

Farfán-Rodríguez, J., Duque-Correa, M., Orrego-Cárdenas, M. y Sossa-Uribe, S. (2019). Análisis de la carga fiscal asociada al impuesto de renta sobre asalariados en Colombia, 1989 a 2018. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 74, 103-125.  
Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a05>

# Análisis de la carga fiscal asociada al impuesto de renta sobre asalariados en Colombia, 1989 a 2018

***Juliana-Carolina Farfán-Rodríguez***  
consultoriafyt@gmail.com  
Corporación Universitaria Minuto de Dios

***Maribel Duque-Correa***  
mduquecorre@uniminuto.edu.co  
Corporación Universitaria Minuto de Dios

***María-del-Socorro Orrego-Cárdenas***  
morregocard@uniminuto.edu.co  
Corporación Universitaria Minuto de Dios

***Sandra-Milena Sossa-Uribe***  
ssosauribe@uniminuto.edu.co  
Corporación Universitaria Minuto de Dios

---

### **Análisis de la carga fiscal asociada al impuesto de renta sobre asalariados en Colombia, 1989 a 2018**

**Resumen:** Con el Decreto 649 de 1989 se establece el Estatuto Tributario Nacional, desde entonces al 2018 se implementaron quince reformas tributarias, modificando las condiciones de depuración de la base gravable para la determinación del impuesto de renta, esto implica alteraciones en la carga fiscal soportada por los contribuyentes. Este artículo permite evidenciar los resultados del análisis normativo de los cambios en la carga fiscal del impuesto para los Asalariados durante el periodo de tiempo establecido, en relación a posibles afectaciones sobre decisiones de consumo, ahorro e inversión; así como los principios de equidad horizontal, vertical, progresividad, proporcionalidad o regresividad de los cambios en las tarifas; es decir, los efectos redistributivos que originaron los diversos cambios normativos. La metodología a utilizar será el análisis mixto, sobre las normas tributarias e información reportada por la DIAN para el periodo de estudio sobre las declaraciones de renta de las personas naturales.

**Palabras clave:** Impuesto de renta personas naturales, Carga fiscal, reformas tributarias

### **Analysis of the tax burden associated to the income tax on salaried workers in Colombia, 1989 to 2018**

**Abstract:** The National Tax Statute is established with Decree 649 of 1989. From that date until 2018 fifteen tax reforms were implemented, modifying the conditions for the refining of the tax base to determine income tax, which implies changes in the tax burden supported by tax payers. This paper allows to evidence the results of the normative analysis of changes in the tax burden for salaried workers during the established time period, in relation to possible effects on consumption, saving and investment decisions; as well as the principles of horizontal and vertical equity, progressivity, proportionality or regressivity of changes in tax levels; that is, the redistributive effects originated by the diverse normative changes. The methodology used will be the mixed analysis, applied on the tax reforms and information reported by the DIAN for the study period on the income tax declarations of natural persons.

**Keywords:** Natural persons income tax, tax burden, tax reforms.

### **Analyse de la charge fiscale liée à l'impôt sur le revenu aux salariés en Colombie de 1989 à 2018**

**Résumé:** Au moyen du Décret 49 de 1989, il est établi le Statut Tributaire National. À partir de ce moment-là et jusqu'en 2018 quinze réformes tributaires ont été mises en œuvre. Elles modifient les conditions de tri de la base imposable servant à déterminer l'impôt sur le revenu, ce qui implique des changements dans la charge fiscale soutenue par les contribuables. Cet article permet de mettre en évidence les résultats de l'analyse des politiques de changement faits sur la charge fiscale pour les salariés pendant la période 1989-2018, par rapport à des possibles atteintes sur la prise de décisions liées à la consommation, l'épargne et l'investissement ; ainsi qu'aux principes d'équité horizontale et verticale, progressivité, proportionnalité ou régressivité des changements de tarifs. C'est-à-dire, les effets redistributifs à l'origine de différents changements normatifs. La méthode suivie est celle de l'analyse mixte, centrée sur les règles fiscales et l'information rapportée par la DIAN (Direction d'impôts et douanes Colombiennes) pour la période établie précédemment, sur les impôts sur les revenus des personnes physiques.

**Mots-clés:** impôt sur le revenu des personnes physiques, charge fiscale, réformes tributaires

### **Análise da Carga Fiscal associada ao Imposto de Renda sobre assalariados na Colômbia, 1989 a 2018**

**Resumo:** Com o Decreto 649 de 1989, estabelece-se o Estatuto Tributário Nacional; desde esse momento até o ano 2018, implementaram-se quinze reformas tributárias, modificando as condições de depuração da Base Tributável para a determinação do Imposto sobre a Renda, o que ocasiona alterações na carga fiscal suportada pelos contribuintes. Este artigo permite evidenciar os resultados da análise normativa das mudanças na carga fiscal do imposto para os assalariados durante o período de tempo estabelecido, com relação a possíveis afetações sobre decisões de consumo, poupança e investimento, assim como os princípios de equidade horizontal, vertical, progressividade, proporcionalidade ou regressividade das mudanças nas tarifas; ou seja, os efeitos redistributivos que deram origem às diversas mudanças normativas. A metodologia a usar será a análise mista, sobre as normas tributárias e informação reportada pela DIAN (Direção de Impostos e Alfândegas Nacionais) para o período de estudo sobre as declarações de renda das pessoas naturais.

**Palavras Chave:** Imposto de renda pessoas naturais, carga fiscal, reformas tributárias.

# Análisis de la carga fiscal asociada al impuesto de renta sobre asalariados en Colombia, 1989 a 2018

*Juliana-Carolina Farfán-Rodríguez, Maribel Duque-Correa,  
María-del-Socorro Orrego-Cárdenas y Sandra-Milena Sossa-Uribe*

*Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a05>*

*Primera versión recibida en febrero de 2019 - Versión final aceptada en junio de 2019*

## I. Introducción

El sistema tributario colombiano se ha caracterizado por su alta complejidad explicada por los constantes cambios que se le han hecho a la norma tributaria, especialmente en el periodo de 1989– 2018, los cuales han generado controversia por aumento de exenciones, deducciones y beneficios tributarios en algunos sectores; dichos cambios han afectado la distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes, en el caso de las personas naturales la carga fiscal de un impuesto directo como la renta tiene efectos redistributivos, es por ello, que desde la política fiscal deberían aplicarse los principios de equidad y progresividad al momento de establecer o modificar los tributos, en función de sus efectos sobre el recaudo, pero en mayor proporción sobre el crecimiento de la economía nacional.

El objetivo general de esta investigación es analizar la carga fiscal del impuesto de renta sobre las personas naturales asalariadas, en función de las modificaciones que ha sufrido a lo largo del período 1989- 2018, en las diferentes reformas tributarias; de igual forma que se pretende advertir los efectos negativos sobre la redistribución de la renta entre los contribuyentes. Para lograr dicho objetivo se identifican en un contexto comparativo las reformas tributarias desde 1990 hasta la Ley 1943 de 2018 (Ley de Financiamiento- 28 de diciembre de 2018), con las variables de estudio que determinan la base gravable del impuesto para las personas naturales, tales como los ingresos no constitutivos de renta, deducciones y exenciones.

La metodología propuesta para el cumplimiento de los objetivos es el método cualitativo, deductivo, comparativo, el análisis se desprende de la estructura tributaria en Colombia, específicamente el Libro I del Estatuto

Tributario establecido desde el Decreto 624 de 1989: *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales* (30 de marzo de 1989), en relación a los artículos que establecen las condiciones para la depuración de la base gravable y tarifa del impuesto de renta sobre las personas naturales y las modificaciones que sufrieron tras cada reforma que tuvieron implicaciones sobre la base gravable del impuesto de renta. Así mismo, se analiza la información reportada por la DIAN sobre la declaración de renta de personas naturales, se espera identificar las afectaciones que sobre los asalariados pudieron tener los cambios en la carga fiscal.

