

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA**  
**FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN**  
**DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES**  
**PNPC-CONACYT**



TESIS DOCTORAL

**LA EXTRAFISCALIDAD EN EL IMPUESTO DE RENTA Y EL  
PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA EN MÉXICO Y COLOMBIA.**

Requisito para obtener el grado de Doctor en  
Estudios Fiscales

Presenta  
**PEDRO JOSÉ ARRIETA MELENDREZ**

Director de tesis  
**MARCO CÉSAR GARCÍA BUENO**

Asesor Metodológico  
**DR. RUBÉN ANTONIO GONZÁLEZ FRANCO**

Culiacán de Rosales, Sinaloa; México, octubre de 2023



Dirección General de Bibliotecas  
Ciudad Universitaria  
Av. de las Américas y Blvd. Universitarios  
C. P. 80010 Culiacán, Sinaloa, México.  
Tel. (667) 713 78 32 y 712 50 57  
dgbuas@uas.edu.mx

## UAS-Dirección General de Bibliotecas

### Repositorio Institucional Buelna

#### Restricciones de uso

Todo el material contenido en la presente tesis está protegido por la Ley Federal de Derechos de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

Queda prohibido la reproducción parcial o total de esta tesis. El uso de imágenes, tablas, gráficas, texto y demás material que sea objeto de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente correctamente mencionando al o los autores del presente estudio empírico. Cualquier uso distinto, como el lucro, reproducción, edición o modificación sin autorización expresa de quienes gozan de la propiedad intelectual, será perseguido y sancionado por el Instituto Nacional de Derechos de Autor.

Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons Atribución-No Comercial  
Compartir Igual, 4.0 Internacional



## **Dedicatoria**

La vida es de momentos, y hoy es uno de estos momentos gratos, donde hemos dado pasos importantes en profundizar el aprendizaje por este mundo tan variado, colorido y de diversa forma de pensar. Un paso más, un peldaño más en la escalera de la vida, donde el aprendizaje se madura y se convierte en sabiduría. Esta tesis tiene una dedicación especial al Padre celestial, al maestro Jesús, por su infinita bondad y protección a cada momento, así mismo a todos los guardianes y protectores que me acompañaron, a mi amada esposa Angelica María, mis hijos Osman José, David José, mis padres José María, y Bleides Esther, a mis hermanos, al Dr. Alfredo Sánchez, por ser mi maestro espiritual, mi guía y hoy día mi gran amigo. Para todos ellos mis respetos, siempre estuvieron en disposición de apoyarme en esta travesía que parecía inalcanzable, pero lo hemos logrado, aquí queda demostrado que la unión hace la fuerza, doy fe de ello. Angelica María, este logro es más tuyo que mío, tuviste la confianza y asumiste el rol de Padre y Madre en mi ausencia.

En estos momentos es cuando uno se da cuenta que todo esfuerzo, al final trae su recompensa. Este importante logro académico, además del esfuerzo propio, también tiene un gran componente y aporte, opiniones y puntos de vista de muchas personas, una mención especial al Dr. Gonzalo Zambrano Millar (Chile); quien estuvo siempre al pendiente brindándome y aportándome su experiencia profesional y su amistad incondicional; definitivamente corroboro mi lema, “el conocimiento se expresa con acciones”, y hoy materializó una acción que se venía gestando de a poco, el conocimiento es el cumulo de pequeñas dosis.

También hago una mención especial a un gran amigo que dejó este plano terrenal con un ímpetu, conocimiento, y calidad humana excelente. Hago referencia al Dr. Romel Ramon Gonzales (Q.E.P.D) también tiene su gran aporte en este logro, me dio la oportunidad de trabajar a su lado creando al Centro Internacional de Investigación y Desarrollo - CIID. De la cual me dio la responsabilidad ser el director de Relaciones Públicas del CIID.

## **Agradecimientos**

Es un orgullo muy grande para mi realizar estos agradecimientos al Posgrado de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Sinaloa y al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología de México - CONACYT- mi eterno agradecimiento por el apoyo e incentivo otorgado para cursar el doctorado en Estudios Fiscales. Gracias al Gobierno Mexicano por otorgar estos incentivos que fortalecen la investigación y acercan a países a hacer hermandad y le brindan la oportunidad a personas para que puedan profundizar en estos logros académicos. Mis respetos y admiración por todo el cuerpo docente, directivos, coordinadores y en especial a todos los que de una u otra manera hicieron posible todo este trabajo. Al Dr. Rubén Antonio González Franco, por la oportunidad brindada, a mi director de tesis Dr. Marco Cesar García Bueno, quien me orientó y guio a encontrar mi propio camino, sus observaciones me hicieron ver y encontrar una forma de comprender el desarrollo del mundo tributario. A mis lectores críticos, Dr. Rubén Miranda, Dr. Rubén Franco, sus opiniones en cada coloquio fueron vitales para encontrar la madurez en el tema, y lograr encontrarle el sentido a esta investigación que sin lugar a duda realiza un aporte importante en materia de investigación. Mis más sinceros agradecimientos a todos los profesores a la Dra. Rosalinda Gámez Gastelum; al Dr. José Antonio Penné Madrid; a la Dra. Guadalupe Madrigal; la Dra. Azucena Sandoval; Dr. Eleazar Angulo; y a todos aquellos que hicieron parte de este equipo de docentes que nos permitieron afianzar conocimientos, así como conocer de la tributación de México, a todos ellos gracias.

## Resumen

El Impuesto Sobre la Renta es uno de los tributos con una importante finalidad fiscal, dado que intervienen funciones extrafiscales en el proceso. En ese sentido, es preciso exponer la categoría del impacto económico en términos del patrimonio del Estado, al igual que el efecto económico en el contribuyente, así mismo, revisar el papel del Estado y sus responsabilidades constitucionales, al igual que relacionar los intereses y aplicación de los Principios Tributarios, en especial el de Equidad Tributaria.

En la segunda década del siglo XXI, el panorama fiscal de América Latina enfrentaba una serie de golpes macroeconómicos en cuanto a su recaudación tributaria, lo cual llevó a cuestionarse las condiciones en las que el consumo privado afectaba los ingresos y el destino de las utilidades.

En este orden de ideas el presente trabajo investigativo, además de desarrollar el contexto económico, político y social de los Derechos Fundamentales del Tributo, analiza sus consecuencias en los ordenamientos constitucionales de México y Colombia, al igual que vincula tales condiciones en el desenvolvimiento de las funciones extrafiscales, teniendo en cuenta y considerando el principio de Equidad Tributaria.

**Palabras clave:** Tributo, Extrafiscalidad, Equidad Tributaria, Fiscalidad, Principios Tributarios.

## **Abstract**

The taxes with an important fiscal purpose, given that extrafiscal functions are involved in the process. In this sense, it is necessary to expose the category of the economic impact in terms of the State's assets, as well as the economic effect on the taxpayer. Additionally, it is important to review the role of the State and its constitutional responsibilities, as well as to relate the interests of the Principle of Tax Equity. In the second decade of the 21st century, the fiscal panorama of Latin America faced a series of macroeconomic blows in terms of its tax collection, which led to questioning the conditions in which private consumption affected revenues and the destination of profits. In this order of ideas, this investigative work, in addition to developing the economic, political, and social context of the Fundamental Rights of the Tribute, analyzes their consequences in the constitutional systems of Mexico and Colombia, as well as linking such conditions in the development of extrafiscal functions, considering and considering the principle of Tax Equity.

**Keywords:** Tribute, Extrafiscality, Tax Equity, Taxation, Tax Principles.

## TABLA DE CONTENIDO

<b>I. CAPÍTULO. CONTEXTUALIZACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>24</b>
I.I ANTECEDENTES.....	24
I.II CONTEXTUALIZACIÓN INTERNACIONAL .....	34
I.III CONTEXTUALIZACIÓN NACIONAL .....	38
I.IV CONTEXTUALIZACIÓN REGIONAL .....	40
I.V PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	40
<i>I.V.1 Problema General:</i> .....	41
<i>I.V.2 Problemas Específicos:</i> .....	41
I.VI ESTADOS COMPARATIVOS.....	41
<i>I.VI.1 Caso mexicano</i> .....	41
<i>I.VI.2 Caso colombiano</i> .....	50
I.VII IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN.....	56
I.VIII OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN .....	58
<i>I.VIII.1 Objetivo General</i> .....	58
<i>I.VIII.2 Objetivos específicos</i> .....	58
I.IX ALCANCE DEL ESTUDIO .....	59
I.X BREVE DESCRIPCIÓN DEL MÉTODO EMPLEADO .....	60
I.XI HIPÓTESIS .....	60
I.XII LIMITACIONES DEL ESTUDIO .....	60
<b>II. CAPÍTULO. MARCO DE REFERENCIA.....</b>	<b>62</b>
II.I MARCO HISTÓRICO .....	62

II.I.1 <i>El Estado y la potestad financiera y tributaria. Aspectos políticos y jurídicos.</i> .....	62
II.I.2 <i>Evolución histórica del Estado mexicano y la potestad financiera y tributaria</i> .....	65
II.I.3 <i>Evolución histórica del Estado Colombiano y la potestad financiera y tributaria</i> .....	72
II.I.4 <i>El principio Constitucional de intervención económica en México y Colombia</i> .....	77
II.II MARCO TEÓRICO.....	79
II.II.1 <i>Sistema Tributario</i> .....	79
II.III CONCEPTOS TEÓRICOS.....	88
II.III.1 <i>Principios Presupuestario-fiscales de la imposición</i> .....	100
II.III.2 <i>Principios político-sociales y éticos de la imposición</i> .....	100
II.III.3 <i>Principios político-económicos de la imposición.</i> .....	100
II.III.4 <i>Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios</i> .....	101
II.III.5 <i>Principios Tributarios en los cuales debe basarse un Sistema Tributario</i> .....	117
II.III.6 <i>La Teoría del Tributo</i> .....	165
A) MARCO NORMATIVO .....	202
II.IV MARCO FENOMENOLÓGICO.....	204
<b>III. CAPÍTULO. DECISIONES TEÓRICAS METODOLÓGICAS.....</b>	<b>213</b>
III.I DISEÑO Y ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN .....	216
a) <i>Diseño metodológico mixto.</i> .....	217



b) <i>Diseño metodológico cuantitativo</i> .....	222
c) <i>Diseño metodológico cualitativo</i> .....	225
III.II MATRIZ DE CONGRUENCIA Y CONSTRUCTO DE LA INVESTIGACIÓN .....	228
III.III HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN .....	231
III.IV MÉTODO EMPLEADO .....	231
III.V EL DISEÑO DE LOS INSTRUMENTOS .....	232
III.VI DESCRIPCIÓN DE LOS INSTRUMENTOS .....	233
III.VII LA DESCRIPCIÓN DE CÓMO SE ANALIZARON LOS DATOS .....	234
a) <i>Tipo de investigación</i> .....	234
b) <i>Instrumento de medición</i> .....	234
c) <i>Herramientas estadísticas</i> .....	235
d) <i>Técnicas estadísticas</i> .....	235
e) <i>Ficha técnica</i> .....	236
f) <i>Prueba del instrumento de medición</i> .....	237
<b>IV.    CAPITULO. ANÁLISIS Y PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS.</b>	<b>239</b>
IV.I ANÁLISIS DOCUMENTAL.....	242
IV.II CASO MÉXICO.....	247
IV.III CASO COLOMBIANO.....	251
IV.IV ANÁLISIS DE RESULTADOS DE LA ENCUESTA PRUEBA TIPO LIKERT.....	263
IV.IV.1 <i>Tabulación simple Colombia</i> .....	263
IV.IV.2 <i>Tabulación simple México</i> .....	282
IV.V ESTUDIO DESCRIPTIVO DE TENDENCIAS DE COLOMBIA Y MÉXICO.....	300
IV.VI PRUEBA DE HIPÓTESIS.....	314

<i>IV.VI.1 Análisis de correlación entre rangos de Spearman</i> .....	314
IV.VII. ANÁLISIS DEL CUESTIONARIO .....	319
<b>V. CAPITULO. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b> .....	<b>356</b>
V.I CONCLUSIONES .....	356
V.II RECOMENDACIONES.....	378
<b>REFERENCIAS</b> .....	<b>384</b>
<b>ANEXOS</b> .....	<b>405</b>

## ÍNDICE DE TABLAS

<b>Tabla I-1</b> Ingresos comparativos en puntos porcentuales del PIB.....	29
<b>Tabla I-2</b> Perfil Tributario de Colombia 2020-2021. ....	51
<b>Tabla I-3</b> Efectos percibidos en la Ley 1607 (2012), la Ley 1819 (2016) y la Ley 2010 (2019). ....	52
<b>Tabla II-1</b> Histórico del ISR de 1990 a 1998. ....	68
<b>Tabla II-2</b> Recaudación del ISR período 1999-2002.....	69
<b>Tabla II-3</b> Recaudación del ISR período 2003-2007.....	70
<b>Tabla II-4</b> Recaudación del ISR período 2008-2013.....	70
<b>Tabla II-5</b> Recaudación del ISR período 2014-2015.....	71
<b>Tabla II-6</b> Participación del ISR en Colombia. ....	76
<b>Tabla II-7</b> Problemas de fiscalidad internacional para los países en desarrollo. .....	98
<b>Tabla II-8</b> Atribución de ingresos tributarios a subsectores de la administración general en los países de América Latina y el Caribe. Porcentaje del total de los ingresos tributarios. ....	110
<b>Tabla II-9</b> Medidas de desgravación tributaria relacionadas con COVID-19 en América Latina y el Caribe. ....	112
<b>Tabla II-10</b> Precios internacionales y producción de metales y minerales en países seleccionados de ALC, 2018-2019. ....	115
<b>Tabla II-11</b> Ingresos fiscales del gobierno general procedentes de la minería en nueve países de ALC, por tipo de ingresos ,2018-2019. ....	116
<b>Tabla II-12</b> Total, de ingresos tributarios en % del PIB, 1990-2019. ....	124

<b>Tabla II-13</b> Total, de ingresos tributarios en millones de US dólares de cambio de mercado, 1990-2019. ....	125
<b>Tabla II-14</b> Impuesto sobre la renta y las utilidades (1000) en % del PIB y del total de ingresos tributarios. ....	126
<b>Tabla II-15</b> Producto interno bruto para los años fiscales a precios de mercado, en millones de moneda local. ....	126
<b>Tabla II-16</b> Colombia. Ingresos tributarios detallados.....	127
<b>Tabla II-17</b> México. Ingresos tributarios detallados. ....	128
<b>Tabla II-18</b> La extrafiscalidad en México y Colombia. ....	136
<b>Tabla II-19</b> Conceptos tributarios comparativos. ....	158
<b>Tabla II-20</b> El deber ser del derecho.....	174
<b>Tabla III-1</b> Matriz de consistencia. ....	229
<b>Tabla III-2</b> Ficha técnica.....	236
<b>Tabla III-3</b> Coeficiente Alfa de Cronbach. ....	237
<b>Tabla IV-1</b> Matriz documental sobre la documentación legal de México y Colombia. ....	243
<b>Tabla IV-2</b> Distorsión en la tributación de las empresas en Colombia. ....	253
<b>Tabla IV-3</b> Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución 1. ....	264
<b>Tabla IV-4</b> Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución 2. ....	265
<b>Tabla IV-5</b> Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución 3. ....	266
<b>Tabla IV-6</b> Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución 4. ....	267
<b>Tabla IV-7</b> Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución 5. ....	268
<b>Tabla IV-8</b> Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 1. ....	269
<b>Tabla IV-9</b> Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 2. ....	270

<b>Tabla IV-10</b> Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 3. ....	271
<b>Tabla IV-11</b> Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 4. ....	272
<b>Tabla IV-12</b> Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 5. ....	273
<b>Tabla IV-13</b> Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 6. ....	274
<b>Tabla IV-14</b> Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta. ....	275
<b>Tabla IV-15</b> Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta. ....	276
<b>Tabla IV-16</b> Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta 1. ....	277
<b>Tabla IV-17</b> Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta. ....	278
Tabla IV-18 Dimensión: Efectos no recaudatorios. ....	280
Tabla IV-19 Dimensión: Efectos no recaudatorios [En Colombia la evasión del pago del impuesto sobre la Renta. ....	281
<b>Tabla IV-20</b> Principio de equidad se encuentra establecido en las regulaciones tributarias de México ....	282
<b>Tabla IV-21</b> Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [En México. ....	283
<b>Tabla IV-22</b> contribución tributaria en México. ....	284
<b>Tabla IV-23</b> Contribución las leyes de México. ....	285
<b>Tabla IV-24</b> Capacidad contributiva en materia tributaria en México. ....	286
<b>Tabla IV-25</b> Recaudaciones en México están vinculadas con normas establecidas por los derechos humanos. ....	287

<b>Tabla IV-26</b> Estado Mexicano ejerce potestad para cumplir con la recaudación tributaria.....	288
<b>Tabla IV-27</b> Recaudaciones en México permiten que el Estado promueva mejores condiciones de vida. ....	289
<b>Tabla IV-28</b> Principio de Equidad consagrado en la Constitución de México..	290
<b>Tabla IV-29</b> Contribuyentes de México se encuentran satisfechos en materia de declaración y retención.....	291
<b>Tabla IV-30</b> Contribuyentes tributarios de México se ven afectados por la administración tributaria. ....	292
<b>Tabla IV-31</b> Leyes de México establecen que el Estado puede disponer libremente sin perjuicio de obligaciones de ley. ....	293
<b>Tabla IV-32</b> Estado Mexicano ejerce la potestad tributaria extrafiscal. ....	294
<b>Tabla IV-33</b> Pago de impuesto sobre la renta en México se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo. ....	295
<b>Tabla IV-34</b> México las exenciones al pago del impuesto sobre la renta contempladas en la Ley.....	296
<b>Tabla IV-35</b> México los contribuyentes presentan a tiempo su declaración del impuesto sobre la renta. ....	297
<b>Tabla IV-36</b> México se aplican infracciones y sanciones.....	298
<b>Tabla IV-37</b> México la evasión del pago del impuesto sobre la Renta. ....	299
<b>Tabla IV-38</b> Correlación de la equidad tributaria y la extrafiscalidad de Colombia México. ....	314
<b>Tabla IV-39</b> Correlación de las variables de equidad tributaria y extrafiscalidad Colombia y México. ....	315

<b>Tabla IV-40</b> Correlación de capacidad contributiva de los ingresos y las excepciones de pago.....	317
--	-----

## ÍNDICE DE FIGURAS

<b>Tabla I-1</b> Ingresos comparativos en puntos porcentuales del PIB.....	29
<b>Tabla I-2</b> Perfil Tributario de Colombia 2020-2021. ....	51
<b>Tabla I-3</b> Efectos percibidos en la Ley 1607 (2012), la Ley 1819 (2016) y la Ley 2010 (2019). ....	52
<b>Tabla II-1</b> Histórico del ISR de 1990 a 1998. ....	68
<b>Tabla II-2</b> Recaudación del ISR período 1999-2002.....	69
<b>Tabla II-3</b> Recaudación del ISR período 2003-2007.....	70
<b>Tabla II-4</b> Recaudación del ISR período 2008-2013.....	70
<b>Tabla II-5</b> Recaudación del ISR período 2014-2015.....	71
<b>Tabla II-6</b> Participación del ISR en Colombia. ....	76
<b>Tabla II-7</b> Problemas de fiscalidad internacional para los países en desarrollo. ....	98
<b>Tabla II-8</b> Atribución de ingresos tributarios a subsectores de la administración general en los países de América Latina y el Caribe. Porcentaje del total de los ingresos tributarios. ....	110
<b>Tabla II-9</b> Medidas de desgravación tributaria relacionadas con COVID-19 en América Latina y el Caribe. ....	112
<b>Tabla II-10</b> Precios internacionales y producción de metales y minerales en países seleccionados de ALC, 2018-2019. ....	115
<b>Tabla II-11</b> Ingresos fiscales del gobierno general procedentes de la minería en nueve países de ALC, por tipo de ingresos ,2018-2019. ....	116
<b>Tabla II-12</b> Total, de ingresos tributarios en % del PIB,1990-2019. ....	124



<b>Tabla II-13</b> Total, de ingresos tributarios en millones de US dólares de cambio de mercado, 1990-2019. ....	125
<b>Tabla II-14</b> Impuesto sobre la renta y las utilidades (1000) en % del PIB y del total de ingresos tributarios. ....	126
<b>Tabla II-15</b> Producto interno bruto para los años fiscales a precios de mercado, en millones de moneda local. ....	126
<b>Tabla II-16</b> Colombia. Ingresos tributarios detallados.....	127
<b>Tabla II-17</b> México. Ingresos tributarios detallados. ....	128
<b>Tabla II-18</b> La extrafiscalidad en México y Colombia. ....	136
<b>Tabla II-19</b> Conceptos tributarios comparativos. ....	158
<b>Tabla II-20</b> El deber ser del derecho.....	174
<b>Tabla III-1</b> Matriz de consistencia. ....	229
<b>Tabla III-2</b> Ficha técnica.....	236
<b>Tabla III-3</b> Coeficiente Alfa de Cronbach. ....	237
<b>Tabla IV-1</b> Matriz documental sobre la documentación legal de México y Colombia. ....	243
<b>Tabla IV-2</b> Distorsión en la tributación de las empresas en Colombia. ....	253
<b>Tabla IV-3</b> Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución 1. ....	264
<b>Tabla IV-4</b> Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución 2. ....	265
<b>Tabla IV-5</b> Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución 3. ....	266
<b>Tabla IV-6</b> Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución 4. ....	267
<b>Tabla IV-7</b> Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución 5. ....	268
<b>Tabla IV-8</b> Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 1. ....	269
<b>Tabla IV-9</b> Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 2. ....	270

<b>Tabla IV-10</b> Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 3. ....	271
<b>Tabla IV-11</b> Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 4. ....	272
<b>Tabla IV-12</b> Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 5. ....	273
<b>Tabla IV-13</b> Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 6. ....	274
<b>Tabla IV-14</b> Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta. ....	275
<b>Tabla IV-15</b> Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta. ....	276
<b>Tabla IV-16</b> Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta 1. ....	277
<b>Tabla IV-17</b> Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta. ....	278
<b>Tabla IV-18</b> Dimensión: Efectos no recaudatorios. ....	280
<b>Tabla IV-19</b> Dimensión: Efectos no recaudatorios [En Colombia la evasión del pago del impuesto sobre la Renta. ....	281
<b>Tabla IV-20</b> Principio de equidad se encuentra establecido en las regulaciones tributarias de México ....	282
<b>Tabla IV-21</b> Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [En México. .....	283
<b>Tabla IV-22</b> contribución tributaria en México. ....	284
<b>Tabla IV-23</b> Contribución las leyes de México. ....	285
<b>Tabla IV-24</b> Capacidad contributiva en materia tributaria en México. ....	286
<b>Tabla IV-25</b> Recaudaciones en México están vinculadas con normas establecidas por los derechos humanos. ....	287

<b>Tabla IV-26</b> Estado Mexicano ejerce potestad para cumplir con la recaudación tributaria.....	288
<b>Tabla IV-27</b> Recaudaciones en México permiten que el Estado promueva mejores condiciones de vida. ....	289
<b>Tabla IV-28</b> Principio de Equidad consagrado en la Constitución de México..	290
<b>Tabla IV-29</b> Contribuyentes de México se encuentran satisfechos en materia de declaración y retención.....	291
<b>Tabla IV-30</b> Contribuyentes tributarios de México se ven afectados por la administración tributaria. ....	292
<b>Tabla IV-31</b> Leyes de México establecen que el Estado puede disponer libremente sin perjuicio de obligaciones de ley. ....	293
<b>Tabla IV-32</b> Estado Mexicano ejerce la potestad tributaria extrafiscal. ....	294
<b>Tabla IV-33</b> Pago de impuesto sobre la renta en México se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo. ....	295
<b>Tabla IV-34</b> México las exenciones al pago del impuesto sobre la renta contempladas en la Ley.....	296
<b>Tabla IV-35</b> México los contribuyentes presentan a tiempo su declaración del impuesto sobre la renta. ....	297
<b>Tabla IV-36</b> México se aplican infracciones y sanciones.....	298
<b>Tabla IV-37</b> México la evasión del pago del impuesto sobre la Renta. ....	299
<b>Tabla IV-38</b> Correlación de la equidad tributaria y la extrafiscalidad de Colombia México. ....	314
<b>Tabla IV-39</b> Correlación de las variables de equidad tributaria y extrafiscalidad Colombia y México. ....	315

<b>Tabla IV-40</b> Correlación de capacidad contributiva de los ingresos y las excepciones de pago.....	317
---	-----

## ÍNDICE DE ANEXOS

<b>Anexo A</b> Formato encuesta 1.....	405
<b>Anexo B</b> Resultados y graficas de la encuesta.....	407
<b>Anexo C</b> Formato Cuestionario 2. ....	416
<b>Anexo D</b> Matriz de Consistencia. ....	417
<b>Anexo E</b> Operacionalización de Variables. ....	420

## Introducción

En la actualidad la Política Fiscal cobra gran importancia y trascendencia, partiendo de la gran necesidad de recursos que requiere el Estado para financiar los programas sociales que se implementan, así como para atender los numerosos problemas que aquejan a la comunidad en general. La Política Fiscal en la actividad financiera del Estado juega un papel preponderante, entendiendo el término de política fiscal como la actuación del Estado en la facultad de recaudar ingresos, para atender las necesidades de este, lo que representa un conjunto de medidas gubernamentales esencialmente relacionadas con el manejo y uso de herramientas discrecionales para modificar los ingresos, gastos, así como los parámetros fiscales del sector público de manera similar a la política de cambios (Bonilla, 2002).

Esta finalidad busca darle cumplimiento a los preceptos constitucionales, como son: brindar y garantizar la salud, educación, recreación, seguridad, entre otros. Pero dentro de ese gran cúmulo de necesidades que debe atender el Estado, este precisa de sistemas tributarios eficientes, equilibrados, y justos que garanticen a sus contribuyentes, el respeto de todos los derechos fundamentales y vitales de las personas, en igual sentido la contemplación de acatar los principios tributarios y así, a través de las contribuciones, cumplir con los fines estatuidos en la Constitución.

Ante esta necesidad de ingresos, los Estados deben reinventar sus sistemas tributarios, con el fin de darle un respiro a sus gobernados, ya que cada vez sienten más el peso de la carga tributaria y el alza tarifaria es cada vez mayor, lo que implica un mayor sacrificio económico por parte del contribuyente, lo cual impone comprender y aplicar algunos mecanismos como la extrafiscalidad, que surge como efecto de amplios alcances y con unos perfiles propios, aunque disimulado tras la vocación recaudatoria fundamental que tradicionalmente se le atribuye a los impuestos.

Con relación al Impuesto Sobre la Renta (ISR), que es un tributo de notoria finalidad fiscal, concurren efectos extrafiscales que es preciso determinar, pues dado el peso que tiene en la economía, así como su influencia predominante en las arcas

estatales, de igual manera el impacto que este genera en el patrimonio de cada ciudadano, cabe la posibilidad de que se comprometan principios de orden constitucional que se entienden asociados a intereses supremos como son los Derechos Fundamentales y el deber de contribuir. El principio que abordaremos, será el Principio de Equidad, para ver como a través de la aplicación de medidas o fines extrafiscales en el impuesto de renta, dicho principio no es vulnerado, y como el organismo de control de legalidad (Corte Constitucional colombiana y la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana “SCJN”) realizan su trabajo de control utilizando y aplicando la tan anhelada justicia.

El alcance del trabajo será estudiar a la extrafiscalidad como ese mecanismo de incentivo o desincentivo en materia tributaria y en especial el impuesto sobre la renta, revisando así el principio de Equidad Tributaria, como principio rector de ambos sistemas tributarios donde el impuesto sobre la renta es sin lugar a dudas uno de los principales financiadores del gasto público, es por eso que podemos expresar que:

El Impuesto sobre la Renta (ISR) es uno de los principales impuestos que llenan las arcas estatales vía recaudación de ingresos y en especial para los gobiernos de México y Colombia. El ISR, es utilizado por su potencial recaudatorio como un medio para financiar el gasto público y realizar acciones en promover la equidad en la distribución de la carga tributaria. Sin embargo, ambos países en sus sistemas tributarios incorporan elementos extrafiscales en el ISR, lo que implica que se utilizan con fines más allá de la simple recaudación.

Ahora bien, la extrafiscalidad se refiere al uso de los impuestos como una herramienta, con el fin de influir en el comportamiento económico y social de los contribuyentes. A través de incentivos fiscales, desincentivos o el establecimiento de impuestos especiales, los gobiernos buscan lograr objetivos económicos, sociales o medioambientales. Sin embargo, es crucial que este tipo de medidas de corte extrafiscal, al instituirse sean compatibles y no vulneren el principio de equidad tributaria, asegurando un tratamiento justo y equitativo para todos los contribuyentes

en consonancia con otros principios que rigen la tributación no solo en los países objeto de estudio sino a nivel mundial.

En este contexto, este estudio se propone realizar un análisis comparativo entre México y Colombia, enfocándose en la relación jurídico tributaria entre la extrafiscalidad en el ISR y el principio de equidad tributaria. Se examinará de cómo cada país ha aplicado la extrafiscalidad en su sistema tributario, desde el periodo objeto de estudio (2006-2022), considerando la normativa legal, las decisiones judiciales relevantes y las políticas fiscales implementadas y algunas definiciones y puntos de vistas de clásicos como Platón desde su obra la Republica, abordó la distribución de bienes y riquezas, así mismo se discute la distribución de las cargas tributarias. Existen en este campo otros grandes clásicos como Adam Smith; John Stuart Mil; Jean Jacques Rousseau; Emmanuel Kant; John Maynard Keynes; Jhon Locke, entre muchos otros que sin lugar a dudas con sus obras realizaron un gran aporte a este trabajo.

El objetivo principal de este estudio es analizar la extrafiscalidad en el ISR y su relación con el principio de equidad tributaria, en los sistemas tributarios de México y Colombia; identificando posibles desafíos, retos y oportunidades. Además, se busca destacar las lecciones aprendidas de cada país y proponer recomendaciones para fortalecer la aplicación de la extrafiscalidad en el ISR, garantizando su consonancia con el principio de equidad tributaria.

Para lograr el objetivo general, así como los otros objetivos específicos, el estudio se basará en un enfoque de carácter mixto, donde se hará un comparativo, analizando la legislación tributaria, la jurisprudencia relevante, las políticas fiscales y los estudios académicos existentes en ambos países. Además, se utilizarán entrevistas con expertos tributarios de amplia trayectoria, así como a funcionarios gubernamentales para obtener una perspectiva más amplia y práctica sobre el tema.

En resumen, este estudio comparativo pretende proporcionar un análisis detallado y exhaustivo sobre la interacción entre la extrafiscalidad en el ISR y el principio de equidad tributaria en México y Colombia. A través de este análisis, se espera



contribuir al debate académico y promover una reflexión informada para mejorar la armonía entre la aplicación de medidas extrafiscales y la equidad tributaria en ambos países.

# I. Capítulo. Contextualización y Planteamiento del problema de investigación.

## I.1 Antecedentes

El panorama fiscal de América Latina y el Caribe en el período 2018-2020 se vio afectado en la recaudación tributaria que marcó un golpe macroeconómico negativo “sobre el consumo privado, los ingresos y las utilidades; los ingresos provenientes de otras fuentes presentaron mayor estabilidad (CEPAL, 2021). En el bloque conformado por los países de Centroamérica, México y República Dominicana, la reducción de la producción de bienes y servicios afectó al PIB en 0,9 puntos y en el caso de América del Sur, constituido por 8 países entre ellos Colombia, la afectación fue de los 0,9 puntos porcentuales en el Producto Interno Bruto (PIB). Lo expresado se puede visualizar en la **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia..**

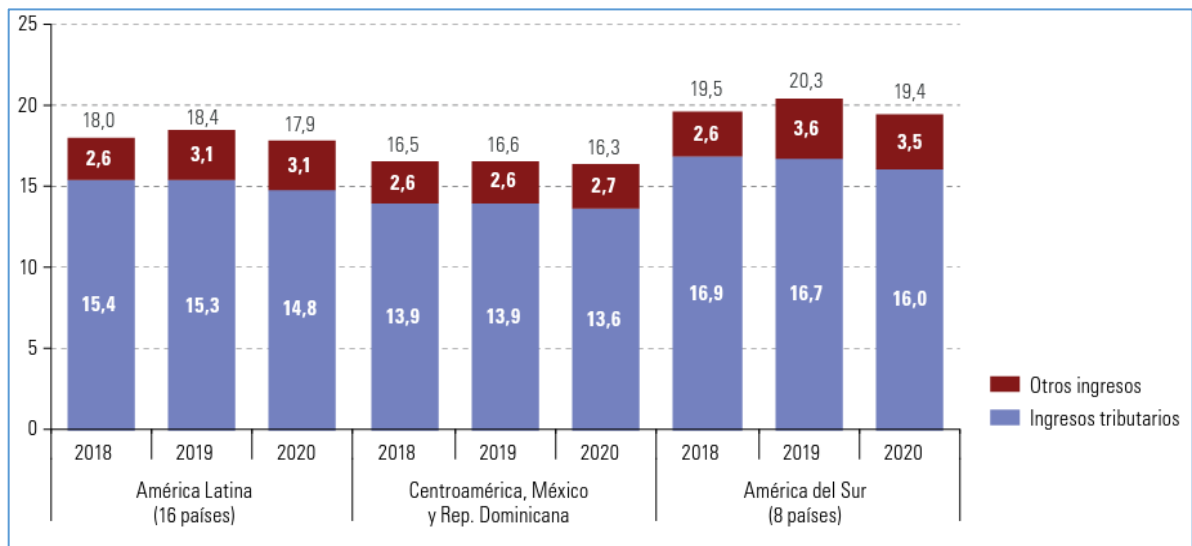
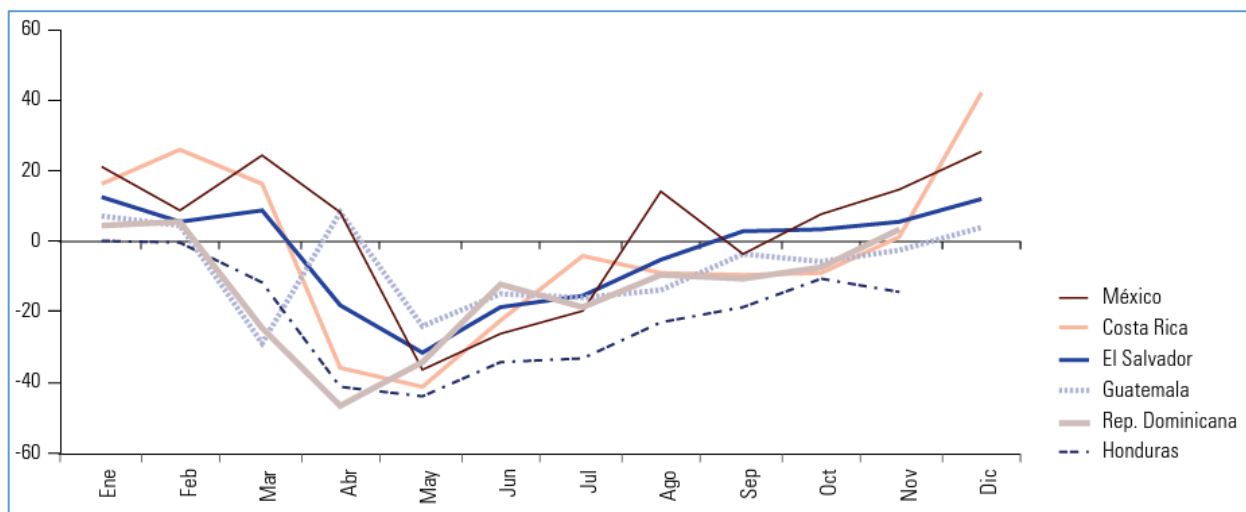


Figura I-1 Ingresos totales en porcentajes del PIB (2018-200).

Fuente: CEPAL (2020)

Para el segundo trimestre del 2020, en los países, la recaudación de los impuestos tuvo una notable recuperación por la reapertura económica tras la inmovilización en la actividad comercial que trajo la Pandemia. En el mes de junio, la caída del Impuesto Sobre el Valor Agregado (IVA) registrada en 40%, logra levantarse y para el mes de noviembre se registran tasas de crecimiento positivas y entre uno de los

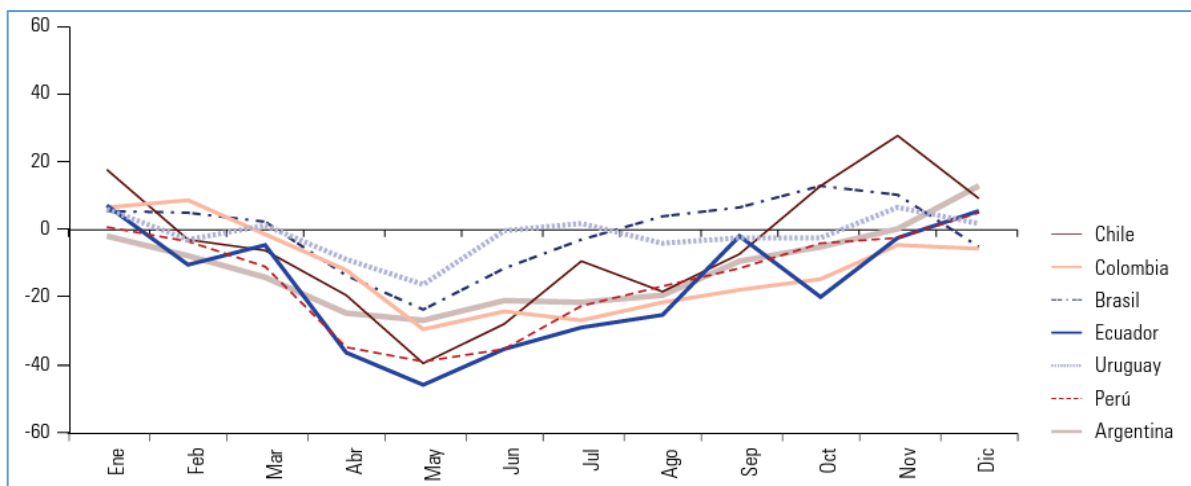
factores que colaboró a la recuperación en la recaudación del IVA fueron las transferencias monetarias que los gobiernos realizaron a los sectores de la población con escasos recursos económicos. En la *Figura I-2*, se observa el caso de México y donde es visible que la trayectoria destaca sobre los demás países de Centroamérica, siendo más efectiva como política de recuperación en los meses de julio y agosto del 2020.



**Figura I-2** Variación de la recaudación del IVA, Centroamérica, México y República Dominicana.

Fuente: CEPAL (2020)

En cuanto a Colombia, a pesar de que la recaudación del IVA representó un alivio para la economía en el 2020, este no fue tan beneficioso como el Estado Mexicano, que repuntó entre julio a agosto a un 18% mientras que en Colombia se situó en -20%. La *Figura I-3*, muestra la situación de Colombia.

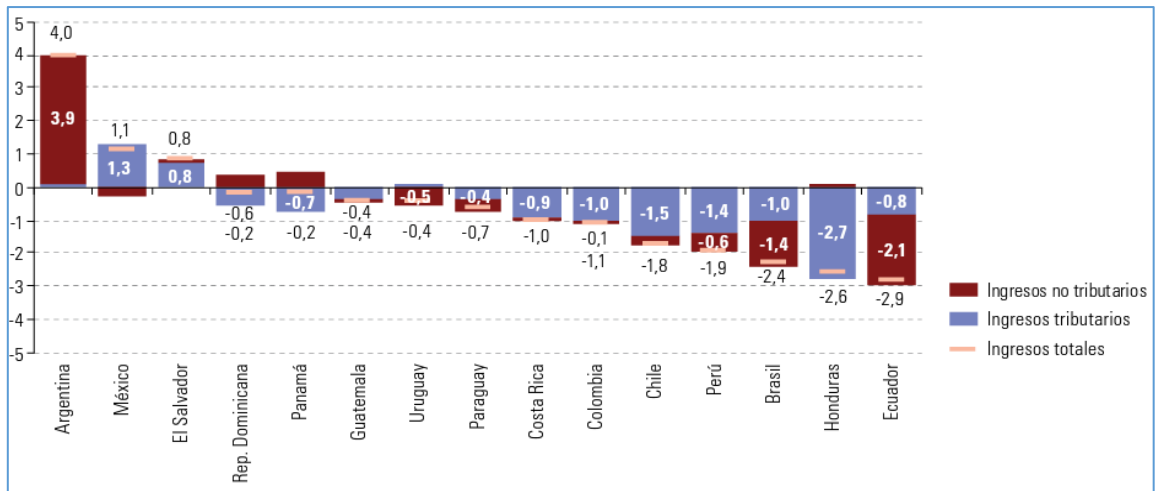


**Figura I-3** Variación de la recaudación del IVA América del Sur.

Fuente: CEPAL (2020)

La actividad económica para el 2019-2020 contribuyó a la recuperación de la recaudación fiscal, es importante prestar atención a las políticas implementadas por los países, en nuestro caso México y Colombia; para poder postergar la liquidación de los pasivos tributarios durante el tiempo que la pandemia paralizó la actividad económica. Cada país instrumentalizó mecanismos como reducción de tasas, exenciones o deducciones de impuestos con efectos temporales para enfrentar el impacto. A pesar de todo, para este período de 2019 a 2020, los ingresos tributarios se vieron afectados y los pagos del IVA y del ISR estuvieron seriamente afectados.

A pesar, de los Estados aplicaron en algunos casos, medidas de alivio fiscal y financiero, también, se aplicaron medidas administrativas y sistemas de normalización tributaria para generar ingresos adicionales. Tal es el caso del Sistema Mexicano de Administración Tributaria (SAT) con acciones que generaron el 1,3% de los ingresos tributarios (CEPAL,2021). Por el contrario, Colombia no corrió con una perspectiva favorable, ya que registró el -1,0% en los ingresos tributarios. Ver **Figura I-4**.



**Figura I-4** Ingresos en puntos porcentuales del PIB.

Fuente: CEPAL (2021).

Esta situación demuestra la importancia y trascendencia de la política fiscal donde el Estado juega un papel preponderante. Entendiendo el término de política fiscal, como la actuación del Estado en la facultad de recaudar recursos para atender las necesidades de este, y la relación en la función ingreso-gasto. Atendiendo, a la gran responsabilidad que tiene el Estado, en darle cumplimiento a los preceptos constitucionales, como lo son: brindar y garantizar la salud, educación, recreación, seguridad, entre otros.

Dentro del gran cúmulo de necesidades que debe atender, está la de establecer sistemas tributarios eficientes, equilibrados, y justos que garanticen a sus contribuyentes el respeto de todos los principios tributarios y así; pueda a través, de las contribuciones cumplir con los fines estatuidos en la Constitución. Al respecto, Collosa (2017), afirma que muchos teóricos señalan que lograr un sistema tributario es el estado ideal, pero la realidad de los países es otra donde se caracterizan los cambios impredecibles; donde las reformas tributarias son planteadas solo desde la necesidad recaudatoria y no desde la objetividad de atender las necesidades sociales.

El tema financiero y presupuestal en la administración pública del Estado Mexicano, es una arista del manejo de los recursos económicos y fundamento para satisfacer

las necesidades sociales de los pobladores. En la Constitución del Estado de México (1917), el artículo 31, claramente señala como una de las obligaciones de los ciudadanos residentes el pago de tributos proporcionales y equitativos como contribución al gasto público del Estado y estos principios son respetados a través del principio de la legalidad tributaria. El pago de tributos como deber ciudadano pasa a ser materia del gasto público en las administraciones municipales, así mismo se convierten en una obligación de las instituciones públicas del Estado para brindarle beneficios a los ciudadanos y no para sacar provecho individual.

Para el caso del Estado Colombiano, la Constitución Política (1991), contempla que el poder financiero es instituido como una actividad de servicio público y cuya finalidad es la de prestar al ciudadano servicios públicos de calidad, igualmente condiciona a sus residentes al cumplimiento de unas mínimas condiciones para el gozo del derecho de usuario. En el artículo 95, de la Constitución se estipula entre los deberes ciudadanos el de contribuir con un pago tributario de manera justa y equitativa con las cargas del Estado con la finalidad de procurar el bien común.

Los Estados, como unidades de gobierno y control de las comunidades, son órganos de poder financiero y gozan de algunas atribuciones que le son otorgadas por el mandato constitucional. En este ejercicio le es conferida la facultad de crear y cobrar contribuciones que, a lo largo de la historia, ha sido visto como la imposición de una carga económica impuesta por los más fuertes sobre los más débiles, ejemplo de esto fueron las monarquías. Esta concepción estuvo presente por mucho tiempo, incluso hasta principios del siglo pasado, las relaciones tributarias eran vistas únicamente como un poder exclusivo del soberano que ejercía el poder. Como resultado de este legado histórico se instituyó una cultura desfavorable del tributo y es visto como “una carga sin justificación ética, perdiendo de vista que se trata de un deber fundamental y necesario para la vida en sociedad” (Peralta, 2015).

Para Bracamonte (2002), el Estado es la institución que, a través de las actuaciones políticas, se conglera en función del bienestar común. Según Bracamonte, el Estado se constituye en una telaraña de interrelaciones, de manera sincrónica, dirigidos y regidos por la ley. El Gobierno, señala Bracamonte, es el administrador

del Estado. El Estado aparece entonces como un aparato que transforma la proyección ideal de la norma en una realidad tangible para toda la comunidad, explicada claramente por Kelsen (1960) a través de su Teoría Pura del Derecho, que integra la coerción como elemento primario de imposición cuando no se cumple la hipótesis de cumplimiento voluntario por parte de los obligados a observar la Ley.

El contexto mundial de esta era, pregona que los Estados basan sus acciones en el cumplimiento de los Derechos Humanos y son los guías, que debe respetar el legislador basado en el principio de equidad y desde el justificar su raciocinio para determinar los parámetros que rige a su sistema tributario (Restrepo y Linares, 2018). También es muy cierto, que los Estados más que nunca están ávidos de recursos para poder dar cumplimiento a los preceptos constitucionales, y lograr sus fines. Igualmente, es muy cierto que existen muchos factores que inciden en que los Estados muchas veces no puedan cumplir tal misión, por la escasez de recursos. La gran mayoría de los países, sobre todos los Latinoamericanos, dependen abrumadoramente de los impuestos directos o indirectos, como la mayor fuente de financiación. Tal como lo podemos ver en la siguiente Tabla I-1.

**Tabla I-1** Ingresos comparativos en puntos porcentuales del PIB.

	América Latina <sup>a</sup>		América Latina y el Caribe		OCDE	
	Porcentajes del PIB	Porcentajes del total	Porcentajes del PIB	Porcentajes del total	Porcentajes del PIB	Porcentajes del total
Impuesto sobre la renta	5,6	26,8	6,3	27,3	11,5	34,0
Impuesto sobre la renta de las personas físicas	1,8	8,8	2,3	9,8	8,1	24,0
Impuesto sobre la renta corporativa	3,2	15,1	3,5	15,2	3,1	9,3
No asignables	0,6	2,6	0,5	2,2	0,2	0,7
Contribuciones a la seguridad social	4,3	20,5	4,0	17,1	9,0	26,6
Impuestos sobre la nómina	0,2	0,8	0,2	0,7	0,4	1,2
Impuestos a la propiedad	0,8	3,8	0,8	3,6	1,9	5,5
Impuestos sobre bienes y servicios	9,6	46,2	11,5	49,8	10,9	32,3
Otros impuestos	0,4	1,9	0,4	1,7	0,2	0,4
<b>Total</b>	<b>20,8</b>	<b>100,0</b>	<b>23,1</b>	<b>100,0</b>	<b>33,9</b>	<b>100,0</b>

Fuente CEPAL (2021).

Con lo presentado en la tabla anterior se pueden notar cifras y datos importantes, sobre todo como en los países de Latinoamérica y el Caribe, la tributación de las personas físicas con relación a los países miembros de la OCDE es por eso que se

hace imperioso la revisión exhaustiva de los sistemas tributarios, su recaudo, y su distribución. Con lo expresado anteriormente vale decir que para implementar medidas donde la tributación de las personas físicas aumente, se deben filtrar las medidas, de manera minuciosa, con el fin de determinar si estas son aplicables o no en Latinoamérica y el Caribe, vale decir que las condiciones de los países miembros de la OCDE no son las mismas que las de Latinoamérica y el Caribe, razón por la cual, su estudio merece un punto de atención importante.

Es relevante señalar que los tributos influyen fundamentalmente por medio de manifestaciones económicas de patrimonio y consumo, además de guardar estrecha relación con la renta. Por esto, los contribuyentes buscan a través de diversos mecanismos ahorrar dinero en el pago de sus contribuciones o tributos, mientras que los Estados buscan recaudar más, estableciendo nuevos tributos, aumentando la tarifa o la tasa de estos, vulnerando muchas veces con ello los derechos y principios establecidos en la Constitución, lo cual genera conflictos y tensiones. En las normas tributarias existe ausencia de juridicidad, dado que los ordenamientos tributarios son elaborados por economistas, educadores, administradores, contadores y médicos; y el jurista solo ajusta en la norma el detalle técnico jurídico (Vergara, 2015).

Es por eso por lo que los Estados deben propender por sistemas tributarios, justos y equitativos, con nuevos conceptos, con mucha claridad al momento de establecer los tributos, con apego a los preceptos constitucionales, y por supuesto a la ley. La tributación como fuente principal de recursos de los Estados, debe atender el Principio de Equidad Tributaria, mantiene el equilibrio en el sistema tributario; tal como ha sostenido la Corte Constitucional de Colombia, sentencia N.º C-397/1, “constituye el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento”.

En ese mismo pronunciamiento, la Corte define al principio de Equidad Tributaria, como una manifestación específica del principio de igualdad, que prohíbe el planteamiento de procedimientos distintos que no estén debidamente justificados o



se desconozca la regulación por mandato diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento desigual, en este caso estaríamos hablando de la vulneración a dicho principio, entonces el tributo que se promulgue, incluyendo estos vicios de inconstitucionalidad, podrá ser demandado ante el Alto Tribunal Constitucional. En este orden de ideas, y para el tema que estamos tratando, un impuesto extrafiscal debe justificarse concretamente para lograr su implementación.

Dentro del mismo escenario, se evidencia a la extrafiscalidad como un elemento con carácter fiscal, que tiene como finalidad extraer de la sociedad los recursos financieros necesarios y orientados a favorecer los diferentes planes estatales. Este elemento se ha utilizado con objetivos desligados de los intereses fiscales, para obtener el dinero de la actuación del Estado, determinando de esta manera el surgimiento de la tributación extrafiscal como una derivada de la recaudación tributaria. Este elemento forma parte de las técnicas aplicadas por la Administración como función de ordenación (Santamaria, 2009).

El tema de la extrafiscalidad es un problema complejo, con muchas aristas que considerar, pues, es un hecho en el ordenamiento tributario global, por lo que autores como (Lázaro, 2017; Ríos, 2019; Cuéllar et al., 2019; Herrera et al., 2021), se han interesado por estudiar los problemas constitucionales que trae aparejada la extrafiscalidad y en particular; la extrafiscalidad asociada al Impuesto sobre la Renta (ISR).

La extrafiscalidad, es una nueva forma de ver la tributación, pero también a su vez trae una serie de consecuencias al pagador de impuestos que se debe revisar a la luz y al amparo de la Constitución Política. Esta revisión debe llevarse a cabo, con la finalidad de no transgredir los principios básicos que rigen los sistemas tributarios y más aún con la creación de nuevas figuras impositivas como la extrafiscalidad.

La extrafiscalización se constituye en un impuesto amparado constitucionalmente y cuyos destinos no son únicamente financiar el gasto público, sino amparar el desarrollo de otros objetivos que legalmente están contemplados en la Carta Magna. En los Estados es admisible que, en el ámbito de su ejercicio

gubernamental, implementen en sus comunidades el pago de tributos que respondan a criterios económicos y/o sociales con la finalidad de satisfacer el interés público. En este sentido, Rozo (2003) plantea a la extrafiscalización como un instrumento del estado Social que se instituye sobre el principio de la capacidad contributiva con obligatoriedad ciudadana y el mismo, es legalizado y destinado para arropar el gasto público.

Desde la visión de Ferreiro (1998) la extrafiscalidad responde a la característica de tributo institucional y el cual no necesariamente se encuentra sujeto a reglas con vinculaciones jurídicas; asegurando que lo relajante es el hecho de que es regulado como una obligación monetaria legal que debe proporcionar el ciudadano. Como fundamento, el fallo constitucional de la jurisprudencia de España, en sentencia 37-1987, enfoca a la figura tributaria como un elemento del cual dispone el Estado para la obtención de los fines sociales y económicos que le aportan bienestar a la población. En este mismo orden Varona (2010) indica que la extrafiscalidad es un medio estratégico de la política económica arropado de principios y fines constitucionales que sirve para alcanzar fines económicos y sociales.

Con relación a los tributos y su extrafiscalidad opina Olivo (2016) “es aquel que tiene por propósito influir en las decisiones y conductas de los consumidores, por lo que, la política en su diseño debería considerar a la recaudación generada como un aspecto secundario”. De esta manera, la extrafiscalidad se considera como capacidad que tiene el Estado para manifestar el poder que tiene como autoridad tributaria encargada de recaudar impuestos de forma efectiva.

La extrafiscalidad es una figura que tiene mucho por dar, pero que también tiene mucho por revisar. La construcción a la cual la extrafiscalidad se adecua como capacidad contributiva moderna se ajusta a la de prestación pecuniaria destinada a cubrir gastos públicos; pero su figura, no siempre se presta para tal finalidad. Dado que también, es utilizado para la consecución de fines no fiscales y estímulo de ciertas conductas de interés para el Estado.

Ante los planteamientos sobre la extrafiscalidad en cuanto al fomento o inhibición, Jarach (1999) refiere que estos fines extrafiscales promueven crisis en los principios de igualdad tributaria como consecuencia de las nuevas tareas asignadas por las finanzas públicas a la política fiscal. En esta, se muestra devaluado su carácter como principio fundamental en materia de impuestos y se abre a los planes de incentivos tributarios. Por su parte, Ríos (2019), diferencia los efectos extrafiscales de los tributos, aludiendo que los impuestos tienen como efecto de cambio inmediato el comportamiento de los contribuyentes, los cuales promueven incentivos del Estado para incitar ciertas conductas en los contribuyentes.

En consecuencia, los Estados cada vez más recurren a financiarse con los recursos producto de los recaudos que realizan por los tributos. El pensar y el sentir de los Estados pareciera que esta fuente es inagotable, no teniendo en cuenta que el Estado se funda en brindar garantías, que, dentro de su soberanía e independencia, debe respetar y hacer respetar todos los lineamientos que se encuentran dentro de la Constitución. Los principios que rigen los tributos son las garantías con que cuenta el pagador de impuestos, para contribuir dentro de esas garantías. El principio de Equidad tributaria le da al pagador de impuestos, cierta tranquilidad, de que se le cobra lo justo, evitando cargas excesivas o beneficios exagerados (Costa, 2017).

La equidad es un principio que está en consonancia con la justicia que exige el derecho a pagar. La igualdad en términos de capacidad de pago se considera de dos maneras: horizontal y vertical. Horizontalmente, la equidad representa a quienes están en situación de igualdad y pagarán la misma cantidad. Desde esta perspectiva, es importante que la tributación tenga un sentido personal, ya que esta toma en cuenta la capacidad global que tiene el contribuyente para fijar el monto. Verticalmente, la equidad significa ubicar a los contribuyentes en niveles según su capacidad contributiva, por lo que los montos según el nivel son diferentes (Vásquez, 2017).

En materia tributaria el principio de equidad forma parte de una técnica fiscal con dos aristas, una horizontal y otra vertical. En el esquema tributario la arista horizontal

es un tratamiento de igualdad a las personas y se les proporcionan las mismas condiciones y la arista vertical las personas están provistas de condiciones desiguales y se ajustan a diferentes niveles económicos, por lo que contribuyen según la capacidad económica que le otorga su nivel. Por lo que existen marcos que vulneran el principio de la equidad (Moreno, 2004).

Para Jáuregui (2017), la equidad en la extrafiscalidad considera la justicia como base de la decisión social en la obligación tributaria con criterios de razón, igualdad, proporcionalidad y capacidad de contribución. La equidad, solo puede verse desde la acción y la práctica en la aplicación de una justicia de deber tributaria. Al respecto, Alberastury (1985) dice que la naturaleza de la equidad es la enmienda de la ley cuando encuentra incompetente en su carácter universal.

En este escenario y como alternativa de solución, el poder medir, a través de indicadores, la aplicación de la equidad dentro de la concepción del ISR, en el sistema tributario y en el entendido a los derechos y garantías de los contribuyentes. El Estado, en medio de este binomio, debe hacer lo justo, rendir cuentas, dentro de la llamada transparencia fiscal, que al final se traduce en sistemas tributarios, justos y eficientes, donde el contribuyente paga, sin pensar que le están quitando más de lo que él puede pagar. En este marco, se plantea nuestra investigación donde la problemática a investigar es: ¿Para qué sirve la extrafiscalidad? ¿Cuáles son los fines extrafiscales en el Impuesto Sobre la Renta y su relación con el Principio de Equidad Tributaria en los Sistemas Tributarios de México y Colombia?

## **I.II Contextualización internacional**

Pacheco (2020) realizó un estudio plantea un análisis sobre *la violación del principio de equidad tributaria al conferir a los jubilados y pensionados no militares un trato diferenciado en cuanto al pago del Impuesto Sobre la Renta*. La investigación se centró en analizar la legalidad del cobro del Impuesto Sobre la Renta a los pensionados civiles que rebasen el importe de quince Unidades de Medida y Actualización, ante situaciones de hecho similares respecto a los militares en situación de retiro. El método deductivo e inductivo fue el utilizado en el estudio. Los

resultados de la investigación muestran que el cobro del ISR para los militares en retiro se encuentra ajustado a la legalidad. La distinción que contempla la constitucionalidad sobre el trato diferenciado entre jubilados civiles y militares en el pago del ISR viola los principios de igualdad, proporcionalidad y generalidad; ya que establece de hecho una evidente inequidad tributaria atendiendo el criterio extraeconómico.

Quispe (2019), *Analizó el Beneficio Tributario y Desarrollo Económico en el marco de la Ley N.º 27037*, para lograr el objetivo planteado, se usó un estudio correlacional y de diseño no experimental, para buscar la relación entre beneficio tributario y desarrollo económico en los productores agrarios de la Amazonía peruana. En la investigación se empleó el cuestionario como instrumento para la recolección de la información y poder determinar el nivel de relación de las variables. En el estudio se concluye que existe una relación altamente significativa entre el beneficio tributario y el desarrollo económico en los productos agrarios de la Amazonia peruana.

González (2018) en su tesis doctoral titulada *la equidad entre 3 naciones en el sistema fiscal internacional* trabajó como objetivo central delinear el concepto de equidad entre las naciones e identificar el papel que juega en el sistema tributario internacional vigente. El estudio estuvo orientado por el enfoque metodológico cualitativo-hermenéutico con valor explicativo y predictivo. Los resultados muestran que el sistema tributario internacional está permeado por la inequidad, siendo producto de un mundo desigual.

Desigualdad manifestada por Piketty (2014), como la realidad concreta, donde los juicios políticos se vuelven fuertes y contradictorios. Siempre habrá una dimensión fundamentalmente subjetiva y psicológica de la desigualdad, donde da pie para originar conflictos políticos que ningún análisis científico puede aliviar. Sigue expresando Piketty que: La democracia nunca será suplantada por una república de los expertos y eso es una cosa muy buena. Aunque en el último inciso no comparto el planteamiento de Piketty, ya que la realidad es otra muy diferente, hoy día

La equidad en el sistema tributario internacional funciona a través de dos vertientes, una práctica que se manifiesta con la obtención de beneficios y se ve afectada por la desigualdad y otra estructural donde se observa el diseño de políticas que favorecen a los países desarrollados. Esto implicaría, que es motivo de preocupación del mundo globalizado y donde cada vez es más evidente, el delineamiento de políticas inclusivas basadas en el principio de equidad como fundamento de una política fiscal eficiente. Además, como respuesta al objetivo central, Piketty, señala que la equidad se ve delineada como “la consecución de tratados fiscales de mayor calidad, con cláusulas antiabuso y resortes que permitan atraer bases a los países, fuentes con mejoras estructurales en la división de la soberanía fiscal a través de las fronteras”.

Diossa y Vargas (2017), presentan un estudio donde analizan *el efecto redistribuidor e impositivo del Impuesto sobre la Renta en los modelos de Chile, Ecuador y Colombia*. La investigación se desarrolló, partiendo del método hermenéutico y el enfoque cualitativo, para el abordaje de las disposiciones normativas tributarias y sus efectos sociales en los casos de Chile, Ecuador y Colombia. Como producto de la revisión, los investigadores refieren que se observan diferentes formas de cuestionamiento sobre los sistemas tributarios de los Estados estudiados; en forma particular cómo entienden los fines fiscales y extrafiscales de los impuestos y la función social que ejerce el Estado.

El modelo de regulación fiscal de Chile y Colombia son afines y se direccionan hacia el modelo austral, pero Colombia también ha implementado ajustes en su sistema tributario tomando en cuenta lineamientos de la NAFI. En cuanto el caso de Ecuador se presenta un apreciable desarrollo en materia de justicia tributaria. En la investigación se concluye que el fenómeno tributario produce efectos fiscales que repercuten sobre los principios básicos de justicia tributaria como el de equidad, igualdad, progresividad y capacidad contributiva que pregonan los sistemas tributarios de los Estados.

Gómez et al. (2017) exponen en su investigación titulada *consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*, que ante la globalización en los Estados se

ha hecho imperativo la obtención de recursos económicos a fin de poder hacer frente y cumplir con las metas propuestas en la Agenda 2030; por lo, que la necesidad de reestructurar sus sistemas tributarios para obtener un mayor beneficio económico y en vías de mejorar su forma de distribución buscan ampliar los recursos tributarios. Estos últimos años se han logrado avances en materia de reforma tributaria, aún queda un largo camino por recorrer y por hacer. El caso de los países Latinoamericano; donde la alta concentración de la riqueza, el contraste en los ingresos y tratamiento que se le da; hacen que América Latina y el Caribe sea la región más desigual del mundo; y necesita de un justo sistema tributario que cumpla con el objetivo de promover el aprovechamiento integral basado en el principio de la equidad.

Sáez (2017), en su investigación titulada *impuestos verdes a los emisores de CO<sup>2</sup> así como su posible justificación como fin extrafiscal*. Aborda el estudio con la intención de evaluar la implementación de un impuesto verde en México, así como también su proyección de los fines extrafiscales. El estudio se desarrolló utilizando el enfoque cualitativo, donde el método deductivo permitió el análisis de los beneficios, necesidades y consecuencias de la aplicación de impuestos verdes enmarcados en el sistema jurídico tributario de México. En el estudio se pudo determinar que: la finalidad del Estado México para la implementación de impuestos verdes es la recaudación de tributo y las disposiciones que contemplan las leyes vigentes no permiten la recaudación de impuestos verdes con finalidad extrafiscal.

Castañeda (2017), plantea en su artículo sobre *la equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria. Un estudio para América Latina.*, el grado de asociación existente entre la equidad tributaria y la moral fiscal utilizando la equidad horizontal y vertical para determinar la inequidad en el Impuesto sobre la Renta. La metodología del estudio maneja el enfoque cuantitativo y emplea a la encuesta como instrumento para la recolección del dato, donde la población estuvo representada por 18 países y la muestra quedó conformada por 20.204 observadores.

