y no se observa régimen de transición respecto el

²⁵ Ley tributaria anterior

²⁶ Ley 1739 de 2014 Artículo 25 y siguientes

impuesto de renta entre estas normas, según las disposiciones finales de la presente ley. Igualmente, no se le otorgó al contribuyente un tiempo prudente para prepararse ante los cambios tributarios.

El subparámetro **firmeza** para el impuesto de renta persona natural en Colombia se calificó medio (2), debido el estatuto tributario en el artículo 714²⁷ que regían para los años gravables 2015 y 2016 consagraban el término de firmeza de dos años para el régimen ordinario o IMAN y seis meses para las personas que optaron por el IMAS (DIAN P. , 2016), siempre y cuando la DIAN no haya notificado el requerimiento especial.

El plazo de firmeza de dos años es la regla general, esta presenta excepciones tratándose de liquidaciones privadas en que se compensan o determinan pérdidas fiscales, el artículo 147 del Estatuto Tributario indicó que el término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se compensen o determinen pérdidas fiscales, será la firmeza de cinco años contados a partir de la fecha de la presentación de dicha declaración de renta. Este término de firmeza se estableció para cada impuesto.

Se resalta el concepto de firmeza, debido a que es para cada impuesto de forma independiente, en el sentido que es más práctico y seguro al cerrar el ciclo de cada impuesto en un tiempo razonable, es decir de 2 a 5 años según el caso.

²⁷ Artículo 714. “Firmeza de la Liquidación Privada. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación no se ha notificado requerimiento especial. También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó.”

En resumen, la valoración para el indicador Calculabilidad para la ley 1739 de 2014 es 5 de 12.

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 1739 de 2014	
años gravables	2015 y 2016		
CALCULABILIDAD			5
	Lex stricta	bajo	1
	Lex previa	medio	2
	Transición entre las reformas tributarias	nulo	0
	Firmeza	medio	2

Fuente: Elaboración propia

Ley 1739 de 2014 – Indicador Confiabilidad

El subparámetro **permanencia** se calificó bajo (1), porque la ley solo permaneció vigente dos años gravables (2015 y 2016); si bien es cierto la ley no estableció un tiempo de permanencia, este tiempo se puede observar cuando establece la determinación de los impuestos y los años gravables a los que hace mención. Por ello se infiere que fue concertada para cuatro años gravables (2015, 2016, 2017 y 2018)²⁸. En dicho caso no se cumplió con lo establecido dentro del margen normativo, debido a que fue modificada por la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016.

El subparámetro **tiempo determinado** se determinó nulo (0), porque la ley 1739 fue promulgada el 23 de diciembre de 2014 según el Diario Oficial No. 49.374, y la vigencia fue inmediata. Los usuarios solo tuvieron 8 días para apropiarse de los cambios introducidos, debido a que el año fiscal regulado fue el año gravable 2015 y siguientes.

El subparámetro **irretroactividad de ley** se estableció medio (2), en el sentido que la ley no reguló años gravables pasados en asuntos del impuesto de renta persona natural, debido a que revisada la ley 1739 de 2014, no se evidenció que esta hubiese modificado las consecuencias

²⁸ 1739 de 2014 artículo 1, artículo 4, artículo 6, artículo 21, artículo 28, artículo 41, artículo 52.

jurídicas de los actos u hechos ya formalizados. Empero no fue alta la calificación del subparámetro porque la Corte Constitucional en sentencia C-492 del año 2015 se pronunció respecto la sustracción de las rentas de trabajo exentas el sistema IMAN e IMAS, donde indica que “(...) el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014, en el entendido de que a partir del periodo gravable siguiente a aquel en que se expide este fallo, el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, debe permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario, una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto”. Sentencia aplicable para del año gravable 2016 y siguientes, pero que otorgó estabilidad jurídica a las declaraciones de renta del año 2015 que realizaron la sustracción de las rentas de trabajo exentas por dicha interpretación normativa.

El subparámetro **eficacia** para la presente ley fue bajo (1), porque la DIAN recaudó por el impuesto de renta para el año gravable 2015, la suma de \$41.382.408 y para el año gravable 2016 la suma de 56.654.648²⁹ (DIAN, 2021), empero esta cifra comparada con el gasto público del año 2015 fue de 153.589,65 y para el año 2016 fue de 163.292³⁰, por lo anterior la eficacia en el recaudo es precaria (Banco de la República, 2021).

En resumen, la valoración para el indicador Confiabilidad para la ley 1739 de 2014 es 4 de 12.

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 1739 de 2014	
años gravables	2015 y 2016		
CONFIABILIDAD			4
	Permanencia	bajo	1
	Tiempo determinado	nulo	0
	Irretroactividad de la ley	medio	2
	Eficacia	bajo	1

Fuente: Elaboración propia

²⁹ Cifra en millones de pesos corrientes

³⁰ Cifra en miles de millones de pesos colombianos

Teniendo en cuenta la sumatoria de los indicadores y sus respectivos subparámetros aplicados a la presente ley, se concluye que el grado total de la Seguridad Jurídica para el impuesto de renta persona natural en Colombia en la ley 1739 de 2014 arrojó 13 puntos de 36 puntos posibles, es decir solo se alcanzó un cumplimiento del 36% sobre el ideal de la Seguridad Jurídica para el impuesto de renta persona natural en Colombia.

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 1739 de 2014	
años gravables	2015 y 2016		
COGNOSCIBILIDAD			4
	Accesibilidad normativa	bajo	1
	Alcance normativo	bajo	1
	Comprensión intelectual de las normas	bajo	1
	Comprensión material de las normas	bajo	1
CALCULABILIDAD			5
	Lex stricta	bajo	1
	Lex previa	medio	2
	Transición entre las reformas tributarias	nulo	0
	Firmeza	medio	2
CONFIABILIDAD			4
	Permanencia	bajo	1
	Tiempo determinado	nulo	0
	Irretroactividad de la ley	medio	2
	Eficacia	bajo	1
Total grado de la seguridad jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia, por cada ley			13
% Cumplimiento de la Seguridad Jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia			36%

Fuente: Elaboración propia

Ley 1819 de 2016 - Indicador Cognoscibilidad

El subparámetro **accesibilidad normativa** se categorizó medio (2), debido a que por diferentes medios se publicó e informó la reforma tributaria estructural (DELOITTE, 2017), la reforma tuvo en cuenta los conceptos y sugerencias de la Comisión de Expertos (Guevara, 2018). Esta ley tributaria tuvo divulgación de su contenido normativo para conocimiento de los

contribuyentes, se evidenciaron conferencias, charlas, invitaciones, volantes, videos por parte de la DIAN (DIANHOY, 2017), Cámaras de Comercio, Universidades e Institutos. No se le otorgó al subparámetro la calificación alta, por la complejidad estatal de acceder a sitios del conflicto armado y zonas del país donde no se tiene acceso al internet³¹ y prensa.

El subparámetro **alcance normativo** se calificó bajo (1), porque no cumplió con las políticas de simplificación y unificación del sistema tributario colombiano. La Ley 1819 del 2016 fue reglamentada por el Decreto 1625 de 2016, D.U.R. en Materia Tributaria, reguló los artículos 221 y 222 y adicionó el Título 5 a la Parte 5 del Libro 1, modificado por el Decreto 2250 de 2017, igualmente tuvo diversas interpretaciones por parte de la DIAN, al emitir conceptos aclaratorios de la ley con respecto al Impuesto de Renta persona natural, tales como:

- Concepto del 24 de enero de 2017 - Propiedad Horizontal Residencia.
- Concepto del 28 de febrero de 2017 - Contrato de Suministro.
- Concepto del 01 de marzo de 2017 - Beneficio De Progresividad del Impuesto Sobre La Renta y Complementarios.
- Conceptos sobre Retención en la Fuente y Determinación de la Renta para Personas Naturales de la Ley 1819 de 2016.
- Concepto Unificado Sobre Procedimiento Tributario y Régimen Tributario Sancionatorio.
- Concepto Unificado del Numeral 24 del Artículo 187 de la ley 1819 de 2016.

³¹ Según el DANE en 2016, el 45,8% de los hogares poseía conexión a Internet para el total nacional; 54,6% para las cabeceras y 12,6% en centros poblados y rural disperso.

Estos numerosos conceptos enfatizan el difuso alcance normativo. Para el caso de las personas naturales, el hecho de elaborar la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios en el formulario 210 fue un gran desafío, debido a que contenía diferentes cedulas de rentas las cuales eran: Rentas de trabajo, Pensiones, Rentas de capital, Rentas no laborales, Dividendos y participaciones³² además de renta por ganancia ocasional, la renta presuntiva, renta por comparación patrimonial y renta líquida gravable³³ (DELOITTE, 2017). La depuración cédular fue individual y condicionada al reconocimiento simultáneo de costos, gastos, deducciones, rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y beneficios tributarios. Respecto a la retención en la fuente, las personas naturales tenían dos métodos aplicables el cual arrojaba distintos valores.

El subparámetro **comprensión intelectual** se calificó como medio (2), porque los receptores después de varias capacitaciones, lecturas sistemáticas y comentarios de la reforma tributaria concibieron lo inteligible del articulado (Castro Arango & Piza Rodríguez, 2018). Como se indicó en el anterior subparámetro, la DIAN emitió más de seis conceptos respecto el impuesto de renta persona natural con el fin de discernir la aplicación de la norma.

El subparámetro **comprensión material** se estableció en bajo (1), porque en la determinación cédular el impuesto de renta presentó diversas diferencias en la depuración de ingresos entre la renta de trabajo y la renta no laboral; reproche en la imputación de gastos, costos y deducciones el cual limitó la realidad económica del contribuyente. La ley presentó diferencias interpretativas respecto los aportes y retiro de las cesantías; las pérdidas fiscales de periodos

³² Ley 1819 de 2016 artículo 2.

³³ Ley 1819 de 2016 artículo 1.

gravables anteriores y las arrojadas por cada cédula, además la falta de coherencia entre el impuesto de renta a cargo y las retenciones en la fuente aplicadas (Clavijo, Vera, & Vera, 2016).

Para los años gravables 2017 y 2018 de esta ley, se consideró compleja la aplicación normativa por la exposición de riesgos e inexactitudes en la elaboración de las declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas naturales.

En resumen, la valoración para el indicador Cognoscibilidad para la ley 1819 de 2016 es 6 de 12.

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 1819 de 2016	
años gravables	2017 y 2018		
COGNOSCIBILIDAD			6
	Accesibilidad normativa	medio	2
	Alcance normativo	bajo	1
	Comprensión intelectual de las normas	medio	2
	Comprensión material de las normas	bajo	1

Fuente: Elaboración propia

Ley 1819 de 2016 – Indicador Calculabilidad

El subparámetro **Lex stricta** se estableció medio (2), porque para los años gravables 2017 y siguientes la jerarquía normativa no se aplicó en estricto sentido, debido que el decreto único reglamentario 1625 de 2016 y el decreto 2250 de 2017 integraron novedades en el sistema de cedulación³⁴ (DNP, 2018).

De igual forma continuaba la vigencia del Artículo 264 de la Ley 223 de 1995 que otorgaban la operabilidad de los conceptos de la Subdirección Jurídica de la DIAN en la sede

³⁴ En la Cedula trabajo estipulo la detracción de rentas exentas y deducciones, articulo 1.2.1.20.4 del DUR 1625 de 2016, modificado por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017.

administrativa y en la jurisdiccional, conceptos que fueron aplicados en forma prioritaria respecto a la interpretación sistemática de la reforma tributaria estructural.

