

Tipo de artículo: investigación

Sección: Contabilidad

Artículo resultado del proyecto de investigación “Análisis histórico del impuesto sobre la renta de personas naturales en Colombia. Una mirada a su evolución”

Principales transformaciones históricas y normativas del impuesto sobre la renta de personas naturales en Colombia (1821–2023): entre la progresividad declarada y sus límites estructurales

Key Historical and Regulatory Transformations of the Personal Income Tax in Colombia (1821–2023): Between Declared Progressivity and Its Structural Limitations

Principais transformações históricas e normativas do imposto de renda das pessoas físicas na Colômbia (1821–2023): entre a progressividade declarada e seus limites estruturais

Por: Mauro Andrés Sanchez Muñoz¹, Juan Pablo Paz Muñoz² & Lina Teresa Gómez Gómez³



Doi: 10.53995/23463279.2030

¹ Docente investigador de la Universidad del Cauca, Popayán, Colombia. Contacto: msanchezmunoz@unicauca.edu.co Orcid: <https://orcid.org/0009-0008-3711-8236>

² Docente investigador de la Universidad del Cauca, Popayán, Colombia. Contacto: juamunoz@unicauca.edu.co Orcid: <https://orcid.org/0009-0009-1385-9512>

³Docente investigadora de la Corporación Universitaria Comfacaucá-Unicomfacaucá, Popayán, Colombia. Contacto: linagomez@unicauca.edu.co Orcid: <http://orcid.org/0009-0002-6089-7449>

Recibido: 07/10/2025 **Aceptado:** 26/02/2026

Resumen

Aunque el Impuesto de Renta de Personas Naturales se presenta como un instrumento de equidad y justicia fiscal, su capacidad redistributiva ha sido restringida por exenciones, deducciones, regímenes especiales, una base gravable reducida y diferencias en la carga efectiva entre tipos de contribuyentes. Este artículo analiza las principales transformaciones históricas y normativas del impuesto sobre la renta de personas naturales en Colombia entre 1821 y 2023, a partir de la tensión entre la progresividad declarada en el diseño legal y sus límites estructurales en la práctica. Mediante un enfoque jurídico-documental, se examinan reformas normativas, doctrina, jurisprudencia constitucional, informes institucionales y datos descriptivos de recaudo. Los hallazgos muestran que el sistema ha incorporado mecanismos formalmente progresivos —como tarifas escalonadas, sistemas cedulares y mayores gravámenes para ingresos altos—, pero estos no siempre se traducen en progresividad efectiva. En particular, la carga del impuesto tiende a concentrarse en asalariados, mientras ciertos sectores con mayor capacidad económica potencial presentan una menor participación relativa en el recaudo. El aporte original del estudio consiste en articular una reconstrucción histórico-normativa de largo plazo con una lectura crítica de la brecha entre tarifa, base gravable, beneficios tributarios y efectividad redistributiva del IRPN colombiano.

Palabras clave: Progresividad fiscal; Impuesto sobre la renta; Justicia tributaria; Sistema tributario colombiano; Equidad.

Abstract

Although the Personal Income Tax is presented as an instrument of equity and fiscal justice, its redistributive capacity has been constrained by exemptions,

deductions, special regimes, a narrow tax base, and differences in the effective tax burden across types of taxpayers. This article analyzes the main historical and regulatory transformations of the personal income tax in Colombia between 1821 and 2023, focusing on the tension between the progressivity declared in its legal design and its structural limitations in practice. Using a legal-documentary approach, the study examines regulatory reforms, doctrine, constitutional case law, institutional reports, and descriptive tax revenue data. The findings show that the system has incorporated formally progressive mechanisms—such as graduated tax rates, schedular systems, and higher taxes on high-income taxpayers—but these do not always translate into effective progressivity. In particular, the tax burden tends to be concentrated on salaried workers, while certain sectors with greater potential economic capacity account for a relatively smaller share of revenue. The original contribution of this study lies in articulating a long-term historical and regulatory reconstruction with a critical reading of the gap between tax rates, taxable base, tax benefits, and the redistributive effectiveness of the Colombian Personal Income Tax.

Keywords: Tax progressivity; Personal income tax; Tax justice; Colombian tax system; Equity.

Resumo

Embora o Imposto de Renda das Pessoas Naturais seja apresentado como um instrumento de equidade e justiça fiscal, sua capacidade redistributiva tem sido restringida por isenções, deduções, regimes especiais, uma base tributável reduzida e diferenças na carga efetiva entre tipos de contribuintes. Este artigo analisa as principais transformações históricas e normativas do imposto de renda das pessoas naturais na Colômbia entre 1821 e 2023, a partir da tensão entre a progressividade declarada em seu desenho legal e seus limites estruturais na prática. Mediante uma abordagem jurídico-documental, examinam-se reformas normativas, doutrina, jurisprudência constitucional, relatórios institucionais e

dados descritivos de arrecadação. Os achados mostram que o sistema incorporou mecanismos formalmente progressivos — como alíquotas escalonadas, sistemas cedulares e maiores tributos sobre altas rendas —, mas estes nem sempre se traduzem em progressividade efetiva. Em particular, a carga do imposto tende a se concentrar nos assalariados, enquanto certos setores com maior capacidade econômica potencial apresentam uma menor participação relativa na arrecadação. A contribuição original deste estudo consiste em articular uma reconstrução histórico-normativa de longo prazo com uma leitura crítica da lacuna entre alíquotas, base tributável, benefícios fiscais e efetividade redistributiva do Imposto de Renda das Pessoas Naturais colombiano.

Palavras-chave: Progressividade tributária; Imposto de renda das pessoas físicas; Justiça fiscal; Sistema tributário colombiano; Equidade.

Códigos JEL: H24, H26, H30, H32, K34.

Introducción

En los sistemas fiscales contemporáneos, el impuesto sobre la renta de las personas naturales (IRPN) constituye una herramienta esencial para garantizar la suficiencia financiera del Estado, promover la equidad mediante la redistribución del ingreso y consolidar la justicia fiscal en contextos democráticos (Stiglitz, 2000; OCDE, 2022). La teoría económica ha sostenido que los tributos deben establecerse conforme a la capacidad económica de cada contribuyente, postulando la progresividad como un principio fundamental que fortalece la legitimidad del sistema tributario y la cohesión social (Smith, 1776/1976; Stiglitz, 2000).

En Colombia, la Constitución Política de 1991 incorporó de manera explícita el principio de progresividad como uno de los pilares del sistema tributario (art. 363), al imponer al legislador la obligación de diseñar un esquema impositivo que asegure que quienes perciben mayores ingresos contribuyan en proporción creciente al sostenimiento del Estado.

No obstante, pese a este mandato constitucional, el desarrollo histórico del IRPN ha estado marcado por una distancia significativa entre el discurso normativo y su implementación práctica. Aunque se han promulgado diversas reformas orientadas a fortalecer dicho principio, el impuesto ha tenido una participación limitada en el recaudo total y ha coexistido con beneficios fiscales de carácter regresivo, generando tensiones entre el diseño legal y la estructura real del sistema tributario (Comisión de Expertos, 2016; Banco Mundial, 2023).

Este fenómeno resulta especialmente relevante en el contexto colombiano, caracterizado por elevados niveles de desigualdad y una marcada dependencia de la tributación indirecta, factores que han debilitado el potencial redistributivo del IRPN. A pesar de su importancia, el análisis histórico y doctrinal del impuesto ha sido abordado de manera fragmentada en la literatura académica, sin que exista un estudio que reconstruya su transformación normativa (Bolaños, 2020) y discursiva desde una perspectiva centrada en el principio de progresividad.

Asimismo, estudios recientes confirman que el análisis histórico-normativo del IRPN en Colombia sigue siendo fragmentario y limitado. Por ejemplo, Arango et al. (2024) realizan un recorrido entre 2012 y 2022 centrado en los ingresos laborales y reconocen la ausencia de una reconstrucción sistemática del desarrollo normativo e histórico del impuesto. En la misma línea, García y García (2021), en su investigación sobre la evolución de la declaración de renta entre 2010 y 2018, destacan que, si bien ofrecen un análisis descriptivo de los cambios normativos, “el enfoque es principalmente descriptivo y limitado a reformas recientes”, sin abordar una perspectiva doctrinal ni una evaluación crítica desde la progresividad. Estos hallazgos revelan la necesidad de una investigación más integral que sistematice el recorrido normativo y discursivo del IRPN en clave de progresividad.

Por lo anterior, resulta pertinente preguntarse: ¿cómo han incidido las principales transformaciones históricas y normativas del impuesto sobre la renta de personas naturales en Colombia, entre 1821 y 2023, en la configuración de su progresividad formal, y qué límites estructurales han condicionado su materialización?

En respuesta a este vacío de investigación, el presente artículo se propone analizar la transformación histórica y jurídica del IRPN en Colombia, desde sus primeros antecedentes en el siglo XIX —cuando se introdujeron los tributos al ingreso en la Gran Colombia tras la Constitución de Cúcuta de 1821 (Cifuentes et al., 2006)— hasta las reformas más recientes del siglo XXI. A través de un enfoque documental y jurídico, se busca identificar las principales transformaciones normativas y los discursos que han acompañado la configuración del impuesto.

