



Incidencia fiscal de los gastos de representación en los profesores de universidades públicas en el impuesto sobre la renta entre los años 1986 al 2022

Lidia María Avendaño Muñoz

Yuliana Usma Grisales

Monografía presentada para optar al título de Especialista en Gestión Tributaria

Asesor temático

Omar Bedoya Martínez

Magister en Tributación y Política Fiscal

Universidad de Antioquia  
Facultad de Ciencias Económicas  
Especialización en Gestión Tributaria  
Medellín – Colombia  
2022

<b>Cita</b>	(Avendaño Muñoz & Usma Grisales, 2022)
<b>Referencia</b>	Avendaño Muñoz, L. M. & Usma Grisales, Y. (2022). Incidencia fiscal de los gastos de representación en los profesores de universidades públicas en el impuesto sobre la renta entre los años 1986 al 2022 [Trabajo de grado especialización]. Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.
<b>Estilo APA 7 (2020)</b>	



Especialización en Gestión Tributaria



**Repositorio Institucional:** <http://bibliotecadigital.udea.edu.co>

Universidad de Antioquia - [www.udea.edu.co](http://www.udea.edu.co)

**Rector:** John Jairo Arboleda Céspedes.

**Decano/Director:** Jair Albeiro Osorio

**Jefe departamento:** Martha Cecilia Álvarez.

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

## Tabla de Contenido

	Pág.
<i>Resumen</i> .....	6
<i>Abstract</i> .....	6
<i>Introducción</i> .....	8
<i>Objetivos</i> .....	10
a) Objetivo General .....	10
b) Objetivos específicos .....	10
<i>Método</i> .....	11
<i>1. Recorrido histórico y fiscal de los gastos de representación para los profesores de universidades públicas</i> .....	12
1.1 Reformas tributarias .....	12
1.2 Jurisprudencia .....	18
1.3 Doctrina .....	19
<i>2 Incidencia fiscal de los gastos de representación para los docentes de universidades públicas desde el año 1986 al 2022</i> .....	21
<i>3 Ejercicio práctico</i> .....	24
<i>4 Conclusiones</i> .....	31
<i>5 Referencias</i> .....	33

## Índice de Tablas

<i>Tabla 1 Comparativo del tratamiento de los gastos de representación</i> .....	16
<i>Tabla 2 Comparativo Renta líquida gravable Artículo 336 del ET</i> .....	22
<i>Tabla 3 Planteamiento ejercicio práctico</i> .....	24
<i>Tabla 4 Comparativo depuración de la renta líquida gravable</i> .....	25
<i>Tabla 5 Solución del caso práctico</i> .....	26

## Índice de gráficos

<i>Gráfico 1 Comparativo de la renta líquida Gravable .....</i>	<i>28</i>
<i>Gráfico 2 Comparativo del impuesto de renta.....</i>	<i>29</i>
<i>Gráfico 3 Comparativo del impuesto a pagar.....</i>	<i>30</i>

## Resumen

El presente documento contiene un análisis sobre el efecto que las reformas tributarias han tenido sobre el tratamiento de los gastos de representación para los docentes de universidades públicas en el impuesto sobre la renta. Por su parte, para el desarrollo de este trabajo se empleó un método descriptivo, toda vez que se recopiló la información del tema de estudio, y se centró en el beneficio que aporta a los gastos de representación. Se realizó un recorrido histórico y fiscal desde la creación de este beneficio hasta la actualidad, resaltando los efectos más representativos, presentando la depuración de la renta en un cuadro comparativo entre las reformas que tuvieron impacto sobre este. Entre ellas se encuentra la Ley 1819 de 2016, donde los profesores se ven mayormente afectados ya que al limitar las deducciones al 40% se aumenta la base gravable y por ende el pago del impuesto.

Finalmente, al realizar la revisión histórica de los cambios que tuvo las reformas tributarias en este beneficio, se pudo observar que esta exención es de gran relevancia para la depuración de la renta toda vez que permite tener una menor renta líquida gravable, en consecuencia, un impuesto a cargo inferior.

**Palabras claves:** Gastos de representación, docentes, universidades públicas, reformas tributarias e impuesto de renta.

## Abstract

This document contains an analysis of the effect that the tax reforms have had on the treatment of representation expenses for public university professors in income tax. For its part, for the development of this work a descriptive method was used, since the information on the subject of study was collected, and focused on the benefit it brings to representation expenses. A historical and fiscal review was carried out from the creation of this benefit to the present, highlighting the most representative effects, presenting the purification of income in a comparative table between the reforms that had an impact on it. Among them is Law 1819 of 2016, where teachers are mostly affected since limiting deductions to 40% increases the tax base and therefore the payment of the tax.

Finally, when carrying out the historical review of the changes that the tax reforms had in this benefit, it was possible to observe that this exemption is of great relevance for the purification of the income since it allows to have a lower net taxable income, consequently, a lower charge tax.

Keywords: Representation expenses, teachers, public universities, tax reforms and income tax.

## Introducción

Colombia desde siempre ha procurado la búsqueda de fuentes de ingresos que le permitan financiar el presupuesto de la nación, disminuir en cierto modo el déficit fiscal que viene cargando el país hace algunos años, además de, dar cumplimiento al plan de gobierno. Es por ello que se tiene que recurrir a las reformas tributarias que les permitan a los gobernantes de turno incrementar el nivel de ingresos que les posibilite cumplir no sólo con el presupuesto nacional que venía, subsanar en cierta medida el déficit fiscal, sino que, además, puedan ejecutar de forma satisfactoria el plan de gobierno planteado por este.

Vale la pena resaltar que el tema de las reformas tributarias en Colombia se ha convertido en una de las principales herramientas utilizadas por el gobierno del momento para generar un aumento en las rentas, y, por ende, se espera que con la emisión de una reforma tributaria se dé un incremento significativo de los recaudos a raíz de los nuevos impuestos creados en dicha reforma o con las respectivas modificaciones de los impuestos existentes. (Velásquez, 2021, pág. 10)

Ahora bien, Ladino, O. (2017) aborda un tema de mucha relevancia tocante a la población en general y no sólo en los ciudadanos colombianos, y es la poca cultura de tributación que hay; frente a esto el gobierno ha recibido críticas constantemente, no por decretar las modificaciones tributarias respectivas ya que estas eran necesarias con el fin de subsanar en cierto modo el déficit fiscal, sino porque con el pasar del tiempo las políticas tributarias de manera indirecta han fomentado esta baja cultura de tributación (p.17). Aunado a la poca cultura de tributación hay que ser conscientes de que siempre existirán personas dispuestas a poner en práctica el dicho popular que dice que, “*hecha la ley, hecha la trampa*”, y por eso buscarán los caminos que le sean posibles para evitar a toda costa pagar sus tributos, cayendo en los delitos de evasión y/o elusión.

Partiendo de lo anterior, muchos de los cambios que se han presentado en la tributación colombiana a través de las reformas tributarias están motivados por el interés del país y de sus gobernantes de combatir los delitos de elusión, evasión, entre otros aspectos que preocupan a sus gobernantes, todo esto sumado al interés que tenían estos gobernantes de turno de hacer parte del selecto grupo de la OCDE.

Otro aspecto clave que se tiene en cuenta en esta propuesta de monografía son las personas naturales asalariadas, que son actualmente sobre quienes está recayendo en gran medida la carga impositiva, toda vez que, los gobiernos de turno con el fin de incentivar la creación de empresas y generación de empleos reducen la carga impositiva que hay sobre las empresas y la está dejando

sobre las personas naturales (Grande & Castañeda, s.f., pág. 31). Es por ello, que el propósito principal de esta propuesta de monografía es en gran medida analizar el efecto tributario en las personas naturales asalariados con las modificaciones de las reformas tributarias en el impuesto sobre la renta entre los años 2012 al 2021 para la población objetivo de esta monografía que son los profesores de universidad pública como personas naturales asalariados.