El subparámetro **Lex previa** se calificó medio (2), porque las conductas fueron reguladas en la ley y reglamentadas por el Decreto único reglamentario 1625 de 2016 y Decreto 2250 de 2017. Para el caso del impuesto de renta persona natural no fue óptimo el desarrollo, pero fueron medianamente previstas por el legislador, debido que fue el DUR sistematizó la depuración concreta al sistema de renta persona natural (DELOITTE, 2017) (DNP, 2018).

La reforma tuvo cambios estructurales en el aspecto cuantitativo del impuesto y el aspecto material en cuanto se refiere a las personas obligadas a llevar contabilidad, por efecto de las NIIF³⁵ (DELOITTE, 2017).

El subparámetro **transición entre las reformas tributarias** fue calificado como nulo (0), porque la Ley 1819 de 2016 se publicó el 29 de diciembre de 2016 y la entrada en vigencia fue a partir de su promulgación con efectos desde el 1 de enero de 2017; ley por medio de la cual se reforma el Estatuto Tributario, dicho cambio modificó el impuesto de renta y derogó parcialmente la Ley 1739 de 2014³⁶. Este cambio de ley modificó el impuesto de renta³⁷ para persona natural y no se observa régimen de transición respecto el impuesto de renta entre estas normas, según las disposiciones finales³⁸ de la presente ley. Igualmente, no se les otorgó a los contribuyentes un tiempo prudente para prepararse ante los cambios tributarios.

³⁵ Decreto 2548 de 2014, Memorando DIAN No 106 del 8 de abril de 2015 y del Concepto No 16442.

³⁶ Ley tributaria anterior.

³⁷ Ley 1819 de 2016 Artículo 1 y siguientes.

³⁸ Ley 1819 de 2016 Artículo 376.

El subparámetro **firmeza** se calificó bajo (1), porque cambió de forma imprevista³⁹ el término general de firmeza de las declaraciones tributarias porque pasó de 2 años para el impuesto de renta y, con la reforma tributaria se amplió el término general de la firmeza a 3 años para las liquidaciones privadas o declaración de renta del año gravable 2017 en adelante.

Excepto para las declaraciones de renta que determinen o compensen pérdidas fiscales⁴⁰ donde se aumenta el término de 5 años a 6 años, no obstante, conforme el artículo 714 del Estatuto Tributario el término podría ser hasta de 12 años, considerándose como una firmeza especial. Adicionalmente, esta podría aumentar por 3 años más si las declaraciones de renta compensan dichas pérdidas en los 2 últimos años (DELOITTE, 2017).

En resumen, la valoración para el indicador Calculabilidad para la ley 1819 de 2016 es 5 de 12.

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 1819 de 2016	
años gravables	2017 y 2018		
CALCULABILIDAD			5
	Lex stricta	medio	2
	Lex previa	medio	2
	Transición entre las reformas tributarias	nulo	0
	Firmeza	bajo	1

Fuente: Elaboración propia

Ley 1819 de 2016 - Indicador Confiabilidad

El subparámetro **permanencia** se calificó bajo (1), porque la ley estructural en materia tributaria solo tuvo una vigencia de dos años gravables (2017 y 2018) y dicha ley fue promulgada sin fecha de vencimiento o años gravables determinables, porque las bases impositivas fueron

³⁹ Ley 1819 de 2016 artículos 88, 89 y 277 y 714 del Estatuto Tributario.

⁴⁰ Ley 1819 de 2016 artículo 89 y 147 del Estatuto Tributario.

calculadas en UVT⁴¹; en dicho caso el UVT se actualiza anualmente, en consecuencia aumentan las bases impositivas. Por lo tanto, no se cumplió con lo establecido dentro del margen normativo de la reforma tributaria estructural, debido a que fue modificada por la ley 1943 del 28 de diciembre del año 2018.

El subparámetro **tiempo determinado** se determinó nulo (0), porque la ley fue promulgada el 29 de diciembre de 2016 según el Diario Oficial No. 50.101 y la vigencia fue inmediata. Los usuarios solo tuvieron dos días para apropiarse y asimilar de los cambios estructurales introducidos, debido a que el año fiscal regulado fue el 2017 y siguientes.

El subparámetro **irretroactividad de ley** se estableció medio (2), debido a que revisada la ley 1819 de 2016 no se observó regulación de años gravables anteriores al 2016 para asuntos del impuesto de renta persona natural, empero no fue alta porque existen dudas respecto el tiempo de firmeza⁴² de las declaraciones de renta de los años gravables 2016 y anteriores presentadas en el año 2017 (DELOITTE, 2017).

El subparámetro **eficacia** para la presente ley fue bajo (1), porque la administración de impuestos DIAN recaudó por el impuesto de renta para el año gravable 2017, la suma de \$56.654.648 y para el año gravable 2018 la suma de 68.060.908 ⁴³ (DIAN, 2021), empero esta cifra comparada con el gasto público del año 2017 fue de 177.698 y del año 2018 fue de 179.608⁴⁴, por lo cual se establece como precaria, porque se tenía mucha esperanza de recaudo con la reforma tributaria estructural (Banco de la República, 2021).

⁴¹ Ley 1819 de 2016 artículo 1. El cual modifico el Título V del Libro I del Estatuto Tributario.

⁴² Ley 1819 de 2016 artículo 277. El cual modificó el artículo 714 del Estatuto Tributario.

⁴³ Cifra en millones de pesos corrientes

⁴⁴ Cifra en miles de millones de pesos colombianos

En resumen, la valoración para el indicador Confiabilidad para la ley 1819 de 2016 es 4 de

12.

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 1819 de 2016	
años gravables	2017 y 2018		
CONFIABILIDAD			4
	Permanencia	bajo	1
	Tiempo determinado	nulo	0
	Irretroactividad de la ley	medio	2
	Eficacia	bajo	1

Fuente: Elaboración propia

Teniendo en cuenta la sumatoria de los indicadores y sus respectivos subparámetros aplicados a la presente ley, se concluye que el grado total de la Seguridad Jurídica para el impuesto de renta persona natural en Colombia en la ley 1819 de 2016 arrojó 15 puntos de 36 puntos posibles, es decir solo se alcanzó un cumplimiento del 42% sobre el ideal de la Seguridad Jurídica para el impuesto de renta persona natural en Colombia.

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 1819 de 2016	
años gravables	2017 y 2018		
COGNOSCIBILIDAD			6
	Accesibilidad normativa	medio	2
	Alcance normativo	bajo	1
	Comprensión intelectual de las normas	medio	2
	Comprensión material de las normas	bajo	1
CALCULABILIDAD			5
	Lex stricta	medio	2
	Lex previa	medio	2
	Transición entre las reformas tributarias	nulo	0
	Firmeza	bajo	1
CONFIABILIDAD			4
	Permanencia	bajo	1
	Tiempo determinado	nulo	0
	Irretroactividad de la ley	medio	2
	Eficacia	bajo	1
Total grado de la seguridad jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia, por cada ley			15
% Cumplimiento de la Seguridad Jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia			42%

Fuente: Elaboración propia

Ley 1943 de 2018

La presente ley fue publicada el 28 de diciembre de 2018 y declarada inexecutable por la Corte Constitucional⁴⁵ el 16 de octubre de 2019, con efecto diferido a partir del 1 de enero de 2020. Ahora bien, los plazos para presentar la declaración y pagar en una sola cuota el valor por concepto del impuesto sobre la renta y complementario y del anticipo del año gravable 2019, iniciaron el 11 de agosto y finalizaron el 21 de octubre de 2020; es decir, lo regulado en la ley 1943 de 2018 continuaron vigentes hasta el cierre del período fiscal 2019. Por ello, pese a que fue declarada inexecutable se presentará el análisis, debido que reguló el año gravable 2019 el impuesto de renta para persona natural residente en Colombia.

Ley 1943 de 2018- Indicador Cognoscibilidad

El subparámetro de **accesibilidad normativa** se categorizó bajo (1), porque la información suministrada por los medios de comunicación fue relativamente general (Republica, La Republica, 2019) y no se detallaron los cambios de la reforma sobre el impuesto de renta persona natural como lo recomiendan los expertos (Garrigues, Garrigues, 2019). De otro lado el manejo del lenguaje jurídico invocado por la Corte Constitucional respecto el efecto diferido al momento de aplicar la norma para el periodo fiscal 2019 fue complejo para las personas naturales debido que las personas no sabían si estaba vigente u derogada dicha ley (Deloitte, 2019b). Igualmente, la DIAN en consultas a la ciudadanía preliminares a la audiencia pública de rendición de cuentas observó que unas de las prioridades a desarrollar era simplificar los trámites para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias señaladas en un (15%), continuas al fortalecimiento de las competencias técnicas y de orientación al servicio de los servidores de la

⁴⁵ C 481 de 2019 del día 16 de octubre de 2019

contribución y la implementación de campañas informativas y educativas señaladas en un 11% (DIAN, 2019).

El subparámetro **alcance normativo** se valoró bajo (1), porque no cumplió con las políticas de simplificación y unificación del sistema tributario colombiano, para el caso del impuesto de renta persona natural, el comprender y elaborar la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2019 bajo el mandato del Decreto único reglamentario 1625 de 2016 y Decreto 2250 de 2017, conjuntamente con la ley 1943 de 2018 el cual modificaron la depuración del impuesto de renta al pasar a tres cédulas⁴⁶: general, de pensiones y de dividendos y participaciones. Además, se debía realizar la renta por ganancia ocasional, renta por comparación patrimonial y renta presuntiva, lo cual resultó complejo para los usuarios como lo materializa la encuesta de rendición de cuentas año 2019 - 2020 (DIAN, 2019).

El subparámetro **comprensión intelectual** de las normas se calificó como bajo (1), porque la ley de financiamiento cambió de percepción por el pronunciamiento de la Corte Constitucional al declararla inexecutable, debido a que se tenía la incertidumbre de tener otra ley o si operaría la reviviscencia (Deloitte, 2019b). Igualmente, en la encuesta previa a la rendición de cuentas de la DIAN se avizoró la necesidad de información y capacitación para los ciudadanos con el fin de cumplir con las responsabilidades fiscales (DIAN, 2019).

El subparámetro **comprensión material** de las normas se estableció en bajo (1), porque las personas no tenían claro que norma aplicar para el impuesto de renta persona natural año gravable 2019, ni tenían definida la determinación de la norma ante acciones u omisiones debido a que fue una ley que se expidió con defectos de forma en el Congreso de la República (Ámbito

⁴⁶ Ley 1943 de 2018 artículo 29

Jurídico, 2019). Además, la DIAN informó que el sistema informático Chatbot asistente virtual-cognitivo para el año 2019 atendió 196.458 consultas y que, en lo corrido del año 2020 con corte al 31 de agosto atendió 1.177.102 consultas (DIAN, 2019 - 2020).

En resumen, la valoración para el indicador Cognoscibilidad para la ley 1943 de 2018 es 4 de 12.

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 1943 de 2018	
años gravables	2019		
COGNOSCIBILIDAD			4
	Accesibilidad normativa	bajo	1
	Alcance normativo	bajo	1
	Comprensión intelectual de las normas	bajo	1
	Comprensión material de las normas	bajo	1

Fuente: Elaboración propia

Ley 1943 de 2018- Indicador Calculabilidad

El subparámetro **lex stricta** se estableció bajo (1), porque para el año gravable 2019 la jerarquía normativa no se aplicó en estricto sentido. La reforma tributaria en el artículo 122, derogó el Artículo 264 de la Ley 223 de 1995 que trataba la operabilidad de los conceptos de la Subdirección Jurídica de la DIAN en la sede administrativa y en la jurisdiccional, pero como se declaró inexecutable; los criterios de interpretación tenían prelación al momento de aplicar la norma⁴⁷.