Este análisis permite evaluar en qué medida el diseño legal ha estado alineado —o en tensión— con el principio constitucional de progresividad. Asimismo, la investigación incorpora una aproximación descriptiva a la progresividad efectiva del IRPN, basada en datos agregados de recaudo y en su distribución sectorial, sin pretender realizar una medición concluyente de incidencia tributaria. Para ello, se toman como referencia enfoques metodológicos utilizados por la DIAN en el análisis de la progresividad del IRPN y el IVA

(Ávila & Cruz, 2006). Este estudio aporta elementos críticos para comprender las limitaciones estructurales que han condicionado la función redistributiva del impuesto y ofrece insumos para futuras discusiones sobre justicia fiscal en el país.

Los hallazgos del estudio evidencian una contradicción persistente entre la progresividad proclamada en el diseño legal del IRPN y su eficacia redistributiva en la práctica. Aunque a lo largo del siglo XX y especialmente después de la Constitución de 1991 se han introducido reformas que formalizan tarifas escalonadas y mecanismos cedulares, la presencia de exenciones, tratamientos preferenciales y regímenes especiales ha debilitado el efecto redistributivo del impuesto.

Asimismo, el análisis sectorial del recaudo muestra una concentración de la carga impositiva en los asalariados, mientras que otros grupos con alta capacidad económica, como los rentistas de capital, mantienen una participación proporcionalmente baja. Estos resultados refuerzan la tesis de que el IRPN colombiano presenta una estructura normativamente progresiva, pero materialmente limitada en su capacidad para promover justicia fiscal.

El artículo se articula en cinco secciones: (1) Introducción, donde se presenta el problema, los objetivos, la metodología y la relevancia del estudio; (2) Materiales y métodos, con el enfoque documental-jurídico y fuentes seleccionadas; (3) Resultados, organizados por etapas históricas del IRPN; (4) Discusión, cuyo propósito es evaluar la coherencia entre la progresividad constitucional y el desarrollo normativo; y (5) Conclusiones, donde se sintetizan los aportes, se exponen las limitaciones estructurales y se plantean líneas para futuras reformas fiscales.

Marco Teórico

La idea de que el sistema tributario debe fundarse en la capacidad contributiva del contribuyente, entendida como la aptitud real y jurídicamente relevante para soportar cargas fiscales a partir de su capacidad económica, tiene raíces profundas en el pensamiento económico moderno. En su obra *The Wealth of Nations* (1776), Adam Smith estableció el canon de la equidad, al afirmar que los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento del

Estado “en proporción a sus respectivas capacidades”, lo cual constituye la base del principio de equidad vertical. Este planteamiento sentó las bases de la noción de justicia tributaria, orientada no solo a la recaudación, sino también a la distribución equitativa de las cargas fiscales.

Posteriormente, economistas como Adolph Wagner y Fritz Neumark ampliaron este enfoque al vincular la progresividad fiscal con la función redistributiva del Estado. Wagner formuló la denominada ley del aumento del gasto estatal (Wagner’s Law), según la cual, a medida que se incrementa el ingreso nacional, también se expanden las funciones públicas, especialmente las sociales, lo que exige un sistema tributario más progresivo y equitativo (García, 2003). En la misma línea, Neumark argumentó que los sistemas fiscales deben configurarse para corregir desigualdades de mercado, dado que la justicia tributaria es un componente esencial de la justicia social (Neumark, 1970).

Desde una perspectiva contemporánea, Stiglitz (2000) y Saez (2001) destacan que la progresividad fiscal no solo persigue la redistribución del ingreso, sino que también fortalece la legitimidad institucional del sistema tributario. En este enfoque, la equidad tributaria se consolida como un principio estructural indispensable en los Estados democráticos, al garantizar que quienes poseen mayor capacidad contributiva, derivada de una mayor capacidad económica, soporten una proporción creciente de la carga fiscal (Diamond & Saez, 2011).

En términos doctrinales, la progresividad se define como una estructura tributaria en la que las tasas efectivas aumentan a medida que crece la base gravable, lo cual asegura que quienes tienen mayores ingresos contribuyan proporcionalmente más. Este concepto es esencial para alcanzar la justicia tributaria, entendida como la distribución equitativa de las cargas fiscales según la capacidad económica del contribuyente (Bird & Zolt, 2005).

Desde el punto de vista funcional, la progresividad cumple una doble misión: garantiza los recursos necesarios para el sostenimiento del Estado y actúa como mecanismo redistributivo para reducir las brechas de desigualdad socioeconómica (Stiglitz, 2000). Sin embargo, la doctrina tributaria coincide en que la justicia fiscal no puede limitarse al diseño normativo, sino que debe garantizar la eficacia material del sistema, evitando que regímenes

que aparentan ser progresivos resulten regresivos en la práctica debido a exenciones excesivas o beneficios concentrados en determinados sectores (Bird & Zolt, 2005).

Investigaciones recientes como la de Ajzenman et al. (2024) han evidenciado que una reforma tributaria progresiva, si es percibida como justa y equitativa, puede incrementar el cumplimiento voluntario y fortalecer la legitimidad institucional del sistema tributario. En efecto, numerosos estudios empíricos han demostrado que los contribuyentes tienden a cumplir voluntariamente cuando perciben que el sistema es justo y que quienes tienen mayores ingresos pagan proporcionalmente más (Lee y Shin, 2020; Nurunnabi, 2019; Wagstaff y van Doorslaer, 2001). Por el contrario, la percepción de privilegios injustificados o la presencia de beneficios regresivos erosiona la confianza institucional y debilita la legitimidad fiscal (Rashid & Ahmad, 2020).

En el contexto colombiano, el principio de progresividad está consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política de 1991, el cual establece que “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad” (C.P., 1991, art. 363). Este mandato es vinculante y obliga al legislador a diseñar un sistema tributario acorde con la capacidad económica de los contribuyentes y que garantice una distribución equitativa de las cargas públicas.

La Corte Constitucional ha precisado que la progresividad no debe examinarse únicamente a partir de la tarifa o de la estructura de un tributo considerado de manera aislada, sino principalmente en función de sus efectos dentro del sistema tributario en su conjunto. En particular, la Sentencia C-776 de 2003 señaló que la progresividad permite valorar la manera en que una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica relativa de los distintos grupos de contribuyentes y que el análisis de justicia fiscal debe relacionarse con los fines redistributivos del Estado y los efectos del gasto público. En consecuencia, aunque el presente estudio se concentra en el IRPN, su contribución a la progresividad debe entenderse en interacción con los demás tributos, los beneficios fiscales y la destinación redistributiva de los recursos públicos.

La Corte Constitucional ha interpretado este principio como un componente estructural del Estado social de derecho. En sentencias como la C-397 de 2011 y la C-521 de 2019, ha

sostenido que los principios de equidad y progresividad aplican al sistema tributario en su conjunto, enfatizando que deben evitarse configuraciones regresivas que trasladen la carga tributaria a los sectores de menores ingresos (Corte Constitucional, 2011b, 2019c).

Asimismo, la Corte ha reconocido la doble dimensión del principio de progresividad: una normativa, que exige tarifas crecientes según el ingreso, y una material, que implica evaluar el impacto real de las normas tributarias sobre la distribución de la carga fiscal (Corte Constitucional, Sentencias C-776/03, C-397/11, C-521/19 y C-271/21). Esta perspectiva refuerza la necesidad de evaluar el IRPN más allá de su formulación legal, considerando sus efectos concretos sobre la desigualdad y la justicia distributiva.

Diversos informes institucionales también han advertido sobre las limitaciones del IRPN. La Comisión de Expertos (2016) señaló que, a pesar de su diseño progresivo, su capacidad redistributiva ha sido reducida por el uso extensivo de exenciones y deducciones. En esa misma línea, la DIAN y la OCDE (2021) concluyeron que el bajo recaudo y la reducida base de declarantes comprometen su eficacia material.

Según el Banco Mundial (2023) y la OCDE (2022, 2024), el sistema tributario colombiano conserva elementos regresivos estructurales, debido a su alta dependencia de impuestos indirectos, que afectan de manera desproporcionada a los sectores de menores ingresos. Estos informes advierten que el IRPN representa menos del 1 % del PIB, lo que limita seriamente su papel redistributivo.

Además, autores como Filippini & Zuleta (2016) han subrayado que la inestabilidad normativa, producto de reformas frecuentes, genera incertidumbre jurídica y debilita la función redistributiva del impuesto. Esta inestabilidad también puede erosionar la confianza institucional en el sistema tributario, en la medida en que dificulta la comprensión, aplicación y evaluación sostenida de las normas fiscales.

A partir de esta revisión doctrinal, jurídica y empírica, se constata que, aunque el principio de progresividad se encuentra formalmente reconocido en Colombia, su eficacia real ha sido limitada por factores estructurales y políticos. Informes del Banco Mundial y la OCDE confirman que, a pesar del diseño progresivo del IRPN, su impacto redistributivo

sigue siendo bajo debido a exenciones, evasión y una estrecha base tributaria (Núñez et al., 2020; Joumard & Londoño, 2013). Este panorama justifica la necesidad de un análisis histórico y normativo del IRPN que permita comprender las causas profundas de su limitada función redistributiva.