En relación al tema de esta monografía que es analizar el beneficio que tienen los profesores de universidades públicas en el tratamiento de los gastos de representación, no se encuentran trabajos de grado, tesis con este mismo enfoque y cobertura hacia la actualidad, que permita tener un mayor alcance al análisis con los efectos de las últimas reformas tributarias, lo cual hace que el desarrollo de esta investigación tome mayor relevancia debido a que no se tienen antecedentes comparables en este tema; sin embargo, hay trabajos de grados que tocan a nivel general el tratamiento de la renta persona natural sin hacer énfasis en los gastos de representación como rentas exentas, como es el caso de Análisis del impacto de la Ley 1819 de 2016 con referencia al impuesto sobre la renta de personas naturales asalariada (FRANCO, 2018, págs. 31-32). En cuanto al tema específico de los gastos de representación solo se encontró un artículo de opinión del profesor Omar Bedoya titulado Amargo despertar tributario (BEDOYA, O, 2018).

Esta propuesta de monografía está estructurada de la siguiente forma:

En primer lugar, están los objetivos de esta monografía, tanto el objetivo general como los específicos, en segundo lugar, se encuentra el método utilizado, en tercer lugar se encuentra el desarrollo del tema, el cual está estructurado en tres partes, la primera es un recorrido histórico y fiscal de los gastos de representación para los profesores de universidades públicas, la segunda parte, se encuentra la incidencia fiscal de los gastos de representación desde el año 1986 al 2021, y la última parte es un ejercicio práctico explicativo del tema. Finalmente, se encuentran las conclusiones y referencias bibliográficas.

## Objetivos

### a) Objetivo General

Analizar el efecto tributario en los profesores de universidades públicas como personas naturales asalariados, con las modificaciones de las reformas tributarias en el impuesto de renta entre los años 2012 al 2021.

### b) Objetivos específicos

- Enunciar las reformas tributarias emitidas en Colombia entre los años 1986 y 2021.
- Identificar los principales cambios en el impuesto sobre la renta de personas naturales asalariados con las modificaciones de las reformas tributarias entre los años 2012 al 2021.
- Comparar los cambios del impuesto sobre la renta de personas naturales asalariados en el tratamiento de los gastos de representación con las reformas tributarias entre los años 2012 al 2021
- Determinar cuáles fueron los efectos con las modificaciones de las reformas tributarias, positivos o negativos, en el impuesto sobre la renta entre los años 2012 al 2021 en los profesores de universidades públicas como personas naturales asalariadas.

## **Método**

Para el desarrollo de la monografía, se identifica que el trabajo realizado cumple las características del enfoque de investigación cualitativa, el cual de acuerdo con Blaxter, & Hughes, & Tight (2002), se caracteriza por ser descriptiva, además, se ocupa de recolectar y analizar la información en todas las formas posibles. La metodología de la monografía, se aborda desde el análisis del discurso, puesto que este enfoque, de acuerdo a (Mesías s.f.), su análisis requiere del uso de técnicas hermenéuticas, ponderación de las ideas expresadas, y la importancia que otorga al tema objeto de estudio, permitiendo utilizar fuentes de información para el desarrollo del problema identificado, así mismo, se utilizará la técnica de tipo documental, pues la investigación está referida a documentos, las reformas tributarias y el efecto en la renta de personas naturales.

## **1. Recorrido histórico y fiscal de los gastos de representación para los profesores de universidades públicas.**

### **1.1 Reformas tributarias**

Antes de comenzar el recorrido histórico y fiscal que han tenido los gastos de representación, especialmente, para los maestros de universidades de universidades públicas, es pertinente conocer la definición de los gastos de representación la cual está muy ligada con los viáticos que se encuentran contemplados en el artículo 130 del Código Sustantivo del Trabajo (CST); la Sentencia C-461 de la Corte Constitucional de 2004 dice que los gastos de representación son: “(...) emolumentos que se reconocen excepcional y restrictivamente a empleados de alto nivel jerárquico para el cumplimiento de sus funciones y que en el sector público son constitutivos del salario, (...)”. (Sentencia C-461 de 2004, 2004)

La regulación de los gastos de representación en materia fiscal surgió para el año de 1986 con la promulgación de la Ley 75, la cual, en el Capítulo V, relaciona las nuevas rentas exentas y deducciones las cuales son abordados, más específicamente, en el artículo 35, y para el objeto de estudio de esta monografía relacionada con los gastos de representación para los profesores de las universidades públicas, se encuentran en el literal 7, que dice:

7. Los gastos de representación que perciban en razón a la naturaleza de las funciones que desempeñan, el Presidente de la República, los Ministros del Despacho, los Senadores, Representantes y Diputados, los Magistrados de la Rama Jurisdiccional del Poder Público y sus Fiscales, el Contralor General de la República, el Procurador General de la Nación, el Registrador Nacional del Estado Civil, los Jefes de Departamento Administrativo, los Superintendentes, los Gobernadores y Secretarios Departamentales de Gobernaciones, los Contralores Departamentales, los Alcaldes y Secretarios de Alcaldías de ciudades capitales de Departamento, los Intendentes y Comisarios, los Consejeros Intendenciales y los rectores y profesores de universidades oficiales.

En el caso de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales, se considerará como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario. Para los jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario. En el caso de los rectores y profesores de universidades

oficiales, los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario. (Ley 75 de 1986, 1986)

Posterior a esta norma y hasta el año 2016 se promulgaron varias reformas tributarias sin tocar de forma implícita y explícitamente el tratamiento de los gastos de representación, pero sí otros temas relevantes en materia de renta. Las cuales se enuncian a continuación:

La Ley 44 del 18 de diciembre de 1990, por medio de la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, de las CAR y otros impuestos territoriales. (Ley 44 de 1990, 1990)

Para este mismo año, el 28 de diciembre se expidió la Ley 49: donde se trabajó saneamiento de patrimonio, fortalecimiento del mercado de capitales y aspectos particulares del impuesto sobre la renta tales como la eliminación de la declaración de renta para quienes reciban honorarios comisiones y servicios y quienes son asalariados no declarantes y contribuyentes no declarantes. (Ley 49 de 1990, 1990)

Dos años después, el 30 de junio se publicó la Ley 6 de 1992, en el cual en su primer capítulo se abordó el impuesto sobre la renta y complementarios, modificando los artículos 22 y 25 del estatuto tributario, y adiciona los artículos 125-1, 125-2 y 125-3. (Ley 6 de 1992, 1992)

Para el año 1993 se emite la Ley 100 en temas relacionados con la seguridad social integral y otros temas tales como las prestaciones de carácter económico, de salud y servicios complementarios. (Ley 100 de 1993, 1993)

Para el siguiente año se promulga la ley 174 de 1.994, en materia de saneamiento aduanero y se dictan otras disposiciones en materia tributaria, donde se estableció una renta presuntiva del 1.5% y aumentó la renta presuntiva sobre el patrimonio líquido en un 5%. (Ley 174 de 1994, 1994)

La LEY 223 de 1995 expide normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones. En el capítulo 3 aborda lo relacionado al impuesto de renta, como los ingresos de fuente nacional y dividendos y participaciones no gravadas, utilidad en la enajenación de inmuebles, finalmente la limitación de costos y deducciones. También adicionó el descuento por donaciones. Las rentas de trabajo exentas. Modificó la tasa del impuesto sobre la renta al 35%. (Ley 223 de 1995, 1995)

En esta Ley 383 de 1997, del 10 de julio de 1.997, adicionó 665 la responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA. También establece el límite de los descuentos tributarios. (Ley 383 de 1997, 1997)

Con la Ley 633 de 2000, se adicionó el libro sexto relacionado con el gravamen a los movimientos financieros. Se tocó el tratamiento del beneficio tributario por donaciones. También se modificó la tarifa de la retención en la fuente por honorarios y servicios. (Ley 633 de 2000, 2000)

Con el surgimiento de la ley 788 de 2002, se expiden normas de control, penalización de la evasión y defraudación fiscal. Vale la pena resaltar que uno de estos controles es la imposición por irregularidad en la presentación de declaraciones tributarias a administradores y representantes legales. Además, se crearon los límites para los ingresos no constitutivos de renta, las rentas exentas, costos y deducciones. Se adicionaron otros gastos de la relación laboral como no deducibles, entre otros. (Ley 788 de 2002, 2002)

Para el año 2003 con la ley 863 se realizaron modificaciones a los límites de los ingresos no constitutivos de renta y de los límites de las rentas exentas. También, se adiciona la renta líquida y sanción por activos omitidos y pasivos inexistentes. También se crea el Registro Único Tributario. (Ley 863 de 2003, 2003)