El subparámetro **lex previa** se calificó bajo (1), porque la previsión de la ley 1943 de 2018 con defectos de forma y declarada por la Corte Constitucional indujo falta de certeza, debido a que la conducta regulada estuvo en control Constitucional antes de la ejecución del hecho, acto u omisión.

⁴⁷ Martínez, J. (2016). Valor normativo de las interpretaciones oficiales de la Administración Tributaria Colombiana. *Jurídicas CUC*, 12(1), 125-134. DOI: <http://dx.doi.org/10.17981/juridcuc.12.1.2016.8>

Como ejemplo se observó el Decreto 2264 de 2019, el cual impuso el límite del 40% al que se someten las deducciones y rentas exentas dentro de la cédula general de las personas naturales en operación que se obtiene del ejercicio aritmético de sumar los ingresos brutos y restar únicamente los ingresos no gravados, dejando por fuera la norma el concepto de devoluciones, costos y gastos procedentes o relacionados con el ingreso, el cual tiene impacto directo con el impuesto generado.

El subparámetro **transición entre las reformas tributarias**, se calificó nulo (0), porque la ley 1943 de 2018 se publicó el 28 de diciembre de 2018, cuya entrada en vigencia fue a partir de su promulgación con efectos desde el 1 de enero de 2019; ley que modificó el Estatuto Tributario y derogó parcialmente la Ley 1819 de 2016⁴⁸ e introdujo la ley de financiamiento, dicho cambio modificó el impuesto de renta para persona natural⁴⁹ y no se observa transición respecto al impuesto de renta. Igualmente, no se le otorgó al contribuyente un tiempo prudente para prepararse ante los cambios tributarios.

El subparámetro **firmeza** se calificó bajo (1), porque el término general de firmeza se estableció a 3 años para las declaraciones del año gravable 2019 en adelante, además la firmeza la condicionó a otro tipo de impuestos como IVA y Retención en la fuente, haciendo de la firmeza un tiempo indeterminable o superior a 6 o 12 años como lo estableció la ley 1819 de 2016. Pero el artículo 105 de la Ley de financiamiento 1943 de 2018 adicionó el artículo 689-2 al ET donde reapareció el beneficio de auditoría en las declaraciones tributarias del impuesto sobre la renta, el cual pretende aumentar en un 20% o 30% el recaudo del impuesto neto de renta del año anterior. Beneficio de auditoría que algunos declarantes de renta acogieron y por ende el término de firmeza

⁴⁸ Ley 1943 de 2018 artículo 122.

⁴⁹ Ley 1943 de 2018 artículo 22.

sería de 6 a 12 meses, siempre y cuando cumplan con el aumento correspondiente, presentación oportuna y pago (Contamos, 2019).

En resumen, la valoración para el indicador Calculabilidad para la ley 1943 de 2018 es 3 de 12.

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 1943 de 2018	
años gravables	2019		
CALCULABILIDAD			3
	Lex stricta	bajo	1
	Lex previa	bajo	1
	Transición entre las reformas tributarias	nulo	0
	Firmeza	bajo	1

Fuente: Elaboración propia

Ley 1943 de 2018- Indicador Confiabilidad

El subparámetro **permanencia** se calificó bajo (1), porque la ley de financiamiento en materia tributaria alcanzó a subsistir un año fiscal⁵⁰ dentro del ordenamiento jurídico. Se promulgó por parte del legislador con defectos formales desde su creación, situación que debió preverse en el Congreso dado que es un cuerpo colegiado conformado por 102 senadores y 166 representantes y estas personas garantes del Estado no subsanaron los defectos durante su trámite.

Por lo anterior, el Magistrado Ponente Alejandro Linares Cantillo en Sentencia C-481 del 16 octubre 2019 de la Corte Constitucional⁵¹ declaró inexecutable los artículos de la Ley 1943 de 2018, por vicios de procedimiento en su formación. Excepto el párrafo tercero del artículo 50, el artículo 110, el inciso primero del artículo 114 y el inciso primero del artículo 115, en los cuales se declaró inhibida para decidir por constitucionalidad.

⁵⁰ año gravable (2019)

⁵¹ Expediente D-13207

El subparámetro **tiempo determinado** se determinó nulo (0), porque la ley fue promulgada el 28 de diciembre de 2018 según el Diario Oficial No. 50820 y la vigencia fue inmediata. Los usuarios solo tuvieron 3 días para apropiarse y asimilar los cambios tributarios introducidos, debido a que el año fiscal regulado fue el 2019 y siguientes.

El subparámetro **irretroactividad de ley** se estableció medio (2), en el sentido que la ley no reguló años gravables pasados o situaciones jurídicas consolidadas en asuntos del impuesto de renta persona natural, empero no fue baja porque la Corte Constitucional en la referida sentencia C-481 de 2019 dispuso que “la declaratoria de inexecutable prevista en el resolutive segundo surtirá efectos a partir del 1º de enero de dos mil veinte (2020), a fin de que el Congreso, dentro de la potestad de configuración que le es propia, expida el régimen que ratifique, derogue, modifique o subrogue los contenidos de la Ley 1943 de 2018; (ii) los efectos del presente fallo sólo se producirán hacia el futuro y, en consecuencia, en ningún caso afectarán las situaciones jurídicas consolidadas.”

El subparámetro **eficacia** se calificó bajo (1), porque la administración de impuestos DIAN recaudó por el impuesto de renta para el año gravable 2019, la suma de \$71.065.759⁵² (DIAN, 2021), empero esta cifra comparada con el gasto público del año 2019 fue de 197.909⁵³, debido a que fue una reforma tributaria para aumentar considerablemente el recaudo en el impuesto de renta persona natural (Banco de la República, 2021).

En resumen, la valoración para el indicador Confiabilidad para la ley 1943 de 2018 es 4 de

12.

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 1943 de 2018	
años gravables	2019		
CONFIABILIDAD			4
	Permanencia	bajo	1
	Tiempo determinado	nulo	0
	Irretroactividad de la ley	medio	2
	Eficacia	bajo	1

Fuente: Elaboración propia

⁵² Cifra en millones de pesos corrientes

⁵³ Cifra en miles de millones de pesos colombianos

Teniendo en cuenta la sumatoria de indicadores y sus respectivos subparámetros aplicados a la presente ley, se concluye que el grado total de la Seguridad Jurídica para el impuesto de renta persona natural en Colombia en la ley 1943 de 2018 arrojó 11 puntos de 36 puntos posibles, es decir solo se alcanzó un cumplimiento del 31% sobre el ideal de la Seguridad Jurídica para el impuesto de renta persona natural en Colombia.

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 1943 de 2018	
año gravable	2019		
COGNOSCIBILIDAD			4
	Accesibilidad normativa	bajo	1
	Alcance normativo	bajo	1
	Comprensión intelectual de las normas	bajo	1
	Comprensión material de las normas	bajo	1
CALCULABILIDAD			3
	Lex stricta	bajo	1
	Lex previa	bajo	1
	Transición entre las reformas tributarias	nulo	0
	Firmeza	bajo	1
CONFIABILIDAD			4
	Permanencia	bajo	1
	Tiempo determinado	nulo	0
	Irretroactividad de la ley	medio	2
	Eficacia	bajo	1
Total grado de la seguridad jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia, por cada ley			11
% Cumplimiento de la Seguridad Jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia			31%

Fuente: Elaboración propia

Ley 2010 de 2019 – Indicador Cognoscibilidad

El subparámetro **accesibilidad normativa** se calificó bajo (1), porque la información divulgada en los medios de comunicación no socializó el contenido integral de la norma (Republica, 2020). El acceso de los usuarios a la norma es complejo por el fraccionamiento tributario vigente para el periodo gravable, es decir la norma aplicable está distribuida en diferentes

leyes, decretos, conceptos y resoluciones, haciendo compleja la aplicación de los hechos económicos al impuesto de renta, de igual forma no se invocaron en los medios de comunicación los impactos de la reforma sobre el impuesto de renta persona natural como lo recomiendan los expertos (Castrillón Rendón, 2020).

El subparámetro **alcance normativo** se calificó bajo (1), porque en Colombia al año 2020 el Legislador Colombiano no ha cumplido con las políticas de simplificación y unificación del sistema tributario. Para el caso del impuesto de renta persona natural es impreciso establecer la norma aplicable, vigente y favorable por la alta fragmentación. Más aun, desbordó el estatuto tributario, dado que este no contiene los decretos reglamentarios, ni la norma internacional de información financiera. Este escenario impide tener 100% de certeza al aplicar y elaborar la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios. Convirtiéndose el estatuto tributario en una “colcha de retazos”⁵⁴ (Asobancaria, 2016). Igualmente, la DIAN en consulta preliminar a la ciudadanía a la audiencia pública de rendición de cuentas año 2019 y 2020 arrojó como resultado priorizar y simplificar los trámites ante la DIAN y unificar las normas aplicables a cada tributo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias (DIAN, 2019).

El subparámetro **comprensión intelectual** de las normas se calificó bajo (1), porque la Ley de Crecimiento Económico⁵⁵ y todo el sistema tributario es complejo de comprender, estudiar, leer y conceptualizar debido a la cantidad de normas que tratan de regular situaciones o hechos. Como se dijo en los anteriores subparámetros, la regulación tributaria se materializa en porciones que no son sistémicas para la verdadera aplicación y seguridad del sistema fiscal, además es escaso para el contribuyente (López-Hermoso, 2020).

⁵⁴ Indicó en entrevista el presidente de Asobancaria, Santiago Castro

⁵⁵ Ley 2010 de 2019

El subparámetro **comprensión material de las normas** se estableció bajo (1), porque las personas no poseen la claridad normativa aplicable para el impuesto de renta persona natural año gravable 2020, no se tiene definida la determinación de la norma ante acciones u omisiones debido a que las leyes tributarias son “desechables” por el gobierno. Las novedades de la Ley 2010 de 2019 y sus decretos reglamentarios, generaron confusión a los contribuyentes del impuesto de renta con respecto a la depuración cédular, debido a la cantidad de artículos y conceptos aplicables al momento de depurar la renta, esto generó que los usuarios recurrieran al asistente virtual Chatbot, que en lo corrido del año 2020 con corte al 31 de agosto atendió 1.177.102 consultas, según reporte de la rendición de cuentas de la DIAN (DIAN, 2019 - 2020).

En resumen, la valoración para el indicador Cognoscibilidad para la ley 2010 de 2019 es 4 de 12.

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 2010 de 2019	
año gravable	2020		
COGNOSCIBILIDAD			4
	Accesibilidad normativa	bajo	1
	Alcance normativo	bajo	1
	Comprensión intelectual de las normas	bajo	1
	Comprensión material de las normas	bajo	1

Fuente: Elaboración propia

Ley 2010 de 2019 - Indicador Calculabilidad

El subparámetro **lex stricta** se calificó bajo (1), porque para el año gravable 2020 la jerarquía normativa no se aplicó en estricto sentido. Para la fecha tienen más peso los decretos reglamentarios, resoluciones y conceptos que la misma ley, razón por la cual la declaración de renta persona natural tiene más de once pasos para su elaboración (Actualicese.com, 2020).

Si bien la norma de crecimiento económico en el artículo 160 derogó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, no eliminó o limitó la facultad de expedir interpretaciones por parte de la DIAN.