Los resultados de la investigación indican, que la moral tributaria del contribuyente está ligada a su percepción sobre el sistema tributario de su país, el trato tributario y las condiciones económicas, por lo tanto, los criterios establecidos no permiten medir homogéneamente el fenómeno en estudio. Los criterios seleccionados permitieron determinar que las exenciones generan pérdidas importantes de capital recaudador a los Estados y tiene un efecto negativo en la moral tributaria del contribuyente.

Finalmente, se determinó que la inexistencia de un trato equitativo al contribuyente por parte del Estado, tal como las exenciones, las tarifas diferenciales según la capacidad económica y fuentes de ingreso; es indicador de una menor moral tributaria que conduce a una conducta de evasión e implica para el Estado pérdida en la recaudación del impuesto.

### **I.III Contextualización nacional**

García, Parra y Rueda (2022) en su artículo titulado *Features of tax structure and tax evasion in Colombia*, plantean como objetivo central de la investigación establecer la razón por la cual las personas evaden sus deberes fiscales. La investigación utilizó el enfoque cualitativo a nivel descriptivo. Los hallazgos encontrados en la investigación permiten señalar que los países desarrollados cuentan con un sistema tributario progresivo, a diferencia los países Latinoamericanos operan con un sistema tributario regresivo, el cual resulta perjudicial para los trabajadores de menores ingresos al tener que enfrentar los impuestos indirectos. Está presente desigualdad socioeconómica en el tratamiento de la contribución tributaria, le resta efectividad al sistema y consecuencia este sector laboral poblacional se ve influenciado hacia la evasión de impuestos.

Vargas y Peña (2021), abordan en *tendencias y desafíos de la tributación en Colombia y América Latina*, la dinámica tendencial del sistema tributario en Latinoamérica desde la década de los 70 hasta nuestros días. La metodología empleada fue el enfoque cualitativo y el método hermenéutico. De la revisión documental se pudo evidenciar un carácter fiscalista del sistema tributario y sus



reformas y la consolidación de la tributación directa. Por lo tanto, como desafíos queda pendiente una revisión correctora de los impuestos y robustecer la llamada tributación verde.

Espinosa (2020), en su estudio sobre *una reforma tributaria que reconozca los fines extrafiscales del Impuesto Sobre la Renta*, desarrolla una propuesta donde el Impuesto Sobre la Renta constituya un beneficio para las personas jurídicas y a su vez permita fomentar el crecimiento económico y la redistribución del capital. La autora propone disminuir el monto de la contribución en las personas jurídicas para que sea distribuido de manera porcentual en las utilidades de los trabajadores: Esto implicaría un aumento en la capacidad adquisitiva de los trabajadores y elevaría el consumo en la sociedad.

En consecuencia, lo que dejó de recaudar por concepto de ISR, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales lo percibirá a través de los impuestos indirectos que grava el consumo (IVA). La perspectiva de la investigación busca la implementación de un sistema tributario óptimo y el aprovechamiento de los fines extrafiscales de las contribuciones. La finalidad radica en que se vean favorecidos de la obligación tributaria los contribuyentes de manera equitativa, eficiente y respetando la progresividad.

Pino et al., (2020), realiza una *aproximación a la percepción social sobre el sistema tributario colombiano a partir de una revisión teórica*. En el artículo, los investigadores proponen como objetivo general analizar cómo la apreciación del ciudadano puede influir en el cumplimiento de las responsabilidades fiscales. Como producto de la revisión documental, se concluye que atendiendo a los principios del bien común y la equidad que pregonan el Estado Constitucional colombiano, se deben implementar mecanismos para que el Estado fortalezca el sistema tributario en función del ciudadano y aplicar las extinciones tributarias que sean necesarias a fin de converger en una visualización social positiva por parte de los trabajadores.

Concha et al., (2017), realizaron un estudio referente a la *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad*, donde muestran que en Colombia la estructura

tributaria desde 1985 hasta el 2016 estuvo sujeta a la estabilización de las políticas públicas, el reemplazo de los impuestos externos por los internos, un sistema sencillo, equitativo y equilibrado, de apertura competitiva para financiar las finanzas de las políticas públicas dirigidas a programas: sociales, de seguridad e infraestructura.

Para lograr las metas planeadas, las reformas utilizaron una variedad de mecanismos que incluían el estudio del impacto de los ingresos de los montos recaudados, control de la evasión de los impuestos y el establecimiento de los impuestos en función del ingreso percibido. La política establecida trajo como consecuencia el crecimiento de los ingresos tributarios del gobierno nacional colombiano de manera sostenida y para el 2014, la recaudación llegó a duplicarse, alcanzando el 15,1% del PIB; pero esta tasa sigue siendo inferior a la de otros países Latinoamericanos con economías comparables a la de Colombia.

#### **I.IV Contextualización Regional**

En América Latina, sin embargo, la tributación se centra en los impuestos indirectos, aunque el crecimiento más rápido representa la recaudación directa. En Colombia la proporción mayor de los impuestos directos recaen en las empresas y el impuesto al gasto público se mantiene relativamente estable. Con relación al número total de casos de evasión y elusión fiscal (diferenciales fiscales) en Colombia, en comparación con algunos países de América Latina el promedio en el ISR es mayor al IVA; y en la tributación del ISR, se observan significativas desigualdades verticales y horizontales encontrándose regresividad en el IVA. En el estudio Concha, Ramírez y Acosta (2017) concluyen que, para mejorar el sistema de recaudación tributaria, minimizar la evasión y hacer que el sistema sea más equitativo; indican que la tributación directa debe ser fortalecida y reducir la tributación de las personas jurídicas, y el ISR e igualmente debe eliminarse el tratamiento diferencial.

#### **I.V Planteamiento del problema**

### **I.V.1 Problema General:**

¿Cuáles son los efectos de la extrafiscalidad en el Impuesto Sobre la Renta y que relación guarda con el principio de Equidad Tributaria en los Sistemas Tributarios de México y Colombia?

### **I.V.2 Problemas Específicos:**

- ¿Qué fines extrafiscales se identifican en el impuesto a la renta en los Sistemas Tributarios de México y Colombia?
- ¿Cómo se relacionan los fines extrafiscales en los Sistemas Tributarios de México y Colombia, con el principio de Equidad Tributaria?
- ¿Cómo se integra la perspectiva Constitucional en los Sistemas Tributarios de México y Colombia, respecto de los fines extrafiscales y el principio de Equidad Tributaria?
- ¿Qué resultados han obtenido los Estados de México y Colombia, en el impuesto de renta, al implementar la extrafiscalidad en los Sistemas Tributarios, bajo el estudio del principio de Equidad Tributaria?

## **I.VI Estados comparativos**

### **I.VI.1 Caso mexicano**

la regulación de la actividad financiera del Estado en las Constituciones de México y Colombia, similar a lo que ocurre en España. En México, la actividad financiera está prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917), que establece la acción fiscal de la Federación a través de la ley de ingresos, el Código Fiscal y otras leyes fiscales.

Se destaca la importancia del principio de legalidad en la creación y fijación de los tributos, así como la proporcionalidad tributaria, que se basa en la capacidad del contribuyente en función de sus ingresos y patrimonio, como fundamentos importantes de la Justicia Social.

Aunque la Constitución de México no define explícitamente el concepto de extrafiscalidad, existe una amplia aceptación de la misma como concepto e instrumento dentro de los pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). La SCJN ha emitido fallos que establecen contribuciones o tributos con fines extrafiscales, aunque en algunos casos se han presentado posiciones encontradas.

La participación del Estado en la economía en México se basa en el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917), que establece que el Estado es el encargado de gestionar el desarrollo integral y sustentable, fomentar el crecimiento económico, el empleo y una distribución justa del ingreso, bajo los principios de equidad, eficacia, eficiencia, honestidad, productividad, transparencia y rendición de cuentas.

En el caso de México, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917) establece en su artículo 31, fracción IV, la facultad de la Federación para ejercer la acción fiscal a través de la ley de ingresos, el Código Fiscal y otras leyes fiscales complementarias. Se resalta la importancia de los principios de legalidad y proporcionalidad tributaria en la creación y determinación de los tributos, lo cual contribuye a la Justicia Social al considerar la capacidad contributiva del individuo en función de sus ingresos y patrimonio.

Aunque la Constitución de México no define explícitamente el concepto de extrafiscalidad, existe una amplia aceptación de este concepto y su uso como instrumento en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). Varios fallos judiciales han establecido precedentes sobre el establecimiento de contribuciones o tributos con fines extrafiscales, aunque en ocasiones existen opiniones divergentes al respecto.

La participación del Estado en la economía se basa en el artículo 25 de la Constitución, el cual establece que el Estado es el encargado de gestionar el

desarrollo integral y sustentable, fomentar el crecimiento económico, el empleo y una distribución justa del ingreso. Se enfatiza la importancia de principios como equidad, eficacia, eficiencia, honestidad, productividad, transparencia y rendición de cuentas en esta gestión.

La Constitución otorga al Estado la autoridad para estabilizar las finanzas públicas y planificar, coordinar y dirigir la actividad económica, asegurando que las regulaciones promuevan actividades que beneficien a la comunidad en general, dentro de los límites establecidos por la Constitución.

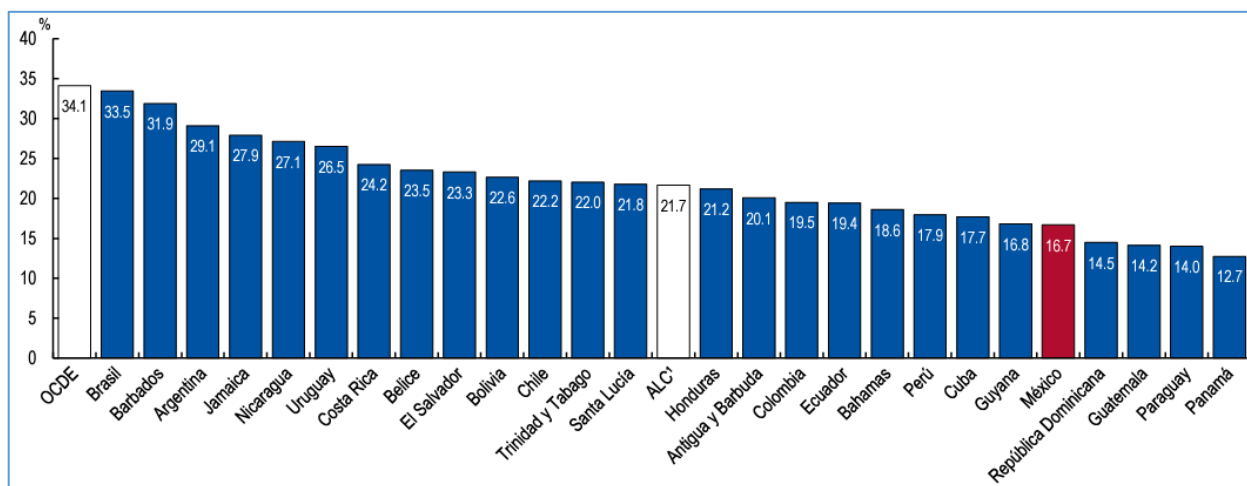
El sistema tributario mexicano ha experimentado varias reformas y busca encontrar un equilibrio entre la recaudación fiscal y los gastos del país. En México, existen impuestos directos sobre las empresas, siendo el Impuesto Sobre la Renta (ISR) el más importante, y los impuestos indirectos sobre el consumo, siendo el Impuesto al Valor Agregado (IVA) el principal. El ISR representa el segundo ingreso más importante para el Estado, equivalente al 25% de los ingresos totales, y la tasa del ISR es del 30%, mientras que el IVA es del 16%.

El Estado mexicano tiene la facultad de estabilizar las finanzas públicas y dirigir la actividad económica, asegurando que las regulaciones promuevan actividades que beneficien a la comunidad en general, dentro de los límites establecidos por la Constitución. Es importante destacar que el sistema tributario mexicano ha experimentado diversas reformas y continúa buscando un equilibrio entre la recaudación de impuestos y el gasto público.

En términos de impuestos, en México se distinguen dos tipos principales: los impuestos directos sobre las empresas, siendo el Impuesto Sobre la Renta (ISR) el principal, y los impuestos indirectos sobre el consumo, siendo el Impuesto al Valor Agregado (IVA) el más relevante. Según datos citados, el ISR representa aproximadamente el 25% de los ingresos totales y tiene una tasa del 30%, mientras que el IVA tiene una tasa del 16%.

En resumen, la importancia de las disposiciones constitucionales en la regulación de la actividad financiera del Estado en México, así como la existencia de la extrafiscalidad y los debates legales relacionados. También se enfatiza la necesidad de encontrar un equilibrio entre la recaudación fiscal y el gasto público en el sistema tributario mexicano.

En la **Figura I-5** se puede apreciar, como fue el comportamiento del ingreso de México, en el año 2018, con respecto de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), así como el resto de los países de América Latina y el Caribe.



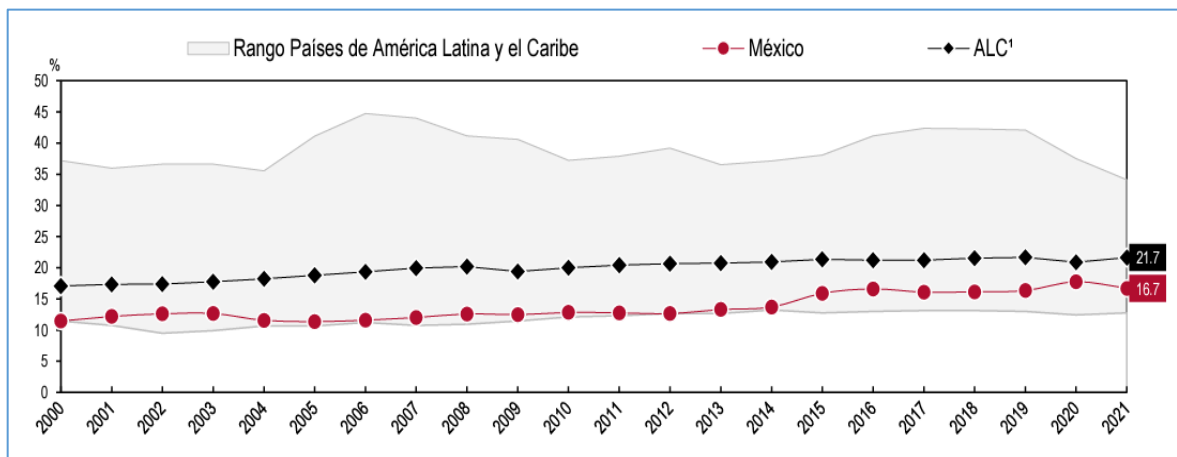
**Figura I-5** Comportamiento del ingreso de México respecto al resto de países de América Latina.

Fuente: OCDE (2021). Representa al grupo de 25 países de América Latina y el Caribe incluidos en esta publicación y excluye a Cuba y Venezuela debido a problemas de datos

La recaudación tributaria como porcentaje del PIB de México en 2018 fue de (16.7%), estuvo muy por debajo del promedio de ALC (21.7%) de 5 puntos porcentuales y por debajo del promedio de la OCDE (34.3%) (OCDE,2020).

La recaudación tributaria como porcentaje del PIB de México no varió entre 2017 y 2018 y se mantuvo en el 16.1% del PIB en ambos años. En comparación, el ALC promedio aumentó en 0.4 puntos porcentuales entre 2017 y 2021. Durante un

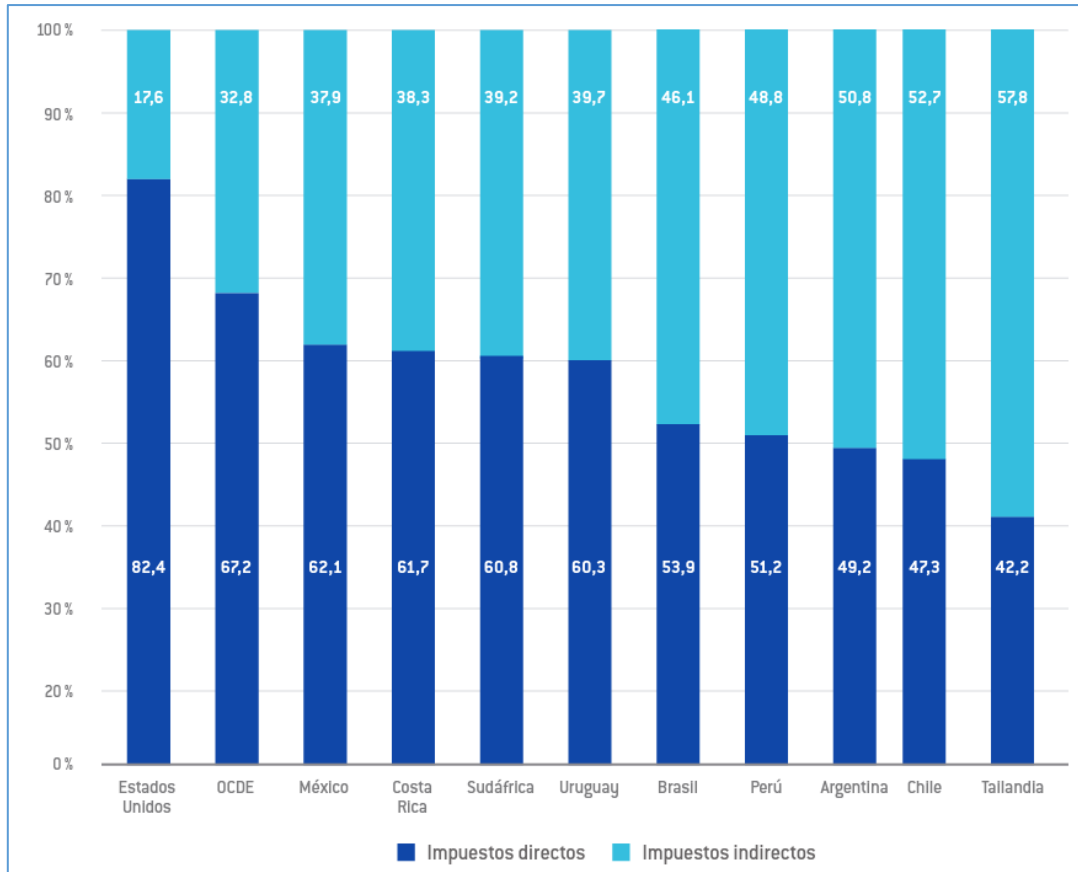
período más prolongado, el promedio de ALC aumentó en 4.4 puntos porcentuales, de 18.7 % en 2000 a 23.1 % en 2018, mientras que en el mismo período la ratio de impuestos PIB de México ha aumentado en 4.6 puntos porcentuales, de 11.5% a 16.1%. Desde 2000, la ratio de impuestos PIB más alto de México fue 16.7 % en 20, y el más bajo fue 11.4% en 2005, fue la recaudación tributaria más alta como porcentaje del PIB en comparación con otros países de América Latina y el Caribe (ALC) y con los promedios regionales, 2023 (OCDE,2020). Gal como puede observarse en la **Figura I-6**.



**Figura I-6** Recaudación tributaria del PIB en países de América Latina.

Fuente: OCDE (2021). 1. Representa al grupo de 25 países de América Latina y el Caribe incluidos en esta publicación y excluye a Cuba y Venezuela debido a problemas de datos.

Con relación al recaudo de los impuestos directos e indirectos en México, el efecto del impuesto y el gasto social es regresivo absoluto, ya que la progresividad de los impuestos directos no recompensa los impuestos indirectos y el saldo del gasto beneficia a los que tienen mayores ingresos (Pérez, 2021). Los impuestos directos del país representan el 62,1% y los indirectos el 37,9%, por lo tanto, la progresividad de los impuestos directos no compensa la regresividad de los impuestos indirectos, tal como se observa en la **Figura I-7**.

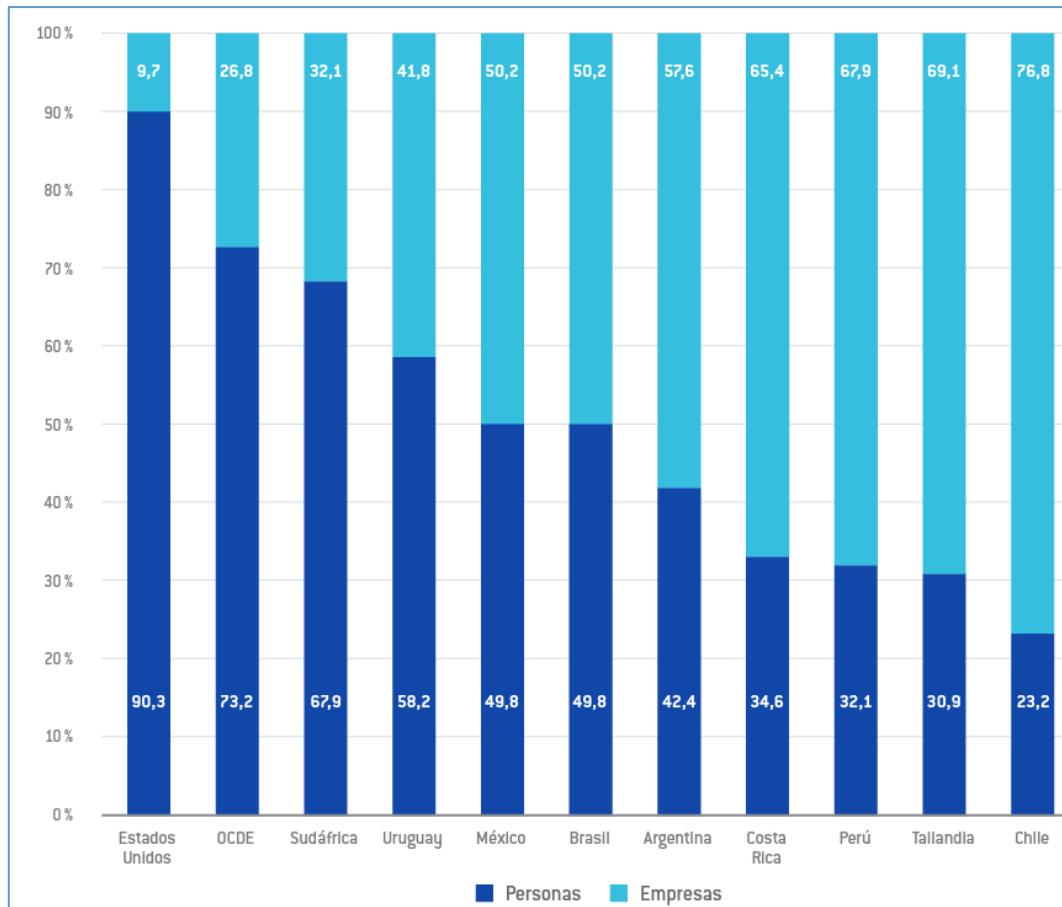


**Figura I-7** Relación de impuestos directos e indirectos.

Fuente: OCDE (2020)

El recaudo de impuestos directos proviene de la persona física, el 49,8% y el 50,2% de la persona moral; esta particularidad en la escasa capacidad para la recaudación de impuestos tributarios en México la resta posibilidad para la inversión y el desarrollo del país (CEPAL y Oxfam, 2019). Ahora, México posee un bajo nivel de efectividad en el recaudo del IVA, el cual puntea en el 1,6%, esto implica que la productividad es muy baja comparado con otros países latinoamericanos donde el promedio general es de 2,1%. Tal como se muestra en la **Figura I-8**.





**Figura I-8** Productividad del IVA.

Fuente: CEPAL (2018).

Como ocurre con el ya analizado ordenamiento constitucional español (y a su vez con el alemán) la Extrafiscalidad no es un concepto o categoría expresa dentro de su normatividad, lo que ha generado muchas opiniones doctrinarias, que impregnan las posiciones de los litigantes en sede judicial y que ha obligado a un amplio esclarecimiento hermenéutico del término.

Es oportuno señalar que el artículo 31, IV CPEUM, impone a cada ciudadano mexicano la obligación de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, todo lo cual responde a la naturaleza primaria y esencialmente recaudatoria del tributo; no obstante la falta de previsión expresa, en este dispositivo ha servido de fundamento para el cuestionado carácter extrafiscal de ciertos tributos, que si bien no tienen ese propósito marcadamente recaudatorio como fin esencial, están

concebidos para provocar efectos influyentes y consecuentes con los objetivos de una determinada política pública.

Siendo varios los fallos que forman jurisprudencia, en algunos casos con posiciones encontradas, que versan sobre el establecimiento de contribuciones o tributos con fines extrafiscales. Aún, así en la Constitución mexicana, la extrafiscalidad no es un concepto o categoría expresa dentro de su normatividad, lo que ha generado muchas opiniones doctrinarias, que impregnan las posiciones de los litigantes en sede judicial y que ha obligado a un amplio esclarecimiento hermenéutico del término.

Esto permite afirmar que la extrafiscalidad en México, aunque carece de fundamento expreso normativo constitucional, sí tiene fundamento implícito en las bases y principios en los que se asienta la propia Constitución. En ese sentido, el ya aludido artículo 25 CPEUM, al estipular “rectoría económica del Estado”, le otorga a la federación un marco amplio y propicio que lógico-jurídicamente puede incluir leyes tributarias de preferente alcance extrafiscal.

Así mismo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el criterio jurisprudencial 28/2007 (Primera Sala) del 28/02/2007, concluyó que la rectoría del desarrollo nacional atribuida al Estado, debía entenderse de forma integral en el contexto de la firme actuación soberana de la Federación y del sistema democrático que lo forma; lo cual, significa que podrá utilizar diversas vías, formas y herramientas para alcanzar legítimamente los objetivos de la economía nacional que no deben ser otros que la generación de riqueza, su justa distribución, la elevación de la producción, el pleno empleo y cualesquiera otros objetivos que propendan a los mexicanos al goce pleno de las garantías que les acuerda el texto fundamental.

A la luz de la interpretación constitucional expuesta, la máxima autoridad judicial ha llegado a la conclusión de que los fines extrafiscales, que orientan las leyes tributarias hacia el control, regulación y fomento de determinadas actividades o sectores económicos, deben equilibrar la rectoría estatal con las demandas del interés público. En este sentido, se establece que el artículo 25 de la Constitución

es uno de los fundamentos de dichos fines, y su aplicación debe reflejarse en la legislación, ya sea en la ley misma, en las exposiciones de motivos o en cualquier etapa de su formulación. Es evidente la directriz que se impone al legislador para que, en las leyes fiscales correspondientes, se incluya un marco teórico que justifique y explique la naturaleza extrafiscal del tributo establecido. Esto representa un hito significativo y de gran utilidad, especialmente en situaciones en las que se requiere un discernimiento judicial preciso sobre la materia.

Ahora bien, el artículo 131 CPEUM, resulta muy ilustrativo de las finalidades extrafiscales de los tributos, por cuanto se refiere a los que se aplican a los que pechan mercancías o efectos importados o en ruta de exportación a través del territorio soberano de la Nación, siendo de recordar que uno de los usos típicos de las políticas extrafiscales es en materia arancelaria, bien para fomentar o desestimular importaciones o exportaciones; siendo así, el Congreso Federal puede autorizar al Presidente de la República para que norme lo que considere necesario en orden a ajustar la política fiscal de acuerdo con los resultados que pretendan obtenerse en el ámbito macroeconómico (sobre todo los indicadores de la balanza de comercio exterior).

El dispositivo constitucional, que la extrafiscalidad, a pesar de no ser una categoría explícita, no es un espacio de discrecionalidad que pueda degenerar en arbitrariedad, sino que su consubstancial presencia en los valores constitucionales, la someten a límites y la obligan a mantenerse dentro de los preceptos básicos que regulan al sistema tributario recaudatorio entre ellos los principios de proporcionalidad y equidad.

Ya la SCJN había abordado el problema de la extrafiscalidad tributaria, pero de forma articulada y completa, el criterio del máximo ente quedó fijado en el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Sesión Privada) el 23/05/1991, Tesis de jurisprudencia 18/91, en la que por vez primera se contempló criterio jurisprudencial que contenía la definición de “fines extrafiscales” como elemento de los tributos que “pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar”. Luego en sesión

privada del 16/11/1999 (CIV/1999) la SCJN delineó la tesis en la que precisó que los fines extrafiscales no podían “convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental”

De esta manera, para la existencia, en plenitud constitucional, de tributos con fines extrafiscales, estos deben reunir tres características concurrentes: A. La accesoriedad de los fines extrafiscales del tributo (lo cual excluye que puedan existir en el ordenamiento mexicano tributos puramente extrafiscales) B. La observancia de los principios constitucionales que sustentan el área fiscal y C) Que la Ley que los establezca, defina en la exposición de motivos, la naturaleza y pertinencia extrafiscal del tributo creado.

### **I.VI.2 Caso colombiano**

Romero (2016) en Colombia el Sistema Tributario se divide en dos, los impuestos nacionales a cargo de la Dirección de Impuestos y los impuestos aduaneros administrados por el DIAN. En la categoría, de los tributos nacionales, los ciudadanos deben cumplir con obligaciones tributarias directas e indirectas con el fisco. Las obligaciones directas o personales, en esta categoría se encuentra el ISR, el Impuesto por sociedades, el Impuesto al Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones. En cuanto, a los Impuestos Indirectos no son obligaciones personales, sino que son consecuencia de las compras o consumos que realizan los ciudadanos y son regresivos de la capacidad económica, siendo el más común el IVA. Ahora bien, un componente importante del Sistema Tributario lo constituye el sector al cual van dirigidos los impuestos, establecidos por dos grandes grupos: personas naturales y personas jurídicas. Rodríguez (2019) señala que la reforma del 2012, el régimen para las personas naturales dio un cambio favorable con la adopción del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) y el Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS). Sin embargo, la Corte Constitucional Colombiana y la DIAN, consideraron que este sistema no se entendió. Pero, al observar las cifras del Sistema Tributario, la principal fuente de ingreso la representa la recaudación del

ISR y el IVA. En la **Tabla I-2**, se puede observar el perfil tributario de Colombia para 2020-2021.

**Tabla I-2** Perfil Tributario de Colombia 2020-2021.

<b>Indicador</b>	<b>Valor</b>
Tasa del valor agregado IVA (%)	19
Tasa del Impuesto sobre la Renta (%)	20,5

Fuente: DIAN (2021)

Durante la última década, en Colombia se han llevado a cabo 9 reformas legislativas que han modificado significativamente el estatuto tributario, introduciendo elementos favorables que impulsan la competitividad; pero, están cargadas de una excesiva relación fiscal que compromete la aplicabilidad y efectividad del principio de seguridad jurídica en el sistema tributario colombiano. Es por ello, que la complejidad de la normativa basada en leyes inadecuadas, contradictorias e imprecisas conducen al contribuyente pasivo a la incertidumbre, inseguridad y desconfianza frente a su aplicabilidad, generando evasión (Espinal, et al., 2021). En este sentido, la Ley 1607 (2012), la Ley 1819 (2016) y la Ley 2010 (2019) A pesar de que han permitido mejorar la inversión y la actividad comercial, estructuralmente limita el cumplimiento de la equidad, progresividad y eficiencia como principios constitucionales.

Cuando contempla “limitadas bases gravables de los impuestos directos e indirectos y la proliferación de exenciones y regímenes especiales” (Bolaños, 2019). Al respecto, Espinal et al. (2021) hace alusión que “una reforma integral conlleva a la adopción de tarifas justas y unificadas, la eliminación de una gran cantidad de exenciones, beneficios y concesiones tributarias y la eliminación de tributos antitécnicos”.

En tal sentido, las reformas tributarias deben estar alineadas con las demandas de la población, siendo equitativas y justas; de lo contrario, los contribuyentes no tendrán confianza en la Ley, acarreando como resultado relaciones de inseguridad entre los contribuyentes y el Estado. Esta situación, conlleva, a la elusión y evasión

fiscal (Romero, 2016). La Ley tributaria debe ser delineada por el principio de la ética y el fondo jurídico, pues a través de sus normas el sistema tributario, los contribuyentes con mayor capacidad adquisitiva por la vía del tributo retribuyen al Estado y la sociedad para que el ente gubernamental pueda realizar sus actividades. Con esta intención, en la Constitución le asigna a la figura de la Hacienda Pública, la función redistributiva al instituir el tributo como un instrumento preferible (Barquero, 2002).

Por lo tanto, el sistema tributario percibido en la Ley 1607 (2012), la Ley 1819 (2016) y la Ley 2010 (2019), se enumeran en la **Tabla I-3**.

**Tabla I-3** Efectos percibidos en la Ley 1607 (2012), la Ley 1819 (2016) y la Ley 2010 (2019).

<b>Efectos Percibidos</b>
1.- El pago del Predial es una carga económica muy elevada para los ciudadanos.
2.- Los impuestos del ACA y el CREE crea efecto negativo para los comerciantes, ya que no permite la recuperación del comercio en tiempos no rentables.
3.- Existe desigualdad ante las obligaciones tributarias y la mayor parte de los beneficios para el pago de impuestos les son otorgadas al sector de las clases alta.
4.- La falta de fiscalización en el aporte del IVA donde existen comercios que evaden el pago del 16% por el del impuesto al consumo 8%.
5.- Desigualdad en el tratamiento de la personalidad jurídica y la natural, ya que, en el pago del IVA, el Impuesto Sobre la Renta, el ICA y otros existe diferencia en la tasa de pago en el tipo de personalidad.
6.- La creación de impuestos verdes incentiva el cuidado del ambiente, pero recarga y merma la economía del ciudadano.
7.- Fortalecimiento a través del mejoramiento y adecuación de la infraestructura tecnológica para el control y evasión de impuestos.

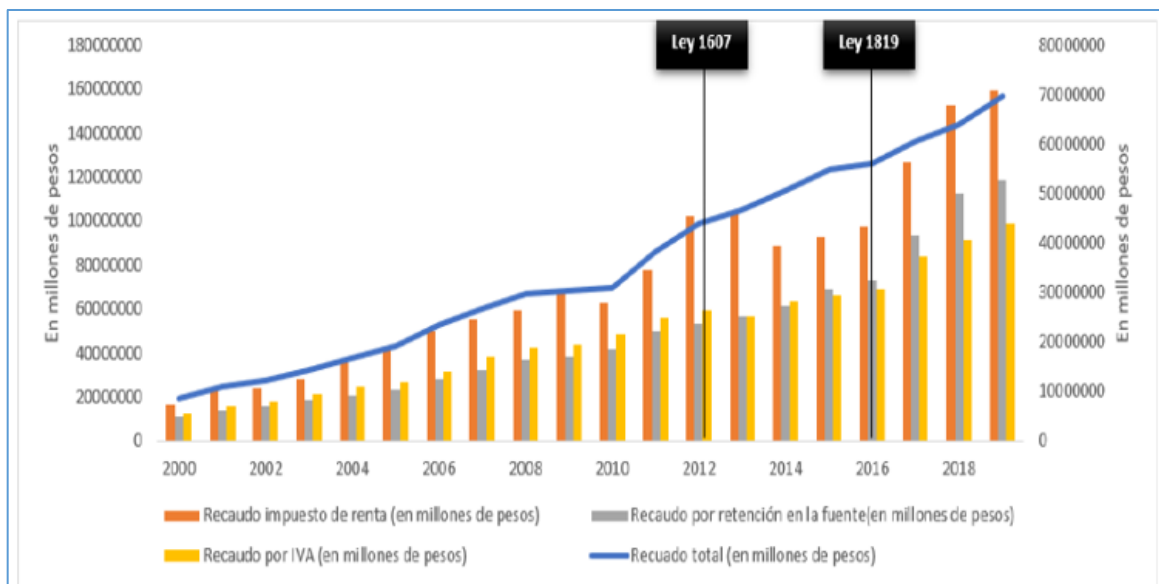
Fuente: Elaboración propia

La Ley 1607 (2012) apuntó a mejorar la distribución de la carga tributaria, favoreciendo a los ciudadanos colombianos de menores ingresos, promovió la inclusión de los grupos más vulnerables en la economía formal y mejoró la

competitividad empresarial. La Ley 1819 (2016) se centró en mejorar la calidad de la tributación, optimizar el impacto de los cobros en la economía mediante una estructura tributaria moderna y progresiva para corregir y reducir las externalidades negativas que merman el bienestar de la población.

La Ley 2010 (2019) se promulgó con el objetivo de obtener la máxima cantidad de recursos para el desarrollo sostenible del país, mediante la lucha contra la evasión de impuestos y la promoción de la modernización fiscal. En la figura 9 se presenta un análisis de la recaudación tributaria en el período comprendido entre 2000 y 2019. A partir de estos datos, se puede inferir que el sistema tributario de Colombia ha experimentado avances significativos, lo que refleja una conciencia ciudadana en relación con el pago del Impuesto Sobre la Renta, siendo constante y efectivo en los años 2016 y 2019.

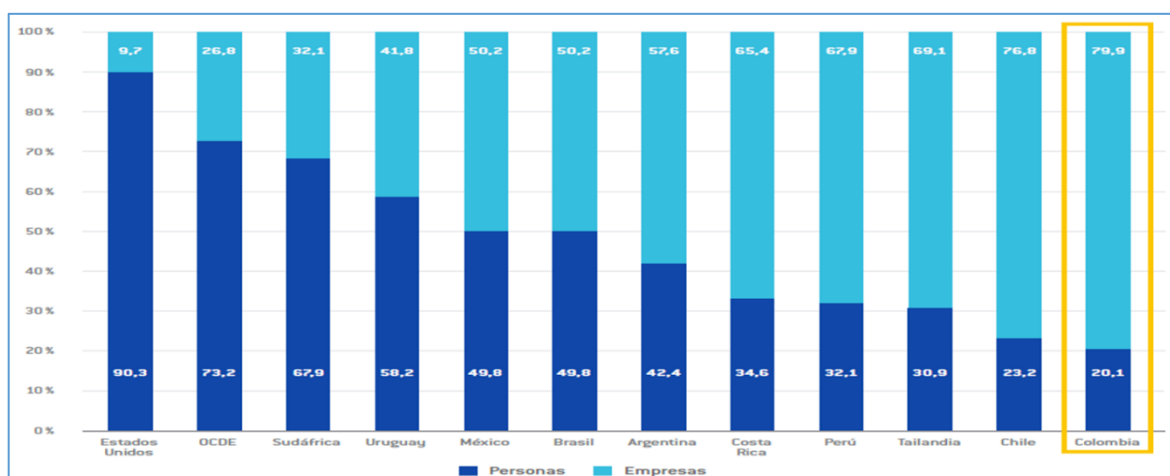
En cuanto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), dado que se trata de un impuesto sobre el consumo, su recaudación no sigue un patrón progresivo, sino que se ve afectada por niveles de evasión más significativos.



**Figura I-9** Relación de la recaudación tributaria 2000-2019.

Fuente: DANE y DIAN (2019)

A diferencia de otros países, como México, en Colombia se observa un equilibrio entre el pago de impuestos directos e indirectos. En el año 2019, el 48,1% de los ingresos tributarios en Colombia correspondieron a impuestos directos, mientras que el 51,9% provino de impuestos indirectos. En contraste, en México, el pago de impuestos directos representó el 62,7% de los ingresos, mientras que los impuestos indirectos constituyeron el 37,9% restante, como se puede apreciar en la **Figura I-10**. Esta diferencia en la composición de los ingresos tributarios refleja las particularidades de cada sistema fiscal y las preferencias de recaudación en cada país.

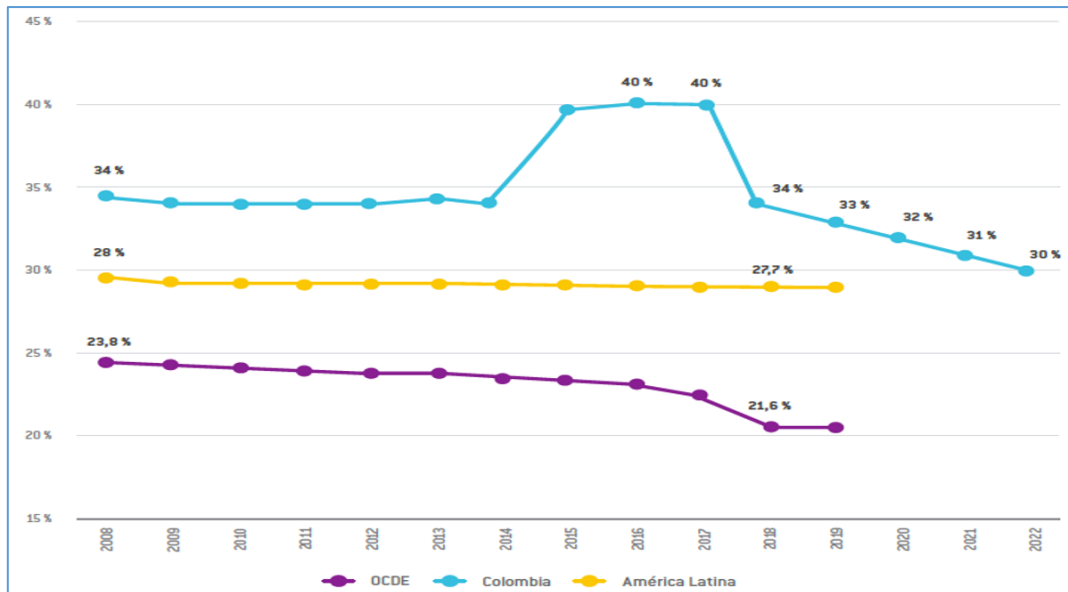


**Figura I-10** Pago de impuestos directos e indirectos de países OCDE.

Fuente: OCDE (2020)

En cuanto a la tarifa del ISR en Colombia, a pesar de presentar una reducción temporaria, su tasa sigue siendo la más alta en comparación con Latinoamérica y los países OCDE. Con la Ley 1943 (2018) de 34% pasó a 32% y con la Ley 2010 (2019) ha sufrido dos reacciones, situándolo hoy día en 30%; aun así, sigue siendo más elevado que los promedios de los países Latinoamericanos de 27,7% y los países OCDE en 21,6%, tal como se puede ver en la **Figura I-11**.





**Figura I-11. Tasa de ISR período 2008-2022.**

Fuente: OCDE (2020)

En este sentido, la extrafiscalidad es una herramienta estratégica del Estado para cumplir con los fines sociales de su actividad pública sin buscar únicamente fines recaudatorios, sino más bien trascender los objetivos clásicos del tributo y a través de él modelar, influir o determinar el comportamiento de ciertos sujetos económicos. De este modo, el marco constitucional colombiano es propicio a la instauración de tributos que no tengan el fin recaudatorio como único primordial y excluyente, sino que también estén dirigidos a influir en la conducta o comportamiento social.

En Colombia la extrafiscalidad tributaria, está ampliamente desarrollada, a partir de su concepción implícita en la Constitución Política de 1991, expone en el artículo 95-9, que todo ciudadano está en la obligación de aportar monetariamente para colaborar con los gastos de la nación y su contribución estará proporcionalmente ajustada a su capacidad en correspondencia con los principios de equidad y justicia. Igualmente, la Corte Constitucional (Sentencia C-397/2011) relaciona la contribución tributaria con el principio de reciprocidad que exige el tratamiento y comportamiento, entre Estado y ciudadano, como correspondencia mutua de los derechos humanos del otro.

## **I.VII Importancia de la investigación**

El presente trabajo investigativo doctoral se centra en la importancia del reconocimiento del derecho natural de los individuos hacia la justicia. Los Estados tienen como objetivo constante establecer un Sistema Jurídico Tributario que sea justo, donde la contribución económica juega un papel fundamental para el funcionamiento de los países. En este sentido, resulta necesario establecer formas tributarias que promuevan un desempeño fiscal adecuado y un equilibrio en la carga tributaria, fundamentado en el principio de justicia tributaria. Además, es importante incentivar a la economía para que continúe produciendo, teniendo en cuenta los mismos dinamismos que impone el mundo globalizado. De esta manera, se busca asegurar un sistema tributario equitativo que promueva el desarrollo económico y el bienestar social.

El sistema tributario de México se caracteriza por una baja presión fiscal, lo que lo posiciona como el cuarto país con menor recaudación tributaria. Esta situación se debe en gran medida a la gran cantidad de exenciones y beneficios fiscales otorgados a los ciudadanos. Sin embargo, paradójicamente, el país tiene una alta tasa impositiva del 30% en el Impuesto Sobre la Renta (ISR) para las empresas. A pesar de esto, las medidas impositivas implementadas en México suelen ser poco efectivas y frágiles en términos de recaudación (Rodríguez y Ruíz, 2013).

En el caso específico del ISR en México, el régimen tributario se basa en presunciones. Los individuos físicos y asalariados se acogen al régimen de pago de tarifas progresivas, mientras que las contribuciones de los sujetos morales son inferiores a la tasa establecida (López y Vence, 2021). Esta diferencia en el tratamiento fiscal entre los distintos tipos de contribuyentes contribuye a la complejidad y la falta de equidad en el sistema tributario mexicano.

En Colombia, la dependencia financiera del ingreso tributario continúa siendo creciente debido a varios factores, como la privatización de empresas, el aumento del gasto fiscal derivado de la estructura estatal y los compromisos impuestos por el Estado (CEPAL, 2017). A lo largo de la historia colonial hasta la actualidad, el

sistema tributario colombiano ha sido inestable debido a las constantes reformas tributarias. En promedio, cada periodo presidencial ha impulsado aproximadamente un 2.1% de reformas tributarias, lo que ha generado una falta de credibilidad en el sistema tributario.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta (ISR), sus características han variado entre diferenciales del 1% al 8%, y su estructuración ha oscilado desde un sistema de renta global hasta un sistema de tarifas marginales. Con la implementación de la Ley 1314-2009, se estableció un marco que limita la distribución de los montos tributarios, lo cual ha generado críticas por desconocer los principios de justicia, equidad y progresividad.

En resumen, en Colombia existe una creciente dependencia financiera del ingreso tributario. El sistema tributario ha experimentado inestabilidad debido a las constantes reformas, lo que ha generado falta de confianza en su funcionamiento. En particular, el ISR ha experimentado cambios en sus diferenciales y estructuración. Además, la distribución de los montos tributarios establecida por la Ley 1314-2009 ha sido objeto de críticas por no cumplir con los principios de justicia, equidad y progresividad.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta (ISR), ha experimentado diferencias en su estructuración a lo largo del tiempo, fluctuando entre un sistema de renta global y un sistema de tarifas marginales. Los diferenciales del ISR han variado entre el 1% y el 8%. En el contexto de la Ley 1314-2009, se estableció un marco que afectó la distribución de los montos tributarios, desconociendo los principios de justicia, equidad y progresividad.

La extrafiscalidad nace como una condición inherente al tributo que vale la pena conocer, y utilizar, ya que le permite oxigenar los sistemas tributarios, salir del tradicionalismo de estos, que solo se instituyen con fines recaudatorios, haciéndolos sistemas muy complejos para su manejo, y expanden la elusión y la evasión fiscal. Partiendo lo expresado por Zubillaga y Valcárcel (2001) la extrafiscalidad, dentro sus fines y técnicas que se pueden adoptar como: mecanismo de aliento,

promoción, incentivo o estímulo, así mismo, también se puede emplear, como instrumento de limitación, freno, desincentivo, disuasión o sanción. La extrafiscalidad no es una medida nueva, la verdad es muy poco conocida y estudiada, de ahí la necesidad de realizar este estudio.

Ante la realidad del mundo que es tan cambiante, los Estados se van reinventando y así también la tributación y la forma de consecución de recursos económicos, siendo necesario aportar en el sistema las garantías y derechos a los contribuyentes dentro de los preceptos que guarda la Constitución. El sistema tributario debe garantizar una tributación justa, enmarcada dentro de los principios de justicia tributaria, en especial el principio de Equidad Tributaria, el cual deriva de la garantía constitucional del derecho a la igualdad y consiste en la ponderación de la capacidad contributiva de los obligados en función de criterios de progresividad y proporcionalidad económica que sin duda está en sintonía y coadyuva al cumplimiento de los fines del Estado y el logro de la Justicia Social (Muñoz, 2017).

## **I.VIII Objetivos de la investigación**

### **I.VIII.1 Objetivo General**

Analizar a la extrafiscalidad y sus efectos en el impuesto sobre la renta, así como observar su relación con el principio de Equidad Tributaria en los Sistemas Tributarios de México y Colombia.

### **I.VIII.2 Objetivos específicos**

a.- Identificar y describir los fines extrafiscales que se identifican en el impuesto a la renta en los Sistemas Tributarios de México y Colombia.

b.- Establecer la relación entre los fines extrafiscales en los Sistemas Tributarios de México y Colombia, con el principio de Equidad Tributaria.

c.- Identificar cómo se integra la perspectiva Constitucional en los Sistemas Tributarios de México y Colombia, respecto de los fines extrafiscales y el principio de Equidad Tributaria.

d.- Comparar los resultados obtenidos en México y Colombia, en el impuesto de renta, al implementar la extrafiscalidad en los Sistemas Tributarios, bajo el estudio del principio de Equidad Tributaria

### **I.IX Alcance del estudio**

El trabajo investigativo de tesis doctoral se enmarca en una de las líneas de investigación ofrecidas por la Universidad Autónoma de Sinaloa, que es la del Marco Jurídico Tributario: Eficiencia, justicia y equidad recaudatoria del Programa doctoral en Estudios Fiscales. Teniendo en cuenta las pautas exigidas por la universidad, según la guía metodológica recibida, la línea de investigación que se adapta al trabajo de tesis doctoral es la siguiente:

En el marco jurídico tributario: Eficiencia, justicia y equidad recaudatoria. En esta línea se incorporan todas las áreas de análisis y dimensiones de estudio del Doctorado en Estudios Fiscales que están basadas en las Constituciones, tanto la Federal como las locales, leyes, reglamentos, códigos, resoluciones misceláneas, decretos y descansan sobre los principios económicos y constitucionales que de ellas emanan, es por eso que se deben de estudiar y analizar a fondo, para que los alumnos se encuentren en las mejores 6 condiciones y así poder presentar las recomendaciones pertinentes que promuevan las reformas necesarias, que le permitan al país seguir avanzando en la dirección correcta y conforme al plan actual nacional de desarrollo 2019-2024 cuya política pública busca incidir en el beneficio de toda la sociedad, principalmente la más vulnerable.

La presente investigación tiene como alcance determinar la relación de los fines extrafiscales en el impuesto sobre la renta con el principio de equidad tributaria en los Sistemas de México y Colombia. Y pretende responder los siguientes interrogantes que suscitan dentro del desarrollo del trabajo ¿Para qué sirve la Extrafiscalidad? ¿Cuáles son los fines extrafiscales en el impuesto sobre la renta y su relación con el Principio de Equidad Tributaria en los Sistemas Tributarios de México y Colombia?

## **I.X Breve descripción del método empleado**

La metodología utilizada en este estudio se basó en el método comparativo y se llevó a cabo un análisis descriptivo de tipo transversal. Se utilizaron diferentes técnicas de investigación, como la revisión documental, encuestas y cuestionarios. Para recopilar información, se diseñaron instrumentos específicos, como una matriz de revisión documental, un cuestionario con escala Likert y un cuestionario semiestructurado. Estos instrumentos se aplicaron a través de diferentes medios, como redes sociales, foros y entrevistas. Se utilizó un programa estadístico llamado Dyane versión 4 para el análisis de los datos, donde se realizaron medidas de tendencia central, tabulaciones y correlaciones lineales. Los resultados de las encuestas se examinaron en el último capítulo del estudio, junto con las principales conclusiones obtenidas.

## **I.XI Hipótesis**

Las hipótesis planteadas en este estudio son las siguientes:

- **H1:** La extrafiscalidad en el impuesto sobre la renta se relaciona con el Principio de Equidad Tributaria y afecta la distribución de las cargas tributarias en los sistemas tributarios de México y Colombia.
- **H2:** La implementación de medidas extrafiscales en el impuesto sobre la renta genera una redistribución de la carga tributaria considerando la capacidad de pago, la categoría del ingreso, así como las exenciones y beneficios fiscales en los sistemas tributarios de México y Colombia.
- **H3:** Se encuentran diferencias significativas en la aplicación de medidas extrafiscales en el impuesto sobre la renta, y estas diferencias están relacionadas con el principio de equidad tributaria en términos de capacidad contributiva según el ingreso y la otorgación de exenciones tributarias en los sistemas tributarios de México y Colombia.

## **I.XII Limitaciones del estudio**

### **Temporal y espacial**

La presente investigación tiene como objetivo examinar los fines extrafiscales en el impuesto sobre la renta y su relación con el principio de equidad tributaria en los países de México y Colombia durante el periodo comprendido entre los años (2006 - 2022). Para lograr esto, se realizará un análisis detallado de las reformas tributarias implementadas durante estos periodos, considerando la particularidad de los sexenios en México y los cuatrienios en Colombia, con el fin de identificar cómo los fines extrafiscales han influido en la equidad tributaria en cada país. Se analizará la legislación vigente, los cambios normativos y las políticas tributarias implementadas en cada periodo presidencial, a fin de comprender el impacto de estas medidas en la distribución de la carga tributaria y en la capacidad contributiva de los ciudadanos. El estudio busca proporcionar una visión global y comparativa de la aplicación de los fines extrafiscales y su relación con la equidad tributaria en ambos países, con el propósito de identificar buenas prácticas y posibles áreas de mejora en los sistemas tributarios de México y Colombia.

## **II. Capítulo. Marco de referencia.**

### **II.I Marco histórico**

#### **II.I.1 El Estado y la potestad financiera y tributaria. Aspectos políticos y jurídicos.**

Antropológicamente hablando, la existencia de la sociedad humana requirió siempre de un mínimo de organización y de un mínimo de acatamiento. En efecto, si se entiende que la sociedad humana funcionó como un ámbito de preservación de las formas y contenidos necesarios para que la especie pudiera prosperar en condiciones naturalmente adversas, entonces se comprende que uno de los factores principales para garantizar esa preservación era estar organizados, intrínsecamente vinculados y mutuamente reconocidos. Esta organización implicaba distribución de roles y la formación de élites dirigentes. Por otra parte, el mínimo de acatamiento de las mayorías hacia las élites dio origen a la autoridad como modelo de dominación y dirección, lo cual puede señalarse como germen del concepto posterior de Estado. (Llinares, 1997)

Las estructuras de racionalización del poder siguen un largo camino evolutivo, que encuentra su fundamento en el modelo nuclear de familia y se organiza jerárquica y crecientemente utilizando diversas categorías histórico-culturales, tales como la monarquía, la religión, los modos de producción y tenencia de la propiedad y finalmente el Derecho y las instituciones encargadas de articular y asegurar el funcionamiento de todo un sistema que reclamaba para sí el dominio y buscaba la legitimación en diferentes factores argumentales habitualmente concordantes, como ocurrió con el alegato teológico del poder de los Reyes, que se pretendía mostrar que se encuentra fundado en la voluntad directa de Dios.

El Estado entonces surge tras un extenso proceso político y social que opera en Europa occidental al trastocarse el orden medieval, basado fundamentalmente en el poder universal de la Iglesia y en la idea del Imperio. Son numerosos los conflictos entre los poderes emergentes de príncipes y reyes, por un lado, deseosos de mayor



autonomía, y el papado y los órganos del poder imperial, aferrados al sistema de castas propio del feudalismo, siendo de advertir que esta tendencia evolutiva siguió el ritmo de los movimientos migratorios del campo a la ciudad, que en definitiva logra opacar al feudalismo y estimula el predominio del espacio urbano sobre el rural.

Esa conflictividad hallaría su cenit durante la Reforma Protestante con las distintas guerras confesionales, que en el fondo apuntaban a objetivos políticos y estratégicos, lo cual desembocó en más de un siglo de conflictos armados. En este sentido, la Paz de Westfalia de 1648, marca el fin de la Guerra de los Treinta Años, último gran conflicto de tintes religiosos, y de la guerra que por ochenta años había librado España en los Países Bajos. Constituida por dos tratados, la Paz de Westfalia recoge los fundamentos del Estado nacional moderno, sobre todo al delinear la soberanía como su columna vertebral y estructurar en adelante las relaciones internacionales con base en el vínculo entre Estados (iguales, al menos teóricamente) y no entre castas o figuras abstractas. El territorio cobra entonces una gran importancia como substrato del poder mismo del Estado (Franca, 2006)

Esta connotación del Estado moderno como unidad estructural y jurídica comporta innovaciones en las relaciones sociopolíticas, siendo el área fiscal la que mejor representa estos cambios. En efecto, el Estado no es solamente una realidad jurídica, es también una realidad económica, más bien un sujeto que participa del intercambio económico y que debe sufragar los gastos que genera cubrir el ejercicio de sus funciones públicas y los requerimientos de sus administrados; esta necesidad de financiamiento es cubierta a través de la recaudación impositiva que, aunque ya conocida desde tiempos inmemoriales, seguirá una evolución técnica concordante con los requerimientos del Estado y con los criterios racionales de la Hacienda Pública, mediante la política fiscal.

Es importante precisar, que, en sus orígenes, la manifestación de poder, aún sin haberse llegado a la culminación jurídica y política que significa el Estado, ya suponía imposiciones de orden económico de estricto orden recaudatorio orientadas a sufragar o financiar actividades de carácter o de interés general como los gastos bélicos o las ofrendas que se rendían a dioses y templos. En este

primitivo contexto, la cualidad recaudatoria impositiva podía abarcar un gran número de especies de valor con relevancia económica, tales como metales preciosos, animales, granos y frutos agrícolas, esclavos, etc., situación consistente con estadio de desarrollo primario de la economía en la que aún no se había establecido la abstracción del dinero en los intercambios mensurables a mayor o menor escala. Es decir, que si algo es característico del ejercicio del poder es su intrínseco vínculo histórico con las formas de tributo, que siguen un camino paralelo de evolución al del Estado.

Aquí es relevante el planteamiento que hace Kelsen (1960), sobre las dimensiones entre Estado y Derecho. Kelsen, basa su concepción en tres aristas sobre el papel del Estado y el Derecho, a saber: el Estado como una comunidad u orden normativo, donde el Estado impone al Derecho; como segunda óptica, observa al Estado como una Persona Jurídica, con facultades para actuar, donde se le atribuyen ciertas actuaciones realizadas por las personas en nombre de la comunidad, extrayéndose aquí la personificación del Estado como comunidad; y como tercera óptica Kelsen percibe al Estado como un orden jurídico centralizado e integrado que ordena a la sociedad.

Estas tres dimensiones propuestas por Kelsen, de la figura estatal tienen cada una un peso importante en la estructura de la fiscalidad contemporánea, toda vez que el entendimiento del Estado como una comunidad organizada de intereses aporta el criterio de finalidad que los tributos tienen como instrumentos para la generación de recursos dirigidos a la satisfacción de necesidades y objetivos comunes de un conglomerado humano. Por otra parte, la organización, el orden y la estabilidad están asociadas a la manifestación del poder estatal, donde estas son necesarias para que pueda erigirse un sistema fiscal que cumpla material y operativamente con sus roles al servicio de la actividad financiera pública. Por último, la consideración de la personalidad jurídica del Estado, entre cuyas aristas especiales destaca la posibilidad de coerción, viene a complementar los elementos útiles del entorno adecuado para el proceso de tributación, que está siempre respaldado por el

aparato de la administración, capaz para obligar al cumplimiento aun contra la voluntad del sujeto pasivo.

### **II.1.2 Evolución histórica del Estado mexicano y la potestad financiera y tributaria**

El sistema tributario de México no ha logrado cumplir el objetivo recaudatorio de modo eficaz, debido a que el importe de la carga tributaria es insuficiente para cubrir los gastos de la nación. Desde el período de 1958-1972, las reformas en el sistema tributario mexicano han sido pocas y su fundamentación estaba dirigida a lograr mayor control de los contribuyentes y a asumir una forma simplificada del régimen fiscal, precisamente en el período mencionado destaca la creación del Registro Nacional de Contribuyentes y fue abolido el sistema de registro de impuesto por cédula. El nuevo régimen adoptado se presenta con dos modalidades: la de empresas y la de los ciudadanos individuales; además, se contemplaron dos tipos de régimen especiales, el de pequeñas empresas y el de los sectores prioritarios (Ayala, s/f).

La figura más representativa, a partir de 1571, la conformó el impuesto de alcabala impuesto por la Hacienda de la Nueva España como metrópoli colonizadora, y persistió aún, durante parte de la vida independistas de México, aplicándolo como renta sobre el valor de las mercancías que transitaban entre los estados de la Federación. Este impuesto aplicado a todos los ciudadanos resultaba injusto para la clase pobre. En 1571 se comenzaron a otorgar exenciones en algunos productos alimenticios como maíz, semillas y granos; y para algunos artículos con un valor global inferior a cierta cantidad estipulada. Para el resto de los bienes se fijó el pago del 6% como impuesto de alcabala (UNAM, 2021).

Al respecto, Marichal (2003) refiere que el sistema colonial fiscal de México era una estructura compleja con un sistema fiscal de conjunción azteca y español. El tributo de los aztecas se incorporó al gobierno de la real hacienda de España, que incorporó los impuestos medievales como el de alcabala y el almojarifazgo, entre otros. A lo largo del siglo XVI al XVIII, se incorporaron otros impuestos como el de

minería, el tributo indígena y los estancos. De este sistema colonial destaca el hecho de una recaudación eficiente de impuestos represivos e impositivo.

El eficiente sistema de recaudación derivó del control poblacional que la corona española logró en el territorio colonial mexicano y la cantidad de funcionarios de los cuales disponía para el cobro de los pagos. Para 1570 contaban con 155 alcaldías mayores y un recaudo de 326403 pesos. Es de notar, que el régimen que tenían para las exenciones no se ajustaba a los principios de igualdad, justicia ni era equitativo (Marichal y Marino, 2001).

Con la independencia de México, se adoptó un sistema tributario similar al que funcionaba en la Nueva España, por el hecho de que el sistema de tributación impositivo favorecía a los ricos que ahora ostentaban el poder y, además, protegía sus intereses económicos. Para el siglo XIX, el sistema de impuestos fue enorme y afectaban no solo al comercio interior y exterior, sino también a las industrias. A partir de 1857, con la promulgación de la Constitución, se contempla la supresión de las alcabalas (art. 124) porque tenían en la industria del comercio un efectivo negativo.

El nuevo sistema federalista centralista y con cierta flexibilidad fiscal fue anárquica, no pudiendo mantener la efectiva recolección de los tributos, ni su balance exacto. Como consecuencia, sobrevino una recesión económica que debilitó el ingreso fiscal. El nuevo sistema tributario se basó en gran medida en un régimen de impuestos indirectos donde el gobierno federal central dependía principalmente del impuesto aduanero de importación y los gobiernos estatales del impuesto de alcabala. Estos gravosos impuestos eran la causa principal del estancamiento de la industria, el comercio y la agricultura, que terminó por debilitar la administración tributaria con las crecientes subordinaciones de los funcionarios tributarios, políticos y militares; haciéndose cada vez más difícil su recaudación. Situación que concluiría con su abolición (Lara, 2009).

