

Segunda parte

Discursos de los académicos en sesiones solemnies: miembros honorarios, ascenso a miembros de número e ingreso como miembros correspondientes



Revista de la Academia
Colombiana de Jurisprudencia
julio-diciembre, 2025

REFLEXIONES PARA UNA REFORMA TRIBUTARIA INTEGRAL Y ESTRUCTURAL^{*}

Luis Miguel Gómez-Sjöberg^{**}
Académico correspondiente

Resumen: El presente ensayo analiza críticamente la problemática del sistema tributario colombiano, enfatizando cómo la sucesión de reformas tributarias parciales ha provocado una compleja proliferación normativa, inseguridad jurídica y profundas distorsiones en la relación entre ingresos tributarios y gasto público. La tesis central del escrito sostiene que, más allá de la necesidad evidente de estabilidad normativa y respeto a los principios constitucionales básicos, Colombia requiere una reforma tributaria integral y estructural, acompañada de una Ley Estatutaria, y evitar que la potestad regulatoria del Congreso se ejerza para simplemente atender las coyunturas, frenando así la expedición arbitraria de normas tributarias. Adicionalmente, defiende que la regla fiscal existente debe trascender el plano económico y convertirse en un verdadero instrumento jurídico, garantizando coherencia entre gasto público y capacidad contributiva real, para así corregir la actual tendencia a sobrecargar impositivamente a sectores formales y cumplidores frente a economías informales e ilegales en crecimiento.

Palabras clave: Reforma tributaria; Equidad; Capacidad contributiva; Estabilidad fiscal; Ley estatutaria.

* Trabajo presentado para su ingreso como Académico correspondiente de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, en sesión del 3 de abril de 2025.

** Doctor en Derecho de la Universidad de Los Andes (1977), especializado en Derecho Tributario, Facultad de Jurisprudencia, Universidad del Rosario (1983), con estudios para optar al título de Doctor de la Universidad de Salamanca (España). Entre otros cargos y actividades, se ha desempeñado como abogado del Departamento de Impuestos de la firma Arthur Young & Co.; secretario general de la Bolsa de Bogotá; asistente de Presidencia,

REFLECTIONS FOR A COMPREHENSIVE AND STRUCTURAL TAX REFORM

Abstract: This essay critically examines the issues of the Colombian tax system, emphasizing how successive partial tax reforms have led to complex regulatory proliferation, legal uncertainty, and significant distortions in the relationship between tax revenues and public spending. The central thesis argues that beyond the evident necessity for regulatory stability and respect for basic constitutional principles, Colombia requires a total and structural tax reform accompanied through a Statutory Tax Law to avoid the ad-hoc regulatory powers of Congress and the Executive branch, thus curbing arbitrary tax legislation. Furthermore, the essay advocates transforming the existing fiscal rule from merely an economic guideline into a true legally instrument, ensuring consistency between public spending and actual taxpayer capacity, thereby correcting the current tendency to excessively burden formal and compliant sectors compared to growing informal and illegal economies.

Keywords: Tax Reform; Equity; Taxpayer Capacity; Fiscal Stability; Statutory Law.

Presentación y justificación del tema

El presente ensayo tiene como razón próxima de ser, la generosa designación como nuevo Miembro correspondiente de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, decisión que me honra en extremo y que me compromete de manera particular para con la entidad, para con nuestra comunidad de juristas y para con la defensa y el perfeccionamiento del Derecho y la defensa del Estado de Derecho. El presente escrito rebasa ese grato deber que impone la elaboración de un trabajo con el debido rigor académico. El tema que he escogido lo estimo de importancia crucial, puesto que ha sido

coordinador jurídico y gerente de Recursos Humanos del Banco Anglo Colombiano; subdirector jurídico de la Dirección de Impuestos Nacionales. Fue presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (en dos oportunidades) y es, actualmente, miembro de su Consejo Directivo (Consejero Decano); también, ocupó la Presidencia de la ‘International Fiscal Association’ - IFA (Capítulo de Colombia); fue, igualmente, presidente del Colegio de Abogados Comercialistas (en dos ocasiones). Ha sido profesor universitario y conferencista en temas de su especialidad. Miembro de la Comisión Asesora del ministro de Hacienda para la reforma tributaria de 1998; y, en sus inicios, de la reforma tributaria de 2012. Autor de numerosos escritos y ponencias sobre diversas materias del Derecho Tributario. Exconjuré del Consejo de Estado – Sección Cuarta. Desde hace 40 años, ejerce de manera independiente su profesión como consultor y asesor de muchas empresas en casi todos los sectores económicos e institucionales del país, así como de empresas multinacionales. Actualmente, socio de la firma “Heritage Legal Advisors, S.A.S.”. Contacto: lgomez@heritage.com.co

una preocupación constante durante buena parte del siglo XX y de lo corrido del presente. El régimen legal que hace relación con los tributos, con todos, exhibe unas características muy particulares: su extremada inestabilidad, su proliferación de normas, sus permanentes reformas, adoptadas no solo por el Congreso de la República, sino por todos los órganos con facultades para expedir reglas jurídicas, como lo son el Gobierno Nacional y las entidades con ciertas facultades reglamentarias, especialmente la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, dentro del ámbito de sus competencias.

Soy plenamente consciente de que el tema no encierra novedad alguna, pero este escenario tan destacado, bajo el manto de una institución centenaria que ha prevalecido con brillo, es a mi juicio el foro natural para ventilar también las angustias que provocan situaciones creadas por los entes responsables de la regulación jurídica en todos los órdenes de la vida nacional, para la convivencia ordenada y pacífica.

La academia, integrada por los más ilustres juristas, atendiendo los nobles objetivos consagrados en los estatutos de la institución, debe elevar su poderosa voz para que el actual estado de cosas alrededor del tema tributario sea corregido en debida forma, y que las cargas que pesan sobre los ciudadanos y sus empresas no se conviertan en un fardo alejado de las reglas fundamentales que la Constitución Política señala y ordena.

Este estado de cosas, en mi opinión, justifica el presente escrito, a fin de promover, una vez más, una reflexión sobre temas relevantes que conciernen a la reforma integral del régimen, todo de manera juiciosa, con la esperanza de que se logre una clara convocatoria para enderezar el rumbo de nuestro sistema tributario. Muchas voces de entidades como el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero, al igual que de conocidos expertos e, incluso, de funcionarios oficiales, señalan los graves defectos, las incoherencias, las contradicciones y los vacíos que tiene la legislación sobre la materia, y claman por una reforma integral y estructural que corrija el enredo provocado por tan numerosas y frecuentes reformas de la legislación.

Pero esta precaria realidad normativa actual debe quedar superada con la reafirmación de los postulados fundamentales que plantean una visión de la ética, la justicia y la equidad, que con tanto coraje, esmero y profundidad enseña el maestro y amigo Mauricio Plazas Vega en su brillante escrito

publicado en la *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, número 74.¹ Como lo afirma Plazas:

En el derecho de la hacienda pública y en el derecho tributario la justicia, como valor y condición fundamental del derecho positivo, es y debe ser el hilo conductor de la convivencia alrededor del Estado y los derechos fundamentales de los asociados. Por su cauce, se transita a una concepción de la equidad que no se limita a la aplicación del derecho legislado, sino que ha de inspirar también, y esencialmente, su creación, su estructura, su configuración sistemática.²

Introducción

Las reformas tributarias son frecuentes, pero aún más comunes en países que exhiben manejos de sus finanzas públicas guiados por las circunstancias del momento, por sus coyunturas más que por una sana planeación y una sólida estructura de sus haciendas públicas o el manejo saludable de sus finanzas.

Puede afirmarse, como se verá más adelante, que, desde hace más de cincuenta años, las sucesivas reformas al régimen de los tributos han erosionado el sistema en su conjunto, al punto que han provocado la necesidad de una reforma integral y estructural; pero este necesario y muy saludable propósito siempre se ha quedado en la dimensión de los deseos no cumplidos. Pero, además lo que ha ocurrido, y que ha sido denunciado de manera permanente, como un vicio que es preciso corregir y superar, es que, con una preocupante frecuencia, los gobiernos llevan al Congreso de la República proyectos de reforma que durante el tránsito legislativo se deterioran rápidamente, generando leyes cuyos contenidos son polémicos, oscuros e incoherentes. De ahí que se pueda afirmar que el Estatuto Tributario actualmente vigente es una verdadera “colcha de retazos”.