Metodología

El presente estudio se enmarca en un enfoque cualitativo de tipo jurídico-documental, orientado a reconstruir la transformación normativa, jurisprudencial y doctrinal del impuesto sobre la renta de personas naturales (IRPN) en Colombia entre 1821 y 2023. Según Hernández et al. (2014), este tipo de enfoque resulta idóneo cuando se pretende interpretar fenómenos jurídicos y sociales a partir de fuentes normativas, doctrinales y empíricas, en lugar de establecer relaciones causales mediante mediciones directas. En esta línea, se realizó un análisis sistemático de legislación tributaria, sentencias de la Corte Constitucional, literatura académica especializada, informes institucionales de la DIAN, el Ministerio de Hacienda y organismos multilaterales como la OCDE y el Banco Mundial.

Desde una perspectiva metodológica, el estudio aplicó la técnica de análisis de contenido para identificar patrones discursivos, transformaciones legales relevantes y su correspondencia con el principio de progresividad consagrado constitucionalmente. Se clasificaron y compararon los cambios introducidos por las principales reformas tributarias, considerando su orientación normativa y los efectos redistributivos expresados en el discurso legal. La estructura del análisis sigue el método histórico-jurídico descrito por Carbonell (2004), que permite examinar la función del derecho en contextos específicos, con base en la transformación de las normas y su interpretación jurisprudencial.

Para la selección normativa se priorizaron aquellas disposiciones que introdujeron cambios relevantes en los elementos estructurales del IRPN, especialmente tarifa, base gravable, mecanismos de depuración, deducciones, exenciones, sistemas de retención, tratamientos diferenciales y regímenes especiales. El propósito fue identificar hitos normativos y comparar su incidencia directa o indirecta en la progresividad formal y material del impuesto. La selección jurisprudencial se concentró en decisiones de la Corte

Constitucional relacionadas con el principio de progresividad por su relevancia para interpretar el alcance constitucional del IRPN.

Adicionalmente, se incorporó un componente empírico-descriptivo mediante el análisis de datos oficiales de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para el periodo 2010–2023. Estos datos permitieron construir series estadísticas sobre el comportamiento del recaudo global del IRPN y su distribución por sectores económicos, facilitando el contraste entre el diseño normativo progresivo y la carga fiscal efectiva. La presentación de estos datos en tablas y figuras se utilizó como insumo para la discusión crítica sobre la correspondencia entre progresividad declarada y resultados reales, en línea con la estrategia metodológica propuesta por Flick (2015) para estudios interpretativos que integran fuentes múltiples.

Finalmente, el abordaje aquí desarrollado constituye la primera fase de una investigación más amplia. A partir de los hallazgos documentales y empíricos, se proyecta una segunda etapa con enfoque cuantitativo, orientada a medir de manera estadística el grado de progresividad efectiva del IRPN en distintos deciles de ingreso y segmentos económicos. Esta fase integrará análisis econométricos y modelos de simulación fiscal con base en microdatos tributarios, como parte de un artículo independiente derivado del presente estudio.

Resultados y Discusión

Transformación normativa y discursiva del IRPN (1821–2023)

En Colombia, las reformas han sido entendidas como procesos estructurales complejos que buscan responder a cambios macroeconómicos y sociales (Adarve et al., 2022). En este contexto, el impuesto sobre la renta de personas naturales (IRPN) en Colombia ha transitado por un proceso caracterizado por avances formales y retrocesos estructurales en la aplicación efectiva del principio de progresividad. Desde la Ley 56 de 1918, que formalizó por primera vez el IRPN en el país, el tributo fue concebido inicialmente bajo un esquema proporcional, sin un enfoque redistributivo claro (Bolaños, 2020). No obstante, durante las reformas de la década de 1930, en especial con la Ley 78 de 1935, comenzaron a introducirse elementos de

progresividad a través de tarifas diferenciadas según el nivel de ingreso y la posibilidad de deducciones selectivas, lo que configuró los primeros pasos hacia un sistema más justo en términos verticales (Pérez, 2022).

Durante el siglo XX, normas como la Ley 81 de 1960 consolidaron la arquitectura legal del IRPN, aunque sin lograr una efectividad redistributiva consistente. Con el paso de los años, el sistema se cargó progresivamente de exenciones, deducciones amplias y regímenes especiales que, en la práctica, redujeron su carácter progresivo (Baptiste, 2020). La configuración de estas disposiciones ha planteado cuestionamientos sobre su impacto en la equidad del sistema tributario, lo que resalta la necesidad de evaluaciones empíricas que permitan dimensionar sus efectos redistributivos.

En el siglo XXI, y particularmente en la década de 2010, el IRPN ha sido objeto de reformas frecuentes, fragmentadas y poco transformadoras (Adarve et al., 2022). Aunque algunas de estas reformas, como la Ley 1819 de 2016, introdujeron esquemas cedulares para discriminar tipos de ingresos y buscar mayor equidad, estos mecanismos coexistieron con tratamientos preferenciales que limitaron su impacto redistributivo (Castañeda, 2019).

La Ley 2100 de 2019, resultado de la inexequibilidad de la Ley 1943 de 2018 declarada por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-481 de 2019, retomó en gran parte las disposiciones de su antecesora, manteniendo las tarifas y beneficios del IRPN sin introducir transformaciones estructurales significativas.

La Ley 2155 de 2021, conocida como Ley de Inversión Social, mantuvo la arquitectura del IRPN prácticamente intacta, priorizando estrategias de recaudo basadas en eficiencia más que en redistribución. Por su parte, la Ley 2277 de 2022 representó un nuevo intento por alinear el IRPN con el principio constitucional de progresividad, al establecer mayores tarifas marginales para contribuyentes de altos ingresos y racionalizar ciertos beneficios tributarios. No obstante, aún persisten múltiples excepciones y tratamientos especiales que diluyen el efecto redistributivo esperado.

Como se muestra en la Tabla 1, la trayectoria normativa del IRPN revela un patrón cíclico de avances discursivos hacia la progresividad y retrocesos en su aplicación efectiva.

Esta dinámica evidencia que, aunque la progresividad es un principio proclamado en la Constitución y repetido en el discurso político, su realización práctica ha sido intermitente, lo que subraya la necesidad de contrastar el diseño legal con evidencia empírica sobre la distribución real de la carga tributaria.

Tabla 1. Hitos normativos del IRPN en Colombia y su relación con la progresividad tributaria (1821–2023)

Año	Norma	Cambio clave	Relación con progresividad
1821	Ley 30	Primer intento de impuesto sobre renta según riqueza	Plantea capacidad de pago, sin implementación efectiva
1918	Ley 56	Nacimiento formal del IRPN en Colombia	Proporcional, sin enfoque progresivo
1931	Ley 81	Se introduce la retención en la fuente	Mejora técnica para control, sin cambiar estructura
1935	Ley 78	Se incorpora deducción y tarifa progresiva	Inicio de progresividad por tramos de ingreso
1960	Ley 81	Unificación normativa sin cambios estructurales	Consolidación formal, sin impacto redistributivo
2010	Ley 1430	Reducción de beneficios y control de evasión	Busca eficiencia, sin avance real en progresividad
2012	Ley 1607	Introducción del IMAN e IMAS, enfoque simplificado	Simplificación regresiva en algunos casos
2014	Ley 1739	Impuesto a la riqueza; medidas transitorias	Gravamen temporal, sin impacto estructural
2016	Ley 1819	Sistema cedular, eliminación de IMAN e IMAS	Mayor alineación con progresividad legal
2018	Ley 1943	Intento fallido de racionalización tributaria	Limitada por declaración de inexequibilidad
2019	Ley 2010	Reinstauración de reforma declarada inexecutable	Retoma medidas con poco efecto redistributivo

2022	Ley	Reforma	con	enfoque	Mayor coherencia con principio de
2277		redistributivo; mayores tarifas y		progresividad constitucional	
		eliminación de beneficios			

Fuente: Elaboración propia con base en datos legislativos y documentos oficiales.

Aunque se introducen elementos progresivos, no siempre logran los efectos redistributivos esperados (González & Corredor, 2016).