En el período 1876-1910 se llevó a cabo un proceso de consolidación de gobierno centralista que se acompañó de una serie de reformas fiscales y financieras y el

Estado Mexicano logró alcanzar superávit en las cuentas públicas. El plan de gobierno fue elaborado por el ministro Romero Matías en 1867 y el cual contenía “establecimiento de las rentas interiores del timbre, herencias y contribuciones directas sobre la propiedad raíz, la abolición de las alcabalas, apertura de la costa al comercio de exportación, establecimiento de líneas de vapores, etc.” (Bettinger,1999).

Esto se relaciona con la administración hacendaria ejercida por Limatour en el período de 1893-1910, cuando aplica reformas al reducir los aranceles aduaneros de ciertos artículos y consecuente y gradualmente se fueron suprimiendo las alcabalas. Compensatoriamente, incrementó el impuesto del timbre, el de la cerveza, el tabaco y otros productos. Sin embargo, los gobiernos estatales fueron golpeados con la extinción del impuesto de alcabala y el sistema fiscal tributario se concentró en el gobierno central y sus ingresos fue en aumento por la expansión de las exportaciones, pero dependió en un 60% de dos ingresos ordinarios el de aduanas y el timbre (Lara, 2009).

La fiscalidad después de 1920 mantuvo en cierta parte el sistema tributario anterior, pero en general este sistema fue calificado por el secretario de hacienda Pani como regresivo, incoherente, anárquico y complicado y aportaba ingresos considerables por el petróleo con bajas tasas para las empresas extranjeras. Esta estructura rigió hasta la Segunda Guerra Mundial, cuando en la Convención Nacional de funcionarios fiscales en 1947, se sientan lo que serán las bases del actual Sistema Tributario de los países (Bettinger,1999).

La nueva economía mundial propició el crecimiento Intermón de los países y su endeudamiento, lo que obligó a los sistemas tributarios impositivos a pensar una forma de cómo recaudar dejando atrás la presión a los gravámenes indirectos. En este espacio surge el ISR con un sistema cedular globalizado, impositiva y generalizado. Este sistema incluye el total de los ingresos percibidos por el contribuyente y sobre el cual se le aplica un gravamen que permite deducción por gastos propios. A partir de 1961 la recaudación gira en torno a la recaudación del ISR y la de los gravámenes indirectos pasó a un segundo plano.

Como resultado de los gobiernos, a partir de 1970, se adoptaron medidas fiscales en el sistema fiscal impositivo de México, contextualizadas con las necesidades del país. Para estos efectos, se instituye un impuesto mercantil y modificaciones al ISR, estableciendo una renta calculada según el ingreso total, sin importar su procedencia y con un régimen especial según el sector. El impuesto mercantil a partir de 1978 fue sustituido por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) como un tributo indirecto que aplica en la compra un porcentaje sobre el valor de su coste.

A lo largo de la historia, el Sistema Tributario mexicano ha mostrado diversos cambios, que han tenido repercusiones en el nivel recaudatorio, que son producto de su sistema impositivo y del monto de las tasas. El motivo del estudio es el ISR, este impuesto que grava las rentas percibidas por los sujetos físicos y morales es calculado sobre la base de los honorarios que perciben los sujetos físicos por sus actividades laborales y en el caso de los sujetos morales se aplica sobre la producción y ganancias que estos obtienen como producto de sus beneficios (García, 2017).

Para el período de 1990-1998, en la figura 12 se presentan las variaciones en su recaudación, con una tasa fijada en 35% para los sujetos físicos y de 34% para los sujetos morales.

**Tabla II-1** Histórico del ISR de 1990 a 1998.

<b>Año</b>	<b>Morales</b>	<b>Físicas</b>	<b>Recaudación</b>	<b>Crec. PIB</b>
	<i>Tasas</i>		<i>% PIB</i>	<i>%</i>
1990	34	35	3.6	5.1
1991	34	35	3.6	4.2
1992	34	35	4.1	3.6
1993	34	35	4.4	4.1
1995	34	35	3.3	-5.8
1996	34	35	3.2	5.9
1997	34	35	3.6	7
1998	34	35	3.7	4.7

Fuente: CIEP (2017)

En la figura 13 se puede visualizar que el promedio en el porcentaje de recaudación y de crecimiento del PIB fue de 3.7%. Con relación a la recaudación, el año de 1993 resultó ser el más favorable con 4.4 % y el año de 1996 fue el que mayor crecimiento del PIB obtuvo con 4.7, destaca también, el hecho de que, en el año de 1995, la tasa de crecimiento del PIB fue negativa con un -5.8% siendo el año con menor recaudación obtenida por la crisis económica existente en el país.

En el período de 1999-2002 se eleva la tasa porcentual del ISR de 34% a 35% para los sujetos físicos y de 35% a 40% para los sujetos morales y es notorio que el promedio de recaudación de este período fue del 4.1% pero el crecimiento del PIB punteo en 1.8%; destaca también, que a pesar del incremento en la tasa porcentual del ISR las tasas de crecimiento del PIB fueron inferiores a la del período de 1990-1998. Tal como se puede observar en la **Tabla II-2**.

**Tabla II-2** Recaudación del ISR período 1999-2002.

Año	Morales	Físicas	Recaudación	Crec. PIB
	Tasas		% PIB	%
1999	35.0	40.0	3.9	2.7
2000	35.0	40.0	4.0	5.3
2001	35.0	40.0	4.2	-0.6
2002	35.0	40.0	4.4	0.1

Fuente: CIEP (2017)

Durante el período de 2003 a 2007, es significativo que la tasa de recaudación del ISR de los sujetos físicos y de los sujetos morales fue equivalente y fluctuó entre el 28% al 34% siendo más baja que los dos períodos anteriores. En este período se obtuvo un promedio de recaudación de 4.28% y a pesar de que la tasa del impuesto disminuyó, el porcentaje de recaudación fue superior al de los dos períodos anteriores e igualmente el promedio de crecimiento del PIB se registró en 3.3% incrementó notablemente con respecto al período de 1999-2002. Lo expresado se puede ver en la **Tabla II-3**.

**Tabla II-3** Recaudación del ISR período 2003-2007.

Año	Morales	Físicas	Recaudación	Crec. PIB
	Tasas		% PIB	%
2003	34	34	4.4	1.4
2004	33	33	4.0	4.3
2005	30	30	4.1	3.0
2006	29	29	4.3	4.9
2007	28	28	4.6	3.2

Fuente: CIEP (2017)

En cuanto al período de 2008-2013, se crea el Impuesto Empresarial de Tasa Única (IETU) y el Impuesto por Depósitos en Efectivo (IDE) tanto para los sujetos físicos como para los sujetos Morales y su raíz fundamental es un tributo por la prestación de los servicios profesionales; impuestos que se le suman al ISR. Ante esta situación, el fisco artísticamente desplumaba al pueblo ideando impuestos finamente coloreados con la intención de no levantar protestas.

La recaudación del IETU y del IDE no contemplaba ni beneficios especiales ni deducciones y el contribuyente debía cancelar el resultado del monto más alto entre el IETU o el ISR. La tasa del IETU para el período reseñado fluctuó entre el 16,5% y el 17,5%. La tasa del IDE era estipulada según el monto de cantidad que se depositaba estipulada entre el 2% al 3%. La tasa del ISR se situó en 30% tanto para los sujetos físicos como los sujetos morales. En la **Tabla II-4** se puede leer que el porcentaje de recaudación fue el más alto de los tres períodos anteriores obteniéndose un promedio de 5.2% y, sin embargo, registró un bajo promedio en el crecimiento del PIB de 1.8 %.

**Tabla II-4** Recaudación del ISR período 2008-2013.

Año	Morales	Físicas	IETU	IDE	Recaudación	Crec. PIB
	Tasas		% PIB	%	n	%
2008	28	28	16.5	2.0	5.1	1.4
2009	28	28	17.0	2.0	4.9	-4.7
2010	30	30	17.5	3.0	5.1	5.2
2011	30	30	17.5	3.0	5.2	3.9



<b>Año</b>	<b>Morales</b>	<b>Físicas</b>	<b>IETU</b>	<b>IDE</b>	<b>Recaudación</b>	<b>Crec. PIB</b>
2012	30	30	17.5	3.0	5.2	4.0
2013	30	30	17.5	3.0	5.9	1.4

Fuente: CIEP (2017)

El último período que se registra comprende de 2014-2015, y se corresponde con la reciente reforma Hacendaria de 2014 y la cual suprime el IETU y el IDE, y a la vez mantiene la tasa del ISR en 30% para sujetos físicos y morales. Estos cambios resultaron ser positivos al lograr un promedio del 6.1% en la recaudación, representando la cifra más alta durante 25 años. Se puede evidenciar en la **Tabla II-5**.

**Tabla II-5** Recaudación del ISR período 2014-2015.

<b>Año</b>	<b>Morales</b>	<b>Físicas</b>	<b>Recaudación</b>	<b>Crec. PIB</b>
	<i>Tasas</i>		<i>% PIB</i>	<i>%</i>
2014	30	35	5.6	2.2
2015	30	35	6.7	NA

Fuente: CIEP (2017)

A pesar de que la reforma del 2014 resultó beneficiosa, en México aún sigue latente el problema fiscal por seguir siendo incapaz para garantizar los recursos necesarios para cubrir los gastos públicos y en lidiar con el desequilibrio entre los ingresos y los gastos; esto se ve reflejado en el presupuesto de ingresos anuales. El estado mexicano presenta una de las cifras más bajas del mundo e incluso en comparación con los países latinoamericanos y que poseen un mismo nivel desarrollo. Para el 2000 la carga fiscal de México fue de 15,5% contando con los ingresos petroleros y sin son descontados, el ingreso fiscal del país es del 9.7% del PIB; cifras superiores a estas registran países no petroleros como El Salvador y Costa Rica (Lara, 2009).

### **II.1.3 Evolución histórica del Estado Colombiano y la potestad financiera y tributaria**

En Colombia el origen del tributo como fuente de ingreso para el Estado proviene de época de la colonización, cuando el régimen español implementó un Sistema Fiscal impositivo cargado de impuestos con la finalidad de que los colonos pagaran tributos para que la metrópoli pudiera financiar sus actividades. Esta situación hizo que los habitantes de la colonia colombiana se sublevaran con los años cansados del régimen español opresor (Fajardo y Suárez, 2017).

En el mismo marco, Arango (2021) refiere que en Colombia se instaló un Sistema Tributario impositivo regentado por los conquistadores españoles a favor de la Corona Española y de Cristóbal Colón. En este sistema se establecieron a los pobladores colombianos el pago de tributos, primeramente, representados por la entrega de una parte de la cosecha y metales preciosos; y posteriormente en la época colonial con el pago de impuestos como: el de aduana, el de venta, de importación, exportación y el estanco.

Pedro Gual para la época de 1821 representa para el sistema tributario colombiano un importante actor que contribuyó a desmontar el régimen colonial, al instituir un sistema directo de tributación eficiente para el recaudo y se crearon los predios del ISR, el impuesto de industria y comercio, entre otros. Mediante la Ley 30-1821 fueron regulados los antes nombrados impuestos y posteriormente en 1918, la Ley 56 sistematizó el pago del ISR motivado por la crisis financiera y económica producida por la Primera Guerra Mundial (Moreno, 2019).

En 1927 se promulgó la Ley 64 donde se definen los términos de renta bruta y líquida y se crea como institución reguladora tributaria al Banco de la República. Para 1931, se dicta la Ley 81 que estableció por primera vez un sistema que regía la fuente de la retención, aumentó la tasa tarifaria y reguló los deducibles por depreciación (Fajardo y Suárez, 2017). Hasta 1935 todos los impuestos eran de consumo e indirectos y tenían la tendencia de reducir la pesada carga del pago de tributo a los sectores de la población más pobre. Pero, este mismo año la Ley 78-

1935 se pensó bajo un esquema político de defensa y puesta en ejecución con un sistema de impuestos directos sobre el exceso de utilidades y el patrimonio y en 1936, la Ley 63-1963 implementa impuestos a la herencia y donaciones.

La ley 45 de 1942 aplica en el ISR la sobretasa temporal y en 1944, mediante la promulgación de la Ley 35 se incrementa la tasa tributaria del ISR. Y luego, en 1953, la reforma tributaria establece la doble tributación. En 1963, la Ley 21-1963, le otorga al Estado la facultad para establecer el impuesto sobre las ventas para determinados productos. En 1969, la Ley 38-1969 reglamenta la retención en la fuente de los salarios y dividendos; estas se ampliarán en 1973 en las Leyes 5 y 6 donde se norma las exenciones personales y las deducciones.

En la Reforma tributaria de 1974 fundada en criterios internacionalistas de la recaudación bajo el principio de equidad en reconocimiento de la inversión y el gasto. Esta visión progresista no produjo en el recaudo los efectos que se esperaban por el alza de la inflación y como respuesta se obtuvo la evasión fiscal (Moreno, 2019). Durante los años 70, a través de las Leyes 54-1977 y 20-1978, se disminuye la tasa tributaria del ISR y se regulan amnistías y exenciones que ocasionan una apreciable disminución en el recaudo tributario durante los años 80. Esto, motivó que en 1983 se establecieran medidas que establecían controles para la evasión del pago del impuesto, amplió el régimen a las sociedades limitadas, redujo el monto porcentual de la tarifa e introdujo la presunción general sobre los ingresos brutos; como consecuencia estimuló la capitalización (Concha, et al., 2017).

Mirando desde la Ley 64 de 1927, el ISR organizado bajo un esquema cedular y diferencial que oscilaba entre el 1% al 8% como tasa para la tributación. Para 1935 la Ley asignó una tasa del 17% y su recaudación representó para el fisco nacional un 27% de las recaudaciones totales. En 1986, por recomendaciones de representantes de la misión Taylor, se sugiere incrementar la tasa del ISR con el objetivo de poder hacerle frente al déficit fiscal que para el momento ascendía a 3.5 billones de pesos; se tomó como medida el incremento de la tasa tributaria del ISR y se estableció una tasa diferencial entre el 40% y 45% extensible para todo tipo de

sociedades. En 1975 la Ley establece otra modificación que deja sin duda un nuevo panorama fiscal se fija así, el 40% para sociedades anónimas y el 20% para las limitadas; además se incorporan los gravámenes para las ganancias ocasionales y una presuntiva renta mínima del 8% para el patrimonio líquido (Restrepo, 2012).

En 1985 continuaron los desequilibrios y se promulga la Ley 50-1985, que dispuso la inscripción obligatoria de los bonos como sobretasa del ISR. En 1986 la Ley 75-1986 amplía, la base del ISR y reduce la tasa del ISR a 30% el máximo para los sujetos naturales y sujetos jurídicos introduce una exención parcial a la renta financiera sin aplicar deducible inflacionario.

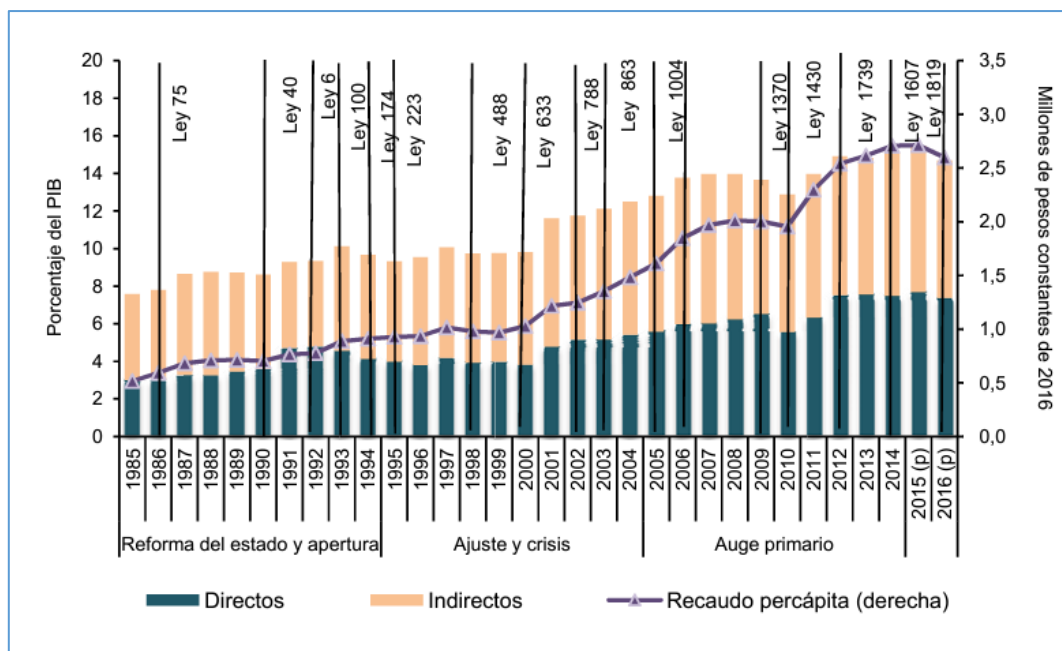
Para el período de 1990 a 2003, donde la existencia de altibajos económicos repercute en el crecimiento económico y en el déficit fiscal (Echevarría, 2001), se promulga una nueva Constitución política donde el paso de Colombia ha Estado Social de Derecho, la lleva a hacer uso de más recursos económicos creándole un desbalance en las finanzas y el gasto público. En consecuencia, en 1995, con la Ley 223-1995 fija la tasa del ISR en 35%, para el 2002 incluye una sobretasa del 5% y del 10% para el 2004. Para el 2003, la Ley 863-2003 establece la tasa del ISR entre el 35% y el 38.5%, se establece una tasa del 5% en la declaración de activos omitidos y deducibles al 30% por inversión en activos productivos fijos.

El 2012, aporta una reforma estructural en materia tributaria con la Ley 1607-2012. La tasa del ISR se ajusta al 25% para las sociedades y a 10% con respecto a las ganancias ocasionales, pero dentro del ISR, se crea un impuesto complementario, el Impuesto a la Renta para la equidad (CREE) fijado con una tasa del 9%. En las personas naturales se reglamentan diferentes categorías que son: trabajadores asalariados, trabajadores por cuenta propia y otros; y tasas de contribución marginales diferenciales donde se aplicaban un Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) y un Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) donde las normas establecidas no estaban claras y demandaban inconstitucionalidad por violación de los principios de igualdad, equidad, justicia y progresividad.

Como consecuencia de las confusiones que creaba la Ley 1607-2012, en el 2014, se sanciona la Ley 1739-2014 y se introducen las siguientes modificaciones: a.- se establece el impuesto a la riqueza sobre los patrimonios que asciendan a más de mil millones y su contribución será para los sujetos naturales de 0,125% al 1,5% y para los sujetos jurídicos entre el 0,20% al 1,15%; b.- se establece el CREE con una tasa contributiva entre el 0% al 5%; y c.- se incluye un impuesto a la normalización tributaria. Con la normativa el Estado Colombia tenía la intención de lograr una mayor recaudación tributaria a través del impuesto patrimonial y con la normalización de los activos no declarados, pero no logró la meta y el desequilibrio fiscal persistió.

Para el 2016, la Ley 1819-2016, se establece una reforma estructural tributaria que introduce las siguientes modificaciones al ISR: a.- para los sujetos naturales se establece un sistema de renta cedular estratificado en cuanto: trabajo, capital, labor, capital y dividendos y participaciones con un máximo contributivo del 40%; b.- elimina los sistemas IMAN e IMAS; c.- para los sujetos jurídicos se fijó una tasa variante del 25% al 33% y reza la obligatoriedad de la declaración para el cómputo de costos, gastos, activos y pasivos; y d.- elimina el sistema CREE.

En la historia del Sistema Tributario colombiano y el recaudo de los impuestos directos, se puede observar que ha sido progresiva a pesar de que esta no ha podido acoplarse con el gasto público. Puede observarse, tal evolución en la **Figura II-1** Evolución del recaudo en Colombia



**Figura II-1** Evolución del recaudo en Colombia.

Fuente: CEPAL (2017)

La figura 18 muestra la participación de la recaudación del ISR en Colombia para el período de 1995 a 2001, pudiéndose a preciar que no es progresivo y constituye una segunda fuente de recursos económicos para el Estado.

**Tabla II-6** Participación del ISR en Colombia.

<b>Participación en ingresos tributarios nacionales según impuesto (%)</b>						
<b>Impuesto</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2001</b>
Renta	42.69	39.81	41.24	40.4	43.14	33.88
IVA	44.78	49.5	45.84	46.09	45.38	47.52
Aduanas	10.74	8.91	10.19	11.44	9.25	14.78
Timbres	1.59	1.46	1.75	1.98	2.15	3.71
Sanciones	0.03	0.08	0.14	0.06	0.05	0.09
Otros	0.17	0.23	0.84	0.02	0.02	0.03
<b>TOTAL</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Fuente: Bonilla (2002)

#### **II.1.4 El principio Constitucional de intervención económica en México y Colombia**

La Constitución Política del Estado de Colombia Como instrumento Jurídico describe la intervención estatal en la economía desde la necesidad de *un nomen iuris* moderno que le permita recoger el objetivo social de la intervención estatal en la economía y las pretensiones sobre la eficiencia socioeconómica. La carta magna colombiana adopta un modelo de economía social que reconoce las empresas privadas y las iniciativas en general como motor de la economía nacional (artículos 1 y 2), pero restringe explícita y razonablemente la libertad empresarial, la competencia económica para lograr los fines constitucionales que la protección, el bienestar ciudadano y el interés común. Este marco de referencia implica la comprensión y respeto por los derechos y libertades de participación en el mercado. La jurisprudencia colombiana tiene como visión la libertad de empresa con un criterio amplio donde prevalece el derecho y la facultad que tiene cualquier ser humano de realizar actividades económicas acordes con sus intereses y capacidades con el propósito de aumentar su patrimonio.

Sin embargo, la libertad económica es vista concretamente a través de componentes individuales como son: la libre empresa y competencia económica. El modelo de economía social de mercado y de libertad económica empresarial es plasmado en los artículos 333 y 334, cuando expone que en Colombia se promueve la libertad de la actividad económica y la iniciativa privada sin necesidad de licencia que la autorice, pero a la vez, es clara al establecer como límite que sólo son legítimas y aceptadas aquellas actividades económicas orientadas a proveer el bien común. También, establece que el ejercicio de la libre competencia económica si bien es un derecho este genera obligaciones en su ejercicio y la empresa es vista como una figura que debe aportar las bases para el desarrollo con funciones sociales y responsabilidades.

Con relación al Estado la ley establece que tiene por responsabilidad el cuidado de la libertad económica y cualquier obstrucción que el sujeto natural o jurídico pueda ejercer para dominar el mercado nacional. Por lo tanto, será el garante de velar por

el desarrollo armónico y la calidad de vida de sus ciudadanos En busca de eses orden común, en la constitución se establece el término regulación como un instrumento jurídico-económico para disciplinar, así, se legaliza el establecimiento de una estructura política fiscal provista de orden y justicia para promover eficiencia y bien común.

El fundamento económico constitucional del Estado de México está previsto en los artículos 5, 25, 26, 27 y 28 y en los cuales se expresa que el sistema económico de México obedece a una economía mixta donde se combina la economía de mercado y la economía planificada. Es decir, en el país existe un sector privado donde conviven el sujeto físico y el moral, los cuales son libres de tomar decisiones en función de sus intereses; en cuanto al sector público, las decisiones son emanadas por el Estado y el regula a través de normas el desarrollo de las actividades económicas. Así, ambos sistemas económicos coexisten sin que ninguna ejerza funciones de dominio sobre el otro.

El artículo 25 del texto constitucional establece las normas que rigen el sistema de economía mixta del país señalando que su objetivo es lograr que los sectores público y privado impulsen el desarrollo nacional a través de la responsabilidad social sin el establecimiento de un marco rígido y distribuye la dinámica de su desarrollo en los denominados tres sectores: público, privado y social. Por lo tanto, como Estado social de economía mixta existe jurídicamente una economía de mercado competitiva regulada por una planeación democrática basada en libertades y derechos individuales y sociales con rectoría económica del Estado.

De los artículos 25, 26, 27 y 28 se desprenden los principios de rectoría económica, economía mixta, principio antimonopolio, libre concurrencia, planificación democrática y un sistema bancario y financiero. La rectoría económica del Estado prevista en el artículo 25 procura el crecimiento económico nacional a través del empleo, el ejercicio de la libertad ciudadana y una justa y equitativa distribución del ingreso y de la riqueza.



En el artículo 28, se puede vislumbrar que el modelo económico que rige al Estado mexicano es social de mercado; dado que no acuerda el establecimiento de monopolios o prácticas monopolizadoras, por lo tanto, el Estado tiene potestad para intervenir en la asignación de recursos; además, de que entre sus funciones delineadas en el artículo 25, está la de velar regulando y normando la actividad económica que desarrollan los particulares con el objetivo de que el sector privado contribuya con el desarrollo nacional económico.

La política fiscal que jurídicamente se establece en México es una variable de control prevista en el presupuesto del Estado para la protección y el equilibrio de su orden económico. La política fiscal prevista es restrictiva en el gasto público y privado y regulativa en materia de impuestos.

## **II.II Marco Teórico**

### **II.II.1 Sistema Tributario**

Hoy, la economía de los países, al estar abiertas al mundo, sus operaciones, se han convertido en pilares de desarrollo socioeconómico de cada país, ya que, al ser ente generador y controlador de producción y trabajo, estos al accionarlos, logran crear condiciones que propenden en el bien común para todos sus miembros, ya que se generan condiciones económicas favorables para sus habitantes. El Estado, en cabeza del gobierno, deber garantizar muchas necesidades que la economía no puede suplir. Entre estas tenemos salud; educación; seguridad; servicios públicos, entre muchos, otros sin contar con los gastos de funcionamiento que son bastantes cuantiosos.

Con el objetivo de asegurar los recursos necesarios para cumplir con sus funciones, el Estado debe organizarse de manera eficiente. En este sentido, el sistema tributario se define como el conjunto de impuestos establecidos por la Administración Pública, cuya principal finalidad es la obtención de ingresos para financiar el Gasto Público y cubrir las necesidades de la sociedad en general. Es importante tener en cuenta que la aplicación de un sistema tributario debe siempre

considerar la realidad específica en la que se implementa, tomando en consideración factores socioeconómicos, políticos y culturales que influyen en su funcionamiento. Un análisis exhaustivo de dicha realidad es fundamental para diseñar y evaluar políticas tributarias que sean equitativas, eficientes y acordes con las características y necesidades de cada país.

Según el diccionario panhispánico, define el término de sistema tributario como “el Conjunto de los tributos existentes, que según la Constitución debe ser justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad y no debe tener alcance confiscatorio”. Entonces podemos decir que; el sistema tributario es la organización de carácter administrativo de corte técnico, creada por el Estado con el fin de ejercer la potestad tributaria de forma eficaz y objetiva. El sistema tributario se compone en gran medida por los tributos, definidos estos como obligaciones de carácter pecuniario impuestas de manera unilateral, exigidas por la administración pública basados en una ley, cuyo recaudo se destina a solventar el gasto público. Por lo tanto, es una prestación patrimonial de carácter público que se exige a los particulares.

El sistema tributario se puede entender como un acuerdo entre el Gobierno y los agentes económicos en relación con el monto de la carga fiscal y el tipo de impuestos que se aplicarán. En este sentido, diversos actores como el Ejecutivo, Legislativo, partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales están involucrados en la configuración de dicho sistema. Según Cruz (2008), el sistema tributario mexicano se basa en dos elementos fundamentales:

1. Marco legal: Este establece las reglas sobre las cuales se definen las diferentes figuras tributarias. Es a través del marco legal que se determinan los impuestos y sus características.
2. Técnicas fiscales: Estas técnicas incluyen procesos de fiscalización y el uso de comprobantes fiscales en la recaudación de impuestos. Estas herramientas se utilizan con el objetivo de promover la equidad y cumplir los objetivos del gobierno en términos tributarios.

Es importante destacar que un sistema tributario moderno debe contar con un marco legal sólido y disponer de los instrumentos necesarios para que la política tributaria adoptada por el gobierno sea eficiente y equitativa, como señala Cruz (2008). En este sentido, se busca que el sistema tributario sea efectivo en la recaudación de ingresos, al mismo tiempo que se promueve la equidad en la distribución de la carga fiscal.

Todo sistema tributario tiene un objetivo, y es la obtención de recursos que le permitan al Estado garantizar el cumplimiento de los fines constitucionales, como son la de atender a las necesidades sociales, promover el fortalecimiento de las finanzas públicas, así como de fomentar la economía privada a través de incentivos y alternativas de inversión. La clave de un buen sistema tributario sin duda debe plantearse en una eficiente recaudación de impuestos, así como una distribución equitativa, para que este a su vez pueda contribuir a generar inversión, crecimiento, contribuyendo a una buena productividad y a la creciente generación de empleo.

El sistema tributario, bajo cualquier enfoque se debe caracterizar por una estructura definida, donde se promulgue la justicia en el mismo, brindando garantías, así como derechos y obligaciones de quien lo promulga, y al mismo tiempo al obligado tributario. La potestad del legislador se encuentra soportada y basada en el mandato constitucional, para establecer tributos por intermedio de una ley, donde esta cumpla con los mínimos exigidos para su promulgación, establecimiento y aplicación. Dentro de esos mínimos se deben revisar las garantías al obligado tributario, entendiendo al obligado, quien soporta la carga del pago del tributo. Los mínimos para este caso son: considerar la no vulneración de los principios tributarios establecidos en la Constitución Política, para nuestro caso México y Colombia.

El sistema tributario según el informe Mirrless (2012), establece que, no es resultado de un diseño ordenado e integral, sino que corresponden a decisiones adoptadas por los gobiernos en atención a las necesidades del momento, donde se busca que estos lleguen para resolver problemas específicos, sin tomar siempre en consideración los efectos que los cambios en una parte del sistema tienen sobre el

conjunto. Por otro lado, el entorno económico cambia y un impuesto útil en un momento deja de serlo en otro distinto. Además, el análisis económico de los impuestos ha avanzado enormemente en las tres últimas décadas, especialmente en la investigación empírica de sus efectos sobre las decisiones de los agentes económicos relativas al trabajo, el consumo, el ahorro y la inversión.

Por su parte Smith defiende cuatro máximas de la tributación en general:

i) El principio de igualdad o desigualdad de imposición establece que las personas deben contribuir al Estado en proporción a sus facultades económicas, es decir, de acuerdo con las rentas o haberes que disfrutan bajo la protección del Estado. En resumen, cada individuo debe tributar en proporción a sus respectivos intereses.

ii) La certeza y determinación en la cantidad que los ciudadanos deben contribuir es fundamental para evitar cualquier arbitrariedad. Esto implica definir claramente el momento, la forma y la cantidad del pago del tributo.

iii) Es importante que los tributos se exijan en el momento y de la manera más conveniente y cómoda para las circunstancias del contribuyente. Esto busca minimizar las dificultades y brindar facilidades en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

iv) Los tributos deben implicar el menor esfuerzo económico posible para los contribuyentes, evitando que sean más gravosos de lo estrictamente necesario. Adam Smith explica que, debido a diversas razones, es posible que se extraiga del patrimonio privado más riqueza de la que el Estado realmente obtiene. Estas razones incluyen el alto costo administrativo tanto para el Estado como para el contribuyente, la desincentivación o imposibilidad de realizar ciertas actividades económicas debido a la carga tributaria, confiscaciones y decomisos excesivamente gravosos para quienes evaden impuestos, lo que a su vez afecta la generación de riqueza y la contribución al erario.

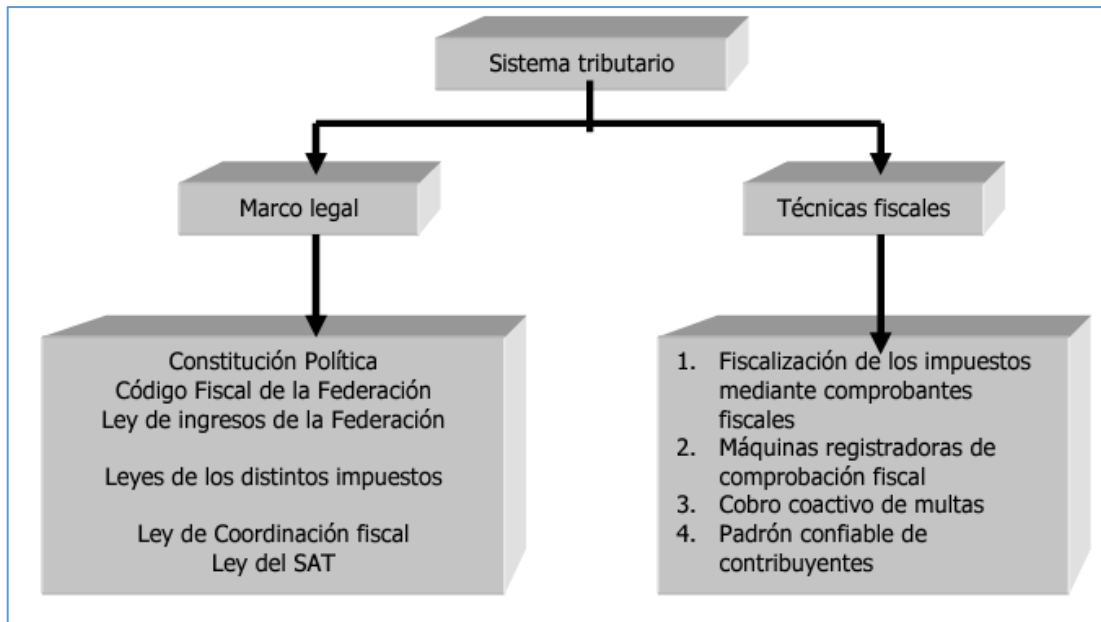
En resumen, estos principios buscan asegurar que la tributación sea justa, predecible y equitativa, minimizando el impacto económico para los contribuyentes y evitando prácticas confiscatorias o arbitrarias.

Según Cruz (2008), el sistema tributario desempeña un papel fundamental al permitir la recaudación de recursos necesarios para que el Estado lleve a cabo sus actividades. Este sistema ofrece una estructura que permite distribuir dichos recursos de acuerdo con las necesidades tanto de los ciudadanos como de las instituciones. Además, Cruz (2008) destaca que, a través de la gestión de los impuestos, el Gobierno puede influir en aspectos como el crecimiento económico, la estabilidad, el ahorro, el consumo, la inversión productiva, la inversión financiera, entre otros.

En general, los impuestos cumplen dos funciones básicas:

1. Mejorar la eficiencia económica al corregir algunas fallas del mercado, como la provisión de bienes públicos, la gestión de externalidades, la regulación de monopolios y la solución de problemas de información.
2. Contribuir a la distribución del ingreso al reducir los efectos negativos que generan los mercados en la economía, buscando lograr una mayor equidad en la sociedad.

En conclusión, el sistema tributario no solo permite al Estado financiar sus actividades, sino que también desempeña un papel importante en la corrección de fallas del mercado y en la distribución del ingreso, promoviendo una mayor eficiencia económica y equidad social.



**Figura II-2** Componentes del Sistema Tributario mexicano.

Fuente: Cruz (2008).

Un sistema tributario debe contar con una cualidad fundamental: la flexibilidad intrínseca. Esta característica crucial implica que la capacidad de recaudación estatal debe exhibir un incremento que supere en amplitud y alcance a cualquier variación de los ingresos. En esencia, la elasticidad de los ingresos tributarios emerge como un factor de influencia trascendental sobre el desarrollo económico a nivel nacional.

La elasticidad de los ingresos tributarios, en su manifestación positiva, manifiesta un impacto significativo en el crecimiento sostenible del ingreso a nivel de la nación, tal fenómeno puede ser conceptualizado mediante la formulación que postula que las tasas tributarias preexistentes pueden ser interpretadas como el cambio porcentual en los ingresos tributarios, derivado de un cambio porcentual en el ingreso nacional (Cruz, 2008).

Esta propiedad intrínseca de la elasticidad de los ingresos tributarios genera un escenario propicio para el crecimiento económico nacional, ya que establece una relación armónica entre la recaudación fiscal y el desarrollo de la nación. En síntesis, la dinámica de la recaudación tributaria se torna esencialmente asociada al crecimiento económico a nivel macroeconómico, una conexión intrincada y determinante que no debe pasarse por alto (Cruz, 2008).

Para calcular y medir esto, Cruz (2008) explica la fórmula:

$E = (\Delta T/T) / (\Delta Y/Y)$ , donde "E" es la tasa tributaria existente, "T" refleja el nivel de ingresos tributarios y "Y" representa el nivel de ingreso nacional. Los escenarios resultantes son los siguientes:

- Si  $E > 1$ , significa que el sistema tributario es elástico y los ingresos tributarios crecen más rápido que el ingreso nacional cuando este último aumenta.
- Si  $E < 1$ , significa que el sistema tributario es inelástico y los ingresos tributarios crecen menos que proporcionalmente en comparación con el aumento del ingreso.
- Si  $E = 1$ , indica un sistema tributario proporcional, donde los ingresos tributarios crecen en la misma proporción que el ingreso nacional.

Además de la elasticidad de los ingresos, otras características de un sistema tributario eficiente incluyen:

1. Progresividad.
2. Eficiencia.
3. Eficacia.
4. Sustentabilidad.
5. Justicia social.
6. Estabilización.
7. Capacidad de pago.

En lo que concierne a la gestión fiscal de nuestro sistema tributario, esta dimensión comprende un conjunto de instituciones y entidades fiscales que orquestan y

supervisan de manera integral todas las operaciones fiscales llevadas a cabo por el Gobierno Federal, tal como lo apunta Cruz (2008), entre estas instituciones, se destacan las siguientes:

El Servicio de Administración Tributaria (SAT), como órgano desconcentrado adscrito a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ostenta una autoridad fiscal de suma relevancia. Su ámbito de competencia abarca la determinación y valoración de las contribuciones federales. Su misión primordial radica en la captación de impuestos y otros conceptos tributarios destinados a financiar los gastos contemplados en el presupuesto de egresos de la Federación. No menos importante es su atributo de autonomía técnica para emitir resoluciones de peso en el ámbito fiscal.

El Tribunal Fiscal de la Federación, por su parte, desempeña un papel crucial en la estructura del sistema tributario. Esta entidad se erige como el órgano encargado de dirigir, en última instancia, las controversias jurídicas derivadas de la legislación fiscal y los actos ejecutados por los organismos fiscales en conformidad con dicha legislación. Su función esencial reside en garantizar la justicia y el cumplimiento normativo en el marco de la fiscalidad.

La Procuraduría Fiscal de la Federación, como brazo jurídico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, asume la responsabilidad de gestionar todos los asuntos legales vinculados a la normativa fiscal, en representación de esta Secretaría. Su trabajo es garantizar la legalidad y la coherencia normativa en el ámbito tributario.

Por último, la Tesorería de la Federación, como órgano rector, desempeña un papel esencial en la dirección y supervisión de los sistemas y procesos relacionados con la recaudación de fondos federales. Esto incluye la gestión de prórrogas y pagos diferidos de créditos fiscales, la ejecución de desembolsos presupuestarios y la administración de fondos y garantías del Gobierno Federal. Su trabajo es trascendental para el adecuado funcionamiento de la maquinaria financiera gubernamental.



En conjunto, estas instituciones constituyen los pilares fundamentales de la administración fiscal del sistema tributario federal, garantizando así su efectiva operación y contribuyendo a la estabilidad financiera y fiscal del país.



**Figura II-3** Estructura jurídica del marco legal del sistema tributario.

Fuente: Cruz (2008).

Para regular la actividad tributaria del Estado, ésta debe comprender un conjunto de normas y leyes, las cuales conforman su misma institucionalidad fiscal, dado que “la recaudación fiscal es uno de los objetivos principales de la hacienda pública por medio de la cual el Estado se hace de recursos para posteriormente conseguir sus metas, en términos de Gasto Público” (Cruz, 2008). En ese sentido, las leyes fiscales se encargan de estructurar el marco legal con el propósito de administrar la operación del sistema de recaudación de impuestos.

De acuerdo con cualquier enfoque, los tributos tienen o deben tener un fin de bien común, se recoge el dinero de los contribuyentes para destinarlo a objetivos socialmente valiosos. Parece, entonces, que los ingresos y los gastos están

vinculados en un sentido relevante para los fines relacionados con la idea de justicia tributaria: hay ingresos para efectuar gastos; porque hay gastos, hay ingresos. La tributación constituye un asunto de justicia debido a que existe un intercambio. El contribuyente da porque recibe, y da para recibir. Dicho elemento de justicia aparece reflejado en una exigencia de legitimidad del tributo (y del sistema tributario) y también en una legitimidad del programa de gasto de los fondos recaudados. Esta aproximación constituye un presupuesto de existencia de un sistema tributario justo: se exige parte de la riqueza de los ciudadanos con el objeto de crear un fondo destinado a gastos legítimos, y solo aquellos estrictamente necesarios. Únicamente en este esquema existe razonabilidad para abocarse a los principios que constituyen los criterios de reparto de la carga tributaria (pues en otro caso solo habría arbitrariedad)

### **II.III Conceptos teóricos**

Moreno (2004), se inicia con una hábil y fundamental estrategia: la definición precisa de los conceptos centrales que serán objeto de análisis en su tesis. Esta previsión inicial confiere una claridad conceptual primordial en el ámbito jurídico, estableciendo las bases para un entendimiento más profundo y coherente de su investigación.

Siguiendo una metodología que parte de lo general para luego adentrarse en lo particular, Moreno (2004) introduce, en primera instancia, tres definiciones cruciales del derecho. Cada una de estas definiciones se emerge como una ventana a la comprensión de este complejo campo:

- En primer lugar, se aborda el derecho como "el ordenamiento de la vida social, expresado en un conjunto de normas, inspirado en la justicia y la seguridad, y orientado hacia el bien común de la sociedad" (Rodrigo Noguera Laborde, citado en Moreno Rueda, 2004). Esta definición subraya la dimensión social del derecho y su conexión intrínseca con la justicia y la seguridad, en pos del bienestar colectivo.

- En segundo lugar, el derecho se vislumbra como un "conjunto de principios y normas que expresan una idea de justicia y orden, y que regulan las relaciones humanas en toda la sociedad, cuyo cumplimiento puede imponerse de manera coactiva" (Real Academia Española, citado en MorenoRueda, 2004). Esta perspectiva resalta la función reguladora del derecho y su capacidad para imponerse mediante la coerción, sustentada en una noción intrínseca de justicia y orden.
- Finalmente, se presenta el derecho como un "conjunto de normas especiales utilizadas directa o indirectamente por la comunidad para determinar qué conductas serán sancionadas o sometidas a coerción por parte de las autoridades" (Ronald Dworkin, citado en Moreno Rueda, 2004). Esta tercera definición subraya la relación entre las normas y su aplicación, destacando el papel crucial de las autoridades en la ejecución de estas.

En este contexto, Moreno Rueda (2004) aclara con agudeza que el derecho no es mera normativa, sino un sistema intrínsecamente arraigado en la justicia, cuyo propósito fundamental se dirige hacia el bienestar colectivo. Como creación humana, el derecho se erige como un vehículo esencial diseñado para propiciar una convivencia armónica en la sociedad. Dada la naturaleza social inherente al ser humano, la necesidad de forjar un sistema que posibilite la interacción entre individuos y se adapte a las cambiantes dinámicas de la vida en comunidad se torna imperativa.

En síntesis, Moreno Rueda (2004) nos insta a considerar el derecho no solo como un conjunto de normas, sino como un sistema íntimamente vinculado a la justicia y orientado hacia el bienestar común, una herramienta esencial en la compleja danza de la convivencia humana en sociedad.

De esta manera, se puede afirmar que el derecho asume la responsabilidad de regular la sociedad con el propósito de instaurar una estructura equitativa en sus múltiples facetas. Este enfoque se evidencia en la perspectiva abordada por Moreno Rueda (2004), quien subraya la relevancia de discernir entre el derecho objetivo y

el derecho subjetivo, un matiz fundamental que atañe a los estudiosos de la ciencia jurídica.

En primer término, el derecho objetivo se refiere al conjunto normativo que rige el bienestar colectivo de los habitantes de entidades específicas. En su esencia, el "derecho" se concibe como el corpus de regulaciones que norman las relaciones interpersonales en la sociedad, emanadas de la autoridad competente y dotadas de la capacidad coercitiva para su aplicación (Moreno Rueda, 2004). Esta dimensión esencial establece las bases normativas que sustentan la convivencia y la justicia en la comunidad.

Por otro lado, el derecho subjetivo se configura como un derivado ineludible del derecho objetivo. De hecho, la existencia misma del derecho subjetivo encuentra su razón de ser en el marco del derecho objetivo. En esencia, el derecho subjetivo no puede concebirse sin la existencia de su contraparte normativa, ya que la capacidad de realizar o abstenerse de realizar una acción de manera legítima implica necesariamente la presencia de una norma que otorga a dicha conducta el sello de licitud, como lo señala García (citado en Moreno Rueda, 2004).

En conclusión, el enfoque proporcionado por Moreno Rueda (2004) resalta la misión cardinal del derecho en la estructuración de una sociedad equitativa y justa. La distinción precisa entre el derecho objetivo y el derecho subjetivo ofrece una perspectiva esclarecedora para los estudiosos del campo jurídico, delineando las relaciones entre las normativas que rigen la sociedad y los derechos individuales que emanan de ellas.

En consecuencia, el derecho se comprende en dos sentidos:

- Primero, el derecho se concibe como un conjunto de normas que desempeñan un papel vital en la regulación de la convivencia en sociedad. Bajo esta interpretación, el "derecho" se presenta como una entidad normativa que articula y guía las interacciones entre los individuos dentro de una comunidad. Estas normas, emanadas de la autoridad competente,

establecen los límites y las expectativas que estructuran la conducta de los miembros de la sociedad, asegurando así un orden y una justicia fundamental.

- Segundo, el concepto de derecho adquiere otra dimensión significativa al abordarse como la facultad otorgada para ejercer esos derechos. Aquí, el "derecho" se interpreta como una capacidad inherente a los individuos, derivada del conjunto normativo que regula la sociedad.

En este contexto, Moreno Rueda (2004) destaca una clasificación esencial en el ámbito jurídico: la distinción entre el derecho público y el derecho privado, cuyos orígenes remontan a la Antigua Roma y se centran en la ponderación de los intereses estatales y particulares. Esta distinción adquiere relevancia ya que las normativas del derecho público, en su conjunto, se orientan hacia la organización y regulación de la actuación estatal, mientras que las normas del derecho privado se centran en las conductas individuales de los particulares.

Desde una perspectiva más detallada, el derecho público se concentra en el conjunto de normativas que delinean la estructura del Estado, las relaciones interinstitucionales dentro de sus componentes y las interacciones entre el Estado y los ciudadanos. Por su carácter esencial en la preservación del orden social, estas normas poseen una naturaleza imperativa y de orden público, lo que implica su estricto cumplimiento por parte de los ciudadanos, sin posibilidad de modificación a través de acuerdos privados. En virtud de su capacidad coercitiva, el Estado se erige como el poseedor de la autoridad suprema, capaz de imponer su voluntad por encima de las disposiciones particulares (Moreno, 2004).

Según Moreno (2004), el derecho público exhibe una bifurcación significativa, que se desglosa en dos categorías fundamentales:

1. **Derecho público interno:** Este ámbito se centra en la regulación del Estado en su esencia y en las relaciones que mantiene con sus ciudadanos. Se componen de diversas disciplinas, entre las que destacan:

- **Derecho Constitucional:** Su cometido reside en el análisis de la estructura jurídica del Estado.
- **Derecho Administrativo:** Aborda la organización y el funcionamiento de la administración y la función públicas.
- **Derecho Financiero:** Examina las normativas que rigen la formación, gestión y erogación de los recursos estatales.
- **Derecho Penal:** Se encarga del estudio de los delitos y las consecuentes sanciones legales.
- **Derecho Procesal:** Regula la práctica de la función jurisdiccional del Estado.

2. **Derecho público externo:** Esta categoría se enfoca en las relaciones entre los Estados y sus interacciones con organismos internacionales. Consta de dos subdivisiones destacadas:

- **Derecho Internacional Público:** Conjunto de preceptos que gobiernan las relaciones entre Estados y sus vínculos con organismos internacionales.
- **Derecho Internacional Privado:** Examina las normativas que rigen las relaciones entre Estados y sus ciudadanos, así como entre ciudadanos de diferentes Estados.

Dentro del marco del derecho público, surge el derecho tributario como una rama de singular importancia. Moreno Rueda (2004) subraya que, a pesar de recibir diversas denominaciones como "Derecho Fiscal" o "Derecho de la Hacienda Pública", algunos no lo consideran como una disciplina autónoma, sino como parte del Derecho Financiero. No obstante, el derecho tributario se distingue de manera destacada al enfoque específicamente en el estudio del principal ingreso público, es decir, los tributos. Este enfoque lo consagra como una rama independiente, ya que regula las complejas relaciones entre el Estado y los contribuyentes, se sustenta en un cuerpo normativo homogéneo con principios y valores jurídicos

inherentes (equidad, justicia y bien común), y se singulariza por su enfoque exclusivo en los tributos (Moreno, 2004).

En síntesis, el derecho tributario ejerce un control sobre los tributos, los contribuyentes y sus respectivas responsabilidades. Este control, fundamentado en el poder denominado "*imperium*", que si bien no es absoluto y se halla sujeto a la Constitución, confiere al Estado la capacidad de intervenir y dirigir diversas esferas de la actividad ciudadana (Moreno, 2004). Es esencial reconocer que tanto necesidades individuales como colectivas emergen en este contexto.

El Estado se erige como la única entidad con la capacidad de satisfacer las necesidades públicas. Para alcanzar este objetivo, se requiere la gestión financiera, que implica la administración de las finanzas públicas, incluyendo ingresos y gastos estatales (Moreno, 2004).

Álvaro Arango Mejía proporciona una definición esclarecedora de los recursos públicos, los cuales representan los medios que el Estado obtiene de diversas fuentes para cumplir con sus propios fines. Estos recursos pueden generarse a través de rentas patrimoniales, servicios, impuestos, tasas, contribuciones especiales, parafiscalidad y tesorería.

Desde una perspectiva jurídica, el derecho tributario se define como la ciencia encargada de estudiar la esencia del tributo y sus componentes esenciales, según Juan Rafael Bravo (Moreno, 2004). Regueros, por su parte, lo describe como una rama del derecho público que analiza la relación entre los sujetos de la obligación tributaria, tanto en su vertiente activa como pasiva, y el propósito subyacente en dicha relación (Moreno, 2004).

Según Bravo (2004), el tributo involucra una relación jurídica tributaria de naturaleza compleja que incorpora diversos elementos y principios fundamentales. Entre estos se destacan: la obligación tributaria sustancial, que se refiere al compromiso del sujeto pasivo de satisfacer la deuda tributaria; las obligaciones tributarias instrumentales o formales, vinculadas con el cumplimiento efectivo de la obligación

sustancial; el origen legal de la obligación tributaria; el poder soberano del Estado para instituir tributos; el principio de capacidad contributiva, esencial para la justicia en la tributación; y las normativas específicas y características propias del derecho tributario, que contrastan con las del derecho común.

En lo que, respecto a las modalidades tributarias, se pueden distinguir tres categorías principales: la proporcional, que establece un porcentaje fijo sobre la base imponible, como es el caso del IVA; la progresiva, que incrementa a medida que aumenta el valor gravado; y la regresiva, que decrece a medida que se eleva el valor gravado (Moreno Rueda, 2004).

Para comprender el funcionamiento y la aplicabilidad del sistema tributario, se hace imperativo describir los elementos que lo conforman: el sujeto activo, que corresponde al Estado y sus entidades públicas, sometido a los límites y deberes estipulados por la legislación tributaria; el sujeto pasivo, que constituye el contribuyente y está investido del deber de tributar; el hecho gravable, que representa la acción social que revela una capacidad económica y está previamente contemplada en la ley; la base gravable, que engloba los factores utilizados para determinar la cantidad de la obligación tributaria; y la tarifa, que constituye la medida aplicada a la base gravable para establecer el monto de la obligación tributaria del contribuyente (Moreno Rueda, 2004).

En relación con los principios fundamentales de la tributación, se advierte que, de acuerdo con las perspicaces observaciones de Adam Smith, varios aspectos revisten importancia crucial:

1. Cada ciudadano de cualquier Estado debe contribuir al mantenimiento del Gobierno en proporción a sus respectivas capacidades, siempre que esta regulación sea factible. En este sentido, deben aportar según sus ingresos o patrimonios, bajo la protección del Estado en cuestión. La igualdad o desigualdad en la imposición se fundamenta en el cumplimiento o incumplimiento de este principio (Moreno, 2004).



2. El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser preciso y determinado, impidiendo cualquier carácter arbitrario. El momento de su recaudo, la modalidad de pago y la cantidad a desembolsar deben resultar transparentes, directos y constantes tanto para el contribuyente como para cualquier otro actor. La certidumbre en lo que cada individuo debe aportar reviste gran importancia, ya que una desigualdad significativa en la forma de contribuir no ocasiona tanto daño como la más mínima incertidumbre en la cantidad del tributo (Moreno Rueda, 2004).
3. Cada contribución debe exigirse en el momento y de la manera más conveniente y apropiada según las circunstancias del contribuyente (Moreno Rueda, 2004).
4. Toda carga tributaria debe imponerse de manera que extraiga el menor monto posible de la capacidad de los particulares, sin sobrepasar lo que efectivamente ingresa a las arcas del tesoro público estatal (Moreno Rueda, 2004).

En cuanto a los principios constitucionales del derecho tributario, según Upegui Mejía (2009), se pueden destacar los siguientes:

1. Legalidad: Las leyes deben establecer las bases y condiciones para la imposición de tributos, evitando la arbitrariedad y asegurando que los ciudadanos conozcan claramente sus obligaciones fiscales.
2. Igualdad: Los impuestos deben aplicarse de manera equitativa, sin discriminación, de modo que todos los contribuyentes estén sujetos a las mismas reglas.
3. Progresividad: Los tributos deben ser proporcionales a las capacidades económicas de los contribuyentes, de manera que aquellos con mayores recursos aporten en mayor medida.
4. Equidad: Se busca que el sistema tributario sea justo y equitativo, considerando las condiciones socioeconómicas de los contribuyentes y evitando excesivas cargas fiscales para los más vulnerables.

5. No retroactividad: Las leyes tributarias no pueden tener efecto retroactivo, es decir, no pueden aplicarse a situaciones pasadas que ya estaban regidas por otras normas.
6. Eficiencia: El sistema tributario debe ser eficiente en la recaudación de recursos para el Estado, evitando la evasión y elusión fiscales.

En el contexto de los principios constitucionales del derecho tributario, México y Colombia comparten similitudes notables, basadas en principios fundamentales como la legalidad, igualdad, progresividad, equidad, no retroactividad y eficiencia. Estos principios, arraigados en la protección de los derechos individuales y en la necesidad de recursos para el funcionamiento estatal (Upegui Mejía, 2009), son un reflejo de la preocupación por garantizar un sistema tributario justo y equitativo.

Además, tanto México como Colombia, como países en desarrollo, se enfrentan a desafíos comunes en los ámbitos económico, político y social. Organizaciones internacionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), han identificado cuestiones clave en los sistemas tributarios de naciones en desarrollo y han propuesto reformas para abordar estas problemáticas (González Frutos, 2018).

En resumen, los principios de la tributación según Adam Smith y los principios constitucionales del derecho tributario en México y Colombia persiguen el objetivo de garantizar la equidad, certidumbre, eficiencia y justicia en el sistema tributario, tomando en cuenta tanto las capacidades económicas de los contribuyentes como las necesidades del Estado.

Los vínculos constitucionales entre México y Colombia, así como los desafíos compartidos en sus sistemas tributarios como países en desarrollo, destacan la importancia de establecer principios constitucionales sólidos que promuevan la equidad, la eficiencia y la justicia en la recaudación de impuestos, en consonancia con los derechos de los ciudadanos y las responsabilidades del Estado

En relación con los vínculos constitucionales entre México y Colombia en materia tributaria, se pueden destacar algunos elementos esenciales:

En la Constitución Mexicana (CM), el artículo 31 establece las obligaciones de los ciudadanos, enfatizando la contribución proporcional y equitativa para financiar los gastos públicos de la Federación, el Distrito Federal, el Estado o el municipio en el que residen.

El artículo 14 de la CM establece que ninguna ley puede tener efecto retroactivo en perjuicio de una persona, lo que protege los derechos adquiridos de los contribuyentes.

Por su parte, en la Constitución Colombiana (CC), el artículo 338 establece que solo el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales tienen la facultad de imponer contribuciones fiscales o parafiscales en tiempos de paz. Además, se exige que las leyes, ordenanzas y acuerdos establezcan de manera clara los sujetos activos y pasivos, los hechos gravables y las bases para calcular los impuestos, así como las tarifas aplicables.

El artículo 363 de la CC establece que el sistema tributario colombiano se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, según Upegui Mejía (2009, p. 135), lo que refleja la búsqueda de justicia en la recaudación de impuestos.

Es importante resaltar que la Constitución de Colombia, bajo el enfoque del Estado Social de Derecho, utiliza los principios tributarios como herramientas para garantizar y hacer efectivos los derechos fundamentales de los ciudadanos en su vida cotidiana, persiguiendo una igualdad real y efectiva. Además, reconoce la necesidad de recursos por parte de las autoridades para cumplir con sus actividades, objetivos y valores establecidos en el ordenamiento constitucional. Estos principios constitucionales regulan tanto el acceso equitativo a los servicios esenciales como la relación solidaria entre el ciudadano y el Estado en el ámbito tributario, destacando principios fundamentales como la legalidad, igualdad,

equidad, eficiencia, progresividad, irretroactividad, unidad de materia y capacidad contributiva (Romero Molina, Grass-Suárez y García-Caicedo, 2013).

Tanto México como Colombia, como países en desarrollo, enfrentan desafíos económicos, políticos y sociales. La OCDE y otras organizaciones internacionales han identificado problemas clave en los sistemas tributarios de los países en desarrollo y han propuesto herramientas y reformas para abordarlos (González Frutos, 2018).

En conclusión, los vínculos constitucionales entre México y Colombia, así como los problemas comunes que enfrentan en sus sistemas tributarios, reflejan la importancia de establecer principios constitucionales sólidos que promuevan la equidad, la eficiencia y la justicia en la recaudación de impuestos, considerando las necesidades del Estado y los derechos de los ciudadanos.

Lo cual es explicado a más detalle en la siguiente **Tabla II-7**:

**Tabla II-7** Problemas de fiscalidad internacional para los países en desarrollo.

	OCDE al G-20	G-20 Toolkits	Sociedad Civil	FMI
Insuficiencia de los Marcos jurídicos nacionales para combatir las técnicas de planificación.	✓			
Déficit de capacidad en las administraciones tributarias y dificultades para incrementarlo.	✓		✓	
Pagos que erosionan la base por servicios de escaso valor añadido intereses técnicas y cánones.	✓	✓	✓	✓
Reasignación contractual de riesgos que trasvasa beneficios por reasignaciones contractuales.	✓	✓		
Subcapitalización: erosión de bases mediante abuso de financiamiento intragrupo.		✓	✓	✓
Abusos de tratados: aplicación de sus beneficios en situaciones para las que no estaban concebidos.	✓		✓	✓

	OCDE al G-20	G-20 Toolkits	Sociedad Civil	FMI
Transferencias indirectas de activos: técnicas para eludir el gravamen de las plusvalías.	✓	✓		✓
Manipulación de los precios de materias primas (commodities) mediante precios de transferencia.			✓	✓
Incentivos fiscales: competencia para atraer inversiones exteriores.	✓	✓		
Dificultades de acceso a la información: problemas para encontrar datos de transacciones comparables.	✓	✓		
Lucha contra prácticas lesivas (harmful Tax Practices)	✓			
Documentación de precios de transferencia	✓	✓		
Desarrollo de capacidad para la negociación de tratados		✓		
Desarrollo de capacidades para la evaluación de riesgos BEPS.		✓		
Retribución adecuada a los intangibles			✓	
Imposición unitaria (O formularia), como alternativa los precios de transferencia.			✓	✓
Residencia y fuente: definición de establecimiento permanente y atribución a beneficios al mismo.	✓		✓	
Cambio en la definición de las bases imponibles desde un modelo de renta mundial a otro territorial.				✓
Reestructuración de la cadena de suministro.		✓		

Fuente: González Frutos (2018).

Como se ve, en general las preocupaciones manifestadas por las organizaciones internacionales apuntan a problemas estructurales, ya sean centrales al sistema, ya periféricos, pero en todo caso internos, y tratan problemas de aplicación del sistema condicionados por las especiales circunstancias de los países en desarrollo (por ejemplo, las dificultades para obtener información con que aplicar los precios de

transferencia), o problemas comunes con los países desarrollados que a los menos favorecidos afectan de manera especialmente intensa (por ejemplo, la planificación basada en intereses). Los intelectuales más reformistas, con el apoyo de las organizaciones de la sociedad civil, defienden también algunas enmiendas al sistema existente, pero fundamentalmente preconizan planteamientos más radicales, reformas que trasciendan el equilibrio actual para transformar profundamente las relaciones de poder en el sistema fiscal internacional, demandando por ejemplo el cambio del foro de discusión de la OCDE a la ONU, la búsqueda de un diferente reequilibrio entre fuente y residencia y la sustitución de los precios de transferencia por la imposición unitaria, por citar los ejemplos más significativos (González Frutos, 2018, p. 38).

Según González (2018), los principios de la imposición, tal como se estructuran a partir de Neumark, se pueden clasificar en diversas categorías:

#### **II.III.1 Principios Presupuestario-fiscales de la imposición**

- Principio de suficiencia de los ingresos fiscales.
- Principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura (capacidad de aumento).

#### **II.III.2 Principios político-sociales y éticos de la imposición**

- Postulados de justicia.
  - a) Principio de la generalidad de la imposición.
  - b) Principio de la igualdad de la imposición.
  - c) Principio de la proporcionalidad o principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual.
- Principio de redistribución fiscal de la renta y de la riqueza.

#### **II.III.3 Principios político-económicos de la imposición.**

- Principios del ordenamiento económico.

- a) Principio de evitación de medidas fiscales dirigistas.
  - b) Principio de minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos.
  - c) Principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia.
- Principios político-económicos.
    - a) Principio de flexibilidad activa de la imposición.
    - b) Principio de flexibilidad pasiva (incorporada) de la imposición.
    - c) Principio de una política orientada hacia el crecimiento económico.