Hoy la literatura sobre esta temática es abundante, no solo en Colombia sino por parte de varios autores extranjeros. Sus valiosas opiniones, no siempre coincidentes como es apenas natural en un tema de suyo complejo, deben ser cuidadosamente consultadas al momento de acometer este trabajo de

¹ Mauricio A. PLAZAS VEGA. “Ética, justicia y equidad una visión de hacienda pública y derecho tributario”, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 74 (mayo 2016), 25.

² Ibídem, 29.

poner en orden el régimen y defenderlo de aquellos que claman reformas solo para financiar gastos innecesarios o, incluso, inconvenientes.

Las mías, aquí expuestas a modo de mera reflexión sobre temas relevantes de la Hacienda Pública y la Tributación, son una mera aproximación y no reclamo originalidad alguna en las propuestas; pero, al mismo tiempo, ofrezco disculpas si por mis convicciones políticas y filosóficas ofendo o, siquiera, genero alguna incomodidad a mis lectores. A todos ellos mis sinceros respetos y mi mayor consideración.

Para concluir esta introducción, debo señalar que el tema no solo por la crítica situación actual del país, me lo inspiró el ilustre jurista que fuera miembro de esta Academia, el doctor Héctor Julio Becerra Becerra; de igual manera, el doctor Bernardo Carreño Varela, miembro también de la Academia, quien presentó un muy interesante y erudito (como todo lo de él) trabajo con ocasión de la celebración de las XXX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, llevadas a cabo en la ciudad de Cartagena durante los días 15, 16 y 17 de febrero de 2006. Mi modesto homenaje para con los profesores Becerra y Carreño, para que su memoria perdure entre nosotros.

Breve aproximación al panorama fiscal y tributario en Colombia

Como lo señalaba Manuel Murillo Toro, “*lo que nos abruma y embaraza viene todo de los enormes gastos y dilapidaciones de lo pasado*”,³ cita que tomo para recordar que la historia de nuestra legislación tributaria es bien abundante y hasta accidentada, donde las quejas ya se venían presentando desde muy temprano en nuestro recorrido republicano.

Al repasar la historia de las muchas reformas tributarias, se descubre sin mayor esfuerzo que prácticamente todas están guiadas por ese afán recaudatorio, desde una perspectiva macroeconómica y para resolver el problema de déficit fiscal.

La pretensión de una reforma tributaria estructural que tenga vocación de permanencia, ciertamente no es nueva. Ya desde la Ley 81 de 1960, se diseñaron las modernas instituciones legales en esta materia, y algo similar ocurrió con la reforma tributaria del año 1974, adoptada por Decreto-Ley del

³ Informe del secretario de Hacienda al Congreso, 1850, en Manuel Murillo Toro, *Escritos Económicos* (Bogotá, Editorial Incunables, 1985). Tomado de la citada ponencia del doctor Carreño.

Gobierno en ejercicio de una emergencia económica dictada al amparo del artículo 122 de la Constitución Política anterior a la del año 1991. Si bien, con posterioridad, las leyes 633 del año 2000 y 1111 de 2006, por ejemplo, tuvieron esa misma pretensión, a mi juicio, no se logró de manera cabal.

La relación que hago más adelante de las muchas reformas tributarias que se han sucedido a lo largo de nuestra historia, nos da una primera aproximación para constatar esta aseveración, que, ya lo señalé, deja a salvo unas pocas de estas expresiones legislativas que marcaron la estructura y modernización de nuestro sistema impositivo.

Con la venia de mis pacientes lectores, antes de mencionar la lista de tales leyes, me permito recordar las palabras que pronuncié con ocasión de las XXXI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, llevadas a cabo los días 21, 22 y 23 de febrero de 2007, para dejar en evidencia este clamor de que los temas tributarios no pueden ser manejados con el criterio de que cada gobierno goza de plena libertad para impulsar sus reformas, al amparo de que las mismas buscan financiar programas de interés nacional y para solventar las necesidades que surgen de las políticas públicas del momento. Dije así:

El segundo semestre del año 2006 fue particularmente agitado en materia tributaria; como ustedes recordarán, en el mes de agosto, el Gobierno Nacional presentó a la consideración del Congreso de la República un proyecto de ley con la ambiciosa pretensión de introducir una “reforma estructural” al sistema impositivo colombiano.

Su proyecto, que fue ventilado públicamente antes de ser sometido oficialmente al debate parlamentario, se vio rápidamente expuesto a las más variadas críticas en los muchos seminarios, asambleas y congresos que se organizaron. El propio señor presidente de la República asistió a la gran mayoría de ellos y ofreció introducir, graciosamente, cambios y agregados al proyecto.

La opinión pública observó, con algún desconcierto, la evolución errante del pre-proyecto, cuya discusión se sucedía por fuera del foro natural señalado por nuestra Constitución Política, que lo es el Congreso.

La razón de tales debates y estudios ‘pre-parlamentarios’, en algún grado se encuentra en una sentencia de nuestra Corte Constitucional que señala la necesidad de que en ciertas materias el debate sea público, amplio y suficiente. Pero el Gobierno, dando una interpretación a la jurisprudencia,

estimó que tales debates se debían hacer por canales extraños a los del reducto parlamentario.

Estas someras reminiscencias de la fallida intención del Gobierno Nacional de reformar nuestro régimen tributario, y de la ley que, finalmente, se expidió y de todo lo que aconteció, sirven de marco para que el país haga una profunda y sincera reflexión sobre las definiciones básicas que debemos adoptar los colombianos alrededor de temas de capital importancia como el de nuestro sistema tributario; reflexión que debe abordar todo el espectro de las necesidades en las finanzas públicas, así como de los mecanismos, procedimientos y estrategias para lograr un resultado que se pueda objetivamente calificar como “bueno”.

Para dar una idea de la producción legislativa en la materia, y mostrar su dimensión cuantitativa, me baso (y actualizo), como ya lo advertí, en la relación elaborada por el ilustre jurista y profesor Héctor Julio Becerra⁴, así:

Las leyes y decretos aludidos atrás, son los siguientes:

1. Ley 28 de septiembre de 1821, “Sobre contribución directa”.
2. Ley 56 de 1918, “Por la cual se establece el impuesto sobre la renta”.
3. Ley 64 de 1927, “Por la cual se dictan algunas disposiciones relativas al impuesto sobre la renta”.
4. Ley 81 de 1931, “Relativa al impuesto sobre la renta”.
5. Ley 78 de 1935, “Por la cual se reforman las disposiciones vigentes del impuesto sobre la renta, se aumenta la tarifa, se establecen unos impuestos adicionales y se suprimen otros”.
6. Decreto Extraordinario 554 de 1942, “Por el cual se dictan disposiciones sobre impuestos”.
7. Ley 35 de 1944, “Por la cual se provee a la liquidación del Presupuesto de Rentas y apropiaciones de 1945, se autorizan unas operaciones financieras, y se dictan otras disposiciones fiscales”.

⁴ Héctor Julio BECERRA BECERRA, “Recuento histórico de las reformas tributarias en Colombia”. *Memorias 31, II, Jornadas Colombianas de Derecho Tributario* (Bogotá: ICDT, 2007): 3-7.

En esta materia, es necesario citar el magnífico trabajo del doctor Alfredo Lewin FIGUEROA. *Historia de las Reformas Tributarias en Colombia: Fundamentos de la Tributación* (Bogotá: Ediciones Uniandes - Editorial Temis, 2008).

8. Ley 23 de 1945, “Por la cual se dictan unas disposiciones en relación con el impuesto sobre la renta de la industria ganadera”.
9. Ley 64 de 1948, “Por la cual se adiciona el artículo 60 de la Ley 23 de 1945, se modifica el 5º de la misma ley y se fomenta la cría de ganados”.
10. Decreto Legislativo 270 de 1953, “Por el cual se dictan algunas normas de carácter impositivo”.
11. Decreto Legislativo 2317 de 1953, “Por el cual se dictan algunas normas de carácter impositivo”.
12. Decreto Legislativo 2615 de 1953, “Por el cual se adiciona el Decreto Extraordinario 2317 de fecha 8 de los corrientes”.
13. Ley 81 de 1960, “Reorgánica del impuesto sobre la renta”.
14. Decreto Extraordinario 1651 de 1961, “Por el cual se dictan normas procedimentales para la aplicación de la Ley 81 de 1960”.
15. Decreto Extraordinario 3288 de 1963, “Por el cual se establece el impuesto sobre las ventas, en uso de las facultades extraordinarias conferidas por la Ley 21 de 1963”.
16. Decreto Legislativo 1595 de 1966, “Por el cual se dictan unas disposiciones referentes al impuesto sobre las ventas y se modifican y suspenden otras”.
17. Decreto Extraordinario 435 de 1971, “Por el cual se reajustan las pensiones y otras prestaciones de los empleados públicos y trabajadores del sector privado y se provee a su financiamiento en el sector público, en uso de las facultades conferidas por la Ley 20 de 1970”.
18. Decreto Legislativo 1988 de 1974, “Por el cual se introducen modificaciones al régimen del impuesto sobre las ventas”.
19. Decreto Legislativo 2053 de 1974, “Por el cual se reorganizan el impuesto sobre la renta y complementarios”.⁵