Tres años más tarde se publicó la ley 1111 de 2006, la cual en materia de impuesto en la renta y complementarios, se presentaron modificaciones en la base y porcentaje de la renta presuntiva, la cual no podía ser inferior al 3% del patrimonio líquido del año anterior. Se presentó una modificación al artículo 241, Tarifa para personas naturales y extranjeras residentes y asignaciones y donaciones modales. (Ley 1111 de 2006, 2006)

Para el 2009, se expidió la ley 1370 en la cual se creó el impuesto al patrimonio y los elementos que lo constituyen. (Ley 1370 de 2009, 2009)

El 29 de diciembre de 2010 surge la ley 1430, donde se planteó una eliminación progresiva del gravamen al movimiento financiero. También, se modifican las tarifas al impuesto al patrimonio las cuales varían según la base del patrimonio líquido. Se adiciona el artículo 771-5 en el cual se regulan los medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables. (Ley 1430 de 2010, 2010)

En esta ley 1607 de 2012, se presentaron las condiciones de las personas naturales obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, se realizó una modificación a la deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías. También, se modificó el incentivo al ahorro de largo plazo para el fomento de la construcción. En el artículo 5 se modificó los aportes obligatorios y voluntarios que se

efectúen al sistema general de pensiones, también se modificó el cálculo de la renta exenta. Adiciónese el Capítulo 1 **Empleados** Título V del Libro del Estatuto Tributario con el siguiente Capítulo.

En esta ley se presentaron tres formas de elaborar la declaración de renta para personas naturales, los cuales eran: IMAN, IMAS, y el régimen ordinario.

Adicionalmente, se adiciona Capítulo 2 **Trabajadores por cuenta propia** Título V del Libro del Estatuto Tributario con el siguiente Capítulo. También, se crea el Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE y sus diferentes elementos que lo componen.

En cuanto a los gastos de representación en el Artículo 10 de la Ley 1607 de 2012 se consideran renta exenta para los profesores y rectores de las universidades públicas como hasta ese momento estaba contemplado el numeral 7 del Artículo 206 del Estatuto Tributario. “d) Los gastos de representación considerados como exentos de Impuesto sobre la Renta, según los requisitos y límites establecidos en el numeral 7 del artículo 206 de este Estatuto”. (Ley 1430 de 2010, 2010)

Con la ley 1739 de 2014 se creó el impuesto a la riqueza como impuesto extraordinario por los años 2015, 2016, 2017 y 2018. Se modifica la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE. Adicionalmente, se impuso la sobretasa al Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). Se amplían las condiciones para considerarse residente fiscal. Se hace una modificación en el sistema IMAS en el cálculo y tarifas. Se creó el impuesto complementario para la normalización tributaria, como mecanismos de lucha contra la evasión al impuesto a la riqueza para los años 2015,2016 y 2017, y los elementos que los conforman. El gravamen al movimiento financiero presentó modificaciones en las tarifas para los años 2019 y siguientes. Y otras disposiciones. Se modifican los medios de pagos para la aceptación de costos y deducciones. (Ley 1739 dde 2014, 2014)

Para el 29 de diciembre de 2016, se promulga la ley 1819 como una reforma estructural, la cual trajo múltiples modificaciones a la forma de presentación del impuesto sobre la renta de personas naturales, pasando de un sistema ordinario, IMAN e IMAS, a la determinación del sistema cédular que buscaba clasificar los ingresos entre rentas de trabajo, pensiones, rentas de capital, rentas no laborales y dividendos y participaciones.

Uno de los aspectos a resaltar de esta norma es la participación de los dividendos de los años gravables hasta el 2016 y a partir del 01 enero de 2017.

Se hacen adiciones y modificaciones a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. Se presentaron modificaciones a los artículos 27 y 28 de la realización del ingreso tanto para los obligados como para los no obligados a llevar contabilidad.

También se modificaron los artículos 58 para los no obligados a llevar contabilidad y 59 para los obligados para la realización de costos. Del mismo modo, se modificaron los artículos 104 y 105 relacionados con la realización de las deducciones para los no obligados a llevar contabilidad y los obligados a llevar contabilidad. También se modificó el artículo 71 que está relacionado con la venta de inmuebles. Se adiciona el artículo 107-1 creando límites a las deducciones.

Con el artículo 1 de esta ley se modificó el artículo 336 E.T, con el cual implícitamente, se quitó la calidad de rentas exentas a los gastos de representación para los profesores de universidades públicas, como se muestra a continuación.

**Artículo 336. Renta líquida cedular de las rentas de trabajo.** <Inciso CONDICIONALMENTE exigible> Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el periodo gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula

Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder cinco mil cuarenta (5.040) UVT.

Comparativo con la norma inicial del tratamiento de los gastos de representación, y el gran impacto que tuvo la modificación con la ley 1819 de 2016. (Ley 1819 de 2016, 2016)

Tabla 1 Comparativo del tratamiento de los gastos de representación

<b>Ley 75 de 1986. Artículo 35, Numeral 7.</b>	<b>Ley 1819 de 2016. Artículo 336.</b>
<p>En el caso de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales, se considerará como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario. Para los jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario. <u>En el caso de los rectores y profesores de universidades oficiales, los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario.</u></p>	<p>PARÁGRAFO. En el caso de los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, la prima de costo de vida de qué trata el Decreto 3357 de 2009 no se tendrá en cuenta para efectos del cálculo del límite porcentual previsto en el presente artículo. Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder cinco mil cuarenta (5.040) UVT.</p>
<p><i>Fuente: Elaboración propia</i></p>	

Para el año 2018 la ley 1943, la cual fue declarada inexecutable a partir del 01 de enero con la sentencia C-481-2019, dejando entre ver que esta norma tuvo vigencia para el año 2019.

Se adicionó el tratamiento de los ingresos por concepto de cesantías e intereses como realizados tanto en el momento del pago al trabajador o al fondo de cesantías. También se modificó la tarifa para personas naturales residentes.

En esta ley se realizó modificación en la determinación del cálculo cédular en la renta de personas naturales, pasando de tener 5 cédulas a 3 cédulas: la cédula general (renta de trabajo, renta capital, y renta no laboral), pensiones y dividendos y participaciones. Se crea el impuesto al patrimonio para los años 2019, 2020 y 2021. También, se crea un nuevo impuesto de normalización tributaria complementario al impuesto sobre la renta y al impuesto al patrimonio, con todos los elementos que lo componen. Se crea el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación - RST, con los elementos que lo conforman.

**Artículo 24. <Ley INEXECUIBLE a partir del 1o. de enero de 2020, C-481-19>**

Modifíquense los numerales 6 y 8, y adiciónense el numeral 9 y los párrafos 4 y 5 al artículo 206 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así (...)

9. Los gastos de representación de los rectores y profesores de universidades públicas, los cuales no podrán exceder del cincuenta (50%) de su salario.

*Parágrafo 4o. Las rentas exentas establecidas en los numerales 6, 8 y 9 de este artículo, no estarán sujetas a las limitantes previstas en el numeral 3 del artículo 336 de este Estatuto. (Ley 1943 de 2018, 2018)*

El 27 de diciembre de 2019 se promulgo la Ley 2010, 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. A través de esta ley se ratifica el tratamiento exento de los gastos de representación, como se muestra a continuación.

*Artículo 32. Modifíquense los numerales 6 y 8, y adiciónense los numerales 7 y 9 y los párrafos 4° y 5° al artículo 206 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así (...)*

*9. Los gastos de representación de los rectores y profesores de universidades públicas, los cuales no podrán exceder del cincuenta (50%) de su salario.*

*PARÁGRAFO 4. Las rentas exentas establecidas en los numerales 6, 7, 8 y 9 de este artículo, no estarán sujetas a las limitantes previstas en el numeral 3 del artículo 336 de este Estatuto. (Ley 2010 de 2019, 2019)*

Finalmente, el 14 de septiembre de 2021, se emite la Ley 2155, por medio de la cual se expide la ley de inversión social y se dictan otras disposiciones.

En esta reforma se tocó el tema de normalización tributaria, se incrementó la tarifa general para las personas jurídicas al 35%, se crearon mecanismos de lucha contra la evasión, tales como el RUB. (Ley 2155 de 2021, 2021)

## **1.2 Jurisprudencia**

Para el 25 de marzo de 2003 se da la Sentencia C-250, en esta sentencia se demanda el numeral 7 del artículo 206 del estatuto en lo que concierne a los gastos de representación, declarándolos exequibles.

El concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario dice que:

Afirma, que no se le escapa al Instituto que todos los jueces de la República y los docentes oficiales merecen justos reconocimientos salariales y prestacionales, y que el aparato judicial en particular sufre una deplorable y vergonzosa penuria económica. Pero concluye que el mecanismo para asegurarles una justa remuneración no es ni debe serlo el previsto en el numeral 7°, al amparo de argucias y ficciones como la de los gastos de representación exentos. (Sentencia C-250 de 2003, 2003)

Para el año siguiente surge la Sentencia C 461 de 2004 del 11 de mayo, con la cual la Corte Constitucional, declaró exequible el inciso 4 del numeral 7 del artículo 206 del estatuto tributario, que estaba relacionado con los gastos de representación para los docentes y rectores de universidades públicas, que finalmente pasaría a ser el numeral 7 del mismo artículo.

En opinión de la Asociación sindical de profesores universitarios, indica que respecto a la presunta violación del principio de igualdad tributaria, sostiene, con fundamento en la jurisprudencia de la Corte Constitucional (Sentencia C-410/94) que la exención del 50% de los ingresos mensuales no constituye discriminación alguna, pues el derecho de igualdad no excluye un tratamiento diferente respecto de los sujetos colocados en distintas situaciones de hecho, cuando exista motivo razonable que lo justifique. (Sentencia C-461 de 2004, 2004)

Ya para el 14 de noviembre surge la Sentencia C-120 de 2018 con la cual la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, declaró exequible el inciso primero del artículo 336 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016. El cual trata de la limitación de las deducciones al 40%. (Sentencia C-120 de 2018, 2018)

Posteriormente, se presentó la Sentencia C 481 del 03 octubre de 2019 con la cual se declara INEXEQUIBLE la Ley 1943 de 2018 por tema de forma, en la cual se dispuso el siguiente fallo:

'(i) la declaratoria de inexecutable 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.' (Sentencia C-120 de 2018, 2018)

Con la Sentencia C 520 de 2019 5 se declaró EXEQUIBLE el Artículo 24 de la Ley 1943 de 2018, por los cargos analizados, por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-520-19 de 5 de noviembre de 2019, Magistrada Ponente Dra. Cristina Pardo Schlesinger. (Sentencia C-520 de 2019, 2019)

En último lugar, se toma la Sentencia C-061 del 16 de marzo de 2021 en esta se presenta demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 336 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 41 de la Ley 2010 de 2019; artículo 388, numeral 3 (parcial) del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 18 de la Ley 1819 de 2016, y artículo 122 (parcial) de la Ley 1943 de 2018. (Sentencia C-061 de 2021, 2021)

### **1.3 Doctrina**

En cuanto a doctrina se realizó la consulta a algunos docentes, con el fin de conocer la posición de la exención de los gastos de representación y si vulnera el principio de equidad o igualdad, respecto de los profesores de universidades privadas.

Frente a esto el docente Norvey Vargas, menciona que la exención de los gastos de representación, no viola ningún principio equidad, toda vez que este es la igualdad en el caso concreto, la equidad es la que permite materializar el principio de igualdad, y esta igualdad las

solicita dos personas que estén en el mismo plano, por lo tanto, no se puede hablar de violación a este principio cuando unas personas son de régimen privado y otras son del régimen público, desde la forma de contratación, determina que no se ve violación al principio de equidad.

Por otra parte, en cuanto a la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016, sobre la exención de los gastos de representación, considera que el legislador decide limitarla, y este tiene plena autorización dentro de la configuración de los elementos esenciales para limitar los beneficios. (VARGAS, 2022).

## **2 Incidencia fiscal de los gastos de representación para los docentes de universidades públicas desde el año 1986 al 2022**

Para comprender la afectación que trajo consigo la reforma tributaria del año 2016 para el tratamiento de los gastos de representación en los docentes de universidades públicas, es necesario conocer el tratamiento desde el surgimiento de esta renta exenta y su depuración en la actualidad. Para lo cual se hará una breve explicación de la depuración de la renta líquida.

La depuración de la renta para el tema en estudio, desde la Ley 75 de 1.986 se realiza tomando el valor de los ingresos laborales, a través de certificación de la universidad pública se toman los gastos de representación, los cuales no pueden exceder el 50% del salario, el beneficio de la renta exenta está sujeto al 50% del salario básico. Pero este procedimiento cambió totalmente con el surgimiento de la Ley 1819 de 2016, al limitar el total de costos, deducciones y rentas exentas al 40% del ingreso neto, Artículo 336 del E.T.

Con relación a lo anterior, el Docente de la Universidad de Antioquia Omar Bedoya interpretando la norma explica que el beneficio del 50% en los gastos de representación fue derogado de forma implícita, toda vez que no podrían tener deducciones, costos y rentas exentas que superen el 40% del ingreso neto, lo que incrementó el valor a pagar del impuesto de renta y que, por no estar previsto, muchos contribuyentes tuvieron que tomar créditos de libre inversión para cumplir con esta obligación. (BEDOYA, 2018)

Posteriormente, la Ley 1943 de 2018 en el artículo 24 adiciona expresamente la recuperación de los gastos de representación para los rectores y profesores de universidades públicas como renta exenta, la cual no está limitada por el 40% del artículo 336 del estatuto tributario. Con esta ley se recupera nuevamente el beneficio, para el año gravable 2019.

Tabla 2 Comparativo Renta líquida gravable Artículo 336 del ET

<b>ARTÍCULO 336. Sustituido. Ley 1819/2016, Art. 1. Renta líquida cedular de las rentas de trabajo.</b>	<b>ARTÍCULO 336. Modificado. Ley 1943/2018, Art. 33. Renta líquida gravable de la cédula general.</b>	<b>ARTÍCULO 336. Modificado. Ley 2010/2019, Art. 41. Renta líquida gravable de la cédula general.</b>
<p>Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el período gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula [4].</p> <p>Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, <u>siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder 5.040 UVT.</u> (aparte demandado)</p> <p><b>PARÁGRAFO.</b> En el caso de los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, la prima de costo de vida de que trata el Decreto 3357 de 2009 no se tendrá en cuenta para efectos del cálculo del límite porcentual previsto en el presente artículo.</p>	<p>Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes a dividendos y ganancias ocasionales.</li> <li>2. A la suma anterior, se le restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a cada ingreso.</li> <li>3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula, <u>siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de 5.040 UVT.</u> (aparte demandado)</li> <li>4. En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a estas rentas específicas.</li> </ol>	<p>Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes a dividendos y ganancias ocasionales.</li> <li>2. A la suma anterior, se le restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a cada ingreso.</li> <li>3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula, <u>siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de 5.040 UVT.</u> (aparte demandado)</li> <li>4. En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a estas rentas específicas.</li> </ol> <p>En estos mismos términos también se podrán restar los costos y los gastos asociados a rentas de trabajo provenientes de honorarios o compensaciones por servicios personales, en desarrollo de una actividad profesional independiente. Los contribuyentes a los que les resulte aplicable el parágrafo 5 del artículo 206 del Estatuto Tributario deberán optar entre restar los costos y gastos procedentes o la renta exenta prevista en el numeral 10 del mismo artículo.</p>

*Comparativo entre las Reformas tributarias: Ley 1819 de 2016, Ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019. Fuente. Elaboración propia*

Sin embargo, el 03 de octubre de 2019 mediante la Sentencia C-481 de la Corte Constitucional declaró inexecutable en su totalidad la Ley 1943 de 2018 (Ley de financiamiento), con efecto hacia futuro a partir del 01 enero de 2020.

El 05 de noviembre de 2019 mediante la Sentencia C-520 de la Corte Constitucional, se declara executable el artículo 24 de la Ley 1943 de 2018, trayendo nuevamente el beneficio de renta exenta donde no incluye en la limitante del 40% los gastos de representación.

Con todo, la Ley 2010 de 2019 ratifica este beneficio con el artículo 33, en concordancia con lo dicho por la Corte Constitucional con la Sentencia C-520 de 2019 y la Ley 1943 de 2018, dejando en firme el beneficio como renta exenta los gastos de representación de los profesores de universidades públicas.