#### **II.III.4 Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios**

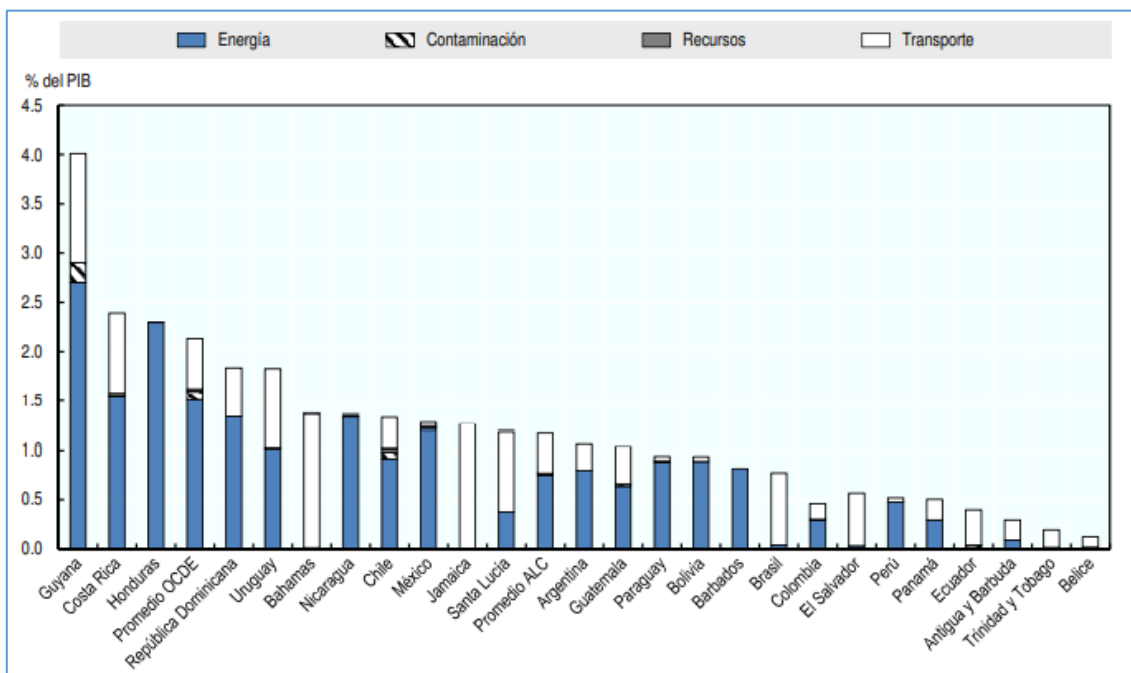
- Principio de congruencia y sistematización de las medidas fiscales.
- Principio de transparencia fiscal.
- Principio de factibilidad de las medidas fiscales.
- Principio de continuidad del derecho fiscal.
- Principio de economicidad de la imposición.
- Principio de comodidad de la imposición.

Estos principios desempeñan un papel crucial en la formulación y aplicación de políticas fiscales, asegurando la equidad, eficiencia y justicia en el sistema tributario, al mismo tiempo que se consideran aspectos éticos, políticos, económicos y jurídicos para guiar el diseño de impuestos y contribuciones (González, 2018).

En el caso de los principios político-sociales están concebidos como postulados de justicia, los cuales se especializan en “la generalidad de la imposición, la igualdad y la proporcionalidad o principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual, sí tienen una clara traslación al escenario internacional” (González Frutos, 2018).

Por lo tanto, González Frutos (2018) señala que la igualdad puede conocerse por medio de dos dimensiones:

1. Equidad entre las personas: también denominada por Rubio Guerrero como “equidad horizontal interpersonal”, “se refiere a la necesidad de garantizar la aplicación de un tratamiento justo a quienes reciban renta sujeta a diversas jurisdicciones fiscales”.
2. Equidad entre las naciones: “se produce entre las naciones al momento de repartirse las bases imponibles internacionales entre sí”.



**Figura II-4** Ingresos tributarios relacionados con el medio ambiente en los países de ALC por base impositiva principal, 2019.

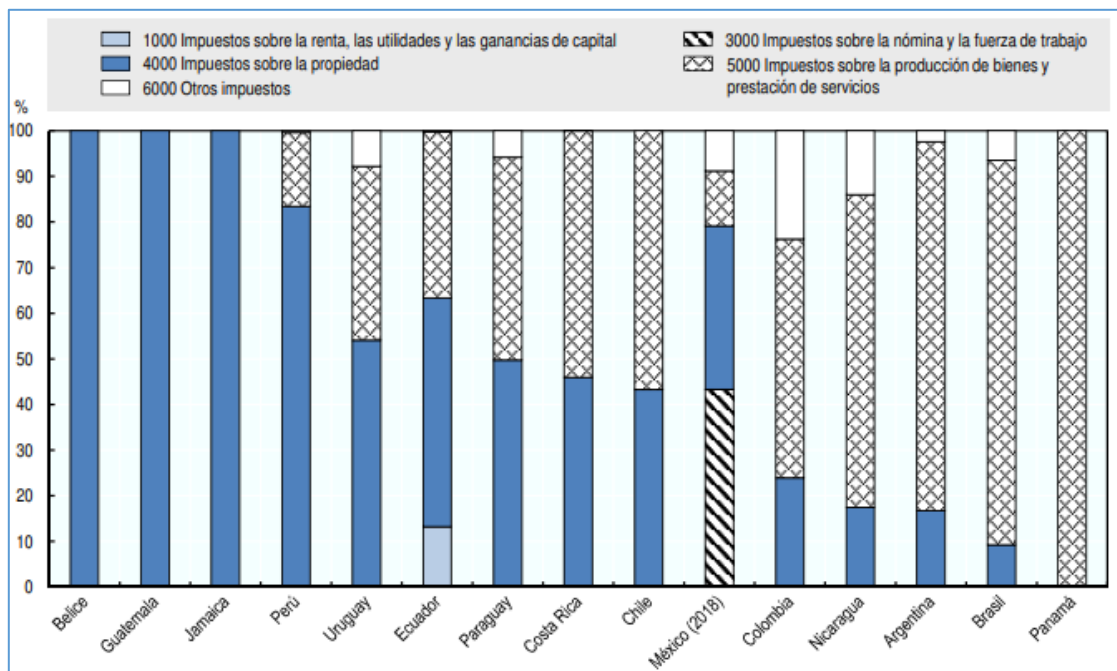
Fuente: OECD *et al.* (2021).

En la región de América Latina y el Caribe, se ha observado una relativa lentitud en la implementación de impuestos ambientales. Aunque algunos países han introducido importaciones sobre los combustibles, en su mayoría, estos se han implementado con el objetivo principal de recaudar ingresos en lugar de promover objetivos medioambientales. Además, muchos países de la región continúan



otorgando subsidios a los productos energéticos, con la intención de mitigar el impacto de los precios del petróleo, controlar la inflación, mejorar la competitividad y proteger a los sectores más vulnerables de la población (Lorenzo, 2016). Sin embargo, es importante destacar que estos subsidios energéticos pueden generar una carga significativa para los presupuestos nacionales.

A pesar de esta dinámica, un informe reciente de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) señala que, en la mayoría de los países de América Latina y el Caribe analizados, los ingresos generados por los impuestos a la energía superaron los costos de los subsidios. Esto fue cierto para cinco de los seis países estudiados, que incluyen a Costa Rica, República Dominicana, Guatemala, Jamaica y Uruguay, con la única excepción de Ecuador. En promedio, estos seis países lograron un impacto neto positivo en sus finanzas públicas, representando aproximadamente el 0.6% del Producto Interno Bruto (PIB) en el año 2018 (OCDE et al., 2021).

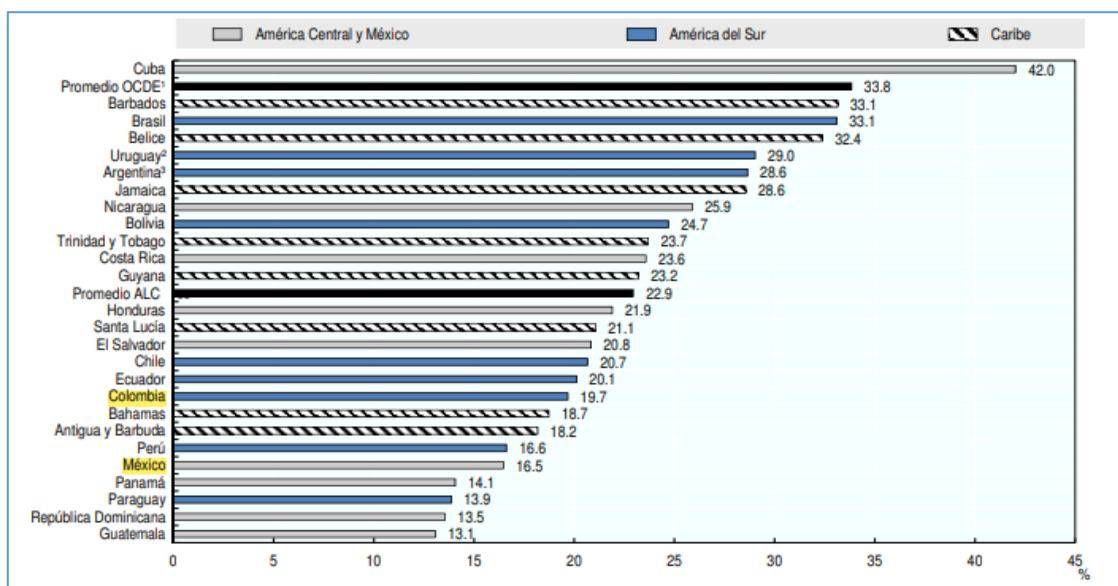


**Figura II-5** Mezcla tributaria de los ingresos tributarios subnacionales en los países de ALC, 2019.

Fuente: OECD et al. (2021).

En el año 2019, en países como Belice, Guatemala y Jamaica, la totalidad de los ingresos tributarios a nivel subnacional se generan a través de impuestos sobre la propiedad. En otros países de la región, como Perú, Uruguay, Ecuador y Paraguay, más del 50% de los ingresos tributarios subnacionales provinieron de impuestos sobre la propiedad. Por otro lado, en la mayoría de los demás países, los ingresos subnacionales se derivaron principalmente de impuestos sobre bienes y servicios. Es relevante destacar que México se destaca como un caso particular, ya que en el año 2018 (los datos más recientes disponibles, sin cambios significativos en 2019), aproximadamente el 43% de los ingresos tributarios subnacionales se generan a través de impuestos sobre nóminas.

En contraste, en los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), las entidades subnacionales disponen de bases impositivas mucho más amplias. En promedio, en estos países, una proporción sustancial de los ingresos recaudados por los gobiernos subnacionales proviene de impuestos sobre la renta y beneficios, representando más de un tercio del total recaudado a nivel subnacional (OCDE et al., 2021).

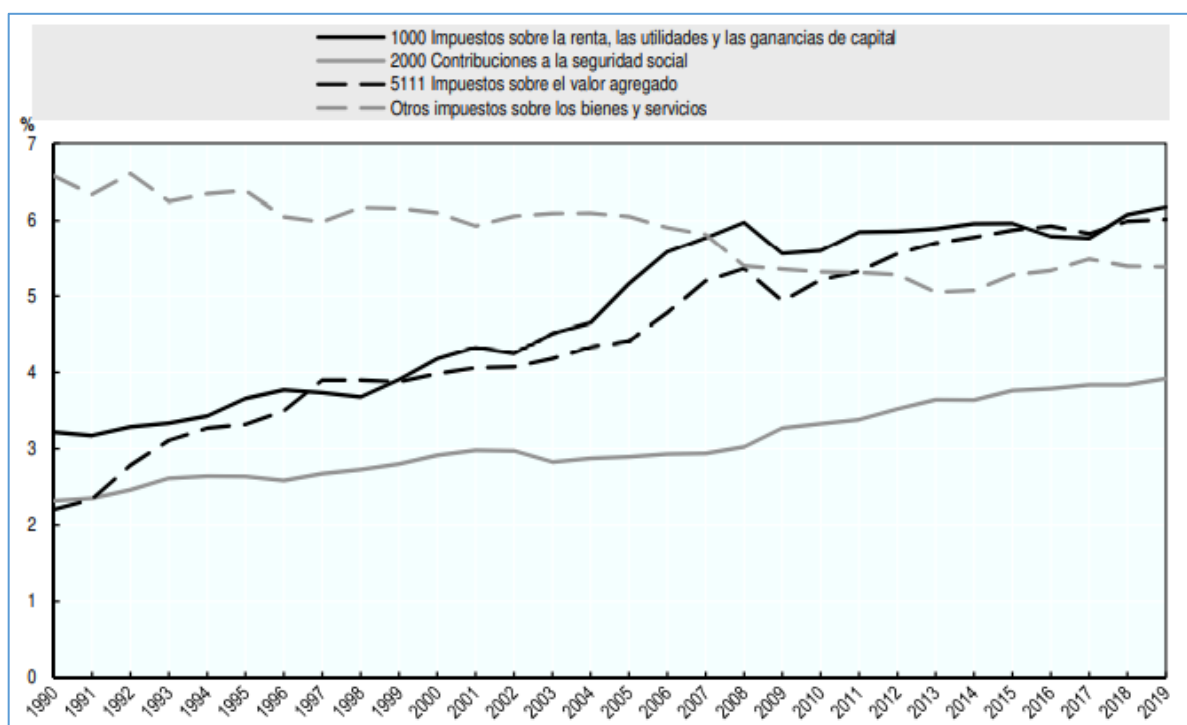


**Figura II-6** Recaudación tributaria en América Latina y el Caribe, 2019. Total, de ingresos tributarios como porcentaje del PIB.

Fuente: OECD et al. (2021).

La proporción de recaudación tributaria con respecto al Producto Interno Bruto (PIB) es un indicador que mide los ingresos tributarios, incluyendo las cotizaciones a la Seguridad Social pagadas a la Administración central, como porcentaje del PIB. En el promedio de América Latina y el Caribe, que considera el promedio no ponderado de los 26 países de la región (a excepción de Venezuela debido a problemas de disponibilidad de datos), se registró que, en el año 2019, la recaudación tributaria promedio fue del 22,9% del PIB.

Es importante señalar que se observaron variaciones notables en la región en este aspecto. Mientras que Guatemala tuvo una recaudación tributaria que representó el 13.1% de su PIB, Cuba lideró con un 42.0%. Sin embargo, con la excepción de Cuba, todos los países de América Latina y el Caribe presentaron una recaudación tributaria inferior al promedio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que alcanzó el 33,8% del PIB en el mismo período. (OCDE y otros, 2021).



**Figura II-7** Evolución de la recaudación tributaria por tipos de impuestos seleccionados en la región de América Latina y el Caribe, 1990-2019. Porcentaje de PIB.

Fuente: OECD *et al.* (2021).

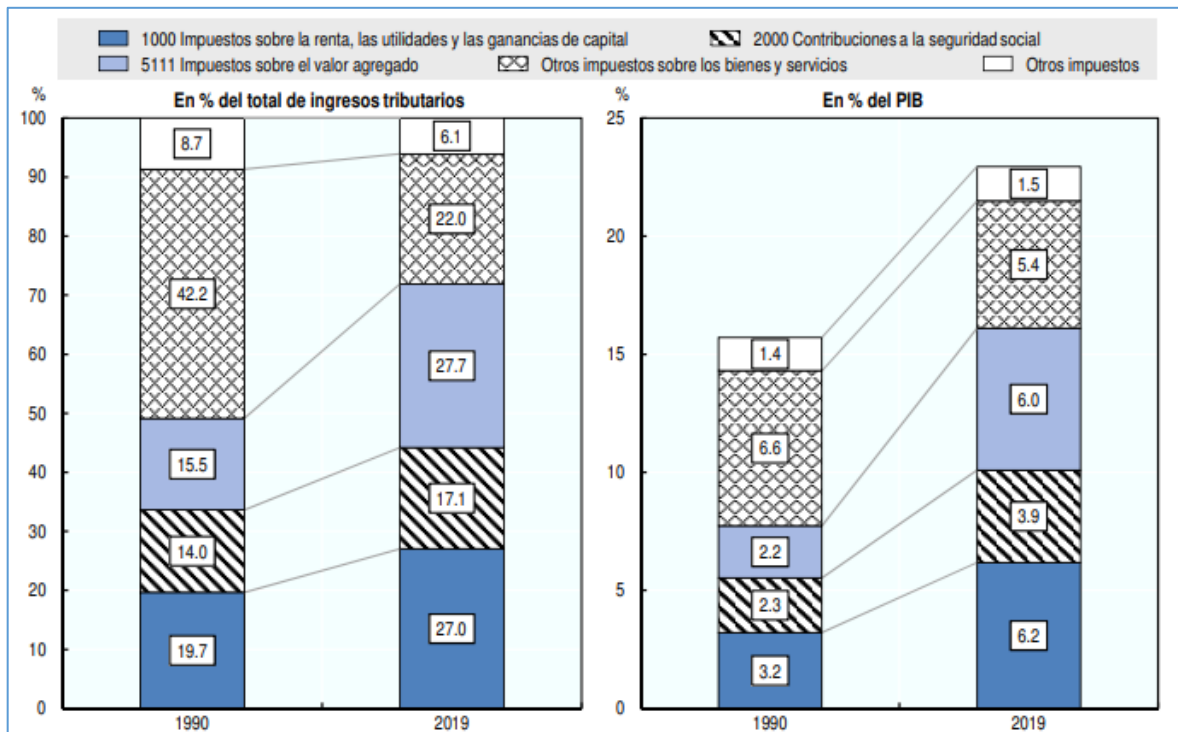
El aumento promedio de la proporción entre la recaudación tributaria y el Producto Interno Bruto (PIB) en América Latina y el Caribe desde 1990 ha sido impulsado principalmente por los ingresos derivados del impuesto sobre la renta y el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Estos dos componentes aumentaron en 3.0 y 3.8 puntos porcentuales, respectivamente, en el período comprendido entre 1990 y 2019. En el año 2019, los ingresos provenientes del IVA representaron el 6.0% del PIB, mientras que los ingresos por impuestos sobre la renta y beneficios alcanzaron el 6.2% del PIB (OECD et al., 2021).

De acuerdo con el informe de la OCDE y otros autores (2021), se pueden identificar cuatro fases o etapas en este proceso de aumento de la recaudación tributaria en la región:

1. Entre 1990 y 2002, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) contribuyó de manera más significativa al aumento de los ingresos tributarios en comparación con los impuestos sobre la renta y beneficios (1,9% del PIB frente a 1,0%). Durante este período, cinco países introdujeron el IVA, incluyendo Barbados, Belice, El Salvador, Jamaica y Paraguay.
2. En el período comprendido entre 2002 y 2008, se observó una tendencia opuesta: los ingresos por impuestos sobre la renta y beneficios contribuyeron más al aumento promedio de la proporción entre la recaudación tributaria y el PIB en comparación con los ingresos del IVA (incremento de 1.7 % y 1,3% del PIB, respectivamente). Este incremento en los impuestos sobre la renta se debe en parte al aumento en los precios de los productos básicos después de 2003, lo cual impulsó los ingresos del impuesto sobre sociedades en el sector de recursos naturales. Además, en varios países se implementaron políticas que redujeron los incentivos fiscales en zonas de libre comercio, se introdujeron impuestos mínimos para sociedades, se realizaron reformas en la tributación internacional y se establecieron acuerdos entre países para combatir la evasión fiscal.
3. Durante la crisis financiera mundial, tanto el IVA como los ingresos por impuestos sobre la renta experimentaron una disminución significativa. Sin

embargo, durante la recuperación posterior, los ingresos por IVA crecieron rápidamente, llegando al 5,9% del PIB en 2016. En este período, dos países caribeños introdujeron el IVA, específicamente Santa Lucía en 2012 y Bahamas en 2015. No obstante, los precios de los productos básicos disminuyeron constantemente y luego experimentaron una caída abrupta en 2015.

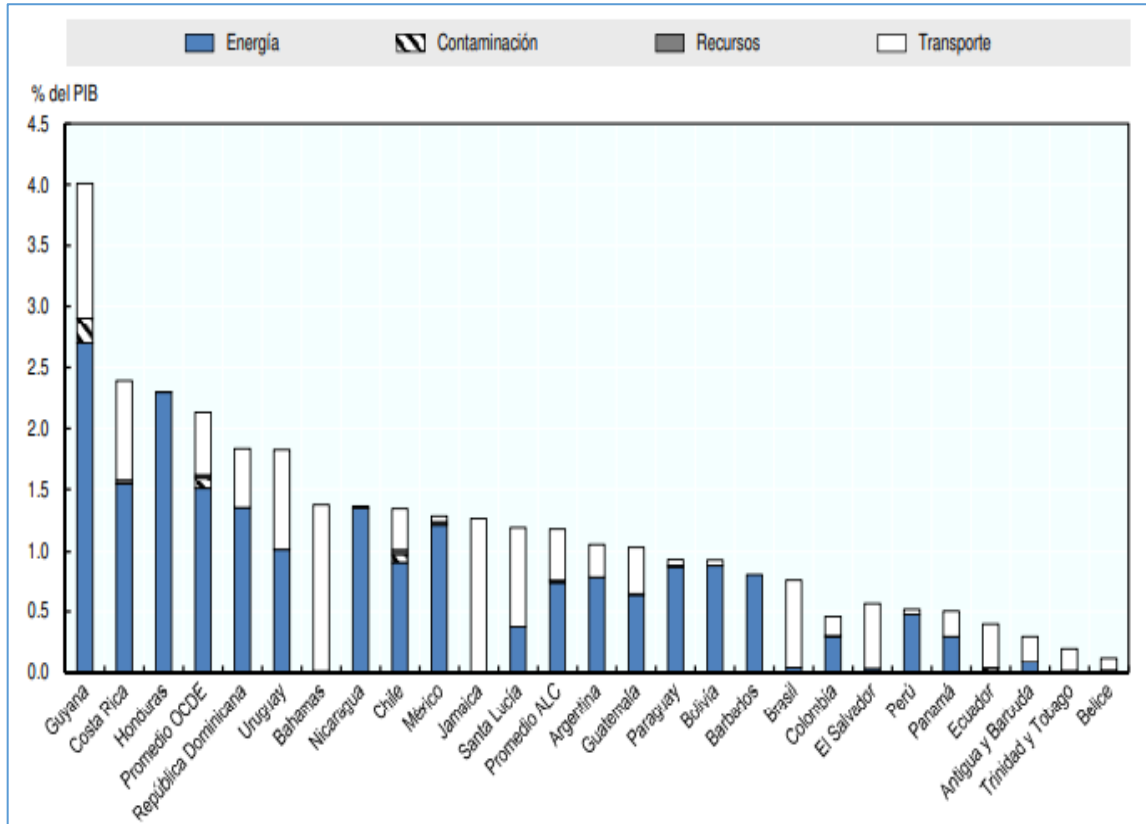
4. A partir de 2016, se produjo una recuperación en los precios de los productos básicos y los ingresos por impuestos sobre la renta comenzaron a aumentar nuevamente. Entre 2017 y 2018, los ingresos por impuestos sobre la renta tuvieron su mayor incremento desde 2011, con un promedio de 0.3 puntos porcentuales, debido a los beneficios significativos en los sectores de minería, petróleo y gas. En 2019, el aumento de los ingresos por impuestos sobre la renta, impulsado por los ingresos del impuesto sobre sociedades, fue más modesto, situándose en 0,1 puntos porcentuales.



**Figura II-8** Estructura tributaria promedio en América Latina y el Caribe, 1990 y 2019.

Fuente: OECD *et al.* (2021).

En 2019, los ingresos generados por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) representaron el 27.7% del total de ingresos tributarios, lo que marcó un incremento de 12.3 puntos porcentuales desde 1990. En contraste, la participación de los ingresos provenientes de otros impuestos sobre bienes y servicios, como impuestos especiales, derechos aduaneros y de importación, disminuyeron en 20,2 puntos porcentuales en el mismo período (OCDE et al., 2021).



**Figura II-9** Ingresos tributarios relacionados con el medio ambiente en los países de América Latina y el Caribe por base imponible principal, 2019. Porcentaje del PIB.

Fuente: OECD *et al.* (2021).

En 2019, la recaudación de impuestos relacionados con la energía en su mayoría provino de impuestos especiales. Sin embargo, los ingresos derivados de los impuestos sobre vehículos de motor y servicios de transporte se distribuirán en tres categorías distintas, siguiendo la clasificación establecida por la OCDE en su Guía Interpretativa. Aproximadamente la mitad de estos ingresos se originaron en

impuestos relacionados con el uso y la propiedad de vehículos, una cuarta parte en impuestos sobre servicios específicos (principalmente impuestos sobre viajes o salidas), y la otra cuarta parte en impuestos especiales sobre los vehículos (OCDE). et al., 2021).

Es importante destacar que algunos países de América Latina han implementado reformas fiscales con el objetivo de preservar el medio ambiente, más allá de la aplicación de impuestos sobre el combustible y el control del uso de automóviles. A continuación, se presentan ejemplos relevantes:

- En Chile, se aprobó la reforma tributaria en 2014, que incorporó nuevos impuestos de carácter ambiental. Dentro de estos, se encuentra un impuesto aplicado a la compra de vehículos a motor, implementado en 2015, el cual se basa en la eficiencia energética y las emisiones de estos vehículos. Asimismo, Chile introdujo un impuesto al carbono como parte de los nuevos impuestos ecológicos (Ley 20.780) que entraron en vigor en 2017. Este impuesto establece una tarifa uniforme de 5 dólares estadounidenses por tonelada de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) emitida por instalaciones con una capacidad total de energía térmica de al menos 50 MWt. Además, se aplican impuestos ecológicos a contaminantes como el material particulado, el NOX y el SO<sub>2</sub>.
- México, por su parte, implementó un impuesto al carbono en 2014, el cual se aplica a la venta e importación de combustibles fósiles (a excepción del gas natural) en función de su contenido de carbono. Aunque los precios siguen siendo relativamente bajos en comparación con otros países de la OCDE y no cubren por completo los costos asociados al carbono en estos combustibles, este impuesto ha generado un aumento significativo en los ingresos tributarios entre 2014 y 2015, alcanzando el equivalente al 1.2 % del Producto Interno Bruto (PIB) en 2015. México también ha incrementado las tasas impositivas sobre diversos combustibles fósiles con el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS), el cual se aplica a la gasolina

para automoción, al diésel para automoción ya sus equivalentes en biocombustibles en el transcurso del tiempo.

- Colombia, por su parte, implementó en 2016 un impuesto al carbono y un impuesto especial sobre las bolsas de plástico. El impuesto al carbono se aplica a los combustibles fósiles según la cantidad de carbono emitida por su combustión, con un precio de 5 dólares estadounidenses por tonelada. Los ingresos generados se destinan a un fondo especial destinado a abordar temas ambientales específicos, como la erosión costera, la conservación de fuentes de agua y la protección del ecosistema (OCDE et al., 2021).

**Tabla II-8** Atribución de ingresos tributarios a subsectores de la administración general en los países de América Latina y el Caribe. Porcentaje del total de los ingresos tributarios.

	Gobierno central			Gobierno estatal o regional			Administraciones locales			Fondos de seguridad social		
	1995	2000	2019	1995	2000	2019	1995	2000	2019	1995	2000	2019
<b>Países federales</b>												
Argentina	59.0	66.4	63.1	17.5	17.8	16.9	..	..	..	23.4	15.8	19.9
Brasil	44.8	47.9	43.5	26.5	25.0	24.6	3.7	3.4	6.2	25.0	23.7	25.7
México <sup>3</sup>	73.9	78.3	80.9	2.8	2.7	4.0	1.5	1.0	1.6	21.8	18.0	13.4
Venezuela <sup>4</sup>	94.6	94.6	..	..	..	..	..	..	..	5.4	5.4	..
<b>Países regionales</b>												
Colombia <sup>5</sup>	63.2	68.7	73.0	5.5	5.6	5.0	8.6	9.4	12.5	22.7	16.3	9.5
<b>Países unitarios</b>												
Antigua y Barbuda <sup>2</sup>	100.0	100.0	82.4				..	..	..	..	..	17.6
Bahamas <sup>2</sup>	89.1	88.1	87.6				..	..	..	10.9	11.9	12.4
Barbados	85.6	84.4	82.5				..	..	..	14.4	15.6	17.5
Belice	93.2	93.5	91.1				0.5	0.7	0.5	6.3	5.8	8.4
Bolivia	94.3	75.6	70.3				5.7	5.5	4.6	..	18.9	25.1
Chile	89.9	87.8	85.7				6.5	7.9	8.2	3.6	4.4	6.1
Costa Rica	65.5	63.3	57.8				1.6	1.9	3.0	33.0	34.8	39.2
Cuba <sup>6</sup>	..	..	..	..	..	..	..	..	..	11.3	10.4	13.2
República Dominicana	99.3	99.0	99.6				..	..	..	0.7	1.0	0.4
Ecuador <sup>2</sup>	70.5	87.7	70.2				4.0	1.6	2.6	25.5	10.7	27.1
El Salvador	80.9	80.5	85.2				..	..	1.9	19.1	19.5	12.8
Guatemala	83.3	83.6	82.3				0.7	0.9	0.9	16.1	15.5	16.8
Guyana	92.6	88.6	90.5				..	..	0.0	7.4	11.4	9.5
Honduras	86.1	85.3	80.5				4.4	5.2	3.9	9.5	9.4	15.6
Jamaica	100.0	99.3	94.4				..	0.7	1.5	..	..	4.1
Nicaragua	80.4	72.5	68.3				4.6	9.5	6.0	15.0	18.0	25.7
Panamá	67.2	59.6	56.9				..	2.2	1.6	32.8	38.2	41.5
Paraguay	92.0	74.4	70.9				..	..	2.7	8.0	25.6	26.4
Perú	88.7	86.5	85.3				..	1.6	2.7	11.3	11.9	12.1
Santa Lucía <sup>2</sup>	100.0	90.0	89.5				..	..	..	..	10.0	10.5
Trinidad y Tobago <sup>2</sup>	96.8	93.6	87.6				..	..	..	3.2	6.4	12.4
Uruguay	61.7	63.6	67.9				8.8	8.9	5.7	29.5	27.5	26.4

Fuente: OECD et al. (2021).



Los países de América Latina y el Caribe han enfrentado desafíos significativos en la implementación de impuestos ambientales. Aunque algunos han introducido impuestos sobre el combustible, en su mayoría con multas de recaudación más que ambientales, también otorgan subsidios a productos energéticos. Estos subsidios buscan mitigar los altos precios del petróleo, controlar la inflación y proteger a los sectores más vulnerables. Sin embargo, estos subsidios pueden crear tensiones en los presupuestos nacionales.

Un informe reciente de la OCDE (2021) revela que en 5 de los 6 países de América Latina y el Caribe analizados (Costa Rica, República Dominicana, Guatemala, Jamaica y Uruguay, con la excepción de Ecuador), los ingresos generados por los impuestos a la energía superaron los costos de los subsidios. En promedio, estos países lograron un impacto neto positivo en sus finanzas públicas, representando aproximadamente el 0,6% del PIB en 2018 (OCDE et al., 2021).

La situación fiscal en América Latina y el Caribe es diversa y presenta variaciones considerables entre países. Estos desafíos fiscales requieren un enfoque estratégico y políticas adecuadas para promover la sostenibilidad ambiental y financiera en la región.

En respuesta a las recientes condiciones provocadas por la pandemia de COVID-19, se han realizado modificaciones en los parámetros fiscales para abordar los problemas identificados durante la crisis económica. La OCDE et al. (2021) señalan que la pandemia de COVID-19 ha expuesto las debilidades del actual modelo de desarrollo en América Latina y el Caribe. Esta crisis ha tenido un impacto desigual en la sociedad y ha amplificado las profundas desigualdades que caracterizan a la región, como las disparidades en ingresos, riqueza, género, etnia y edad, entre otras.

Al mismo tiempo, la crisis ha resaltado las brechas estructurales que se han acumulado a lo largo del tiempo en varios aspectos clave, como los sistemas de protección social, las estructuras productivas, la educación, la infraestructura digital y la integración regional. La reconstrucción de la región requerirá un esfuerzo

sustancial para avanzar hacia un nuevo modelo de desarrollo que incluya cambios económicos y sociales de gran envergadura (OCDE et al., 2021).

**Tabla II-9** Medidas de desgravación tributaria relacionadas con COVID-19 en América Latina y el Caribe.

Instrumento	Abordando la crisis sanitaria	Provisión de liquidez a hogares y empresas							
		Facilidades de aplazamiento y pago				Reembolsos acelerados	Tratamiento preferencial		
		Hogares	Empresas				Hogares	Empresas	
			Todos	Sector específico	PYMES	Todos		PYMES	
<b>Impuesto sobre la renta</b>	Bolivia (Estado Plurinacional de) Guyana	Argentina	Argentina	Colombia	Chile	Belice	Venezuela	Bolivia	Bolivia (Estado Plurinacional de)
		Belice	Belice	República Dominicana	Panamá	Chile	(República Bolivariana de)	(Estado Plurinacional de)	Honduras
		Brasil	Brasil	Ecuador	Paraguay	Perú	Trinidad y Tobago	Chile	Panamá
		República Dominicana	Bolivia (Estado Plurinacional de)	El Salvador				Honduras	
		El Salvador	Chile	Honduras				Honduras	
		Guatemala	Colombia					Saint Kitts y Nevis	
		Guyana	Costa Rica					Santa Lucía	
		Panamá	República Dominicana						
		Paraguay	Dominicana						
		Perú	El Salvador						
		Santa Lucía	Granada						
		San Vicente y las Granadinas	Guatemala						
			Guyana						
			Honduras						
	Panamá								
	Paraguay								
	Perú								
	Santa Lucía								
<b>Contribuciones sociales o paraestatales</b>		Argentina	Argentina	Argentina			Argentina		
		Brasil	Colombia	Uruguay			Brasil		
		Barbados							
		Colombia							
		Uruguay							
<b>Impuesto sobre bienes y servicios</b>	Argentina Bolivia (Estado Plurinacional de) Brasil Colombia Ecuador El Salvador Guatemala Guyana Honduras Jamaica Panamá Paraguay Perú Saint Kitts y Nevis San Vicente y las Granadinas Venezuela (República Bolivariana de)		Brasil	Colombia	Chile	Belice	Dominica	Colombia	Bolivia (Estado Plurinacional de)
			Chile	Ecuador		Perú	Guyana	Costa Rica	Colombia
			Colombia	San Vicente y las Granadinas		Trinidad y Tobago	San Vicente y las Granadinas	Dominica	Dominica
			Costa Rica						
			República Dominicana						
			Ecuador						
			Honduras						
			Paraguay						
			Uruguay						
<b>Otros impuestos</b>		Chile	Brasil		Brasil	Brasil	Brasil		
		Chile	Chile		Colombia	Chile	Chile		
		Colombia	Colombia				Colombia		
		Granada	Granada						
		Guatemala	Guatemala						
		Guyana	Guyana						

Fuente: OECD et al. (2021).

Existen varias medidas que pueden adoptarse en respuesta al aumento de los niveles de deuda pública, según sugiere la OCDE et al. (2021):

- Priorizar el apoyo oficial a las economías que tienen un acceso limitado o nulo a los mercados de capitales.
- Los países que mantienen finanzas públicas sólidas pueden seguir accediendo a los mercados de capitales, donde las primas de riesgo son relativamente bajas, permitiéndoles recaudar los fondos necesarios para abordar la crisis debido a su liquidez disponible.
- Algunos países pueden tener acceso a los mercados de capitales, pero enfrentar altos costos de financiamiento debido a preocupaciones sobre la sostenibilidad de la deuda. En estos casos, se pueden considerar opciones como la suspensión o moratoria de la deuda, el alivio de la deuda, la creación de un vehículo especial para financiar la crisis o pagar la deuda, y el mayor uso de los derechos especiales de giro. Todas estas opciones requieren cooperación internacional, involucrando a bancos multilaterales, acreedores públicos y privados.
- Se pueden implementar canjes de deuda vinculados a temas como el COVID-19 o los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Estos canjes permitirían a los países deudores redirigir los pagos de la deuda hacia medidas de mitigación del COVID-19 o inversiones en áreas ambientales y de ODS. Los canjes de deuda relacionados con el cambio climático y la naturaleza también podrían ser beneficiosos para gobiernos deudores y prestamistas, así como para acreedores privados, abordando cuestiones críticas y evitando crisis de deuda.
- Los bonos vinculados a la sostenibilidad social y ambiental pueden conectar el financiamiento externo sostenible con los compromisos de los ODS. Esto permitiría a los países acceder a recursos financieros para responder a la crisis del COVID-19 y, al mismo tiempo, avanzar en los objetivos nacionales de sostenibilidad climática y de biodiversidad. México, por ejemplo, emitió un bono vinculado al cumplimiento de los ODS, siendo pionero en la región.

- Los instrumentos de deuda futuros podrían incluir cláusulas similares a las de seguros, ajustando los pagos a los acreedores en función del desempeño económico del país deudor. Esto brindaría cierto alivio en situaciones económicas difíciles y permitiría reembolsar a los acreedores en la medida que mejoren las perspectivas económicas.
- Experiencias recientes en Argentina y Ecuador destacan la importancia de incluir Cláusulas de Acción Colectiva en los contratos de bonos soberanos.

Estas representan opciones para abordar los desafíos relacionados con el aumento de la deuda pública y la necesidad de financiar la respuesta a una crisis económica como la desencadenada por la pandemia de medidas COVID-19.

Es relevante analizar las diferencias en los resultados comerciales entre México y Colombia durante la crisis económica desencadenada por la pandemia. En el caso de México, se observará una reducción significativa en la producción de petróleo. En contraste, Colombia experimentó un aumento en los ingresos derivados del petróleo y el gas en 2019, en gran medida debido a los dividendos excepcionalmente elevados que Ecopetrol, una empresa estatal, pagó al gobierno nacional. No obstante, otros sectores experimentaron disminuciones en sus ingresos.

En particular, los ingresos tributarios provenientes del Impuesto sobre la Renta (ISR) se redujeron en Colombia. Esto refleja el impacto de los precios más bajos en los márgenes de utilidad y la alta base de comparación del año anterior, cuando Ecopetrol reportó ganancias sustanciales. Por otro lado, los ingresos por concepto de regalías se mantuvieron prácticamente estables en relación con el Producto Interno Bruto (PIB) pero disminuyeron en términos de dólares estadounidenses debido a la caída en los precios, aunque esta disminución fue compensada por un ligero aumento en la producción (OCDE et al., 2021.).

A continuación, se presenta una **Tabla II-10** que ejemplifica esta situación:

**Tabla II-10** Precios internacionales y producción de metales y minerales en países seleccionados de ALC, 2018-2019.

Metales y minerales	Año y variación porcentual	Precio (USD) y %	Producción por país en miles de toneladas métricas a menos que se especifique lo contrario								
			Argentina	Bolivia	Brasil	Chile	Colombia	República Dominicana	Jamaica	México	Perú
<b>Cobre</b>	2018	6529.8		5.2	750.6	5831.6				473.6	2437.0
	2019	6010.1		4.5	363.3	5787.4				486.9	2455.4
	variación %	-8.0		-14.1	-51.6	-0.8				2.8	0.8
<b>Zinc</b>	2018	2922.4		519.6						381.5	1474.4
	2019	2550.4		528.1						325.3	1404.4
	variación %	-12.7		1.6						-14.7	-4.7
<b>Plomo</b>	2018	2240.4		112.0						131.8	289.1
	2019	1996.5		88.0						149.1	308.1
	variación %	-10.9		-21.5						13.1	6.6
<b>Estaño</b>	2018	20145.2		17.3	19.3						18.6
	2019	18661.2		17.1	14.9						19.9
	variación %	-7.4		-0.7	-23.1						6.7
<b>Níquel</b>	2018	13114.1			67.7			43.0			
	2019	13913.9			55.7			40.6			
	variación %	6.1			-17.7			-5.8			
<b>Hierro</b>	2018	69.8			317502.4	8942.6	575.5			7085.4	9533.9
	2019	93.8			255272.6	8427.2	665.2			7140.9	10120.0
	variación %	34.5			-19.6	-5.8	15.6			0.8	6.1
<b>Cobre</b>	2018	107.0					86255.2			8151.8	
	2019	77.9					84342.8			6616.9	
	variación %	-27.2					-2.2			-18.8	
<b>Bauxita / alúmina</b>	2018	2108.5			19437.8				10058.2		
	2019	1794.5			15248.5				9022.3		
	variación %	-14.9			-21.6				-10.3		
<b>Oro (ton. métricas)</b>	2018	1269.2	59.8	6.2	85.4	37.1	35.6	32.3		91.2	140.2
	2019	1392.5	59.8	5.5	75.2	38.5	36.7	31.9		73.5	128.4
	variación %	9.7	0.0	-11.6	-11.9	3.7	3.1	-1.2		-19.5	-8.4
<b>Plata (ton. métricas)</b>	2018	15.7	545.5	1191.6		1370.2	16.0	169.8		3694.0	4160.2
	2019	16.2	715.3	1153.1		1309.3	11.7	108.7		3498.5	3860.3
	variación %	3.2	31.1	-3.2		-4.4	-26.9	-36.0		-5.3	-7.2

Fuente: OECD *et al.* (2021).

La disminución de los precios en el sector minero de América Latina y el Caribe ha tenido un impacto significativo en los ingresos generados por esta industria. Además, la menor producción minera en varios países ha contribuido a esta situación. Esta reducción en la producción ha sido influenciada, en parte, por continuos conflictos sociales, como el caso de la mina Las Bambas en Perú, operada por Minerals and Metals Group, así como por huelgas y paros laborales, como los que ocurrieron en la mina Chuquicamata de Codelco en Chile. Además,

los incidentes de daño ambiental, como el desastre de la mina Corrego do Feijão en Brasil, también han desempeñado un papel importante.

Como resultado, se ha requerido una extracción de mineral cada vez mayor para mantener los niveles de producción de metales y minerales, lo que implica mayores costos de producción y la necesidad de inversiones costosas para mejorar la productividad y explotar reservas menos accesibles. Estos factores, bajo condiciones iguales, pueden afectar la rentabilidad de la industria y, a su vez, tener un impacto en los ingresos tributarios (OCDE et al., 2021).

**Tabla II-11** Ingresos fiscales del gobierno general procedentes de la minería en nueve países de ALC, por tipo de ingresos ,2018-2019.

Tipos de ingresos	Período	Región / país											
		ALC	Argentina	Bolivia (Estado Plurinacional de)	Brasil	Chile	Colombia	República Dominicana	Ecuador	Guatemala	Jamaica	México	Perú
<b>Ingresos totales</b>	2018	<b>0.39</b>	0.04	0.85	0.10	1.40	0.45	0.21	0.08	0.01	0.04	0.23	0.90
	2019	<b>0.37</b>	0.04	1.11	0.18	1.31	0.32	0.22	0.08	0.01	0.04	0.18	0.62
	2019-2018 (p.p. del PIB)	<b>-0.02</b>	0.01	0.27	0.08	-0.10	-0.13	0.02	0.00	0.00	-0.01	-0.05	-0.28
	2019-2018 (variación en MN %)	..	70.6	33.3	88.2	-3.3	-24.5	16.5	-0.7	-24.9	-12.9	-18.3	-28.7
	2019-2018 (variación en USD %)	<b>-3.9</b>	-0.5	33.3	75.1	-11.8	-32.0	12.4	-0.7	-26.6	-15.8	-18.3	-29.8
<b>Ingresos tributarios</b>	2018	<b>0.23</b>	0.03	0.37	0.05	0.82	0.19	0.15	0.03	0.01	0.00	0.20	0.72
	2019	<b>0.24</b>	0.03	0.64	0.11	0.98	0.10	0.17	0.03	0.01	0.00	0.15	0.42
	2019-2018 (p.p. del PIB)	<b>0.01</b>	0.00	0.27	0.06	0.16	-0.09	0.02	0.00	0.00	0.00	-0.04	-0.30
	<b>Ingresos no tributarios</b>	2018	<b>0.16</b>	0.01	0.48	0.05	0.58	0.26	0.05	0.05	0.00	0.04	0.03
2019		<b>0.13</b>	0.01	0.48	0.07	0.32	0.21	0.05	0.05	0.00	0.04	0.03	0.20
2019-2018 (p.p. del PIB)		<b>-0.03</b>	0.00	0.00	0.02	-0.26	-0.05	0.00	0.00	0.00	-0.01	0.00	0.01
de los cuales: regalías y gravámenes a la producción	2018	<b>0.14</b>	0.01	0.48	0.05	0.38	0.26	0.05	0.03	0.00	0.04	0.03	0.18
	2019	<b>0.13</b>	0.01	0.48	0.07	0.32	0.21	0.05	0.03	0.00	0.04	0.03	0.20
	2019-2018 (p.p. del PIB)	<b>-0.01</b>	0.00	0.00	0.02	-0.06	-0.05	0.00	0.00	0.00	-0.01	0.00	0.02
	2019-2018 (variación en USD %)	<b>-1.4</b>	28.1	0.9	33.3	-19.2	-20.0	-1.1	-4.1	-49.8	-15.8	-7.0	11.3

Fuente: OECD *et al.* (2021).

La minería en Colombia ha enfrentado una marcada disminución de ingresos debido al colapso de los precios internacionales del carbón. Esta situación se ha convertido en una reducción tanto de los ingresos tributarios como de los no tributarios, lo que ha resultado en un porcentaje más bajo de ingresos totales en comparación con el año anterior.

En 2019, los pagos del Impuesto sobre la Renta (ISR) por parte de las empresas mineras de carbón disminuyeron en más de la mitad (-58%), representando el 79% de los ingresos del ISR del sector minero en 2018. Esta disminución se debió a las ganancias afectadas por los precios más bajos. Además, los ingresos no tributarios derivados de regalías asociados a la producción de carbón también experimentaron una caída significativa, en línea con los precios del carbón, aunque esto fue parcialmente compensado por mayores ingresos por la producción de oro.

En el caso de México, los ingresos fiscales de la minería también se contrajeron en 2019 debido a la menor producción de metales preciosos y la disminución de los precios de los metales industriales, lo que afectó la rentabilidad del sector. Durante el año, diversas minas, como la mina de oro y plata Peñasquito en Zacatecas, operada por *Newmont - Goldcorp*, se cerraron temporalmente debido a protestas. Esta situación de precios y producción contribuyó a una reducción de los ingresos por concepto de ISR, reflejándose en un porcentaje más bajo de ingresos totales en comparación con el año anterior. En resumen, tanto en Colombia como en México, el sector minero enfrentó desafíos significativos que llevaron a una disminución de los ingresos fiscales en el año 2019.

### **II.III.5 Principios Tributarios en los cuales debe basarse un Sistema Tributario**

A continuación, se presentará una breve definición de algunos principios tributarios que contribuirán a una mejor comprensión del tema de estudio. Estos principios son fundamentales para guiar la implementación de leyes tributarias y garantizar que estas no infrinjan los derechos del colectivo.

#### ***II.III.5.a Principio de legalidad***

Los componentes fundamentales del principio de legalidad en materia tributaria son los siguientes:

1. **Representación efectiva:** Este principio asegura que los contribuyentes solo están obligados a pagar los impuestos que han sido debidamente

establecidos por el Parlamento. También reconoce la responsabilidad ciudadana de contribuir al financiamiento de las cargas públicas. La representación efectiva implica que los representantes del pueblo deben entender la legitimidad constitucional de lo que aprueban y los valores que guían el sistema tributario, como la equidad, la eficiencia y la progresividad.

2. **Reserva de ley:** Este principio establece que los impuestos solo pueden ser creados a través de una norma legal con las formalidades propias de una ley. Esto significa que solo un cuerpo legislativo que representa al pueblo tiene la autoridad para establecer obligaciones tributarias y definir sus elementos. Los organismos administrativos o ejecutivos no tienen la capacidad de crear impuestos ni definir sus características. En resumen, la potestad tributaria es compartida entre los órganos legislativos de los Estados y el órgano legislativo de la Federación.
3. **Certidumbre sobre los elementos tributarios:** En Colombia, se exige que el Congreso especifique de manera clara y completa los sujetos activos y pasivos, los hechos y bases gravables, y las tarifas al establecer impuestos. En contraste, la Constitución mexicana no contiene una disposición similar, lo que ha llevado a que, en la práctica legal mexicana, estas demandas se derivan del principio de legalidad o de los principios teóricos de los impuestos.
4. **Generalidad y abstracción como atributos de las normas creadas:** Este principio establece que las normas legales deben cumplir dos condiciones fundamentales: generalidad, lo que significa que se aplica a todos los destinatarios de la regulación, y abstracción, lo que significa que se refieren a situaciones de manera abstracta. Según este principio, las normas particulares y específicas no pueden considerarse normas legales.

En conclusión, el principio de legalidad en el ámbito tributario abarca la representación efectiva, la reserva de ley, la certidumbre en relación con los elementos de los impuestos y la generalidad y abstracción de las normas establecidas (Upegui Mejía, 2009).



### ***II.III.5. b Principio de igualdad***

Según Upegui Mejía (2009), en el contexto tributario, la igualdad es un valor que influye en los principios de progresividad y equidad. Aunque conceptualmente es desafiante diferenciar igualdad de progresividad o igualdad de equidad, estos conceptos están interconectados. Además, la igualdad también se refleja en el principio de legalidad, especialmente a través de la generalidad y abstracción de las normas, lo que se denomina igualdad formal, igualdad de trato o igualdad ante la ley.

De manera general, el principio de igualdad exige que los entes y situaciones que comparten una misma característica reciban un tratamiento igualitario, con el propósito de otorgar a los contribuyentes un trato equitativo en circunstancias similares, sin discriminación alguna (Romero Molina et al., 2013). Este principio se desglosa en los siguientes aspectos:

- Prohibición de trato discriminatorio.
- Obligación de medidas de equiparación.
- Generalidad de la ley (Upegui Mejía, 2009).

En comparación de la perspectiva constitucional entre México y Colombia, según Upegui Mejía (2009), se destacan diferencias significativas en cuanto a los debates jurídicos en torno a las exenciones tributarias. En México, estas exenciones están expresamente prohibidas por la Constitución como parte del sistema tributario, lo que ha generado debates sustanciales en el país. Por otro lado, en Colombia, el tema de la igualdad en relación con las exenciones no ha generado discusiones sobre su viabilidad legal, ya que no existe una prohibición constitucional expresa al respecto. Sin embargo, esto no significa que el tema de las exenciones sea sin controversia en Colombia, ya que las discusiones se han centrado en la prohibición general de discriminación como una faceta del principio de igualdad.

En conclusión, la igualdad en el ámbito tributario se traduce en tratar de manera equitativa a todos los contribuyentes, evitando la discriminación y garantizando que

todos los ciudadanos, según su capacidad económica y en concordancia con la ley, realicen contribuciones justas para mantener las obligaciones públicas. (Romero Molina et al., 2013).

### ***II.III.5.c Principio de progresividad***

En relación con el principio de progresividad tributaria, se destaca que la Constitución de Colombia lo aplica de manera más concreta y efectiva en los impuestos directos, a través de la implementación de tarifas progresivas basadas en los niveles de renta o patrimonio de los contribuyentes. Por otro lado, en los impuestos indirectos, como el IVA, la progresividad es más difusa y se fundamenta en la presunción de una mayor capacidad adquisitiva por parte de quienes gastan en bienes o servicios costosos y no esenciales, los cuales están sujetos a tarifas más altas. En este sentido, el principio de progresividad tributaria en relación con el IVA se manifiesta cuando el gravamen se aplica a bienes que no se consideran esenciales, mediante la imposición de tarifas más elevadas a medida que el bien o servicio se vuelve menos esencial o más lujoso (citado en Romero Molina et al., 2013).

El "concepto normativo de progresividad" implica la necesidad de diseñar el sistema tributario de manera que la recaudación de impuestos se realice teniendo en cuenta las condiciones reales de riqueza y solvencia económica de los contribuyentes, según Upegui Mejía (2009).

Además, Upegui Mejía (2009) señala una diferencia adicional entre el sistema tributario de México y Colombia relacionado con el contexto en el que se aplica el principio de progresividad. En el caso de Colombia, se hace referencia a la progresividad, mientras que en México se utiliza el término "proporcionalidad cualificada". Esta distinción se basa en cómo se aplica el principio constitucional a los impuestos o al sistema tributario en cada país.

#### ***II.III.5.d Principio de equidad***

El principio de equidad tributaria, según lo establecido en la Constitución colombiana, refleja el derecho fundamental de igualdad en el ámbito tributario. Este principio prohíbe la creación de leyes tributarias que establezcan tratamientos diferenciados sin una justificación válida, ya sea al no cumplir con el mandato de igualdad cuando no existen razones para un trato desigual, o al no cumplir con el mandato de regulación diferenciada cuando no existen razones para un trato igual. La Corte Constitucional de Colombia también diferencia entre equidad vertical y equidad horizontal, y utiliza el principio de progresividad como base para la configuración teórica de estos conceptos. Según la equidad horizontal, las personas con igual capacidad económica deben contribuir de la misma manera (citado en Romero Molina et al., 2013).

En contraste, en México, los principios de proporcionalidad y equidad se consideran como una entidad normativa única que busca la justicia en el sistema tributario. Esto se basa en la generalidad de la ley y la contribución a los gastos públicos de acuerdo con la capacidad adquisitiva de los contribuyentes. La Suprema Corte de Justicia de México también interpreta la equidad en materia tributaria como una aplicación del principio de igualdad ante la ley (Upegui Mejía, 2009).

En este contexto, Upegui Mejía (2009) destaca que las características del principio de equidad en el caso mexicano son muy similares a las del caso, incluyendo su carácter interdependiente como entidad semántica y su interpretación doctrinal y jurisprudencial.

#### ***II.III.5. e Principio de no retroactividad***

El principio de prohibición de retroactividad de las leyes es un corolario del principio de seguridad jurídica (Radbruch) y un elemento constitutivo de la moral interna del derecho (Fuller). En el contexto colombiano, esta prohibición se establece en el primer inciso del artículo 14 de la Constitución, el cual establece que ninguna ley tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna (Upegui Mejía, 2009).

El principio de prohibición de retroactividad de las leyes se deriva del principio de seguridad jurídica (Radbruch) y es un componente integral de la moral interna del derecho (Fuller). En el contexto colombiano, esta prohibición se establece en el primer inciso del artículo 14 de la Constitución, que establece que ninguna ley tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna (Upegui Mejía, 2009).

En el caso colombiano, esta prohibición no se considera explícitamente como una garantía individual, aunque podría interpretarse de esa manera. Sin embargo, se presenta un desafío interpretativo significativo al intentar traducir esta prohibición en un derecho fundamental o, en algunos casos, buscar la declaración de inconstitucionalidad de leyes con efectos retroactivos. Además, surge una diferencia en la formulación de leyes tributarias que son favorables a los administrados y tienen efectos retroactivos, lo que plantea dudas sobre su validez constitucional (Upegui Mejía, 2009).

A pesar de esto, Upegui Mejía (2009) plantea que la aplicación retroactiva de la ley puede plantear problemas incluso cuando se sigue la regla de vigencia inmediata (que implica la idea general de aplicar las leyes hacia el futuro). En el ámbito tributario, se han diseñado impuestos de período que permiten a los contribuyentes tomar medidas pertinentes para todos los efectos fiscales, con la certeza de que al menos durante los períodos futuros, el alcance de sus obligaciones tributarias está definido de manera precisa, tanto en los elementos básicos de los gravámenes como en la mecánica de las deducciones.

#### ***II.III.5.f Principio de eficiencia***

Uno de los principios que presenta claras diferencias entre los sistemas tributarios de Colombia y México es el principio de eficiencia. Upegui Mejía (2009) explica que estas diferencias se deben, en primer lugar, a la ausencia de una disposición en el texto constitucional mexicano que aborde específicamente este principio, y en segundo lugar, al papel que desempeñan los "principios teóricos" de la tributación en la definición de las características que debe cumplir todo sistema tributario.

n la Constitución colombiana, se establece que "el sistema tributario se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad" (citado en Upegui Mejía, 2009, p. 158). Esto significa que la eficiencia puede manifestarse y desarrollarse de varias maneras en la práctica: por ejemplo, el costo de recaudación no debe desproporcionarse, y la estructura tributaria debe tender hacia la neutralidad sin distorsiones. También implica que la determinación de los responsables fiscales debe realizarse de manera práctica, entre otros aspectos (citado en Upegui Mejía, 2009).

En este contexto, Upegui Mejía (2009) concluye que la herencia común recibida por las tradiciones jurídicas de México y Colombia, arraigadas en la cultura europea, ha tenido un impacto claro en la forma en que históricamente se conceptualizaron los elementos fundamentales del Derecho Tributario. Por ejemplo, la influencia de la obra de Adam Smith en relación con las reglas de tributación es evidente, tanto en la redacción de los textos legales como en la interpretación que aún, en cierta medida, prevalece.

**Tabla II-12 Total, de ingresos tributarios en % del PIB, 1990-2019.**

	1990	2000	2007	2010	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Antigua and Barbuda / Antigua y Barbuda <sup>1</sup>	..	11.9	21.6	21.3	19.9	20.4	19.6	19.6	19.0	18.2
Argentina <sup>2</sup>	13.3	19.2	26.4	29.1	31.1	31.5	30.7	30.0	28.9	28.6
Bahamas <sup>1</sup>	9.7	12.2	13.1	12.7	13.7	15.4	16.5	17.2	16.7	18.7
Barbados	25.3	30.9	30.0	30.0	28.9	29.6	31.2	32.1	33.1	33.1
Belize / Belice	21.6	19.1	25.7	26.9	27.9	27.5	28.3	28.7	30.2	32.4
Bolivia	6.5	20.1	22.2	22.9	27.9	29.5	27.9	25.9	25.0	24.7
Brazil / Brasil	27.8	29.4	33.6	32.4	31.8	32.0	32.2	32.3	33.2	33.1
Chile	16.9	18.8	22.7	19.6	19.6	20.4	20.1	20.2	21.1	20.7
Colombia	11.3	15.7	19.3	18.1	19.6	19.9	19.1	19.0	19.3	19.7
Costa Rica	22.5	21.1	23.1	22.1	22.6	22.9	23.5	23.0	23.2	23.6
Cuba	31.9	37.2	44.0	37.2	37.1	38.1	41.1	42.4	42.3	42.0
Dominican Republic / República Dominicana	8.3	12.3	15.0	12.4	13.5	13.0	13.1	13.2	13.2	13.5
Ecuador <sup>1</sup>	7.1	11.6	15.1	16.0	19.2	21.3	19.9	19.9	20.7	20.1
El Salvador	11.3	14.2	18.8	18.7	19.8	19.9	20.5	20.9	21.2	20.8
Guatemala	7.6	11.7	14.0	12.5	13.2	12.8	13.2	13.2	13.2	13.1
Guyana	15.2	15.7	15.6	16.0	17.8	18.1	18.4	19.5	22.2	23.2
Honduras	12.4	17.2	19.8	18.2	20.4	21.0	22.7	22.1	22.4	21.9
Jamaica	20.3	22.2	24.8	24.9	24.8	25.8	26.5	27.3	27.8	28.6
Mexico / México <sup>3</sup>	12.1	11.5	12.0	12.8	13.7	15.9	16.6	16.1	16.2	16.5
Nicaragua	..	14.3	18.8	19.3	21.8	22.3	23.3	23.8	23.2	25.9
Panama / Panamá	16.6	15.5	15.5	16.4	15.7	15.1	15.5	15.1	14.8	14.1
Paraguay	8.5	11.6	10.8	12.1	13.9	13.7	13.4	14.0	13.8	13.9
Peru / Perú	12.0	15.2	18.5	17.8	19.2	17.4	16.2	15.3	16.5	16.6
Saint Lucia / Santa Lucía <sup>1</sup>	..	19.6	20.9	20.3	20.5	21.2	21.3	20.2	20.7	21.1
Trinidad and Tobago / Trinidad y Tobago <sup>1</sup>	23.3	21.9	27.8	28.7	28.8	28.4	22.4	20.6	23.2	23.7
Uruguay <sup>4</sup>	20.0	23.2	25.7	26.3	27.4	27.4	27.8	29.0	29.2	29.0
Venezuela <sup>5</sup>	21.2	13.5	17.0	11.8	..	..	..	..	..	..

Fuente: OECD *et al.* (2021).

**Tabla II-13 Total, de ingresos tributarios en millones de US dólares de cambio de mercado, 1990-2019.**

	1990	2000	2007	2010	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Antigua and Barbuda / Antigua y Barbuda <sup>1</sup>	..	99	283	244	248	272	281	287	305	302
Argentina	20 952	61 084	75 919	123 456	175 413	202 079	170 714	193 442	149 495	127 318
Bahamas <sup>1</sup>	505	965	1 360	1 277	1 490	1 761	1 940	2 118	2 126	2 509
Barbados	513	946	1 412	1 368	1 357	1 406	1 521	1 609	1 692	1 679
Belize / Belice	89	159	326	370	464	473	503	527	565	595
Bolivia	317	1 689	2 940	4 527	9 258	9 805	9 547	9 777	10 136	10 173
Brazil / Brasil	133 077	192 661	468 987	715 679	779 998	576 176	578 290	665 542	625 649	608 722
Chile	5 829	14 645	39 427	42 814	51 101	49 734	50 417	55 852	62 866	58 319
Colombia	5 136	14 655	39 791	51 858	74 509	58 412	53 960	59 206	64 384	63 715
Costa Rica	1 286	3 177	6 246	8 416	11 901	13 102	13 983	14 024	14 535	15 162
Cuba	6 870	11 367	25 787	23 949	29 940	33 182	37 597	41 021	42 307	43 504
Dominican Republic / República Dominicana	664	2 986	6 614	6 670	9 087	9 260	9 905	10 603	11 340	12 056
Ecuador <sup>1</sup>	1 078	2 125	7 698	11 133	19 577	21 146	19 883	20 745	22 238	21 608
El Salvador	543	1 669	3 192	3 447	4 478	4 659	4 963	5 230	5 539	5 629
Guatemala	573	2 129	4 782	5 153	7 650	7 944	8 734	9 481	9 643	10 018
Guyana	104	234	425	549	733	774	825	927	1 061	1 200
Honduras	515	1 219	2 426	2 867	4 024	4 415	4 927	5 117	5 350	5 459
Jamaica	1 027	1 998	3 192	3 286	3 433	3 647	3 744	4 026	4 338	4 514
Mexico / México	36 267	81 139	126 471	135 822	180 123	186 360	179 131	186 354	197 351	195 492
Nicaragua	..	733	1 399	1 693	2 586	2 846	3 092	3 288	3 025	3 244
Panama / Panamá	948	1 942	3 298	4 815	7 832	8 193	9 004	9 366	9 631	9 394
Paraguay	494	1 029	1 921	3 287	5 579	4 967	4 844	5 469	5 575	5 289
Peru / Perú	3 389	7 674	18 919	26 478	38 800	33 337	31 414	32 822	37 067	38 343
Saint Lucia / Santa Lucía <sup>1</sup>	..	178	283	307	363	387	404	407	431	437
Trinidad and Tobago / Trinidad y Tobago <sup>1</sup>	1 158	1 746	5 893	6 261	7 948	7 339	5 188	4 617	5 449	5 694
Uruguay	2 051	5 307	6 026	10 614	15 703	14 574	14 650	17 258	17 464	16 457
Venezuela <sup>2</sup>	10 259	12 758	39 055	38 220	..	..	..	..	..	..

Fuente: OECD *et al.* (2021).











### **II.III.5.g Extrafiscalidad**

La extrafiscalidad es un componente de naturaleza "fiscal" que busca obtener los recursos financieros necesarios de la sociedad y orientarlos hacia diversos planes estatales, ya sea promoviendo, apoyando, incentivando o desalentando ciertas actividades. Casado (1991) simplifica la utilidad de la extrafiscalidad en dos métodos de acción: el primero implica la creación de tributos con un propósito fundamentalmente extra-recaudatorio, mientras que el segundo se basa en razones extrafiscales, como la creación de bonificaciones, créditos fiscales, exenciones o disposiciones de beneficio desgravatorio o fiscal. Este enfoque se ha utilizado con objetivos que van más allá de los intereses fiscales tradicionales, buscando obtener recursos económicos para financiar las acciones del Estado y dando lugar al surgimiento de la tributación extrafiscal como una extensión de la recaudación tributaria. Estas estrategias forman parte de las técnicas empleadas por la Administración como una función de ordenación (Santamaria, 2009).