⁵ Por su importancia, conviene destacar que el impuesto sobre la renta en Colombia inicialmente se estableció como un gravamen sobre la renta cedular, tal y como lo dispuso la Ley 56 de 1918. Con la Ley 64 de 1927 se eliminó el tratamiento cedular y se establecieron tarifas progresivas del 1% al 8%. Luego, con la Ley 78 de 1935, se reestructuró con la inclusión de dos impuestos complementarios (de patrimonio y de exceso de utilidades). Vino después la Ley 81 de 1960,

20. Decreto Legislativo 2104 de 1974, “Por el cual se adicionan y aclaran los Decretos 1979 y 1988 de 1974”.
21. Decreto 2143 de 1974, “Por el cual se sustituyen los impuestos sobre la masa global hereditaria, asignaciones y donaciones”.
22. Decreto Legislativo 2247 de 1974, “Por el cual se modifican normas procedimentales en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”.
23. Decreto Legislativo 2368 de 1974, “Por el cual se introducen modificaciones al régimen del impuesto sobre las ventas”.
24. Decreto Extraordinario 2821 de 1974, “Por el cual se dictan normas extraordinarias en materia tributaria, en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas por la Ley 23 de 1974”.
25. Ley 52 de 1977, “Por la cual se dictan disposiciones para la aplicación de las normas sustanciales tributarias de competencia de la Dirección de Impuestos Nacionales y se reviste al Presidente de la República de facultades extraordinarias”.
26. Ley 54 de 1977, “Por la cual se modifica y adiciona el régimen de impuestos sobre la renta y complementarios”.
27. Decreto Legislativo 3803 de 1982, “Por el cual se revisan algunas normas en materia de procedimiento tributario y se dictan otras sobre control a la evasión de impuestos, en desarrollo del Decreto 3742 de 1982”.
28. Decreto Legislativo 231 de 1983, “Por el cual se revisan algunas normas relativas al impuesto de renta y complementarios, en desarrollo del Decreto 3742 de 1982”.
29. Decreto Legislativo 3541 de 1983, “Por el cual se introducen modificaciones al régimen del impuesto sobre las ventas”.

que en su momento marcó un hito y le dio la fisonomía general que actualmente posee el impuesto, y a la cual le sobrevinieron otras muchas de menor alcance, y dos grandes reformas: la de 1974 y la de 1986. Para una información más extensa, puede consultarse la obra del profesor Mauricio A. PLAZAS VEGA, *El liberalismo y la teoría de los tributos* (Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis, 1995).

30. Ley 09 de 1983, “Por la cual se expedien normas fiscales relacionadas con los impuestos de renta y complementarios, aduanas, ventas y timbre nacional, se fijan unas tarifas y se dictan otras disposiciones”.
31. Ley 75 de 1986, “Por la cual se expedien normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones”.
32. Decreto Extraordinario 624 de 1989,⁶ “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.
33. Ley 44 de 1990, “Por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, se dictan otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias”.
34. Ley 06 de 1992, “Por la cual se expedien normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones”.

⁶ Decreto que, al expedir el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, compiló las normas de rango de ley hasta este momento vigentes, en ejercicio de las facultades extraordinarias que le fueron conferidas por los artículos 90, numeral 5º de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987, y oída la Comisión Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, así:

“ARTÍCULO 90. De conformidad con el ordinal 12 del artículo 76 de la Constitución Política, revístese al Presidente de la República de facultades extraordinarias contadas estas desde la fecha de publicación de la presente ley y hasta el 31 de diciembre de 1987 para adoptar las siguientes medidas:

[...]. 5). Sin perjuicio de las facultades conferidas en los numerales anteriores, expedir un Estatuto Tributario de numeración continua, de tal forma que se armonicen en un solo cuerpo jurídico las diferentes normas que regulan los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales. Para tal efecto, se podrá reordenar la numeración de las diferentes disposiciones tributarias, modificar su texto y eliminar aquellas que se encuentran repetidas o derogadas, sin que en ningún caso se altere su contenido... ”.

Y, para su mejor entendimiento, debe tenerse en cuenta lo indicado en el artículo tercero al final de la norma compiladora (Decreto 624 de 1989), que dice:

“ARTÍCULO TERCERO. El Estatuto Tributario sustituye las normas con fuerza de ley relativas a los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales, en él comprendidos, vigentes a la fecha de expedición de este Decreto y entrará en vigencia dos (2) meses después de la publicación de este Decreto”.

35. Decreto Extraordinario 1655 de 1991, “Por el cual se armonizan con la nomenclatura Nandina del actual Arancel de Aduanas, los bienes gravados y excluidos del impuesto sobre las ventas mencionados expresamente con su clasificación arancelaria en el Estatuto Tributario bajo la nomenclatura Nabandina, en uso de las facultades extraordinarias conferidas según el literal a) del artículo 29 de la Ley 49 de 1990, oída la Comisión de Consulta del Congreso de la República de que trata el artículo 80 de la ley mencionada”.
36. Decreto Extraordinario 1744 de 1991, “Por el cual se reforma el Titulo V del Libro Primero del Estatuto Tributario referente al sistema de ajuste integral por inflación a partir del año gravable 1992, en uso de las facultades extraordinarias conferidas por el artículo 25 de la Ley 49 de 1990, y oída la Comisión Consultiva de que trata el artículo 80 de la misma ley”.
37. Ley 174 de 1994, “Por la cual se expiden normas de saneamiento aduanero y se dictan otras disposiciones en materia tributaria”.
38. Ley 223 de 1995, “Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones”.
39. Ley 383 de 1997, “Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”.
40. Ley 488 de 1998, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales”.
41. Decreto 2080 de 2000, “Por el cual se expide el régimen general de inversión de capital del exterior en Colombia y de capital colombiano en el exterior, en ejercicio de las facultades constitucionales y legales, en especial de las que le confiere el artículo 189 numeral 11 de la Constitución Política, el artículo 15 de la Ley 9 de 1991 y el artículo 59 de la Ley 31 de 1992 y oído el concepto del Consejo de Política Económica y Social, Conpes”.
42. Ley 633 de 2000, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los Fondos Obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial”.

43. Ley 716 de 2001, “Por la cual se expiden normas para el saneamiento de la información contable en el sector público, se dictan disposiciones en materia tributaria y otras disposiciones”.
44. Ley 788 de 2002, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”.
45. Ley 863 de 2003, “Por la cual se establecen normas tributarias aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”.
46. Ley 1111 de 2006, “Por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por el Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

A la anterior relación elaborada por el profesor Becerra, es pertinente actualizarla con las siguientes reformas:

47. Ley 1370 de 2009, “Por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario”.
48. Ley 1429 de 2010, “Por la cual se expide la Ley de Formalización y Generación de Empleo”.
49. Ley 1430 de 2010, “Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad”.
50. Ley 1607 de 2012, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”.
51. Ley 1739 de 2014, “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”.
52. 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”.
53. Ley 1943 de 2018,⁷ “Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”.

⁷ Ley declarada INEXEQUIBLE por vicios de trámite y que dio lugar a la Ley 2010 de 2019. Corte Constitucional, Sentencia C-481-19 de 3 de octubre de 2019, MP Alejandro Linares Cantillo.

54. 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”.
55. Ley 2155 de 2021, “Por medio de la cual se expide la Ley de Inversión Social y se dictan otras disposiciones”.⁸

Determina el Fallo:

Tercero. *DISPONER que (i) la declaratoria de inexequibilidad prevista en el resolutivo segundo surtirá efectos a partir del primero (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 de forma anterior a su notificación.*

Cuarto. *En caso de que para el treinta y uno (31) de diciembre de dos mil diecinueve (2019) no se hubiere promulgado y publicado una nueva ley, DISPONER la reviviscencia de manera simultánea de las normas derogadas o modificadas por la Ley 1943 de 2018, con el fin de que las normas reincorporadas rijan para el período fiscal que inicia el primero (1º) de enero de dos mil veinte (2020) y de allí en adelante.”*

⁸ En marzo de 2020, el Gobierno nacional declaró la emergencia sanitaria, económica y social para prevenir la transmisión de la COVID-19 y mitigar sus efectos negativos. Las medidas adoptadas incluyeron algunas asociadas al sistema tributario para apoyar la salud pública, proteger a los hogares afectados por la crisis e impulsar la recuperación económica. Dado que se dieron en el marco de la emergencia, no se tramitaron en el Congreso y el Gobierno Nacional tuvo la potestad de dictar decretos legislativos. Las determinaciones se limitaron a la emergencia sanitaria, económica y social, y su duración no se prolongó en función de la legalidad de estos actos acotada en el tiempo.