## II. Revisión de Literatura

Sobre la estructura tributaria en Colombia se han presentado fuertes críticas por su alta complejidad y baja efectividad en los aumentos del recaudo tras cada reforma, Espitia et al., (2017) propone orientar la estructura tributaria hacia los principios de equidad vertical, es decir, aumentar el recaudo sin generar mayores efectos negativos sobre la economía en general que perjudiquen su crecimiento. Horacio Ayala (2014) realiza un análisis sobre los efectos de la reforma tributaria de 2012, específicamente en el impuesto de renta sobre personas naturales y sociedades, en comparación con la situación de otros países como Chile, México, Perú y Colombia; resalta los cambios producidos por la Ley 1607 de 2012 donde se introduce por la norma el IMAN (Impuesto Mínimo Alternativo Nacional) para empleados y el IMAS (Impuesto Mínimo Alternativo Simple) para empleados y trabajadores por cuenta propia; los autores Correa y Corregidor (2015) comparan los cambios desde 1821 hasta 2012 en el impuesto de renta, y que a su vez han profundizado la inestabilidad, complejidad e inequidad de la estructura tributaria del país, muestran un análisis sobre las personas naturales, como afectan los nuevos sistemas tributarios (IMAN e IMAS) en las mismas dando a conocer un incremento de declarantes, exponen además las causas, efectos y la naturaleza de los aumentos y cambios en la carga fiscal por impuesto de renta, se resalta la necesidad de informar sobre los cambios que establece la norma.

Olga Ladino (2017) logra identificar los efectos que tuvo la reforma tributaria Ley 1819 de 2016 sobre las personas naturales por el impuesto sobre la renta en Colombia, donde se presenta nuevamente un cambio sustancial en la depuración de la base gravable para el impuesto de renta de personas naturales. Rodríguez (2017) investiga las posibles afectaciones del aumento de la carga fiscal en la distribución de ingresos, mientras que Barreix, Corrales, Díaz y Garcimatin (2017), analizan la presión fiscal equivalente como una medida más precisa de los ingresos totales percibidos por la nación; entre los mayores ingresos tributarios se destaca los correspondientes a impuestos al consumo

en primer lugar, seguido del impuesto de renta. Fedesarrollo (2018) estudia la carga impositiva sobre los salarios, sustenta que los ingresos provenientes del impuesto de renta correspondiente a personas naturales en Colombia son más bajas comparadas con el promedio en América Latina.

### **III. Impuesto de Renta y Carga Fiscal**

El Decreto 624 de 1989 permitió compilar las normas tributarias de orden nacional en un sólo documento, lo cual contribuyó a la búsqueda de más orden y claridad en la estructura tributaria del país, en lo que a partir de ese momento se conocería como Estatuto Tributario (ET), en su Libro Primero se reglamenta el impuesto de renta, de carácter nacional y grava los ingresos obtenidos por residentes y no residentes, derivados de la ejecución de una actividad económica en el territorio nacional, así como transferencias recibidas desde el exterior y ganancias ocasionales, los cuales se ven reflejados en el aumento de su patrimonio.

Las personas naturales sometidas al impuesto están definidas como sujetos pasivos en los artículos 7 al 10 del Estatuto Tributario, en el proceso de depuración para determinar el impuesto de renta el contribuyente debe identificar todos los ingresos que obtuvo durante el año gravable, debe clasificarlos a su vez por la actividad económica realizada que dio origen a los mismos, estas rentas fueron definidas inicialmente en los artículos 24 y 103, más adelante con las nuevas reformas pasaron a definirse de manera más precisa en el Capítulo II del ET artículos 335, 336; luego deberá depurar aquellos que la norma considera como No Constitutivos de Renta ni Ganancia Ocasional (INR), los cuales se encuentran en el Capítulo 1, artículos 36 al 57-2 del ET, el contribuyente debe verificar de acuerdo a los cambios normativos, todos aquellos conceptos que aplican para los asalariados.

De igual forma, debe identificar los conceptos que la norma establece como deducciones sobre los ingresos laborales, los cuales se encuentran en el Capítulo V desde el artículo 104 al 177-2 con los respectivos topes, se debe verificar además las deducciones para los asalariados establecidas en el artículo 387, se deben identificar a su vez, las rentas exentas que determina la norma para los asalariados, en el Estatuto Tributario, Capítulo VII del artículo 206 al 235-2.

Una vez se restan los INR, las deducciones y rentas exentas a los ingresos, sin sobrepasar los topes establecidos en cada artículo, se puede hallar la renta líquida gravable para el asalariado sobre la cual se aplica la tarifa establecida; en este orden de ideas, las variaciones que se generan a lo largo del tiempo en la base gravable por los cambios normativos, para los asalariados, determinarán las variaciones sobre la carga fiscal, esto mismo sucede con la tarifas que aplican en cada momento; la renta líquida gravable y las tarifas del impuesto

deben contener un fundamento normativo bajo los principios tributarios establecidos en la constitución de 1991 artículo 363.

Para ello es necesario que los INR, deducciones y exenciones que aplican a los asalariados, cumplan a su vez con dichos principios, pues de ellos dependerá finalmente el aumento o disminución de la renta líquida gravable; es importante, por tanto, entender la naturaleza de los conceptos y su alcance desde el *deber ser*. El artículo 26 del Estatuto Tributario establece que los ingresos gravados corresponden a todos los “ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados” (Estatuto Tributario, Libro Primero, Título I) de ello se deduce que los INR son aquellos que por su naturaleza no son susceptibles de producir un incremento en el patrimonio del contribuyente, sin embargo como se analizará más adelante, se han establecido como tales ingresos que incrementan el patrimonio de los contribuyentes, considerándose en sí como un beneficio fiscal.

Por su parte, las deducciones hacen referencia a aquellas erogaciones que se realizan en el desarrollo normal de la actividad económica y la norma permite restar de los ingresos gravados, al deducirse se disminuye la renta gravable, para la adecuada aplicación de dichas deducciones se deben cumplir los requisitos que establece la norma. En relación a las rentas exentas, éstas hacen referencia a ingresos que recibe el contribuyente pero el legislador las exonera del impuesto de renta; de tal forma que las deducciones y los costos se consideran en general como aquellas erogaciones que debe realizar el contribuyente y por tanto no aumentan sus utilidades, mientras que las rentas exentas constituyen en sí un beneficio tributario, que al otorgarse se busca incentivar el desarrollo de la actividad económica, por medio de todas aquellas decisiones de consumo, ahorro e inversión que finalmente mejoran la calidad de vida de los contribuyentes.

La carga fiscal puede determinarse por la relación de los impuestos a cargo sobre el total de la renta bruta, de acuerdo a la teoría del consumidor que hace parte de la teoría económica neoclásica, los agentes económicos destinan su renta a un consumo básico, impuestos, consumo y ahorro o inversión, de tal forma que si aumenta la carga de impuesto se disminuirá las posibilidades de consumo, ahorro o inversión por parte del individuo, de igual manera, entre menor sea la renta del individuo menor será la capacidad de pago de impuestos, consumo, ahorro e inversión.

Por otro lado, la presión fiscal determina la cantidad total de los recursos que personas naturales y jurídicas aportan al Estado, aumentando los ingresos tributarios de la nación, se mide por la carga de impuestos sobre el PIB. Para el caso de una economía con déficit fiscal alto, como es el caso de

Colombia, se promueve el aumento de la presión tributaria con el objetivo de aumentar el recaudo de impuestos que permita un mayor control sobre el déficit fiscal, sin embargo, el aumento desmesurado de la presión fiscal puede tener consecuencias negativas sobre la economía, específicamente la inversión, generación de empleo o fenómenos como la evasión y aumento de la informalidad.