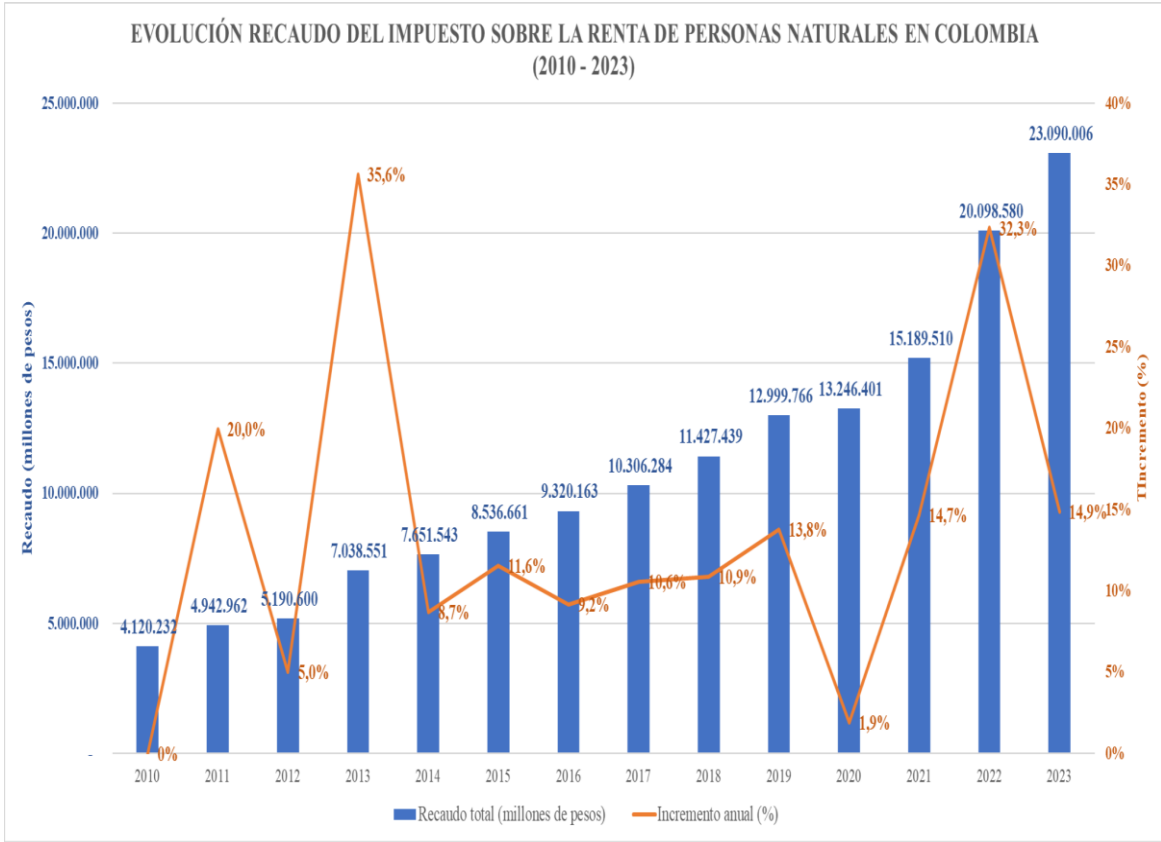
4.2 Progresividad normativa en las reformas y contraste con la transformación del recaudo

Con la promulgación de la Constitución de 1991, el principio de progresividad adquirió rango constitucional en Colombia, obligando al legislador a diseñar un sistema tributario en el cual los contribuyentes con mayor capacidad económica soporten una carga proporcionalmente superior. En respuesta a este mandato, diversas reformas han incorporado elementos progresivos como tarifas escalonadas, esquemas cedulares y, más recientemente, intentos de eliminación de beneficios tributarios que podrían considerarse regresivos (Corte Constitucional, 2019c).

No obstante, la evidencia normativa revela que estos avances legales no se han traducido de manera uniforme en una transformación estructural sostenida del IRPN. Las reformas de la última década ejemplifican esta tensión. La Ley 1739 de 2014 introdujo un impuesto al patrimonio dirigido a altos ingresos, pero no alteró la arquitectura del IRPN. La Ley 1819 de 2016 implementó el sistema cédular para segmentar tipos de ingreso, en teoría para reforzar la progresividad, aunque coexistió con amplias exenciones y tratamientos preferenciales que diluyeron su efecto real (OCDE, 2022). Más recientemente, la Ley 2277 de 2022 representó un discurso redistributivo más sólido, incrementando las tarifas marginales superiores y limitando ciertos beneficios tributarios. Sin embargo, su impacto efectivo sigue restringido por la persistencia de regímenes especiales y por la baja participación del IRPN en el total del recaudo tributario colombiano.

Este escenario queda reflejado en la Figura 1, que muestra la transformación del recaudo efectivo del IRPN entre 2010 y 2023.

Figura 1. Transformación del recaudo del impuesto sobre la renta de personas naturales en Colombia (2010–2023).



Fuente: Elaboración propia con base en datos oficiales de la DIAN.

Durante este periodo, el recaudo creció de 4,1 billones de pesos en 2010 a 23,09 billones en 2023, lo que supone un incremento acumulado del 460,4 %. No obstante, este crecimiento no puede interpretarse de manera automática como prueba de un sistema progresivo consolidado. En varios años, los picos en el incremento porcentual del recaudo —como los observados en 2013 (35,6 %), 2015 (11,6 %), 2019 (13,8 %) y 2022 (32,3 %)— coinciden con reformas puntuales que introdujeron medidas de control, ampliaciones transitorias de la base gravable o aumentos en las tarifas marginales. Sin embargo, tales incrementos fueron más el resultado de ajustes coyunturales que de una transformación estructural y sostenida en la progresividad del sistema (Banco Mundial, 2023; DIAN & OCDE, 2021).

La contradicción entre los avances normativos y los resultados empíricos evidencia la necesidad de contrastar el diseño legal del IRPN con el efecto real sobre la distribución de la carga tributaria. Aunque la tendencia general del recaudo es ascendente, persisten interrogantes sobre el grado en que este crecimiento ha beneficiado o, por el contrario, ha afectado la equidad fiscal en Colombia. Este es precisamente uno de los aspectos que motivan la necesidad de estudios complementarios, como el análisis empírico que se desarrollará en un segundo artículo independiente.

En este escenario de tensión entre avances legales y resultados fiscales reales, la literatura académica reciente aporta perspectivas clave que ayudan a interpretar estos hallazgos. Estudios centrados en América Latina han señalado que los desafíos técnicos, como exenciones frecuentes, bajas tasas marginales efectivas y fragmentación normativa, erosionan la progresividad efectiva del sistema tributario (Bergolo et al., 2023).

En el caso específico de Colombia, Castañeda (2019) concluye que, pese a los esfuerzos de la reforma de 2016 por institucionalizar la progresividad, esta fue contrarrestada por tratamientos preferenciales que limitaron su alcance redistributivo —una especie de contrarreforma integrada al propio sistema cédular— lo que restringió la progresividad real del IRPN.

Estas conclusiones coinciden con las observaciones de la OCDE y el Banco Mundial, las cuales subrayan que pese al aumento del recaudo entre 2010 y 2023, este crecimiento ha estado impulsado más por ajustes coyunturales o medidas de control específicas que por el fortalecimiento de una arquitectura tributaria progresiva y robusta. En particular, el recaudo marginal en años clave reflejó más la activación de bases gravables o incrementos temporales que una consolidación estructural de la progresividad (OCDE, 2022; Banco Mundial, 2023).

De esta manera, la evidencia empírica y doctrinal converge en mostrar que, aunque los textos legales han proclamado progresividad, su efectividad se ha visto limitada por debilidades estructurales. Estos hallazgos refuerzan la tesis central del artículo: el crecimiento del recaudo por sí solo no garantiza justicia tributaria, y debe ser analizado conjuntamente con la arquitectura normativa y las prácticas implementadas.

Discusión crítica: progresividad declarada vs. efectividad real

Aunque el principio de progresividad tributaria ha sido reiteradamente incorporado en el diseño normativo del IRPN, su aplicación práctica ha sido limitada, e incluso contradictoria en algunos casos. Desde la promulgación de la Constitución de 1991, diversas reformas tributarias han enarbolado el discurso de la equidad fiscal, introduciendo tarifas escalonadas, esquemas de depuración cédular y medidas orientadas a eliminar beneficios regresivos. No obstante, diversos estudios han evidenciado que tales reformas no han consolidado un sistema tributario estructuralmente progresivo y sostenido en el tiempo (Comisión de Expertos, 2016; DIAN & OCDE, 2021).

Desde la perspectiva jurisprudencial, la Corte Constitucional ha sido enfática en interpretar el principio de progresividad como una exigencia estructural derivada del Estado social de derecho. A lo largo de su trayectoria jurisprudencial, el tribunal ha establecido que este principio debe entenderse en su doble dimensión: normativa y material. La dimensión normativa obliga al legislador a diseñar un sistema impositivo con tarifas crecientes según la capacidad económica; mientras que la dimensión material impone el deber de evaluar el efecto real de las normas sobre la distribución de la carga tributaria (sentencias C-419/1995, C-243/2011, C-521/2019, C-066/2021).

Asimismo, la Corte ha señalado que la equidad tributaria integra tanto una dimensión horizontal —que exige trato igual para quienes tienen igual capacidad económica— como una vertical —que requiere que los contribuyentes con mayor capacidad contributiva asuman una carga impositiva proporcionalmente superior. Esta interpretación ha consolidado el vínculo entre equidad y progresividad como pilares constitucionales del sistema fiscal colombiano.

A pesar de este marco normativo y jurisprudencial robusto, la realidad tributaria presenta una brecha persistente entre el discurso legal y su ejecución efectiva. Por un lado, las reformas proclaman el compromiso con la justicia fiscal; por otro, en la práctica, persisten mecanismos que erosionan la progresividad, como exenciones excesivas, deducciones amplias y regímenes especiales que benefician desproporcionadamente a contribuyentes con alta capacidad económica (Bird & Zolt, 2005; OCDE, 2022). Esta contradicción entre

progresividad declarada y regresividad material debilita la legitimidad del sistema y limita su función redistributiva.

Ejemplos paradigmáticos de esta tensión se evidencian en las reformas de los últimos años. La Ley 1819 de 2016, aunque introdujo un sistema cedular que diferenciaba fuentes de ingreso para reforzar la equidad vertical, mantuvo simultáneamente beneficios tributarios que neutralizaron en gran parte su efecto redistributivo. De forma similar, la Ley 2277 de 2022, pese a presentarse como una reforma con enfoque redistributivo, preservó regímenes especiales y exenciones que diluyen la progresividad efectiva del IRPN. En consecuencia, el sistema sigue exhibiendo una progresividad formal en su diseño legal, pero conserva rasgos que limitan su progresividad efectiva en la aplicación concreta. (Banco Mundial, 2023; OCDE, 2024).