Las medidas adoptadas en relación con la estructura tributaria se centraron en tres grupos. El primero, correspondió a la modificación de impuestos o aranceles para facilitar la importación de medicamentos o equipos médicos. El segundo, consistió en apoyar a las familias afectadas económicamente por la pandemia. El tercero, se centró en apoyar a las empresas y garantizar una recuperación acelerada de la actividad económica (Decreto 401, 410, 435, 438, 463, 520, 540, 551, 575, 655, 682 y 789 de 2020).

Las medidas asociadas con la reducción al 0% de la tasa de impuesto al consumo en restaurantes y bares, así como a la exención de tres días del IVA, fueron las más significativas en términos del impacto fiscal.

Seguimiento y análisis de políticas públicas en Colombia 2022. David HERRERA y Gabriel Angarita, “Política tributaria en el gobierno de Iván Duque: Del impulso al crecimiento a corregir las finanzas públicas tras la pandemia”. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2023.

56. Ley 2277 de 2022, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.
57. Decreto Legislativo 0175 de 14 de febrero de 2025, “Por el cual se adoptan medidas tributarias destinadas a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para hacer frente al estado de conmoción interior decretado en la región del Catatumbo, el área metropolitana de Cúcuta y los municipios de Río de Oro y González del departamento del Cesar”.

Del sesudo y erudito trabajo del doctor Becerra, redactado con la elegante sobriedad y mesura que le son características, junto con la actualización correspondiente, como queda en evidencia, surge una larguísima colección de leyes y decretos, por momentos accidentada, que dan cuenta de una historia llena de recovecos y meandros normativos; pocas instituciones exhiben tal profusión de normas.⁹ Pues bien, de la relación se constata que, desde 1821 hasta hoy, se han expedido 57 leyes o decretos leyes de reformas tributarias. En 204 años, significa una reforma cada 3,6 años. Pero en los últimos 25, se han dictado 16 reformas, lo que significa una cada 1,6 años.

Se descubre, entonces, que Colombia tiene un sistema impositivo, en sus orígenes relativamente bien estructurado, adecuadamente concebido en sus aspectos centrales, pero infortunadamente salpicado por infinidad de normas que confunden, que erosionan el conjunto e introducen inequidades y que, de contera, como reacción, invitan subrepticiamente al incumplimiento o inobservancia de la ley, así como a la evasión y a la elusión.

El escrito del doctor Becerra es texto obligado de consulta para analizar desde la perspectiva jurídica con mayor detalle las sucesivas reformas. Pero para los fines de este ensayo, rescato la tesis que pretendo destacar: la gran mayoría de las reformas, concebidas y elaboradas, predominantemente por economistas, se orientaron en lo fundamental a incrementar los recaudos,

⁹ Con la salvedad del Decreto Extraordinario 624 de 1989, “Por medio del cual se expidió el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

para lo cual acudieron a las siguientes vías principales (en muchos momentos, de manera concurrente):

- Incremento en las bases gravables;
- Incremento en las tarifas, y
- Control a la evasión y la elusión¹⁰

Este panorama revela una concepción del *hacer* en materia de Hacienda Pública. Como bien lo expone Plazas, esta tensión deriva

[de los] planteamientos de Luigi Einaudi sobre el impuesto justo y el impuesto óptimo como una verdadera síntesis del ya viejo debate entre los juristas y los economistas: los primeros, defensores a ultranza del principio de justicia; los segundos, partícipes entusiastas del principio de eficiencia. Síntesis que entraña también una implícita alusión a la realidad según la cual el impuesto único es una ilusión y varios impuestos han de conformar el sistema tributario.¹¹

Misiones y comisiones, una historia de buenos propósitos

Y este largo historial de reformas ha estado acompañado, de tiempo en tiempo, de interesantes estudios elaborados por *misiones* y *comisiones* creadas para formular análisis y propuestas de reformas. En efecto, Colombia tiene una larga tradición en la organización de grupos consultivos de alto nivel, para analizar, debatir y proponer reformas estructurales y de política. Varios de estos esfuerzos ciertamente se han concentrado en el área tributaria. De hecho, en materia fiscal, las misiones han impactado la manera de abordar los problemas de la hacienda pública, pero no muchas reformas han culminado en leyes (o decretos con fuerza de ley); ciertamente, algunas han marcado hitos en nuestra historia, como lo fue la Misión Musgrave.¹²

¹⁰ A este respecto, mi ponencia elaborada con ocasión de la celebración del 35º aniversario del ICDT. Luis Miguel GÓMEZ SJÖBERG, “Sanciones por información tributaria”, Revista ICDT n.º 49 (junio de 1999).

¹¹ PLAZAS VEGA, *El liberalismo y la Teoría...*, 28.

¹² La reforma tributaria de 1974, resultó de un largo itinerario de estudio y de voluntad política declarada por parte de los distintos gobiernos del Frente Nacional. En efecto, el estudio de la Misión Taylor, con posterioridad a la expedición de la Ley 81 de 1960, los estudios de la Gran Comisión en la administración Valencia, previos a la implantación del impuesto sobre las ventas, los esfuerzos de la administración Lleras Restrepo, consignados en el Decreto-Ley 1366 de 1967 y las recomendaciones de la Misión Musgrave, que estudió en detalle el sistema

Comisión de Racionalización del Gasto y de las Finanzas Públicas

La importancia de la Comisión de Racionalización del Gasto y de las Finanzas Públicas es que sus análisis son esenciales al acometer una reforma tributaria integral y estructural, como quiera que permiten visualizar el aspecto del gasto público como ingrediente inescindible al formular políticas de Hacienda Pública coherentes. Comisión que, bajo la acertada coordinación del exministro Gabriel Rosas Vega, rindió un completo informe (que se publicó en el año 1997) y que cobra indudable actualidad dadas las precarias condiciones de nuestras finanzas públicas. El preámbulo del informe, a pesar de estar escrito hace casi treinta años, parece hacer referencia a nuestro dramático presente.

Misión del Ingreso Público

De las muchas otras comisiones que le sucedieron a la anterior, merece destacar la formulada por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, y que se conformó para la Racionalización del Ingreso Público y la Tributación. Esa comisión se organizó bajo la acertada coordinación de Fedesarrollo, y funcionó durante los años 2001 y 2002.

El informe de la “Misión del Ingreso Público” (como finalmente se le denominó), aborda la necesidad de una reforma estructural al sistema tributario colombiano para enfrentar la crisis fiscal que el país experimentaba desde mediados de la década de 1990.

fiscal colombiano durante esa administración (Ver *Revista del Banco de la República*, 48, n.º 569 (marzo de 1975), 274.

Es de recordar que la Comisión Colombiana de Reforma Tributaria liderada por Richard Musgrave, en 1968, se enmarcaba dentro del planteamiento general que hizo ese cuerpo consultivo de restringir los incentivos fiscales, con excepción de aquellos que fomentaran las exportaciones, siempre que no implicaran una renuncia excesiva de potestad tributaria. Al respecto: Musgrave, “Informe Musgrave: Bases para una reforma tributaria en Colombia”. Biblioteca Banco Popular (tomado de la Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de fecha 5 de diciembre de 2024, CP Wilson Ramos Girón. Exp. 26644).

Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria

Otra de estas destacadas iniciativas que se ocupó del tema es la que se denominó “Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria”, conformada en febrero 25 de 2015.

El Informe Final de la Comisión, presentado en diciembre de 2015 al ministro de Hacienda y Crédito Público de Colombia, es un documento exhaustivo que analiza el sistema tributario colombiano y propone recomendaciones para una reforma estructural. Su lectura resulta casi que obligatoria, frente a la crisis actual.