Finalmente, la Sentencia C-061 del 16 de marzo del 2021, explica que el aparte demandado del artículo 336, tanto con las modificaciones introducidas tanto por la Ley 1819 de 2016 como por la Leyes 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019 es, en esencia, el mismo y produce iguales efectos legales, es decir, ya estaba resuelta la demanda en las anteriores sentencias de la misma Corte Constitucional.

### 3 Ejercicio práctico

Tabla 3 Planteamiento ejercicio práctico

DESCRIPCION	VALOR	
Ingresos	\$	14.000.000,00
Prima	\$	14.000.000,00
Cesantías	\$	14.000.000,00
Intereses 12%	\$	1.680.000,00
bonificación no constitutiva de renta	\$	833.000,00
Medicina prepagada	\$	6.971.136,00
Dependientes		SI
Intereses vivienda	\$	21.600.000,00
Gasto representación	\$	84.000.000,00
Donaciones entidad sin ánimo de lucro	\$	3.200.000,00
Retenciones que le practicaron	\$	2.869.000,00

*Planteamiento del caso práctico que es objeto de estudio en la presente investigación.*

*Fuente: Elaboración propia.*

Para la elaboración del siguiente ejercicio se toman los datos anteriormente enunciados, aplicando la depuración desde la Ley 1607 de 2012, bajo los sistemas ordinario, IMAN e IMAS, realizando un paralelo con la Ley 1819 de 2016, 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019. Para efectos de comparabilidad de los resultados en las diferentes depuraciones se toma como referencia la UVT del año 2021 (\$36.308). El propósito principal del ejercicio es mirar el efecto de cada una de estas normas en el tratamiento de los gastos de representación de los docentes y rectores de universidades públicas. Se toma en cuenta los límites de las deducciones y exenciones previstas de las normas a aplicar.

Vale la pena mencionar que con la Ley 1607 de 2012 se debía realizar la depuración de la renta por tres sistemas, el ordinario, el IMAN, e IMAS, para que el contribuyente pudiera determinar el sistema por el cual debía presentar la declaración de renta, en el sistema ordinario y el IMÁN debía tomar el que mayor valor a pagar resultará, y en caso dado de que el contribuyente tuviera una renta líquida menor a 4.700 UVT, podía optar por el sistema IMAS, sin ser necesario compararlo con los otros sistemas. Posteriormente, con la Ley 1819 DE 2016 se crea un nuevo sistema cédular compuesto por cinco cédulas. Finalmente, mediante la Ley 1943 de 2018 y la 2010 de 2019 se pasa de cinco cédulas a tres.

Para el caso de estudio, solo se puede observar una cédula que es la de rentas de trabajo, ya que el caso a presentar es un profesor de universidad pública.

A continuación, se muestra un comparativo del cálculo de la depuración de la renta líquida gravable con la Ley 1819 de 2016, Ley 1943 de 2018, y la Ley 2010 de 2019:

*Tabla 4 Comparativo depuración de la renta líquida gravable*

<b>Ley 1819 de 2019</b>	<b>Ley 1943 de 2018 / Ley 2010 de 2019.</b>
<p>Para sacar la renta líquida gravable desde la mirada de la Ley 1819 de 2016 se toma el ingreso bruto del profesor al cual se le restan los INCRNGOS que para este caso serían salud y pensión dando como resultado el ingreso neto, al cual se le aplicará la tarifa del 40% que es la permitida por el artículo 336 E.T.</p>	<p>Para sacar la renta líquida gravable desde el punto de vista de la Ley 1943 de 2018 y Ley 2010 de 2019, se toma el ingreso bruto del profesor se le restan los INCRNGO para este caso serían salud y pensión dando como resultado el ingreso neto, al cual se le resta los gastos de representación que tenga certificados como exentos, los cuales pueden ser hasta el 50% del salario. El resultado es la base para aplicar la tarifa del 40% que es la permitida por el artículo 336 E.T.</p>
<p><i>Comparativo entre la Ley 1819 de 2016 versus la Ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 con relación a la depuración de la renta líquida gravable. Fuente. Elaboración Propia</i></p>	

Ejemplo de declaración de renta de persona natural asalariada y comparación con los sistemas de liquidación del impuesto de la ley 1607 de 2012, vs Ley 1819 DE 2016 y Ley 1943 de 2018 y la 2010 de 2019.

### **Desarrollo de ejercicio**

- 1) La ley 1819 de 2016 dio tratamiento de Ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional (INCRNGO) a los aportes obligatorios a salud y que antes se trataban como deducción.
- 2) La ley 1819 de 2016 dio tratamiento de Ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional (INCRNGO) a los aportes obligatorios a pensión que antes se trataban como renta exenta.
- 3) De acuerdo con la ley 1819 de 2016 y el formulario prescrito por la DIAN para la cédula de ingresos laborales los ingresos netos constituyen la renta líquida de la cédula de ingresos laborales.
- 4) En el sistema IMAN e IMAS se consideraban los aportes obligatorios a salud y pensión como una deducción la cual se llevaba en los formularios prescritos por la DIAN en el mismo renglón.

Tabla 5 Solución del caso práctico

DETALLE / NORMA	Ley 1607 de 2012 Sistema Ordinario	Ley 1607 de 2012 IMAN	Ley 1607 de 2012 IMAS	Ley 1819 de 2016	Ley 1943/2018 - Ley 2010 de 2019
Ingresos Brutos	\$ 168.000.000	\$ 168.000.000	\$ 168.000.000	\$ 168.000.000	\$ 168.000.000
Prima de Servicios	\$ 14.000.000	\$ 14.000.000	\$ 14.000.000	\$ 14.000.000	\$ 14.000.000
Cesantías	\$ 14.000.000	\$ 14.000.000	\$ 14.000.000	\$ 14.000.000	\$ 14.000.000
Intereses a las Cesantías	\$ 1.680.000	\$ 1.680.000	\$ 1.680.000	\$ 1.680.000	\$ 1.680.000
Bonificación No constitutiva salario	\$ 9.996.000	\$ 9.996.000	\$ 9.996.000	\$ 9.996.000	\$ 9.996.000
<b>INGRESOS BRUTOS</b>	<b>\$ 207.676.000</b>	<b>\$ 207.676.000</b>	<b>\$ 207.676.000</b>	<b>\$ 207.676.000</b>	<b>\$ 207.676.000</b>
Salud	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 6.720.000	\$ 6.720.000
Pensión	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 6.720.000	\$ 6.720.000
<b>INCRNGO</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 13.440.000</b>	<b>\$ 13.440.000</b>
<b>INGRESO NETO</b>	<b>\$ 207.676.000</b>	<b>\$ 207.676.000</b>	<b>\$ 207.676.000</b>	<b>\$ 194.236.000</b>	<b>\$ 194.236.000</b>
<b>Gastos de representación Certificados</b>	<b>\$ 84.000.000</b>	<b>\$ 84.000.000</b>	<b>\$ 84.000.000</b>	<b>\$ 84.000.000</b>	<b>\$ 84.000.000</b>
Ingreso Neto - Gastos representación	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 110.236.000
Limite 40%	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 77.694.400	\$ 44.094.400
Limite 40% + Gasto representación	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 128.094.400
<b>COSTOS, DEDUCCIONES Y RENTAS EXENTAS</b>					
Salud	\$ 6.720.000	\$ 6.720.000	\$ 6.720.000	\$ 0	\$ 0
Pensión	\$ 6.720.000	\$ 6.720.000	\$ 6.720.000	\$ 0	\$ 0
Medicina Prepaga	\$ 6.971.136	\$ 0	\$ 0	\$ 6.971.136	\$ 6.971.136
Dependientes	\$ 13.942.272	\$ 0	\$ 0	\$ 13.942.272	\$ 13.942.272
Intereses de vivienda	\$ 43.569.600	\$ 0	\$ 0	\$ 21.600.000	\$ 21.600.000
Cesantías	\$ 15.680.000	\$ 15.680.000	\$ 15.680.000	\$ 12.544.000	\$ 14.112.000
Gastos de Representación	\$ 84.000.000	\$ 84.000.000	\$ 84.000.000	\$ 84.000.000	\$ 84.000.000
<b>TOTAL COSTOS, DEDUCCIONES Y RENTAS EXENTAS</b>	<b>\$ 177.603.008</b>	<b>\$ 113.120.000</b>	<b>\$ 113.120.000</b>	<b>\$ 139.057.408</b>	<b>\$ 140.625.408</b>
Base para Rentas Exentas	\$ 30.072.992	\$ -	\$ -	\$ 55.178.592	\$ 53.610.592
Renta Exentas 25%	\$ 7.518.248	\$ -	\$ -	\$ 13.794.648	\$ 13.402.648
Suma Deducciones + Exentas	\$ 185.121.256	\$ 113.120.000	\$ 113.120.000	\$ 152.852.056	\$ 154.028.056
<b>Renta líquida gravable en Pesos</b>	<b>\$ 22.554.744</b>	<b>\$ 94.556.000</b>	<b>\$ 94.556.000</b>	<b>\$ 116.541.600</b>	<b>\$ 66.141.600</b>
Renta líquida gravable en UVT 2021	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 3.209.81	\$ 1.821,68
<b>Base G.A en UVT</b>	<b>\$ 621,21</b>	<b>\$ 2.604,27</b>	<b>\$ 2.604,27</b>	<b>\$ 1.700,00</b>	<b>\$ 1.700,00</b>
Limite	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 1.509,81	\$ 121,68
Impuesto de Renta en UVT	\$ -	\$ 35,56	\$ 57,14	\$ 538,75	\$ 150,07
<b>IMPUESTO DE RENTA EN PESOS</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ 1.291.112</b>	<b>\$ 2.074.639</b>	<b>\$ 19.560.768</b>	<b>\$ 5.448.768</b>
Descuento Tributario Donación	\$ -	\$ 800.000	\$ 800.000	\$ 800.000	\$ 800.000
<b>IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ 491.112</b>	<b>\$ 1.274.639</b>	<b>\$ 18.760.768</b>	<b>\$ 4.648.768</b>
Anticipo de Renta	\$ -	\$ 368.334	\$ 955.979	\$ 14.070.576	\$ 3.486.576
Menos retenciones practicadas	\$ 2.869.000	\$ 2.869.000	\$ 2.869.000	\$ 2.869.000	\$ 2.869.000
<b>IMPUESTO DE RENTA A PAGAR</b>	<b>-\$ 2.869.000</b>	<b>-\$ 2.009.553</b>	<b>-\$ 638.382</b>	<b>\$ 29.962.344</b>	<b>\$ 5.266.344</b>