Los principios tributarios que establece la Constitución Política de Colombia en su artículo 363, bajo los cuales deben establecerse las normas fiscales, buscan precisamente que los impuestos constituyan una herramienta de política fiscal para combatir las problemáticas de la economía o bien para lograr objetivos macroeconómicos tales como crecimiento, disminución de desempleo y estabilidad de precios. El principio de equidad, busca que la norma tributaria sea justa en su tratamiento a los contribuyentes, de tal forma que, las condiciones que establece a los contribuyentes tengan en cuenta la situación económica de los mismos y sus posibles efectos. De acuerdo a la definición de equidad que establece la corte constitucional, este principio exige a aquel con mayores ingresos un aporte mayor al exigido a un contribuyente con menores ingresos, así como un mismo tratamiento para aquellos con similares situaciones, en otras palabras, el principio busca que la norma se condicione a la situación económica del sujeto pasivo (Corte Constitucional, Sentencia C-556 - 1993).

Así la equidad puede cumplirse de manera vertical u horizontal. De la primera manera, lo que se busca es una mayor carga tributaria para los agentes económicos con mayores ingresos, lo cual se ajusta al principio de progresividad; por su parte, la equidad horizontal en materia tributaria busca que la carga sea similar para aquellos obligados con iguales condiciones económicas. La equidad vertical se puede evidenciar de forma cuantitativa por medio del principio de progresividad, ya que éste determina que la cuota del impuesto debe depender directamente de la capacidad económica del contribuyente, de tal forma que, a mayor capacidad de pago, mayor el impuesto. Si esto es así, la carga tributaria deberá ser mayor para aquellos contribuyentes con un nivel de renta más alto, así determinación final de la base gravable y la tarifa debe permitir que esto se cumpla (Moreno, 2004). Por su parte la equidad horizontal busca que los contribuyentes sean categorizados de acuerdo a sus características económicas, de tal manera que puedan recibir el mismo trato a nivel tributario aquellos que cuentan con similares ingresos, éste principio se fundamenta en el principio general del derecho que establece que todos los individuos deben ser tratados igual en la aplicación de la ley.

Como se mencionó en párrafos anteriores, la base gravable es un indicador de la carga fiscal de las personas naturales contribuyentes del impuesto de renta, por ser el monto final sobre el cual se aplica la tarifa. Para determinar en

qué medida la base gravable del impuesto de renta para las personas asalariadas en Colombia durante el período de análisis establecido, permite o no alcanzar los principios ya mencionados, se realiza un análisis normativo en relación a los cambios que se han presentado sobre los elementos ya mencionados de la base gravable y por tanto de la carga fiscal en cada una de las reformas tributarias; de cumplirse los principios tributarios que promueve la constitución en su artículo 363, dichas modificaciones debieron promover un tratamiento similar a los asalariados con iguales condiciones económicas, siendo progresiva la tarifa hacia las rentas más altas y viceversa.

#### **IV. Análisis de los cambios normativos frente a la base gravable asalariados**

El análisis se inicia desde el Decreto 624, 1989 con el cual se estructura el estatuto tributario, se identifican los artículos que hacen mención a las rentas de trabajo, tales como el artículo 24 en su numeral 5 y el artículo 103 donde se establece la definición para las rentas de trabajo, como “toda compensación económica por la realización de un trabajo o prestación de servicios personales”. A partir de la Ley 633 de 2000, se agrega una condición para reconocer las rentas laborales derivadas del trabajo asociado o cooperativo a partir del cumplimiento de las prestaciones sociales.

La Ley 1607 de 2012 adiciona el capítulo 1 del título V denominado *Empleados*, así se empieza a contar con una clasificación explícita de las personas naturales en dos categorías, empleado y trabajador por cuenta propia, se explica cuáles son las condiciones para clasificar los ingresos en la categoría correspondiente, todo esto en el artículo 329 del mismo capítulo; de igual forma se establecen las condiciones para identificar la base gravable de cada categoría y el impuesto correspondiente, además, incorpora los sistemas de determinación del impuesto especiales, IMAN e IMAS, cuyas condiciones de depuración cambian totalmente a lo que se traía establecido hasta ese momento en relación a los INR, deducciones y exenciones que podían imputarse los empleados del total de ingresos, así como la tarifa del impuesto.

Sin embargo, todas las condiciones anteriores fueron modificadas tan sólo cuatro años después con la Ley 1819 de 2016, la cual establece un sistema de determinación cedular con cinco categorías para las personas naturales, de tal forma que los ingresos deberían clasificarse por tipo de cédula y hallar la base gravable correspondiente para cada una. Para el caso de los asalariados, la cédula correspondiente se denomina rentas de trabajo las cuales se definen en el artículo 335, el cual es modificado por la misma Ley, donde se remite nuevamente a la definición que se tenía desde la Ley 633 de 2000; según la cual corresponden a los ingresos “por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios,

emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales” (Art 21. modifica el artículo 103 del ET) siempre y cuando se cumplan con las prestaciones sociales que determina la norma laboral, párrafos 1 y 2 del mismo artículo.

Con la Ley 1943 de 2018 se modifican nuevamente las condiciones de depuración de la base gravable para personas naturales, en el artículo 335 se establece la cédula general como la suma de las cédulas rentas de trabajo, rentas de capital y no laborales, para la cual se establece una sola tarifa del artículo 241 del ET; el concepto como tal de lo que se entiende como renta de trabajo no cambia, pues continúa las condiciones que establece el artículo 103 como se mencionó anteriormente.

Ahora bien, para poder entrar a analizar las posibles afectaciones por variaciones de la carga tributaria se identifican los cambios normativos que se dieron en el periodo estudiado para los criterios base de depuración previamente establecidos, tales como INR, deducciones y exenciones para los asalariados; los ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional y que deberán ser restados de los ingresos brutos para calcular la renta bruta, están contemplados desde el artículo 36 del Estatuto Tributario al 57. Con el Decreto 624 de 1989 los asalariados no tenían conceptos definidos por la norma aplicable para ellos que pudieran considerarse como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, salvo las contribuciones abonadas a los fondos mutuos de inversión; sin embargo, un año después con la Ley 49 de 1990 se adiciona el artículo 56-1, en el cual se establece que los aportes a fondos de pensiones, jubilación e invalidez pasan a ser INR, de igual manera se adiciona el artículo 56-2 en el cual los aportes del empleador a fondos de cesantías no constituyen renta ni ganancia ocasional, esta norma estuvo vigente hasta la Ley 1819 de 2016, en donde fueron derogados.

Sin embargo, durante el período de vigencia de la Ley 1607 de 2012 los aportes a fondos de pensiones de jubilación e invalidez, así como los aportes a cesantías que trataban los artículos 56-1 y 56-2 no podían considerarse como INR dado que el trabajador debía debitar su renta líquida gravable por el sistema de determinación (IMAN), sin embargo, los puede tomar como tal por el sistema ordinario, siempre y cuando el impuesto no sea inferior al obtenido aplicando el IMAN. Para aquellos empleados cuyos ingresos no superaran los 4.700 UVT se podía utilizar el sistema IMAS para el cálculo del impuesto; en lo que tiene que ver con los ingresos no constitutivos de renta, este concepto no se tiene en cuenta para la depuración del impuesto por IMAN ni el IMAS, cuyo sistema de determinación sólo tiene en cuenta los retiros de cesantías de acuerdo con lo establecido en el artículo 56-2.

Con la Ley 1819 de 2016, se modifican los artículos 55 y 56 y quedan contemplados los aportes a fondos de pensión y fondos de salud respectivamente como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y se deroga el artículo 56-1; con ellos quedan como INR aportes obligatorios al sistema general de salud y de pensiones, así como los aportes a cesantías. En la Ley 1943 de 2018, se modifica nuevamente el artículo 55, con la cual las cotizaciones voluntarias al régimen de ahorro individual pasan a reconocerse como INR, en un porcentaje inferior al 25% del ingreso anual y un límite de 2.500 UVT, siendo ésta la única modificación los demás conceptos del artículo 56 y 56-2 del ET quedan vigentes tal como estaban con la reforma Ley 1819 de 2016.