El concepto extrafiscal está estrechamente relacionado con el valor de los tributos. Según Rangel Hernández (2016), en la doctrina jurídica y jurisprudencial se utilizan varios términos para referirse a este concepto, sin que uno prevalezca sobre los demás: tributos con fines no fiscales, tributos con fines no financieros, impuestos de ordenamiento, tributos intervencionistas, tributos finalistas, entre otros. Todos estos términos hacen referencia a un mismo aspecto de los tributos que, en contraposición a su función clásica, no persigue únicamente fines fiscales o recaudatorios. Sin embargo, esta definición puede no ser completamente precisa, como se explorará más adelante.

La extrafiscalidad, entonces, nace desde la concepción del Estado moderno en el siglo XVII. Así, el Estado incidirá en la realidad social mediante el sistema tributario para la búsqueda y consecución de dichos fines, estableciendo medidas que incentiven o desalienten determinadas conductas o actividades en las que se cree pertinente intervenir. La Hacienda Pública queda entonces definida como hoy en día la entendemos, ampliando sus horizontes de actuación mientras se ampara en

aquellas normas constitucionales que sean de naturaleza promocional o que persigan ciertos objetivos que vinculan al legislador hacia su consecución. La actividad tributaria se empleará como un medio a disposición del Estado para la persecución de estos, empleando al tributo como herramienta para ello (Rangel Hernández, 2016).

No obstante, un elemento a considerar es lo que puntualiza Rocha Brandão (2020) al especificar que “además, el uso excesivo del carácter extrafiscal del tributo también puede ser considerada uno de los factores que producen complejidad en el sistema normativo tributario. Según afirma Lasarte Álvarez: “no hay duda de que la función extrafiscal introduce un elemento de complejidad en la configuración y aplicación del sistema tributario” (Lasarte Álvarez, 1993). En el mismo sentido, Casado Ollero, al referirse a los tributos y exenciones extrafiscales, afirma que “la frecuencia con la que se recurre a ellos contribuye notablemente a la mutación, prolijidad y al incesante flujo normativo que se advierte en el sistema tributario actual” (Casado Ollero, 1985). En este punto, entendemos que la excesiva injerencia de las políticas económicas extrafiscales en la actividad tributaria contribuye a la complejidad de la normativa tributaria y, por consecuencia, al incremento de los conflictos tributarios.

La extrafiscalidad es un elemento de carácter “fiscal”, que tiene como finalidad extraer de la sociedad los recursos financieros necesarios y orientados a favorecer diferentes planes estatales a través de propiciar, auspiciar, alentar, fomentar determinadas actividades ya sea para alentarlas o reprimirlas, Casado (1991) fórmula por medio de la esquematización, la simplificación de la utilidad extrafiscal en dos métodos de acción: el primero a través de la incorporación de normas, impositivas, con sentido estricto (creación de tributos con primordial finalidad extrarecaudatoria y el segundo basándose en razones extrafiscales, se crean bonificaciones, créditos de impuestos, exenciones o disposiciones de favor desgravatorio o favor fiscal. Este elemento se ha utilizado con objetivos desligados de los intereses fiscales, para obtener el dinero de la actuación del estado, determinando de esta manera el surgimiento de la tributación extrafiscal como una

derivada de la recaudación tributaria. Este elemento forma parte de las técnicas aplicadas por la Administración como función de ordenación (Santamaria, 2009).

Es relevante señalar que estos tributos influyen fundamentalmente por medio de manifestaciones económicas de patrimonio y consumo, además de guardar estrecha relación con la renta. Para efectos fiscales, cualquier impuesto, de atender de manera estricta al principio del gasto público instituido en las diferentes constituciones y que son establecidos con la finalidad de satisfacer las regulaciones estatales relacionadas con las necesidades sociales, de servicios de primera necesidad del colectivo y deben estar ajustadas a las normativas que rigen el presupuesto público (Villeda, 2019).

El Estado recurre a la extraterritorialidad para obtener recursos económicos más allá de lo establecido en la recaudación tributaria. En este contexto, utilice su poder tributario con una eficacia especial en la consecución de sus objetivos frente a la sociedad. Según Rodríguez (2004), la extraterritorialidad se refiere a tributos auténticos que van más allá de los fines meramente fiscales, aunque mantienen su naturaleza y carácter tributario. Estos tributos, basados en el principio de capacidad económica, generan ingresos para financiar el gasto público, aunque su objetivo principal no sea fiscal.

Los contribuyentes buscan diversos mecanismos para reducir sus gastos fiscales, mientras que los Estados buscan incrementar la recaudación mediante la introducción de nuevos impuestos o el aumento de las tasas existentes. Sin embargo, estas acciones a menudo entran en conflicto con los derechos y principios establecidos en la Constitución, lo que puede generar tensiones y disputas. Por lo tanto, es fundamental que los Estados se esfuercen por establecer sistemas tributarios justos y equitativos, con criterios claros al diseñar impuestos, en conformidad con los principios constitucionales y las leyes vigentes.

La tributación, como la principal fuente de ingresos para los Estados, debe cumplir con el Principio de Equidad Tributaria. Este principio garantiza un equilibrio en el sistema tributario y, como lo ha afirmado la Corte Constitucional de Colombia en la

sentencia No. C-397/1, sirve como el marco general que orienta la imposición de las cargas fiscales. A través de este principio, el Estado obtiene los recursos necesarios para cumplir con sus funciones y operaciones de manera justa y equitativa.

Desde la perspectiva de Lozano (2000), el reconocimiento de los fines fiscales requiere un tratamiento diferenciado para personas naturales y jurídicas, tanto para abordar externalidades negativas como para promover externalidades positivas. En este sentido, el impuesto es un medio para alcanzar los objetivos del Estado, y solo se puede entender como un mecanismo para obtener recursos económicos para el Estado.

La extraterritorialidad es un problema complejo con muchas consideraciones, ya que es un hecho en el ordenamiento tributario global. Por lo tanto, varios autores, a quienes se hace referencia, se han interesado en los problemas constitucionales que surgen de la extraterritorialidad, especialmente la extraterritorialidad asociada al impuesto sobre la renta.

Del mismo modo, Govea y Marín (2013) expresan que la interpretación utilizada por la Corte Suprema de Brasil no satisface las necesidades de un sistema basado en valores. Según estos autores, es necesario proponer una teoría con elementos y fundamentos que proporcione criterios de interpretación de medidas tributarias de manera sistemática, respetando los derechos y garantías establecidos en la Constitución. Esto requiere que el proceso de interpretación y argumentación sea más complejo. Según Torres (2006), los fines extraterritoriales deben cumplir con los principios constitucionales, especialmente los principios de justicia tributaria, entendidos como los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, que forman parte de los principios constitucionales en México y Colombia.

El tema extrafiscal, es muy utilizado en atención, prevención y cuidado al medio ambiente, razón por la cual, en Europa y en Latinoamérica se habla de reformas fiscales verdes, en contribución con el medio ambiente. Para Rodríguez (2004), la reforma fiscal verde es un modelo que tiene como punto de partida, la búsqueda de soluciones fiscales eficientes, sencillas, con soluciones a problemas que requieren

mucha atención, donde se puedan trabajar impuestos según los autores menos altos y más anchos.

Para Cruz, Barahona y Lizcano (2019) “el derecho colectivo a disfrutar de un ambiente sano proporciona fundamentos constitucionales y jurídicos suficientes para el establecimiento de tributos extrafiscales con finalidad ambiental, en el ordenamiento colombiano”. Para estos autores existen hoy un sinnúmero de actividades como, la minería, la siderurgia, la industrialización, la urbanización social, la explotación de los recursos naturales, entre otros. Toda esta serie de actividades, están acabando con el hábitat natural, lo que ya viene causando enormes cambios naturales, muy bien conocidos por todos.

Ante los planteamientos sobre la extrafiscalidad en cuanto al fomento o inhibición, Jarach (1999) refiere que estos fines extrafiscales promueven crisis en los principios de igualdad tributaria como consecuencia de las nuevas tareas asignadas por las finanzas públicas a la política fiscal. En esta, se muestra devaluado su carácter como principio fundamental en materia de impuestos y se abre a los planes de incentivos tributarios. Por su parte Ríos, diferencia los efectos extrafiscales de los tributos aludiendo que los impuestos tienen como efecto de cambio inmediato el comportamiento de los contribuyentes, los cuales promueven incentivos del Estado para incitar ciertas conductas en los contribuyentes.

Casado (1991) en uno de sus apartados sobre el tema expresa que los anuncios de medidas tributarias así como la preparación de estas y sus desencadenantes fiscales directos o indirectos son imposibles de ignorar debido a las consecuencias no fiscales, y por consiguiente la conectividad con la que toda figura tributaria acompaña en menor o mayor proporción a la función extrafiscal, acompañada en diferente medida de la función recaudatoria, además del empleo de la institución tributaria del Estado como interventor orientado en sus prioridades hacia distintos e independientes intereses de los fines recaudatorios.

La extrafiscalidad, es una nueva forma de ver la tributación, pero también a su vez trae una serie de consecuencias al pagador de impuestos que se debe revisar a la



luz y al amparo de la Constitución Política. Esta revisión debe llevarse a cabo, con la finalidad de no transgredir los principios básicos que rigen los sistemas tributarios y más aún con la creación de nuevas figuras impositivas. La extrafiscalidad es una figura que tiene mucho por dar, pero que también tiene mucho por revisar.

Ente los aportes en materia de extrafiscalidad es importante señalar a Lázaro (2017) quien la reconoce como una función que le es propia a los impuestos y la cual no debe ser reservada solo para algunos, porque el fin de esta función es social, por lo tanto, el objetivo no es como materia prioritaria proveer de medios financieros al Estado. Para García (2009) la extrafiscalidad es vista con mayor claridad en los impuestos, “ya que estos no requieren de una actuación del Estado para aparar el cobro de estos; por lo tanto, la función extrafiscal, actúa a plenitud”. Igualmente, Fonrouge (2011) prescribe que el fin de la extrafiscalidad es la utilización del recurso tributario como recurso social y no totalmente económico. De tal forma que, le otorga al Estado el poder de establecer criterios normativos tributarios, pero con objetivos que estén por fuera de la mera recaudación, ingreso de dinero en las arcas fiscales, ya que el fin real y último consiste en la concreta y real modificación de pauta de conducta de algunos factores de la sociedad, aunque ello no constituye su esencia jurídica ni su finalidad esencial es en las finanzas del Estado.

Ahora, Tomalá (2021) la extrafiscalidad se comprende como un propósito que influye en la conducta de los sujetos y por lo que, en el diseño de su política se debe considerar una recaudación secundaria como poder de la Autoridad Tributaria que ejerce la recaudación de los tributos alejándose del fin únicamente financiero que tienen comúnmente algunos tributos.

En concordancia, Ferreira y De Brito (2021) la extrafiscalidad se compone de un conjunto de normas diseñadas por la autoridad tributaria y que están basadas en la obtención de fines sociales a través de la consecución de determinados resultados económicos sin intención de que lo recaudado sean el único fin para hacerles frente a los gastos del Estado. Herrera et al. (2018) aporta otras aristas para el entendimiento del término extrafiscalidad cuando señala que constituye una de las tantas herramientas de la política fiscal para el incremento de la actividad económica

en las empresas o para motivar el incremento de ciertos bienes. Aun cuando estos representen una implicancia en la disminución de los ingresos en el Estado. En la extrafiscalidad la finalidad recaudatoria no es la única finalidad, sobre esta priva la necesidad de incentivar la economía como beneficio mayor que el hecho de recaudar, con esta finalidad se instrumentan los beneficios, reducciones en las tasas tributarias, reducciones, exenciones y deducibles fiscales en los impuestos.

La extrafiscalidad en México y Colombia puede compararse en los siguientes aspectos los cuales permiten reconocer diferencias y semejanzas, estas se encuentran reflejadas en el siguiente cuadro comparativo **Tabla II-18**.

**Tabla II-18** La extrafiscalidad en México y Colombia.

<b>Elementos</b>	<b>México</b>					<b>Colombia</b>																												
<b>Instrumento Legal</b>	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos					Constitución Política de Colombia																												
<b>Política Fiscal</b>	Restrictiva del gasto público para disminuir la demanda económica. Sistema progresivo					Es recaudatoria, por lo tanto, mantiene estable para alcanzar la máxima sostenibilidad económica																												
<b>Unidad Recaudadora</b>	SAT					DIAN																												
<b>Ingresos y Finanzas</b>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Ingreso PIB</th> <th>2015</th> <th>2016</th> <th>2017</th> <th>2018</th> <th>2019</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Tributario</td> <td>4.5</td> <td>3.9</td> <td>3.8</td> <td>4.2</td> <td>3.9</td> </tr> </tbody> </table>					Ingreso PIB	2015	2016	2017	2018	2019	Tributario	4.5	3.9	3.8	4.2	3.9	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Ingreso PIB</th> <th>2015</th> <th>2016</th> <th>2017</th> <th>2018</th> <th>2019</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Tributario</td> <td>19,9</td> <td>19,1</td> <td>19,0</td> <td>19,3</td> <td>319,7</td> </tr> </tbody> </table>					Ingreso PIB	2015	2016	2017	2018	2019	Tributario	19,9	19,1	19,0	19,3	319,7
Ingreso PIB	2015	2016	2017	2018	2019																													
Tributario	4.5	3.9	3.8	4.2	3.9																													
Ingreso PIB	2015	2016	2017	2018	2019																													
Tributario	19,9	19,1	19,0	19,3	319,7																													
<b>Elemento Espacial</b>	Ingresos obtenidos en todo el territorio nacional					Ingresos obtenidos en todo el territorio nacional																												
<b>Objeto del régimen fiscal</b>	Ingresos obtenidos por los sujetos a partir de una relación laboral					Ingresos obtenidos por los sujetos a través de una relación laboral																												
<b>Objeto del ISR</b>	Se trata de un impuesto general, personal y directo que grava las rentas de las personas Morales y físicas.					Se trata de impuesto que grava a toso los sujetos laboralmente natural y jurídicamente activos																												
<b>Sujeto del Régimen Fiscal</b>	Los sujetos que perciben ingresos por relación laboral					Los sujetos que perciben ingresos por relación laboral																												
<b>Base Gravable</b>	Ingreso bruto del trabajador					Ingreso neto del trabajador																												
<b>Exenciones</b>	En prestaciones sociales con tope					En prestaciones sociales con tope																												
<b>Exclusiones</b>	Los trabajares que devengan salario mínimo					En los aportes obligatorios que pesan sobre el trabajador																												

<b>Elementos</b>	<b>México</b>	<b>Colombia</b>
<b>Tasa</b>	Progresiva sin mínimo exento	Progresivo con mínimo establecido hasta la cantidad de 21.152, 49 pesos mexicanos
<b>No confiscatoriedad</b>	Progresividad hasta 35%	Progresividad hasta 33%
<b>Elemento subjetivo</b>	No	Los gastos familiares
<b>Igualdad</b>	Su tratamiento no es igualitario al no ser considerado para todos los trabajadores. Se excluyen los trabajadores que gana salario mínimo.	Se considera y tratamiento igualitario al considerar las deducciones, exclusiones y exenciones para todos los trabajadores
<b>Equidad</b>	Se aplica un trato diferencial a los contribuyentes tomando en cuenta el monto de sus ingresos	Esta presente la inequidad horizontal en la recaudación del ISR
<b>Deducciones</b>	El límite global es el 15% para los sujetos físicos	El límite es 35% para las personas naturales
<b>Período</b>	Retención mensual sobre el cálculo anual	Retención mensual sobre el cálculo anual

Fuente: Elaboración propia.

Según Rangel Hernández (2016), las categorías tributarias de la extrafiscalidad son las siguientes:

1. Tasa: En este caso, se proporciona un servicio para satisfacer una necesidad colectiva, ya sea social, ecológica, sanitaria, entre otras. La finalidad extrafiscal es evidente, ya que se cumple un interés social, pero también existe un propósito fiscal.
2. Contribución especial: Esta categoría se refiere al beneficio que obtiene el contribuyente como resultado de la realización de obras públicas o la creación/ampliación de servicios públicos (citado en Rangel Hernández, 2016).
3. Impuesto: Aquí se grava una manifestación de riqueza y, a diferencia de las otras dos figuras, no requiere de una actividad administrativa en beneficio del contribuyente. Se fundamenta en el principio de capacidad económica.

Finalmente, Rangel Hernández (2016) concluye que “Los principios de justicia tributaria tienen una compleja relación con la extrafiscalidad [...]: 1) Ahora la riqueza sobre la que fundamentar el tributo debe existir, pero puede manifestarse de otras muchas maneras, basta que el hecho sea revelador de esa riqueza; 2) La capacidad económica podrá ser desplazada en beneficio del cumplimiento de las finalidades que persiga el tributo sin que se llegue a ignorarla, pues se estaría desnaturalizando al tributo.

### ***II.III.5.h Impuesto Sobre la Renta***

Muñoz (1978), trabajó la definición de la renta desde la perspectiva fiscal en su artículo “El concepto de renta fiscal”, en el cual la autora se propuso a resaltar la importancia en la micro y macroeconomía. En el primero, Seligman definió a la renta en los siguientes términos: “corriente de satisfacciones que se obtienen de los bienes por su utilidad” (p. 161). Por lo tanto, Muñoz Berger señala que la renta puede concebirse como un placer o beneficio. Asimismo, en un primer momento podríamos interpretar que Seligman coloca a la renta dentro del sistema de consumo económico, sin embargo, posteriormente descubre lo opuesto: “el capital es el resultado de la renta”, de ahí que ésta se asocie con el rendimiento y la productividad. Aunque, es importante mencionar que: “La renta, en contraposición al capital, hace referencia a la cantidad que afluye en un determinado período y que está a disposición de su poseedor a efectos de consumo, de tal forma que, al gastarla, no sufra menoscabo el capital” (Muñoz, 1978).

En cambio, en el caso del concepto de renta en el sistema macroeconómico se usa la perspectiva de la Contabilidad Nacional, es decir, el Producto Nacional Neto (PNN): Las transferencias de renta en forma de pensiones, alimentos, etc., hace que algunos individuos posean rentas disponibles superiores a lo recibido a cambio de los servicios prestados. Al no incorporarse al concepto de renta y no ser, por tanto, gravadas, sitúa ventajosamente a aquellos que las poseen, a efectos fiscales. Esas ganancias de capital influyen asimismo en la renta disponible, aunque no se reflejen en la participación individual en el P.N.N.

Todo ello conduce a la falta de operatividad en términos fiscales del concepto macroeconómico de renta, ya que lo que interesa es la capacidad total de pago del sujeto, y en dicho concepto no se incluía ni transferencias ni ganancias de capital (Muñoz Berger, 1978).

Existen dos teorías básicas respecto a la renta como término: primero, la creada por Von Herman, en donde aplica ciertos elementos como “los ingresos periódicos que proceden de una fuente”; segundo, la de Georg Von Schanz, ésta establece que “la renta es la suma de todos los ingresos que contribuyen a elevar el poder adquisitivo de quien los recibe, también conocida como teoría de los incrementos netos de riqueza”. Para ello parte del concepto de rendimiento, el cual interpreta como “la cantidad de bienes o su valor correspondiente que se deriva cada determinado tiempo de la producción o de la industria” (Muñoz Berger, 1978). En general, Schanz parte de la idea de Herman sobre la renta, pero precisándola. Ve en la renta “la medición de la total capacidad económica de la personalidad”. Para él es evidente que “para obtener la suma de los medios que puede utilizar una persona sin disminuir su patrimonio hay que incluir no sólo los rendimientos netos antes aludidos, con inclusión de usufructos, aumento de valor y prestaciones de terceros, sino también todas las mejoras y asignaciones de terrenos como donaciones, dotes, premios de lotería, herencias, etc. Y añade: “Si se observa consecuentemente el concepto, la renta se presenta como un ingreso de patrimonio neto en una economía, en un período dado” (Muñoz Berger, 1978).

Muñoz (1978), también cita a Robert Murray Haig para analizar el impacto de los aspectos económicos y legales de la renta, ya que, según el autor: “Nos interesa que esté bien definido el concepto de renta para que puedan cumplirse los objetivos teóricos y prácticos del impuesto. Pero cuando se intenta cuantificar la renta de cualquier unidad económica, con fines impositivos, las dificultades son en muchos casos insalvables debido a las diversas concepciones sobre lo que puede considerarse renta” (citado en Muñoz, 1978).

Vinculado con la interpretación de la renta como una satisfacción social de Selig, Haig también cataloga la rentabilidad del ingreso como una utilidad económica: “El

individuo lucha por la satisfacción de sus necesidades y deseos, por los objetos en sí mismos” (Muñoz Berger, 1978).

La base de la comparación, el fundamento sobre el cual tiene lugar la interacción económica y el intercambio, es, por supuesto, aquel de la unidad de valor común universalmente aceptada: el dinero. Los usos y satisfacciones, los bienes y servicios que los ofrecen y que son de importancia para el economista en su análisis, son aquellos susceptibles de evaluación en términos monetarios (citado en Muñoz, 1978).

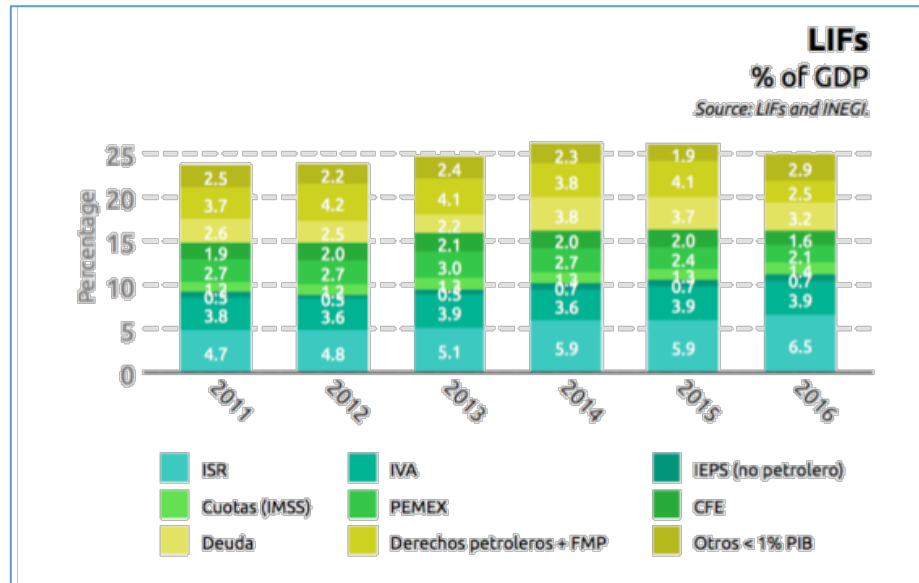
En ese sentido, para Haig las satisfacciones económicas en el individuo tienen un impacto relevante para la misma interpretación conceptual de la renta. Esto es, “cuando se abandonan los ‘usos’ y satisfacciones y se sustituyen por los bienes y servicios que rinden tales satisfacciones, se está dando un paso más allá de los fundamentos, puesto que dos grupos iguales de bienes y servicios pueden rendir satisfacciones muy diferentes” (Muñoz, 1978).

En el contexto del sistema económico y jurídico a nivel nacional, los ingresos públicos incluyen la renta como uno de sus componentes. La Auditoría Superior de la Federación (2016) señala que estos ingresos públicos se distribuyen de acuerdo con los recursos disponibles, pero no están necesariamente destinados a gastos específicos. Por lo tanto, una de las responsabilidades de la Ley de Ingresos de la Federación es la recaudación de "varios tipos de impuestos".

Según la Auditoría Superior de la Federación (2016), en México, la política de ingresos se refiere a un conjunto de directrices y orientaciones establecidas por el Estado para obtener los recursos necesarios que financian sus actividades. Estos ingresos se dividen en dos categorías: ingresos tributarios e ingresos no tributarios.

Los ingresos tributarios son aquellos que se obtienen mediante la recaudación de impuestos y no implican una contraprestación directa, ya que se establece por coerción e imposición.

Por otro lado, los ingresos no tributarios son aquellos que el Gobierno Federal recibe como contraprestación por la prestación de servicios públicos, como los derechos; por el uso de bienes de dominio público o privado, conocidos como productos; y por la aplicación de multas, recargos y otros ingresos especificados en la Ley de Ingresos Federales, que se denominan aprovechamientos. (Auditoría Superior de la Federación, 2016).



**Figura II-10** La Ley de Ingresos de la Federación como porcentaje del PIB.

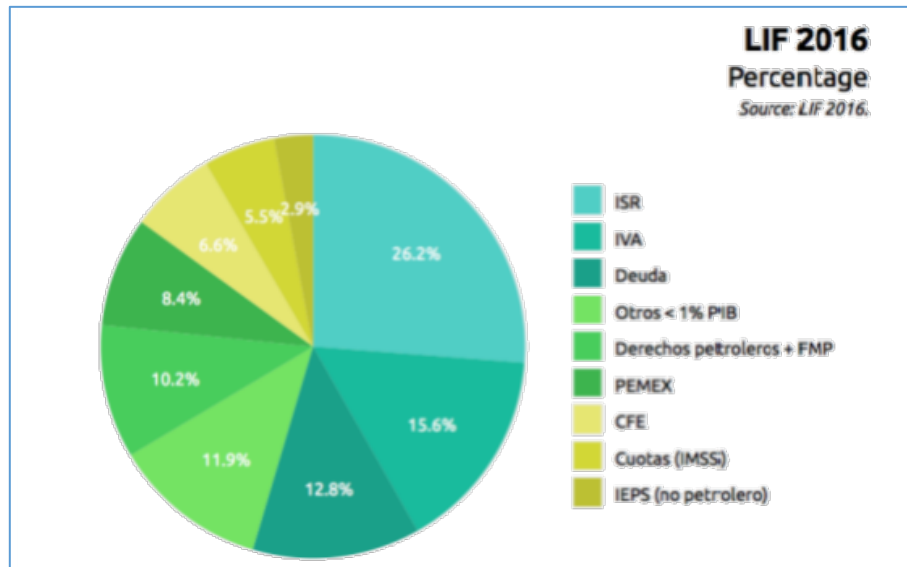
Fuente: Auditoría Superior de la Federación (2016).

La estructura de los ingresos en México, según la Auditoría Superior de la Federación (2016), está notablemente influida por los ingresos procedentes del petróleo, los cuales representaron aproximadamente el 29.1 % de los ingresos totales y el 6.7 % del PIB en el año 2015. Sin embargo, es fundamental destacar que esta alta dependencia del petróleo puede generar vulnerabilidades significativas en la economía mexicana.

Además, el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) desempeñan un papel crucial en la estructura de ingresos del país y constituyen la segunda y tercera fuente de ingresos, respectivamente, en el Sistema Fiscal Mexicano. En conjunto, de acuerdo con la Ley de Ingresos Federales de 2015, se

estimó que estos impuestos representarían aproximadamente el 42.8 % de los ingresos en México y equivaldrían al 9.7 % del PIB.

Es esencial considerar esta composición de ingresos para comprender la estructura y la importancia de los diferentes elementos en el sistema fiscal de México.



**Figura II-11** Impuestos como porcentaje de la Ley de Ingresos de la Federación.

Fuente: Auditoría Superior de la Federación (2016).

En relación con los ingresos tributarios, de acuerdo con la Auditoría Superior de la Federación (2016), el Impuesto Sobre la Renta se destaca como el impuesto principal en términos de contribución, representando el 26.2% de los ingresos totales. Le sigue el Impuesto al Valor Agregado, que contribuye con el 15.6%, y finalmente, el Impuesto Especial de Producción y Servicios, el cual representa el 2.9% de los ingresos totales.

El Impuesto Sobre la Renta se refiere a la contribución que grava las ganancias de capital de los residentes legales en México, incluyendo agencias, sucursales, empresas y residentes extranjeros con fuentes de ingresos en el país. En México, existen dos tipos de contribuyentes: las personas morales, encargadas de sumar



todos los ingresos netos de las empresas nacionales, y las personas físicas, donde se acumulan todos los ingresos netos, sin importar su naturaleza.

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, es un impuesto indirecto o al consumo que se aplica en todas las etapas de la producción, comercialización y venta final al consumidor.

El Impuesto Especial de Producción y Servicios se aplica mediante una tasa ad valorem, una cuota específica de la producción o una combinación de ambas.

Según Palma Cordero (2013), desde la Revolución Industrial, la renta ha adquirido el valor que actualmente se conoce como capacidad contributiva. Se gravan las ganancias de los terratenientes, los capitalistas y los salarios, lo que afecta a la clase trabajadora o disminuyen las ganancias de los capitalistas mediante impuestos indirectos.

En términos conceptuales, Haig y Simons, citados por Palma Cordero (2013), definen la renta como el aumento del poder de una persona para satisfacer sus necesidades en un término determinado, ya sea en forma de dinero o cualquier otro bien valorable en términos monetarios.

#### ***II.III.5.i La extrafiscalidad en el impuesto sobre la renta***

Según Lázaro Orihuela (2017), la finalidad extrafiscal tiene su origen en el propósito de recaudar tributos y obtener recursos financieros para el beneficio de la colectividad. Durante mucho tiempo, estas responsabilidades se consideraron como las únicas funciones de la institución jurídica. Sin embargo, a medida que el tributo adquirió más propósitos de recaudación, la finalidad extrafiscal surgió como un apoyo complementario.

En otras palabras, el estudio de la actividad tributaria no puede limitarse únicamente a la finalidad fiscal, es decir, al mero recaudo de fondos. Es necesario examinar las derivadas de la aplicación de los tributos en términos económicos, jurídicos y

políticos, tanto para los sujetos a gravamen como para aquellos que se benefician directa o indirectamente de las actividades financiadas mediante la recaudación.

Giuseppe Abbamonte, en su obra "Principios de Derecho de la Hacienda Pública" (citado en Lázaro Orihuela, 2017, pp. 11-12), destaca la importancia de considerar estas implicaciones más allá de la finalidad fiscal tradicional. Dadas sus funciones, la extrafiscalidad debe mantenerse constantemente protegida en términos constitucionales. Si bien el tributo y la función contributiva se encuentran protegidos por sus derechos fundamentales, la función extrafiscal tiene que cuidar la manera de "perseguir sus fines" con proporción a sus propios derechos. En ese sentido, "se entiende que la función extrafiscal existe *per se* debido a los objetivos que se le asignan, y sin que se le trate de fundamental innecesariamente en el principio de solidaridad o en la cláusula del Estado Social" (Lázaro Orihuela, 2017).

Lázaro Orihuela (2017) agrega que la extrafiscalidad se encarga de cumplir con ciertos objetivos, los cuales se realizan mediante tres medidas:

1. "Disuasivas respecto de actividades que no son consideradas socialmente convenientes".
2. "Alentadoras para atraer a la realización de ciertas actividades consideradas beneficiosas para los objetivos sociales".
3. "Financieras a fin de redistribuir los bienes dentro de la sociedad".

En contraste, Ríos Granados (2008) señala que la finalidad recaudatoria del tributo siempre estará limitada por los principios de justicia tributaria, específicamente, por la capacidad contributiva y la igualdad tributaria (p. 169). Por lo tanto, según la autora, la finalidad extrafiscal también debe estar sujeta a estas mismas restricciones de la capacidad contributiva.

En este contexto, se considera que la función principal del tributo en el Estado de derecho moderno es la elevación, pero también es importante destacar su capacidad para "motivar, incentivar y promover ciertas conductas" (Ríos Granados, 2008, p. 170). Por lo tanto, las funciones del tributo se pueden dividir en dos

categorías: la recaudatoria y la extrafiscal, ambas reguladas y controladas dentro del marco constitucional. Según la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Además de su propósito recaudatorio para financiar el gasto público de la federación, los estados y los municipios, las contribuciones también pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en promover. De esta manera, se pueden orientar, dirigir, alentar o desalentar ciertas actividades o usos sociales considerados útiles o perjudiciales para el desarrollo armonioso del país, siempre y cuando no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos, (Contribuciones. Fines extrafiscales, registro 205 798, jurisprudencia P/J 18/91, Semanario Judicial de la Federación, T. VII, junio de 1991, p.52, citado en Ríos Granados, 2008).

Ríos Granados (2008), al igual que Lázaro Orihuela (2017), enfatiza que la extrafiscalidad no debe afectar desproporcionadamente los derechos fundamentales de los contribuyentes. A menudo, debido a que la función principal del tributo es la recaudación, se malinterpreta la aparente oposición entre esta función y las características extrafiscales.

Ante los desafíos planteados, Ríos Granados (2008) sostiene que las multas extrafiscales deben ser temporales, permitiendo así que el legislador pueda justificar adecuadamente su existencia al crear la norma legislativa. Además, la motivación extrafiscal durante el proceso legislativo también debe reflejarse de manera concreta en el tributo. Esto implica que la dimensión formal y material de la extrafiscalidad deben alinearse completamente en el tributo. Otro aspecto esencial de la extrafiscalidad es su carácter perentorio. En otras palabras, la extrafiscalidad no debe ser perpetua; una vez que se haya cumplido el propósito extrafiscal establecido en la Constitución, debe abrogarse o derogada según corresponda. La falta de carácter perentorio es lo que la convierte en perniciosa.

En términos generales, la extrafiscalidad se presenta como otra manifestación del tributo en la cual no se persiguen multas fiscales, es decir, no tiene como objetivo

principal la recaudación (Torres Asomoza, 2006). Por otro lado, Torres Asomoza (2006) cita una definición de Griziotti para explicar su impacto: "los tributos extrafiscales tienen fines directos que no buscan exclusivamente la obtención de ingresos, sino la realización de objetivos diferentes". En este sentido, Torres Asomoza argumenta que es fundamental que los impuestos cumplan una función extrafiscal, ya que contribuyen a resolver problemas que van más allá del ámbito del gasto público.

Además, dado que el término "extrafiscalidad" no se menciona explícitamente en la Constitución, sino en diversos preceptos dispersos, Torres Asomoza (2006) considera que resulta complicado establecer una definición precisa de extrafiscalidad en el contexto mexicano. No obstante, de manera implícita, se puede identificar el tributo extrafiscal en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, que establece: "aunque la finalidad de los extrafiscales no es el gasto público de manera directa, guarda relación con este principio, ya que los ingresos recaudados por el tributo extrafiscal se destinan a la creación de un bien" (Torres Asomoza, 2006).

Por otro lado, el artículo 25 de la Constitución establece que "el Estado conducirá, planeará, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de las libertades que otorga esta Constitución" (citado en Torres Asomoza, 2006). Torres Asomoza resalta que, aunque este artículo no menciona de manera explícita la función extrafiscal de los tributos, sí habilita al Estado para ejercer funciones que podríamos denominar como extrafiscales, las cuales tienen como objetivo principal el desarrollo económico, siempre y cuando se respetan las libertades consagradas en la Constitución, como se establece en el artículo mencionado.

En contraste, la Suprema Corte sostiene que los impuestos, además de su propósito recaudatorio para financiar el gasto público de la Federación, los Estados y los Municipios, pueden funcionar implícitamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado busca promover. . Estos impuestos tienen la capacidad de orientar, canalizar, fomentar o desalentar determinadas actividades o prácticas sociales, según se consideran beneficiosas o

perjudiciales para el desarrollo económico del país, siempre y cuando se respetan los principios constitucionales rectores de los tributos (citado en Torres Asomoza, 2006).

Por su parte, Torres Asomoza (2006) concluye destacando el artículo 131 de la Constitución, el cual, según el autor, permite la aplicación de contribuciones extrafiscales, ya que otorga a la administración pública la facultad de utilizar los impuestos extrafiscales como medio para lograr beneficios para el país, especialmente en el ámbito social. El artículo 131 establece que es una facultad exclusiva de la Federación gravar las mercancías que se importan o exportan, así como regular en todo momento e incluso prohibir, por razones de seguridad o de orden público, la circulación de cualquier tipo de productos dentro del territorio nacional, sin que la Federación pueda establecer ni dictar impuestos y leyes en el Distrito Federal contemplados en las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Congreso de la Unión posee la facultad de otorgar al Ejecutivo la autorización para modificar, suprimir o introducir nuevas tarifas de exportación previamente establecidas por el propio Congreso. También, tiene la capacidad de cerrar o prohibir importaciones, exportaciones y el tránsito de productos, bienes y efectos en situaciones consideradas como urgentes. Esto se realiza con el propósito de regular el comercio exterior, la economía nacional, garantizar la estabilidad en la producción interna, o por cualquier otro motivo que beneficie a la nación. Además, cuando el Ejecutivo presenta al Congreso el Presupuesto Fiscal anual, debe incluir la utilización que haya hecho de esta facultad, buscando su aprobación por parte del Congreso (citado en Torres Asomoza, 2006).

Debido a las disposiciones constitucionales establecidas en dicho artículo, se crean las condiciones que posibilitan la imposición de multas extrafiscales para financiar el gasto público. Sin embargo, estas multas deben estar enfocadas en el desarrollo político, económico y social del país. A pesar de que el tributo se define como "la obligación económica establecida por ley y destinada a cubrir los gastos públicos", su importancia radica en el principio de capacidad contributiva, el cual es el pilar fundamental de la teoría moderna del derecho tributario (Rozo Gutiérrez, 2003).

Para establecer la relación con la extrafiscalidad, Rozo Gutiérrez (2003) señala que la finalidad recaudatoria, que implica destinar el tributo a la financiación de los gastos del Estado, es uno de los objetivos del tributo. No obstante, el autor subraya que esta finalidad no siempre es la única razón de imposición, ya que el impuesto también puede utilizarse para la aplicación de sanciones que no son de naturaleza fiscal. Siguiendo la concepción tributaria de Gianinni, se reconoce la existencia de tributos extrafiscales. De esta manera, la evolución de la doctrina y la posterior incorporación en la Constitución y la legislación del derecho tributario han avanzado hacia la comprensión de la función extrafiscal del tributo (Rozo Gutiérrez, 2003).

Dentro del amplio contexto de las finalidades extrafiscales, los ordenamientos constitucionales encomiendan al Estado la tarea de proteger y fomentar ciertas actividades que contribuyen al orden social, económico e incluso político de la comunidad. Con el propósito de alcanzar estas metas que van más allá de los objetivos puramente financieros, los tributos extrafiscales se convierten en instrumentos para incentivar o desalentar conductas específicas que representan el interés estatal (Rozo Gutiérrez, 2003).

En esta perspectiva instrumental de la ciencia jurídica, Rozo Gutiérrez (2003) destaca que el derecho tributario no se limita a la simple obtención de recursos financieros, sino que también persigue objetivos vinculados al bienestar de la comunidad. En este contexto, Tipke sostiene que el derecho tributario moderno tiene una doble finalidad: no solo busca recaudar recursos, sino que también tiene como objetivo dirigir la economía y promover la redistribución de ingresos y riqueza.

Las normas de carácter extrafiscal tienen la finalidad de, por un lado, fomentar y promover conductas que sean de interés general para la comunidad, como la preservación de un medio ambiente saludable. Por otro lado, buscan dificultar o hacer más onerosa la realización de conductas que no se ajustan a los intereses colectivos.

En este sentido, se puede afirmar que el tributo desempeña una función de reordenamiento social, económico e incluso cultural, al proteger aspectos

relacionados con cuestiones que mejoran la calidad de vida humana, como la conservación del medio ambiente, la salud, la seguridad social, la educación, entre otros.

La doctrina tradicional del derecho tributario solía identificar la función recaudatoria como el elemento fundamental del tributo, como se puede observar en la concepción que se ha mantenido desde la obra de Hensel. En esta concepción, el impuesto se define como la "prestación pecuniaria única o continua, que no representa una contraprestación especial, e impuesta por una comunidad de Derecho público para la obtención de ingresos a carga de aquellos en quienes se verifica el presupuesto de hecho al que la ley une la obligación de la prestación" (citado en Rozo Gutiérrez, 2003).

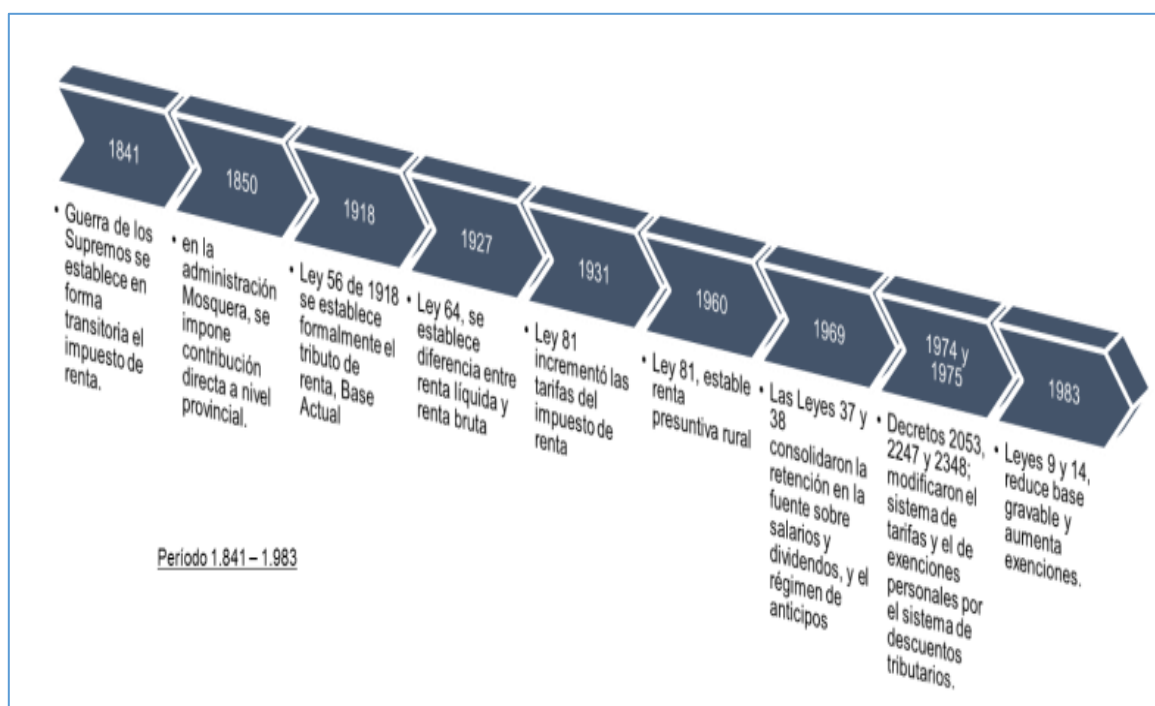
Además, Rozo Gutiérrez (2003) señala que la extrafiscalidad puede dividirse en:

La doctrina tradicional del derecho tributario ha considerado la función recaudatoria como un elemento fundamental del tributo, como se desprende de la concepción expuesta por Hensel, quien define al impuesto como una prestación pecuniaria impuesta por una comunidad de Derecho público sin una contraprestación especial, con el fin de obtener ingresos de aquellos que cumplan con el presupuesto de hecho establecido por la ley (citado en Rozo Gutiérrez, 2003).

Rozo (2003), explica que la extrafiscalidad puede dividirse en dos categorías. La extrafiscalidad interna se refiere a situaciones en las que la capacidad contributiva se ve limitada debido a factores como la falta de aptitud para contribuir o la falta de justicia material, lo cual puede erosionar la obligación tributaria. Esta forma de extrafiscalidad se hace más evidente en casos de reducciones estructurales del tributo. Por otro lado, la extrafiscalidad externa se manifiesta a través de la creación de tributos cuya estructura busca alcanzar objetivos económicos y sociales. En este caso, es importante asegurar que estas funciones no financieras se articulen adecuadamente, cumpliendo con los postulados del derecho promocional.

Por su parte, Lázaro Orihuela (2017) menciona que, dependiendo de las funciones tributarias, se pueden distinguir dos puntos. En primer lugar, existe una dicotomía entre las funciones fiscales y extrafiscales, y se ha intentado diferenciar en vano los tributos en dos grupos basados en esta divergencia de multas. Sin embargo, ambas funciones coexisten dentro del tributo por dos motivos. En primer lugar, debido a que los Estados no son autosuficientes en su financiamiento, cualquier cobro de naturaleza tributaria se destina al sostenimiento del Estado y al cumplimiento de sus objetivos, independientemente de la alícuota cobrada. En segundo lugar, dado que el tributo es una manifestación de una disposición normativa, incide en el comportamiento de los sujetos que interactúan en el mercado. Por lo tanto, es común que, dentro de los límites legales, (p.4).

Para ilustrar la trayectoria de este impuesto, Domínguez Serrano y Velandia Coy (2019) presentando la siguiente **Figura II-12 Reformas tributarias en Colombia, con impacto de Impuesto de Renta 1841-1983.Figura II-12** :

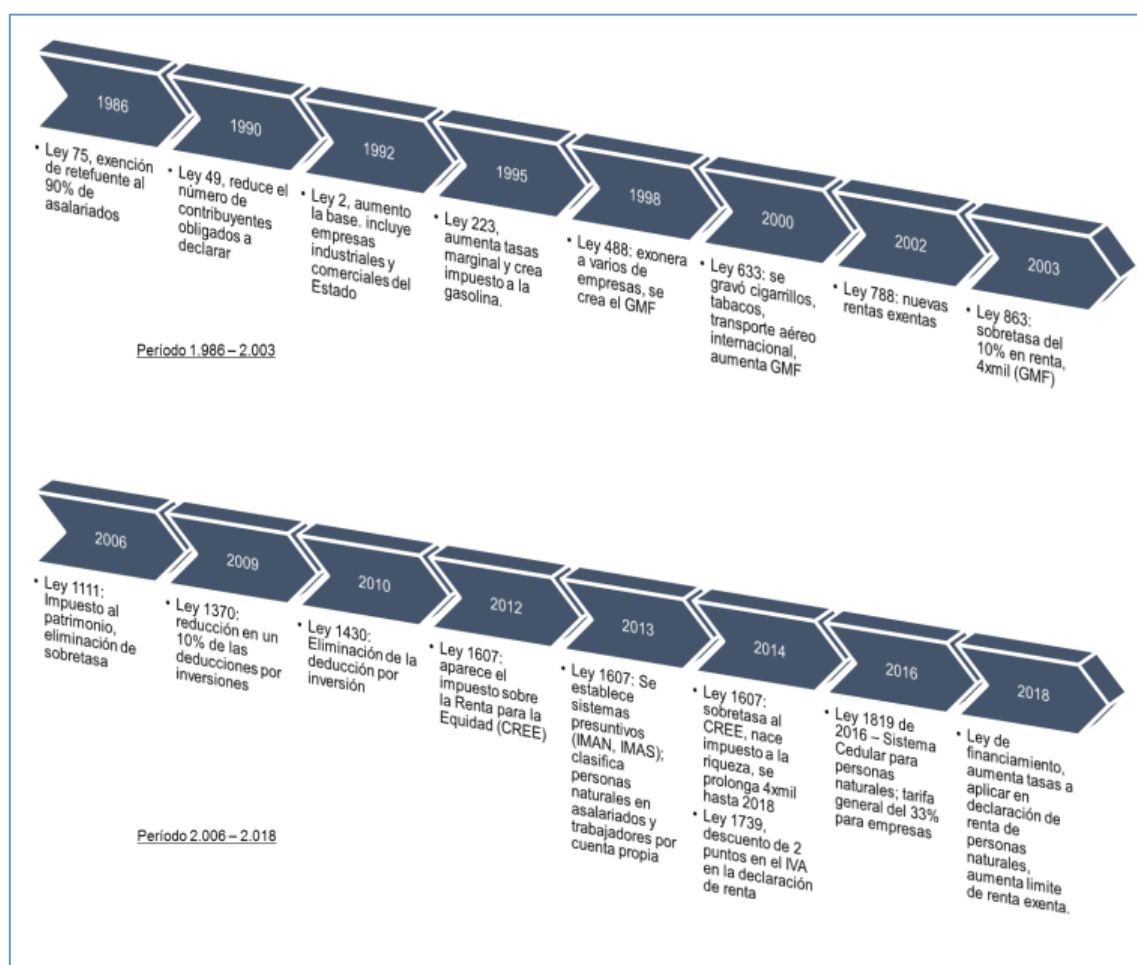


**Figura II-12** Reformas tributarias en Colombia, con impacto de Impuesto de Renta 1841-1983.

Fuente: Domínguez Serrano y Velandia Coy (2019)



El impuesto sobre la renta se ha considerado una idea moderna y revolucionaria, según señalan Domínguez Serrano y Velandia Coy (2019). Aunque en Colombia este impuesto se estableció en el año 1918 con la Ley 56, desde entonces se han llevado a cabo numerosas reformas tributarias. Entre los años 1918 y 2011, se han tramitado treinta y cinco reformas al impuesto sobre la renta, con el objetivo de obtener para financiar los diversos gastos y proyectos del Estado Colombiano. Por esta razón, existe un gran interés en aumentar el número de contribuyentes que aportan al objetivo estatal (p. 3).



**Figura II-13** Reformas tributarias en Colombia, con impacto de Impuesto de Renta 1986-2018.

Fuente: Domínguez Serrano y Velandia Coy (2019)

En el contexto colombiano, el impuesto sobre la renta se recauda mediante la presentación de declaraciones de renta y es responsabilidad de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN). Con cada reforma tributaria, el gobierno busca aumentar gradualmente este tributo año tras año, incrementando el número de contribuyentes. Para evaluar estos cambios, resulta esencial analizar el recaudo obtenido por el impuesto sobre la renta en relación con el total de impuestos recaudados por la DIAN. Esto se ilustra en la Gráfica 2.

En el período comprendido entre 2000 y 2017, se observa que el promedio de la participación del recaudo del impuesto de renta con respecto al total recaudado en Colombia es del 40,29%. El punto más bajo se registró en 2015, con una participación del 33.45%, mientras que el punto más alto se alcanzó en 2012, con un 46.09% de participación del recaudo del impuesto de renta en el total de recaudación de impuestos (Domínguez & Velandia, 2019, p.4).



**Figura II-14** Recaudo impuesto de Renta en Colombia frente al recaudo total de impuestos.

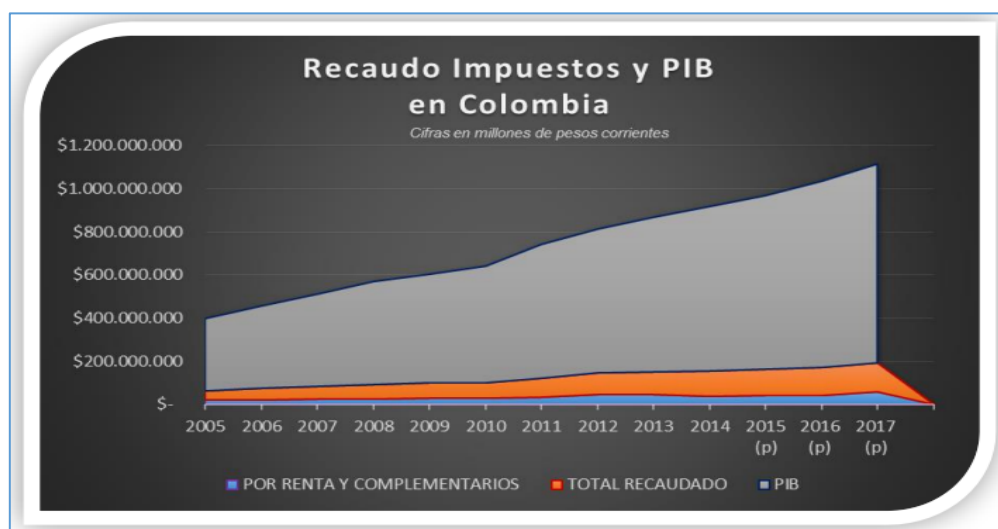
Fuente: (Domínguez & Velandia, 2019).

En el contexto de la recaudación de impuestos en Colombia, específicamente en lo que respecta al impuesto sobre la renta, resulta fundamental analizar el porcentaje

del Producto Interno Bruto (PIB) para comprender el impacto de los cambios introducidos por las diversas reformas tributarias en el Estado. Colombiano. Este aspecto es destacado por Domínguez & Velandia (2019), a través del siguiente gráfico, que revela lo siguiente:

- a) Durante el período comprendido entre 2005 y 2017, en promedio, la contribución de los impuestos en relación con el PIB para el recaudo total fue del 14.25%. El punto más bajo se registró en 2010, con una participación del 12.92%, mientras que el punto más alto se alcanzó en 2015, con una participación del 15.37%.
- b) En cuanto al recaudo del impuesto de renta y complementarios durante el mismo período, en promedio, su contribución en relación con el PIB fue del 5.74%. El punto más bajo se observó en 2016, con una participación del 5.04% (p), y el punto más alto se registró en 2012, con una participación del 6.87% (p. 5).

Estos datos resaltan la relación existente entre la recaudación de impuestos y el PIB, lo cual resulta relevante para evaluar la carga tributaria en el contexto económico de Colombia (Domínguez & Velandia, 2019).

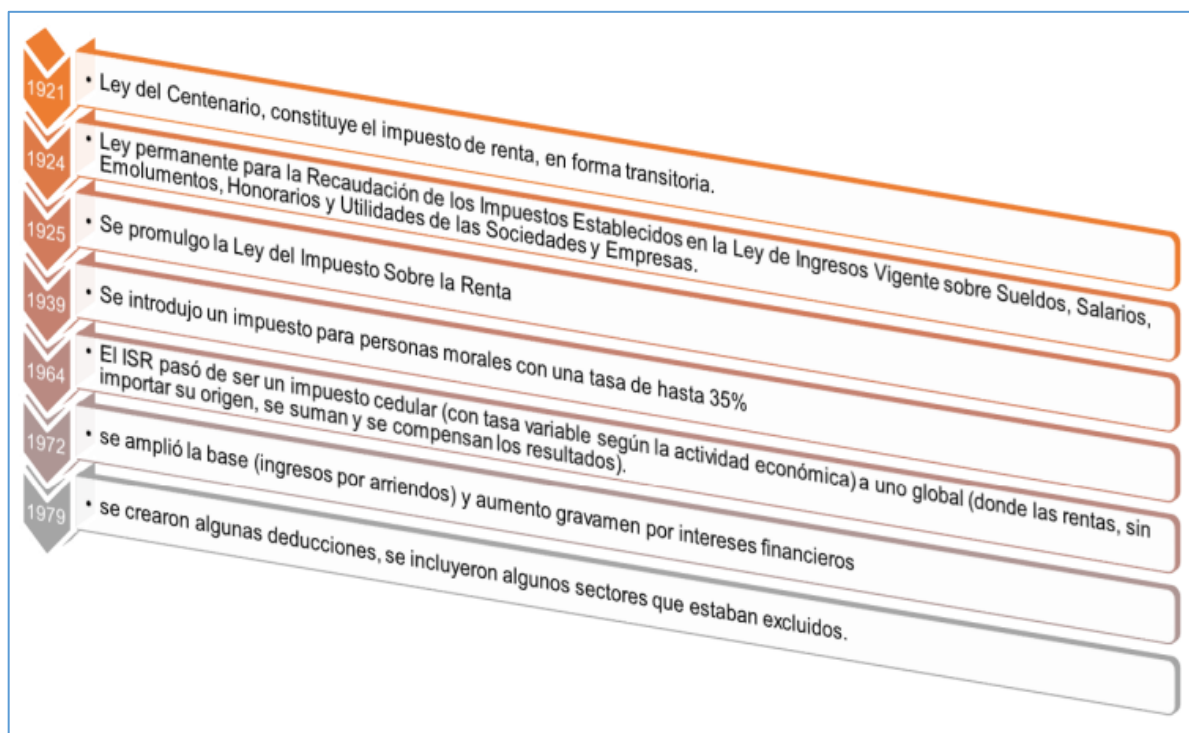


**Figura II-15** Recaudo impuestos en Colombia frente a su PIB.

Fuente: (Domínguez & Velandia, 2019).

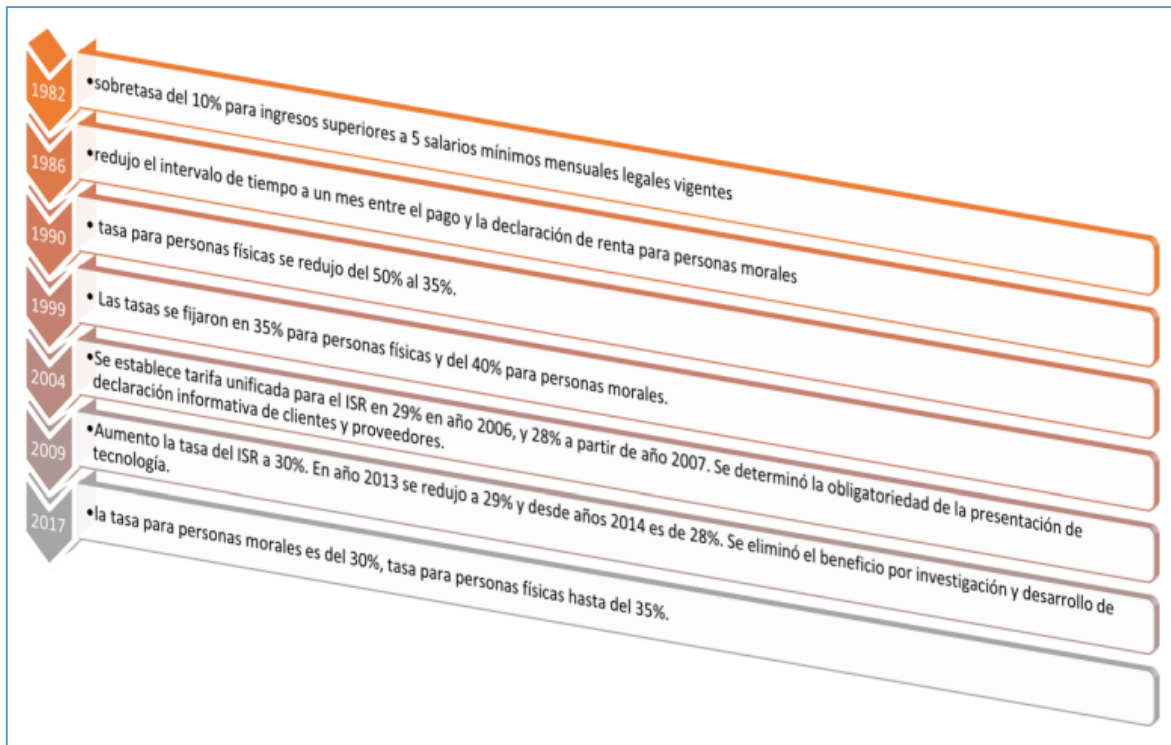
En el contexto de México, el Impuesto sobre la Renta (ISR) es un tributo que grava los ingresos generados tanto por personas físicas como por personas morales. La recaudación de este impuesto se lleva a cabo mediante la presentación de la Declaración Anual ISR, y el encargado de su recaudo es el Servicio de Administración Tributaria (SAT), entidad designada por el Estado Mexicano.

Para resaltar las similitudes entre el sistema tributario de México y Colombia, Domínguez Serrano y Velandia Coy (2019) emplean un formato gráfico similar al previamente utilizado. Esta aproximación permite identificar las modificaciones en el impuesto sobre la renta a lo largo de la historia de México:



**Figura II-16** Reformas tributarias en México, con impuesto en Impuesto sobre la Renta 1921-1979.

Fuente: (Domínguez & Velandia, 2019).



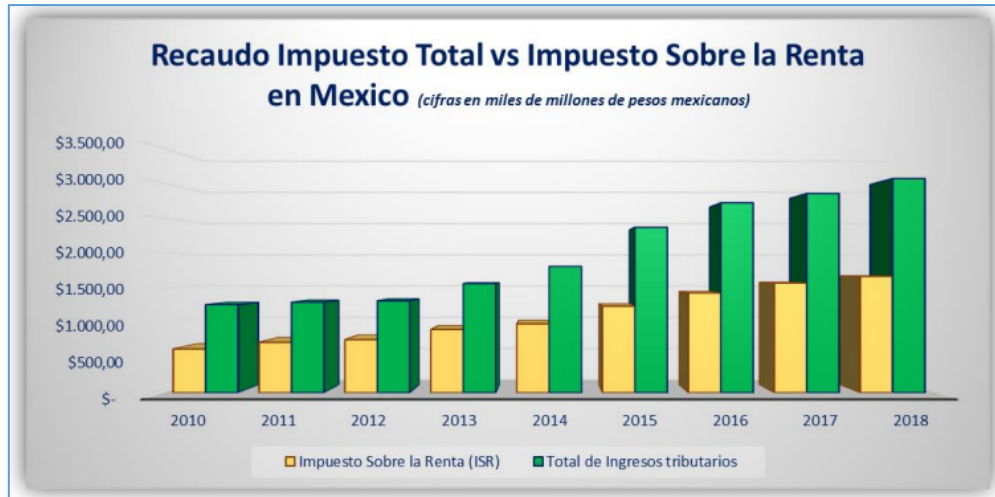
**Figura II-17** Reformas tributarias en México, con impuesto en Impuesto sobre la Renta 1982-2017.

Fuente: (Domínguez & Velandia, 2019).

En este sentido, de acuerdo con Domínguez Serrano y Velandia Coy (2019), se evidencia que las reformas tributarias implementadas en México han tenido un impacto favorable para el Estado. Durante el periodo de 2010 a 2018, se han observado los siguientes aspectos significativos:

- El recaudo del impuesto sobre la renta (ISR) ha experimentado un crecimiento constante año tras año.
- En 2010, el ISR representó un 4,19% del total de los impuestos recaudados.
- En 2018 (declaración anual 2017), dicho porcentaje se incrementó hasta alcanzar un 8,99% del recaudo total de impuestos.

Esta tendencia se muestra de manera gráfica a continuación **Figura II-18**:



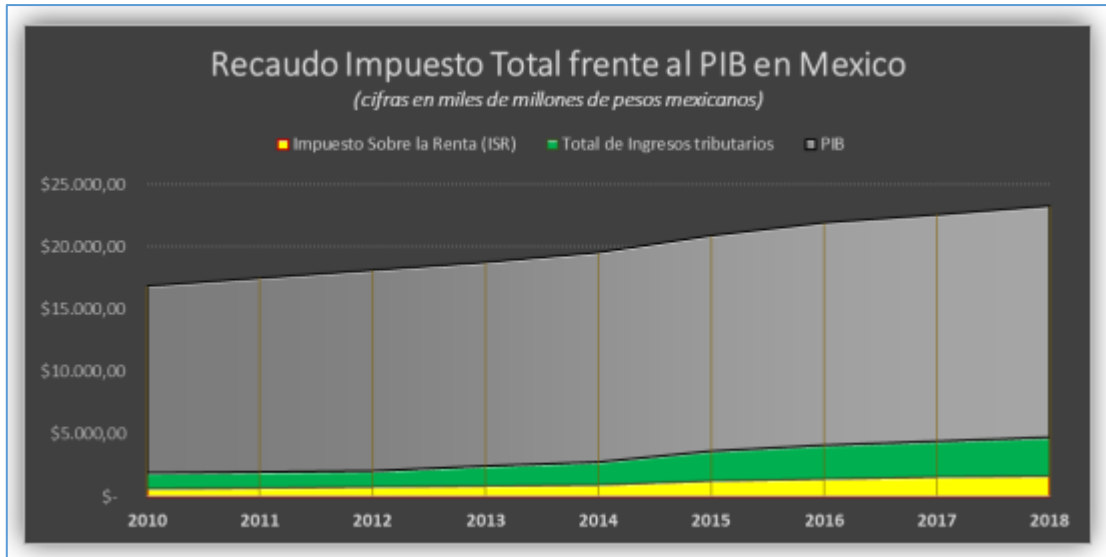
**Figura II-18** Recaudo sobre la Renta (ISR) en México frente al recaudo total de impuestos.