Estudio del CEDE: El sistema tributario colombiano: diagnóstico y propuestas de reforma¹³

Y este estado de cosas queda retratado, entre otros documentos, en el trabajo preparado por los profesores Leopoldo Fergusson y Marc Hofstetter de la Universidad de los Andes, para el CEDE y publicado en el Documento CEDE n.º 37 de octubre de 2022, titulado “*El sistema tributario colombiano: diagnóstico y propuestas de reforma*”.¹⁴ Allí se explica con cifras cómo los ingresos públicos no cubren el gasto público, generando un déficit que se torna creciente como lo es la situación actual; donde además, la estructura tributaria, particularmente en materia del impuesto de renta, descansa mayoritariamente sobre las empresas (personas jurídicas) y no sobre las personas naturales, con ingredientes perversos que afectan significativamente aspectos fundamentales de equidad (tanto horizontal como vertical). Reitera el estudio que el sistema tributario colombiano enfrenta desafíos estructurales significativos que limitan su capacidad para recaudar ingresos suficientes y cumplir con principios básicos de equidad, eficiencia y progresividad.

¹³ Sobre estos temas, es importante citar y consultar el Informe final, “El Sistema Tributario Colombiano: Impacto sobre la eficiencia y la competitividad”. Cámara de Comercio Colombiano y Confecámaras, con el patrocinio de Usaid. Fedesarrollo, agosto 31 de 2005.

¹⁴ Serie Documentos CEDE, edición electrónica de octubre de 2022. Este documento fue preparado para el PNUD y apareció como “Informe de Políticas No. 28 de la serie UNDP - Latin America and the Caribbean Policy Document Series”, <https://www.undp.org/es/latin-america/publications/el-sistema-tributario- colombiano-diagnóstico-y-propuestas-de-reforma>

Una realidad preocupante

El escenario que se encuentra en prácticamente todos los estudios no es alentador; antes, por el contrario, bajo esa perspectiva histórica, se percibe una cierta constante al deterioro, que se logra enderezar cuando la “*presión*” rebasa los límites y eclosiona la crisis. Quizá, especulando sobre las causas de tanta inestabilidad, de tan turbulento itinerario, podría decir que carecemos de *políticas de Estado* que trasciendan los períodos de carácter electoral para elegir gobierno y Congreso de la República; quizá, por esta característica de las democracias, en nuestro caso, la continuidad de ciertas instituciones que miran tal estabilidad no se han logrado incorporar como regla general de nuestro comportamiento como país, como sociedad, lo que ha llevado a que rijan simplemente *políticas de gobierno* que como consecuencia inevitable se cambian con cada cuatrienio.

Y el panorama actual, desde el inicio mismo del Gobierno de turno, se ha venido deteriorando rápidamente, con un endeudamiento público que ya supera el privado, con un gasto público creciente y muy abultado, con un recaudo tributario inferior al esperado y, claro, muy inferior al necesario para financiar ese gasto creciente. Basta ver los indicadores y los reportes de la información correspondiente.¹⁵ En efecto¹⁶, Colombia arranca el 2025 con el mayor déficit en toda su historia, y un muy peligroso crecimiento desbordado de deuda, que además le resta espacio al sector privado para invertir en el país. Donde los gastos crecen al 35% y los ingresos decrecen en un -0,2%. Escenario que muestra claramente que la regla fiscal en 2025 no se cumple.

La reforma integral y estructural en materia fiscal y tributaria: ¿una utopía?

Ya son décadas aspirando a tener un régimen fiscal y tributario, acompañado de un código o ley marco de carácter general y que comprenda todos los tributos tanto del orden nacional como del orden territorial (departamental y municipal, así como otros tributos especiales), que tenga una clara y cierta vocación de permanencia.

¹⁵ “Investigaciones económicas y análisis de mercados”. Banco de Bogotá, Informe especial, marzo 12 de 2025, <https://pbit.bancodebogota.com/informes/Analisispdf.Aspx?PDF=3704>

¹⁶ Nota publicada el día 12 de marzo de 2025, a las 11:01 a.m.

Pero además, a mi juicio, es indispensable que los planes de desarrollo no puedan avanzar propuestas de gasto que no tengan una fuente segura y realista para su debida financiación. Ello impone consultar el tamaño y la capacidad de la economía de generar los tributos en una economía de mercado como la nuestra, para poder determinar los límites reales versus las aspiraciones a fin de trasladar y redistribuir la riqueza. Aquí vale recordar que, como lo destaca el Informe de la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria, la actividad empresarial vigorosa genera recursos sostenibles y es la fuente primaria para una economía sana y para el bienestar de todos. Y que, por consiguiente, los tributos deben girar atendiendo este entorno fundamental.

La propia Constitución Política así lo ordena, aunque de cara a la realidad normativa, y la práctica observada, resulta sorprendente que los aludidos planes de desarrollo carecen de una sustentación clara y ponderada de los recursos que se requieran para su adecuado cumplimiento en cada gobierno. Veamos algunas regulaciones específicas, que soportan mi afirmación.

La regla fiscal en Colombia: análisis integral desde las normas constitucionales y legales

Pues bien, un instrumento de creación legal que persigue esa finalidad (gastos y endeudamiento debidamente ponderados y cuantificados, frente a los ingresos públicos que los financien) es el de la llamada “regla fiscal”. En efecto, la regla fiscal en Colombia es un mecanismo diseñado para garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas y la estabilidad macroeconómica del país a mediano y largo plazo. Este instrumento establece límites al gasto público y al endeudamiento del gobierno nacional, buscando evitar déficits fiscales excesivos que puedan comprometer la capacidad de pago del Estado o generar crisis económicas. En un contexto donde el país ha enfrentado retos, la regla fiscal se presenta como una herramienta clave para equilibrar las necesidades de gasto social y de inversión con la responsabilidad fiscal.

La regla fiscal no surge de manera aislada, sino como respuesta a una necesidad histórica de disciplinar las finanzas públicas en un país con una economía vulnerable a choques externos. En este escenario, un hito

importante fue la propuesta de la Comisión Independiente del Gasto Público en 2007, convocada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que recomendó medidas para reducir el déficit fiscal y la deuda pública a largo plazo.

Sin embargo, fue en 2011 con la expedición de la Ley 1473 (julio 5), por medio de la cual se estableció la llamada “*regla fiscal*”. Esta ley marcó un punto de inflexión en la política fiscal colombiana, alineándose con tendencias internacionales que promovían la adopción de reglas fiscales para garantizar la sostenibilidad financiera, especialmente en economías emergentes. La citada ley, entre otros fines, buscó consolidar la confianza de los mercados internacionales en la capacidad del país para manejar sus finanzas públicas.

Si bien la regla fiscal en Colombia no tiene un sustento explícito en la Constitución Política como una figura específica, sí se deriva de principios constitucionales fundamentales que regulan la gestión de los recursos públicos. Entre estos principios, se pueden destacar los siguientes:

1. **Principio de Sostenibilidad Fiscal** (arts. 334 y 339), que lo mencionan de manera explícita.
2. **Principio de Equidad y Justicia Tributaria** (art. 95.9), que consagra el deber de los ciudadanos de contribuir al financiamiento del Estado dentro de criterios de justicia y equidad, lo que implica que el gobierno debe gestionar esos recursos de manera eficiente y sostenible, evitando cargas excesivas.
3. **Principio de Responsabilidad Fiscal** (art. 267), que regula el control fiscal y establece que las entidades públicas deben velar por la correcta administración de los recursos, lo que indirectamente respalda la necesidad de reglas que prevengan el despilfarro o el endeudamiento irresponsable.

Como se puede fácilmente inferir, estos principios ofrecen un marco normativo que legitima la existencia de la “Regla Fiscal”. Y la Corte Constitucional, en diversas sentencias, ha avalado mecanismos que promueven la sostenibilidad fiscal, siempre que respeten los derechos fundamentales y no vulneren la capacidad del Estado para cumplir con sus obligaciones sociales.

La inescindible relación entre los ingresos tributarios y el gasto público: el estado financiero

En un muy pertinente y oportuno trabajo llevado a las XXXI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, celebradas en febrero de 2007, el profesor Christoph Gröpl presentó una ponencia intitulada “La relación entre ingresos estatales y egresos estatales en un Estado constitucional democrático”. Al inicio de su interesante escrito, afirma lo que, a renglón seguido incorporo, con una claridad y una simplicidad que descubre una de esas verdades que no requieren de mayor análisis. Allí se lee:¹⁷

La relación entre ingresos públicos y egresos públicos ha sido y será siempre de relevancia para cada comunidad. Razón de ello es el simple conocimiento económico, de que nadie, tampoco el Estado, puede gastar más de lo que percibe. Casi igual de simple es el hecho, que las necesidades económicas del ser humano y por ende también las de las comunidades constituidas por seres humanos son ilimitadas. Por ello siempre y en todo lado impera escasez - aunque de modos y maneras muy diferentes. En un Estado constitucional democrático este conocimiento adquiere especial importancia: en este contexto la evaluación estatal de la escasez existente y los medios utilizados por el Estado para su eliminación, tienen que estar legitimados democráticamente. En últimas esto significa retornar a la voluntad del pueblo. Entre más se inmiscuya el Estado en las relaciones sociales, es decir, entre mayor sea su conversión hacia un Estado social, tanto más crecerán sus funciones y por ende tanto mayor serán sus necesidades de gastos. Esta demanda financiera tiene que ser cubierta por ingresos, que a su vez también requieren de legitimación democrática. Frente a este escenario la relación de ingresos públicos y egresos públicos despierta el interés jurídico y de especial manera el jurídico-constitucional.