En relación a las deducciones se establecen en el Capítulo V del Libro Primero del ET, desde el artículo 104 al 177, revisando desde el Decreto 624 de 1989 los asalariados podrían deducirse los intereses por adquisición de vivienda de acuerdo a las condiciones del artículo 119, dicha deducción aún continúa vigente y no ha sufrido modificaciones; hasta ese momento el asalariado no podría deducirse otros conceptos, además que el artículo 156 deja claro que las rentas de trabajo no deben afectarse con pérdidas, cualquiera sea su origen.

Con la Ley 49 de 1990 se adiciona el artículo 126-1 según el cual “los aportes adicionales al fondo de pensiones de jubilación o invalidez que haga el trabajador o los aportes del partícipe independiente, serán deducibles de la renta, hasta una suma que no exceda el diez por ciento (10%) del salario o ingreso tributario del año”, con la Ley 223 de 1995, los aportes obligatorios del trabajador al fondo de pensiones de jubilación e invalidez es considerado INR de la misma manera que los aportes voluntarios del trabajador al fondo hasta el 20% del ingreso del periodo gravable, con la Ley 383 de 1997 se aumenta el tope según el cual los aportes voluntarios y obligatorios a los fondos ya mencionados no deben superar el 30% del ingreso tributario.

Luego con la Ley 1607 de 2012, se modifican los mismos artículos 126-1 y 126-4, para que los aportes obligatorios y voluntarios del trabajador al fondo de pensiones de jubilación e invalidez pasen a ser renta exenta, en relación al tope se establece que el valor de los aportes voluntarios, obligatorios los cuales sumados al valor de los aportes a las cuentas de ahorro AFC no deben exceder el 30% y un monto máximo de 3.800 UVT, esta norma se mantiene con la Ley 1819 de 2016.

Específicamente para los asalariados las deducciones se reglamentan en el artículo 387 del ET, tales como intereses en préstamos para adquisición de vivienda que sumado a los pagos por salud y educación no podían superar el 15% de los ingresos brutos derivados de la relación laboral hasta la modificación de la Ley 1607 de 2012, en la cual se elimina dicho tope y no incluye pagos por educación; sin embargo agrega la deducción del 10% del total de ingresos

brutos por concepto de dependientes; los pagos a medicina prepagada y los pagos efectuados por seguros de salud que beneficie al trabajador, su cónyuge, sus hijos dependientes, establecidos en los literales a) y b) no sufrieron modificaciones desde el Decreto 624 de 1989 a la fecha.

La renta líquida se determina en el capítulo VI del ET, en el artículo 178 y se determinará restando a la renta bruta las deducciones que establece la norma, la renta líquida será gravable una vez se resten las rentas exentas que, de acuerdo a la norma, pueda aplicarse el contribuyente. Para el caso de rentas laborales, las rentas exentas están contempladas en el artículo 206 del capítulo VII del Estatuto Tributario, en el período de estudio analizado se evidencian cambios muy significativos en la aceptación de rentas exentas para los asalariados.

Con el Decreto 624 de 1989, únicamente contaban como rentas exentas de trabajo las indemnizaciones por accidentes de trabajo o enfermedad, indemnizaciones de protección a la maternidad, gastos de entierro del trabajador y auxilios e intereses de cesantías cuando los ingresos no excedieran \$300.000; de igual forma los primeros \$170.000 que se reciban por concepto de pensión e invalidez, seguros por muerte, entre otros. Con la Ley 223 de 1995 se modifica el numeral 5 del artículo 206 para que los ingresos percibidos por concepto de pensiones fueran considerados renta exenta hasta el tope de los 50 SMLV, de igual forma, se adiciona el numeral 10 en el mismo artículo en el cual se considera el 30% de los ingresos laborales como renta exenta.

Los numerales 4 y 5 del artículo 206 son modificados por la Ley 1111 de 2006 en los topes de exención de los ingresos por auxilios de cesantías y pensión en 350 UVT y 1.000 UVT respectivamente; el numeral 10 del artículo 206 se modifica nuevamente con la Ley 788 de 2002 donde se reduce el porcentaje de renta exenta al 25% y se limita a \$4.000.000 valor base del año 2003, luego con el Decreto 3804 de 2003 se modifica el valor monetario que las limita a \$4.278.000, para el año 2004 el Decreto 4344 modifica nuevamente el monto a \$4,539.000, para el año 2005 el Decreto 44715 modifica el valor a \$4.769.000; la Ley 1111 de 2006 limitó el 25% de la renta exenta del numeral 10 a 240 UVT.

La Ley 1607 de 2012 modificó el numeral 10 de nuevo, pero no en sus valores sino en aclarar que el cálculo debe hacerse una vez se reste del total de pagos laborales recibidos los ingresos no constitutivos de renta, deducciones y demás rentas exentas establecidas por la norma. Con la Ley 1943 2018 se adiciona el parágrafo al numeral 10 en el cual se cobija con la exención del 25% a los honorarios percibidos por “las personas naturales que presten servicios y contraten o vinculen por un término inferior a noventa días...menos de dos trabajadores o contratistas (...)”. Finalmente, la ley estableció un límite a los costos y deducciones, de igual forma con la Ley 1819 de 2016 se establece en

el artículo 336 que el total de rentas exentas y deducciones no puede superar el 40% de las rentas brutas ni 5.040 UVT, con ello se limita las posibilidades de disminuir la renta líquida por parte de los asalariados haciendo uso de los beneficios que la misma norma tributaria establece en determinar como deducción o renta exenta, en otras palabras se limita a los asalariados al aprovechamiento de los beneficios tributarios establecidos por la norma, con lo cual se aumenta su carga fiscal. Es preciso añadir que en la Ley 1943 de 2018 se mantiene este artículo; en el cuadro N°1 se resumen los principales cambios que más afectaron la determinación de la base gravable para los asalariados en el periodo de tiempo estudiado, se resalta como algunos conceptos fueron modificados en diferentes reformas a INR, renta exenta y deducción.

**Cuadro 1:** Principales cambios sobre la base gravable asalariados

INR			
RENTA EXENTA			
DEDUCCIÓN			
CONCEPTO	CAMBIO NORMATIVO		
Aportes obligatorios a Pensión Art. 56-1	Ley 49 de 1990 Art. 56-1 E.T. Desde 1991-2012	Ley 1607 de 2012 Art. 126-1 E.T. Desde 2013-2016	Ley 1819 de 2016 Art. 55 E.T. Desde 2017-Actual
Aportes obligatorios a salud		Decreto 2271 de 2009 Art 3. Desde 2010-2016	Ley 1819 de 2016 Art. 56 E.T. Desde 2017-Actual
Aportes voluntarios a fondo de Pensiones obligatorias	Ley 49 de 1990 Art. 126-1 E.T. Desde 1991-1995	Ley 223 de 1995 Art. 126-1 E.T. Desde 1996-2012	Ley 1607 de 2012 Art. 126-1 E.T. Desde 2013-Actual
Aportes del Empleador a Fondos de Cesantías	Ley 49 de 1990 Art. 56-2 E.T. Desde 1991- Derogado 2018	DUT 1625 de 2016 Artículo 1.2.1.20.7 Desde 2017-2018	
Cesantías pagadas por los fondos de cesantías	Ley 49 de 1990 Art. 207-1 E.T. Desde 1991-Actual		
Ahorro AFC	Ley 488 de 1998 Art. 126-4 E.T. Desde 1999-2012	Ley 1607 de 2012 Art. 126-4 E.T. Desde 2013-Vigencia	
Porcentaje de ingreso laboral como renta exenta	Ley 223 1995 30% renta exenta Ley 788 de 2002 Se establece límite monetario, se actualiza el mismo cada año	Ley 1111 de 2006 25% renta exenta con límite 240 UVT	Ley 1607 de 2012 25% renta exenta con límite 240 UVT (luego de restar INR, deducciones y demás rentas exentas)

Fuente: Elaboración propia a partir de análisis de la norma.