Esta disonancia entre norma y realidad no solo limita la capacidad redistributiva del IRPN, sino que también pone en entredicho la confianza ciudadana en el sistema fiscal. Tal como señalan estudios recientes, la legitimidad tributaria no depende únicamente del cumplimiento formal del principio de progresividad, sino de su percepción efectiva en la distribución real de la carga fiscal (Ajzenman et al., 2024).

Con el fin de sintetizar esta brecha entre lo normativo y lo práctico, se presenta la Tabla 2 comparativa que evidencia la distancia entre el discurso progresivo contenido en las reformas y sus limitaciones en la ejecución fiscal:

Tabla 2. Contraste entre progresividad normativa y progresividad efectiva en el IRPN colombiano

Reforma fuente	/	Progresividad declarada	Elemento del IRPN afectado	Limitaciones a la progresividad efectiva
Constitución 1991	de	Principio de progresividad con rango constitucional art. 363	Mandato constitucional del sistema tributario	Requiere desarrollo legal, medición material y control institucional para verificar su cumplimiento efectivo
Ley 1819 2016	de	Sistema cedular y eliminación IMAN/IMAS	Base gravable, Coexistencia con exenciones, depuración cedular y deducciones y tratamientos por tipo de preferenciales que redujeron su renta impacto redistributivo	

Reforma fuente	/ Progresividad declarada	Elemento del IRPN afectado	Limitaciones a la progresividad efectiva
Ley 2277 de 2022	Aumento de tarifas marginales altas y limitación de algunos beneficios	Tarifa, rentas exentas, deducciones y rentas de capital	Persistencia de regímenes especiales, beneficios sectoriales y riesgos de evasión o elusión en rentas no laborales y de capital
Jurisprudencia constitucional	Interpretación vinculante de la progresividad como exigencia del sistema tributario	Equidad vertical, equidad horizontal y control constitucional	La interpretación judicial no sustituye la falta de medición periódica de tarifas efectivas, carga real e impacto redistributivo

Fuente: Elaboración propia con base en documentos oficiales, jurisprudencia y literatura especializada.

En consecuencia, estos hallazgos evidencian que la progresividad del IRPN en Colombia no puede evaluarse únicamente desde el diseño legal, sino que debe analizarse en función de su eficacia redistributiva real. Esta brecha entre norma y práctica demanda no solo reformas legislativas más coherentes con el principio constitucional de equidad, sino también mecanismos institucionales de evaluación continua del impacto fiscal, orientados a fortalecer la justicia tributaria y la legitimidad del sistema.

Además, la literatura académica ha desarrollado indicadores que cuantifican la brecha entre la progresividad normativa y la efectividad real del sistema tributario. Guerrero (2024) propone el Progressive Vertical Index (PVI), un índice que compara los impuestos efectivos pagados por el 1 % más rico frente al 50 % más pobre. Su estudio en diez países de América Latina entre 2000 y 2020 revela que, aunque las tasas legales pueden ser progresivas, los impuestos efectivos terminan erosionando esa progresividad cuando las diferencias entre ricos y pobres son mínimas. De manera complementaria, Barreix et al. (2017) documentan que el impuesto sobre la renta personal es nominalmente progresivo, pero su base tributaria es reducida y está afectada por exenciones estándar, deducciones y evasión, lo cual disminuye su poder redistributivo real y limita su capacidad de recaudación.

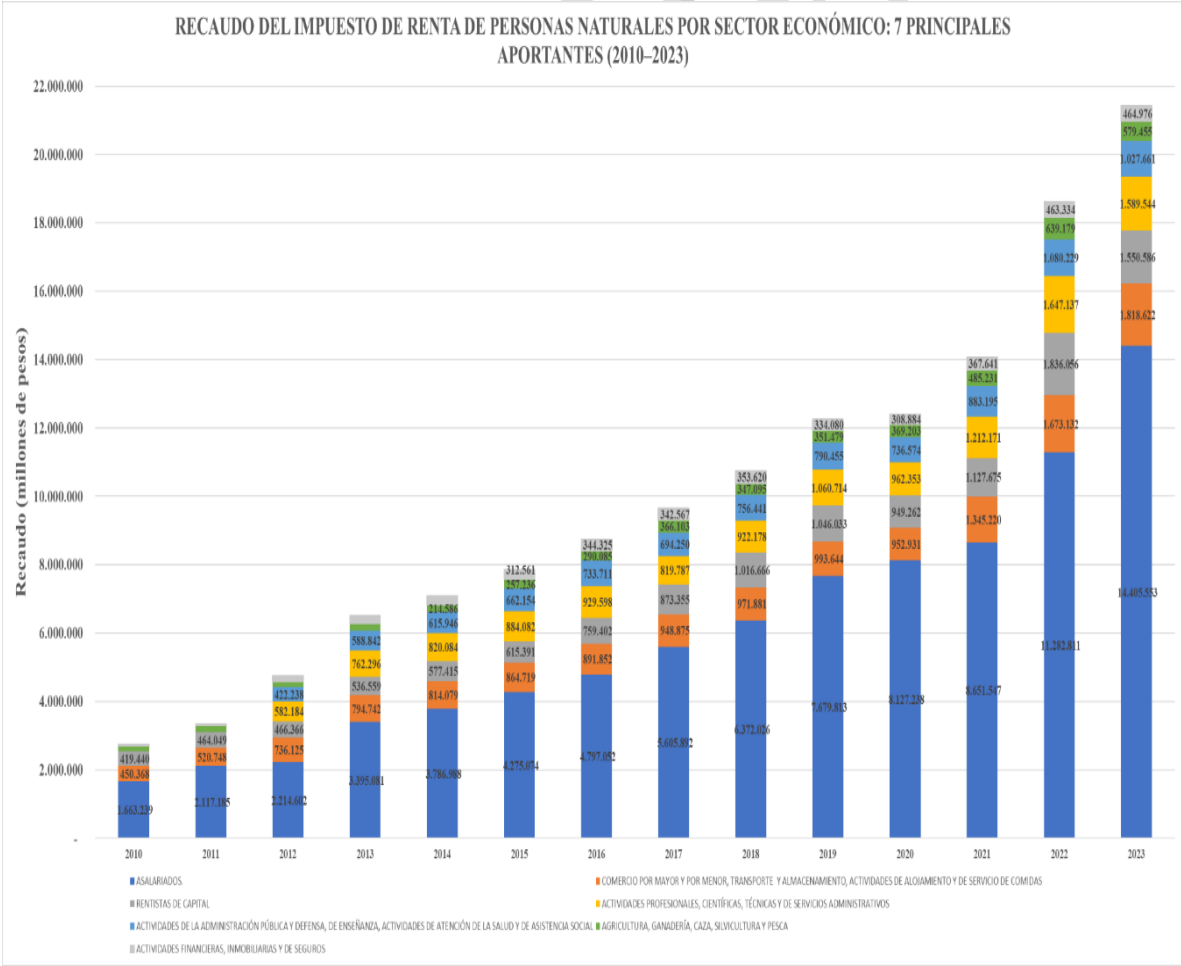
Estos hallazgos coinciden con la evidencia en Colombia, donde organismos multilaterales como la OCDE han señalado que, aunque el IRPN sea formalmente progresivo, su impacto redistributivo es limitado por la baja base tributaria y el uso frecuente de exenciones y deducciones que reducen su efectividad real. En conjunto, estos enfoques

académicos consolidan la tesis de este artículo: el aumento en el recaudo del IRPN entre 2010–2023 refleja ajustes coyunturales o técnicos más que una progresividad estructural plena. Por ello, se confirma la necesidad de establecer mecanismos institucionales permanentes para evaluar y fortalecer la progresividad real del sistema fiscal.

Diseño regresivo en sectores específicos

Uno de los rasgos más críticos del IRPN colombiano es la persistencia de patrones regresivos en sectores específicos. A pesar del discurso de progresividad, ciertos grupos económicos concentran beneficios fiscales y reducen la base gravable efectiva, lo que erosiona la equidad vertical.

Figura 2. Recaudo del Impuesto de Renta de Personas Naturales por sector económico: 7 principales aportantes (2010–2023)



Fuente: Elaboración propia con base en datos oficiales de la DIAN

La Figura 2 muestra que el sector de asalariados pasó de aportar 40,3 % del recaudo en 2010 a 62,3 % en 2023, lo que indica una dependencia creciente del IRPN sobre los trabajadores formales, probablemente por su menor capacidad de elusión. En contraste, sectores con mayor capacidad contributiva potencial, como los rentistas de capital, disminuyeron su participación del 10,1 % al 6,7 % en el periodo. Esto sugiere una brecha entre la configuración normativa y los resultados reales en cuanto a justicia tributaria.

Según García-Barrios et al. (2019), las rentas de capital —especialmente dividendos— han recibido beneficios tributarios estructurales que reducen su carga efectiva, consolidando un diseño regresivo bajo la apariencia de progresividad. Además, Farfán et al. (2019) evidencian que la amplia deducción de costos por parte de profesionales independientes y contratistas permite que contribuyentes con ingresos altos tributen menos que asalariados con rendimientos similares, erosionando la equidad horizontal.

Estos resultados no son exclusivos de Colombia. En América Latina, Barreix et al., (2017) sostienen que, aunque el impuesto sobre la renta personal (PIT) es nominalmente progresivo, su base tributaria reducida y los niveles frecuentes de exenciones reducen significativamente su capacidad redistributiva real.