*Solución del caso practico bajo las reformas tributarias: Ley 1607 de 2012, en sus tres diferentes sistemas, la Ley 1819 de 2016, la Ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019 Fuente. Elaboración propia Ver Excel Anexo. Ejercicio práctico comparativo*

- 5) La ley 1819 de 2016 incorporó un límite a las deducciones y rentas exentas las cuales sumadas no podrán exceder del 40% del valor de la renta líquida determinada en la cédula de ingresos laborales que es nuestro caso de análisis. (FRANCO, 2018, págs. 31-32). La

modificación de este artículo limita la exención de los gastos de representación, al imponer el límite a las deducciones y exenciones. Artículo 336.

- 6) La Ley 1943 de 2018, recupera de forma expresa la exención de los gastos de representación para los docentes de universidades públicas. Artículo 24.
- 7) La Ley 2010 de 2019, ratifica esta exención con el Artículo 32.

Con el caso anterior, se realizaron las diferentes liquidaciones del impuesto de renta, bajo los parámetros de cada una de las normas mencionadas anteriormente, en la Tabla 1 como insumo para el siguiente análisis.

Desde el punto de vista de la Ley 1607 de 2012, el cálculo del sistema ordinario, IMAN e IMAS, permiten la exención de los gastos de representación de los docentes de universidad pública, con previa certificación de la universidad.

La diferencia entre estos tres sistemas es que el ordinario permitía las deducciones y las rentas exentas del 25%, mientras que el sistema IMAN e IMAS, solo podía tomar salud y pensión, cesantías, y los gastos de representación.

Analizando los resultados del cálculo bajo la Ley 1607 de 2012, si este contribuyente tuviera que optar por uno de estos sistemas, debería hacerlo bajo el sistema IMAS, ya que la renta gravable alternativa es inferior a 4.700 UVT. Lo que implicaría un mayor impuesto, debido a que este sistema tiene una tarifa más alta que los otros dos sistemas.

Ahora bien, suponiendo que tuviera que comparar el sistema ordinario con el IMÁN, a este contribuyente le corresponde declarar por el sistema IMAN, toda vez que este representa el mayor impuesto a pagar.

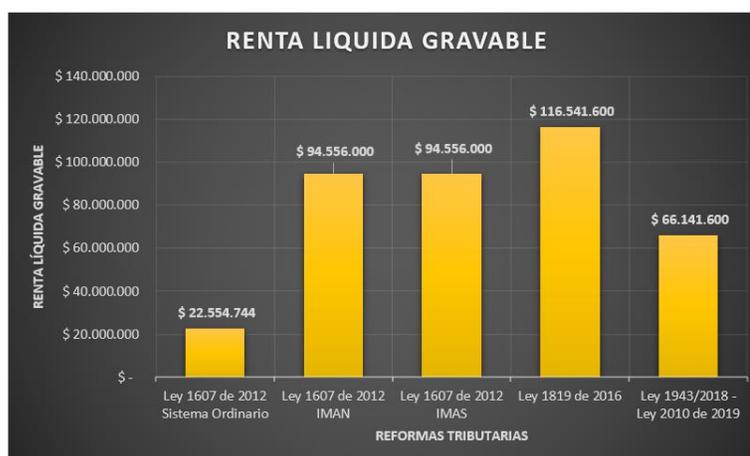
Con la Ley 1819 de 2016, se puede observar que el valor de Salud y Pensión pasa de ser una deducción para tomarse como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional (INCRNGO), lo que muestra una diferencia en el monto de las deducciones para ejercicio por un valor de \$13.440.000, permitiendo aprovechar el límite del 40% de las deducciones y exenciones.

En el Gráfico 1, Comparando la Ley 1819 de 2016 con la Ley 1943 de 2018 y la 2010 de 2019, se puede concluir para con las Reformas Tributarias: Ley 1607 de 2012 para sus 3 sistemas, Ley 1819 de 2016, Ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019 que, aunque hay una reducción en la renta líquida gravable respecto de la norma anterior, el impuesto sigue siendo representativo si lo miramos frente a la ley 1607 de 2012. Sin embargo, la renta líquida gravable del año 2013 fue de \$94.556.000, para el año 2017 es de \$116.541.600 y finalmente en el año 2019 y 2020 ya la renta

líquida equivalía a \$66.141.600, mostrando entonces una reducción para los dos últimos años gravables del 43.25%, favoreciendo los años gravables 2019 en adelante.

Para explicar la afectación que trajo el Artículo 336 del E.T sobre los gastos de representación, al limitarlos implícitamente, se puede observar que el valor de \$84.000.000 hace parte de la sumatoria para el cálculo del límite de este 40%, que para este caso representa un total de \$77.694.400, permitiendo solo tomar como exención de los gastos de representación un valor de \$28.942.592, como consecuencia generando un impuesto neto de renta mayor al pasar de \$1.274.639 en el sistema IMAS, a \$18.760.768 con el sistema cedular de la Ley 1819 de 2016, representando 14.62 veces el pago del impuesto versus la ley anterior.

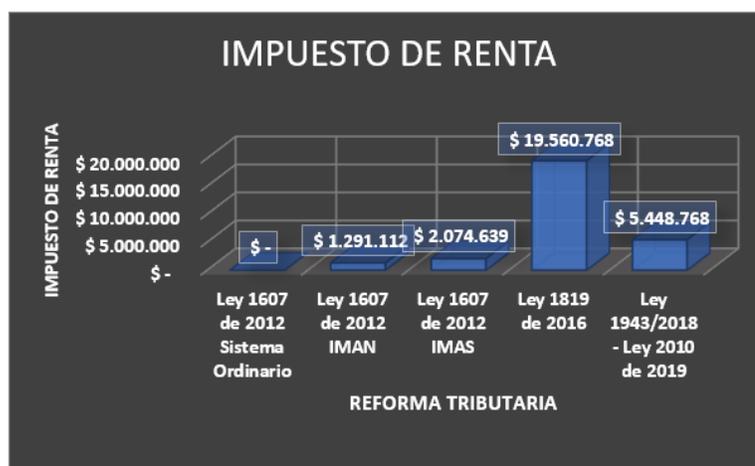
Gráfico 1 Comparativo de la renta líquida Gravable



*Nota. Reformas Tributarias: Ley 1607 de 2012 para sus 3 sistemas, Ley 1819 de 2016, Ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019. Fuente: Elaboración propia*

Esta situación generó un impacto muy fuerte tanto anímico como económico en las finanzas de los profesores de universidades públicas, conllevando a que muchos de ellos tuvieran que recurrir al sistema crediticio con el fin de cumplir la obligación de pagar los impuestos. Toda vez, que fue un imprevisto ya que desconocían las consecuencias de las aplicaciones de la nueva norma, y esta repercusión estuvo durante dos años 2017 y 2018.