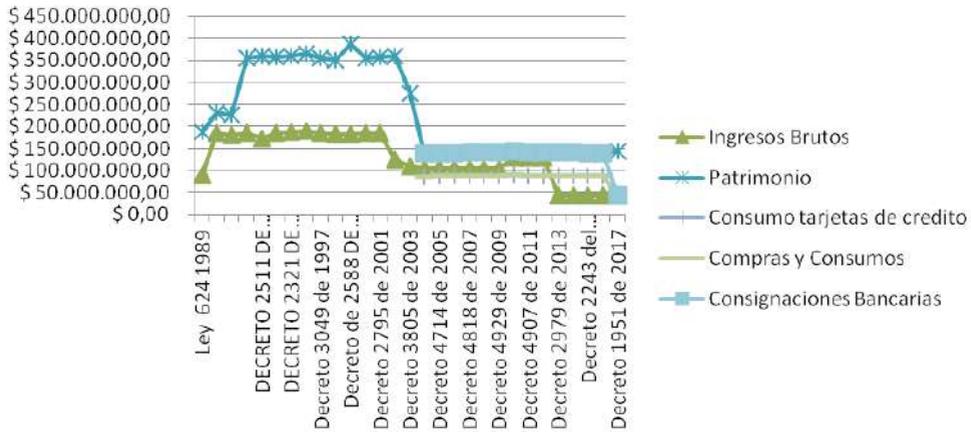
## V. Variaciones de la carga fiscal del impuesto de renta personas naturales asalariadas

Con el Decreto 3101 de 1990, los asalariados se identifican como aquellos cuyos ingresos provienen de una relación laboral y reglamentaria en más de un 80% de sus ingresos totales. En el artículo 593 del Estatuto Tributario, se establecen los parámetros que determinan la obligatoriedad para declarar el impuesto de renta por parte de los asalariados, donde inicialmente, con el Decreto 624 de 1989 dichos parámetros correspondían a un monto dado de ingresos, patrimonio y la responsabilidad del impuesto a las ventas. Con la Ley 49 de 1990, se modifica el artículo 593, de tal forma que los asalariados determinan si están obligados o no a declarar dependiendo sólo del tope de ingresos y el tope de patrimonio bruto en el año gravable anterior.

Los valores correspondientes al patrimonio bruto, e ingresos laborales estuvieron determinados a valores monetarios hasta la Ley 1111 de 2006, cuando se establecieron los topes en unidades de valor tributario (UVT). De igual forma, los asalariados deben verificar los requisitos establecidos en el artículo 594- 3 tales como consumos mínimos, total de compras y consumos y el valor total acumulado de consignaciones bancarias, para comparar las variaciones en los cambios establecidos a estos topes para declarar, durante el periodo de tiempo estimado, se convirtieron los valores de cada monto a valor futuro, para ello se utilizó la fórmula:  $VF = VA(i+1)^n$ .

En relación al tope de ingresos mínimos para estar obligado a declarar, el artículo 593 del ET en su numeral 3, define los valores monetarios mínimos para asalariados, en un valor superior al tope que se establece para los demás contribuyentes, y en los siguientes decretos reglamentarios se sigue separando los rangos para declarar en relación a contribuyentes no responsables del impuesto a las ventas, asalariados e independientes. De acuerdo a los cambios en los topes, no se evidencia una tendencia definida en los cambios normativos, de 1989 a 1990 se aumentó considerablemente el tope al pasar de \$ 91.159.236 a \$184.669.237, luego hasta el Decreto 2795 de 2001 se mantuvo la tendencia estable con un promedio de \$184.069.321 en ingresos mínimos para asalariados, y a partir del Decreto 3258 de 2002 los topes comenzaron a disminuir en un promedio de \$ 107.750.109 hasta el Decreto 4929 de 2009. Luego, con el Decreto 4836 de 2010 se aumenta nuevamente hasta el Decreto 2634 de 2012 con un promedio de ingresos mínimos \$ 129.454.827; desde el Decreto 2979 de 2013 se disminuye considerablemente los ingresos mínimos para declarar con lo cual se amplía de forma representativa el universo de contribuyentes, abarcando aquellos con ingresos más bajos, con un promedio de ingresos mínimos desde 2013 a la fecha de \$ 44.033.581.

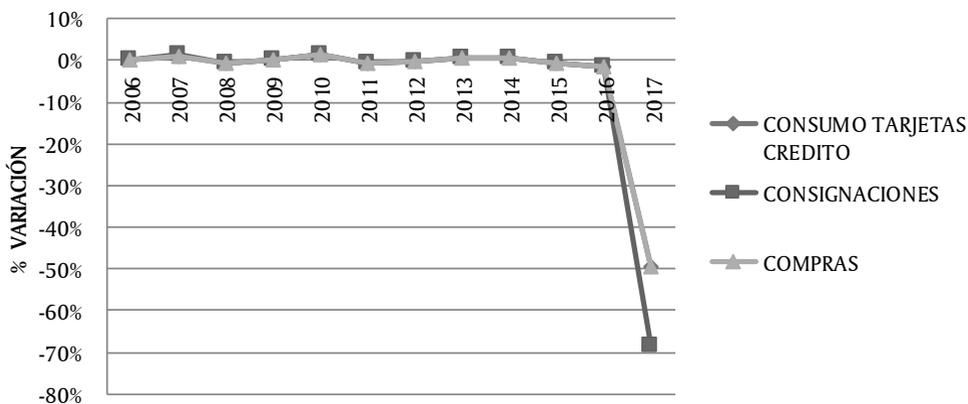
**Gráfico 1: Topes de ingreso para declarar**



Fuente: Elaboración propia a partir de análisis comparativo de los cambios en la norma correspondiente.

En relación al patrimonio bruto, éste tuvo una tendencia similar a los topes de ingresos. Se inicia la comparación con un valor intermedio en 1989, \$145.513.207, para aumentar de manera considerable durante los años 1990 a 2003, con valores entre \$377.156.587 y \$246.354.306. Con el Decreto 4345 de 2004 disminuyen nuevamente los topes de patrimonio bruto, estabilizando los montos en valores cercanos desde 2004 hasta la fecha con un valor promedio de \$142.606.449. Para el caso de los consumos con tarjeta de crédito, compras y consumos, así como consignaciones bancarias, se estableció unos topes mínimos que determinarían la obligatoriedad sobre el impuesto de renta, sin perjuicio de los establecido en los artículo 592, 593, 594- 1 del Estatuto tributario, lo que inicia con la Ley 863 de 2003; para el caso de los consumos y compras en general y con tarjetas de crédito los montos mínimos tuvieron un valor muy cercano entre los años 2004 y 2016 con un promedio de \$88.786.679, lo mismo sucedió con las consignaciones bancarias cuyo valor promedio en el mismo período de tiempo correspondió a \$142.548.022. Con la Ley 1819 de 2016 se modifican significativamente los topes de declaración, de tal forma que para el caso de los consumos y compras en general y con tarjetas de crédito se establece el mismo tope correspondiente a ingresos brutos de \$44.603.000.

**Gráfico 2:** Variación Tope consumo tarjetas de crédito, compras y consignaciones para declarar y variación (1990-2017)



Fuente: Elaboración propia a partir de análisis normativo.

Adicional a los tope están las tarifas, se pudo validar que ha habido cuatro cambios sustanciales a las tarifas que define el artículo 241 del estatuto tributario, las normas que han incidido son el Decreto 624 1989, la Ley 223 1995, la Ley 863 de 2003 y la Ley 1111 2006. Para poder comparar los cambios tarifarios se comenzó con la conversión de los rangos marginales expresados a valor futuro al año base 2017, a los cuales se les aplica los respectivos porcentajes (todas estas cifras analizadas desde la perspectiva del sistema ordinario de depuración de la base gravable del impuesto de renta).

Después de tener bases comparables se tomaron muestras aleatorias que permitieron vislumbrar la carga impositiva después de aplicar las diversas tarifas, el sistema refleja una generalidad enmarcada en la progresividad a medida que se incrementa la base gravable.