Y más adelante explica esta relación fundamental desde una perspectiva novedosa, considerando que el Estado moderno es, esencialmente, un “Estado financiero”.

Esta relación estrecha entre ingresos y gastos no es, para nada, ajena al ordenamiento constitucional colombiano, para lo cual es pertinente acudir a los artículos 333, 345, 346 y 347 de la Carta.

¹⁷ Christoph GRÖPL. “La relación entre ingresos estatales y egresos estatales en un Estado constitucional democrático”. *Memorias XXXI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, I.* (Bogotá: ICDT, 2007), 65.

Todo ello implica inexorablemente considerar los siguientes factores, así:

- El tamaño y la capacidad de la economía para generar los tributos, en una economía de mercado (aspecto que estimo necesario reiterar), dentro de los límites reales contrastados con las aspiraciones para trasladar y redistribuir riqueza. Para ello, en el contexto de la Hacienda Pública, deben prevalecer, como no podría ser de otra manera, en toda su dimensión, los mandatos constitucionales, atendiendo los límites explícitos, pero también los que se deducen lógicamente de ellos, así como los del gasto obligatorio y el traslado a las regiones.
- En este contexto, en mi criterio, el artículo 333 de la Constitución cobra una dimensión renovada, un sentido de futuro, de prosperidad, que no se está honrando a cabalidad.
- El uso eficiente de los recursos públicos en función del tamaño del llamado “Estado financiero”¹⁸, donde la intervención del Estado debe estar guiada por el propósito que la Carta señala en su artículo 334 y bajo la sana premisa de la austeridad en el gasto público para garantizar el mejor aprovechamiento de los recursos del Estado.
- La dicotomía entre economía “formal” e “informal” es asunto que merece un examen detallado al formular una política tributaria de largo aliento, que conlleve el régimen legal que con tanto esmero se persigue y es objeto de este escrito. Como se aludió en la primera parte, el tamaño estimado de la economía *informal* junto con la *economía criminal*¹⁹, ocupa un lugar prominente en el conjunto de las actividades lucrativas, donde florecen la corrupción y los más detestables vicios de la sociedad. Para combatir este fenómeno, particularmente respecto de la economía informal (la criminal exige

¹⁸ GRÖPL. “La relación entre ingresos...”.

¹⁹ Que, para el propósito de este documento, incluye por un lado (i) la que, no siendo ilícita por parte de los agentes que la ejecutan, se desarrolla por fuera de cauces formales que trazan las regulaciones que les sean aplicables -operan en la “*sombra*”; y (ii) la que obedece a los negocios propiamente ilícitos como el narcotráfico, la minería ilegal, el crimen organizado y demás actividades censuradas por la ley. La “economía informal” normalmente se refiere a actividades económicas lícitas pero no registradas ni reguladas (trabajo no formal, microempresas no declaradas, etc.), mientras que la “economía criminal” abarca actividades ilícitas (contrabando, narcotráfico, etc.). Técnicamente no son lo mismo; de hecho, la Organización Internacional del Trabajo (OIT) enfatiza que la economía informal no incluye a la economía criminal. Véase, <https://www.oitcinterfor.org/taxonomy/term/1008>

acciones de control mucho más severas y contundentes), a mi juicio es indispensable que el Estado no agobie al ciudadano con exigencias innecesarias, con el cumplimiento de deberes formales que carecen de una clara y medida justificación; que los organismos de control y vigilancia no ahoguen al empresario cumplido, dejando de perseguir a los que están cómodamente en la informalidad, cuando no en la franca ilegalidad.

- Que las cargas tributarias no se incrementen con tributos “*escondidos*”, con el cumplimiento de deberes que generan cargas adicionales en exceso, de las que, razonablemente, deben suministrarse para el control de la evasión. En esta específica materia, es de vital importancia considerar que los tributos están destinados a financiar los gastos e inversiones del Estado, dentro de las cuales se incluyen los servicios esenciales de los ciudadanos y sus empresas. Pero si tales servicios no son satisfechos en una mínima medida, el ciudadano se ve obligado a suplirlos a su costa, lo que redunda en un estado de frustración y de rebeldía para cumplir los deberes tributarios, creando un círculo vicioso entre el Estado y los ciudadanos; romper este círculo vicioso debe ser una prioridad en el ejercicio de la autoridad.
- Donde, además, cada reforma implica modificaciones en las tipologías impositivas y en los parámetros técnicos que obligan a las empresas a efectuar ajustes y cambios en sus plataformas tecnológicas, con un costo considerable.

Bases teóricas para una reforma tributaria

Para los efectos de estas someras reflexiones, debo traer a colación las ideas que, con motivo de la ponencia elaborada conjuntamente con la doctora Luz Clemencia Alfonso, llevamos a la consideración de las 45 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario en febrero de 2021²⁰. Allí se lee lo siguiente:

Consideramos más que pertinente formular algunas reflexiones de carácter general, para adelantar una reforma comprensiva que logre superar las muchas falencias, ambigüedades y vacíos que la actual legislación tributaria

²⁰ Luis Miguel GÓMEZ SJÖBERG, Luz Clemencia ALFONSO HOSTIOS. “Algunas reflexiones sobre la reforma tributaria 2021. Impuesto de renta y patrimonio”. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior, agosto de 2021. At. 5-9.

exhibe, producto de tantas reformas introducidas a lo largo de los últimos 50 años. Al punto que, casi podría decirse, el régimen actualmente vigente se ha tornado insostenible, tanto desde el punto de vista jurídico (por su falta de técnica, de certeza y de la indispensable univocidad, así como por la inseguridad jurídica que entrañan los textos legales) como desde la perspectiva de las finanzas públicas y de la pretensión de servir como instrumento eficiente y suficiente para financiar los gastos del Estado y de servir como instrumento válido para cerrar brechas sociales y redistribuir la riqueza de manera acertada.

De forma resumida y esquemática, formulamos las siguientes reflexiones:

Presupuestos básicos

- 1.- El sistema tributario (impuestos, tasas y contribuciones) no debe “quitarle” riqueza a la economía; debe *participar* de tal riqueza.
- 2.- La estructura y el diseño jurídico del régimen tributario, debe estar en sintonía y coherencia con todo el resto del ordenamiento constitucional y legal, tomando plenamente en cuenta que el país funciona bajo la *economía de mercado*, la libre empresa y la iniciativa privada. El régimen legal tributario no debe hacer nugatorio el régimen legal de los negocios, especialmente del ordenamiento mercantil.
- 3.- Los tributos, por lo mismo, a más de ser el instrumento por excelencia para financiar la Hacienda Pública, en general deben ser uno más de los instrumentos de política económica y fiscal. Y no ser un lastre o una barrera para el desarrollo y el crecimiento económico del país, especialmente en relación con el cumplimiento de los deberes formales. Los efectos extra-fiscales deben ser cuidadosamente evaluados.
- 4.- Dentro de este contexto empresarial, los tributos [...] deben ser:
 - factor de rentabilidad de los negocios (inversiones públicas útiles y benéficas, mejoras en la infraestructura, servicios públicos eficientes, cobertura y calidad de la educación, sistema judicial, seguridad jurídica, red de seguridad del sistema financiero confiable, etc.). Este es un aspecto crucial, ya que se “engrana” dentro de la estructura financiera de las empresas y negocios.

- alentar o desalentar actividades o negocios que, de acuerdo con una cuidadosa selección, deban tener un tratamiento especial en una u otra dirección (efectos extra-fiscales).
 - factor de competitividad interna (en el concierto de los actores económicos del país) y externa (en el concierto de los países).
- 5.-** Todas las reglas que impliquen tratamientos preferenciales que concedan estímulos especiales o liberen de obligaciones específicas a un grupo o sector de la economía, deben ser cuidadosamente estudiadas (para medir su impacto en términos del sacrificio fiscal y de los términos de competitividad).
- 6.-** El sistema tributario debe tener un amplio menú de instrumentos de ajuste automático de carácter anticílico, que permita generar ahorros o reservas para épocas de crisis...