Gráfico 2 Comparativo del impuesto de renta



*Nota. Reformas Tributarias: Ley 1607 de 2012 para sus 3 sistemas, Ley 1819 de 2016, Ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019. Fuente: Elaboración propia*

En el Gráfico 2, se muestra la afectación que tuvo el impuesto de renta con los profesores al no contar con el beneficio de los gastos de representación como exención, lo que refleja un valor de impuesto de renta muchísimo mayor en comparación con los comparativos de las normas anteriores y posteriores a la Ley 1819 de 2016.

Con la Ley 1943 de 2018, se recupera el beneficio de la exención de los gastos de representación, permitiendo que estos fueran excluidos de los ingresos para luego calcular el límite del 40%, lo que permitió pasar de un límite de \$77.694.400 a \$128.094.400, lo cual se vio reflejado en el pago de un impuesto 4 veces menor, en comparación de los años de vigencia de la ley 1819 de 2016.

Finalmente, con la Ley 2010 de 2019 se ratifica este tratamiento, junto con la sentencia C-061 del 16 de marzo de 2021, la cual confirma que con estas últimas reformas ya se contaba nuevamente con dicho beneficio.

Gráfico 3 Comparativo del impuesto a pagar



*Nota. Reformas Tributarias: Ley 1607 de 2012 para sus 3 sistemas, Ley 1819 de 2016, Ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019. Fuente: Elaboración propia*

En relación con el Gráfico 3 y teniendo en cuenta los descuentos tributarios y retenciones a favor del caso de estudio, se puede vislumbrar que el año gravable 2017 y 2018 tuvieron una gran afectación por la norma, como también se resaltó en Gráfico 1 y 2.

## 4 Conclusiones

Como resultado del recorrido histórico y fiscal, se puede observar que las reformas tributarias en cuanto al impuesto sobre la renta de personas naturales, se trata de que este grupo tribute cada vez más, debido a que se han limitado diferentes variables que les permitían disminuir la renta líquida gravable y por ende el pago del impuesto.

Desde el punto de vista de las sentencias analizadas, se encuentran diversas discusiones respecto de si los gastos de representación exentos son o no la forma de reconocer la ardua labor de la docencia, para algunos estos ingresos deben estar gravados, mientras que otros consideran que este beneficio no viola ningún principio, toda vez que este ingreso es necesario para el desarrollo de la labor al ser razonable su uso.

A continuación, se presentan las principales conclusiones que surgieron a partir del efecto que tuvieron las reformas tributarias que tocaron directa e indirectamente la exención de los gastos de representación de universidades públicas.

En primer lugar, la Ley 1607 de 2012, reconoció la exención de los gastos de representación bajo los tres sistemas que esta norma contempla de manera expresa, lo que permitió que tuvieron una mayor reducción de la renta líquida gravable.

En segundo lugar, con la promulgación de la Ley 1819 de 2016, en los profesores de universidad pública tuvo un gran impacto, toda vez que los ingresos considerados gastos de representación equivalente al 50% del salario no se podía tomar como renta exenta debido al límite del artículo 336, el cual les impedía tomar un mayor valor de las exenciones y deducciones del 40% incluyendo estos ingresos, dejando entonces una gran parte gravada, generando que el pago del impuesto representará 14.62 veces en comparación con la norma anterior.

En relación con lo anterior, realizando un análisis en cifras monetarias, se puede observar que el monto de las deducciones y exenciones bajo el sistema IMAS equivalían a \$113.120.000, mientras que bajo la Ley 1819 de 2016, sumaban \$152.852.000, pero la limitante del 40% solo permitía tomar un valor de \$77.694.400, lo que equivale a dejar de tomar como exentas un total \$75.157.656, lo que representa para el contribuyente una renta líquida mayor.

En tercer lugar, con la Ley 1943 de 2018, los docentes de universidades públicas lograron recuperar la exención prevista en el artículo 206 numeral 9, permitiendo tener un alivio a la siguiente declaración de renta, la reducción de la renta líquida gravable pasó de \$116.541.600 a

\$66.141.600, lo que equivale a una disminución del 43.25%. Lo cual se ve reflejado en un impuesto de renta 3.59 veces menor versus la Ley 1819 de 2016.

Pese a lo anterior, esta norma fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional lo que generó nuevamente incertidumbre sobre el tratamiento de los gastos de representación, pero debido a múltiples demandas mediante sentencias se logró mantener el beneficio que fue ratificado por la reforma tributaria Ley 2010 de 2019.

Como resultado del proceso investigativo a través del campo fiscal y jurídico comprendido entre los años objeto de estudio de esta monografía, se llegó a la conclusión que el beneficio de la exención de los gastos de representación para el caso de los docentes de universidades públicas, tiene una consecuencia positiva muy alta en cuanto a la depuración de la renta líquida gravable como asalariado, porque a los ingresos netos se le restan los gastos de representación para el cálculo del 40% y al valor resultante se le suma el valor de dichos gastos, lo que permite una deducción mayor.

En el ámbito académico, este trabajo contribuye como fuente de información bibliográfica, como una guía para futuras investigaciones relacionadas con el tratamiento e impacto de los gastos de representación de los docentes de universidades públicas, desde su creación hasta la última reforma ley 2010 de 2019, que de una u otra manera ratificó la exención.

Finalmente, en opinión de los investigadores se considera que los gastos de representación para la población objeto de estudio representa una fuente de recursos para cumplir con el desplazamiento y manutención de estos en las diferentes sedes a las cuales se les comisione, por lo cual considerarlo como un ingreso gravado vulnera el principio de igualdad contemplado en la Constitución Política de Colombia. Sin embargo, los docentes de universidad privada pese a que prestan un servicio igual a los de universidades públicas, no pueden hacer uso del beneficio contemplado en el Artículo 206 del E.T, lo que genera que paguen un mayor tributo.

De acuerdo con lo anterior, se considera que la mejor forma de ser equitativo sin distinguir el régimen en que se encuentren los profesores es medir, la capacidad contributiva según los ingresos por salario, en concordancia con el principio de equidad vertical, donde quien más gana debe ser el que más tribute. Por lo tanto, se debe crear un tope a partir del cual se pierda el beneficio, independientemente si es público o privado.