El subparámetro **lex previa** se calificó medio (2), porque la norma identifica delitos fiscales (omisión de activos, defraudación fiscal, evasión y responsabilidad solidaria de impuestos), pero la definición de cada delito es simple y poco detallada, por lo cual lo hace fácilmente extinguido si el contribuyente cumple con el pago del tributo, intereses y sanciones, tal como se observa en los artículos 71 y 72 de la presente ley. Respecto al impuesto de renta persona natural se establecieron de forma general las rentas gravables, la depuración y algunas consecuencias en caso de omisión, error o alteración de los datos reales del contribuyente (Garrigues, 2020).

El subparámetro **transición entre las reformas tributarias** tuvo calificación de nulo (0), porque la ley 2010 de 2019 se publicó el 27 de diciembre 2019 y la entrada en vigencia fue a partir de su promulgación con efectos desde el 1 de enero de 2020. Es una ley por medio de la cual se modificó el estatuto tributario y por efectos de reviviscencia algunos artículos de la ley 1819 de 2016, tales como las rentas de trabajo, de capital y no laborales, de la misma forma realizada por la ley 1943. Dichos cambios modificaron el impuesto de renta y no se observa transición alguna para este impuesto. Igualmente, no se le otorgó al contribuyente un tiempo prudente para prepararse ante los cambios tributarios, debido a los efectos invocados por la Corte Constitucional en sentencia C 481 de 2019 (Garrigues, 2020).

El subparámetro **firmeza** se calificó bajo (1), porque el término general de firmeza se estableció a 3 años para las declaraciones del año gravable 2020 en adelante. Igualmente, la firmeza quedó sujeta a otro tipo de impuestos como IVA y Retención en la fuente, haciendo de la firmeza un tiempo indeterminable o superior a 6 años.

De igual forma como se mencionó en la ley 1943 de 2018 el beneficio de auditoria⁵⁶ acogido dentro de la declaración de renta podría quedar supeditado a la firmeza de los otros impuestos, empero deberá cumplir con los requisitos del artículo 689-2 al ET.

En resumen, la valoración para el indicador Calculabilidad para la ley 2010 de 2019 es 4 de 12.

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 2010 de 2019	
año gravable	2020		
CALCULABILIDAD			4
	Lex stricta	bajo	1
	Lex previa	medio	2
	Transición entre las reformas tributarias	nulo	0
	Firmeza	bajo	1

Fuente: Elaboración propia

Ley 2010 de 2019 – Indicador Confiabilidad

El subparámetro **permanencia** se calificó bajo (1), porque la ley de crecimiento económico en materia tributaria ha sido alterada y modificada por los decretos legislativos y resoluciones (CIJUF, 2020) (DIAN, 2020b) (Presidencia de la República de Colombia, 2020) los cuales subsisten entre sí. Pero para el año 2021 el gobierno actual proyecta nueva reforma tributaria (AS, 2021).

El subparámetro **tiempo determinado** se calificó como nulo (0), porque la ley fue promulgada el 27 de diciembre de 2019 según el Diario Oficial No. 51.179 y la vigencia fue inmediata. Los usuarios solo tuvieron 4 días para apropiarse y asimilar los cambios tributarios introducidos, debido a que el año fiscal regulado fue el 2020 y siguientes.

⁵⁶ El beneficio de auditoria consiste en disminuir el término de firmeza de la declaración de renta

El subparámetro **irretroactividad de ley** se calificó medio (2), en el sentido que la ley no reguló años gravables pasados en asuntos del impuesto de renta persona natural, empero dicha ley si contempla la reviviscencia⁵⁷ expresada en los artículos 38, 39, 40, 40-1, 41, 81, 81-1, 118 y 491 del Estatuto Tributario, los cuales se encontraban vigentes antes de la vigencia de la Ley 1943 de 2018.

El subparámetro **eficacia** se calificó bajo (0), porque la DIAN recaudó por el impuesto de renta para el año gravable 2020, la suma de \$ 69.741.280⁵⁸ (DIAN, 2021), empero esta cifra comparada con el gasto público del año 2020 fue de 212.418⁵⁹ no cubrió el recaudo esperado, debido a que fue una reforma tributaria prácticamente copiada de la ley 1943 de 2018 la cual era para aumentar el recaudo en el impuesto de renta persona natural (Banco de la República, 2021). A la par, la constante modificación de la ley tributaria, el fraccionamiento normativo y las amnistías tributarias hacen del cumplimiento de la norma algo difícil.

En resumen, la valoración para el indicador Confiabilidad para la ley 2010 de 2019 es 4 de 12.

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 2010 de 2019	
año gravable	2020		
CONFIABILIDAD			4
	Permanencia	bajo	1
	Tiempo determinado	nulo	0
	Irretroactividad de la ley	medio	2
	Eficacia	bajo	1

Fuente: Elaboración propia

Teniendo en cuenta la sumatoria de indicadores y sus respectivos subparámetros aplicados a la presente ley, se concluye que el grado total de la Seguridad Jurídica para el impuesto de renta persona natural en Colombia en la ley 2010 de 2019 arrojó 12 puntos de 36 puntos posibles, es

⁵⁷ Efecto por el que reviven normas que habían sido derogadas

⁵⁸ Cifra en millones de pesos corrientes

⁵⁹ Cifra en miles de millones de pesos colombianos

decir solo se alcanzó un cumplimiento del 33% sobre el ideal de la Seguridad Jurídica para el impuesto de renta persona natural en Colombia.

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 2010	
año gravable	2020		
COGNOSCIBILIDAD			4
	Accesibilidad normativa	bajo	1
	Alcance normativo	bajo	1
	Comprensión intelectual de las normas	bajo	1
	Comprensión material de las normas	bajo	1
CALCULABILIDAD			4
	Lex stricta	bajo	1
	Lex previa	medio	2
	Transición entre las reformas tributarias	nulo	0
	Firmeza	bajo	1
CONFIABILIDAD			4
	Permanencia	bajo	1
	Tiempo determinado	nulo	0
	Irretroactividad de la ley	medio	2
	Eficacia	bajo	1
Total grado de la seguridad jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia, por cada ley			12
% Cumplimiento de la Seguridad Jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia			33%

Fuente: Elaboración propia

A continuación, en la Tabla 3 se consolida la valoración de la Seguridad Jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia comprendida entre los años 2014 a 2020. Al promediar el porcentaje de cumplimiento de la Seguridad Jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia para las cuatro leyes, se obtiene un resultado final del 35% de cumplimiento sobre el ideal.

Tabla 3. Valoración de la Seguridad Jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia

INDICADORES	SUBPARAMETROS	ley 1739 de 2014		ley 1819 de 2016		ley 1943 de 2018		ley 2010 de 2019	
COGNOSCIBILIDAD			4		6		4		4
	Accesibilidad normativa	bajo	1	medio	2	bajo	1	bajo	1
	Alcance normativo	bajo	1	bajo	1	bajo	1	bajo	1
	Comprensión intelectual de las normas	bajo	1	medio	2	bajo	1	bajo	1
	Comprensión material de las normas	bajo	1	bajo	1	bajo	1	bajo	1
CALCULABILIDAD			5		5		3		4
	Lex stricta	bajo	1	medio	2	bajo	1	bajo	1
	Lex previa	medio	2	medio	2	bajo	1	medio	2
	Transición entre las reformas tributarias	nulo	0	nulo	0	nulo	0	nulo	0
	Firmeza	medio	2	bajo	1	bajo	1	bajo	1
CONFIABILIDAD			4		4		4		4
	Permanencia	bajo	1	bajo	1	bajo	1	bajo	1
	Tiempo determinado	nulo	0	nulo	0	nulo	0	nulo	0
	Irretroactividad de la ley	medio	2	medio	2	medio	2	medio	2
	Eficacia	bajo	1	bajo	1	bajo	1	bajo	1
	Total grado de la seguridad jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia, por cada ley		13		15		11		12
% Cumplimiento de la Seguridad Jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia		36%		42%		31%		33%	

Fuente: Elaboración propia

Hasta aquí el análisis de las cuatro reformas tributarias expedidas entre 2014 y 2020, usando la metodología de Ávila. Como puede observarse esta metodología es exitosa al permitir una ponderación altamente confiable para establecer el grado de seguridad jurídica de las leyes tributarias.

Balance de los hallazgos

Para obtener el grado de la Seguridad Jurídica para asuntos tributarios, caso impuesto de renta para personas naturales entre los años 2014 a 2020 en Colombia, se aplicó la metodología de la valoración de la Seguridad Jurídica en asuntos tributarios de Ávila, en la cual se analizaron las leyes 1739 de 2014, 1819 de 2016, 1943 de 2018 y 2010 de 2019, y en cada una se valoraron los indicadores de **Cognoscibilidad** (subparámetros: Accesibilidad normativa, alcance normativo,

compresión intelectual de las normas, comprensión material de las normas), **Calculabilidad** (subparámetros: Lex stricta, Lex previa, Transición entre las reformas tributarias, firmeza) y **Confiabilidad** (subparámetros: Permanencia, tiempo determinado, irretroactividad de la ley, eficacia). Como resultado final al promediar el porcentaje de cumplimiento de las cuatro leyes se obtuvo que el grado de cumplimiento de la Seguridad Jurídica para el impuesto de renta persona natural para el periodo 2014 a 2020 fue del 35%.

A continuación, se detalla el grado de cumplimiento de la Seguridad Jurídica para el impuesto de renta persona natural en Colombia para las leyes analizadas:

Para la ley **1739 de 2014** se obtuvo el resultado de 13 puntos de 36 puntos posibles, es decir, solo se alcanzó un cumplimiento del 36% sobre el ideal. Para la ley **1819 de 2016** se obtuvieron 15 puntos de 36 puntos posibles, es decir, solo se alcanzó un cumplimiento del 42% sobre el ideal. Para la ley **1943 de 2018** se obtuvieron 11 puntos de 36 puntos posibles, es decir, solo se alcanzó un cumplimiento del 31% sobre el ideal. Para la ley **2010 de 2019** se obtuvieron 12 puntos de 36 puntos posibles, es decir, solo se alcanzó un cumplimiento del 33% sobre el ideal.

Entre las leyes analizadas se destaca la ley 1819 de 2016 como la que obtuvo el mayor grado (15 puntos de 36 puntos posibles, es decir 42% sobre el ideal) del cumplimiento de la Seguridad Jurídica para el impuesto de renta persona natural en Colombia. Esto se debe a que los subparámetros del indicador Cognoscibilidad tuvieron un mejor puntaje porque esta ley fue la que tuvo mayor difusión entre los medios de comunicación debido a que esta fue enmarcada como una reforma tributaria estructural, es decir, que presentó diversos cambios.

Por el contrario, la ley 1943 de 2018 fue la que obtuvo el menor grado (11 puntos de 36 puntos posibles, es decir 31% sobre el ideal) del cumplimiento de la Seguridad Jurídica para el

impuesto de renta persona natural en Colombia, entre las leyes analizadas. Esto es debido a que el indicador Calculabilidad tuvo menor desarrollo en los subparámetros Lex stricta y Lex previa, dado que esta ley fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional en sentencia C 481 de 2019 con efecto diferido a partir del 1 de enero de 2020.