Asimismo, la revisión de la literatura de política tributaria sugiere que sistemas con altas exenciones, evasión y tasas efectivas bajas para grupos acaudalados impiden traducir normas progresivas en resultados redistributivos concretos (Prichard y Moore, 2023).

En contraste, sectores tradicionalmente asociados con mayor capacidad económica, como los rentistas de capital, muestran una participación relativamente estable e incluso decreciente, pasando del 10,1 % en 2010 al 6,7 % en 2023, a pesar de los discursos políticos que han promovido una mayor carga tributaria sobre este tipo de ingresos. Esta divergencia evidencia posibles espacios de elusión o planeación fiscal, así como un diseño normativo que ha mantenido beneficios tributarios estructurales para este grupo.

Tabla 3. Participación sectorial en el recaudo del IRPN y factores que limitan la progresividad efectiva

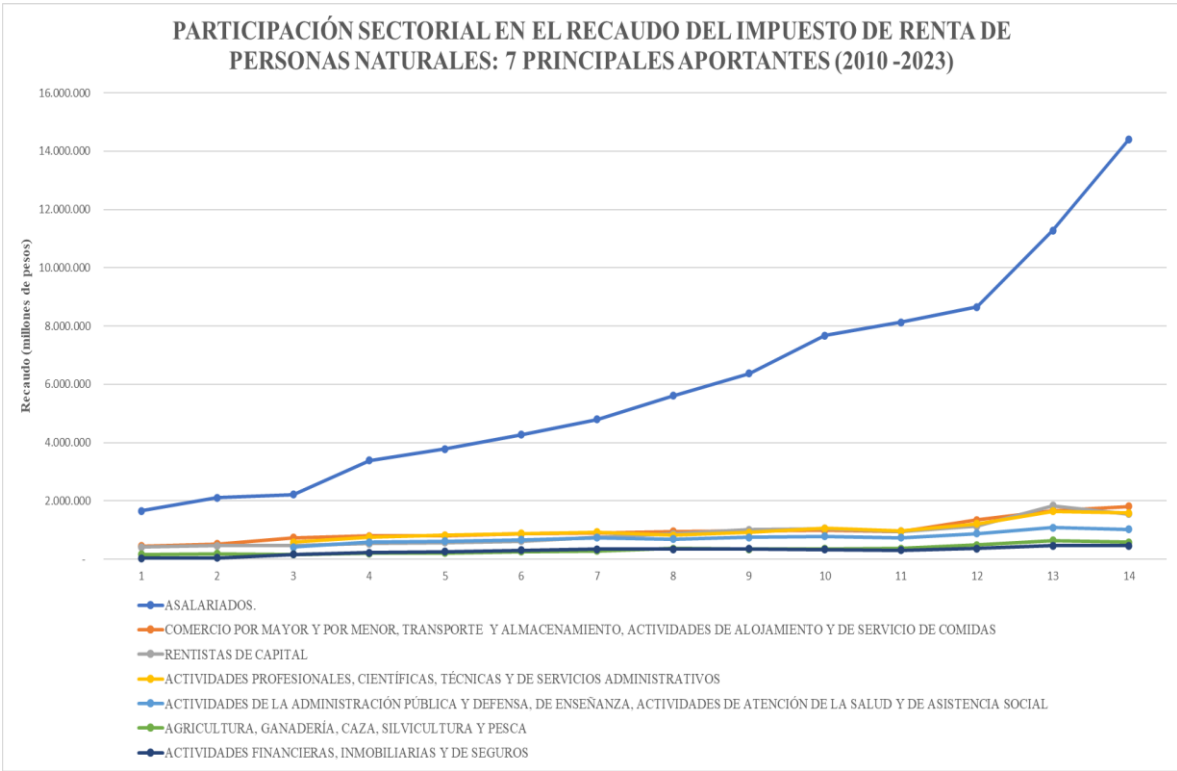
Sector económico	Participación IRPN 2023 (%)	Beneficios o exenciones frecuentes	Riesgo potencial de regresividad
Asalariados	62,3	Retención en fuente, pocas deducciones	Bajo
Rentistas de capital	6,7	Exenciones sobre dividendos y ganancias	Alto
Independientes / Contratistas	~7.8	Deducciones de costos y gastos	Medio-alto
Comercio / Transporte	7,8	Informalidad, baja fiscalización	Medio
Agricultura / Otros servicios	< 5	Incentivos sectoriales, baja formalidad	Medio

Fuente: Elaboración propia con base en datos DIAN y literatura especializada (Farfán et al., 2019; Barreix et al., 2017)

En conjunto, la transformación de la participación sectorial —junto con los tratamientos preferenciales en ciertos regímenes fiscales— evidencia que el esfuerzo tributario recae principalmente en asalariados, mientras que sectores con mayor capacidad contributiva aportan proporcionalmente menos. Este patrón cuestiona la progresividad efectiva del IRPN y confirma la necesidad de validar estas hipótesis mediante un análisis cuantitativo más riguroso.

Esta situación se observa con mayor claridad en la Figura 3, que evidencia cómo la carga del impuesto tiende a concentrarse de manera progresiva en los asalariados, mientras que otros sectores con alta capacidad contributiva, como los rentistas de capital y los trabajadores independientes, mantienen aportes relativamente bajos. Este patrón pone en entredicho la progresividad efectiva del sistema y obliga a cuestionar su equidad vertical, entendida como el trato diferencial justo para quienes poseen mayor capacidad económica (Farfán et al., 2019).

Figura 3. Participación sectorial en el recaudo del Impuesto de Renta de Personas Naturales: 7 principales aportantes (2010–2023)



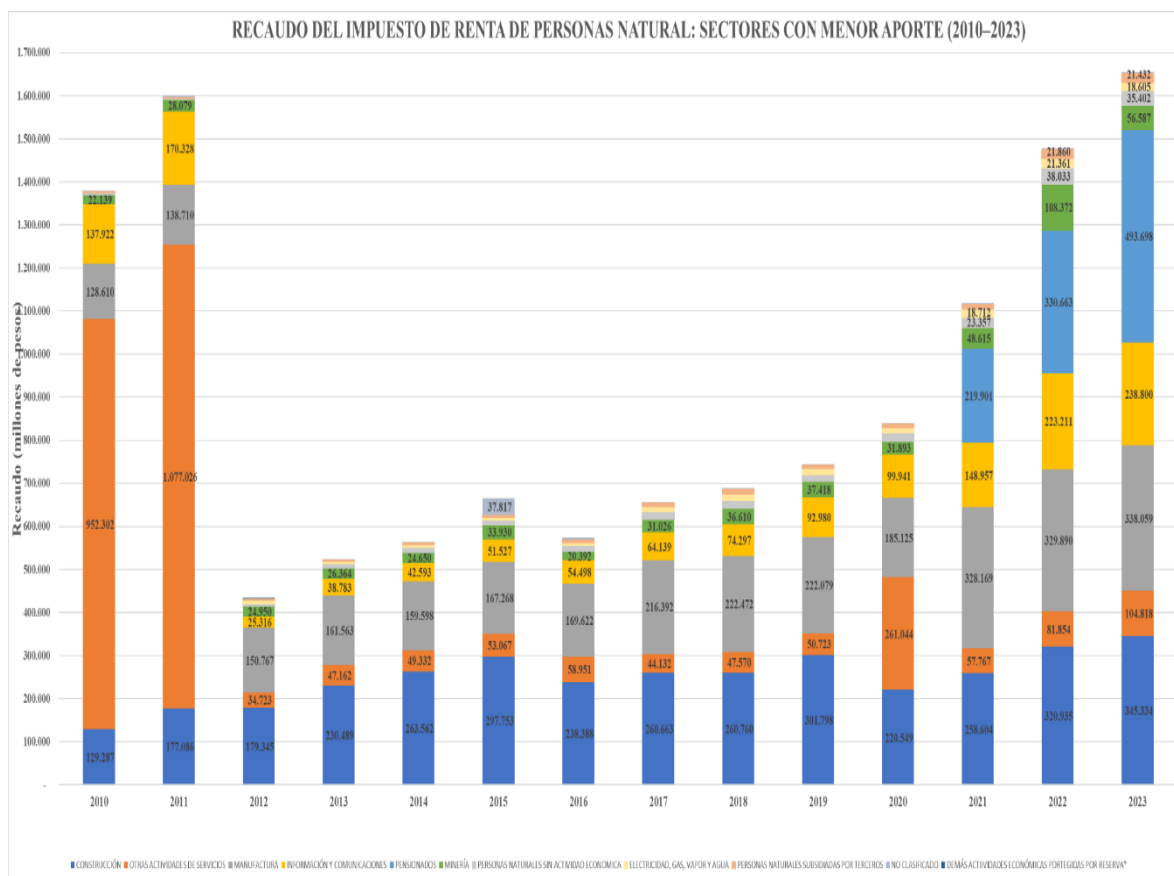
Fuente: Elaboración propia con base en datos oficiales de la DIAN

En conjunto, la transformación de la participación sectorial en el IRPN y la persistencia de tratamientos preferenciales reflejan una estructura fiscal que descarga el peso del tributo sobre los trabajadores dependientes. En contraste, otros sectores —con mayor potencial contributivo— conservan cargas relativas más bajas, en parte debido a mecanismos de planeación fiscal y deducciones específicas (Rodríguez, 2015; García-Barrios, Salazar-Morales & Ortigón, 2019). Esta dinámica debilita el efecto redistributivo del impuesto y justifica la necesidad de contrastar el diseño legal con evidencia empírica sectorial. Justamente, el análisis cuantitativo de estas distorsiones constituye uno de los objetivos de la segunda fase de esta investigación.