**Cuadro 2:** Muestras Aleatorias - Comparación de tarifas

Norma	Tarifa	Base Gravable	Impuesto a Cargo
Decreto 624 1989	11.78%	\$ 44,475,164	\$ 5,239,174
Ley 223 1995	0.00%	\$ 44,475,164	\$ -
Ley 863 de 2003	22.85%	\$ 44,475,164	\$ 13,750,146
Ley 1111 2006.	19.00%	\$ 44,475,164	\$ 1,852,282
Decreto 624 1989	14.17%	\$ 54,160,300	\$ 7,674,515
Ley 223 1995	3.18%	\$ 54,160,300	\$ 1,722,298
Ley 863 de 2003	22.85%	\$ 54,160,300	\$ 17,139,944
Ley 1111 2006.	19.00%	\$ 54,160,300	\$ 3,692,458

Norma	Tarifa	Base Gravable	Impuesto a Cargo
Decreto 624 1989	15.73%	\$ 63,845,436	\$ 10,042,887
Ley 223 1995	5.60%	\$ 63,845,436	\$ 3,575,344
Ley 863 de 2003	22.85%	\$ 63,845,436	\$ 20,529,741
Ley 1111 2006.	28.00%	\$ 63,845,436	\$ 6,407,482
Decreto 624 1989	19.33%	\$ 92,422,959	\$ 17,865,358
Ley 223 1995	12.34%	\$ 92,422,959	\$ 11,404,993
Ley 863 de 2003	22.85%	\$ 92,422,959	\$ 30,531,874
Ley 1111 2006.	28.00%	\$ 92,422,959	\$ 14,409,189
Decreto 624 1989	22.87%	\$ 130,621,900	\$ 29,873,229
Ley 223 1995	17.36%	\$ 130,621,900	\$ 22,675,962
Ley 863 de 2003	22.85%	\$ 130,621,900	\$ 43,901,504
Ley 1111 2006.	28.00%	\$ 130,621,900	\$ 25,104,892
Decreto 624 1989	23.53%	\$ 165,411,928	\$ 39,637,353
Ley 223 1995	19.72%	\$ 165,411,928	\$ 32,619,232
Ley 863 de 2003	22.85%	\$ 165,411,928	\$ 56,078,013
Ley 1111 2006.	34.00%	\$ 165,411,928	\$ 62,930,446

Fuente: elaboración propia a partir de análisis normativo.

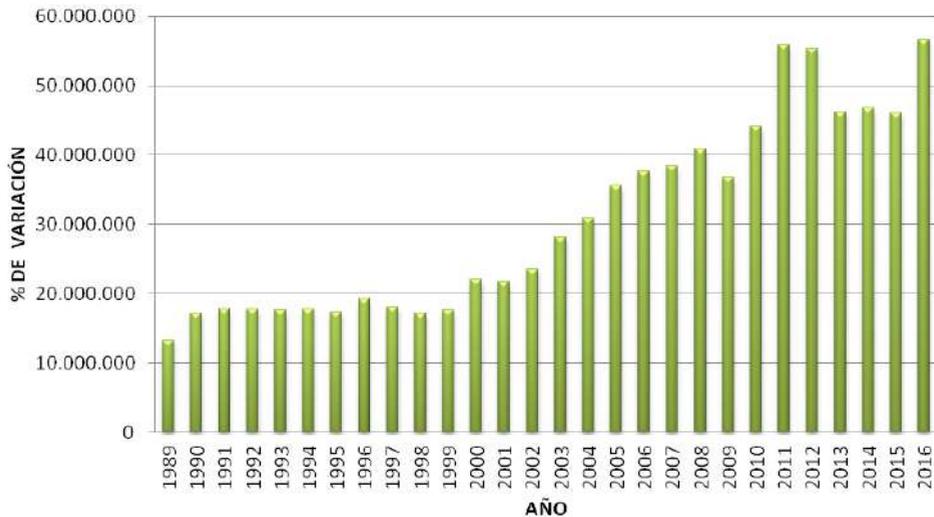
De la anterior muestra se puede inferir que las tarifas más onerosas han sido las que impuso la Ley 863 de 2003, con el agravante que para los años comprendidos entre el 2002 y 2006 se bajaron sustancialmente los topes y la base gravable a la cual se le aplicaban los porcentajes comenzaban desde \$3.176.404 según la conversión a valor futuro, esto implicaba mayor carga tributaria y mayor número de contribuyentes asalariados.

En relación a las tarifas establecidas en su momento para el IMAN e IMAS, no se regían por un porcentaje, sino que aplicaban un valor en UVT de acuerdo al rango de la renta alternativa gravable, el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional debía compararse obligatoriamente con la base gravable del sistema de depuración ordinario y tomar el mayor valor entre los dos; precisamente estos sistemas han sido los más favorables para los contribuyentes asalariados, por la disminución del impuesto a cargo, la sencillez en la depuración de la renta y en el caso del Impuesto Mínimo Alternativo Simple la firmeza de la declaración quedaba a los seis meses.

Actualmente el contribuyente deberá declarar como mínimo sobre el 60% de su renta líquida, y aplicará las tarifas correspondientes de acuerdo al rango en que esté ubicada su base gravable. Para el año 2017 la declaración de renta para asalariados fue un reto, y aunque aun no hay estadísticas por parte de la DIAN, el revuelo generado entre la comunidad de contribuyentes personas naturales vaticina un incremento en el recaudo e impuesto generado.

Se analizaron las estadísticas de la DIAN en cuanto al recaudo del impuesto de renta. Se realizó la misma conversión de valores presentes a valores futuros para tener un mismo criterio del dinero en el tiempo, y de esa forma no inflar las variaciones. Como se puede observar en la Grafica 3, a partir del año 2000 se comienza a ver un incremento gradual del nivel de recaudo, que si bien no se identifica el tipo de contribuyente, muestra que la carga tributaria ha incrementado, en concordancia con la disminución de los topes de asalariados y por ende el crecimiento de la población a declarar.

**Gráfico 3: Recaudo impuesto de renta (1989-2017)**



Fuente: Elaboración propia a partir de datos publicados por la DIAN.

Para evaluar las afectaciones de la variación de la carga fiscal en los asalariados para el periodo de tiempo establecido, se realizó el cálculo de la declaración de renta de una persona natural asalariada con cinco rangos de ingresos laborales de acuerdo a los promedios de ingreso mínimo para declarar de la siguiente manera:

**Tabla 3: Rango de Ingresos**

	1989	1990-2001	2002 - 2009	2010 - 2012	2013 - 2017
	Rango 1	Rango 2	Rango 3	Rango 4	Rango 5
Promedio Ingresos Brutos Laborales	91.159.237	184.069.321	107.750.126	129.454.827	44.033.581

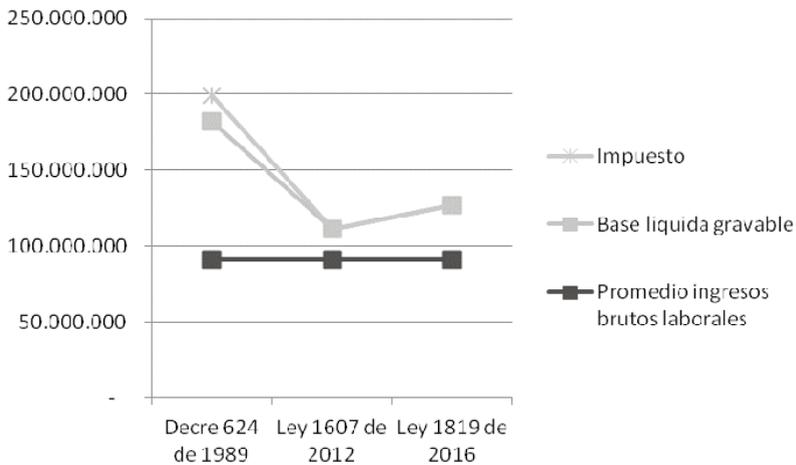
Luego se realizó la depuración para cada rango en los años en los cuales les correspondería declarar renta y de acuerdo a los periodos donde se presentaron

reformas significativas frente a la determinación de INR, deducciones y rentas exentas, para verificar los periodos en los cuales la persona asalariada con los mismos ingresos pudo tener una carga fiscal más alta.