Dentro del marco temporal desarrollado se observaron constantes falencias en el impuesto de renta persona natural en Colombia, siendo reiterativas entre cada reforma tributaria, generando impactos relevantes en los contribuyentes. Algunas falencias observadas fueron: los cambios en la clasificación de las personas naturales, la implementación de sistemas como IMAN e IMAS, cédulas, modificaciones en las exenciones, costos, gastos, descuentos, donaciones, modificaciones de tarifas, imponer tributos a los dividendos, falta de claridad en el formulario del impuesto de renta persona natural, tiempo de firmeza y ajustes en las reformas tributarias como sucedió puntualmente con la Ley 1739 de 2014 la cual adicionó impuestos, restricciones en la utilización del IMAS, reducción en la clasificación de personas naturales. Bajo la Ley 1819 de 2016 se realizaron cambios que impactaron los modelos ya establecidos al eliminar la clasificación de personas naturales y la adopción de un nuevo sistema de tributación, entre otros factores que afectaron a los contribuyentes para la planeación tributaria y la toma de decisiones económicas, implicando además un desgaste financiero para esta población. La Ley 1943 de 2018 fue declarada inexecutable por la Sentencia C481 de 2019, debido a esto se expidió la Ley 2010 de 2019, siendo esta un espejo normativo de la Ley 1943 de 2018, porque se conservó el mismo sistema gravable y depuración para las personas naturales. De otro lado, desde la óptica del indicador

Cognoscibilidad toda calificación tributaria debe contemplarse dentro del principio de reserva de ley⁶⁰ y esta no podrá ser delegada a ningún tercero o a la DIAN⁶¹ para que sea regulada.

Reserva de ley que no se ve reflejada en las resoluciones emitidas por la DIAN quien establece los obligados a suministrar información tributaria a la misma entidad. Para el año gravable 2020 la DIAN emitió la resolución 000070 de 2019 entre otras. Dicha entidad pública ejerce múltiples competencias tales como: recaudar, fiscalizar, sancionar, señalar el contenido aplicable, establece los sujetos obligados, características técnicas para la presentación de información exógena y fijar plazos de vencimientos. Así, es la misma DIAN quien inicia el proceso administrativo en contra del contribuyente en caso de no reportar la información exógena, detectar errores o no corresponder a lo solicitado dentro de los plazos señalados. Igualmente, es la DIAN quien pondera la situación conforme a la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario, sin motivar el detrimento patrimonial o daño causado al Estado. Otorgada la información tributaria por parte del contribuyente a la DIAN, esta es usada como prueba contundente para elaborar las declaraciones de renta de forma individual, donde la DIAN puede determinar por cada sujeto el patrimonio bruto, pasivo, ingresos, costos, deducciones, rentas exentas, ganancias ocasionales, retenciones en la fuente y descuentos aplicables, entre otros.

Con respecto al indicador **Confiabilidad** en la valoración de la Seguridad Jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia, tanto de forma cualitativa como cuantitativa, se demostró la deficiencia por la cantidad de emisión de normas en forma de goteo, tales como:

⁶⁰ Artículo 338 de la Constitución Política

⁶¹ Facultad consagrada en el artículo 6 numerales 12 y 22 del Decreto 4048 de 2008, en los artículos 631, 631-2, 631-3, 633, 684 y 686 del Estatuto Tributario y lo señalado en el artículo 2.8.4.3.1.2 del Decreto Único Reglamentario del Sector hacienda y Crédito Público 1068 de 2015, en los artículos 1.2.1.4.4., 1.5.5.8. y 1.6.1.28.1. del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria 1625 de 2016 y el artículo 2.2.9.3.7. del Decreto Único Reglamentario del Sector Trabajo 1072 del 2015, donde se faculta al Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales para que solicite a las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes información.

reformas tributarias, decretos, decretos reglamentarios, resoluciones, conceptos que interfieren en la materialización del impuesto, lenguajes o redacción utilizada las cuales forman y refuerzan el Estatuto Tributario, pero que están por fuera de dicho estatuto.

Por lo anterior, estos aspectos tributarios inciden de manera negativa en la Seguridad Jurídica en Colombia y esta situación se asemeja a la opinión que tiene Ávila (2012) con respecto al deterioro de la Seguridad Jurídica, según el cual: “hoy el nivel de inseguridad Jurídica asumió un grado nunca antes alcanzado”, en donde los “términos complejidad, oscuridad, incertidumbre, indeterminación, inestabilidad y discontinuidad del ordenamiento jurídico sirven para ilustrar ese momento” y, sostiene, que se ha llegado “al punto de hablar de lluvia de leyes, histeria legislativa y caos legislativo. Además, se habla de huracán normativo, incontinencia legislativa, aluvión de normas” (págs. 37-38).

Como se pudo observar dentro del marco temporal del presente trabajo, en seis años⁶² se han realizado cuatro reformas tributarias, con un promedio de vigencia de dos años y dichas normas fueron creadas o diseñadas para más de cuatro periodos gravables, con variables en el impuesto de renta persona natural imprevisibles al momento de realizar planeaciones tributarias en lapsos económicamente estables, lo cual afectó considerablemente la estabilidad normativa para el contribuyente, afectando el ideal del indicador **Calculabilidad**. Esta mutabilidad no se presenta de forma agresiva en otros sectores. A modo de ejemplo, se presenta el criterio temporal en el sector económico de hidrocarburos, en el cual prevalece la Seguridad Jurídica con elementos como: los contratos de exploración y producción de hidrocarburos; las compañías hidrocarburíferas en el país tienen un periodo determinado para la exploración, las cuales tienen una duración de seis años con prorrogas de cero a cuatro años, a partir de la fecha efectiva y primera

⁶² Contados desde el año 2014 al año 2020

fase. Para el período de producción se tiene una duración de veinticuatro años por yacimiento, con prórroga contada a partir de la fecha en la que la Agencia Nacional de Hidrocarburos – ANH- reciba del Contratista la Declaración de Comercialidad; y con prórroga de hasta diez años y hasta el límite económico del campo (Agencia Nacional de Hidrocarburos, 2020). En este ejemplo se observa la Seguridad Jurídica de forma clara al momento de constituir un acto jurídico, la cual está calificada y determinada en el tiempo en otros sectores, pero se carece en el sistema tributario colombiano.

Las reformas tributarias consignaron cambios en el impuesto de renta persona natural en Colombia como se observó en el marco normativo y como se muestra en la Tabla 2. El impuesto de renta gravable impactó negativamente la posición de competitividad del país frente a la región, debido a que es una de las más altas en Sur América y al compararse con los países de la OCDE sigue siendo alto el porcentaje del impuesto, debido a que Colombia no tiene la misma calidad de vida, ingresos, cultura, ni nivel económico de los demás países que integran esa organización.

A continuación, en la Tabla 4 se muestra la comparación de las tasas del impuesto de renta persona natural en Sur América, donde se pueden observar las variaciones en el periodo 2014 a 2020.

Tabla 4. *Tasas impositivas del impuesto de renta persona natural en Sur América*

UBICACIÓN	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Colombia	33	33	33	33	35	39	39
Argentina	35	35	35	35	35	35	35
Brasil	27.5	27.5	27.5	27.5	27.5	27.5	27.5
Chile	40	40	40	35	35	35	40
Ecuador	35	35	35	35	35	35	35
Perú	30	30	30	30	30	30	30
Uruguay	30	30	30	36	36	36	36
Venezuela	34	34	34	34	34	34	34
Sur América - Promedio	31.2	31.37	31.31	32.31	32.67	32.73	32.35

Fuente: (KPMG, 2020) valores en %.

En dicha Tabla 4, se observó el aumento sustancial de la tasa impositiva del impuesto de renta para persona natural en Colombia en menos de tres años, es decir, aumentó desde el año gravable 2017 al 2019 en 2 puntos y posteriormente en 4 puntos porcentuales adicionales, generando en el contribuyente incertidumbre por la falta de transición normativa, divergencia tributaria en el ámbito intelectual y material al momento de generarse actos y hechos jurídicos en Colombia, situación que embiste en forma directa la Seguridad Jurídica.

Conclusiones

Colombia como Estado social de derecho, actúa de conformidad con los mandatos constitucionales, por lo cual debe contar con una Seguridad Jurídica sólida que inspire confianza y tranquilidad para los destinatarios de su ordenamiento jurídico. La Seguridad Jurídica es un concepto transversal dentro del ordenamiento jurídico, que presupone que las normas jurídicas deben ser públicas en su procedimiento de expedición, claras en sus contenidos y fáciles de aplicar. En sentido contrario, su confusión, complejidad o surgimiento imprevisible hacen de su observancia una práctica altamente dificultosa, debido a que carece de bases esenciales como la progresividad, la certeza, la simplicidad, y la estabilidad. En los Estados de derecho todo ello es clave.

La seguridad jurídica es un rasgo esencial de los Estados de derecho, y todo el orden jurídico debe honrar este presupuesto. Ello es particularmente importante en materia tributaria, en la cual se hace evidente la asimetría entre el Estado y sus subordinados. No obstante, a menudo sospechamos que las numerosas reformas tributarias que se expiden en cascada en Colombia pueden poner en jaque este presupuesto. Ello constituye una razón para considerar importante investigar el grado de la seguridad jurídica en el Estado.

Para el periodo 2014-2020 en Colombia se introdujeron vertiginosas reformas tributarias, que han sido motivadas por razones de política tributaria a nivel internacional e internas, por temas de ajustes para el desarrollo económico, y otros factores que han ido surgiendo como es el caso de la pandemia del COVID-19. Es importante preguntarse si estos cambios legislativos permiten el avance o por el contrario afectan al contribuyente, viéndose violentado de alguna manera el Estado

Social de Derecho y el principio de la Seguridad Jurídica. Según lo investigado y el método aplicado, para el periodo estudiado se obtuvo un grado del 35% sobre el ideal del cumplimiento de la Seguridad Jurídica para el impuesto de renta persona natural en Colombia. Por ende, no siempre los cambios legislativos implican un avance para los destinatarios del derecho. Los frecuentes cambios se vuelven complejos para las personas porque se ven obligadas a actualizar sus conceptos, entender a cabalidad las nuevas normas y los impactos que puedan generarle, convirtiéndose en un riesgo que atenta contra la Seguridad Jurídica del contribuyente. En vista del impacto normativo que atravesó la investigación y acumulación de normas para el análisis académico, se observó que dicha saturación y corrección normativa enruta al país en una permanente mutabilidad del sistema tributario.

El procedimiento tributario en Colombia presenta una regulación que no es lo suficientemente clara, se contrapone a aspectos como la competencia para actuar en temas de recursos gubernativos, lo cual puede generar la violación del debido proceso en temas tributarios. Esto también ocasiona confusión al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones en materia tributaria, llevándolo a realizar actuaciones que van en contra de la administración tributaria. Las modificaciones constantes en temas tributarios no permiten al contribuyente tener dominio de esta normativa, lo cual puede generar el incumplimiento por parte de estos y a su vez el no poder defender sus intereses.

El sistema tributario tiene como método de recaudo privilegiar a los súbditos remisos del fisco, concediendo beneficios, rebajas y descuentos, pero no presenta algún beneficio para el contribuyente comprometido con el fisco de forma regular.

Con respecto a la carencia de la seguridad jurídica en el impuesto de renta persona natural en Colombia, sustentada en esta investigación, se presentan las siguientes recomendaciones al

Congreso de la Republica y al Presidente, con el fin de cumplir con el principio fundamental de la seguridad jurídica:

Para fortalecer el sistema legislativo en Colombia dentro del ámbito tributario es necesario unificar las normas, por ello es el Congreso de la Republica en tiempos de paz quien tiene la reserva de Ley para decidir sobre los impuestos dentro del territorio (CP, 1991, art. 338) y el Gobierno Nacional en los estados de excepción quien podrá reformar el sistema tributario en el país, (CP, 1991, art. 215). Son estos dos órganos los que deben expedir normas jurídicas previas, claras, coherentes y públicas que sean aplicadas por las autoridades competentes, dando prioridad a ese principio macro que es el de Seguridad Jurídica. No obstante, la investigación muestra que, por ejemplo, la regulación aplicable se da primero por la interpretación otorgada por la DIAN a través de conceptos y resoluciones y del Gobierno Nacional por medio de sus decretos reglamentarios, los cuales desbordan la ley tributaria en tiempos de paz.