Fuente: (Domínguez & Velandia, 2019).

En este sentido, al igual que en Colombia, et al., (2019), sostienen que durante el período de 2010 a 2018 en México, "el impacto del recaudo del impuesto sobre la economía mexicana puede observarse a través de su relación con el Producto Interno Bruto (PIB)". Las siguientes consideraciones respaldan esta afirmación:

- En promedio, el aporte de impuestos en relación con el PIB es del 11,84%.
- En cuanto al recaudo del impuesto sobre la renta, en promedio, su contribución con respecto al PIB es del 6,42% (p. 8).

Estos datos demuestran la importancia del impuesto sobre la renta en la economía mexicana y su impacto en la recaudación fiscal en relación con el tamaño de la economía (p. 8).



**Figura II-19** Recaudo impuestos en México frente a su PIB.

Fuente: (Domínguez & Velandia, 2019).

Como se ha expuesto anteriormente, el manejo de los impuestos en México y Colombia difiere debido a sus respectivas políticas y condiciones históricas. No obstante, Domínguez Serrano y Velandia Coy (2019) destacan que estas diferencias también se deben al uso divergente de los conceptos en cada país. Para brindar una mejor comprensión, las autoras han elaborado un cuadro comparativo que destaca las similitudes y diferencias en el marco conceptual del Impuesto sobre la Renta:

**Tabla II-19** Conceptos tributarios comparativos.

Término	En COLOMBIA	En MÉXICO
Son las personas naturales (personas físicas), personas jurídicas (personas morales) responsables directos para el pago de impuestos.	Contribuyente	Contribuyente
Responsable nombrado por cada Estado para ser responsable por el recaudo de los impuestos.	<b>DIAN:</b> Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales	<b>SAT:</b> Servicio de Administración Tributaria
Número de Identificación Tributaria.	NIT	Clave RFC
Identificador del contribuyente ante el sistema tributario.	Registro único tributario - RUT	Registro Federal de Contribuyentes - RFC
Unidad de medida que tiene como objetivo representar los valores tributarios.	Unidad de Valor Tributario - UVT	Unidad de Medida y Actualización - UMA
Individuo que al actuar en su propio nombre se ocupa de alguna o algunas actividades que la ley considera mercantiles, y es responsable por cumplir con todas las obligaciones que ello implica.	Personas Naturales	Personas Físicas
Individuo ficticio con derechos y obligaciones, que se constituye a partir de personas naturales o personas físicas para cumplir un objeto social con o sin fines de lucro.	Persona Jurídica	Personas Morales
impuesto al valor agregado	IVA	IVA
Índice de precios al consumidor	IPC	INPC

Fuente: Domínguez Serrano y Velandia Coy (2019).

Con la intención de aclarar las discrepancias en el sistema tributario, Domínguez Serrano y Velandia Coy (2019) ofrecen un vistazo a los requisitos establecidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para identificar quiénes deben ser considerados como contribuyentes del impuesto sobre el alquiler en



Colombia. En virtud del artículo 10 del Estatuto Tributario, se han establecido los siguientes criterios para determinar la residencia y las posibles sanciones fiscales:

1. **Residencia basada en la permanencia en el país:** Para que una persona natural sea considerada residente en Colombia a efectos tributarios, se requiere que haya permanecido de manera continua o discontinua en el país durante más de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un período de trescientos sesenta y cinco (365) días consecutivos. No obstante, si la permanencia en el país abarca más de un año o período gravable, la residencia se considerará a partir del segundo año o período gravable.
2. **Exención por servicio exterior:** También se considera residente a aquellos individuos que, debido a su vínculo con el servicio exterior del Estado colombiano o con personas que están en dicho servicio, están exentos de tributación en el país en el que se encuentran en misión. Esto se rige por las convenciones de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares, en lo que respeta a sus rentas y ganancias ocasionales durante el año o período gravable correspondiente.

Los requisitos establecidos por la DIAN en Colombia desempeñan un papel fundamental en la determinación de quiénes son considerados contribuyentes del impuesto sobre la renta en el país (DIAN, 2019).

En el contexto de México, se consideran residentes para efectos tributarios a aquellos individuos que cumplan con una serie de condiciones durante el año o período gravable correspondiente. Estos requisitos incluyen la nacionalidad, la fuente de ingresos, la administración de bienes, la posesión de activos, la acreditación de la residencia en el exterior cuando lo requiere la Administración Tributaria y la no residencia en una jurisdicción calificada como paraíso fiscal por el Gobierno Nacional. (págs. 10-11).

En el contexto de las condiciones para la presentación de la declaración de impuesto sobre la renta y complementaria en Colombia, se establecieron criterios específicos según el Decreto 1951 del 28 de noviembre de 2017. Los contribuyentes

que están obligados a presentar esta declaración deben cumplir con las siguientes condiciones para el año gravable 2017, según lo establecido:

1. Deben tener un patrimonio bruto igual o superior a 4.500 Unidades de Valor Tributario (UVT) al 31 de diciembre de 2017.
2. Deben haber obtenido ingresos brutos iguales o superiores a 1.400 UVT durante el año 2017.
3. Los consumos realizados mediante tarjetas de crédito deben ser iguales o superiores a 1.400 UVT.
4. Las compras y consumos totales deben ser iguales o superiores a 1.400 UVT.
5. Las consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras acumuladas deben alcanzar un valor igual o superior a 1.400 UVT.
6. Además, deben ser responsables del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el Régimen Común al cierre del año gravable 2017 (DIAN, 2019, citado en Domínguez Serrano y Velandia Coy, 2019, p. 11).

En el caso de México, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) también establece condiciones para la presentación de la declaración de impuesto sobre la renta, aunque no se proporcionan detalles específicos en el texto proporcionado. Estas condiciones pueden variar y deben ser consultadas en la normativa vigente correspondiente.

### **Fundamento Legal**

En el ámbito del Impuesto Sobre la Renta en México, es fundamental hacer referencia a la legislación que rige este impuesto. Esto incluye la Ley del Impuesto Sobre la Renta de la Federación, promulgada el 11 de diciembre de 2013, que abarca una serie de artículos que son clave para su comprensión y aplicación. Entre estos artículos se encuentran los siguientes: 98 fracción III, 109, 110 fracción VI, 118 fracción IV, 129, 136 fracción II, 150, 151 y 152. Además, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 complementa esta legislación y abarca diversas reglas y capítulos, entre ellos: 2.8.3.1, 2.8.3.2, 2.8.3.3, 2.8.3.4, 2.8.5.1, 2.8.5.4, 2.8.5.5,

2.8.6.5, 2.9.1, 2.10.1, 2.10.2, 2.10.3, y el capítulo 3.17 de la declaración anual, junto con el Anexo 8..

En México, la obligación de presentar la Declaración Anual del Impuesto sobre la Renta recae sobre las personas físicas que hayan obtenido ingresos por diversos conceptos. Entre estos conceptos se incluyen la prestación de servicios profesionales (honorarios), el arrendamiento de bienes inmuebles, actividades empresariales (comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas, de pesca y de autotransporte), la enajenación de bienes, la adquisición de bienes, y otros ingresos tales como deudas condonadas, ingresos en el extranjero, intereses moratorios o penas convencionales.

Para los asalariados, la obligación de presentar la Declaración Anual está determinada por ciertas condiciones específicas. Estas condiciones incluyen tener ingresos superiores a 400,000 pesos, haber dejado de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año correspondiente, recibir ingresos de dos o más patrones de manera simultánea, obtener otros ingresos acumulables además de los salarios, o percibir ingresos de problemas no obligados a realizar retenciones, como los Organismos Internacionales.

Además, se mencionan casos específicos que involucran la presentación de la Declaración Anual en relación con los intereses percibidos. Estos casos incluyen superar los 100,000 pesos en intereses reales en el año, la suma de intereses y salarios que excede los 400,000 pesos, sin importar el monto individual de cada concepto, o la suma de intereses y salarios que alcanza hasta 400,000 pesos, pero con intereses que superan los 100,000 pesos (citado en Domínguez Serrano y Velandia Coy, 2019, p. 12).

En el ámbito del sistema jurídico, se destacan diferencias importantes entre México y Colombia en relación con el marco de jurisprudencia establecido en sus respectivas constituciones. Mientras que el artículo 94 de la Constitución mexicana establece los términos para la obligatoriedad de la jurisprudencia emitida por los tribunales del Poder Judicial de la Federación, el artículo 230 de la Constitución

Política de Colombia establece que los jueces solo están sujetos al imperio de la ley y la equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina son criterios auxiliares en su actividad judicial (Naranjo, 2015).

A pesar de las similitudes en la concepción de la jurisprudencia en ambos sistemas jurídicos, existen diferencias notables en su aplicación, como se ha concluido en análisis previos. La concepción jurídica del tributo como principio y derecho se ha debatido, y se reconoce que ambas cualidades son esenciales en el sistema tributario, ya que el tributo es un principio que fundamenta el Estado de Derecho y un derecho invocable por los particulares en los ordenamientos donde la Constitución tiene valor normativo (Naranjo, 2015).

La inclusión del tributo en la jurisprudencia tiene implicaciones significativas en términos de seguridad y economía en el contexto del comercio internacional. Esto plantea una responsabilidad del Estado que solo puede regularse adecuadamente mediante la Constitución.

En lo que respecta a la aplicación del sistema tributario, se destaca la importancia de garantizar la certeza en la situación fiscal del contribuyente. Esto implica evitar la falta de certeza inmediata, especialmente cuando los procedimientos se prolongan sin justificación, y garantizar la existencia de instrumentos como la caducidad o la prescripción, que son esenciales para asegurar la seguridad jurídica (García, 2005).

A lo largo del tiempo, el sistema tributario ha experimentado cambios en su regulación y poder. A nivel estatal, se ha otorgado a las autoridades la facultad de exigir el cumplimiento de ciertos principios tributarios, los cuales se encuentran establecidos en los decretos constitucionales.

Tanto en México como en Colombia, se han realizado modificaciones en el ejercicio del poder tributario y en el establecimiento de los tributos. Como se ha explicado anteriormente, los principios del sistema tributario actúan como guías y reguladores en la jurisprudencia nacional, tal como se evidencia en las sentencias constitucionales de ambos países en los últimos años.

Para ilustrar este punto, en el ámbito de la Corte Constitucional de Colombia (Sentencia C-1287/2001; C-1060<sup>a</sup>/2000; C-397/2011; C-203/2021) se establece el papel del legislador en el establecimiento de los tributos. Según los decretos constitucionales, el legislador debe cumplir sus responsabilidades dentro de los límites establecidos por las sentencias, que incluyen el deber de contribuir a la financiación de los gastos públicos, siguiendo criterios de justicia y equidad, así como la restricción de promulgar leyes retroactivas en su aplicación (art. 363).

Por otro lado, la Constitución de México también cuenta con cierta jurisprudencia en el ámbito del sistema tributario. Al igual que en Colombia, se establece que el legislador debe seguir los parámetros jurídicos dictados por la ley, lo que permite cierta flexibilidad en los límites entre el legislador y la promulgación de los tributos.

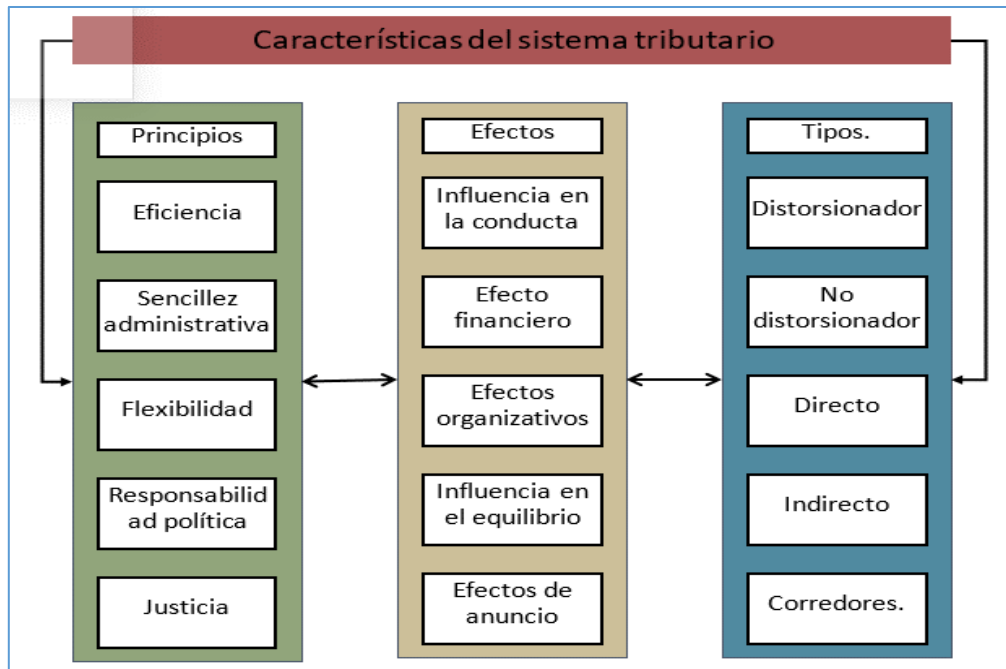
En base a numerosas sentencias, como la Sentencia del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Acción de Inconstitucionalidad 97/2021 y otras, se subraya la importancia de las responsabilidades, aplicabilidad y límites del legislador dentro del sistema tributario tanto en México como en Colombia. Estas sentencias reflejan la preocupación por una regulación adecuada y se basan en la jurisprudencia para cumplir con los preceptos establecidos en las constituciones de ambos países. El objetivo principal de seguir estos preceptos es generar confianza y seguridad en el contribuyente, quien desempeña un papel fundamental en el mantenimiento del sistema tributario.

En relación con la capacidad contributiva, existe un debate en torno a este concepto, con diferentes perspectivas sobre si es el único criterio de justicia o si se relaciona con la igualdad o debe relativizarse. Además, la capacidad contributiva se vincula a la política redistributiva del Estado en la doctrina europea.

Es importante reconocer que la capacidad contributiva depende de las condiciones específicas en las que se aplica el impuesto. Por eso, tanto en México como en Colombia, se presta especial atención al seguimiento de la jurisprudencia del sistema tributario, ya que se reconoce la existencia de prácticas que pueden conducir a la negligencia de sus preceptos.

García (2005), destaca que la diferencia entre el principio de reserva de ley y el principio de legalidad es clara. La reserva de ley implica la obligación del legislador de regular ciertos materiales exclusivamente mediante ley, mientras que el principio de legalidad afecta a la Administración, que debe actuar conforme a la ley y no puede realizar acciones prohibidas por esta. En cualquier caso, el poder de la Administración está subordinado a la ley y no puede contradecirla con normas generales.

En conclusión, las sentencias publicadas en las constituciones de Colombia y México establecieron un control sobre los límites del legislador en el sistema tributario. Sin embargo, como menciona García (2005), las reformas deben adaptarse a la globalización económica, y las sentencias deben mantenerse actualizadas con el contexto político y económico tanto a nivel nacional como internacional. La correcta regulación y aplicación de los principios tributarios son fundamentales para mantener la confianza y la seguridad jurídica en el sistema tributario de ambos países.



**Figura II-20** Características del sistema tributario.

Fuente: tomado de García (2005).

### **II.III.6 La Teoría del Tributo**

El origen exacto de los tributos no puede determinarse con precisión histórica. Sin embargo, como punto de partida, se puede mencionar que la Biblia contiene hasta veintinueve versículos y pasajes que hacen referencia al tema impositivo. Por lo tanto, se puede afirmar que el origen de los tributos se remonta a los inicios de la humanidad, y su aparición está relacionada con motivaciones religiosas y/o bélicas.

El aspecto religioso parece ser el origen más remoto de los tributos, donde el hombre paleolítico sintió la necesidad de aplacar sus temores, rendir homenaje a los dioses o expresar su gratitud a través de ofrendas en especies y sacrificios humanos o animales.

En las diferentes organizaciones sociales de la antigüedad, surgió la clase sacerdotal, aquellos miembros que no trabajaron como el resto del grupo, sino que vivían de las ofrendas realizadas por el pueblo a las divinidades. Con la evolución de la sociedad, estas ofrendas se volvieron obligatorias, y la clase sacerdotal adquirió poder y fortaleza, convirtiéndose en la principal propietaria de tierras y ejerciendo una gran influencia sobre las monarquías, a menudo confundándose con la clase militar.

Un ejemplo de esta intersección de poderes históricos se encuentra en el caso de las cruzadas y la Orden de los Templarios. La Orden de los Templarios, fundada en el año 1119, tenía un propósito noble: proteger y defender a los peregrinos que se aventuraban en viajes a Jerusalén. Con el tiempo, esta orden se convirtió en un actor clave en la escena económica europea, acumulando vastas riquezas y consolidándose como un importante centro financiero dedicado a la concesión de préstamos de capital.

Sin embargo, el destino de los Templarios dio un giro drástico en 1311, cuando el Concilio de Viena tomó una decisión que cambiaría la historia. La Orden de los Templarios fue abolida, sus líderes fueron condenados y sus inmensas propiedades fueron expropiadas por las coronas de Francia y Castilla. Este acontecimiento

marcó el fin de una era y la disolución de uno de los poderes económicos más influyentes de la época, lo que demuestra cómo las dinámicas de poder pueden cambiar de manera radical en la historia.

El papel del tributo en América Latina ha sido estudiado, pero aún se desconoce su eficiencia económica. La interacción del tributo con la política macroeconómica y sus efectos en el ahorro, la inversión y la distribución de los ingresos; sigue creando incertidumbre en los países. En la evolución de la carga tributaria para el lapso 1980-2004 muestra disparidad y presión tributaria en distintos países, en aquellos con una carga tributaria elevada la tendencia de crecimiento es más profunda, en el caso de México su nivel es estable y con una carga tributaria baja; ahora en Colombia su tendencia es alta y su crecimiento bajo (CEPAL, 2006).

El panorama de México, con una baja carga tributaria con relación a otros países que recurrentemente han tenido que aumentar su carga tributaria como Colombia; hoy, día, no está claro si existe un efecto demorado en los esfuerzos nacionales para captación del recaudo. Se observa que, a pesar, de ser dos países en desarrollo con relación a su carga tributaria, existe disparidad de situación. También, sus estructuras tributarias varían significativamente en el período de 1990 al 2003, pero en ambos países existe la condición de una baja participación tributaria del comercio exterior y un significativo abatimiento en la participación del ISR y son estos los que frecuentemente en los países latinoamericanos le hacen frente al gasto público, bajo parámetros distributivos que se dicen ser medios alternativos para la eficiencia y la equidad. Ahora bien, los países deben tratar de mejorar tanto los desequilibrios horizontales como la equidad vertical (Rodríguez, 2006).

Las experiencias de los gobiernos en América Latina, de sus prácticas en materia impositiva. dicen sobre las posibilidades de adoptar políticas en el sistema tributario, que aún está pendiente una herramienta para la redistribución de los ingresos. La cosmovisión de países que enfrentan crisis sistémica como Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Ecuador y Venezuela, lo interpretan como el fracaso de sus políticas económicas. Estas experiencias a portan, un contexto de prominencia de la una teoría del tributo que debe ir de la mano de un buen planeamiento económico



tributario. El predominio de la teoría del tributo refleja en la política económica, el cuestionamiento del papel del Estado, ya que él es el benefactor que le aporta bienestar social al ciudadano (Iñiguez, 2015).

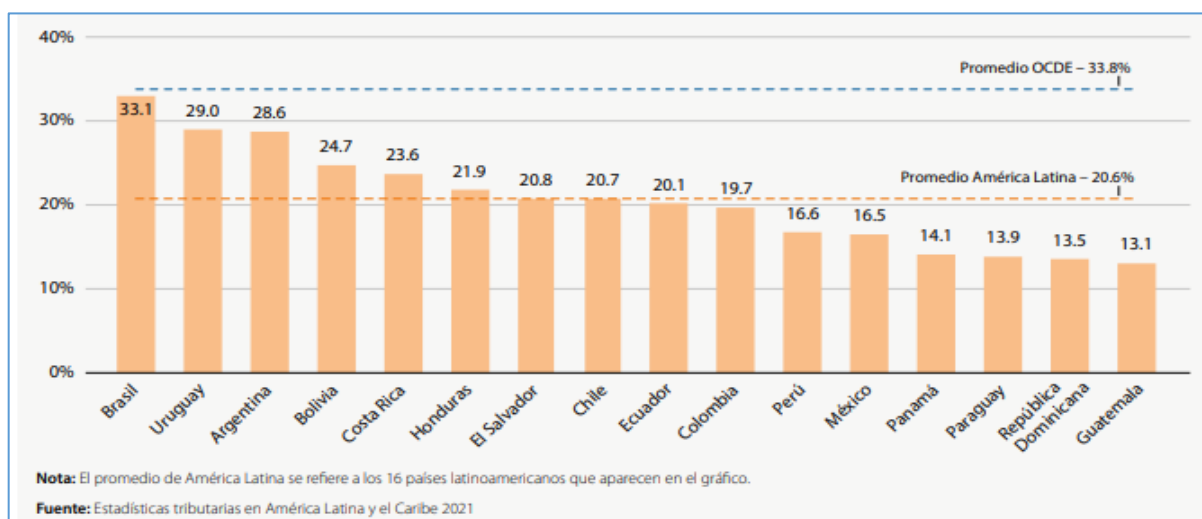
Gómez (2014), señala que México muestra un retraso en el sistema de recaudación tributaria en comparación con otros países, que es producto de la ambigüedad y complejidad de la normativa tributaria, donde disfraza injusticia e inequidad. Esto genera resistencia para el pago en los contribuyentes y falta de credibilidad en las autoridades fiscales. El sistema busca el recaudo sin tener en cuenta la suficiencia económica del ingreso para el pago, las exenciones fiscales y beneficios no lo compensan la alta carga tributaria. Por lo tanto, es necesario en el sistema de tributo mexicano proveerlo de mecanismos que fomenten y estimulen la cultura de pago tributario voluntario y que cuide la economía del contribuyente (Obregón y Tamez, 2020).

Ante esto, el Estado mexicano debe ofrecer un sistema de tributación con menos exenciones y regímenes preferenciales tributarias que debilita la capacidad de recaudación tributaria, envés, de considerar nuevos tributos. Con relación a la credibilidad del sistema tributario mexicano, opina Vega (2016) la credibilidad del contribuyente influye en el cumplimiento de la obligación del contribuyente, dado que el sistema tributario mexicano es voluntario. Ahora, esta voluntad es aportada por la confiabilidad que el contribuyente tiene sobre la utilidad del recurso recaudado y que viene a estar condicionada con la complejidad de la aplicación de la norma tributaria. Es necesario, señala Burga (2014) afianzar la cultura tributaria del comerciante ya que, este evade el pago del impuesto por la creencia de que si cumplen con las obligaciones fiscales atentan con su liquidez.

Las dificultades del espacio fiscal financiero mexicano ante una alta tasa de evasión fiscal requieren de la necesidad de un planteamiento claro de los incentivos fiscales. La motivación hacia el pago de impuestos se encuentra limitada por el sistema impositivo e inadecuado de tributación, la falta de calidad de los servicios públicos y las generalizadas normativas sociales. Una encuesta realizada por el Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (CIEP, 2016) señala que el 37% de los

mexicanos justificaba la evasión del pago fiscal, estos datos sitúan a México en el cuarto país Latinoamericano en evasión tributaria. El presente dato requiere estudiarse con el propósito de que el Estado mexicano construya un sistema tributario justo y equitativo que asegure mayor nivel en la recaudación.

El impacto por la evasión fiscal se encuentra ilustrada en la figura 13 donde se observa que los ingresos producto del tributo en Latinoamérica representan el 20,6% del promedio del PIB, los porcentajes medios de los ingresos tributarios varían, siendo el más alto ingreso con 33, 1% en Brasil y el más bajo con 13,1% en Guatemala. Con relación al Estado de México su promedio de recaudación es de 16,5% mostrando un alto porcentaje de evasión fiscal y en Colombia su promedio de ingreso tributario se sitúa en 19,7% siendo más alta la recaudación que en México, tal como se puede evidenciar en la figura 32.



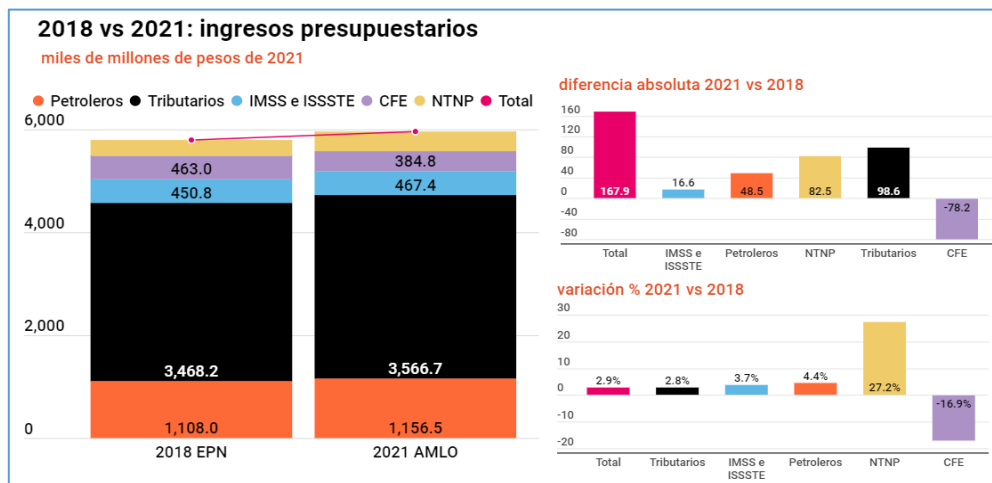
**Figura II-21** Ingresos tributarios como proporción del PIB en Latinoamérica (2019).

Fuente: OCDE (2020)

La lucha contra la evasión del pago tributario resulta un problema para los países poder enfrentarlo, porque carecen de herramientas adecuadas en las administraciones fiscales para obtener datos sobre los activos que poseen las personas. Además, el CIEP (2016) obtuvo como resultados que el 85,9% de los mexicanos encuestados consideran que las tasas tributarias en el país son muy

altas y el 75,3% dicen que el sistema tributario del país es injusto y no toma en cuenta la desigualdad económica. A esto, se agrega la expresión de la OCDE (2019) “México es uno de los países con mayor desigualdad de ingresos y posee el sistema tributario menos redistributivo de América Latina”.

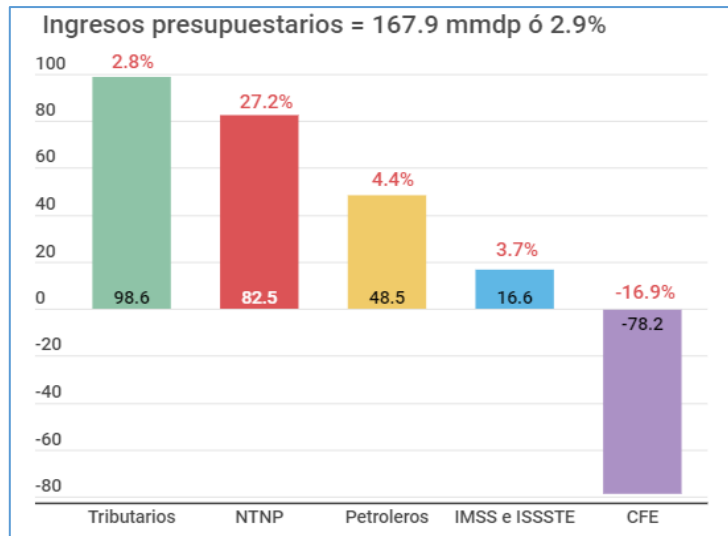
Campos y Álvarez (2022) durante los últimos seis años la eficiencia en la recaudación tributaria ha sido decepcionante. Mientras el gobierno dice tener el poder de los ingresos fiscales y de la lucha contra la evasión fiscal, la realidad muestra poco crecimiento, en el 2021 levemente se registró un aumento de 2,8% con relación al 2018, además de que los ingresos entrantes no fueron principalmente producto de los tributos. Claramente, este leve aumento es insuficiente para aliviar la presión del Gobierno sobre el gasto público, el cual solo en lo concerniente a pensiones para los adultos mayores aumentaron en un 27,1%. Puede visualizarse en la figura 20.



**Figura II-22** Ingresos presupuestarios y variación de 2018-2021.

Fuente: SHCP (2021). Elaborado por México Evalúa con información de Estadísticas Oportunas de la SHCP. Cifras redondeadas.

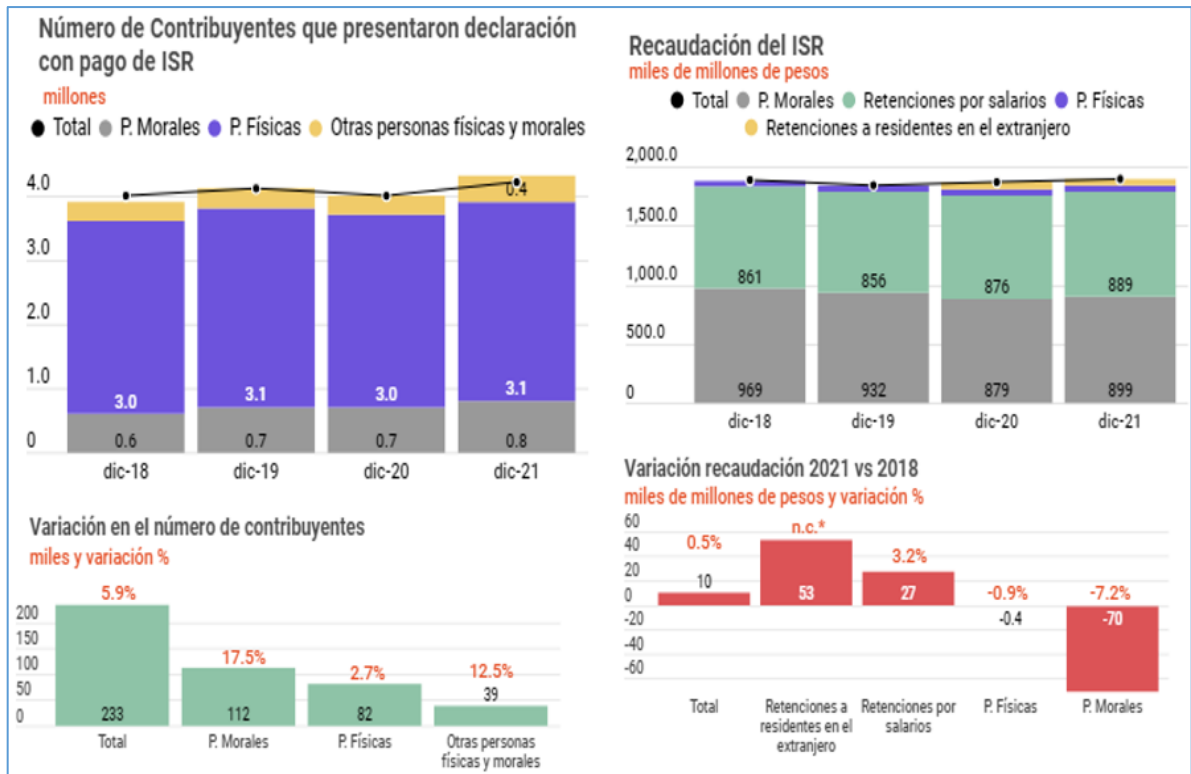
Ahora, si bien se registró un aumento de los ingresos fiscales, fue por consecuencia de la recaudación del IVA y el cual representó el 80% de total recaudado. Al observar, el ISR en tres años solo incrementó en un 0.6%, tal como se muestra en la figura 36.



**Figura II-23** Ingresos Tributarios 2018-2021.

Fuente: SHCP (2021)

Al estudiar el comportamiento de la recaudación del ISR en el Estado de México, se encuentra que el registro del número de contribuyentes en el SAT (2021) se incrementó con 233 mil nuevos contribuyentes morales con relación al año 2018. Sin embargo, solo se reflejó un aumento de 0,6%. Destaca el hecho que el mayor aporte proviene para este lapso de las personas morales y el mayor aporte de las personas físicas corresponde a la retención salarial, puede verse en la **Figura II-24**.



**Figura II-24** Número de contribuyentes y recaudación del ISR 2018-2021.

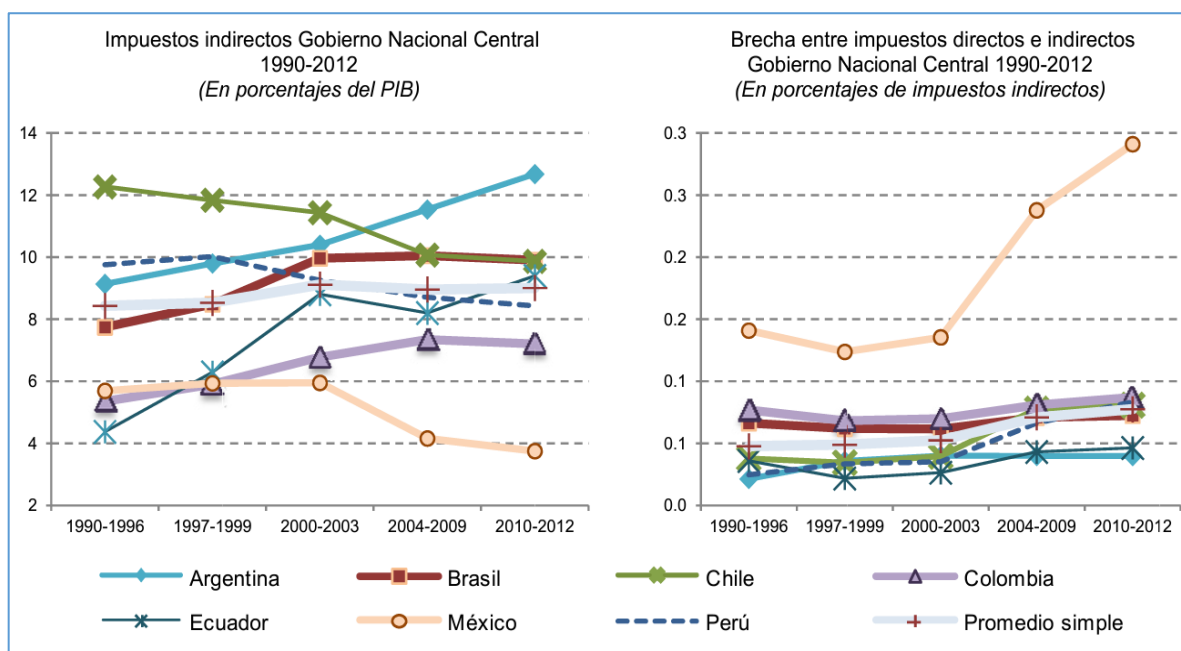
Fuente: SHCP (2021)

El comportamiento del ISR del 2019 al 2020 incrementó en 1,9% la recaudación, pero no existe relación de equilibrio dado que la economía creció 5,0%. Esto demuestra que la recaudación tributaria se ve afectada por la debilidad de un buen Sistema Tributario.

En Colombia el impacto distributivo del ISR es aún pequeño si lo comparamos con otros países de la región, a pesar de que existe una marcada desigualdad en la tributación de los sectores verticales y horizontales. La presión fiscal de los impuestos directos recae mayormente sobre las empresas y esta característica hace que el aporte tributario sea sostenido y relativamente estable con gasto público. Sin embargo, para acrecentar y mejorar la recaudación de los tributos necesita disminuir la evasión del pago del impuesto, proporcionando un sistema tributario más justo y equitativa; favoreciendo la tributación directa, rebajando las

pesas tasas tributarias, gravando las utilidades y eliminando los tratamientos diferenciales (Concha, et al. 2017).

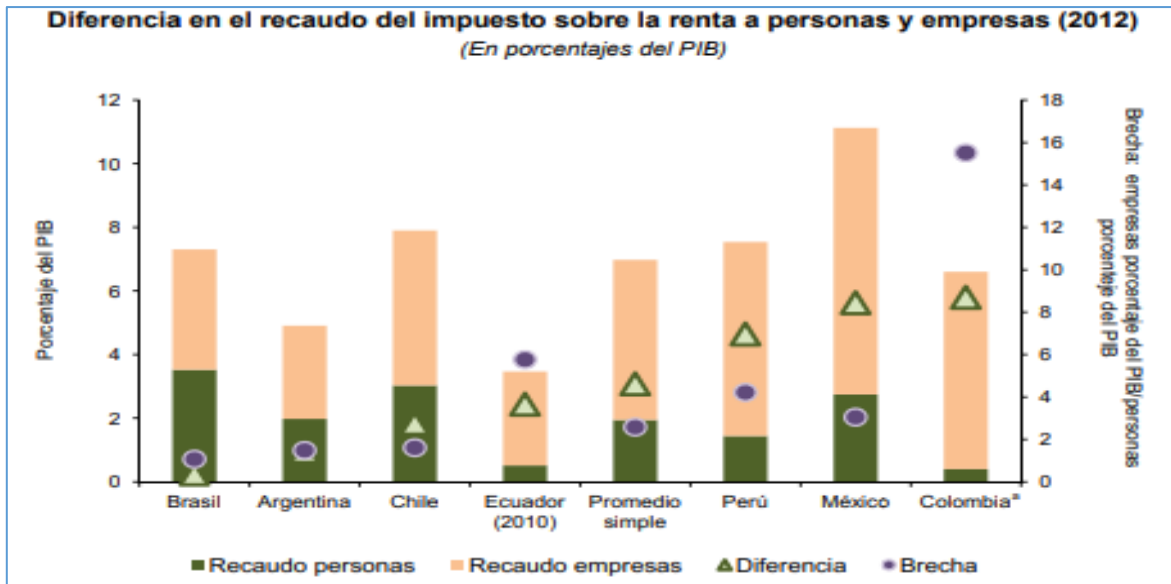
El recaudo de los impuestos directos desde 1990 ha ido en mayor aumento con respecto a los impuestos indirectos para 1990-2012, el porcentaje proporcional de Colombia fue de 87% y el de México 291% siendo este atípico, tal como se muestra en la **Figura II-25**.



**Figura II-25** Impuestos directos e indirectos (1990-2012).

Fuente: CEPAL (2017)

En Latinoamérica los impuestos directos son asumidos principalmente por las empresas como el caso de Colombia, esta característica no se muestra tan marcada en México, tal situación se puede mirar en la **Figura II-26**.



**Figura II-26** Recaudado del ISR en personas y empresas (2012).

Fuente: CEPAL (2017)

Concha et al. (2017) señalan que en Colombia existe una relación donde prevalecen los impuestos directos sobre los indirectos y un aporte tributario promedio en el recaudo menor en los impuestos directos. En México, contrario a Colombia, el mayor importe recaudatorio está representado por los impuestos directos. El complejo sistema tributario de Colombia en materia de eficacia del pago de tributo para el 2016, el Banco Mundial lo ubicó en el puesto 136 con respecto a 189 países evaluados. Sin embargo, en Colombia no existe una cultura hacia el pago del tributo ni un Estatuto Tributario justo, equitativo y competente que permita visibilizar el aporte de las personas naturales y las físicas (Escalante, et al. 2021).

### ***II.III.6.a El Principio de Equidad Tributaria y su incidencia en los tributos.***

Antes de abordar la conceptualización de los principios de equidad tributaria dentro de la Constitución, es importante destacar las reflexiones de Burgoa Toledo (2009) en su artículo "Los principios tributarios en serio". En dicho artículo, el autor explora las características en las que el derecho se convierte en un elemento presente en las actividades de los ciudadanos. Según Burgoa, dado que el ser humano adquiere el control de sus emociones, impulsos y sentimientos, también debe considerar las

acciones que realiza junto con los demás. El derecho, al ser una entidad escrita en el presente para su aplicación en el futuro, se define como el "deber ser" en contraposición al "ser" futuro. Luigi Ferrajoli, por su parte, describe estas tres divergencias como deónticas, ya que están relacionadas con el carácter normativo o deber ser de los discursos ético-políticos (o legales), constitucionales (o de derecho) y genéricamente jurídicos (o de derecho) en comparación con la experiencia jurídica concreta. Estas divergencias generan diferentes tipos de juicios normativos y valoraciones críticas sobre el derecho y la práctica jurídica (Ferrajoli, 2006, citado en Burgoa, 2009).

Con el fin de ilustrar estas diferencias, Burgoa (2009) distingue el sentido del deber ser en la **Tabla II-20**:

**Tabla II-20** *El deber ser del derecho.*

<b>Tipo de "deber ser"</b>	<b>Sentido</b>	<b>Desarrollo</b>	<b>Separación entre</b>
Deber ser externo	Ético-político	Del derecho	Justicia y validez (derecho y moral)
Deber ser interno	Constitucional	En el derecho	Validez y vigencia (derecho y normas)
Deber ser jurídico	Normativo-efectivo	De derecho	Derecho y realidad (normas y hechos)

Fuente: Burgoa, (2009).

A partir de lo anterior, se puede deducir que existen ciertas pautas y direcciones con las cuales el Estado tendría que elaborar las leyes, cuyos principios atienden los "debe ser" previamente mencionados. Entonces, los principios que encontramos son, de acuerdo con Burgoa Toledo (2009):

1. Principios *del derecho* o ético-políticos.
2. Principios *de derecho* o genéricamente jurídicos (*principia iuris*).

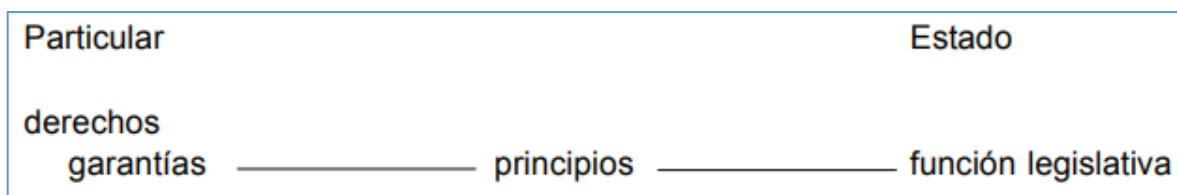


### 3. Principios *en el derecho* o constitucionales (*principia in iure*).

Los de equidad tributaria, al formar parte del derecho constitucional, fueron establecidos por el legislador con el propósito de modificar las leyes, ya que la tributación afecta el patrimonio, el cual es uno de los derechos fundamentales de las personas (Burgoa Toledo, 2009). Según el autor mencionado, es importante tener en cuenta que los derechos fundamentales son normas téticas de indisponibilidad activa y pasiva, tanto para los particulares como para el Estado, mientras que los derechos patrimoniales son normas hipotéticas de disponibilidad activa a través de acciones entre particulares (Burgoa Toledo, 2009).

De tal manera, Burgoa Toledo (2009) señala que dichos principios adquieren mayor valor fuerza y valor si se incluyen en la Constitución, lo cual ilustra de la siguiente manera:

**Figura II-27** Esquema de la distribución de los principios en la Constitución.



Fuente: Burgoa Toledo (2009).

En su artículo, Burgoa Toledo (2009) destaca que los principios, junto con las garantías, desempeñan un papel determinante en la función legislativa, ya que sirven como guía y límite para la creación de leyes y tratados. Los principios son inherentes al Estado, mientras que las garantías son propias del individuo, ya sean de carácter individual o social.

En lo que respecta a los principios tributarios, como lo señala Burgoa Toledo (2009), estos derivan del artículo 31, fracción IV de la Constitución Mexicana. Dicho artículo establece las obligaciones de los mexicanos en cuanto a su contribución a los gastos públicos, tanto a nivel federal como en el ámbito estatal y municipal en el

que residen. Esta contribución debe llevarse a cabo de manera proporcional y equitativa, tal como lo disponen las leyes.

Uno de los principios tributarios que merece especial atención es el de la Proporcionalidad. Este principio busca lograr un equilibrio entre la capacidad económica de los contribuyentes y los esfuerzos necesarios para obtener dichos recursos. Según la explicación de Burgoa Toledo (2009), este principio implica considerar la capacidad contributiva como la suma de la capacidad económica menos los esfuerzos indispensables para obtenerla. Este concepto se desglosa en dos elementos fundamentales:

1. Elección del objeto imponible: Este aspecto se refiere a la selección del elemento o atributo del patrimonio de una persona que será objeto de gravamen. Los impuestos no se dirigen directamente a la persona, sino que recaen sobre un atributo específico de su patrimonio. Esta elección es crucial y se particulariza mediante la definición del hecho imponible, que es la disposición legal que da vida al tributo.
2. Establecimiento del tipo impositivo: El tipo impositivo se refiere a la tasa o porcentaje que se aplica sobre la base imponible para calcular el monto del impuesto a pagar. La letra de la ley que establece este hecho imponible es esencial para la aplicación y recaudación del tributo (Burgoa Toledo, 2009).

Para garantizar la proporcionalidad en la elección del objeto imponible, se deben considerar tres elementos clave:

- a) Idoneidad o adecuación: El objeto imponible seleccionado debe ser adecuado para cumplir con los objetivos del impuesto.
- b) Necesidad o indispensabilidad: Debe ser necesario gravar ese atributo del patrimonio y no existir alternativas igualmente efectivas.
- c) Proporcionalidad en sentido estricto: El impuesto debe proporcionarse en relación con el atributo del patrimonio elegido.

Por otro lado, en la proporcionalidad en la imposición se involucran dos elementos esenciales:

- a) Elementos impositivos: Estos son los atributos específicos del patrimonio que son objeto de gravamen.
- b) Elementos neutralizadores: Estos pueden dividirse en totales y parciales y buscan compensar o reducir la carga fiscal sobre ciertos contribuyentes en función de sus circunstancias particulares.

El principio de equidad en materia tributaria se centra en la necesidad de lograr la igualdad, tanto en términos formales como sustanciales, entre los sujetos de tributación. Su objetivo es establecer un equilibrio y uniformidad en el sistema impositivo. Burgoa Toledo (2009) señala que este principio debe aplicarse considerando las diferencias económicas y sociales de cada contribuyente.

Mientras que la igualdad formal o política implica que todos los ciudadanos tienen la misma posición ante la ley, la equidad tributaria busca la igualdad sustancial o social, reconociendo las diferencias reales en función de los objetivos buscados por el sistema tributario. En resumen, la equidad tributaria procura que los impuestos se distribuyan de manera justa y acorde con la capacidad contributiva de cada contribuyente.

Es importante destacar que la violación de la igualdad social y sustancial es lo que genera desigualdad, mientras que la igualdad formal y política debe regirse por los derechos. En este sentido, Burgoa Toledo (2009) señala que la equidad surge a partir de las diferencias y conlleva una desigualdad jurídica o igualdad social y sustancial, basada en razones justificadas debido a la diversidad de derechos patrimoniales y posiciones de sujeción.

Por otro lado, la discriminación se basa en distinciones o diferencias negativas que obstaculizan el orden social, mientras que tanto la igualdad formal como la desigualdad no podrán constitucionalmente por la equidad tributaria generar esferas

jurídicas. Es importante proscribir tanto la discriminación como las desigualdades injustificadas para garantizar un sistema tributario equitativo.

El Principio de Legalidad, también conocido como principio de no garantía, debe ser fundamental en todas las normas tributarias emitidas en nuestro país. Este principio se sustenta en el artículo 16 de la Constitución, que establece que nadie puede ser objeto de molestias en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, a menos que exista un mandamiento escrito de la autoridad competente que fundamente y justifique legalmente el procedimiento (citado en Burgoa Toledo, 2009).

Es esencial que este principio sea respetado y aplicado en el ámbito tributario, ya que busca proteger los derechos de los contribuyentes y garantizar que cualquier actuación por parte de la autoridad tributaria esté debidamente fundamentada y motivada legalmente. Esto implica que cualquier medida o acción tomada en el ámbito fiscal debe estar respaldada por una norma jurídica vigente y seguir los procedimientos establecidos por la ley.

El Principio de Legalidad es fundamental para asegurar la seguridad jurídica de los contribuyentes y mantener el Estado de Derecho en el ámbito tributario, evitando abusos o arbitrariedades por parte de la autoridad y promoviendo un marco normativo claro y transparente en materia fiscal.

Este sentido puede comprenderse a través de dos sentidos:

1. Legalidad formal: En este aspecto, es fundamental que la norma tributaria se redacte de manera clara, evitando cualquier tipo de ambigüedad o vaguedad. Esto implica que la legislación fiscal debe ser precisa y comprensible para que los contribuyentes puedan conocer sus derechos y obligaciones de manera precisa, así como las consecuencias de su incumplimiento.
2. Legalidad sustancial: Desde esta perspectiva, la legalidad implica que la norma tributaria debe ser congruente con los criterios de forma y contenido establecidos por el ordenamiento jurídico en general. Esto significa que la

legislación fiscal debe estar en armonía con el marco legal existente, evitando contradicciones o conflictos normativos. Al crear nuevas leyes o modificar las existentes, se debe procurar que estas se integren de manera coherente y armónica en el sistema jurídico.

El cumplimiento de ambos aspectos de la legalidad, tanto formal como sustancial, es esencial para garantizar la seguridad jurídica en el ámbito tributario. La claridad y precisión en la redacción de las normas proporcionadas fiscales certeza a los contribuyentes, permitiéndoles comprender sus obligaciones y derechos de manera clara. Asimismo, la congruencia y armonía de la legislación tributaria con el ordenamiento jurídico general evita confusiones y conflictos normativos, promoviendo un marco legal coherente y predecible en materia fiscal.

El Principio de Destino de las Contribuciones, que se aplica al finalizar la norma fiscal, se fundamenta en razones tanto formales como sustanciales. Sin embargo, antes de adentrarnos en el propósito de la norma fiscal, es importante comprender los diferentes tipos de leyes fiscales, las diversas normas que surgen y los distintos objetivos que se persiguen (Burgoa Toledo, 2009).

En el ámbito fiscal, es posible distinguir tres categorías fundamentales de leyes que conforman el entramado legal de un sistema tributario:

1. **Leyes presupuestadas:** Dentro de esta categoría se encuentran normativas de gran relevancia como la Ley de Ingresos de la Federación y el Presupuesto de Egresos. Estas leyes son la base que establece los ingresos y gastos del gobierno para un período fiscal determinado. Aquí se determina cómo se obtendrán los recursos financieros necesarios para llevar a cabo las actividades gubernamentales y cómo se asignarán para diferentes programas y proyectos.
2. **Leyes generales:** En esta categoría ingresa en juego de leyes que establecen los principios y procedimientos generales aplicables al sistema tributario en su conjunto. Ejemplos de estas leyes son el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, la Ley

Aduanera y la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Estas normativas son fundamentales para garantizar la coherencia y la uniformidad en la aplicación de las leyes fiscales en todo el país, así como para establecer los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

3. **Leyes especiales:** Esta categoría incluye leyes que se centran en impuestos específicos y detallan sus características particulares. En otras palabras, son normativas que se enfocan en impuestos concretos y regulan aspectos específicos de estos tributos. Algunos ejemplos de leyes especiales son la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y la Ley de Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos. Estas leyes detallan cómo se aplican estos impuestos, qué actividades o bienes están sujetos a ellos y cuáles son las tasas impositivas correspondientes (Burgoa Toledo, 2009).

Estas tres categorías de leyes forman el marco legal que rige el sistema tributario de un país, proporcionando la estructura necesaria para la recaudación y administración de impuestos, así como para garantizar los derechos y obligaciones de los contribuyentes y la coherencia en la aplicación de las leyes. fiscales.

En conclusión, es de vital importancia discernir las diferencias entre las obligaciones y responsabilidades que distinguen a los principios tributarios. La clave de la distinción entre reglas y principios radica en que estos últimos son normas que exigen que algo se cumpla en la mayor medida posible, considerando tanto las posibilidades jurídicas como las reales. En otras palabras, los principios son obligatorios de optimización cuyo grado de cumplimiento depende tanto de las posibilidades legales como de las condiciones prácticas (Alexy, 2007, pp. 67-68, citado en Burgoa Toledo, 2009).

Los principios tributarios representan garantías fundamentales para la sociedad y, en la jerarquía normativa actual, emanan de la Constitución. Si retrocedemos en el tiempo hasta la obra seminal de Adam Smith en 1776, "La riqueza de las naciones", encontramos la concepción teórica de los principios tributarios. Smith afirmó: "Los ciudadanos de cada estado deben contribuir al apoyo del gobierno en la medida de

lo posible, en proporción a sus respectivas capacidades". Desde entonces, sabemos que el tema tributario no es nuevo y ha sido objeto de estudio durante muchos siglos.

Adam Smith identificó cuatro principios fundamentales o directrices que todo sistema tributario debe seguir. Estos principios aún se consideran importantes y fundamentales en muchos países occidentales y están consagrados en las constituciones de la mayoría de estos países como principios rectores en el ámbito tributario.

En este contexto, Adam Smith señaló el Principio de Igualdad, el Principio de Certeza, el Principio de Conveniencia y el Principio de Economía como elementos esenciales para el funcionamiento de un sistema tributario. Estos principios han influido en otros investigadores y estudiosos, quienes también han desarrollado sus propias ideas sobre ellos. Algunos ejemplos de obras relevantes en este campo incluyen el "Tratado de las Ciencias de las Finanzas" de Adolfo Wagner, "Finanzas Públicas e Ingreso Nacional" de Harold M. Sommers y el destacado aporte de Fritz Neumark en su obra "Principios de la Imposición". Estos estudios han contribuido significativamente al entendimiento y desarrollo de los principios tributarios en la teoría y la práctica fiscal.

En el ámbito tributario, el Derecho Tributario se encarga de estudiar las normas y principios relacionados con todo el sistema impositivo y su recaudación. También aborda la relación entre los entes públicos y la sociedad, la cual se basa en una relación jurídico-tributaria que emana del mandato constitucional. Estas garantías constituyen los derechos y obligaciones de los ciudadanos dentro de un Estado, con el objetivo fundamental de asegurar el cumplimiento de sus derechos y deberes (CEDEC, 2016).

Es importante tener en cuenta que, desde la perspectiva de Morales (2016), los principios se consideran como los criterios fundamentales que informan el origen y desarrollo de una legislación determinada, impulsaron en reglas y aforismos que

tienen su propia eficacia y validez, independientemente de las normas positivas formuladas.

Diversas teorías se han desarrollado con el objetivo de esclarecer la aplicación del principio de equidad tributaria en el impuesto sobre la renta en países como México y Colombia, los cuales serán objeto de estudio en este análisis. En este sentido, se abordará el papel del Estado, su relación con las Políticas Públicas y la Hacienda Pública, así como la teoría del tributo como el instrumento financiero más relevante del Estado en todas sus dimensiones. Por último, se examinará el Derecho Tributario, con énfasis especial en los principios que actúan como límites para la actuación estatal en el ámbito tributario.

La equidad es un principio fundamental y omnipresente en el Derecho, que se manifiesta en el diseño de las normas, en los procesos deliberativos llevados a cabo por el legislador para darles forma y contenido, en el cuerpo mismo de la norma como guía interpretativa, y frecuentemente en los argumentos contruidos en su aplicación dinámica y cotidiana. Resulta paradójico que no existe una definición legal de equidad, lo cual se comprende considerando la naturaleza abstracta de los principios jurídicos. Por ende, elaborar una definición pura, precisa y general de equidad plantea varios desafíos. Aunque intuitivamente comprensible para la mayoría, el término puede aludir a diferentes significados que, aunque relacionados, solo pueden comprenderse en los campos en los que tienen impacto.

El concepto de equidad, según el Diccionario de la Real Academia Española, abarca una serie de definiciones fundamentales. En primer lugar, se relaciona con la igualdad de ánimo, promoviendo la serenidad y el equilibrio emocional en las decisiones. Además, implica una bondadosa templanza habitual que se guía por el sentido del deber y la conciencia, más que por una estricta aplicación de la justicia o la rigidez de la ley escrita. La equidad se asocia con la justicia natural, que puede ir más allá de lo establecido en la ley positiva. En su esencia, este concepto refleja la disposición de dar a cada individuo lo que verdaderamente merece en función de sus circunstancias y situación particular, enfocándose en un trato justo y moralmente adecuado en diversas situaciones.



Cabe destacar que cada acepción se conecta con el ideal de justicia, es decir, que constituye un fundamento moral para la toma de decisiones y acciones, aunque este elemento de apoyo no esté expresamente contenido en la norma o precepto. Este soporte se utiliza para respaldar la elección de la opción más aceptable y justa. La dimensión axiológica del Derecho se manifiesta claramente a través de estas definiciones, mediante la comprensión de los derechos fundamentales y los derechos humanos como base y objetivo de todo sistema normativo.

Entendida como los tiempos de dar a cada uno lo que merece, la equidad retoma la noción de justicia ampliamente aceptada desde los del Derecho Romano, que considerar la equidad como una distribución adecuada y un reparto equitativo basado en los méritos materiales o morales de las personas; aunque pueden parecer conceptos simples, estos enfoques destacan los principales aspectos semánticos de la equidad.

En el ámbito del Derecho, la equidad es un principio que impregna la norma jurídica con su sentido y finalidad última, orientando la búsqueda, el logro y la materialización de la justicia a través del cumplimiento de los preceptos constitucionales para proteger, amparar y garantizar los derechos de los ciudadanos. Los principios, como el de equidad en este caso, conforman el marco filosófico, moral y axiológico, los valores del sistema legal, que actúan como una lámpara luminosa que guía el desarrollo del ordenamiento jurídico.

En el Estado Social de Derecho, las normas deben estar impregnadas de los fundamentos de principios constitucionales, de lo contrario, por más que del sistema parezca formalmente derivarse la alineación con los fundamentos constitucionales, si no existe una comunión material con los principios que rigen a la Carta Magna, puede ser esta causa de la inexecutable de la Ley.

Al hilo de estas reflexiones se puede plantear el Principio de Equidad a través de sus tres grandes dimensiones: la Equidad Política, la Equidad Jurídica y la Equidad Tributaria.

La Equidad Política hace referencia a la cualidad de un ordenamiento regulado constitucionalmente de lograr el asentimiento de los sujetos llamados al acatamiento de la norma a través del convencimiento generalizado, sociológico, de que la dicha norma es justa y que por eso es adecuada, necesaria y sostenible. Como bien puede apreciarse, la Equidad Política es parte de los elementos que forman el orden público, ya que la legitimidad normativa se traduce en paz social y la estabilidad necesaria para el desarrollo armónico y consensuado de los fines de la sociedad. La percepción de que el aparato del Estado se manifiesta a través de la Ley mediante la distribución justa de cargas y responsabilidades y que los fines a alcanzar están en el orden de los requerimientos de todo el cuerpo social sirve para reforzar el sistema, mientras que la corrupción, el privilegio de pocos y la incapacidad para distribuir con justicia las cargas, crea crisis muy graves, demoledoras para la institucionalidad y el orden democráticos.

El idealismo sustancial que hay en la Equidad Política, dificulta enormemente la operativización del concepto, sobre todo a los fines de concretar su peso y rol en el logro de la Justicia Social en los espacios y relaciones de todo el conglomerado humano. La estrecha vinculación con la Igualdad, otro concepto polisémico e indiscernible si se considera divorciado de los contextos fácticos, es objeto continuo de controversias y debates que muchas veces puede crear contradicciones o paradojas de difícil solución. (Olvera y Arellano, 2015)

Por su parte, la Equidad Jurídica, es la racionalización e integración del principio en la normativa y procedimientos legales para conseguir en la práctica la realización de la igualdad en relación con las capacidades de los individuos a quienes está dirigido el precepto. En este sentido, la equidad jurídica emerge como una técnica de aplicación que correlaciona valores y los compromisos éticos del ordenamiento jurídico, con los efectos prácticos de la ley (Bermúdez, 2012) Se entiende que la aplicación del Principio de Igualdad, de forma pura y dura, puede acarrear efectos contrarios al Estado Derecho, así que la Equidad Jurídica, al consistir en un criterio de equilibrio y adecuado reparto, se manifiesta en la técnica legislativa a través de las excepciones, consideraciones, justificaciones y procedimientos especiales que

se acuerdan para equilibrar el impacto que tiene la norma en la esfera particular de los ciudadanos. (Olvera y Arellano, 2015).

La equidad tributaria es uno de los principios que debe estar presente al momento de determinar el establecimiento de impuesto. La equidad tributaria significa la existencia de un equilibrio entre la capacidad de pago del contribuyente y la tasa monto a pagar con la finalidad el gravado y beneficios fiscales. Por lo tanto, la aplicación de la equidad va en relación perfecta con la capacidad económica contributiva del contribuyente. Con relación al principio de equidad, la Corte Constitucional refiere en sentencia C-409 (1996) lo siguiente:

La equidad en el sistema tributario se convierte en un criterio fundamental que guía la distribución de las cargas fiscales. El Principio de Equidad Tributaria exige que el Estado tenga en cuenta la capacidad de los ciudadanos para cumplir con sus obligaciones tributarias, sin que estas afecten negativamente sus intereses ni sus condiciones básicas de vida. En otras palabras, este principio garantiza que la arbitrariedad material no tenga cabida en el ámbito tributario, salvaguardando así los derechos y las condiciones mínimas de existencia de los contribuyentes dentro de los marcos constitucionales del Estado.

En atención a este límite pueden distinguirse entonces dos ejes sobre los que se apoya la equidad tributaria, que son obligatorias como criterio de la norma que fija el tributo, a saber:

- **Eje Horizontal:** Que es consecuencia también del principio de igualdad y que se traduce en la exclusión de la discriminación en el marco tributario: los tributos gravan del mismo modo (y oportunidad) a los que tienen la misma capacidad de pago.
- **Eje Vertical:** Está influenciada por de los principios de justicia que imperan en el Estado de Derecho: la afectación tributaria dependerá de la capacidad de pago del obligado, a mayor capacidad mayor impacto impositivo, a menor capacidad menor impacto impositivo.

### ***II.III.6.b La Equidad Horizontal y Vertical***

La equidad horizontal es una igualdad formal de tratado a todos los sujetos que está en la misma situación y otorga un tratamiento diferenciado a los sujetos que presentan situaciones desiguales. Por lo tanto, la equidad horizontal provee un sentido jurídico de justicia concreta. A diferencia, la equidad vertical asume que los sujetos con mayor capacidad financiera deben aportar en mayor medida, se crea una justicia prescrita y funcional y se basa en un supuesto de que la equidad vertical hace justo al sistema tributario. Así se establece la normativa, de que los sujetos con mayor capacidad económica tienen compromiso de montos mayores y se establece la proporción en función de la capacidad económica (Espinoza, 2017).

En este sentido, el criterio de horizontalidad y verticalidad en contribución tributaria no solo mide la proporcionalidad de la capacidad económica contributiva del sujeto pasivo sino también, la capacidad financiera que el Estado necesita para atender de forma directa las políticas nacionales para cubrir los fines del Estado. La contribución material no solo atiende a los ingresos tributarios sino también a los aportes de carácter no tributario, los cuales son producto de la extrafiscalización (Espinoza, 2017).

La Jurisprudencia de la Corte Constitucional Colombiana, en la sentencia C-409 de 1996, menciona sobre la equidad tributaria lo siguiente: la equidad del sistema tributario es una medida para sopesar el reparto de cargas o de imposición de beneficios entre los contribuyentes a fin de prevenir cargas indebidas o de beneficios excesivos que no se correspondan con la capacidad económica del contribuyente por la naturaleza del objeto del impuesto de que se trate. Siendo así, el principio de equidad exige del legislador una evaluación para que se graven, los bienes y servicios que los contribuyentes puedan soportar según su capacidad para soportar el impuesto. Aquellos que pertenezcan a sectores de la economía que el Estado pueda estimular, le es exonerado el deber tributario por considerarse económicamente insoportable dicho aporte tributario (SC-409, 96).