Como complemento, la Figura 4 presenta el panorama opuesto: la transformación del recaudo en los sectores con menor aporte al IRPN entre 2010 y 2023. Esta categoría incluye actividades como construcción, manufactura, información y comunicaciones, minería,

agricultura, así como personas naturales sin actividad económica o subsidiadas por terceros. El análisis muestra que, a lo largo del periodo, su contribución al total ha sido marginal, generalmente inferior al 5 %, aunque con variaciones particulares entre sectores.

Figura 4. Recaudo del Impuesto de Renta de Personas Naturales: Sectores con menor aporte (2010–2023).



Fuente: Elaboración propia con base en datos oficiales de la DIAN

El sector de construcción, por ejemplo, no superó el 3,5 % de participación en ningún año, lo cual puede asociarse tanto a la volatilidad de su actividad económica como a incentivos fiscales sectoriales. De forma similar, el sector manufacturero e informático apenas promedian 2,1 % y 1,1 %, respectivamente, lo que puede explicarse por la coexistencia de regímenes especiales y estructuras empresariales fragmentadas. Por otro lado, los pensionados y las personas sin actividad formal mantienen aportes inferiores al 1 %, evidenciando el efecto de exenciones sobre las pensiones y la exclusión tributaria de sectores no formalizados (Barreix et al., 2017).

En esta línea, resulta llamativo que sectores como minería y energía —cuya actividad genera rentas significativas— registren una participación inferior al 0,5 %, lo cual obedece al hecho de que buena parte de sus ingresos están sujetos a regímenes corporativos y no personales. Las categorías “subsidiados”, “sin clasificación” y “otros servicios” presentan contribuciones ínfimas y residuales, generalmente por debajo del 0,2 %, lo que evidencia una concentración limitada del esfuerzo fiscal.

En suma, el contraste entre los sectores con mayor y menor participación tributaria refuerza la idea de un sistema que recae con fuerza sobre los asalariados, mientras permite márgenes amplios de planeación y evasión para otros segmentos. Este desequilibrio compromete el principio de equidad vertical, debilita la legitimidad institucional y limita el efecto redistributivo del IRPN, como también lo han señalado Prichard y Moore (2023) en estudios aplicados a países en desarrollo. Por ello, se hace necesaria una revisión integral del sistema que considere no solo ajustes normativos, sino también mecanismos técnicos y administrativos para mejorar su efectividad real.

Es importante reconocer que, si bien este estudio documental y jurídico ha permitido identificar tensiones estructurales y sesgos regresivos en el diseño normativo del IRPN, subsisten vacíos relevantes en cuanto a su impacto empírico efectivo. Las conclusiones aquí presentadas se apoyan en el análisis normativo, doctrinal y jurisprudencial, así como en fuentes estadísticas oficiales; no obstante, para comprender plenamente la redistribución real de la carga tributaria entre sectores económicos y niveles de ingreso, es indispensable complementar este enfoque con herramientas cuantitativas.

En este sentido, el presente artículo ofrece un diagnóstico inicial que permite identificar los principales factores que limitan la eficacia redistributiva del IRPN en Colombia y delimitar zonas críticas en su diseño normativo. Este análisis sienta las bases para futuras investigaciones que profundicen en la evaluación de la progresividad real del sistema tributario, con miras a aportar evidencia empírica que fortalezca la justicia fiscal, la equidad y la legitimidad institucional (Farfán et al., 2019; García-Barrios et al., 2019).

Conclusiones

El análisis histórico, jurídico y documental realizado en este estudio evidencia que el impuesto sobre la renta de las personas naturales en Colombia ha seguido una trayectoria de avances formales en el diseño normativo, pero con limitaciones sustantivas en su implementación como herramienta de progresividad fiscal. Desde la Ley 30 de 1821 hasta las reformas más recientes, el IRPN ha transitado hacia una arquitectura legal que incorpora elementos progresivos —como tarifas escalonadas, sistemas diferenciados de determinación y restricciones a determinados beneficios tributarios—, especialmente a partir de la década de 1930.

Sin embargo, este desarrollo ha estado condicionado por un patrón cíclico de reformas que ha generado inestabilidad normativa, fragmentación del sistema y escasa consolidación estructural de la equidad vertical. Aunque la Constitución Política de 1991 consagró expresamente el principio de progresividad en su artículo 363, la realidad tributaria evidencia una tensión persistente entre el discurso normativo de justicia fiscal y las condiciones que limitan su materialización.

La investigación muestra que la progresividad del IRPN no puede evaluarse únicamente a partir de la existencia de tarifas marginales crecientes. También depende de la configuración de la base gravable, del alcance de las rentas exentas, las deducciones, los descuentos tributarios y los tratamientos diferenciales aplicables a las distintas fuentes de ingreso. En consecuencia, una estructura formalmente progresiva puede perder parte de su efecto redistributivo cuando estos elementos reducen de manera desigual la carga efectiva entre contribuyentes con capacidad contributiva comparable.

Las reformas tributarias recientes han incorporado mecanismos orientados a mejorar la redistribución, como los sistemas diferenciados de determinación, la organización cedular y el aumento de las tarifas marginales para los contribuyentes de mayores ingresos. No obstante, su impacto ha sido contrarrestado por la permanencia de exenciones, beneficios tributarios y tratamientos especiales que favorecen de manera diferenciada ciertas categorías de renta, debilitando así la equidad horizontal y vertical del sistema.

Aunque la transformación del recaudo del IRPN entre 2010 y 2023 muestra un incremento acumulado significativo, este fenómeno responde a una combinación de factores

normativos, económicos y administrativos. Por tanto, el crecimiento del recaudo no constituye por sí solo evidencia de una progresividad efectiva y sostenible.

La concentración del recaudo en determinadas categorías, especialmente entre asalariados, debe interpretarse con cautela. La participación relativa en el recaudo no equivale automáticamente a esfuerzo tributario ni permite demostrar regresividad, pues no incorpora variables como la distribución del ingreso, el número de contribuyentes, la base gravable, las tasas efectivas o las posibilidades de deducción. Los datos agregados permiten identificar tensiones y formular hipótesis, pero no sustituyen una medición directa de la incidencia tributaria.

Se concluye que, si bien el diseño legal del IRPN se alinea formalmente con el principio constitucional de progresividad, su aplicación práctica continúa limitada por factores estructurales, técnicos e institucionales. Esta brecha entre la progresividad declarada y su materialización restringe el potencial del IRPN como instrumento de justicia fiscal en un contexto de alta desigualdad como el colombiano.

El aporte original del estudio consiste en articular, dentro de una misma lectura histórico-jurídica, las principales transformaciones normativas del IRPN con los elementos que condicionan su progresividad: tarifa, base gravable, beneficios tributarios, diferenciación de las fuentes de renta y capacidad institucional de fiscalización. Esta aproximación permite superar una reconstrucción meramente cronológica y ofrece una lectura crítica de las condiciones que explican la distancia entre el diseño normativo y sus resultados observables.

Finalmente, se reconoce que el enfoque documental y jurídico adoptado impone restricciones para evaluar empíricamente la progresividad efectiva del tributo. La ausencia de microdatos también impide estimar de manera concluyente la carga tributaria por niveles de ingreso y calcular indicadores especializados de progresividad. Por ello, los resultados deben entenderse como un diagnóstico histórico, jurídico y descriptivo de los límites estructurales del IRPN, y no como una medición definitiva de su incidencia redistributiva.

En consecuencia, se plantea como línea futura de investigación una segunda fase de carácter cuantitativo, orientada a medir la carga tributaria efectiva por niveles de ingreso y

fuentes de renta mediante microdatos, tasas medias y marginales, análisis por deciles e indicadores como los índices de Kakwani, Suits o Reynolds-Smolensky. Esta aproximación permitiría contrastar con mayor precisión la progresividad normativa con sus efectos distributivos reales.