**Tabla 4:** Cálculo impuesto persona natural Rango 1

	Decreto 624 de 1989	Ley 1607 de 2012	Ley 1819 de 2016
Promedio ingresos brutos laborales	91.159.237	91.159.237	91.159.237
Base liquida gravable	91.159.237	19.809.719	35.891.215
Impuesto	16.809.763	-	999

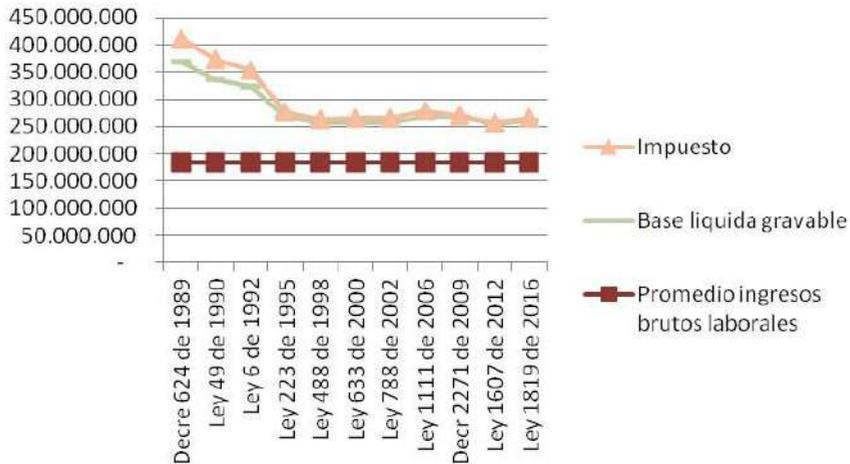
**Grafico 4:** Variación carga fiscal persona natural Rango 1



**Tabla 5:** Cálculo impuesto persona natural Rango 2

	Decreto 624 de 1989	Ley 49 de 1990	Ley 6 de 1992	Ley 223 de 1995	Ley 488 de 1998	Ley 633 de 2000	Ley 788 de 2002	Le y 1111 de 2006	Decreto 2271 de 2009	Ley 1607 de 2012	Ley 1819 de 2016
Promedio ingresos brutos laborales	184.069.321	184.069.321	184.069.321	184.069.321	184.069.321	184.069.321	184.069.321	184.069.321	184.069.321	184.069.321	184.069.321
Base liquida gravable	183.839.234	153.320.541	138.594.995	83.374.199	73.618.525	73.618.525	73.618.525	82.821.991	82.821.991	71.780.133	78.049.074
Tarifa	0,2353	0,2353	0,2287	0,1073	0,0821	10,14%	10,50%	13,49%	28%		28%
Impuesto	43.257.372	36.076.323	31.696.675	8.946.052	6.044.081	7.464.918	7.729.945	11.172.687	2.757.008	2.195.931	3.451.558

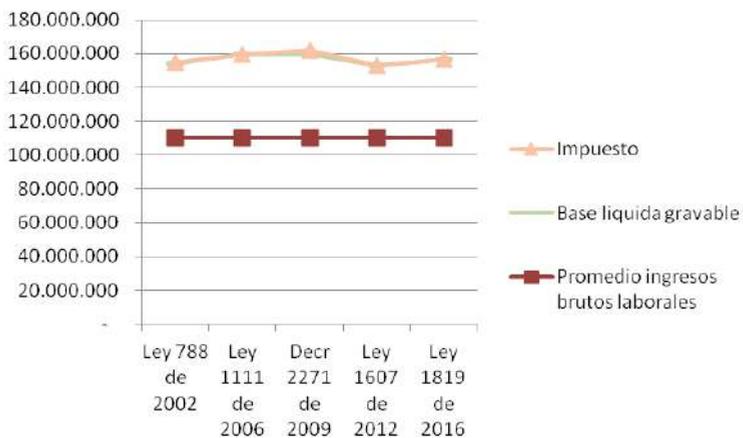
**Grafico 5: Variación carga fiscal persona natural Rango 2**



**Tabla 6: Cálculo impuesto persona natural Rango 3**

	Ley 788 de 2002	Ley 1111 de 2006	Decr 2271 de 2009	Ley 1607 de 2012	Ley 1819 de 2016
Promedio ingresos brutos laborales	110.000.000	110.000.000	110.000.000	110.000.000	110.000.000
Base liquida gravable	43.994.500	49.494.500	49.494.500	42.895.875	46.642.200
UVT	1.639		2.083	1.647	1.464
Tarifa	1,67%	20,00%	19,00%	19%	28%
Impuesto	734.708	79.191	2.756.891	106	105

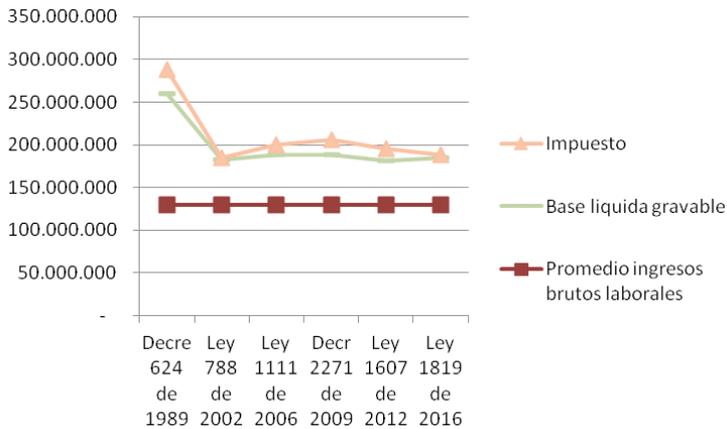
**Grafico 6: Variación carga fiscal persona natural Rango 3**



**Tabla 7:** Calculo impuesto persona natural Rango 4

	Decre 624 de 1989	Ley 788 de 2002	Ley 1111 de 2006	Decr 2271 de 2009	Ley 1607 de 2012	Ley 1819 de 2016
Promedio ingresos brutos laborales	130.000.000	130.000.000	130.000.000	130.000.000	130.000.000	130.000.000
Base líquida gravable	129.837.500	51.993.500	58.493.500	58.493.500	50.695.125	55.122.600
UVT	6.190	1.937		2.462	1.946	1.730
Tarifa	21,79%	4,69%	20,00%	29%	29%	28%
Impuesto	28.291.591	2.438.495,15	11.698.700,00	16.963.115,00	14.701.586	3.451.356,46

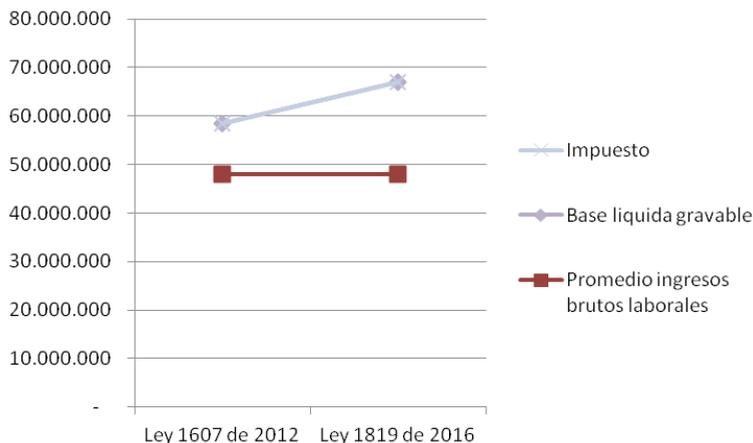
**Grafico 6:** Variación carga fiscal persona natural Rango 4



**Tabla 8:** Calculo impuesto persona natural Rango 5

	Ley 1607 de 2012	Ley 1819 de 2016
Promedio ingresos brutos laborales	48.000.000	48.000.000
Base líquida gravable	10.498.200	18.898.560
UVT	403	635
Tarifa	-	-
Impuesto	-	-

**Grafico 8: Variación carga fiscal persona natural Rango 5**



## VI. Conclusiones y recomendaciones

Se recomienda realizar más estudios para evaluar las afectaciones de la variación en la carga fiscal de los contribuyentes, si los cambios normativos responden realmente a los principios tributarios de tal forma que el deseado aumento de los ingresos tributarios necesarios para disminuir el déficit fiscal, no ocasione mayores distorsiones en las decisiones de los agentes económicos y que esto, finalmente se vea reflejado negativamente en la economía.