La equidad tributaria es un instrumento útil para subsanar los desequilibrios o desigualdades que se presentan en algunos sectores económicos de la sociedad; pues, se les imponen cargas a los que económicamente están mejor situados, y se les confieren beneficios a los menos favorecidos económicamente a fin de estimularlos. Un impuesto que se puede considerar o intenta ser como equitativo es el ISR en el sujeto natural, al aplicarse a través de una tarifa progresiva sobre el monto de los ingresos del contribuyente pasivo. Ahora el IVA, es un impuesto que adolece del principio equitativo por su condición de porcentaje fijo en la venta, sin considerar la capacidad económica del sujeto que adquiere el bien.

En una línea similar, la Corte Suprema de Justicia de México, en su Primera Sala en 2007, emitió un importante dictamen. Este señalaba que el principio de equidad tributaria, contemplado en el artículo 31 de la Constitución del Estado de México, debe equipararse al principio de igualdad. Esta interpretación implica que se debe otorgar un trato igualitario a aquellos que son iguales, mientras que se permite un trato diferenciado a aquellos que presentan diferencias. En otras palabras, no es necesario que la ley establezca específicamente diversas categorías de contribuyentes para que se considere que la norma se está infringiendo. La mera existencia de condiciones desiguales ya puede ser motivo de cuestionamiento desde la perspectiva de la equidad tributaria:

*Un derecho que solo se concede a ciertos contribuyentes que cumplen con requisitos específicos o que establece diferentes sistemas aplicables a todos los contribuyentes sin discriminación, según su situación legal, puede dar lugar a la posibilidad de inequidad. Esta diferenciación en los mecanismos o en el ejercicio del derecho, que solo algunos pueden realizar, puede representar una violación del principio de equidad al generar tratos distintos para personas que son iguales o iguales tratos para personas que son diferentes, dependiendo de la aplicación de los mecanismos o del derecho correspondiente (SCJ 31, 2007, p. 71).*

La Primera Sala Constitucional de Justicia mantiene firme que la Carta Magna del Estado de México establece diferentes aspectos para la igualdad y en general le otorga un tratamiento global donde no menciona excepciones para su aplicación.

Desde la perspectiva del artículo 31 de la Constitución, la igualdad es un principio impositivo y la equidad tributaria es una garantía de manifestación fiscal y del principio de igualdad. Con relación al Tribunal de la Sala Constitucional la equidad tributaria como garantía que radica en la igualdad de los sujetos pasivos con una misma carga ante la Ley.

A tal efecto, en el caso de los aspectos a la aplicación legal de la garantía de la equidad tributaria, o sea, tanto aquellos casos que no requieren de exenciones o contribuciones que delimiten las obligaciones recaudatorias como los que tengan repercusión fiscal emitidas, por el ejecutivo; estos casos diferenciados deben ser estudiados, en el contexto de la garantía de la igualdad, acogiéndose a los siguientes criterios: a.- al existir diferencia entre sujetos o grupos en situación semejante o análoga, b.- al existir situación legal y constitucionalmente semejante o análoga, c.- al existir conjuntamente los dos criterios anteriores; y, 4.- cuando la configuración legítima de la norma no produzca un menoscabo desmedido o desproporcionado a los derechos constitucionalmente protegidos (SCJ 97, 2006).

Al respecto, señala García (1997) lo justo y lo equitativo son lo mismo y ambos son buenos; sin embargo, existe una diferencia entre los dos y es que lo equitativo se considera mejor. El obstáculo está en que siendo lo equitativo, justo, es un justo no legal, porque este es una construcción para rectificar una justicia rigurosamente legal al considerar lo equitativo como general.

En este sentido, lo equitativo y lo justo conforman la base del derecho fiscal impositivo y garantizan el Estado democrático de derecho la aplicación de una justicia no arbitraria, proporcionada y equitativa; al buscar la obtención de recursos económicos para satisfacer las necesidades del gasto público y del Estado.

### ***II.III.6.c Aplicación de la Justicia tributaria en países europeos (Un caso práctico)***

Con base en Neumark (1974), los principios de la justicia tributaria son “la generalidad, uniformidad, proporcionalidad y la redistribución”. Para definir a lo que

se refiere la justicia tributaria es vital, entonces, describir la interpretación de dichos principios, tal como Palma Cordero (2013) los divide:

***Los principios políticos-sociales de Numark:***

Considerando que la justicia, la eficiencia en el uso de los recursos, la estabilidad económica, el desarrollo económico y la efectividad operativa son los objetivos de la Hacienda Pública, la justicia se erige como el factor que engloba todos estos propósitos. En este contexto, Fritz Neumark identifica cuatro principios que encarnan la noción de justicia fiscal, todos ellos con implicaciones en el ámbito político y social:

1. ***Generalidad y Uniformidad:*** Aunque un impuesto pueda aplicarse de manera general, podría generar disparidades entre los contribuyentes. Por lo tanto, este principio busca asegurar que los ciudadanos sean tratados de manera equitativa desde una perspectiva fiscal, promoviendo la igualdad horizontal en su aplicación.
2. ***Proporcionalidad:*** Este principio ético fundamental se convierte en la piedra angular de la justicia tributaria. Aunque es ampliamente respaldado por los expertos en hacienda, existen divergencias en la forma en que se debe implementar y aplicar.
3. ***Beneficio:*** Este criterio se emplea para financiar de manera equitativa ciertas actividades del sector público a través de tasas y precios públicos. Se enfoca en la relación entre el contribuyente y los servicios o beneficios que recibe del Estado.
4. ***Redistribución:*** La aplicación de este principio es válida en circunstancias específicas y para ciertos Estados que promueven ciertos ideales y valores sociopolíticos. Su uso se limita a la reasignación de recursos en pos de la igualdad tanto cuantitativa como cualitativa en situaciones particulares.

Estos principios tributarios, propuestos por Neumark, desempeñan un papel crucial en la configuración de un sistema fiscal justo y equitativo, respaldando los objetivos más amplios de la Hacienda Pública (Palma, 2013).

Cuando se examina el estado tributario en países europeos, surgen ciertos elementos claves que permiten evaluar las dimensiones de su justicia fiscal:

1. **Disponibilidad de Datos:** La elección de estas dimensiones se apoya en la disponibilidad de datos con las características necesarias para llevar a cabo una evaluación empírica rigurosa. Este requisito formal es esencial para llevar a cabo un análisis de cabo objetivos.
2. **Suposiciones Fundamentales:** La selección de las dimensiones puede basarse en supuestos implícitos o explícitos sobre lo que la población valora o lo que debería valorar. Estos supuestos pueden ser las conjeturas del investigador o pueden estar fundamentados en campos como la psicología, la filosofía, la religión y otros.
3. **Consenso Público:** Algunas dimensiones pueden ser seleccionadas debido a que han alcanzado un grado de legitimidad respaldado por un consenso público. Estas dimensiones a menudo se han adoptado a nivel internacional, respaldadas por los derechos humanos u otros organismos reconocidos.
4. **Procesos de Discusión y Participación:** La elección de ciertas dimensiones puede estar respaldada por procesos de discusión y participación pública, que demuestran la existencia de un acuerdo general sobre la importancia de estas dimensiones dentro del ámbito de estudio.
5. **Evidencia Empírica de Valores:** Otra forma de seleccionar dimensiones es a través del análisis de expertos que se basa en datos empíricos o preferencias recopiladas de la población. Estos datos brindan información sólida sobre lo que la gente valora en materia de justicia fiscal. (Palma Cordero, 2013).

En conjunto, estos enfoques ofrecen una base sólida para evaluar y comprender la justicia fiscal en el contexto de los países europeos. La combinación de datos, suposiciones, consenso público, participación ciudadana y evidencia empírica contribuye a un análisis completo y equitativo de este importante aspecto de la política fiscal.



En el marco de este sistema, Palma Cordero (2013) recopila datos relacionados con la situación fiscal en varios países europeos para analizar los resultados del Índice de Justicia Tributaria Europea. A continuación, se presentan algunos ejemplos:

**Alemania:** En 2011, la presión fiscal en Alemania representó el 38,7% del PIB, ubicándose ligeramente por debajo de los medios de la Unión Europea (38,8%) y la Eurozona (39,5%). Lo destacado en Alemania es una alta proporción de contribuciones sociales, mientras que los impuestos directos e indirectos son más bajos que los medios de la UE.

**Austria:** En 2011, Austria registró una presión fiscal total del 42%, superando las cifras de la Unión Europea. Un 34,7% de sus ingresos fiscales provienen de impuestos indirectos, y también obtiene ingresos de otros impuestos relacionados con la producción. Los impuestos directos representan el 30,09% de los ingresos, por encima de los medios de la UE.

**Bélgica:** Bélgica, ubicándose detrás de Dinamarca y Suecia, es el país con los impuestos más elevados de la Unión Europea. A diferencia de la tendencia entre 2000 y 2009, cuando la ratio de impuestos respecto al PIB descendió del 45,1% al 31,3%, en 2011 volvió a aumentar hasta el 44,1%. La estructura fiscal de Bélgica, en términos de ingresos totales derivados de una amplia variedad de impuestos, se ha mantenido estable desde 2000. Sin embargo, las contribuciones sociales han ganado importancia en los ingresos totales a gastos de los impuestos directos.

**Dinamarca:** Dinamarca sigue manteniendo la tasa más alta de impuestos en la Unión Europea, a pesar de una disminución en la ratio de impuestos respecto al PIB del 47,7% en 2005 al 50,9% en 2011. El sistema tributario danés se caracteriza por impuestos directos que representan el 62,8% de los ingresos, con el impuesto personal sobre la renta como componente clave. Además, la proporción de impuestos indirectos se encuentra por debajo de la media de la UE en 2011.

**Eslovaquia:** Eslovaquia, por su parte, registró una recaudación total de impuestos del 28,5% en relación con el PIB en 2011, una cifra que se sitúa en la mediana de

la Unión Europea. Los impuestos indirectos jugaron un papel destacado, representando el 37.9% de los ingresos totales, superando a los impuestos directos que representaron el 19.1%.

**Eslovenia:** En el caso de Eslovenia, en 2011, la tasa de impuestos totales respecto al PIB fue del 37,2%, ubicándose por debajo de los medios de la Unión Europea. Las contribuciones sociales desempeñaron un papel importante, representando el 40.4% de los ingresos totales, mientras que predominaron los impuestos indirectos.

**España:** España experimentó un aumento en su tasa de impuestos sobre el PIB en 2011, alcanzando el 31,4%. A pesar de este aumento, España tiene una de las recaudaciones más bajas de impuestos indirectos, lo que se asocia al descenso en el consumo interno y las importaciones, a pesar de un aumento en el IVA.

**Estonia:** Estonia obtuvo una ratio de impuestos sobre el PIB del 32,8% en 2011. Las contribuciones sociales también jugaron un papel importante, representando el 36,9% de los ingresos totales en ese año. El porcentaje de impuestos directos ha disminuido en aproximadamente diez puntos porcentuales desde finales de la década de 1990, situándose en un 20% en 2011.

**Finlandia:** En Finlandia, en el año 2011, la ratio de impuestos en relación al PIB alcanzó el 43,4%, situándose entre las cifras más elevadas de la Unión Europea. Los impuestos directos, particularmente los vinculados a los ingresos personales, conforman la categoría preeminente de ingresos, representando el 38.1% de la imposición total.

**Francia:** Por su parte, Francia presentó una tasa de impuestos sobre el PIB del 43,9% en 2011. En esta nación, la proporción de impuestos indirectos en relación con el PIB alcanzó el 15,5%, superando la media de la UE, mientras que el porcentaje de impuestos directos se ubicó en un 11,8%, por debajo de la media de la UE.

**Italia:** en el mismo año, registró una ratio de impuestos totales sobre el PIB del 42,5%. Los impuestos indirectos representaron el 33,8% del total, situándose por

debajo del promedio de la UE, mientras que los impuestos directos alcanzaron el 34,7%, superando la media.

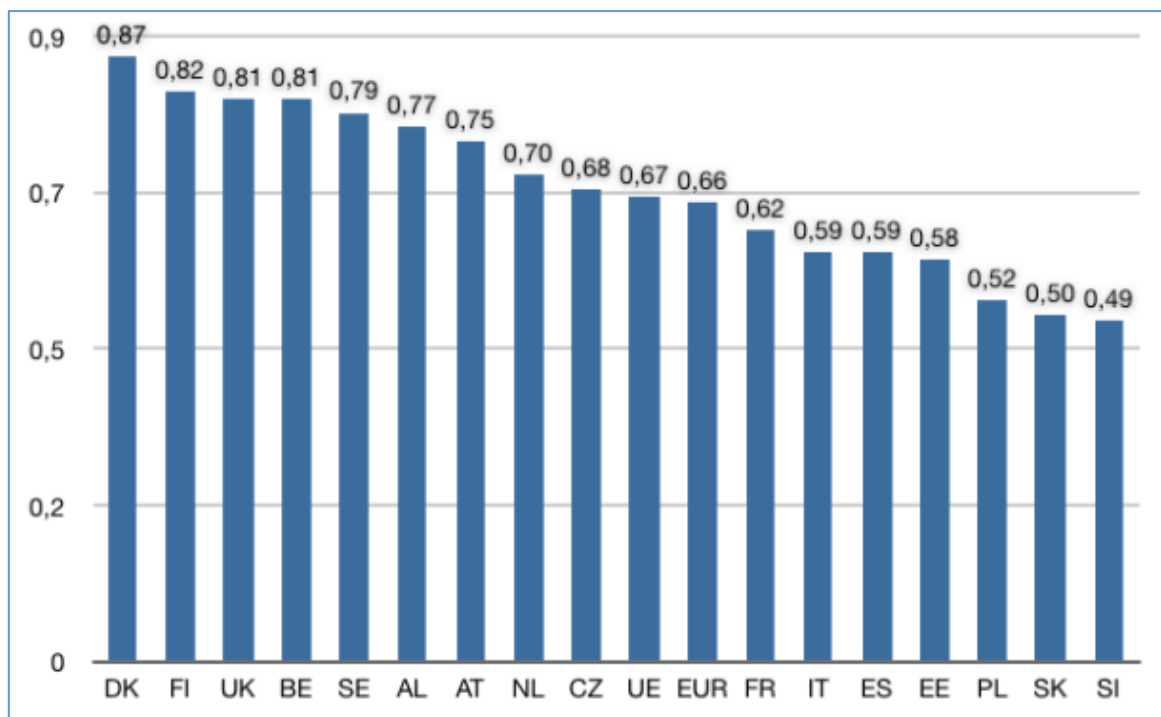
**Países Bajos:** En los Países Bajos, la tasa de impuestos en relación al PIB fue del 38,4% en 2011. Tanto los impuestos indirectos como los directos conformaron el 30% del total de ingresos, mientras que las contribuciones sociales representaron el 38,4%.

**Polonia:** Polonia, en 2011, presentó una tasa de impuestos sobre el PIB del 32,4%. Los impuestos indirectos representaron el 43.3% de los ingresos totales, mientras que los impuestos directos conformaron el 21.7%.

**Reino Unido:** El Reino Unido, en ese mismo año, registró una tasa de impuestos sobre el PIB del 36,1%. La estructura impositiva se caracterizó por una mayor preponderancia de los impuestos directos, que alcanzaron el 43.9% de los impuestos totales, mientras que los impuestos indirectos y las contribuciones sociales representaron, respectivamente, el 37.7% y el 18.5%.

**República Checa:** en la República Checa, en 2011, la tasa de impuestos sobre el PIB fue del 34,4%. Las contribuciones sociales se destacan como la principal fuente de ingresos, representando el 44,7% del total de impuestos, la cifra más alta en la UE. El porcentaje de impuestos directos se situó en un 21,1%, por debajo de los medios, mientras que los impuestos indirectos representaron el 34,2%.

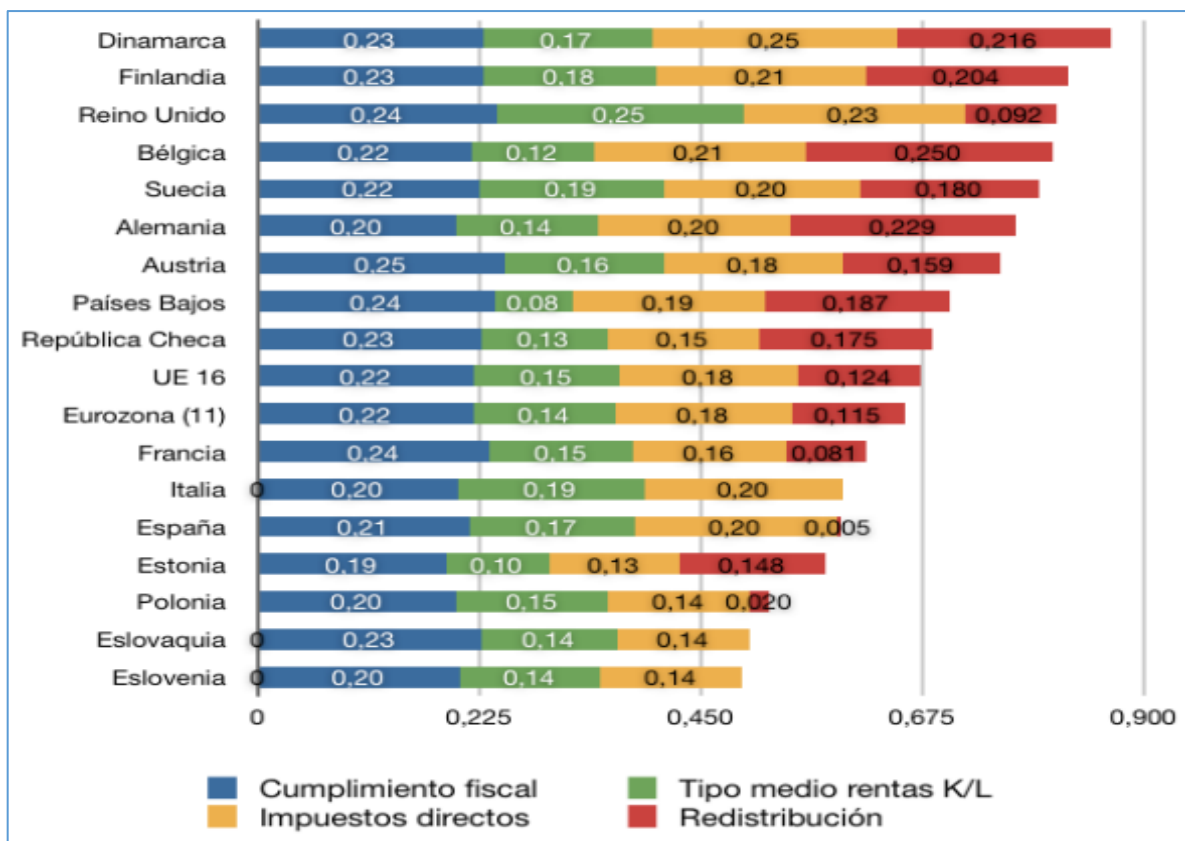
**Suecia:** En 2011, Suecia destacó por una ratio de impuestos con respecto al PIB del 44,3%. La recaudación de impuestos indirectos alcanzó el 42%, mientras que los impuestos directos conformaron el 42,2% en ese año. Además, los ingresos provenientes de las contribuciones sociales representaron el 25.9% del total en 2011. Esta estructura fiscal refleja el compromiso sueco con un sistema de bienestar sólido y una distribución equitativa de la carga fiscal.



**Figura II-28** Índice de justicia tributaria.

Fuente: Palma, (2013).

La gráfica anterior ilustra los resultados del análisis de la justicia tributaria en el contexto europeo, según el estudio de Palma Cordero (2013). En esta evaluación, se examinaron los índices de cada país, donde la media de estos países se ubica en 0,67 y la de los países de la Eurozona en 0,66. Destaca que Dinamarca lidera la tabla con el índice más alto, marcando un 0,87 y, por lo tanto, representa el mayor nivel de justicia tributaria. En segundo lugar, se encuentra Finlandia, con un valor de 0,82, seguido de cerca por el Reino Unido, que obtiene un índice de 0,81. Por otro lado, España se posiciona por debajo de la media con un valor de 0,59, figurando entre los cinco países menos equitativos de la muestra. Los tres países con los índices más bajos, es decir, los que muestran una mayor injusticia tributaria, son Eslovenia (0,49), Eslovaquia (0,5) y Polonia (0,52). Estos resultados resaltan la variabilidad en la justicia tributaria en toda Europa y ofrecen una visión esclarecedora de la distribución de la carga fiscal en la región.



**Figura II-29** Aportación de cada principio al índice de justicia tributaria.

Fuente: Palma Cordero (2013).

En el caso de la última gráfica, se distribuye el peso por variable respecto al índice de justicia tributaria. Con tales resultados, se deduce que el fraude fiscal, la variable principal es de las que mayor peso tiene con el resto, siendo Austria el país con mayores cifras de dicha variable.

La proporción del tipo medio del capital sobre el tipo medio del trabajo, es decir, la segunda variable, tiene un peso considerable en relación con el resto, ya que “se distribuye de manera uniforme”.

La tercera variable, esto es, la proporción de impuestos directos respecto a la recaudación total tiene un impacto debido a que se extiende uniformemente, como es el ejemplo Dinamarca.

Finalmente, la redistribución, siendo la cuarta variable es un tanto diferente: “mientras que en algunos países presenta un peso importante, en otros tiene poco peso o un peso nulo. Bélgica es el país que obtiene un mayor valor” (Palma Cordero, 2013).

Parte de las conclusiones que Palma Cordero (2013) ofrece son respecto a la estructura de los sistemas tributarios que tienen los países nórdicos en contraste con el centro de Europa, los países mediterráneos o los que siguen un modelo comunista. En sus resultados Dinamarca se presentó en ese entonces como el mejor índice en sus variables de justicia tributaria, los elementos que Palma Cordero encuentra son “la imposición directa, los tipos sobre el capital, el cumplimiento fiscal y el efecto redistributivo que genera”.

#### ***II.III.6.d Teoría del beneficio de la carga tributaria***

La teoría orgánica del Estado explica que el tributo es constructo de obligación unilateral y coercitivamente el Estado, en virtud de su poder-control, realiza acuerdos contractuales donde establece al tributo como una obligación, constituyendo su cobro una obligación constitutiva de potestad pública. Ahora, siendo el tributo una obligación monetaria, una de las teorías más idóneas para sustentar esta obligación y que doctrinalmente se ajusta a los principios de equidad y de igualdad es la teoría del beneficio de la carga tributaria.

Al respecto, Ventola (2008) alude que la distribución de la carga tributaria tiene raíces en el fenómeno financiero que busca aliviar la carga presupuestaria del impuesto en los sectores menos favorecidos económicamente. Si bien la carga tributaria debe repartirse en la sociedad, pero también se pretende que el sistema tributario sea justo y no afecte las metas económicas y sociales de los sujetos. Bajo este argumento se construye un sistema tributario distribuido con base en una justicia económica de relación monto-salario; el cual alude al principio de la equidad y que forma parte de las constituciones de México y de Colombia.

Teniendo en cuenta, el principio de equidad, la teoría del beneficio de la carga tributaria tomó como precepto, el monto de la carga impuesta por el sistema tributario debe poder asumirse de forma proporcional al salario del trabajador. La teoría se interpreta como un tratamiento igualitario a los que reciben iguales beneficios salariales y una base distributiva del porcentaje del tributo repartida a modo de los que reciben diferentes beneficios salariales.

En opinión de Panadés (1998) la teoría del beneficio de la carga tributaria es idóneo para sustentar el principio de equidad y progresividad de la imposición del ISR, el cual se argumenta a través que la proporción de pérdida sufrida como resultado del pago de impuesto debe ser igual para todos los contribuyentes.

### ***II.III.6.e Derechos Humanos y Estado***

Las constituciones de los países desempeñan un papel fundamental al expresar la fuente interna de las legislaciones y definir el alcance de sus normas. Estos documentos constituyen pilares en la protección de los derechos humanos, al establecer acuerdos vinculantes que regulan la conducta de los ciudadanos. Estos acuerdos están estrechamente relacionados con la Declaración Universal de Derechos Humanos y la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, promulgadas por la ONU y la OEA respectivamente. A través de estos instrumentos, los Estados se comprometen a adoptar un conjunto común de directrices para salvar los derechos y deberes de las personas (O'Donnell, 1989).

La importancia de los derechos humanos en el ámbito jurídico radica en su papel crucial en la lucha contra el abuso y la discriminación. Estos problemas han sido lamentablemente prevalentes desde tiempos antiguos y se manifiestan de manera destacada durante la época de la colonización en América. Sin embargo, a lo largo de la historia, se ha logrado un progreso significativo en el reconocimiento de los derechos humanos, que han pasado por diversas etapas hasta convertirse en leyes sólidamente establecidas.

En una primera etapa se reconocen los llamados derechos políticos y civiles, en donde se atiende a la libertad como valor y derecho político para defender la intervención y participación de los hombres tanto en su vida pública como privada, entre los derechos civiles se tomó el derecho a la vida, a la libertad ideológica a la expresión, a la propiedad y a la igualdad.

En la segunda etapa se establecen gradualmente los derechos sociales, económicos y colectivos, donde resaltan el principio de la igualdad como valor para garantizarle a los hombres el mismo tratamiento y con las mismas oportunidades para tener una vida digna. En la tercer y última etapa se han integrado a partir del siglo XX, como necesidad para la cooperación de todas las naciones los principios de paz, justicia y solidaridad y a partir de ellos se erigen la equidad y seguridad. Al respecto Flores (2019) señala que a partir del siglo XX se desarrolló una gran expansión de las ideas de los Derechos Humanos que permeó todos los campos del quehacer humano, y en el caso de la tributación no se quedó ajena a este dominio, donde todas sus normas y procedimientos pregonan el respeto de los derechos humanos.

En la misma línea López y Castro (2019) menciona atendiendo a los derechos humanos, el principio de igualdad prevé en la tributación la igualdad de trato a las personas iguales y la no discriminación a los diferentes. En el caso de que se requiera un tratamiento diferente que este no implique la violación del principio de la no discriminación. El caso está en que el Estado para poder cumplir con el fin de otorgarle al pueblo las mejores condiciones de vida posible, debe obtener recursos y cómo obtenerlos, el método más común para conseguir recursos es la tributación.

Para ello, los Estados son libres para explotar sus riquezas y la capacidad tributaria está basada en el principio de riqueza de los ciudadanos que cohabitan en él. Por lo tanto, el Estado en busca del bienestar del pueblo puede recurrir a la tributación para liberarlo de la miseria, pero atendido el respeto de los derechos humanos.

De esta forma el Estado es habilitado para ejercer la Potestad Tributaria a fin de obtener ingresos puede obligar a los ciudadanos a que de sus recursos realicen el



tributo, e igualmente está facultado para determinar y establecer la carga que le corresponde a cada contribuyente (Delgadillo, 2003). Pero este poder y control no puede ejercerse de forma arbitraria, sino debe ser ejercido según el orden y regulaciones del marco jurídico del Estado.

La Corte Constitucional de Colombia, ha dejado sentado que la equidad es una expresión específica del principio general de igualdad, lo significa que no debe concebirse un trato tributario diferenciado jurídicamente injustificable, ya sea porque se ignora el requisito de regulación de la igualdad sin que ello justifique un trato injusto; o porque no es justo. No hay razón justificada para un tratamiento igualitario cuando se requiera jurídicamente un trato diferenciado (Sentencia C-426 de 2005. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra).

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de México ha aportado precisiones notables sobre el principio de proporcionalidad en el ámbito tributario. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Constitución, este principio es un pilar fundamental de la tributación en el país. En esencia, la proporcionalidad establece que los contribuyentes deben aportar al gasto público de acuerdo con sus recursos económicos, de una manera justa y equitativa en relación con sus ingresos, utilidades y rendimientos.

Este principio busca garantizar que la carga tributaria sea calculada de manera proporcional a la capacidad económica de cada contribuyente, con el objetivo de que aquellos con ingresos más bajos no se vean gravemente afectados y puedan mantener una calidad de vida adecuada. En otras palabras, se pretende evitar que los impuestos se conviertan en una carga excesiva para quienes tienen menos recursos, promoviendo así un sistema tributario más justo y equitativo.

El cumplimiento de este principio se logra mediante tasas impositivas progresivas, que permitan a los contribuyentes con mayores ingresos un porcentaje más elevado en proporción del sueldo. En otras palabras, la proporcionalidad está relacionada con la capacidad económica del contribuyente, el cual debe tributar a diferentes tasas progresivas de impuestos, por lo que en cada caso el impacto es diferente, no

sólo en términos económicos. El principio de equidad consiste en que todos los contribuyentes son iguales desde el punto de vista jurídico tributario; por lo que todos los contribuyentes deben tener el mismo tratamiento, en cuanto a la acusación, acumulación de ingresos gravables, deducciones, y plazo de pago; debiendo variar únicamente el porcentaje de contribución en proporción con el ingreso del contribuyente. En consecuencia, la equidad tributaria, significa que los contribuyentes de un mismo tributo mantienen la misma posición de igualdad ante las leyes que lo rigen (SCJN, 1984).

Es esencial comprender que el tratamiento de los principios de proporcionalidad y equidad en las leyes fiscales, en concordancia con el artículo 13 de la Constitución de Colombia y el artículo 31 de la Constitución de México, no debe dar lugar a confusiones, ya que, en su naturaleza tributaria, estos principios son distintos pero complementarios.

La proporcionalidad en materia tributaria se refiere a la idea de que las contribuciones fiscales deben guardar una relación proporcionada con la capacidad de pago de los contribuyentes. Esto significa que aquellos con mayores recursos deben contribuir en mayor medida, mientras que aquellos con ingresos más bajos deben afrontar cargas fiscales más livianas. La proporcionalidad busca evitar que los impuestos se conviertan en una carga excesiva para quienes tienen menos recursos.

Por otro lado, la equidad fiscal se relaciona con el concepto de igualdad de trato. Implica que los contribuyentes que se encuentran en situaciones similares deben tratarse de manera igual, mientras que aquellos en situaciones diferentes pueden recibir un tratamiento diferenciado. La equidad busca garantizar que el sistema tributario sea justo y que no haya discriminación en función de la situación económica o social de los contribuyentes.

En resumen, estos principios son fundamentales en la formulación de leyes fiscales justas y equitativas, pero cada uno aborda aspectos diferentes de la tributación: la proporcionalidad se centra en la relación entre las contribuciones y la capacidad de

pago, mientras que la equidad se enfoca en el tratamiento igualitario o diferenciado de los contribuyentes según sus circunstancias.

Así pues, la equidad tributaria está estrechamente ligada al principio de progresividad, que es el que exige una mayor proporción tributaria a quién mayor capacidad económica tiene para soportarlo. Si aumenta o decrece tal capacidad contributiva, de ese mismo modo, en forma progresiva, aumentará o decrecerá la proporción con la que el obligado deba contribuir al gasto público a través del tributo.

Sobre esto no hay un acuerdo unánime doctrinario, siendo controversial la forma y contenido en la que los contenidos constitucionales sobre este principio se expresa en las Leyes; por otra, parte no es aplicable estrictamente a todos los tributos, de allí que el mejor ejemplo de progresividad se puede hallar en el Impuesto sobre la Renta, el cual, en principio, depende estrictamente de la situación patrimonial del obligado, mientras que el I.V.A se suele citar como un tributo totalmente ajeno a la progresividad, dado que todos los consumidores pagan el mismo cargo impositivo, independientemente de su capacidad económica (Sanz, 2020).

La configuración del ISR como impuesto recaudatorio por excelencia hace énfasis lógicamente en la capacidad contributiva de los obligados y se ordena jurídicamente para que la imposición tributaria que representa esté en relación directa y proporcional con la renta real del sujeto pasivo. Lo contrario podría comprometer las bases vitales de los individuos y crear situaciones onerosas e injustas que pondrían en riesgo la paz social porque representan una violación grave del sistema de derechos y garantías que establece la Constitución.

Para García (s/f) la auténtica observancia de la capacidad contributiva de los deudores debe comprender no sólo el análisis de los factores exclusivamente cuantitativos que componen la renta de los obligados, sino que también debe comprender los aspectos y factores de influencia cualitativos que modelan el ingreso.

El sistema tributario actual presenta un sinnúmero de grietas de diferentes fuentes, por una aparente dispersión e incongruencia de normas. Las estructuras de estos han venido mutando a través del tiempo, debido a las diferentes formas que ha venido tomado el Estado, predominando hoy el Estado Social de Derecho, donde el papel y desempeño de los tres poderes públicos juegan un papel fundamental, ya que estos buscan el equilibrio, así como las garantías a la comunidad, respondiendo al mandato constitucional. En pro de todo lo anterior el Estado como Nación, de quién emanan las políticas públicas, así como el rol de la hacienda pública como el soporte económico del Estado, es necesario su desarrollo y eficiencia, con el fin de poder cumplir las políticas públicas trazadas por este, donde la Hacienda será la encargada de proveer los recursos necesarios para lograr el buen funcionamiento.

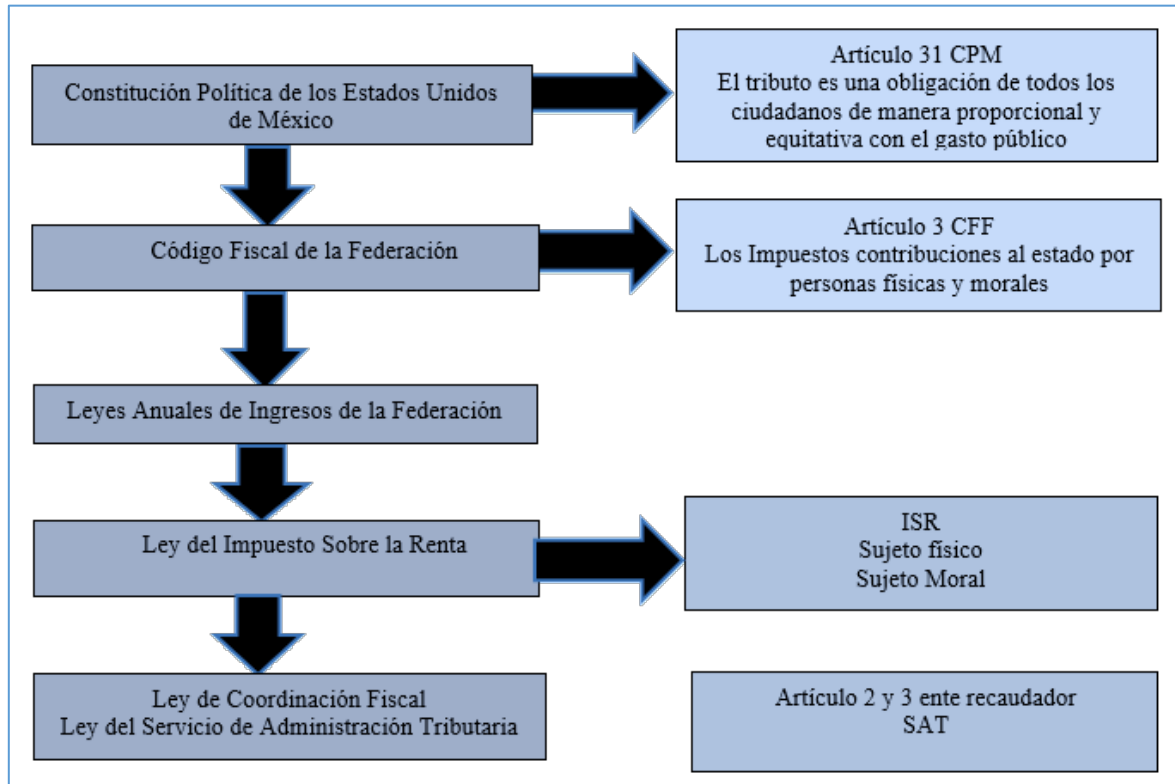
Teniendo en cuenta lo anterior surge el sistema tributario como es llamado a poder organizar y alinear los diferentes retos que las políticas públicas se trazan, donde el papel de la redistribución del ingreso debe ir compaginado a los objetivos de las políticas públicas que en teoría deben apuntar a cubrir los derechos sociales. El papel del tributo es fundamental dentro de todo este tridente, el Estado como Nación, emanando políticas públicas al servicio de la sociedad en función de lograr cubrir los fines del Estado, a través de la Hacienda Pública como el instrumento recolector de los ingresos suficientes.

El tributo, nace con objetivos diferentes al recaudatorio, donde se pueden lograr otros fines diferentes a la generación de ingresos. Estos fines, cuando el tributo se aparta un poco de su esencia o fin recaudatorio según Zubillaga (1999) pasa a ser extrafiscal, donde puede tomar o adoptar dos modalidades o actuaciones a saber: Como mecanismo de aliento, promoción, incentivo o estímulo, la segunda actuación del tributo en su uso extrafiscal puede adoptar las siguientes modalidades como instrumento de limitación, como freno, desincentivo, disuasión o sanción.

#### **a) Marco Normativo**

El sistema tributario de México tiene como primera instancia legal normativa la Constitución Políticas de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la

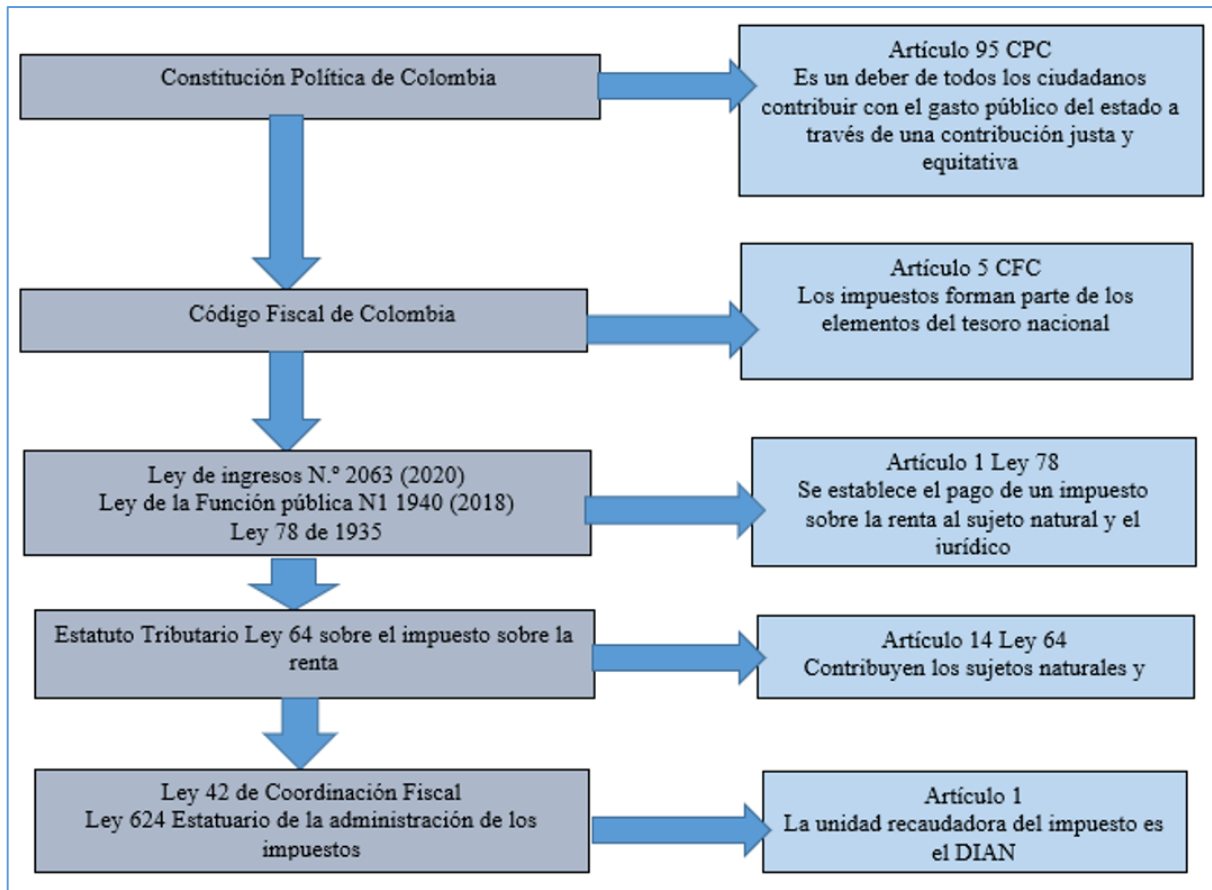
Federación y otras leyes y reglamentos que le dan forma al sistema tributario. La figura 42 señala el Marco legal de la estructura jurídica del sistema tributario mexicano.



**Figura II-30** Marco Normativo del Sistema Tributario en México.

Fuente: Elaboración propia

Con respecto al marco normativo del sistema tributario de Colombia, su estructura es semejante el del Estado México, y se puede visualizar en la figura 43.



**Figura II-31** Marco Normativo del Sistema Tributario en Colombia.

Fuente: Elaboración Propia.

## II.IV Marco Fenomenológico

### II.IV.1 El Proteccionismo Estatal

Desde que Maquiavelo hizo uso de la palabra Estado, en 1513 en su obra “el príncipe” fue situada en un contexto de naturaleza política y todavía, en nuestros días, el Estado sigue siendo estudiado por la trascendencia que implican sus actuaciones y funciones. Ahora, en el ámbito sociológico, Jellinek (2000) conceptualiza al Estado como un sistema dotado de poder y control que está constituido por hombres y con determinación territorial. Desde la visión de lo político, Deutsch (1976) lo dibuja como una máquina organizada para elaborar y ejecutar las decisiones políticas concordantes para obtener sus fines perfectamente

establecidos y sustentados en su normativa jurídica. Por lo que, el Estado desde un marco fenomenológico, se puede decir que un estado de orden para la convivencia social de una sociedad humana en un determinado espacio físico que instituye formas de asociación para manejar su monopolio y poder coactivo normado bajo un orden jurídico que debe atender a la persona como humano.

Ahora muchas veces, cuando la gente dialoga sobre la situación económica personal, es común que termine hablando del Estado en todas sus dimensiones. Lo más fácil es echarle la culpa al Estado por la situación actual del país, que no hace nada por mejorar la situación o los problemas que aquejan la economía. Así mismo se escucha todo lo contrario, la crítica al Estado. esta vez va por su intervencionismo exagerado, ya sea por las cargas tributarias demasiado altas, o por la cantidad de gasto excesivo, de manera inoperante. No está demás, decir que la cantidad de trámites en el campo empresarial es un verdadero dolor de cabeza para los empresarios, así como para el de a pie. Lo que se hace visible con este tema, es que el Estado debe reinventarse, y lo debe hacer con el fin de poder lograr los fines constitucionales, eso es una realidad que no se escapa ante los ojos de nadie.

La apertura económica, que ha desencadenado la llamada globalización, hace que los recursos económicos se muevan de manera desaforada a pasos agigantados. El papel del Estado como ente benefactor, se ve débil ante tanto cambio y tanto dinamismo económico. Lo que trae consigo un debilitamiento a la hacienda pública, por no poder recaudar, ya que muchas veces desconoce las operaciones, o en su defecto se realizan más allá de la frontera, donde la facultad tributaria del Estado pierde poder.

Para Echeverri (2012) los estrechos vínculos que se tienen con el mercado global han desembocado en que los sistemas tributarios de los Estados no puedan imputar tributos a dichas relaciones de mercado, por diferentes factores, una de ellas es que la norma local, no puede transpolar frontera, y cobrar tributos en otro país; esto crea numerosas disyuntivas difíciles de sortear. Sostiene Fonseca que el tributo es y seguirá siendo el instrumento que tiene el Estado para mejorar su posición competitiva en la economía globalizada. En cambio, Vasco (2007) considera que, a

la globalización, hay que unirle el nacimiento de la era de la tecnología como un ingrediente súper importante, que profundiza y agudiza aún más el problema de la globalización, volviéndola más inequitativa.

Siguiendo con Vasco (2007), expresa que tal como se encuentra la situación actual, todo apunta a la necesidad de un tributo con base mundial, que sea muy coherente, efectivo con la realidad que acontece en el mundo moderno, donde un organismo supranacional, sea quien tome los hilos, las riendas de todas las regulaciones en materia tributaria internacional, y que sea esta quien dirima y lo ponga control, sobre todo a los capitales emergentes, que busque lograr la estabilización de los mercados financieros, donde logre estabilizar las salidas de recursos, los denominados capitales golondrinas.

Si bien la posición de Vasco puede parecer utópica, existen organizaciones internacionales (algunas de carácter privado que cooperan con los países) cuyas acciones y recomendaciones influyen en los sistemas tributarios locales. De esta manera las recomendaciones de organismos como la OCDE (conocidas como soft law), impactan en la creación de leyes de los Estados, donde esta organización hace presencia, con lo que aquellas recomendaciones pasan a ser normas de derecho positivo (hard law). Para Girón (2018) la OCDE, es una fuente de derecho, por la influencia directa o indirecta que ejerce en los sistemas normativos estatales.

Para colocar un poco en contexto el denominado soft law, y el hard law, podemos citar a Bellidos (2004), quien concibe al soft law, como unos enunciados éticos, formulados por objetivos y no por reglas detalladas, que terminan en resoluciones emitidas por organismos internacionales, que, a la luz pública, no son de obligatorio cumplimiento. Este término según Bellido tiene diferentes formas de utilización, no es un concepto unívoco, aunque su utilización es de carácter no vinculante, tiene una importancia y relevancia jurídica muy importante, para este autor el soft law, se puede apreciar su utilidad se da en aplicación de instrumentos donde la autenticidad jurídica es poco confiable.



Los Estados, se están abriendo a la llamada tributación internacional, lo cual pone a la potestad tributaria en entredicho. Entendiendo como potestad tributaria, según Ávila y Vázquez (2019) la capacidad del Estado de reclamar a todo aquellos que se encuentren dentro de los supuestos que la ley determina como declarantes, en atención a la residencia fiscal o a la fuente de ingresos que el sujeto obtenga. Esta potestad tributaria se debe traducir en recursos para atender y brindar todas las prerrogativas necesarias, contribuyendo así al logro de los fines estatales.

Para Bermúdez *et al.* (2006), el soft law, no es parte del régimen con carácter obligatorio, afirman estos autores, que los casos en los cuales serán de carácter obligatorio, será en aquellos casos que los Estados, ratifiquen o adopten, dentro de su legislación todos estos postulados, para poder adquirir el papel de obligatorios. La globalización y la era tecnológica, frente al papel del Estado, este último se enfrenta a nuevos retos y desafíos, pero a la vez lleno de oportunidades, con el fin de colocarse a tono de la velocidad con que se mueven las operaciones, así mismo las transacciones entre grupo multinacionales o transnacionales, buscando los Estados, donde la tributación sea más baja, o nula.

Ahora bien, esta investigación plantea la siguiente cuestión: ¿Cuáles son los fines extrafiscales en el impuesto sobre la renta y su relación al principio de Equidad Tributaria en los Sistemas Tributarios de México y Colombia? Cabe mencionar que en materia tributaria estos dos países tienen muchos puntos en común, estando ambos adheridos a la OCDE, de modo que ambos reciben considerable influencia en sus políticas públicas a través de las recomendaciones que emanan de la organización, llegando buena parte de ellas a convertirse en Leyes tributarias.

Las políticas públicas, entendidas como una actividad inherente a la actividad del Estado, tienen unos fines y objetivos muy definidos, los cuales se extienden a todos los asuntos públicos. Para Wilson (2019), las políticas públicas son entendidas como aquellas determinaciones, adoptadas por el Estado, con base en la problemática social que están ávidas de solución. Así, las políticas públicas, son el campo de acción y decisión del Estado, cuya finalidad es brindar soluciones, o

modificar situaciones; respondiendo a ciertos intereses de sectores económicos, como a la problemática social en general.

Según Bracamonte (2002), las sociedades de hoy, frente al interés público encarnado en el Estado, engloba una multiplicidad de relaciones entre los ciudadanos y sus grupos, que reclaman la atención a necesidades generales, regionales o específicas, siendo el diálogo la vía para llegar a acuerdos. Kraft & Furlong (2019) proponen que la política pública es un camino de acción o de inacción Estatal, que da respuesta a toda la problemática pública que reflejan no sólo los valores importantes de la sociedad, sino que también refleja un conflicto entre valores.

Para Torres & Santander (2013), la ausencia de políticas públicas y la ineficacia de las leyes existentes llevan al descontento de la sociedad, debido a que, en muchos casos, más que ausencia es inoperancia de la aplicación de las políticas públicas. El Estado, busca corregir este tipo de descontentos con leyes, decretos y actos administrativos, manifiestan los autores, como si este tipo de elementos dependiera el buen funcionamiento del Estado, estos solo alivian la problemática y siguen acrecentando el malestar de la sociedad. Mendiaz (2007), sostiene que las políticas públicas en su conjunto son un cristal que a través de estas pueden visibilizar las transformaciones de las relaciones entre el Estado y la Sociedad.

Tal como se puede apreciar, el tema de las políticas públicas dentro del quehacer del papel del Estado es fundamental, ya que es la herramienta idónea para atender los problemas que aquejan la sociedad, para Pretizzo (2002), sostiene que las políticas públicas son el instrumento diáfano en la actuación Estatal, ya que esta tiene un fin específico y es la direccionar los destinos de este. Todas estas deben estar orientadas y perfiladas a varias funciones dentro del andamiaje Estatal, como a la resolución de problemas públicos, así como también crear acciones de contraer o acelerar sectores económicos.

Las políticas públicas, dan un alto grado de importancia a la sociedad, en la atención a la problemática social que enfrenta cada Estado, es por eso que las políticas

públicas dentro del rol Estatal, la Hacienda Pública, van de la mano. Las políticas públicas deslumbran, desmantelan la problemática, que el Estado debe atacar, mientras que la Hacienda le da la mano, en la consecución de los recursos para poder trabajar en toda la problemática. Las políticas públicas en palabras de Valenzuela (2003), propician el conocimiento de la realidad, dentro del espectro territorial, donde quedan al descubierto grandes problemas, de tipo social, de tipo ambiental, un tema con bastante trabajo por realizar. El tema permite descubrir las grandes ventajas, así como poder ver también las desventajas, al tener toda esta información clara, se pueden diseñar las estrategias de solución a toda esta problemática, al igual que la cantidad de recursos necesarios para solventarlos.

Con todo lo expresado anteriormente es importante reconocer que los postulados que existen hoy día en materia tributaria, ha sido en gran medida gracias a los investigadores y autores clásicos, que con sus postulados nunca pasaran de moda, al haber dejado un gran aporte a la humanidad, a la sociedad, donde cada vez que se realiza una investigación, se toman dichos postulados o se confrontan con el fin de generar nuevo conocimiento.

Dentro del principio de Equidad Tributaria y la redistribución, postulados de importantes economistas, filósofos, estudiosos del tema legislativo, establecen que:

John Rawls (2012) cuando en su obra "Teoría de la Justicia" (1971), expresa que la equidad tributaria se alcanza cuando los que tienen mayores ingresos hacen su aportación con una participación mayor en los ingresos estatales, con el fin de contar con los ingresos suficientes y poderlos redistribuir de manera equitativa. En consonancia con lo anterior Rawls es expresa que el principio de equidad tributaria es fundamental dentro de los preceptos de mantener una sociedad justa y equilibrada, considerando la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Por otro lado, el economista escocés Adam Smith (1958), en su libro legendario la Riqueza de las naciones, publicada en el año 1776, expresa que el principio de equidad tributaria es uno de los principios fundamentales en los cuales todo sistema tributario debe basarse; así mismo sostiene que la capacidad contributiva para quien

sostiene el pago del tributo debe ser valorada por el implementador de la obligación tributaria.

John Stuart Mill (2019), nos habla acerca de la equidad tributaria en su obra "Principios de Economía Política", publicada en 1848. Donde expresa que la distribución justa de la carga tributaria es sinónimo de la equidad tributaria, ya que se les debe exigir más a todos aquellos que más tienen, y por el contrario los que su capacidad no alcance lo suficiente puedan contribuir de acuerdo con sus condiciones; esto con el fin de coadyuvar al financiamiento de los gastos del gobierno.

John Maynard Keynes (1936) gran economista británico, reconocido por su gran obra "Teoría general del empleo, el interés y el dinero". Keynes su pensamiento económico era que debía aplicarse el principio de progresividad, donde el Estado a través del gobierno debía intervenir el mercado con el fin de mitigar el efecto desigual, y así fortalecer el dinamismo económico. Keynes en su obra aboga por una justa distribución, donde el principio de equidad tributaria es fundamental, bajo el entendido que quien más gana o más tiene, debe contribuir en mayor proporción. De igual manera este autor afirma que los impuestos progresivos son importantes para reducir la desigualdad, y poder realizar una asignación equitativa en la carga tributaria.

Rivera (2015), citando el trabajo de Amartya Sen, un economista indio que fue premio Nobel de Economía en 1998, donde ha realizado varios textos sobre la justicia social y equidad tributaria, entre las que más se destacan "Desarrollo y Libertad" (1999) e "Igualdad de Oportunidades" (1997). Según Rivera, Sen es un economista que realizó varios aportes al tema de la equidad tributaria, donde esta debe contener una visión más amplia de la justicia social, que incluye la eliminación de la pobreza, la promoción de la igualdad de oportunidades y el respeto por los derechos humanos. Sen, es partidario según sus apuntes que debe existir una tributación progresiva, donde la justicia tributaria y por ende la equidad tributaria debe ser considerada para no afectar a las personas con poca capacidad contributiva.

Por otro lado, David Hume, contextualizó en su ensayo *Some Addenda* en (1968), ensayo que fue compilado e incluido en su obra "Investigación sobre los principios de la moral"; Hume, hace referencia a la justicia distributiva, así como el principio de equidad tributaria, en el que expresa que la justicia distributiva no puede ser entendida y atendida como una verdad absoluta, sino que debe guardar relación con los principios de proporcionalidad y correspondencia, donde cada persona realice su aporte a la sociedad en la medida en que le corresponde. En materia de la equidad tributaria, nuevamente hace relación a que este guarda mucha concordancia con el principio de proporcionalidad a la capacidad contributiva de cada persona, y por ende aquellos que más ingresos o riqueza ostenten, deberán contribuir en mayor proporción.

En palabras de Mellizo (2004), sobre John Locke (1960), donde resalta la obra sobre el Segundo Tratado sobre el Gobierno Civil, donde Locke, trata sobre el poder legislativo, y el papel importante que este juega en la elaboración de las leyes con sentido justo y reglado en el principio de equidad. Locke afirma que el poder legislativo debe limitarse a la ley natural, donde su ejercicio fundamental es la de brindarle protección a los ciudadanos sobre los derechos de la propiedad. Es ahí donde el principio de la equidad tributaria hace su alarde, como garante para que el gobierno no se exceda en su facultad de cargar más impuestos que sean injustos o en su defecto, estos no tengan nada que ver con los objetivos del gobierno.

Según Mellizo, Locke, hace un importante aporte al estudio del comportamiento del funcionamiento de los tres pilares del poder públicos (Ejecutivo; Legislativo y el Judicial) que los impuestos tengan alto grado de proporcionalidad encaminados a la capacidad de pago de cada una de las personas que integran la sociedad. Quienes más ganan y tienen, deberán contribuir en mayor proporción al sostenimiento de la carga pública. El sistema tributario en la concepción de Locke, dice Mellizo que; el sistema tributario debe ser justo y equitativo, estos serán pilares fundamentales para que un gobierno justo y legítimo pueda gobernar.

Para Jeremy Bentham (1789) en su obra "An Introduction to the Principles of Morals and Legislation"; Jean Jacques Rousseau (1762) en su obra el contrato social;

Emanuel Kant (1797 y 1979) en su obra "La metafísica de las costumbres"; es importante resaltar que todos estos grandes exponentes del tema jurídico, económico, filosófico coinciden en refrendar el concepto de la justicia distributiva, al igual que la equidad tributaria, en donde según sus postulados, nos permite compilar al pensamiento común de estos grandes autores; donde al final el que más gana, será quien deba contribuir en mayor escala. Los principios tributarios el legislador y el órgano de control, deben dar cumplimiento a la Constitución Política, con el fin de hacer cumplir el mandato emanado por el pueblo.

### **III. Capítulo. Decisiones teóricas metodológicas**

Con la sólida fundamentación proporcionada en los capítulos anteriores, que delinearon tanto el problema objeto de investigación como el enriquecedor marco teórico y referencial, nos adentramos ahora en el capítulo III, donde se detallará minuciosamente la etapa de planificación y el meticuloso diseño de esta investigación doctoral. En este capítulo, se procederá a explicar todos los aspectos relacionados con la etapa de planificación y el diseño de la investigación doctoral. En este punto, se consideran las acciones relevantes para la aplicación y desarrollo del método científico.

El trabajo abarca el periodo 2006-2022, cabe comentar que el periodo presidencial para México es de 6 años, denominados “sexenios”, y para Colombia es de 4 años, denominados “cuatrienios”. Consideramos que en dichos periodos podemos establecer importantes análisis, con el fin de determinar la utilización extrafiscal en el impuesto de renta, así como el respeto por los principios de justicia tributaria y de manera específica el principio de equidad tributaria.

En el contexto de la investigación, se debe recordar que tanto los impuestos directos como los indirectos deben estar en consonancia con los principios que rigen el sistema tributario. Estos principios pueden encontrarse explícitamente en los textos constitucionales y también pueden ser delineados por la jurisprudencia. Es relevante destacar que este estudio se enfocará exclusivamente en los casos de México y Colombia, ya que cada uno de ellos establece de manera clara y explícita ciertos principios en sus respectivos textos constitucionales.

En el caso de México, el artículo 31, en su fracción IV, establece la obligación de los ciudadanos mexicanos de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa. Por su parte, Colombia sigue una línea similar, ya que en su artículo 363 de la Constitución contempla de manera literal y clara los principios de equidad tributaria, eficiencia y progresividad. Además, se estipula que las leyes tributarias en Colombia no pueden aplicarse de manera retroactiva. Estos principios

fundamentales proporcionan una base sólida para analizar y evaluar el sistema tributario en ambos países en el marco de esta investigación.

Dentro del argot tributario es fácil identificar varios principios tributarios, como son: (legalidad, igualdad, eficiencia, equidad, progresividad, irretroactividad, unidad de materia y capacidad contributiva), pero más allá de su identificación, es súper importante conocer sus alcances y límites dentro de las normas tributarias. Es ahí donde las altas cortes (México y Colombia) han emitido nutrida jurisprudencia al respecto, donde han expresado algunos límites que tiene el legislador al imponer tributos. Cabe anotar que en México quien ejerce la potestad del control de constitucionalidad de las leyes o normas es la Suprema Corte Constitucional, quien es la encargada, de garantizar que las leyes se emitan acorde a la Constitución.

Para el caso de Colombia, el procedimiento es similar, y es la Corte Constitucional Colombiana, quien se encarga de velar, por dicho control de legalidad, respeto por los principios amparados en la Constitución. Tal como lo manifiesta Upegui Mejía (2011), cuando expresa que México y Colombia, más allá de ser países con la misma lengua, tienen muchas similitudes en materia tributaria, ya que, al ser estados constitucionales, garantizar los derechos individuales, revestir los poderes al gobierno, e incorporar principios como el de legalidad, equidad, justicia, y proporcionalidad en sus textos constitucionales.

Dentro del contexto de la investigación en curso, es esencial abordar los desafíos inherentes a la determinación del enfoque y la metodología a utilizar. La selección del enfoque y la metodología de investigación constituyen un paso crucial en cualquier estudio, y esta investigación no es la excepción. Tanto la metodología cuantitativa como la cualitativa ofrecen perspectivas valiosas para el investigador, y la elección entre ellas depende de la naturaleza de la información que se busca y de cómo se pretende utilizar para comprender la realidad del objeto de estudio.



En este contexto, se propone la adopción de una metodología mixta, que permite la integración y el uso conjunto de enfoques cuantitativos y cualitativos. Esta aproximación ofrece la flexibilidad necesaria para abordar de manera integral los aspectos relevantes de la investigación y aprovechar al máximo las ventajas de ambos enfoques. La metodología mixta brinda la oportunidad de obtener una comprensión más completa y matizada del problema de investigación, enriqueciendo así los hallazgos y las conclusiones.

Para el estudio de los fines extrafiscales en el Impuesto de Renta, así como la relación con el principio de Equidad Tributaria en los países objeto de estudio (México y Colombia), es importante revisar la extrafiscalidad y sus fines en el Impuesto de Renta, desde el punto de vista de expertos y estudiosos de dicho tema, que puedan expresar su opinión acerca de los fines extrafiscales y su relación con el Principio de Equidad Tributaria, en la distribución de los beneficios, así como el impacto que sufre el contribuyente cuando se vulnera el principio de Equidad Tributaria.

Dentro del presente capítulo se aborda detenidamente el aspecto metodológico de la investigación, que representa el núcleo central de cualquier documento científico. En este contexto, se examina el paradigma de la metodología de investigación, un concepto enriquecido por varios autores con diversas perspectivas esenciales. La elección del tipo de investigación y la definición de los criterios de validez son decisiones fundamentales que contribuyen de manera crucial a la obtención de resultados y a la respuesta a las preguntas planteadas en la investigación.

Para lograr los objetivos propuestos, se han considerado diversas referencias metodológicas en un orden específico, incluyendo las contribuciones de Gómez Mendoza, Deslauriers, Álzate Piedrahita, Méndez, Eco, Cisneros Estupiñán, López, González, Pazos Jiménez, Muñoz Razo, Bernal Torres, Blanco, Ñaupas Paitán, Valdivia Dueñas, Palacios Vilela, Romero Delgado, Hernández Sampieri y Mendoza Torres, entre otros. Estas fuentes y guías metodológicas han sido consultadas para estructurar adecuadamente el enfoque de investigación, tanto cualitativo como cuantitativo, con el objetivo de interactuar de manera efectiva con ambas

metodologías, aprovechando así la flexibilidad que el fenómeno de investigación permite.

### **III.I Diseño y alcance de la investigación**

Tanto la metodología cuantitativa como cualitativa tienen sus ventajas y sus desventajas al momento de realizar una investigación. Por esta razón, es importante considerar que, en algunos casos, podrían darse circunstancias de que ninguno de los dos métodos planteados anteriormente ofrezca la información suficiente, y por tanto la investigación no diera los frutos esperados. Es en este momento, cuando surge la posibilidad de emplear una metodología que le dé cobertura a lo cuantitativo y a lo cualitativo, es ahí cuando aparece la investigación de corte mixta que busca suplir las deficiencias de una y otra investigación.

La investigación mixta, es una combinación de la investigación cualitativa y investigación cuantitativa con el fin de responder a una cuestión o hipótesis. Al utilizar esta metodología, es importante decir que combina ambas metodologías, y ayuda a obtener una radiografía más completa, al integrar los puntos fuertes de los dos métodos: en consonancia con lo anterior esta metodología proporciona un enfoque integral que organiza, combina y analiza los datos estadísticos con mayor profundidad, así como permite ampliar el espectro y verificar los resultados obtenidos de muchas fuentes.

Para López y González (2014), la aplicación de diversas herramientas metodológicas consideradas en el método elegido que nos permite reconfirmar la existencia de este, pero al mismo momento su impacto y posteriormente su solución, dándonos en consecuencia una hipótesis aceptable y con ello una investigación positiva, y lo que es mejor, propositiva. De ahí la importancia de la escogencia de la metodología implementada en la investigación.