La capacidad contributiva: el tributo justo

Este aspecto, dentro de los varios que gravitan sobre los tributos y que por razón del alcance de este escrito no abordaré con mayor profundidad, es en mi opinión de una importancia determinante, comoquiera que, en buena medida, legitima el tributo y lo hace viable en el plano de la realidad económica. Y debe ser estudiado desde tres vertientes, a saber: (i) de fundamento de la tributación misma como institución de la organización del Estado financiero; (ii) de límite para la gestión del legislador en ejercicio de sus facultades al expedir leyes específicas de este contenido, y (iii) de especie de brújula en el uso y desarrollo de ese mismo poder normativo para orientar su programa funcional.²¹

La tributación implica, entonces, una carga que deben asumir todos los asociados, donde el legislador debe distribuir la carga entre ellos de la manera adecuada.²²

²¹ Mauricio A. PLAZAS VEGA, “Ética, justicia y equidad una visión de hacienda pública y derecho tributario”. *Revista ICDT*, n.º 74 (mayo 2016), 46.

²² Giuseppe ABBAMONTE y Andrea AMATUCCI. “L’incidenza della capacità contributiva nell’interpretazione delle altre garanzie costituzionali italiane e tedesche”. *Revista ICDT* n.º 77 (noviembre de 2017), 281.

Pero, además, la carga tributaria que cada ciudadano debe asumir, considerando cada tributo de manera individual, está en función directa de su propia *capacidad de pago*. Este fenómeno es, quizás, el más difícil de determinar, dado que la Constitución no lo consagra ni como principio explícito ni, por consiguiente, como un límite preciso.

Es claro que tanto el artículo 95, numeral 9º como el artículo 363 de la Carta, al ordenar el primero que los ciudadanos tienen la responsabilidad de “*contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*”, y el segundo, a que el “*sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad*”, involucra el concepto mismo de la capacidad contributiva, pero no alude al límite que haga materialmente cierto el precepto.

La jurisprudencia tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado tiene ya un criterio formado sobre el tema. En efecto, en sentencia reciente, el Consejo de Estado afirmó, respecto del impuesto de renta, que este “se encuentra subordinado, en mayor medida que otros tributos del sistema, al paradigma constitucional de exigir un aporte a la financiación de los gastos públicos en función de la genuina capacidad económica de cada contribuyente *Ssentencia del 06 de agosto de 2020, Exp. 22979, CP Julio Roberto Piza...*”.²³

Este modular principio con frecuencia se lesiona en las reformas que pretenden incrementar el recaudo, generando una carga que se aleja del citado precepto de la capacidad de pago. De acuerdo con el Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios.²⁴

... para compensar la estrecha base tributaria del país, se imponen altas tarifas sobre aquellos que no pueden evitar el pago de impuestos en Colombia. Las tarifas de impuesto sobre la renta para personas naturales

²³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, *Sentencia del 5 de diciembre de 2024, CP Wilson Ramos Girón (Exp. 26644)*.

²⁴ Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios, creada por el artículo 137 de la Ley 2010 del 2019 e integrada por expertos nacionales e internacionales. La Secretaría Técnica estuvo a cargo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional (DIAN). Véase el Informe Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios, 2021, <https://www.dian.gov.co/dian/Documents/Informe-Comite-Expertos-DIAN-OCDE2021.pdf> Este informe es anterior a la última reforma tributaria adoptada mediante la Ley 2277 de 2022.

aplicables a asalariados son altas y los negocios se enfrentan a la tarifa conjunta más alta de impuestos de sociedades entre los países de la OCDE, así como también a un número de impuestos corporativos altamente distorsionantes como el Gravamen a los Movimientos Financieros y el Impuesto de Industria y Comercio (ICA). Si todos los impuestos basados o no en ingresos que las empresas deben pagar se combinaran, la tasa efectiva de tributación que cancelarían sobre el total de sus ingresos sería 1,5 veces mayor al Impuesto de Renta Corporativo.

Y la carga (que ya venía alta por razón de la Ley 2155 de 2021), por efecto de la Ley 2277 de 2022, se incrementó aún más, al limitar muchas de las minoraciones del impuesto. Especialmente gravosa la situación para las personas naturales que tuvieron la calidad de asalariados.

La equidad como marco para establecer el nivel adecuado de la capacidad. De la progresividad

La equidad, en lo tributario, tiene unos desarrollos hoy ampliamente aceptados, que distingue entre la *equidad horizontal* y la *equidad vertical*. La doctrina, al aludir a estos indispensables factores (que los califica como principios, dada su naturaleza esencial), enseña que la *equidad horizontal* se refiere al tratamiento equivalente entre quienes se encuentran en unas iguales condiciones económicas, al paso que la *equidad vertical* exige un tratamiento diferencial entre quienes se encuentran en condiciones económicas diferentes respecto de otros.

Ahora bien, la equidad se manifiesta tanto en el diseño del sistema como en el de cada tributo, para establecer, especialmente en el elemento de la tarifa (pero no exclusivamente), si la misma incidencia resulta *regresiva*, vale decir, grava más a los que menos tienen; o grava de manera *proporcional*, es decir, grava de manera equivalente, que es característico de los tributos que tienen una misma tarifa, independientemente de la base gravable, o, finalmente, si es *progresiva*, cuya característica dominante consiste, precisamente, en gravar en mayor medida relativa a quienes tienen más riqueza.

Uno de los más claros acercamientos a estos conceptos esenciales, se encuentra en la Sentencia C-060 de 2018 de la Corte Constitucional, cuyos apartes en esta específica materia merecen ser consultados de manera permanente.

Ley Marco o Estatutaria de la Tributación: una propuesta ya planteada²⁵

Dentro de la iniciativa de una reforma tributaria integral y estructural, aparece la vieja iniciativa de que Colombia adopte una ley estatutaria o una ley marco. La distinción, sin entrar en mayores análisis, estriba en la estrategia que se pretenda adoptar para expedir una ley que contenga los principios básicos, los límite materiales y formales, los derechos y deberes de los contribuyentes y responsables, así como las facultades precisas de las autoridades.

Esta importante iniciativa ha sido materia de ilustrados estudios elaborados, entre otros, por juristas como el presidente de la Academia, Doctor Juan Rafael Bravo Arteaga²⁶, el Doctor Mauricio A. Plazas Vega, el Doctor Bernardo Carreño Varela²⁷, la Doctora Lucy Cruz de Quiñones²⁸, así como

²⁵ En esta materia, el libro del doctor Mauricio Alfredo PLAZAS VEGA, *La Codificación Tributaria* (Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2012). Así mismo, resulta altamente recomendable la lectura de la inspirada comunicación técnica, intitulada “Los principios generales de la imposición y la codificación tributaria”, elaborada por el profesor Eusebio GONZÁLEZ publicada en *Anais das XX Jornadas Do ILADT ano 2000 - Salvador - Bahia*, tema 2 de *La codificación en América Latina*. Brasil, dezembro, 2000, págs. 1639 ss. Igual recomendación cabe respecto de la no menos afortunada ponencia del mexicano José Miguel SÁNCHEZ LÓPEZ, que lleva por título “La codificación como medio garante de seguridad jurídica”. de la misma publicación, en páginas 1663 ss.

²⁶ Juan Rafael BRAVO ARTEAGA. “La Ley Estatutaria Tributaria”. Memorias XXXI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, I, (Bogotá: ICDT, 2007), 5. En esta ponencia, el autor recuerda que la iniciativa de redactar un proyecto de Ley Estatutaria para Colombia, que regulara lo atinente a los derechos y deberes fundamentales de los ciudadanos en materia tributaria, se llevó a cabo para lo cual se conformó una Comisión presidida por la doctora Cecilia Montero Rodríguez (a la sazón, presidente del ICDT), integrada por las doctoras Lucy Cruz de Quiñones y Sofía Regueros de Ladrón de Guevara y los doctores Alberto Múnera Cabas, Paul Cahn-Speyer Wells, Juan de Dios Bravo González y el propio doctor Bravo Arteaga. Infortunadamente, “*enviado el proyecto de ley al Sr. Ministro de Hacienda, Dr. Alberto Carrasquilla* (para la época del Gobierno de Álvaro Uribe), con la respectiva solicitud de que tuviera a bien estudiarlo y evaluar la posibilidad de presentarlo a la consideración del Congreso, se recibió la respuesta de que por el momento tal proyecto no correspondía a las prioridades del Gobierno”.

²⁷ Bernardo CARREÑO VARELA. “Reflexiones sobre una Reforma Tributaria Estructural”. Memorias XXX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, I, (Bogotá: ICDT, 2006), 421.