Se requiere regulación estable por parte del Congreso que prevea las conductas tributarias, que se respete la reserva de ley fiscal donde regulen los elementos del impuesto, se tipifiquen y determinen las conductas sancionables, además de tener en cuenta los resultados de las encuestas divulgadas en la rendición de cuentas de la DIAN.

Toda reforma tributaria para el caso del impuesto de renta persona natural en Colombia no solo implica un cambio sustancial normativo, sino también formativo. Los sujetos pasivos dentro de un aparato tributario requieren una transformación impositiva en un hábito. En ese sentido, los cambios normativos también conllevan modificaciones en las formas de actuar y pensar, generando para el Estado un mayor recaudo.

La estabilidad es fundamental para que los destinatarios apliquen y entiendan el alcance y las conductas reprochables de las normas, debido que es erróneo categorizar de evasor al ciudadano al cual no se le ha respetado la Seguridad Jurídica.

La presente investigación y la metodología aplicada en ella, ayudarán a establecer estrategias o propuestas que doten de herramientas objetivas a los profesionales que quieran contribuir y mejorar la Seguridad Jurídica en materia tributaria. Adicionalmente, esta investigación podría ser base para futuros escritos que contemplen temas como mutabilidad en el sistema tributario, la responsabilidad del Estado por la inestabilidad tributaria en el impuesto de renta persona natural, la evasión como planeación tributaria, la financiación económica para los contribuyentes, igualmente la metodología puede ser aplicable para cualquier tipo de impuesto, tasa o contribución.

Referencias

Accounter. (2014). *Lo que se pregunta y nadie le contesta sobre la declaración de renta.*

Obtenido de <https://accounter.co/actualidad/lo-que-se-pregunta-y-nadie-le-contesta-sobre-la-declaracion-de-renta.html>

Accounter. (2018). *Decretos reglamentarios ley 1819 de 2016 expedidos en diciembre de 2017.*

Obtenido de <https://accounter.co/normatividad/decretos/decretos-reglamentarios-ley-1819-de-2016-expedidos-en-diciembre-de-2017.html>

Actualicese.com. (19 de 06 de 2020). *Declaración de renta personas naturales en 11 pasos.*

Obtenido de <https://actualicese.com/declaracion-de-renta-personas-naturales/>

Agencia Nacional de Hidrocarburos. (22 de 12 de 2020). *Programa de regionalización sector*

hidrocarburos. Obtenido de <https://www.anh.gov.co/portaRegionalizacion/Paginas/Los-contratos.aspx>

Alterini, A. A. (1993). *La inseguridad jurídica.* Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

Álvarez Londoño, L. F. (2011). Seguridad jurídica, estabilidad y equilibrio constitucional. En

Hacia un derecho eficiente. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas y Grupo Editorial Ibáñez.

Ámbito Jurídico. (17 de 10 de 2019). *Razones de fondo de la inexecutable de la Ley de*

Financiamiento. Obtenido de

<https://www.ambitojuridico.com/noticias/tributario/constitucional-y-derechos-humanos/razones-de-fondo-de-la-inexecutable-de-la>

Arango Gaviria, J. F. (2020). *Sinopsis LEY 1943 DE 2018.*

Argüello, G. (2015). Algunos conflictos de la regla de residencia y del régimen de tributación de las personas naturales. En M. S. Gutiérrez Argüello, *Algunos conflictos de la regla de residencia y del régimen de tributación de las personas naturales* (pág. 777 a 804).

Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

AS, C. (abril de 2021). Obtenido de

https://colombia.as.com/colombia/2021/05/01/actualidad/1619895568_978747.html#:~:text=El%20proyecto%20de%20ley%20que,los%20ingresos%20de%20las%20personas.&text=De%20esta%20manera%2C%20las%20personas,primero%20la%20responsabilidad%20de%20tributar.

Asobancaria. (2016). Obtenido de <https://asobanca.ev.net.co/2016/04/25/el-estatuto-tributario-se-ha-convertido-en-una-colcha-de-retazos-asobancaria/>

Ávila, H. (2012). *Teoría de la seguridad jurídica*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.

Ávila, H. (2013). *Indicadores de seguridad jurídica*. Obtenido de

http://congresoseguridadjuridica.com/wp-content/uploads/2015/10/PROYECTO_INDICADORES.pdf

Banco de la República. (2 de 1 de 2021). *Estadísticas fiscales del gobierno nacional central*.

Obtenido de Información extraída de la bodega de datos -Serankua-:

<https://www.banrep.gov.co/es/estadisticas/gobierno-nacional-central>

Bancolombia. (2020). *Conoce si debes declarar renta en el 2020*. Obtenido de

<https://www.tributi.com/obligados-declarar-renta-2020->

Cámara de Comercio de Bogotá . (2007). *Cartilla Practica Impuesto de Renta*. Obtenido de <https://bibliotecadigital.ccb.org.co/bitstream/handle/11520/11777/100000217.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Cámara de Comercio de Bogotá. (s.f.). *¿Qué es una persona natural?* Obtenido de <https://www.ccb.org.co/Preguntas-frecuentes/Tramites-registrales/Que-es-una-persona-natural>

Carrasco González, F. M. (2020). A debate la seguridad jurídica en el Derecho Tributario. Congreso en homenaje al Profesor Francisco Escribano. *Revista de estudios jurídicos y criminológicos* , 153-159. doi:<https://orcid.org/0000-0001-8777-0486>

Castrillón Rendón, C. (2020). *Impacto de la Ley 2010 de 2019 en la declaración de renta de personas naturales*. Obtenido de <https://dspace.tdea.edu.co/bitstream/handle/tdea/690/Ley%202010%20de%202019.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Castro Arango, J. M., & Piza Rodríguez, J. R. (Edits.). (2018). *El Impacto de la Ley 1819 de 2016 y sus Desarrollos en el Sistema Tributario Colombiano. Tomo II: Impuesto Sobre la Renta para Personas Naturales y Tributación Internacional*. Bogotá D.C.: U. Externado de Colombia.

CIJUF. (2002). *Concepto 0003 12/07/2002 Unificado del Impuesto sobre las Ventas*. Obtenido de <https://cijuf.org.co/codian02/julio/concepto3.htm>

CIJUF. (2015). *Oficio 34454 | CIJUF*. Obtenido de <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2015/oficio-34454.html>

CIJUF. (2018a). *Concepto 27495 - 100202208-1364*. Obtenido de

<https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2018/concepto-27495.html-0>

CIJUF. (2018b). *Oficio 000549*. Obtenido de

<https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2018/oficio-000549.html>

CIJUF. (2020). *Dian, Dirección de Gestión de Ingresos CIRCULAR INTERNA NUMERO*

000013 del 18 de abril de 2020 - calificación

tributaria<https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/normatividad/2020/CIRCULAR%2000013.pdf>. Obtenido de

00013.pdf. Obtenido de

<https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/normatividad/2020/CIRCULAR%2000013.pdf>

CIJUF. (s.f.). *Conceptos y oficios DIAN*. Obtenido de [https://cijuf.org.co/normatividad/listado-](https://cijuf.org.co/normatividad/listado-conceptos-y-oficios-dian)

[conceptos-y-oficios-dian](https://cijuf.org.co/normatividad/listado-conceptos-y-oficios-dian)

Clavijo, S., Vera, A., & Vera, N. (2016). *Reforma Tributaria Estructural 2016-2018*. Obtenido

de

https://www.anif.com.co/sites/default/files/investigaciones/reforma_tributaria_estructural_2016-2018_0.pdf

Comisión Reforma Tributaria. (2015). *Informe de actividades Comité de expertos para la*

equidad y la competitividad tributaria omisión de expertos para la equidad y la

competitividad tributaria . Obtenido de

<https://comisionreformatributaria.files.wordpress.com/2015/06/informe-al-ministro-de-hacienda-junio-3-de-2015.pdf>

Congreso de la República. (2012). *Ley 1607 de 2012*. Obtenido de

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=51040>

Congreso de la República de Colombia. (15 de 04 de 1887). *Código Civil Colombiano*. Obtenido de

https://www.cvc.gov.co/sites/default/files/Sistema_Gestion_de_Calidad/Procesos%20y%20procedimientos%20Vigente/Normatividad_Gnl/Ley%2057%20de%201887-Abr-15.pdf

Congreso de la República de Colombia. (2014). *Ley 1739 de 2014*. Obtenido de por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones:

<http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/leyes/Documents/LEY%201739%20DEL%202023%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202014.pdf>

Congreso de la República de Colombia. (2016). *Ley 1819 de 2016*. Obtenido de por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones:

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html

Congreso de la República de Colombia. (2018). *Ley 1943 de 2018*. Obtenido de Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones:

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1943_2018.html

Congreso de la República de Colombia. (2019a). *LEY 1950 DEL 8 DE ENERO DE 2019*.

Obtenido de

<https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/LEY%201950%20DEL%208%20DE%20ENERO%20DE%202019.pdf>

Congreso de la República de Colombia. (2019b). *Ley 1955 de 2019*. Obtenido de DO 50964, mayo 25 de 2019:

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1955_2019.html

Congreso de la República de Colombia. (2019c). *LEY 1958 DE 2019*. Obtenido de

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=95150>

Congreso de la República de Colombia. (2019d). *Ley 2010 de 2019*. Obtenido de Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos:

http://secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2010_2019.html

Consejo de Estado. (2018). *Sección cuarta, sala de lo contencioso administrativo*. (M.P. Milton Chaves García) Obtenido de Radicación número: 11001-03-27-000-2016-00012-00(22362).] Bogotá: Autor. Decaimiento del acto administrativo.

Consejo de Estado. (2019). *Sección cuarta, sala de lo contencioso administrativo*. (M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez) Obtenido de Radicación número: 20001-23-33-000-2013-00380-01(22168).