## 5 Referencias

Bedoya, O. (23/08/2018). Amargo despertar tributario. Noticias UdeA. Recuperado de [https://www.udea.edu.co/wps/portal/udea/web/inicio/udea-noticias/udea-noticia/!ut/p/z1/vVNNc4IwEP0r9dAjxhA8cggVr8rKjNpRMx6naAIIIOP7--Qe20ytQ6HppDkrd5u\\_s22SCKZoimbAcrpkCkLNb4hdZenYZHqq6FA1yzatitDSy7TlrmeILR9IzwVLWxO\\_QHvXHfGzQ7BNFr\\_PEvw8XX-V8g0MvhO6cJWqOOp\\_09168\\_TwLikOIG4G2zoS6ikUgVf1dololcsXi74OweM3mK1iLhX3spEiEPgCdZzNICyMK-D5TCEcUglT65x9osIkiAp0oYkUi2msIWhl52PJegWA7MUKDAWOUgz6XjXruppZuhN24H2PfqhXSSd73uCtGMqbUB6VKg2c\\_0BTqm\\_79Cz4U72HnQPTMOFCvsYty3b5ZSupJSN9xeZDHfpUJBBEzu3-pQWcH6NosMUv1ztDFh-UoYCy4zrgPmhsphvi2eUOiepZd0Oo\\_kSOgNbb9KPBz026aPh42ePTBbbWLVzVKE8r\\_7q\\_OzJAxnH8GyK\\_nUoHM73mX-yK1UPgEXFGJI/dz/d5/L2dBISEvZ0FBIS9nQSEh/](https://www.udea.edu.co/wps/portal/udea/web/inicio/udea-noticias/udea-noticia/!ut/p/z1/vVNNc4IwEP0r9dAjxhA8cggVr8rKjNpRMx6naAIIIOP7--Qe20ytQ6HppDkrd5u_s22SCKZoimbAcrpkCkLNb4hdZenYZHqq6FA1yzatitDSy7TlrmeILR9IzwVLWxO_QHvXHfGzQ7BNFr_PEvw8XX-V8g0MvhO6cJWqOOp_09168_TwLikOIG4G2zoS6ikUgVf1dololcsXi74OweM3mK1iLhX3spEiEPgCdZzNICyMK-D5TCEcUglT65x9osIkiAp0oYkUi2msIWhl52PJegWA7MUKDAWOUgz6XjXruppZuhN24H2PfqhXSSd73uCtGMqbUB6VKg2c_0BTqm_79Cz4U72HnQPTMOFCvsYty3b5ZSupJSN9xeZDHfpUJBBEzu3-pQWcH6NosMUv1ztDFh-UoYCy4zrgPmhsphvi2eUOiepZd0Oo_kSOgNbb9KPBz026aPh42ePTBbbWLVzVKE8r_7q_OzJAxnH8GyK_nUoHM73mX-yK1UPgEXFGJI/dz/d5/L2dBISEvZ0FBIS9nQSEh/)

Blaxter, I., & Hughes, C., & Tight, M. (2002). Como se hace una investigación. Philadelphia. Editorial Gedisa. Recuperado de [http://www.hugoperezidiart.com.ar/tallerdetesis-pdf/Blaxter-Hughes-tight-Introd-Cap-1\\_2\\_y\\_3.pdf](http://www.hugoperezidiart.com.ar/tallerdetesis-pdf/Blaxter-Hughes-tight-Introd-Cap-1_2_y_3.pdf)

Franco, Y. (2018). Tesis de pregrado, Análisis del impacto de la Ley 1819 de 2016 con referencia al impuesto sobre la renta de personas naturales asalariadas. Obtenido de <https://repository.unimilitar.edu.co/>: <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/32597/FrancoArboledaYennyMiledy2018.pdf?sequence=1>

Grande, L. C., & Castañeda, C. G. (s.f.). Análisis de la eficiencia del Impuesto sobre renta por rentas laborales en Colombia durante. Obtenido de <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/>: <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/7298/Trabajo%20de%20grado.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Ladino, O. (2017). Qué efectos tiene sobre las personas naturales contribuyentes de renta y complementarios la reforma tributaria estructural Ley 1819 de 2016. Obtenido de <https://repository.unimilitar.edu.co/>:

<https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/16293/LadinoMonta%C3%B1oOlgaLourdes2017.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Ley 75 de 1986. (1986, 23 de septiembre). Congreso de la República. Diario oficial. N. 34276. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/>:  
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=74173>

Ley 44 de 1990. (1990, 18 de diciembre). Congreso de la República. Diario Oficial No. 39.607. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/>:  
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=283>

Ley 49 de 1990. (1990, 28 de diciembre). Congreso de la República. (1990). Diario Oficial 39615. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/>:  
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6545>

Ley 6 de 1992. (1992, 30 de junio). Congreso de la República. (1992). Diario Oficial 40490. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/>:  
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=2767#:~:text=%22Por%20la%20cual%20se%20expiden,y%20se%20dictan%20otras%20disposiciones%22.>

Ley 100 de 1993. (1993, 23 de diciembre). Congreso de la República. Diario Oficial. N.41148. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/>:  
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=5248>

Ley 174 de 1994. (1994, 22 de diciembre). Congreso de la República. Diario Oficial No. 41.643. Obtenido de <http://www.secretariasenado.gov.co/>:  
[http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_0174\\_1994.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0174_1994.html)

Ley 223 de 1995. (1995, 20 de diciembre). Congreso de la República. Diario Oficial 42160 de diciembre 22 de 1995 (inicial) y Diario Oficial 43235 de febrero 11 de 1998 (posterior).  
Obtenido de [http://www.secretariasenado.gov.co/  
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_0223\\_1995.html](http://www.secretariasenado.gov.co/http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0223_1995.html)

Ley 383 de 1997. (1997, 10 de junio). Congreso de la República. Diario Oficial 43083  
Obtenido de [https://www.funcionpublica.gov.co/  
https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=341](https://www.funcionpublica.gov.co/https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=341)

Ley 633 de 2000. (2000, 29 de diciembre). Congreso de la República. Diario Oficial 44275.  
Obtenido de [https://www.funcionpublica.gov.co/  
https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6285](https://www.funcionpublica.gov.co/https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6285)

Ley 788 de 2002. (2002, 27 de diciembre). Congreso de la República. Diario Oficial No. 45.046  
Obtenido de [https://www.funcionpublica.gov.co/  
https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=7260](https://www.funcionpublica.gov.co/https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=7260)

Ley 863 de 2003. (2003, 29 de diciembre). Diario Oficial No. 45.415. Obtenido de  
[https://www.funcionpublica.gov.co/  
https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=11172](https://www.funcionpublica.gov.co/https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=11172)

Ley 1111 de 2006. (2006, 27 de diciembre). Diario Oficial No. 46.494. Obtenido de  
[https://www.funcionpublica.gov.co/  
https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=22580](https://www.funcionpublica.gov.co/https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=22580)

Ley 1370 de 2009. (2009, 30 de diciembre). Congreso de la República. Diario Oficial 47.578.  
Obtenido de [https://funcionpublica.gov.co/  
https://funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=38426](https://funcionpublica.gov.co/https://funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=38426)

Ley 1430 de 2010. (2010, 29 de diciembre). Congreso de la República. Diario Oficial 47.937. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=41063>

Ley 1739 de 2014. (2014, 23 de diciembre). Congreso de la República. Diario Oficial No. 49.374. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=60231>

Ley 1819 de 2016. (2016, 29 de diciembre). Congreso de la República. Diario Oficial No. 50.101. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>

Ley 1943 de 2018. (2018, 28 de diciembre). Congreso de la República. Diario Oficial No. 50.820. Obtenido de [http://secretariasenado.gov.co/http://secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_1943\\_2018.html](http://secretariasenado.gov.co/http://secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1943_2018.html)

Ley 2010 de 2019. (2019, 27 de diciembre). Congreso de la República. Diario Oficial No. 51.179. Obtenido de [http://www.secretariasenado.gov.co/http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_2010\\_2019.html](http://www.secretariasenado.gov.co/http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2010_2019.html)

Ley 2155 de 2021. (2021, 14 de septiembre). Congreso de la República. Diario Oficial No. 51.797. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=170902>

Sentencia C-250/2003. (2003, 25 de Marzo). Expedientes D-4119 y 4120 (Rodrigo Escobar Gil, M.P.). Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-250-03.htm#:~:text=De%20manera%20tradicional%2C%20aquellos%20ingresos,se%20consideran%20como%20renta%20gravable.>

Sentencia C-461/2004. (2004, 11 de mayo). Corte Constitucional. Expediente D-2603 (Clara Inés Vargas Hernández, M.P.). Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-461-04.htm>

Sentencia C-120/18. (2018, 14 de noviembre). Corte Constitucional. Expediente D-12052. (Gloria Stella Ortiz Delgado, M.P.). Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2018/C-120-18.htm>

Sentencia C-520/19. (2019, 5 de noviembre). Corte Constitucional. Expediente D-13106 (Cristina Pardo Schlesinger, M.P.). Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-520-19.htm>

Sentencia C-061/21. (2021, 16 de Marzo). Corte Constitucional. Expedientes D- 12814 y D-12908 (acumulados). (Mauricio Piñeros Perdomo, M.P.). Obtenido de [https://normograma.dian.gov.co/ https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/C-061\\_2021.htm?resaltar=sentencia+gastos+representacion+gastos+representacion](https://normograma.dian.gov.co/https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/C-061_2021.htm?resaltar=sentencia+gastos+representacion+gastos+representacion)

Vargas, N. (26 de Noviembre de 2022). Consulta sobre equidad en el trato de los gastos de representación en el cuerpo docente. (Y. USMA, Entrevistador)