²⁸ Véase, Lucy CRUZ DE QUIÑONES. “Las tareas inacabadas de las reformas tributarias de la última década. Una visión de la evolución normativa colombiana a través del tamiz del impuesto justo y óptimo”. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior, agosto de 2021, página 41.

el escrito elaborado conjuntamente por el Doctor Alfredo Lewin Figueroa y por mí, que lleva por título “Ley Orgánica Tributaria”.

Retomando el proyecto de Ley Estatutaria, Bravo Arteaga, en su ponencia para las XXXI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario del año 2007, al describirlo desarrolla un completo análisis del mismo, involucrando los grandes principios constitucionales sobre la materia, que hoy, como pocas veces en nuestra historia reciente, merecen ser defendidos con ahínco y determinación.

La iniciativa de una Ley Estatutaria, bajo el criterio explicado en el mismo proyecto, tiene su fundamento en que el artículo 152 de la Carta establece que el Congreso, mediante esta categoría de leyes, regulará materias atinentes a los *derechos y deberes* fundamentales. Si el deber de contribuir a los gastos de la comunidad es fundamental, los derechos inherentes a la calidad de contribuyente también son fundamentales, como quiera que se exigen mutuamente. Y como bien lo expresa el artículo 95-9º, el deber de contribuir se enmarca dentro de los conceptos de *justicia y equidad*, lo que permite entender que los contribuyentes también tienen el derecho de que los tributos respeten estos mismos preceptos de justicia y equidad. Ello permite colegir que una Ley Estatutaria en materia tributaria respeta los postulados constitucionales y de ahí que el ICDT la haya impulsado.

Conclusiones

Colombia, a lo largo de su historia republicana, pero especialmente durante el siglo XX y hasta la fecha, viene expediendo reformas tributarias casi cada dos años, donde la gran mayoría de ellas lo son para buscar mayores recaudos. Esto ha generado una gran inestabilidad, una sensible incertidumbre y un obstáculo para la planeación empresarial y la inversión en el país.

Donde, además, el sistema tributario, especialmente en materia del impuesto de renta, se ha concentrado en gravar a las empresas organizadas bajo las figuras societarias previstas en la legislación mercantil, que soportan por tal razón una parte muy importante de la carga tributaria. Situación que, además, se torna más aguda, cuando se ha podido establecer y estimar que la llamada *economía informal* (a la que se le suma la economía criminal) goza de una presencia muy significativa en el país, protegida por una creciente corrupción e impunidad.

Las muchas *misiones* y *comisiones* se han encargado de estudiar y formular propuestas para corregir y mejorar el sistema tributario y enderezar las desviaciones y distorsiones que sufre nuestra Hacienda Pública. Pero, infortunadamente, sus valiosos aportes quedan en el ámbito académico y de las buenas intenciones, perdiéndose la oportunidad de acogerlas para sanear estas instituciones oportunamente; la situación de crisis actual, exige una radical solución, donde el remedio se encuentra en tales documentos.

Acudir a una reforma integral y estructural en materia fiscal y tributaria, encabezada por la figura de una *ley marco* o de una *ley estatutaria*, resulta aconsejable. Y las propuestas ya se encuentran formuladas por parte de instituciones y entidades de reconocido prestigio, así como por juristas expertos en estas materias de capital importancia.

Bibliografía

- AMATUCCI, Andrea (Dir.) *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis, 2001.
- ATENCIO VALLADARES, Gilberto. *El principio de no confiscación en materia tributaria*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT, 2016.
- BECERRA BECERRA, Héctor Julio. “Recuento histórico de las reformas tributarias en Colombia” (ponencia). *Memorias 31 Tomo II, Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*. Bogotá: ICDT, 2007.
- BIRD, Richard M., James M. Poterba, y Joel Slemrod (eds.). *Bases para una reforma tributaria estructural en Colombia*. Bogotá: Fedesarrollo, 2006.
- BOURGET, Renaud, Horacio Guillermo Corti, y Mauricio A. Plazas Vega. *Tres reflexiones sobre Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT, 2025.
- BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. “La Ley Estatutaria Tributaria” (ponencia). *Memorias XXXI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT, Bogotá, 2007.
- _____, J. Fernando Álvarez Rodríguez y Juan Jacobo Calderón Villegas (eds.) *Temas de Derecho Tributario Contemporáneo*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2006.
- CARREÑO VARELA, Bernardo. “Reflexiones sobre una Reforma Tributaria Estructural” (ponencia). *Memorias XXX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, I. Bogotá: ICDT, 2006.

Comisión de Racionalización del Gasto y de las Finanzas Públicas. “Informe final - El Saneamiento Fiscal, un compromiso de la sociedad”. Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Bogotá, 1997.

CORBACHO, Ana, Vicente Fretes Cibils y Eduardo Lora (eds.). Recaudar no basta: Los impuestos como instrumento de desarrollo. Washington, DC: Banco Interamericano de Desarrollo - BID, 2013.

CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. “Las tareas inacabadas de las reformas tributarias de la última década. Una visión de la evolución normativa colombiana a través del tamiz del impuesto justo y óptimo”. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior, agosto de 2021.

Derecho, Derecho Tributario, Filosofía e Historia: Estudios en homenaje a Juan Rafael Bravo Arteaga. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT y Colegio de Abogados Rosaristas, 2023.

FEDESARROLLO. *Bases para una reforma tributaria estructural en Colombia*. Bogotá: Fedesarrollo, 2006.

_____, Cuadernos de Fedesarrollo, Misión del Ingreso Público. Informe del Consejo Directivo. *Nueva Serie Cuadernos Fedesarrollo, n.º 10* (abril de 2003).

_____, Comisión de Expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final. Bogotá: Fedesarrollo, 2016.

_____, “El Sistema Tributario Colombiano: impacto sobre la eficiencia y la competitividad”. Bogotá: Cámara de Comercio Colombo-Americano-USAID, 2005.

GÓMEZ SJÖBERG, Luis Miguel. “Justicia y equidad en la jurisprudencia de la Corte Constitucional”. En *Principios constitucionales del derecho tributario a la luz de la jurisprudencia de la Corte Constitucional*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT, 2020.

_____. “Sanciones por información tributaria”. *Revista ICDT, n.º 49* (junio de 1999).

_____, y Luz Clemencia ALFONSO HOSTIOS. “Algunas reflexiones sobre la reforma tributaria 2021 Impuesto de renta y patrimonio”. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. ICDT, Bogotá, agosto de 2021.

_____, y Alfredo LEWIN FIGUEROA. “Ley Orgánica Tributaria. Comunicación técnica al Tema 2 para las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”. Anais das XX Jornadas do ILADT. Ano 2000 –Salvador– Bahia.

- 1629 a 1638. Tema 2: *La Codificación en América Latina*. Brasil, dezembro, 2000.
- GRÖPL, Christoph. “La relación entre ingresos estatales y egresos estatales en un Estado constitucional democrático”. *Memorias XXXI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, I. Bogotá: ICDT, 2007.
- HAIDT, Jonathan. *La mente de los justos: Por qué la política y la religión dividen a la gente sensata*. Madrid: Deusto, 2019.
- HERRERA, David y Gabriel Angarita. “Política tributaria en el gobierno de Iván Duque: del impulso al crecimiento a corregir las finanzas públicas tras la pandemia”. En *Seguimiento y análisis de políticas públicas en Colombia 2022*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2023.
- LEWIN FIGUEROA, Alfredo. *Historia de las reformas tributarias en Colombia, Fundamentos de la Tributación*. Bogotá: Ediciones Uniandes y Editorial Temis, 2008.
- PLAZAS VEGA, Mauricio A. *El liberalismo y la teoría de los tributos*. Bogotá: Editorial Temis, 1995.
- _____. “Ética, justicia y equidad una visión de hacienda pública y derecho tributario”, *Revista ICDT*, n.º 74 (mayo 2016), 25.
- _____. *La codificación tributaria*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2012.
- RESTREPO SALAZAR, Juan Camilo. *Derecho presupuestal colombiano*. Bogotá: Legis, 2007.
- _____. y Mauricio A. Plazas Vega. *La Ley de Financiamiento (Ley 1943 de 2018): Una visión de Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis, 2019.
- ROSAS VEGA, Gabriel, Mauricio A. Plazas Vega y Sergio Bernal Castro. *Sostenibilidad fiscal y Regla fiscal: Aspectos jurídicos y económicos*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT, 2013.
- RUIZ HURTADO, Juan Guillermo. “Tributación, protección a la inversión y resolución de controversias. Principio de no confiscatoriedad, límite a la facultad de imposición, y medida tributaria como figura de expropiación indirecta a la luz de los convenios de protección de inversiones”. *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, febrero de 2025.