Contamos. (2019). Obtenido de <https://contamos.com.co/firmeza-declaraciones-como-beneficio-auditoria/>

Corte Constitucional. (1993a). *Sentencia C-004 de 1993*. (M.P. Ciro Angarita Barón)

Corte Constitucional. (1993b). *Sentencia C-228 de 1993*. (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa)

Corte Constitucional. (1993c). *Sentencia No. C-149/93*. (M.P. José Gregorio Hernández Galindo)

- Corte Constitucional. (1995a). *Sentencia C-246 de 1995*. (M.P. José Gregorio Hernández Galindo)
- Corte Constitucional. (1995b). *Sentencia No. C-084/95*. (M.P. Alejandro Martínez Caballero)
- Corte Constitucional. (1995c). *Sentencia No. C-253/95*. (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz)
- Corte Constitucional. (1996). *Sentencia C-393/96*. (M.P. Carlos Gaviria Díaz)
- Corte Constitucional. (1996a). *Sentencia C-084 de 1996*. (M.P. Carlos Gaviria Díaz)
- Corte Constitucional. (1996b). *Sentencia C-412 de 1996*. (M.P. Alejandro Martínez Caballero)
- Corte Constitucional. (1996c). *Sentencia C-486 de 1996*. (M.P. Antonio Barrera Carbonell)
- Corte Constitucional. (1997). *Sentencia C-185/97*. (M.P. José Gregorio Hernández Galindo)
- Corte Constitucional. (1997a). *Sentencia C-028 de 1997*. (M.P. Alejandro Martínez Caballero)
- Corte Constitucional. (1997b). *Sentencia C-290 de 1997*. (M.P. Jorge Arango Mejía)
- Corte Constitucional. (1997c). *Sentencia C-353 de 1997*. (M.P. Jorge Arango Mejía)
- Corte Constitucional. (1997d). *Sentencia C-512 de 1997*. (M.P. Jorge Arango Mejía)
- Corte Constitucional. (1998). *Sentencia C-678 de 1998*. (M.P. Alfredo Beltrán Sierra)
- Corte Constitucional. (1999). *Sentencia C-302 de 1999*. (M.P. Carlos Gaviria Díaz)
- Corte Constitucional. (2000). *Sentencia C-427 de 2000*. (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa)
- Corte Constitucional. (2000). *Sentencia C-488/00*. (M.P. Carlos Gaviria Díaz)
- Corte Constitucional. (2001a). *Sentencia C-711 de 2001*. (M.P. Jaime Araujo Rentería)
- Corte Constitucional. (2001b). *Sentencia C-805 de 2001*. (M.P. Rodrigo Escobar Gil)

- Corte Constitucional. (2002). *Sentencia C-227 de 2002*. (M.P. Jaime Córdoba Triviño)
- Corte Constitucional. (2003). *Sentencia C-155 de 2003*. (M.P. Eduardo Montealegre Lynett)
- Corte Constitucional. (2003). *Sentencia C-625 de 2003*. (M.P. Clara Inés Vargas Hernández)
- Corte Constitucional. (2006). *Sentencia C-121 de 2006*. (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra)
- Corte Constitucional. (2009). *Sentencia C-430/09*. (M.P. Juan Carlos Henao Pérez)
- Corte Constitucional. (2010a). *Sentencia C-594 de 2010*. (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva)
- Corte Constitucional. (2010b). *Sentencia C-704 de 2010*. (M.P. María Victoria Calle Correa)
- Corte Constitucional. (2011a). *Sentencia C-822/11*. (M.P. Mauricio González Cuervo)
- Corte Constitucional. (2011b). *Sentencia C-635 de 2011*. (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio)
- Corte Constitucional. (2011c). *Sentencia C-903 de 2011*. (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva)
- Corte Constitucional. (2012a). *Sentencia C-076 de 2012*. (M.P. Humberto Antonio Sierra Porto)
- Corte Constitucional. (2012b). *Sentencia C-1018 de 2012*. (M.P. Mauricio González Cuervo)
- Corte Constitucional. (2012c). *Sentencia C-891 de 2012*. (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub)
- Corte Constitucional. (2015a). *Sentencia C-492/15*. (M.P. María Victoria Calle Correa)
- Corte Constitucional. (2015b). *Sentencia C-602 de 2015*. (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio)
- Corte Constitucional. (2015c). *Sentencia C-284 de 2015*. (M.P. Mauricio González Cuervo)
- Corte Constitucional. (2019a). *Sentencia C-481/19*. (M.P. Alejandro Linares Cantillo) Obtenido de Por medio del cual la Corte Constitucional declaró inexecutable la ley de financiamiento (1943 de 2018) por vicios de procedimiento en su formación.

Corte Constitucional. (2019b). *Sentencia C-304/19*. (M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez)

Corte Constitucional. (2019c). *Sentencia C 087 de 2019*. (M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo)

Corte Constitucional de Colombia. (2002). *Sentencia T-502/02*. (M.P. Eduardo Montealegre Lynett)

Corte Constitucional de Colombia. (2012). *Sentencia C-250/12*. (MP Humberto Antonio Sierra Porto)

Courtis, C. (2006). El juego de los juristas. Ensayo de caracterización de la investigación dogmática. En C. Courtis, *Observar la ley: ensayos sobre metodología de la investigación jurídica*. Madrid: Trotta.

Courtis, C. (2006). Observar la ley. En C. Courtis, *Ensayos sobre metodología de la investigación jurídica* (pág. 121). Madrid: Trotta.

Deffains, B., & Kessedjian, C. (2015). *Index of Legal Certainty*. París: Université.

Deloitte. (2016). *Exposición de motivos del proyecto de ley “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”*. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos%20Reforma%20Estructural%202016.pdf>

DELOITTE. (Enero de 2017). *Deloitte*. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Reforma%20Tributaria%2030012017.pdf>

Deloitte. (11 de 01 de 2019a). *Principales modificaciones de la ley de financiamiento (Ley 1943 de 2018) al Estatuto Tributario*. Obtenido de

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/20190111-%20DTT%20-%20Resumen%20ley%20de%20financiamiento.final.1.pdf>

Deloitte. (2019b). *Análisis efectos inexequibilidad Ley 1943 de 2018*. Obtenido de

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/An%C3%A1lisis%20efectos%20inexequibilidad%20ley%201943%20de%202018-vf.pdf>

DIAN. (2016). *Residencia para efectos y tributarios*. Obtenido de

<https://www.dian.gov.co/impuestos/personas/RentaNaturales/2016/Paginas/residente.aspx>

x

DIAN. (2017). *Presentación del programa de ayuda renta año gravable 2016*. Obtenido de

<https://www.dian.gov.co/impuestos/personas/RentaNaturales/2017/Empleados/Paginas/PresentacionPrograma.aspx>

DIAN. (2018). *Circular 20 del 30 de julio de 2018 Dirección de Impuestos y Aduanas*

Nacionales. Obtenido de [http://www.icdt.co/wp-](http://www.icdt.co/wp-content/Boletines/BOLETINDIARIO/2018/AGOSTO2018/3AGOSTO/CirDIAN20_18.pdf)

[content/Boletines/BOLETINDIARIO/2018/AGOSTO2018/3AGOSTO/CirDIAN20_18.pdf](http://www.icdt.co/wp-content/Boletines/BOLETINDIARIO/2018/AGOSTO2018/3AGOSTO/CirDIAN20_18.pdf)

DIAN. (2018a). *CONCEPTO No. 0915 DEL 23 DE JULIO DE 2018*. Obtenido de

https://www.dian.gov.co/normatividad/Documents/Concepto_unificado_renta_0915_23072018.pdf

- DIAN. (2018b). *CONCEPTO NO. 100208221-1564*. Obtenido de https://www.dian.gov.co/normatividad/Documents/Concepto_1564_adicion_al_concepto_0912.pdf
- DIAN. (2019). Obtenido de https://www.dian.gov.co/dian/rendicioncuentas/RendicionCuentasCiudadania/RendicionCuentas2019/Resultados_Encuesta_2019.pdf
- DIAN. (2019 - 2020). Obtenido de <https://www.dian.gov.co/dian/rendicioncuentas/RendicionCuentasCiudadania/RendicionCuentas2020/Documento-Rendicion-de-Cuentas-2019-2020.pdf>
- DIAN. (2020a). *Dirección de Gestión de Ingresos CIRCULAR INTERNA NUMERO 000005 del 16 de abril de 2020 - calificación tributaria*. Obtenido de <https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Circular%20000005%20de%2016-04-2020.pdf>
- DIAN. (13 de 05 de 2020b). *Circular número 000014*. Obtenido de <https://www.ceta.org.co/html/archivos/0014.pdf>
- DIAN. (2 de 1 de 2021). *Coordinación de Estudios Económicos. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional*. Obtenido de <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>
- DIAN. (1 de 5 de 2021). *DIAN*. Obtenido de <https://www.dian.gov.co/impuestos/personas/RentaNaturales/2016/Paginas/abcrentanaturales.aspx>

- DIAN, P. (01 de 01 de 2016). *DIAN PQRS*. Obtenido de Renta personas naturales, preguntas frecuentes año gravable 2016, pagina 6:
<https://www.dian.gov.co/impuestos/personas/RentaNaturales/2017/Empleados/Personas/Renta-preguntas%20frecuentes.pdf>
- DIANHOY. (2017). *Dianhoy*. Obtenido de Dianhoy: <https://dianhoy.com/resumen-de-la-ley-1819-de-2016/#:~:text=Con%20la%20ley%201819%20de,libro%208%C2%B0%20del%20ET.>
- Diccionario Etimológico de Chile. (s.f.). *Etimología de seguridad*. Obtenido de <http://etimologias.dechile.net/?seguridad>
- DNP. (2018). *Departamento Nacional de Planeación*. Obtenido de <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/DNP/EI-G02%20Gu%C3%ADa%20Cartilla%20Tributaria.Pu.pdf?>
- Dussán Salazar, W. (2014). *Dificultades al declarar las personas naturales*. Obtenido de <https://www.consultorcontable.com/problemas-renta-persona-natural/>
- Echeverry Uruburu, Á. (2006). La constitución de 1991 y el principio de seguridad jurídica. *Cuadernillos Avances Universidad Santo Tomás*, 3-15.
- Elizalde, M. M. (s.f.). ¿LOS CONCEPTOS PROFERIDOS. *Universidad Externado*, 138 y 139.
- Espitia, J., Ferrari, C., Hernández, G., Hernández, I., González, J. I., Reyes, L. C., . . . Zafra, G. (2017). Sobre la reforma tributaria estructural que se requiere en Colombia. *Revista de Economía Institucional*. Obtenido de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/ecoins/article/view/4889/6887>

Esprofin. (2015). *Cambios de la ley 1739 de 2014 para empleados*. Obtenido de

<http://www.esprofin.co/informativos/cambios-ley-1739->

2014/#:~:text=Esta%20Ley%20consta%20de%2077,IMAS%20para%20empleados%2C%20la%20incorporaci%C3%B3n

Estatuto Tributario Nacional. (2020b). *Estatuto Tributario Nacional Art. 335. Ingresos de la cédula general*. Obtenido de

http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr013.html

Estatuto Tributario. (s.f.). *Estatuto Tributario Nacional*. Obtenido de <https://estatuto.co/>

Fedesarrollo. (12 de 03 de 2015a). *Comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria*. Obtenido de <https://comisionreformatributaria.wordpress.com/>

Fedesarrollo. (2015b). *Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria* . Obtenido de <https://comisionreformatributaria.files.wordpress.com/2015/03/documento-impacto-en-recaudo-febrero-24.pdf>

Fortunat Stagl, J. (2015). *De cómo el hombre llegó a ser persona: Los orígenes de un concepto jurídico-filosófico en el derecho romano*. Obtenido de

<https://scielo.conicyt.cl/pdf/rdpucv/n45/a14.pdf>

Fundación Libertad y Desarrollo. (2018). *Los impuestos si afectan el crecimiento*. Obtenido de

<https://lyd.org/wp-content/uploads/2018/09/TP-1367-IMPUESTOS-Y-CRECIMIENTO.pdf>

Fundación Tomás Moro. (2007). *Diccionario Jurídico Espasa. A. Gallardo (Ed.)*. Madrid:

Espasa-Calpe S. A. .

García de Enterría, E. (1999). *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*.

Navarra: Aranzadi S. A. .

García Manrique, R. (2012). *El valor de la seguridad*. Madrid: Iustel.

Garrigues. (2019). *Garrigues*. Obtenido de Garrigues:

https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/20200108_resumen_reforma_tributaria_modificaciones_ley_2010_de_2019.pdf

Garrigues. (2020). Obtenido de

https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/20200108_resumen_reforma_tributaria_modificaciones_ley_2010_de_2019.pdf

gerencie.com. (2017). *Persona natural*. Obtenido de <https://www.gerencie.com/persona-natural.html>

Gerencie.com. (2020). *Rentas de trabajo exentas*. Obtenido de <https://www.gerencie.com/rentas-de-trabajo-exentas.html>

Gerencie.com. (2020b). *Categoría tributaria de Empleados*. Obtenido de

<https://www.gerencie.com/categoria-tributaria-de-empleados.html>

Guevara, D. (2018). *Principales cambios que introdujo la Ley 1819 de 2016: 10 respuestas*

clave. Obtenido de <https://actualicese.com/principales-cambios-que-introdujo-la-ley-1819-de-2016-10-respuestas-clave/#:~:text=La%20Ley%201819%20de,por%20nuestro%20equipo%20experto.>

Hernández Terán, M. (2004). *Seguridad jurídica. Análisis, doctrina y jurisprudencia*. Guayaquil:

Edino.