La categorización de ingresos para las personas naturales cuyas rentas provienen principalmente de una relación laboral, se reglamentó de una forma más concreta a partir de la Ley 633 de 2000, se agrega una condición para reconocer las rentas laborales derivadas del trabajo asociado o cooperativo a partir del cumplimiento de las prestaciones sociales.

Con la Ley 1607 de 2012 se establecen condiciones específicas para la depuración de la base gravable en la categoría de empleados y trabajadores por cuenta propia, tan sólo cuatro años después la Ley 1819 de 2016 cambia totalmente las condiciones de depuración de la renta a partir de la clasificación de ingresos en cinco cédulas y la depuración individual de la base gravable para cada tipo de cédula, dos años después hay una nueva modificación de la norma con la Ley 1943 de 2018 con la cual se consolidan tres tipos de ingresos cedulares uno con la denominada cédula general que involucra ingresos laborales, no laborales y de capital.

Los cambios en la carga fiscal de las personas asalariadas que se analizó en primer lugar a partir de los beneficios tributarios tales como ingresos no constitutivos de renta, deducciones y exenciones que permiten disminuir la base gravable en el proceso de depuración para llegar a la renta líquida,

permitió identificar cambios contradictorios en las normas para el periodo de 1989 a 2018, que disminuyó y aumentó dicha carga fiscal al modificar dichos conceptos en las reformas, como INR, deducción y renta exenta tal como sucedió con los aportes voluntarios a fondos de pensiones.

En criterios analizados tales como INR, deducciones y exenciones, con excepción de algunos topes que se establece en algunos artículos para restringir el monto total a tomarse como disminución del ingreso del período; las personas naturales asalariadas reciben un mismo tratamiento en la forma como se grava su ingreso, procedimiento que se ha venido reglamentando con mayor detalle en las últimas tres reformas de 2012, 2016 y 2018, pero que a pesar de ello no ha provocado una simplificación de la norma, ni claridad en la carga tributaria y beneficios que deben asumir y aprovechar dichos contribuyentes, pues los cambios en la conformación de la renta líquida han sido frecuentes y contradictorios, así como lo han sido los cambios que se han presentado en los artículos que han definido a los ingresos no constitutivos de renta, deducciones y rentas exentas desde 1989 al 2018.

A lo largo del periodo entre 1989 y 2018 se aumentó la carga fiscal a las personas asalariadas con menores rangos de ingreso, al reducirse los rangos para declarar, adicional a ello se establecieron más posibilidades para disminuir la base gravable de los asalariados a partir del reconocimiento de los INR, deducciones y rentas exentas, esto benefició sobre todo a aquellos trabajadores que tenían ingresos más altos, los cuales en el periodo de 1990 a 1995 tuvieron una carga fiscal mayor.

Se recomienda que las reformas tributarias incluyan un estudio más profundo sobre las afectaciones de la variación en la carga fiscal en relación a los principios tributarios de equidad y proporcionalidad, si bien el objetivo es aumentar el recaudo tributario, los cambios en la norma deben ser contradictorios y confusos en relación a los beneficios y perjuicios de los mismos.

## Referencias bibliográficas

- Ayala (2014). El Impuesto de Renta en Colombia: Efectos de la Ley 1607 de 2012. Recuperado de <http://anif.co/sites/default/files/uploads/Ayala0514.pdf>.
- Barreix, Corrales, y Díaz. (2017). Actualización de la presión fiscal equivalente en América Latina y el Caribe. Sector de Instituciones para el Desarrollo. Recuperado de <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/8601/Actualizacion-de-la-presion-fiscal-equivalente%20en-America-Latina-y-el-Caribe.PDF?sequence=4&isAllowed=y>.
- Constitución Política de Colombia. Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991, Colombia.
- Correa, J., Corregidor, J. (2015). Impacto en el recaudo del impuesto de renta personas naturales y análisis a los sistemas adicionales al ordinario para el año gravable 2013 en los declarantes DIAN seccional Sogamoso (tesis de pregrado). Universidad Pedagógica Tecnológica de Colombia, Colombia.

- Corte Constitucional. (2 de diciembre de 1993) Sentencia C-556. [Jorge Arango Mejía]. Decreto 3101. Diario Oficial 39759 de marzo 26 de 1991, Colombia.
- Decreto 3258. Diario oficial 45049 de Diciembre 30 de 2002, Colombia.
- Decreto 3804. Diario Oficial 45416 de diciembre 30 de 2003, Colombia.
- Decreto 4345. Diario Oficial 45771 de diciembre 23 de 2004, Colombia.
- Decreto 624. Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989, Colombia.
- Decreto Ley 624. Diario Oficial 38.756 de Marzo 30 de 1989, Colombia.
- Espitia, J., Ferrari, C., Hernández, G., Hernández, I., González, J., Reyes, L., ..., Zafra, G. (2017). Sobre la reforma tributaria estructural que se requiere en Colombia. Reflexiones y Propuestas. *Revista de Economía Institucional*, 19(36), 149-174.
- Fedesarrollo. (2018). Carga Impositiva Sobre los Salarios. Informe Mensual del Mercado Laboral. Marzo 2018. Recuperado de <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/3imlmarzo2018web.pdf>.
- Ladino. (2017). Qué efectos tiene sobre las personas naturales contribuyentes de renta y complementarios la reforma tributaria estructural ley 1819 de 2016. Universidad Militar Nueva Granada (tesis de especialización). Universidad Militar Nueva Granada, Colombia.
- Ley 111. Diario Oficial No. 46.494 de 27 de diciembre de 2006, Colombia.
- Ley 1607. Diario Oficial No. 48.655 de 26 de diciembre de 2012, Colombia.
- Ley 1819. Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016, Colombia.
- Ley 1943. Diario Oficial No. 50.820 de 28 de diciembre de 2018, Colombia.
- Ley 223. Diario Oficial No. 42.160, de 22 diciembre 1995, Colombia.
- Ley 488. Diario Oficial No. 43.460, de 28 de diciembre de 1998, Colombia.
- Ley 633. Diario Oficial 44.275 de 29 de diciembre de 2000, Colombia.
- Ley 788. Diario Oficial No. 45.046 de 27 de diciembre de 2002, Colombia.
- Ley 49. Diario Oficial 39615 de Diciembre 31 de 1990, Colombia.
- Moreno. (2004). El Principio de Equidad en Materia Tributaria (tesis de pregrado). Universidad de la Sabana, Colombia.
- Parra, O. y Patiño, R. (2010). Evasión de impuestos nacionales en Colombia: años 2001 – 2009. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, XVIII (2), 177-198.
- Rodríguez. (2015). Impuesto sobre la renta: dime cómo opera y te diré cómo redistribuye. Recuperado de <https://ideas.repec.org/p/col/000178/013128.html>.
- Rodríguez. (2017). Distribución de la carga tributaria: cuestiones de medición y políticas. Recuperado de <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/kolumbien/13863.pdf>
- Vanegas, L., y Suarez, T. (2012). Impuesto sobre la renta: Impactos económicos en la distribución del ingreso en Colombia (tesis de pregrado). Universidad de la Salle, Colombia.