Referencias

- Adarve, J., Castellanos, O., López, E., & Arboleda, M. (2022). Las reformas tributarias: afectación en el recaudo y percepción ciudadana. *Revista Cuadernos de Contabilidad*, 52(2). <https://doi.org/10.22431/25005227.vol52n2.3>
- Ajzenman, N., Cruces, G., Perez-Truglia, R., Tortarolo, D., & Vazquez-Bare, G. (2024). From flat to fair? The effects of a progressive tax reform. Working Paper. NBER. https://www.nber.org/system/files/working_papers/w33286/w33286.pdf
- Arango, D., Toro, M., Vásquez, J., & Guerra, J. (2024). Análisis de las variaciones del impuesto de renta en Colombia entre 2012 y 2022: un estudio de caso de ingresos laborales. *Apuntes Contables*, 34, 69–91. <https://doi.org/10.18601/16577175.n34.04>
- Ávila, J., Cruz, Á. (2006). La progresividad del sistema tributario colombiano del orden nacional: un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta (Cuaderno de Trabajo No. 014). Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Oficina de Estudios Económicos.
- Banco Mundial. (2023). Evaluación del impacto distributivo de la política fiscal en Colombia. <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099238407262310909/pdf/IDU069cb4b430e7c3041e10b9320116b07f4c37e.pdf>
- Baptiste, M. (2020). Los requisitos generales para la deducibilidad de los gastos en el impuesto sobre la renta. *Revista de Derecho Fiscal*, 16(4). <https://doi.org/10.18601/16926722.n16.04>

- Barreix, A., Benítez, D., & Pecho, M. (2017). Revisiting personal income tax in Latin America: Evolution and impact. Inter-American Development Bank / OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/16d42b4a-en>
- Bergolo, M., Londoño-Vélez, J., & Tortarolo, D. (2023). Taxing high-income earners: Evidence from a tax reform at the top in Colombia. *Journal of Public Economics*, 226, 104933. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2023.104933>
- Bird, R. M., Zolt, E. M. (2005). Redistribution via taxation: The limited role of the personal income tax in developing countries. *UCLA Law Review*, 52(6), 1627–1695. https://www.uclalawreview.org/wp-content/uploads/2019/09/39_52UCLALRev16272004-2005.pdf
- Bolaños Bolaños, L. del C. (2020). El impuesto de renta en Colombia: una mirada desde el gasto tributario. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, 1(155), 721–756. <https://doi.org/10.22201/ijj.24484873e.2019.155.14946>
- Carbonell, M. (2004). *El método jurídico*. Editorial Trotta.
- Castañeda, J. (2019). Efectos distributivos de la reforma tributaria estructural de 2016 en Colombia. *Cuadernos de Economía*, 38(77), 281–314. <https://doi.org/10.15446/cuad.econ.v38n77.74833>
- Cifuentes Pedraza, A. J., García Cortés, D., García Piñeros, F. C., & Guevara Pérez, D. (2006). Aproximación a la historia de los impuestos en Colombia. *Apuntes Contables*, (11). <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contad/article/view/1355>
- Comisión de Expertos. (2016). Informe final Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. <https://www.minhacienda.gov.co>
- Congreso de Colombia. (1821). Ley 30 de 1821. Sobre contribuciones directas según riqueza.

Congreso de Colombia. (1918). Ley 56 de 1918. Por la cual se establece el impuesto sobre la renta en Colombia.

Congreso de Colombia. (1931). Ley 81 de 1931. Introducción del sistema de retención en la fuente.

Congreso de Colombia. (1935). Ley 78 de 1935. Se incorporan deducciones y tarifas progresivas.

Congreso de Colombia. (1960). Ley 81 de 1960. Unificación normativa del impuesto sobre la renta.

Congreso de Colombia. (2010). Ley 1430 de 2010. Por medio de la cual se dictan normas tributarias.

Congreso de Colombia. (2012). Ley 1607 de 2012. Se introducen el IMAN e IMAS.

Congreso de Colombia. (2014). Ley 1739 de 2014. Se establece el impuesto a la riqueza.

Congreso de Colombia. (2016). Ley 1819 de 2016. Reforma estructural al sistema tributario.

Congreso de Colombia. (2018). Ley 1943 de 2018. Reforma tributaria fallida.

Congreso de Colombia. (2019). Ley 2010 de 2019. Reemplaza a la Ley 1943 tras su inexequibilidad.

Congreso de Colombia. (2021). Ley 2155 de 2021. Ley de Inversión Social.

Congreso de Colombia. (2022). Ley 2277 de 2022. Reforma tributaria para la equidad y la progresividad.

Constitución Política de Colombia [C.P.]. Artículo 363. 7 de julio de 1991 (Colombia).

Corte Constitucional de Colombia. (1995). Sentencia C-419/95.

Corte Constitucional de Colombia. (2003). Sentencia C-776/03.

Corte Constitucional de Colombia. (2011a). Sentencia C-243/11.

Corte Constitucional de Colombia. (2011b). Sentencia C-397/11.

Corte Constitucional de Colombia. (2019b). Sentencia C-481/19. Declaración de inexequibilidad de la Ley 1943.

Corte Constitucional de Colombia. (2019c). Sentencia C-521/19.

Corte Constitucional de Colombia. (2021b). Sentencia C-066/21.

Corte Constitucional de Colombia. (2021c). Sentencia C-271/21.

DIAN & OCDE. (2021). Informe del Comité de Expertos para el análisis del sistema tributario colombiano. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales & Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. <https://www.andi.com.co/Uploads/Informe-Comite-Expertos-DIAN-OCDE2021%20rev%20eomm%202021.pdf>

Diamond, P., & Saez, E. (2011). The case for a progressive tax: From basic research to policy recommendations. *Journal of Economic Perspectives*, 25(4), 165–190. <https://doi.org/10.1257/jep.25.4.165>

- Farfán, J., Duque, M., Orrego, M., & Sossa, S. (2019). Análisis de la carga fiscal asociada al impuesto de renta sobre asalariados en Colombia, 1989–2018. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 74, 103–125. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a05>
- Filippini, F., & Zuleta, H. (2016). Inestabilidad tributaria y crecimiento económico en Colombia. CEDE Documento No. 2016-04. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2932406>
- Flick, U. (2015). Introducción a la investigación cualitativa (5.^a ed.). Ediciones Morata. https://edmorata.es/wp-content/uploads/2021/02/Flick.-Introduccion-a-la-investigacion-cualitativa_prw.pdf
- García Medina, G. A., & García Colmenares, A. M. (2021). Evolución de la declaración de renta entre los años 2010 al 2018. Trabajo de grado, Universidad Cooperativa de Colombia. Recuperado de <https://repository.ucc.edu.co/bitstreams/d3dca7f5-e21a-425d-9f3f-df35414a2dc1/download>
- García-Barrios, C. A., Salazar-Morales, D. A., & Ortegón, M. A. (2019). Progresividad del impuesto sobre la renta y justicia tributaria en Colombia. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, (75), 89–112. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n75a05>
- García, B. (2003). Aproximación a los principios de igualdad, equidad y progresividad en materia tributaria a partir del análisis de la sentencia de la Corte Constitucional, C-1060A de 2001. *Revista de Derecho Fiscal*, (1). Universidad Externado de Colombia. <https://doi.org/10.18601/16926722.n1.03>
- González, J. I., Corredor, F. (2016). "La reforma tributaria no es estructural, ni integral, ni progresiva", *Revista de Economía Institucional* 18, 34, 2016, pp. 173-200. DOI: <http://dx.doi.org/10.18601/01245996.v18n34.11>
- Guerrero, R. (2024). Redefining tax progressivity in developing countries: The Progressive Vertical Index (WIDER Working Paper No. 2024/65). United Nations University

World Institute for Development Economics Research.
<https://doi.org/10.35188/UNU-WIDER/2024/525-3>

Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2014). Metodología de la investigación (6.^a ed.). McGraw-Hill. <https://doi.org/10.5281/zenodo.15338867>

Joumard, I., Londoño, J. (2013). Income inequality and poverty in Colombia - Part 2: The redistributive impact of taxes and transfers (OECD Economics Department Working Papers No. 1037). OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/5k487n4r0t8s-en>

Lee, Y.-H., & Shin, N. (2020). Nothing can be loved or hated unless it is first understood: Taxpayers' perceptions of fairness and compliance. Korean Accounting Review, 45(1), 37–59. <https://doi.org/10.24056/KAR.2019.09.009>

Neumark, F. (1970). Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. Mohr Siebeck. <https://doi.org/10.1628/978-3-16-166065-8>

Núñez, J., Olivieri, S., Parra, J., & Pico, J. (2020). The Distributive Impact of Taxes and Expenditures in Colombia (World Bank Policy Research Working Paper No. 9171). World Bank. Recuperado de <https://documents.worldbank.org/curated/en/48657158324439487>

Nurunnabi, M. (2019). Tax evasion and the role of state actor(s) in developing countries. International Journal of Law and Management, 61(1), 28–52. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-10-2017-0242>

OCDE. (2022). Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2022. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/ed6c2b89-en>

OCDE. (2024). Estudios Económicos de la OCDE: Colombia 2024. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/e61e16ad-es>

- Pérez, V. (2022). Análisis de la carga fiscal asociada al impuesto de renta de las personas naturales asalariadas en Colombia, 2012–2020, con enfoque de equidad. Cuadernos de Contabilidad, 23. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc23.acfa>
- Prichard, W., & Moore, M. (2023). Tax and development: Challenges, opportunities, and next steps. Oxford Review of Economic Policy, 39(1), 1–23. <https://doi.org/10.1093/oxrep/grac031>
- Rashid, M. H. U., & Ahmad, A. (2020). Business students' perceptions of tax evasion: A study in Bangladesh. International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences. <https://doi.org/10.1177/21582440221131280>
- Rodríguez, J. A. (2015). Impuesto sobre la renta: Dime cómo opera y te diré cómo redistribuye. SSRN. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2572777>
- Saez, E. (2001). Using elasticities to derive optimal income tax rates. Review of Economic Studies, 68(1), 205–229. <https://doi.org/10.1111/1467-937X.00166>
- Smith, A. (1776/1976). An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations. Journal of Political Economy, 84(4), 681–698. <https://doi.org/10.1086/251711>
- Stiglitz, J. E. (2000). Economía del sector público (3.^a ed.). McGraw-Hill.
- Wagstaff, A., & van Doorslaer, E. (2001). What makes the personal income tax progressive? A comparative analysis for fifteen OECD countries. International Tax and Public Finance, 8(3), 299–315. <https://doi.org/10.1023/A:1011268209860>