- Hernandez, C. (21 de 05 de 2020). *Tratamiento tributario de los intereses pagados al ICETEX*.
Obtenido de <https://www.incp.org.co/tratamiento-tributario-de-los-intereses-pagados-al-icetex/>
- ISSA. (2014). *Calificación Tributaria, una herramienta para gestionar en función del comportamiento de los contribuyentes*. Obtenido de
<https://ww1.issa.int/es/gp/162405#:~:text=La%20Calificaci%C3%B3n%20Tributaria%20es%20un,representativos%20de%20su%20conducta%20hist%C3%B3rica.>
- Jiménez, A. (2019). *Metodo Analitico y Sintetico* . Obtenido de
https://www.academia.edu/16835717/Metodo_analitico_y_sintetico
- Kemelmaier de Carlucci, A. (1998). La seguridad jurídica. *Revista de Derecho comercial y de las obligaciones*(203), 181-184.
- KPMG. (29 de 12 de 2020). *Tabla de tasas de impuesto sobre la renta individual*. Obtenido de
<https://home.kpmg/co/es/home/services/enterprise/tasas-de-impuestos-en-linea/tabla-de-tasas-de-impuesto-sobre-la-renta.html>
- Legis Ámbito Jurídico. (2019). *Conozca los principales cambios introducidos por la Ley de Crecimiento Económico*. Obtenido de
<https://www.ambitojuridico.com/noticias/tributario/tributario-y-contable/conozca-los-principales-cambios-introducidos-por-la-ley>
- López Medina, D. (2006). *¿Qué es la seguridad jurídica?* Obtenido de
<https://www.dejusticia.org/que-es-la-seguridad-juridica/>

López Ruiz, F. (1997). *Fuentes del derecho y ordenamientos jurídicos*. Valencia: Tirant lo Blanch.

López, D. (18 de 02 de 2020). *Contribuyente*. Obtenido de <https://numdea.com/contribuyente.html>

López-Hermoso, J. C. (2020). *Asociación Española de Asesores Fiscales*. Obtenido de https://www.notariado.org/portal/documents/176535/606931/n%C3%BAm+69+-+SUMARIO+N%C2%BA+69+Mayo-Junio+2011+-+EL+ESCAPARATE+-+_Un+sistema+tributario+complejo_%2C+por+Juan+Carlos+L%C3%B3pez-Hermoso.pdf/679d3514-770a-e5a0-5adf-4068a817a33b?t=1571240204110

Madariaga Gutiérrez, M. (1993). *Seguridad jurídica y administración pública en el siglo XXI*. (2a ed.). Santiago: Editorial Jurídica de Chile.

Marinon, L. G. (2012). El precedente en la dimensión de la seguridad jurídica. *Ius et Praxis*, 18(1), 249-266.

Markman, S. (2004). Precedent: Tension between Continuity in the Law and the Perpetuation of Wrong Decisions. *Texas Review of Law & Politics*, 8(2), 283.

Martínez Roldán, L. (1988). *Nueva aproximación al pensamiento jurídico de Hans Kelsen*. Madrid: Wolters Kluwer.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2020). *Decreto 1680 del 2020*. Obtenido de <http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/decreto%201680%20del%2017%20de%20diciembre%20de%202020.pdf>

- Moore Stephens. (2019). *Resumen: Ley de financiamiento - reforma tributaria - Ley 1943 de 2018*. Obtenido de http://colombia.moorestephens.com/MediaLibsAndFiles/media/colombiaweb.moorestephens.com/PDF/Brochure-MS-Boletin-Ley-1943-de-2018-Reforma-Tributaria-2_5.pdf
- OCDE. (s.f.). *Acerca de la OCDE - OECD*. Obtenido de <https://www.oecd.org/acerca/>
- Palma Fernández, J. L. (1997). *La seguridad jurídica ante la abundancia de normas*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Peralta, M. P. (2015). *Diferencias entre persona natural y jurídica*. Obtenido de <https://www.crecemujer.cl/capacitacion/comienzo-un-negocio/diferencias-entre-persona-natural-y-juridica>
- Pérez Luño, A.-E. (2000). *La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia*. Obtenido de <https://biblioteca.cejamericas.org/bitstream/handle/2015/2606/eserv.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Pérez, R. (2018). *Seguridad jurídica en materia tributaria*. Obtenido de <https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/ricardo-perez-401668/seguridad-juridica-en-materia-tributaria-2797623>
- Peyrano, J. W. (1998). Seguridad jurídica y el efectivo reconocimiento de derechos: valores de la escala axiológica del proceso civil. *Revista del derecho comercial y de las obligaciones*, 31(181-184), 395-414.

Portafolio. (19 de 01 de 2015). *Procedimiento de la Dian para calificar a contribuyentes*.

Obtenido de <https://www.portafolio.co/economia/finanzas/procedimiento-dian-calificar-contribuyentes-28214>

Presidencia de la República . (1975). *Decreto 187 de 1975*. Obtenido de <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1042298>

Presidencia de la República de Colombia. (2019a). *Decreto 1070 de 2019*. Obtenido de <https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%201070%20DEL%2013%20DE%20JUNIO%20DE%202019.pdf>

Presidencia de la República de Colombia. (2019b). *Decreto 1101 de 2019*. Obtenido de <https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%201101%20DEL%2019%20DE%20JUNIO%20DE%202019.pdf>

Presidencia de la República de Colombia. (2019c). *Decreto 1146 de 2019*. Obtenido de <https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%201146%20DEL%2026%20DE%20JUNIO%20DE%202019.pdf>

Presidencia de la República de Colombia. (2019d). *Decreto 1422 de 2019*. Obtenido de <https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%201422%20DEL%2006%20DE%20AGOSTO%20DE%202019.pdf>

Presidencia de la República de Colombia. (2019e). *Decreto 1468 de 2019*. Obtenido de https://www.dian.gov.co/normatividad/Decretos/Decreto_1468_13082019.pdf

Presidencia de la República de Colombia. (2019f). *Decreto 872 de 2019*. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=93795>

Presidencia de la República de Colombia. (2019g). *Decreto 874 de 2019*. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=93797>

Presidencia de la República de Colombia. (2019h). *Decreto 961 de 2019*. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=94570>

Presidencia de la República de Colombia. (2019i). *Decreto 703 de 2019*. Obtenido de https://www.google.com/search?q=Decreto+703+de+2019&rlz=1C1CHBF_esCO837CO837&oq=Decreto+703+de+2019&aqs=chrome..69i57j0i22i30.749j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8

Presidencia de la República de Colombia. (2020). *Decreto legislativo 535 de 2020*. Obtenido de <https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%20535%20DEL%2010%20DE%20ABRIL%20DE%202020.pdf>

Presidencia de la Republica. (s.f.). *parágrafo del artículo 3 del Decreto 535 de 2020*. Obtenido de <https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%20535%20DEL%2010%20DE%20ABRIL%20DE%202020.pdf>

Presidente de la República de Colombia. (2016). *DECRETO 1625 DE 2016*. Obtenido de <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30030361>

Ramos Girón, W. O. (21 de 04 de 2018). Impuesto a la renta en Persona Natural.

Registraduría Nacional de Colombia. (1991). *Constitución Política de Colombia*. Obtenido de <https://www.registraduria.gov.co/IMG/pdf/constitucio-politica-colombia-1991.pdf>

Republica, L. (2019). *La Republica*. Obtenido de La Republica:

<https://www.larepublica.co/analisis/sergio-clavijo-500041/ley-de-financiamiento-y-tributacion-2019---2022-2817652>

Republica, L. (2020). Obtenido de <https://www.larepublica.co/analisis/mauricio-santa-maria---anif-2941063/ley-de-financiamiento-20-2954676>

Reyes Abogados Asociados. (10 de 10 de 2017). *Colombia: El Concepto de Residencia Fiscal*.

Obtenido de [https://www.mondaq.com/capital-gains-tax/636064/el-concepto-de-residencia-](https://www.mondaq.com/capital-gains-tax/636064/el-concepto-de-residencia-fiscal#:~:text=No%20ser%C3%A1n%20residentes%20fiscales%20colombianos,persona%20natural%20tiene%20su%20domicilio)

[fiscal#:~:text=No%20ser%C3%A1n%20residentes%20fiscales%20colombianos,persona%20natural%20tiene%20su%20domicilio.](https://www.mondaq.com/capital-gains-tax/636064/el-concepto-de-residencia-fiscal#:~:text=No%20ser%C3%A1n%20residentes%20fiscales%20colombianos,persona%20natural%20tiene%20su%20domicilio)

Rincón Salcedo, J. G. (2011). De la discrecionalidad, la estabilidad jurídica y la eficiencia en la gestión de los recursos humanos. El caso de las fuerzas militares colombianas. En C. d. Jurídicas, *Seguridad jurídica, estabilidad y equilibrio constitucional I Congreso del Doctorado en Ciencias Jurídicas* (págs. 33-58). Bogotá.

Robinson, P. (2014). Judicial independence and the rule of law. En M. N. Publishers, *Protecting Humanity: Essays in International Law and Policy in Honour of Navanethem Pillay*. Chile: Chile Eboe-Osuji.

Rodriguez Consultores y Asociados Ltda. (31 de 12 de 2020). *Boletín 174 - 2015 novedades tributarias aduaneras y cambiarias*. Obtenido de <http://www.rodriguezassoc.com/boletines/BOLETIN%20174.pdf>

Salazar. (2013). CAMINOS PARA LA REFORMA ESTRATEGIAS POLITICAS PARA UN ACUERDO FISCAL. En N. Salazar, *consideraciones de economía política sobre el*

proceso de las reformas tributarias (pág. 179). Colombia: J. Rodríguez Cabello, & F. Díaz.

Sánchez Calle, H., & Mosquera Devia, M. C. (2016). *Análisis del impacto de la reforma tributaria del año 2016 en personas naturales declarantes del impuesto sobre la renta.*

Obtenido de

http://vitela.javerianacali.edu.co/bitstream/handle/11522/11286/Analisis_impacto_reforma.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Secretaría del Senado. (2020). *Estatuto Tributario*. Obtenido de Art. 2:

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Secretaría del Senado. (2020). *Estatuto Tributario*. Obtenido de Art. 103:

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr004.html

Secretaría del Senado. (2020a). *Estatuto tributario Art. 562. Administración de Grandes Contribuyentes*. Obtenido de

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr022.html

Stein, T. (1997). Seguridad jurídica en el orden jurídico de la República Federal de Alemania. *Contribuciones*, 3, 7-31.

Trujillo, E. (s.f.). *Contribuyente*. Obtenido de

<https://economipedia.com/definiciones/contribuyente.html>

Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. (2006). El concepto y alcance de la seguridad jurídica en el Derecho constitucional español y en el Derecho comunitario europeo: un estudio

comparado. *Cuadernos de Derecho Público*(28), 17-54. Obtenido de
<https://core.ac.uk/download/pdf/61482516.pdf>

Viaña Torrento, J. R. (2017). *Estudio de los sujetos pasivos en el impuesto sobre sociedades* .

Obtenido de

<https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/663298/TESI.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Villegas, H. B. (1993). *El contenido de la seguridad jurídica*. Obtenido de

http://www.ipdt.pe/uploads/docs/02_Rev26_HBV.pdf