Esta investigación pretende definir los fines extrafiscales en el Impuesto sobre la Renta y su relación con el principio de Equidad Tributaria, como la incidencia de la moral tributaria que la sociedad creó en la cultura a la tributación, establecido como

un deber fundamental necesario para la sobrevivencia del Estado, así mismo como el uso del recurso por parte del Gobierno, quien es al final quien administra los recursos que ingresan a las arcas Estatales, producto del recaudo de los tributos.

A continuación, haremos una breve explicación del método mixto, así como el método cuantitativo y cualitativo, para conocer esta integración, así como el estudio de cada uno de ellos de manera separada que es importante para poder lograr la cohesión entre estos.

#### **a) Diseño metodológico mixto.**

Con lo expresado anteriormente, el diseño metodológico utilizado, según la naturaleza de la investigación es tipificada como situacional, se utilizará el enfoque mixto; donde se involucra lo cuantitativo y lo cualitativo de forma integrada y secuencial, ya que se persigue describir sucesos complejos en su medio natural con información cuantitativa. Esta particular característica de este método situacional implica el hecho que se obtienen relaciones de reciprocidad y convergencia, que van más allá de la simple complementariedad.

El método de investigación mixta implica la utilización de una combinación de procesos que abarcan la recolección, análisis y vinculación de datos tanto cuantitativos como cualitativos en un mismo estudio o en una serie de investigaciones relacionadas. En este contexto, se examina a fondo la naturaleza, las características, las posibilidades y las ventajas del enfoque mixto en su aplicación dentro de la investigación científica. Este diseño metodológico permite la incorporación de diversas estrategias, como los diseños concurrentes, secuenciales, de conversión y de integración. Además, se resalta su relevancia en relación con aspectos como la formulación del problema de investigación, la selección de la muestra, la recopilación y el análisis de datos, así como la realización de inferencias significativas para el estudio en cuestión.

A continuación, algunos postulados de autores que avalan dicha postura de trabajar con un método mixto, donde comentan algunos, ya desde hace mucho tiempo se

viene trabajando de manera natural con la interacción de los dos métodos el cualitativo y el cuantitativo

Según Hernández et al. (2008), los métodos mixtos representan un enfoque de investigación que engloba una serie de procesos sistemáticos, empíricos y críticos. En esencia, estos métodos implican la recolección y el análisis tanto de datos cuantitativos como cualitativos, con el propósito de integrarlos y discutirlos de manera conjunta. De esta manera, se busca obtener inferencias significativas a partir de toda la información recopilada, lo que se denomina como "metainferencias", y lograr una comprensión más profunda del fenómeno objeto de estudio.

Por otro lado, Chen (2006) define los métodos mixtos como la integración sistemática de enfoques cuantitativos y cualitativos en un solo estudio, con el objetivo de obtener una visión más completa del fenómeno investigado. Según este autor, estos métodos pueden combinarse de dos formas principales: la "forma pura de los métodos mixtos", en la que las aproximaciones cuantitativas y cualitativas mantienen sus estructuras y procedimientos originales, y la "forma modificada de los métodos mixtos". en la que se adaptan, modifican o sintetizan para abordar la investigación de manera más eficiente y gestionar los recursos disponibles.

En consonancia con esto, Creswell (2013) y Lieber y Weisner (2010) contextualizan que los métodos mixtos utilizados diversas fuentes de evidencia, como datos numéricos, verbales, textuales, visuales y simbólicos, entre otros, con el fin de comprender problemas en las ciencias. Por otro lado, Johnson (2006) adopta una perspectiva más amplia y considera la investigación mixta como una secuencia en la que se integran enfoques cuantitativos y cualitativos, otorgándoles mayor énfasis a uno de ellos o asignándoles un peso similar.

En el estudio de la metodología mixta, es importante considerar la tipología de métodos y diseños de investigación. Sampieri (2016) propone una clasificación que unifica los criterios de ambos métodos con el objetivo de combinarlos y ampliar el campo de acción. En la investigación de corte mixto, se utiliza un solo método, pero

se integran los puntos clave de cada método de investigación por separado. A continuación, describiremos cuando esta combinación:

En el método cuantitativo, se trabajan diseños experimentales, que pueden ser preexperimentales, experimentales puros o cuasiexperimentos. También se pueden emplear diseños no experimentales, los cuales pueden ser transversales o longitudinales. Además, se utilizan varios diseños en estudios cuantitativos.

Por otro lado, en el método cualitativo, se pueden emplear diversos diseños como teoría fundamental, etnográfico, narrativo, fenomenológico, de investigación-acción, entre otros. También es posible combinar varios diseños en este enfoque.

La combinación de métodos y diseños en la investigación mixta, como se ha mencionado, posibilita aprovechar las fortalezas propias de cada enfoque, lo que resulta en una comprensión más completa y enriquecedora del fenómeno objeto de estudio. Esta integración sistemática de datos cuantitativos y cualitativos proporciona una visión más holística y profunda, permitiendo al investigador abordar el problema desde diversas perspectivas y obtener un conocimiento más sólido y enriquecedor.

Para emplear el método mixto, es esencial la interacción entre ambos enfoques, independientemente de si se utilizan en proporciones iguales o desiguales. Lo fundamental radica en que ambos métodos se encuentran presentes en la misma investigación, siempre y cuando agregan valor al estudio en comparación con el uso de un único enfoque, como señalan Lieber y Weisner (2010). No obstante, esta elección suele conllevar la asignación de mayores recursos económicos, la participación de más personas, conocimientos y tiempo. Diversos autores, como Creswell (2013a), Niglas (2010) y Unrau, *et al.*, (2005), identifican varios factores a considerar al optar por un enfoque cuantitativo, cualitativo o mixto, tales como:

1. El investigador debe tener en cuenta el enfoque que mejor se adapta a su planteamiento del problema. En este contexto, es relevante recordar que los problemas que exigen la identificación de tendencias suelen beneficiarse de

un diseño cuantitativo, mientras que aquellos que requieren una exploración en profundidad tienden a alinearse mejor con un diseño cualitativo. Para problemas que son inherentemente complejos, la elección de métodos mixtos puede representar una respuesta apropiada.

2. El investigador debe tener en cuenta su nivel de conocimiento y entrenamiento en cada enfoque. Aunque es importante estar preparado en los tres enfoques, es válido considerar la aproximación en la que se tenga mayor dominio.

Creswell (2013), destaca que disponer de un conjunto diverso de herramientas metodológicas amplía la capacidad para abordar una variedad de tareas y satisfacer diversas necesidades de investigación. No es aconsejable forzar todas las tareas en una sola herramienta, sino seleccionar la que sea más apropiada según el tipo de problema o tarea en cuestión. En resumen, las decisiones metodológicas deben fundamentarse en el planteamiento del problema y las circunstancias que lo rodean.

Según Creswell (2013a), Teddlie y Tashakkori (2012), y Hernández *et al.*, (2008), los métodos mixtos presentan características importantes que deben ser consideradas:

- **Eclecticismo metodológico:** Se permite la utilización de diversas teorías, supuestos e ideas en el proceso de investigación.
- **Pluralismo paradigmático:** Reconoce la existencia de Múltiples paradigmas y enfoques en la investigación, permitiendo la integración y combinación de diferentes perspectivas teóricas y metodológicas.
- **Aproximación iterativa y cíclica a la investigación:** Se enfatiza en un proceso de investigación que involucra la retroalimentación constante, donde se revisan y ajustan los métodos y enfoques a medida que se obtienen resultados y se profundiza en el análisis.

- **Orientación hacia el planteamiento del problema:** Los métodos a emplearse en un estudio se definen en función del problema de investigación planteado, priorizando la adecuación de los métodos a las preguntas de investigación y los objetivos planteados.
- **Enfoque flexible y adaptativo:** Se utiliza un conjunto de diseños y procesos analíticos que se ajustan a las circunstancias particulares de cada estudio, sin limitarse a un enfoque estático o predefinido.
- **Énfasis en la diversidad y pluralidad:** Se valora la inclusión de Múltiples perspectivas, voces y datos en la investigación, promoviendo la variedad de fuentes de información y enfoques metodológicos.
- **Consideración de continuo en lugar de dicotomías:** Se evita la rigidez de categorías dicotómicas y se prefiere el uso de continuo, reconociendo la flexibilidad y la interconexión entre diferentes enfoques y dimensiones metodológicas.
- **Tendencia al equilibrio entre perspectivas:** Se busca un equilibrio entre los enfoques cuantitativos y cualitativos, reconociendo que cada uno aporta diferentes fortalezas y limitaciones para abordar una investigación.
- **Fundamentación pragmática:** Se prioriza la utilidad y eficacia de las herramientas metodológicas, eligiendo aquellas que sean más apropiadas para abordar la tarea o problema específico, incluso combinando diferentes enfoques según sea necesario, similar a la elección de herramientas adecuadas para una tarea específica (como un martillo, una lija, un serrucho o un destornillador).

Nos hemos inclinado por trabajar el método mixto teniendo en cuenta los apuntes de diferentes autores mencionados anteriormente, así como la complejidad entre la objetividad y la subjetividad que representa nuestro trabajo de estudio. El problema de investigación de nuestro trabajo de tesis que aborda ¿Cuáles son los fines extrafiscales en el Impuesto Sobre la Renta y su relación con el principio de Equidad Tributaria en los Sistemas Tributarios de México y Colombia?

Dentro del problema de investigación una realidad objetiva es el papel del Estado y su rol de ejecutor del gasto público, así como su poderío y actuación en el recaudo, por otro lado, nos encontramos ante una realidad subjetiva como son los principios tributarios y algunos programas de gobierno que no tienen forma y mucho menos sentido su realización. En consonancia con la realidad subjetiva, el trabajo a lo largo de su desarrollo puede presentar diversidad de realidades, ya que influye mucho la percepción de los diferentes actores del Estado, así como los gobernantes de turno y su ideario político.

Las posiciones del gobierno, los contribuyentes, el poder público, esta interacción construye significados diferentes, donde se contemplan idearios políticos; compromisos políticos; programas de gobierno; recursos económicos estatales; niveles de pobreza; crisis económicas; todos estos fenómenos son tan complejos que basarlos en un solo estudio ya sea cualitativo o cuantitativo resultan insuficiente para poder enmarcarlo en una sola línea. Es por eso que surge la necesidad de realizar este estudio de corte mixto con el fin de poder profundizar en el tema y poder abordarlo con alto grado de experticia, donde se conjugaran opiniones de expertos, encuestas a estudiosos en el tema tributario, así como la realización de debates, Webinar, entrevistas a estudiosos que hayan abordado temas de la misma envergadura. Tal como lo manifiesta Creswell (2013<sup>a</sup>) las investigaciones hoy día requieren de un trabajo multidisciplinario, lo cual contribuye a realizar y concentrar equipos de personas con intereses y aplicaciones de metodologías diversas, dando cabida al estudio mixto.

### **b) Diseño metodológico cuantitativo**

El método cuantitativo plantea el uso del diseño no experimental. Los diseños no experimentales, en tanto que fundamentada esencialmente en la observación del objeto de estudio en su contexto natural con el propósito de analizarse. El diseño no experimental es aquel que se puede llevar a cabo sin manipular intencionalmente las variables, principalmente se fundamenta en la observación del fenómeno en el contexto natural donde ocurre, para después analizarlo. La investigación no experimental, es llamada también *ex post facto*, porque estudia



sucesos ocurridos sin que el investigador intervenga directamente, por lo tanto, permite a través de la observación de las variables establecer la relación de ellas con el contexto (Kerlinger y Lee, 2002).

Esta investigación según la naturaleza de los objetivos y conocimiento a alcanzar es de carácter descriptivo, explicativo y exploratorio, ya que, busca especificar la situación del arte en esta temática en particular y establecer relaciones teóricas de causalidad entre conceptos, vía el análisis de fuentes primarias, secundarias y terciarias de información, describiendo relaciones de las variables que componen el fenómeno.

La metodología cuantitativa, según Tamayo (2007), se basa en el contraste de teorías existentes mediante la formulación de hipótesis, las cuales son sometidas a prueba utilizando muestras representativas de la población o fenómeno de estudio. Es fundamental contar con una teoría previa, ya que este enfoque científico sigue un método deductivo.

La metodología cualitativa, por otro lado, adopta un enfoque diferente, centrándose en la construcción de teorías a partir de proposiciones extraídas de un cuerpo teórico. En lugar de requerir una muestra representativa, utilice una muestra teórica compuesta por uno o más casos. Este enfoque utiliza el método inductivo, partiendo de un estado nulo de teoría y permitiendo que las conclusiones emerjan a medida que se analizan los datos cualitativos.

En términos generales, la metodología cuantitativa se caracteriza por su enfoque en la formulación de preguntas de investigación, hipótesis y variables, seguido de la recolección de datos cuantitativos y su análisis mediante métodos estadísticos. En contraste, la metodología cualitativa se centra en la comprensión profunda de fenómenos a través del análisis de datos cualitativos, sin la necesidad de una muestra representativa y utilizando un enfoque inductivo para la construcción de teorías.

La metodología cuantitativa, utilizada para abordar preguntas de investigación y probar hipótesis previamente definidas, se basa en la recolección y análisis de datos numéricos. Este enfoque se centra en la medición, el conteo y, frecuentemente, en el uso de estadísticas para identificar patrones de comportamiento en una población de manera precisa.

Este enfoque cuantitativo tiene sus fundamentos en el positivismo, que busca encontrar causas a través de métodos como cuestionarios y genera datos que son susceptibles de análisis estadístico. Se caracteriza por ser deductivo, priorizando la objetividad. El investigador observa, mide y manipula variables, manteniendo una separación entre él mismo y el fenómeno de estudio. Aquello que no puede medirse o observarse con precisión se excluye como objeto de estudio. Es importante señalar que el enfoque cuantitativo fue el primero en desarrollarse en la investigación.

Según Rodríguez (2010), el método cuantitativo se enfoca en los hechos o causas de los fenómenos sociales y muestra poco interés por los estados subjetivos de los individuos. Emplea cuestionarios, inventarios y análisis demográficos que generan datos numéricos, los cuales pueden someterse a análisis estadístico para verificar, aprobar o rechazar las relaciones entre las variables definidas de manera operativa. Por lo general, la presentación de los resultados de los estudios cuantitativos se respalda con tablas estadísticas, gráficos y análisis numéricos (p. 32).

El proceso de investigación cuantitativa comienza con la delimitación de una idea que se va estrechando, ya desde ella, se derivan los objetivos y las preguntas de investigación. Luego, se realiza una revisión exhaustiva de la literatura existente y se construye un marco teórico o conceptual que servirá de base para la investigación. A partir de las preguntas planteadas, se formulan hipótesis y se determinan las variables que serán objeto de estudio. Seguidamente, se desarrolla un plan de investigación que incluye el diseño del estudio.

En la fase de ejecución, se procede a la medición de las variables en un contexto específico, recolectando los datos necesarios para el análisis. Estos datos suelen analizarse utilizando métodos estadísticos para obtener resultados cuantitativos. Finalmente, se elaboran conclusiones en función de las hipótesis planteadas y se discuten los hallazgos a la luz de la literatura revisada.

En cuanto a la temporalidad del fenómeno estudiado, existen dos enfoques posibles. Por un lado, el diseño longitudinal implica el estudio y la evaluación de las mismas variables a lo largo de un período prolongado, utilizando estudios de corte transversal y análisis dinámicos con datos temporales, tal como lo señala Myers (2006).

### **c) Diseño metodológico cualitativo**

La estructura general que caracteriza a una investigación cualitativa varía según el diseño escogido, como señala Sampieri (2016). Los informes de investigación cualitativa pueden ser tanto académicos como no académicos. En la presentación de los resultados de una investigación de enfoque cualitativo, se destacan tres aspectos importantes según el autor: la narrativa general, el respaldo de las categorías con ejemplos concretos y el uso de elementos gráficos. Además, se enfatiza en que el informe debe proporcionar una respuesta clara al planteamiento del problema, indicar las estrategias utilizadas para abordarlo y detallar los datos que fueron recolectados, analizados e interpretados por el investigador.

Sampieri (2016), también destaca algunas propiedades esenciales a considerar al aplicar la metodología cualitativa, con el objetivo de mantener el enfoque durante todo el proceso de investigación. Estas propiedades, según Sampieri, son importantes para que el investigador pueda llevar a cabo la investigación de manera efectiva. Estos puntos incluyen:

- El reporte cualitativo se caracteriza por ser una exposición narrativa detallada de los resultados, según Savin y Major (2013), Neuman (2009) y Merriam (2009). Sin embargo, se deben omitir los detalles que los lectores

ya conocen, como señalan Williams, Unrau y Grinnell (2005). Por ejemplo, si se presenta una investigación sobre la relación entre un grupo de médicos y sus pacientes terminales a la junta directiva de un hospital, la descripción del entorno (el hospital) debe ser breve, ya que los miembros de la junta están familiarizados con él.

- Esterberg (2002), sugiere que, al principio de la elaboración del informe cualitativo, se debe cuestionar qué aspectos son relevantes para incluir y cuáles deben excluirse.
- En el informe de investigación cualitativa, las descripciones y narraciones deben utilizar un lenguaje vívido, natural y un estilo más personal, según la recomendación de diversos autores. Es fundamental evitar el uso de un lenguaje sexista o discriminatorio.
- Las secciones del informe deben estar conectadas mediante un "hilo conductor", lo que significa que el último párrafo de una sección debe enlazar con el primer párrafo de la siguiente sección.
- En los informes cualitativos, además de las descripciones y significados, es esencial incluir fragmentos de contenido o testimonios expresados por los participantes en cada categoría y tema emergente. Estos testimonios deben presentarse en el lenguaje natural de los participantes, incluso si contienen errores gramaticales o palabras que podrían considerarse inapropiadas por algunas personas. Estos testimonios proporcionan ejemplos concretos de las experiencias de los participantes.
- Para enriquecer la narración central del informe, se recomienda el uso de ejemplos, anécdotas, metáforas y analogías. La narración puede redactarse en primera persona y puede comenzar con una historia, un testimonio, una reflexión o una anécdota. Incluso, como sugieren Creswell (2013b) y Cuevas (2009), puede estructurarse como un "cuento", una "novela" o una "obra de teatro", adoptando un estilo narrativo.

- Es importante señalar y aclarar las contradicciones que puedan surgir en la investigación.
- En la interpretación de resultados y la discusión, se revisan los hallazgos más importantes y se incorporan los puntos de vista y reflexiones tanto de los participantes como del investigador sobre el significado de los datos, los resultados y el estudio en su conjunto. También se deben destacar las limitaciones de la investigación y ofrecer sugerencias para futuras investigaciones.
- El investigador debe mantener la honestidad con la audiencia del estudio al respecto de su posición personal. Esto incluye la inclusión de una breve sección en el informe donde se explica su papel y perspectiva en relación con el fenómeno y los hechos investigados, así como sus antecedentes, valores, creencias y experiencias que puedan influir en su visión del problema. Además, debe informar si tiene alguna conexión personal o laboral con los participantes, según lo sugieren Cuevas (2009) y Zemliansky (2008). Las anotaciones personales son útiles para este propósito.
- Es fundamental prestar atención a los detalles en todo el informe, no solo en la narración, sino también en la estructura general.
- En el análisis, la interpretación y la discusión del informe, es esencial incluir descripciones profundas y completas, junto con su significado, en relación con el contexto o ambiente, los participantes, los lugares, objetos, eventos y situaciones. También deben abordarse las categorías, temas y patrones emergentes relacionados con el planteamiento del problema, así como sus conexiones con hipótesis y teoría.
- Siguiendo las sugerencias de Mertens (2010), muchos informes deben contener una narración detallada sobre el fenómeno o hecho estudiado, la ubicación del lugar de investigación, el clima emocional durante la investigación y las estructuras organizativas y sociales del entorno. Esto incluye reglas, grupos y cualquier otro elemento relevante para que el lector comprenda completamente el contexto de la investigación.

- En ocasiones, las transcripciones pueden agregarse como anexos al informe, ya sea con fines de auditoría o para que los lectores interesados puedan profundizar en la investigación, como señala Mertens (2010). Sin embargo, es crucial recordar que nunca se deben identificar a los participantes por su nombre real, garantizando la confidencialidad completa.
- Se deben incluir todas las voces o perspectivas de los participantes en la medida de lo posible, al menos las más representativas. Esto implica dar voz a los marginados, líderes, personas comunes, hombres y mujeres, entre otros, para reflejar sus necesidades, sentimientos y declaraciones.
- Sandelowski y Leeman (2012), recomiendan que en el informe se traduzcan los resultados en oraciones temáticas y en intervenciones, ofreciendo sugerencias de mejora, iniciativas o cambios necesarios.
- Para enriquecer el lenguaje utilizado en el informe, se sugiere aprovechar la función de sinónimos y sinónimos, y utilizar diccionarios de términos cualitativos disponibles en línea. También es útil consultar manuales de estilo de publicaciones y el documento titulado "Indicaciones para la elaboración de un manuscrito original". Estos recursos ayudarán a mejorar la calidad de la escritura y la presentación de los resultados de la investigación cualitativa.

### **III.II Matriz de congruencia y constructo de la investigación**

En el presente estudio se presenta la matriz de congruencia en la **Tabla III-1** Matriz de consistencia. que presenta el constructor de la investigación.

**Tabla III-1** Matriz de consistencia.

Problema	Objetivo	Hipótesis	Variable	Dimensión	Indicador
<b>Problema General</b> ¿Cuáles son los efectos de la extrafiscalidad en el Impuesto Sobre la Renta y que relación guarda con el principio de Equidad Tributaria en los Sistemas Tributarios de México y Colombia?	<b>Objetivo General</b> Analizar a la extrafiscalidad y sus efectos en el impuesto sobre la renta, así como observar su relación con el principio de Equidad Tributaria en los Sistemas Tributarios de México y Colombia.	<b>H1:</b> La extrafiscalidad tiene efectos en el impuesto sobre la renta y se asocian al Principio de Equidad Tributaria, en el reparto de las cargas tributarias, así como en función de los ingresos en los tributarios de México y Colombia.	Principio de Equidad	Contribución	Equidad horizontal
					Equidad vertical
<b>Problemas Específicos</b> ¿Qué fines extrafiscales se identifican en el impuesto a la renta en los Sistemas Tributarios de México y Colombia?	<b>Objetivos Específicos</b> Identificar y describir los fines extrafiscales que se identifican en el impuesto a la renta en los Sistemas Tributarios de México y Colombia.	<b>H2:</b> La aplicación de medidas extrafiscales en el Impuesto Sobre la Renta conlleva una redistribución de la carga tributaria considerando la capacidad de pago, la categoría del ingreso, así como las exenciones y beneficios tributarios en los sistemas tributarios de México y Colombia.	Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta	Recaudación Tributaria	Constitucionalidad
					Declaraciones
<b>Problemas Específicos</b> ¿Qué fines extrafiscales se identifican en el impuesto a la renta en los Sistemas Tributarios de México y Colombia?	Especificar cómo se relacionan los fines extrafiscales en los Sistemas Tributarios de México y Colombia, con el principio de Equidad Tributaria.	<b>H3:</b> Existen algunas diferencias significativas en la aplicación de medidas extrafiscales en el impuesto sobre la renta y que ordenamientos relación guardan con el principio de equidad tributaria en cuanto a la capacidad contributiva en función del ingreso los sistemas, así como el otorgamiento de exenciones tributarias en México y Colombia.	Efectos	Impuesto sobre la Renta	Constitucionalidad
					Exenciones
<b>Problemas Específicos</b> ¿Cómo se relacionan los fines extrafiscales en los Sistemas Tributarios de México y Colombia, con el principio de Equidad Tributaria?	Identificar cómo se integra la perspectiva Constitucional en los Sistemas Tributarios de México y Colombia, respecto de los fines extrafiscales y el principio de Equidad Tributaria.		Metodología		Evasión
					Repercusión
	Comparar los resultados han obtenido México y Colombia, en el impuesto de renta, al implementar la Extrafiscalidad en los Sistemas Tributarios, bajo el		Enfoque Mixto	Documental Observación La encuesta	Equidad
			Método Comparado	La entrevista El cuestionario	Muestra
			Diseño No experimental		Se trabajará una matriz documental que abarque el período objeto de estudio, donde se pueda analizar toda la parte legal del Estado mexicano y el Estado colombiano, desde los preceptos constitucionales, hasta la jurisprudencia.
			Nivel Descriptivo, Explicativo Y Exploratorio		120 sujetos con conocimiento en materia tributaria,

---

<p>¿Cómo se integra la perspectiva Constitucional en los Sistemas Tributarios de México y Colombia, respecto de los fines extrafiscales y el principio de equidad Tributaria?</p>	<p>estudio del principio de Equidad Tributaria.</p>	<p>discriminada de la siguiente manera: 60 de Colombia Y 60 de México; Así mismo se trabajará un cuestionario a 6 expertos, con el grado de Dr. En temas tributarios.</p>
<p>¿Qué resultados han obtenido los Estados de México y Colombia, en el impuesto de renta, al implementar la Extrafiscalidad en los Sistemas Tributarios, bajo el estudio del principio de Equidad Tributaria?</p>		

---

Fuente: elaboración propia.



### **III.III Hipótesis de investigación**

**H1:** La extrafiscalidad tiene efectos en el impuesto sobre la renta y se asocian al Principio de Equidad Tributaria, en el reparto de las cargas tributarias, así como en función de los ingresos en los tributarios de México y Colombia.

**H2:** La aplicación de medidas extrafiscales en el Impuesto Sobre la Renta conlleva una redistribución de la carga tributaria considerando la capacidad de pago, la categoría del ingreso, así como las exenciones y beneficios tributarios en los sistemas tributarios de México y Colombia.

**H3:** Existen algunas diferencias significativas en la aplicación de medidas extrafiscales en el impuesto sobre la renta y que ordenamientos relación guardan con el principio de equidad tributaria en cuanto a la capacidad contributiva en función del ingreso los sistemas, así como el otorgamiento de exenciones tributarias en México y Colombia.

### **III.IV Método empleado**

"El método científico es un conjunto de procedimientos por los cuales se plantean los problemas científicos y se ponen a prueba las hipótesis y los instrumentos de trabajo investigativo" (Tamayo, 2007). Al entender por método un orden epistemológico, a partir de la lógica del pensamiento científico que surge de la teoría, Tamayo (2004) considera que teoría y método van siempre juntos, mientras que la metodología es la parte instrumental de la investigación, y como tal lleva al objeto.

El método que se considera para el estudio es el comparativo como procedimiento sistémico para establecer generalizaciones empíricas y comprobar hipótesis. El método comparativo es una manera de generar teorías o refutar hipótesis a través de la comparación basada en procesos similares al científico. Por lo tanto, busca probar científicamente la autenticidad del argumento y establecer las similitudes y diferencias (Gómez y León, 2014).

En las ciencias sociales y específicamente en el campo de la economía, el método comparado analiza los sistemas desde los diferentes sistemas o países, para compararlos entre sí. Así, busca encontrar diferencias y semejanzas para poder plantear conclusiones científicas. En este estudio se busca encontrar las semejanzas y diferencias de los fines extrafiscales en los sistemas tributarios de México y Colombia y su relación con el principio de equidad. Al respecto, Nohlen (2013) afirma que la investigación comparativa permite establecer analogías, similitudes y contrastes partiendo de lo conocido para comprender lo desconocido.

En la misma perspectiva señala Morlino (2005) el método requiere de precisar un ámbito de estudio horizontal y un área temporal longitudinal. En este caso las unidades de estudio espaciales son los sistemas tributarios de Colombia y México basadas en las reformas tributarias que acontecieron desde el año 2006 hasta el año 2022. Siguiendo a Tonon (2011), se hace mención que en el método comparativo el investigador para llevar a cabo la comparación no selecciona arbitrariamente los criterios, sino que se centra en la elección de aquellos que realmente sean pertinentes y puedan ser comparados y contrastados. Partiendo de la perspectiva planteada se definieron como criterios de comparación: Contribución, recaudación tributaria, impuesto sobre la renta y efectos en la fiscalidad del impuesto sobre la renta.

### **III.V El diseño de los instrumentos**

**Revisión Documental:** La revisión documental es una de las técnicas de investigación cuantitativa más utilizadas, ya que consiste en la revisión de documentos existentes vinculados a la materia en estudio. Esta técnica permite fortalecer la investigación a través del uso de las siguientes herramientas: Documentos públicos: Son registros oficiales que pertenecen a una organización, los cuales son investigados posteriormente. Estos pueden ser: informes anuales, manuales de políticas, actividades estudiantiles, etc.

**Encuestas y cuestionarios:** Las encuestas y los cuestionarios son técnicas de investigación cuantitativa efectivas para la recolección de datos. Estas herramientas

pueden implementarse a través de un software de encuestas. Además, están diseñadas para legitimar el comportamiento y la confianza de los participantes. Las preguntas de opción múltiple, Net Promoter Score y la pregunta de tipo matriz, son más utilizadas en las encuestas cuantitativas, ya que ayudan a simplificar y cuantificar el comportamiento de los participantes. Sampieri (2019).

### **III.VI Descripción de los instrumentos**

En la recopilación de datos e información, se han desarrollado los siguientes instrumentos:

**Revisión documental:** Se generó una matriz de revisión documental, que contiene tipo de documento; el análisis consistió en la revisión de toda la información generada desde El Estado de cada país (México y Colombia), es decir: Las leyes, decretos con fuerza, decretos reglamentarios, jurisprudencia emitida por la Corte Constitucional, al igual que los entes fiscalizadores, sentencias del poder judicial, etc.

**Encuesta:** Se diseñaron 18 reactivos o preguntas; a partir, de dos ejes temáticos y sus respectivas dimensiones, a saber:

#### ***Principio de Equidad Tributaria (dimensión: contribución)***

En relación con la extrafiscalidad en el impuesto sobre la renta, es importante destacar que esto se refiere a dimensiones tanto del impuesto sobre la renta en sí como a los efectos no recaudatorios que este impuesto puede tener en la economía y la sociedad.

**Cuestionario:** Este instrumento consta de 16 reactivos o preguntas semiestructuradas de la siguiente manera:

#### ***Principio de Equidad Tributaria (dimensión: contribución).***

En relación con la extrafiscalidad en el impuesto sobre la renta, es importante destacar que esto se refiere a dimensiones tanto del impuesto sobre la renta en sí como a los efectos no recaudatorios que este impuesto puede tener en la economía y la sociedad.

El cuestionario con escala Likert ha sido meticulosamente diseñado teniendo en cuenta las variables y dimensiones relacionadas con el Principio de Equidad Tributaria y la extrafiscalidad en el contexto del impuesto sobre la renta. El principal de este instrumento es recopilar la percepción y opinión de un grupo de profesionales sobre estos temas específicos, con el fin de evaluar su grado de conocimiento y comprensión propósito en relación con la extrafiscalidad en el impuesto sobre la renta y el principio de equidad tributaria.

La aplicación de este cuestionario desempeña un papel fundamental en la medición de las variables que son objeto de estudio en esta investigación. Además, permite obtener información valiosa sobre la percepción de los participantes en lo que respecta a la aplicación de medidas tributarias con un enfoque recaudatorio, así como la posible vulneración de principios tributarios, especialmente el principio de equidad tributaria.

Para la aplicación de estos instrumentos, nos apoyamos con diferentes redes sociales, LinkedIn, Google forms, aplicación de foros, Webinar, entrevistas, llamadas vía WhatsApp, con el fin de recoger todas las opiniones e información que pueda engrosar este estudio.

### **III.VII La descripción de cómo se analizaron los datos**

#### **a) Tipo de investigación.**

El diseño de la investigación es el de un estudio descriptivo de tipo transversal también denominado “cross sectional studies” o estudios transversales, que proporciona una instantánea de las variables de interés y sus relaciones en un momento dado (Santesmases, 2009).

#### **b) Instrumento de medición.**

El estudio empírico se realizó utilizando un instrumento de medición estructurado (cuestionario), que se aplicó a una extraída de la población objeto de estudio usando un método de muestreo no aleatorio por conveniencia.

### **c) Herramientas estadísticas**

En lo que respecta al tratamiento de los datos recopilados en este estudio, se ha empleado una herramienta de análisis multivariante conocida como Dyane (Diseño y Análisis de Encuestas para Investigación Social y de Mercados) versión 4. Dyane es un programa estadístico que integra una variedad de métodos y técnicas ampliamente utilizadas en la investigación social.

La elección de Dyane como plataforma para el análisis de datos se basa en su capacidad para realizar análisis estadísticos avanzados y su versatilidad en la manipulación de datos de encuestas. Esta herramienta permite llevar a cabo una evaluación exhaustiva de las respuestas recopiladas a través del cuestionario Likert y otros instrumentos utilizados en la investigación.

### **d) Técnicas estadísticas.**

En el marco de este estudio, se emplearon diversas técnicas generales de análisis de datos. Para proporcionar una descripción integral del fenómeno bajo investigación, se recurrió a la tendencia central, específicamente, se calcularon los medios, junto con las medidas de desviación estándar para evaluar la dispersión de los datos.

Además de estas medidas, se utilizaron tabulaciones, en forma de tablas de contingencias, para brindar una visión general de la situación del fenómeno en estudio. Estas tablas se complementaron con la representación gráfica a través de histogramas, lo que permitió una visualización más clara y accesible de la distribución de los datos.

Para poner a prueba las hipótesis planteadas en la investigación, se aplicarán técnicas de elevación lineal. Estas técnicas resultaron fundamentales para explorar y comprender la naturaleza de la relación entre las variables y determinar el grado de asociación entre ellas. Se siguió el enfoque propuesto por Santemas (2001) para llevar a cabo este análisis.

En cuanto al tratamiento de los datos recopilados a través de encuestas, se utilizó el programa estadístico Dyane Versión 4. Este programa fue un papel crucial en el análisis y la interpretación de los resultados de la investigación empírica. Los detalles de los resultados obtenidos se presentan de manera exhaustiva en el último capítulo, donde se exponen las conclusiones más relevantes del estudio.

#### e) Ficha técnica.

En la ficha técnica se describen los aspectos técnicos de la investigación, relativos al tipo de investigación, la población objeto de estudio y el tamaño de la población. También se describen las características de la muestra, el tipo de muestreo, el error de muestreo e intervalo de confianza. Otros aspectos que se especifican se refieren al software utilizado para el tratamiento de los datos, las técnicas estadísticas utilizadas y la validación del instrumento de medición. Se detalla también la forma de recolección de los datos.

**Tabla III-2** *Ficha técnica*

<b>Tipo de investigación</b>	Estudio descriptivo transversal
<b>Población</b>	Especialistas en materia fiscal
<b>Tamaño de la población</b>	Infinito
<b>Tamaño de la muestra</b>	120 casos (60 por cada país)
<b>Software estadístico</b>	El estudio se apoyó en el uso de la herramienta "Diseño y Análisis de Encuestas para Investigación Social y de Mercados", conocida como Dyane Versión 4. Este programa estadístico especializado un papel esencial en el procesamiento y análisis de los datos recopilados durante la investigación.
<b>Instrumento de medición</b>	Encuesta Estructurada (19 variables),
<b>Validación del instrumento de medición</b>	Coefficiente Alfa de Cronbach = 0.7353
<b>Recolección de datos</b>	Vía correo electrónico
<b>Técnicas estadísticas</b>	- Medidas de tendencia central - Tabulación simple - Análisis de correlación lineal

Fuente: Elaboración propia.

### f) Prueba del instrumento de medición.

Para probar la consistencia de la medición se utiliza el coeficiente Alfa de Cronbach, que es una técnica que sirve para determinar la consistencia de la medición, un valor de del coeficiente superior 0.7 determina una medición consistente de las variables. Como podemos observar en la tabla 25, el valor arrojado es de 0.7353, lo nos permite determinar que la medición es consistente.

**Tabla III-3** *Coeficiente Alfa de Cronbach.*

N.º	Identificación de las variables
1	País - País
2	Var02 - Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [El principio de equidad se encuentra establecido en las regulaciones tributarias de su país como el reparto de las cargas en función a los ingresos.]
3	Var03 - Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [En su país el Estado ejerce potestad para que se cumpla con la contribución tributaria.]
4	Var04 - Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [La contribución tributaria en su país establece diversas categorías para los contribuyentes.]
5	Var05 - Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [En materia de contribución las leyes de su país atienden y respetan la capacidad de pago del contribuyente.]
6	Var06 - Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [La capacidad contributiva en materia tributaria en su país se asocia con los ingresos que genera el contribuyente para someterse al pago de tributos que le corresponda.]
7	Var07 - Dimensión: Recaudación Tributaria [Las recaudaciones en su país están vinculadas con normas establecidas por los derechos humanos.]
8	Var08 - Dimensión: Recaudación Tributaria [El Estado de su país ejerce potestad para cumplir con la recaudación tributaria.]
9	Var09 - Dimensión: Recaudación Tributaria [Las recaudaciones en su país permiten que el Estado promueva mejores condiciones de vida y les provea una remuneración digna.]
10	Var10 - Dimensión: Recaudación Tributaria [El principio de Equidad consagrado en la Constitución de su país en materia tributaria se relaciona como un ente rector que evita arbitrariedades para con los contribuyentes.]
11	Var11 - Dimensión: Recaudación Tributaria [Los contribuyentes de su país se encuentran satisfechos en materia de declaración y retención tributaria aplicada.]
12	Var12 - Dimensión: Recaudación Tributaria [Los contribuyentes tributarios de su país se ven afectados por la administración tributaria.]
13	Var13 - Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [Las Leyes de su país establecen que el Estado puede disponer libremente sin perjuicio de obligaciones de ley con lo recaudado del Impuesto sobre la Renta.]

N.º	Identificación de las variables
14	Var14 - Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [El Estado de su país al ejercer la potestad tributaria extrafiscal, respeta el principio de Equidad y los derechos fundamentales establecidos en la Constitución.]
15	Var15 - Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [El pago de impuesto sobre la renta en su país se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo.]
16	Var16 - Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [En su país las exenciones al pago del impuesto sobre la renta contempladas en la Ley responden al principio de Equidad.]
17	Var17 - Dimensión: Efectos no recaudatorios [En su país los contribuyentes presentan a tiempo su declaración del impuesto sobre la renta.]
18	Var18 - Dimensión: Efectos no recaudatorios [En su país se aplican infracciones y sanciones por no declarar el impuesto sobre la renta.]
19	Var19 - Dimensión: Efectos no recaudatorios [En su país la evasión del pago del impuesto sobre la Renta tiene repercusión en el desarrollo sostenible y calidad de vida del ciudadano.]
<b>Número de casos</b>	
<b>120</b>	
<b>Número de ítems</b>	
<b>19</b>	
<b>Coefficiente alfa de Cronbach</b>	
<b>0.7353</b>	

Fuente: Elaboración propia.



#### **IV. Capítulo. Análisis y presentación de los resultados**

En esta etapa se realizó la aplicación de instrumentos y recolección de la información suficiente, pertinente y oportuna, con el fin de dar respuesta al problema de investigación planteado, así como de realizar la aplicación necesaria de la información obtenida y demostrar las hipótesis. Cabe anotar que este trabajo a lo largo del tiempo ha venido cambiando, en relación con que es un tema que no ha sido tratado en concreto, donde la extrafiscalidad la verdad es poco conocida, pero si muy aplicada por los países en sus estructuras tributarias. El tema es novedoso ya que trata de mostrar la aplicación extrafiscal en el impuesto más importante que tiene México y Colombia “el impuesto sobre la renta” más conocido como el “ISR”, y su vulneración o respeto al principio Constitucional tributario “Equidad Tributaria”.

Ahora bien, vale decir que no se encontraron trabajos que hayan abordado estas tres variables en un mismo contexto, como la extrafiscalidad, el impuesto sobre la renta y el principio de equidad tributaria, lo que hace del trabajo un trabajo no único, pero si con una connotación de novedad. Es innegable decir que probar la aplicación del principio de equidad no es una tarea sencilla, y más cuando la necesidad económica de los países, para cumplir sus planes de gobierno cada vez es más necesario el recaudo.

Una vez trabajado la estructura metodológica, se inició a la aplicación de los instrumentos de la recopilación de datos de corte cualitativo, y cuantitativo, así como las entrevistas respectivas realizadas a expertos tributaristas y a grandes investigadores del tema objeto de investigación, tanto en México, como en Colombia. Una vez realizado todo el análisis de la información procesada, donde se derivaron fuentes primarias, y secundarias. La información obtenida se detalla a continuación:

Realizado el diseño metodológico, se procedió a la aplicación de los instrumentos de recolección de datos cuantitativos y cualitativos, así mismo se practicaron las visitas en campo en México y Colombia, recogiendo opiniones en foros, Webinar, debates, reuniones, con el fin de afianzar, recoger puntos de vistas y poder llegar a

concreciones importantes. Finalizada esta etapa se llevó a cabo el análisis de los resultados, los cuales derivan de las fuentes primarias y las fuentes secundarias empleadas. Es importante considerar que la presentación de los resultados obtenidos se estructura en 3 puntos o apartados.

El primero corresponde a la caracterización de los datos cualitativos de la matriz documental, donde se realizó un trabajo bibliográfico de corte legal, con el fin de profundizar en el sostén del Estado y su proceder con la implementación de los tributos, en especial el impuesto sobre la renta. Es importante resaltar que, así como el Estado a través de la aplicación de las leyes, el poder judicial también tiene que velar por el carácter de no vulneración de los principios tributarios, que para este caso es el principio de Equidad Tributaria, razón por la cual, dentro de dicha matriz, se encuentran jurisprudencias donde centran posición en la aplicación de los impuestos y su corresponsabilidad con los principios tributarios, en efecto existe la ley que es la herramienta Constitucional para implementar los tributos tanto en México y Colombia, así mismo la reglamentación por parte del ejecutivo para darle un mayor alcance a la ley, y darle claridad al contribuyente acerca de la misma, de igual manera se encuentran los tribunales, con el fin de brindarle todas las garantías a los contribuyentes en cuanto a ejercer su derecho a la defensa cuando ve que sus derechos han sido vulnerados.

El segundo punto hace referencia a la caracterización de datos cuantitativos, donde se trabajó una encuesta con 18 ítems, dos variables y tres dimensiones, la primera variable fue la del principio de equidad tributaria, con su dimensión “contribución”, que pretende recabar las opiniones de expertos en la aplicación irrestricta de los principios constitucionales en materia tributaria en México y Colombia.

Como segunda variable hemos trabajado la extrafiscalidad en el impuesto de renta, donde sus dimensiones fueron el impuesto sobre la renta y los efectos no recaudatorios. Esta información pretende lograr definir a través de los expertos cuales son los fines extrafiscales en el impuesto de renta y su relación con el principio de equidad tributaria, para ello se le realizó con el objetivo de evaluar la opinión, reacciones, actitudes y comportamientos de las personas, con el fin de

medir la aplicabilidad de las variables y las dimensiones establecidas en la prueba tipo Likert.

Para la realización y aplicación de esta prueba se tuvo en cuenta la participación de 60 profesionales en temas tributarios de México y 60 Profesionales del tema tributario de Colombia, con el fin de tener una muestra representativa, y poder llegar a conclusiones, interesantes.

Así mismo en el punto tres se trabajaron preguntas a 6 expertos, con el grado de Doctor en impuestos, donde 3 profesionales, correspondieron a México y 3 profesionales correspondieron a Colombia. Teniendo en cuenta la complejidad del tema, este tipo de preguntas busca extraer toda la información y el conocimiento de los expertos en el tema consultado; los expertos a quienes se les aplicó este instrumento tienen un vasto recorrido en el mundo tributario, así como múltiples investigaciones en temas ligados al objeto de la investigación. Con el análisis de las respuestas de los expertos se busca identificar patrones que sean similares, y poder cotejarlo realizando el comparativo en ambos países. Cabe anotar que las respuestas generadas por los expertos suelen arrojar datos de corte cualitativo, lo que requiere realizar un análisis exhaustivo de las respuestas con el fin de poderlos representar con otros juicios de grandes referentes clásicos, tratados en el marco teórico, con el fin de poder aplicarlos al objeto de esta investigación.

En cuanto a la caracterización de los datos cualitativos (matriz documental); se expuso para el caso de México el periodo de tiempo trabajado fue desde el año 2006 al año 2022; esto conforme a todas las modificaciones suscitadas en materia tributaria y en especial al impuesto sobre la renta en México y Colombia, los niveles de recaudos en esos periodos, las reformas tributarias incorporadas en dicho periodo, así como la incorporación de impuestos de corte extrafiscal, con el fin de incentivar, desincentivar, o corregir conductas, para evitar problemas de salud, así como prevenir, y controlar los impactos negativos en temas medioambientales, como también proteger preceptos establecidos en la Constitución de México y Colombia en temas de alimentación, sobre todo en el sector agropecuario.

La caracterización de los datos cuantitativos, de los análisis 2 y 3; también comprende el análisis semiestadístico, donde se describen las variables dependientes y las independientes, donde las opiniones de expertos entregan un componente importante para conocer cómo ven estos profesionales desde su campo de acción, el desarrollo del principio de equidad tributaria, la extrafiscalidad en el impuesto sobre la renta. Cabe recordar que debido a tantos cambios normativos que dieron lugar a reformas tributarias de corte recaudatorio, la opinión de los expertos en estos temas es de vital importancia y trascendencia para llegar a entrelazarlos en temas comparativos y observar que ha pasado en México y Colombia. Vale mencionar que, es importante la percepción general del tema tributario, en cuanto al papel que juega el Estado a través del gobierno en el desarrollo de la política fiscal para ambos países. A continuación, los análisis.

#### **IV.1 Análisis documental**

Es una técnica de observación complementaria, en el caso de un registro de acciones y programas. La revisión documental permite hacer una idea del desarrollo y las características de los procesos y también la información que se confirma o se pone en duda. En este caso el análisis consistió en la revisión documental de toda la información generada desde El Estado de cada país (México y Colombia), es decir: Las leyes, decretos con fuerza de ley, decretos reglamentarios (aclaratorios a la ley) así como la reglamentación necesaria para que se pueda aplicar la ley, con lineamientos claros, jurisprudencia emitida por la por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para el caso de México, y en el caso de Colombia la Corte Constitucional, al igual que los entes fiscalizadores, sentencias del poder judicial, etc. Todo en concordancia con el tema objeto de estudio.

A continuación, adjuntamos la matriz con todo el componente legal que emana de las tres ramas del poder público, el ejecutivo, el legislativo y el judicial, en la **Tabla IV-1** Matriz documental sobre la documentación legal de México y Colombia. **Tabla IV-1** se presenta la Matriz documental sobre la documentación legal de México y Colombia en relación con el Impuesto de Renta, la Extrafiscalidad y el Principio de Equidad Tributaria.

**Tabla IV-1** Matriz documental sobre la documentación legal de México y Colombia.

<b>Documento</b>	<b>País</b>	<b>Contenido</b>	<b>Tema</b>	<b>Implícito/Explícito</b>
Ley 1819 de 2016	Colombia	Reforma tributaria estructural	Impuesto de Renta	Explícito
Decreto 2243 de 2015	Colombia	Reglamenta la retención en la fuente del impuesto de renta	Impuesto de Renta	Implícito
Ley 1607 de 2012	Colombia	Reforma tributaria	Extrafiscalidad	Explícito
Ley 488 de 1998	Colombia	Incentivos tributarios	Extrafiscalidad	Implícito
Ley 181 de 1995	Colombia	Régimen de zonas francas	Extrafiscalidad	Implícito
Ley 1393 de 2010	Colombia	Reforma al sistema de regalías	Extrafiscalidad	Implícito
Ley 1430 de 2010	Colombia	Reforma tributaria	Impuesto de Renta	Implícito
Ley 1608 de 2013	Colombia	Reforma al régimen de transferencias	Extrafiscalidad	Implícito
Sentencia 141 de 2010	C- Colombia	Exención de impuestos	Extrafiscalidad	Implícito
Sentencia 764 de 2017	C- Colombia	Impuesto al carbono	Extrafiscalidad	Implícito
Ley 1955 de 2019	Colombia	Reforma tributaria	Impuesto de Renta	Implícito
Decreto 1625 de 2016	Colombia	Establece el régimen tributario y aduanero	Impuesto de Renta	Implícito
Decreto 2685 de 1999	Colombia	Reglamenta la operación aduanera	Impuesto de Renta	Implícito
Ley 7 de 1991	Colombia	Código de Ética Profesional	Principio de Equidad Tributaria	Implícito
Ley 788 de 2002	Colombia	Ampliación de la base gravable	Impuesto de Renta	Implícito
Ley 1607 de 2012	Colombia	Reforma tributaria	Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Ley 1943 de 2018	Colombia	Reforma tributaria	Extrafiscalidad	Explícito
Ley 2010 de 2019	Colombia	Regulación de impuestos	Extrafiscalidad	Explícito
Decreto 3022 de 2013	Colombia	Reglamentación de la Ley 1607 de 2012	Impuesto de Renta	Implícito
Sentencia 310 de 2002	C- Colombia	Control de constitucionalidad	Principio de Equidad Tributaria	Implícito
Ley 1314 de 2009	Colombia	Marco normativo para la contabilidad y la información financiera	Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Ley 1739 de 2014	Colombia	Reforma tributaria estructural	Extrafiscalidad, Impuesto de	Explícito

Documento	País	Contenido	Tema	Implícito/Explícito
			Renta, Principio de Equidad Tributaria	
Ley 21 de 1963	Colombia	Código de Régimen Político y Municipal	Extrafiscalidad, Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Ley 223 de 1995	Colombia	Estatuto Tributario	Extrafiscalidad, Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Ley 20.780 de 2014	Colombia	Reforma Tributaria	Extrafiscalidad, Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Ley 30 de 1821	Colombia	Ley Fundamental de Colombia	Extrafiscalidad, Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Ley 38 de 1969	Colombia	Estatuto Tributario Nacional de Colombia	Extrafiscalidad, Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Ley 50 de 1985	Colombia	Ley General de Aduanas	Extrafiscalidad, Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Ley 64 de 1927	Colombia	Código Fiscal de la República	Extrafiscalidad, Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Ley 63 de 1963	Colombia	Estatuto Tributario Nacional	Extrafiscalidad, Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Ley 64 de 1927	Colombia	Código Fiscal de la República	Extrafiscalidad, Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Ley 75 de 1986	Colombia	Estatuto Orgánico del Presupuesto	Extrafiscalidad, Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Explícito

Documento	País	Contenido	Tema	Implícito/Explícito
Ley 863 de 2003	Colombia	Reforma Tributaria	Extrafiscalidad, Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Decreto 1951 de 2017	Colombia	Reglamenta el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE)	Extrafiscalidad, Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Sentencia 397/11	C- Colombia	Declara inexecutable el artículo 23 de la Ley 1430 de 2010	Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Sentencia 1287/2001	C- Colombia	Declara executable el artículo 39 del Decreto 352 de 2002	Extrafiscalidad, Impuesto de Renta	Explícito
Sentencia 1060ª/2000	C- Colombia	Declara executable el artículo 24 de la Ley 546 de 1999	Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Sentencia 397/2011	C- Colombia	Declara inexecutable el artículo 23 de la Ley 1430 de 2010	Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Sentencia 203/2021	C- Colombia	Declara executable el artículo 49 de la Ley 1943 de 2018	Extrafiscalidad	Explícito
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	México	Artículo 31, fracción IV: Obligaciones fiscales. Artículo 133: Jerarquía normativa.	Extrafiscalidad, Impuesto de Renta, Principio de Equidad Tributaria	Implícito
Ley del Impuesto Sobre la Renta	México	Artículo 1: Objeto y ámbito de aplicación. Artículo 6: Ingresos acumulables. Artículo 10: Deducciones autorizadas. Artículo 17: Tarifa del impuesto. Artículo 31: Obligaciones de los contribuyentes.	Impuesto de Renta	Explícito
Ley Federal de Derechos	México	Artículo 2: Definiciones. Artículo 7: Hecho generador de los derechos. Artículo 8: Sujetos obligados al pago. Artículo 9: Exención de derechos.	Extrafiscalidad	Explícito

Documento	País	Contenido	Tema	Implícito/Explícito
Ley del Impuesto al Valor Agregado	México	Artículo 1: Objeto y ámbito de aplicación. Artículo 2: Sujetos obligados al pago. Artículo 6: Base y tasa del impuesto. Artículo 15: Acreditamiento del impuesto. Artículo 29: Obligaciones de los contribuyentes.	Extrafiscalidad	Explícito
Código Fiscal de la Federación	México	Artículo 1: Objeto y disposiciones generales. Artículo 6: Facultades de las autoridades fiscales. Artículo 12: Derechos de los contribuyentes. Artículo 16: Prescripción. Artículo 17-H: Facultades de comprobación en materia de precios de transferencia.	Extrafiscalidad, Principio de Equidad Tributaria	Implícito
Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	México	Tesis 1a./J. 36/2013: Principio de proporcionalidad tributaria. Tesis 2a./J. 120/2011: Criterios de equidad en la determinación de las contribuciones. Tesis 1a./J. 18/2017: La recaudación fiscal como función del Estado.	Extrafiscalidad; Principio de Equidad Tributaria	Explícito
Sentencias del poder judicial	México	Sentencia del Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito: Análisis del Impuesto Sobre la Renta en el sector empresarial. Sentencia del Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:	Impuesto de Renta; Principio de Equidad Tributaria	Explícito



Documento	País	Contenido	Tema	Implícito/Explícito
		Análisis del Principio de Equidad Tributaria en materia de impuestos.		
Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	México	Artículo 1: Objeto y ámbito de aplicación. Artículo 5: Ingresos exentos. Artículo 13: Deducciones. Artículo 151: Disposiciones transitorias.	Impuesto de Renta	Explícito

Fuente: Elaboración Propia.

Teniendo en cuenta los años que abarcó el periodo de estudio (2006 hasta el año 2022), y a través de todo el material recopilado, se pudo observar que a lo largo del periodo objeto de estudio pasaron diferentes presidentes de México y Colombia de diferentes signos políticos, lo que originó cambios en el sistema tributario, creando exenciones tributarias y beneficios al sector empresarial, así mismo, dependiendo del idealismo, así se reforma el tema tributario.

#### IV. II Caso México.

En el periodo objeto de estudio para el caso de México, pasaron tres presidentes a saber: Felipe Calderón 2006-2012; Enrique Peña Nieto 2012-2018; y el actual presidente Andrés Manuel López Obrador 2018- 2024. Donde el Gobierno de Felipe Calderón introdujo cinco reformas trascendentales que marcaron apuntes de su gobierno, destacándose las siguientes:

La reforma fiscal (2007), la del sistema público de pensiones (2007), la energética (2008), la de competencia (2010) y la laboral (2012). Para nuestro caso de estudio tomaremos los cambios introducidos al sistema tributario. Durante el periodo (2006-2012) del gobierno de Felipe Calderón en México, se llevaron a cabo varias reformas tributarias que buscaban lograr mejorar el recaudo tributario, con el fin de fortalecer las finanzas públicas, y generar desarrollo social. A continuación,

haremos mención algunos cambios en materia tributaria realizada durante el mandato de Calderón.

La reforma fiscal de 2007: Esta reforma introdujo una nueva tasa de impuesto sobre la renta para las empresas, así como cambios en las tasas de impuestos sobre el consumo y la eliminación de ciertas deducciones fiscales. En el año 2010 se incorpora una nueva reforma esta agregó un aumento en el impuesto sobre la renta para las personas físicas, así como la eliminación de ciertas exenciones fiscales para las empresas. También se implementaron cambios en el impuesto al valor agregado (IVA), como la eliminación de ciertas exenciones y la introducción de una tasa reducida del 11% para alimentos y medicamentos.

Para el año 2011; el gobierno de Calderón establece una nueva figura fiscal para las pequeñas empresas denominado el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), este se encamina para las pequeñas empresas. También se implementaron cambios en los impuestos especiales, como el impuesto sobre gasolinas y el impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS) en bebidas azucaradas y alimentos de alta densidad calórica. La finalidad de estas reformas era lograr mejor recaudo, incorporar a nuevos contribuyentes, bajar la tasa de evasión fiscal, y fortalecer las finanzas públicas, logrando consolidar mejor eficiencia en el programa de gobierno.

Para el sexenio del gobierno de Peña Nieto periodo comprendido entre los años (2012-2018), durante el mandato del presidente Peña Nieto, se establecieron dos importantes reformas que presentaron cambios en el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Las reformas tributarias tuvieron como objetivo aumentar la recaudación fiscal en país, ya que según estudios e informes de la y reducir la dependencia del gobierno en el petróleo como fuente de ingresos. Sin embargo, también generaron controversia y críticas de diversos sectores de la sociedad mexicana.

Los cambios más importantes de esta reforma incorporada en el año 2013 fueron:

La eliminación de ciertas deducciones fiscales para las empresas, así como también a las personas físicas; la creación de un impuesto especial sobre la producción y servicios (IEPS) para alimentos con alta densidad calórica y bebidas azucaradas; elimina la exención del IVA en la frontera norte del país; Incrementó la tarifa del IVA del 11% al 16% en algunas zonas del país.

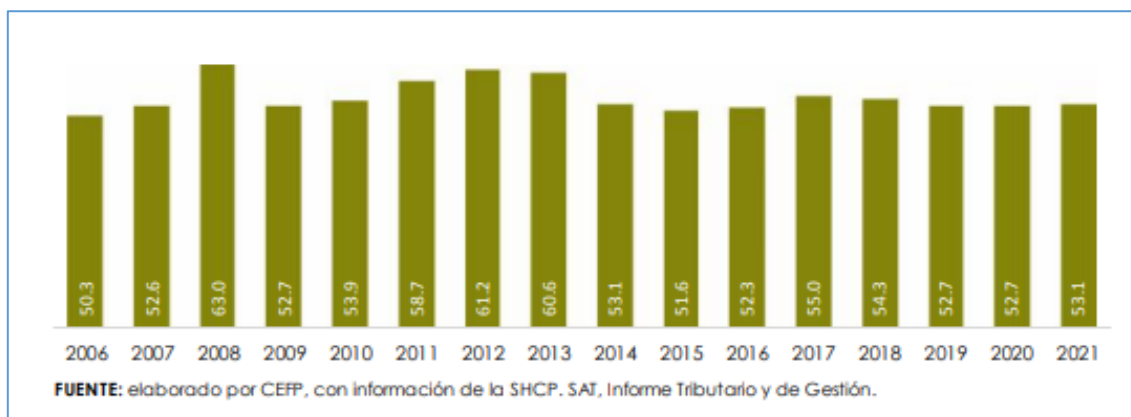
En el año 2014, el gobierno de Peña Nieto presentó otra reforma fiscal que incluyó cambios adicionales en el ISR y el IVA, así como en otros impuestos. Los cambios más importantes fueron: la eliminación de la exención del IVA en la renta de bienes inmuebles; la creación de un régimen fiscal especial para pequeñas y medianas empresas; la creación de un impuesto sobre la producción y extracción de hidrocarburos (IEPSH); la eliminación de la exención del IVA en la importación de bienes intangibles.

El actual gobierno de Manuel López Obrador (AMLO), periodo que comprende el sexenio (2018-2024) se han propuesto varias reformas tributarias desde su llegada al poder en diciembre de 2018. Algunas de las principales reformas tributarias propuestas o implementadas durante su mandato incluyen:

Eliminación de estímulos fiscales: en 2019, el gobierno de AMLO eliminó varios beneficios tributarios importantes para el sector empresarial, incluyendo los siguientes: beneficio a la gasolina y el diésel, beneficio a la industria maquiladora y el estímulo a la producción de cine. Con el fin de mejorar el recaudo, e implementar la progresividad, aumentó la carga tributaria a las grandes empresas, así como a personas con altos ingresos; para el año 2020, el gobierno de AMLO presentó una reforma fiscal que obtuvo un aumento en la tasa del impuesto sobre la renta (ISR) para individuos con ingresos superiores a los 40,000 pesos mensuales y un aumento en la tasa del Impuesto al Valor Agregado (IVA) para servicios digitales.

Desde el año 2006, hasta el año 2021 el impuesto sobre la renta (ISR), es el impuesto que más le aporta al recaudo de los ingresos tributarios. Tal como lo manifiesta la nota informativa del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP) de México (2022), que informa la participación de los ingresos

tributarios, este impuesto concentró en promedio 54.9 por ciento del total de los ingresos tributarios, entre 2006 y 2021. Pero, esta participación ha tenido diversas variaciones, las menores ocurrieron en los años 2006, 2015, 2016, 2019 y 2020 con 50.3, 51.6 en los dos primeros, mientras que fueron de 52.7 por ciento en los dos últimos años. En cambio, las mayores se observaron en los años 2008 y 2013 con 63.0 y 60.6 por ciento, respectivamente.



**Figura IV-1** Participación del ISR 2006-2021.

Para el caso colombiano desde el año 2006 hasta la fecha, se han gestado muchas reformas tributarias, algunas con mayor impacto en nuestro tema de estudio, así como otras, aunque con menores cambios, pero de igual manera han tocado las exenciones, la tarifa del impuesto de renta, control a la evasión y a la elusión fiscal, creación de nuevos impuestos. Entre muchos otros cambios importantes

Tal como se puede ver en el periodo objeto de estudio, para el caso de México, se realizaron cambios que tienen que ver con la extrafiscalidad dentro del impuesto de renta, con el fin de apuntarle a velar por garantizar los principios establecidos en la Constitución Política de México, principios que contemplan el principio de equidad tributaria. Es importante saber que cada vez que el ejecutivo propone una nueva reforma tributaria, esta iniciativa es debatida por el legislativo, con el fin de tener en cuenta que cumpla, con los presupuestos económicos; constitucionales, para que pueda surgir la obligación tributaria. La iniciativa viene del ejecutivo, el legislativo aprueba, el poder judicial se encarga de velar por el control Constitucional.

Como en todos los países democráticos, México cuenta con los tres poderes del poder público (ejecutivo, legislativo y el judicial), por lo tanto, para crear una ley de carácter tributario, se deben tener presentes varios criterios que vale la pena mencionar; estos criterios son fundamentales para lograr un sano establecimiento de leyes dentro del territorio:

#### **IV.III Caso Colombiano.**

Para el caso colombiano en materia de Gobierno desde el año 2006 hasta el año 2022, ocurrieron casos importantes que vale la pena destacar como lo fue la reelección de dos mandatarios. En el periodo del segundo mandato de Álvaro Uribe Vélez (2006-2010); en dicho lapso, en Colombia se llevaron a cabo varias reformas tributarias que buscaron aumentar los ingresos del Estado, reducir la evasión fiscal y mejorar la equidad del sistema tributario. Entre los principales cambios se encuentran la reducción de la tarifa del impuesto de renta corporativa, la creación del impuesto nacional al consumo, el impuesto al patrimonio y la implementación de mecanismos más estrictos de control fiscal; también en el impuesto sobre la renta se dieron beneficios tributarios a ciertos sectores de la economía, con el fin de lograr consolidar el empleo y dinamizar la economía.

Vale expresar que la actual reforma tributaria en Colombia la ley 2277 de 2022, una ley que se controvertió, y muy polémica, así como la más ambiciosa en materia de recaudo, con esta se espera recaudar unos 25 billones de pesos, una reforma que sin duda tiene mucho de progresiva, un pilar importante en la justicia tributaria.

A continuación, haremos una descripción de los puntos importantes que las reformas en dicho periodo (2006-2010) implementaron, en consonancia con nuestro tema objeto de estudio, y en el año 2006, la Ley 1111 de 2006 dicha ley modificó el régimen del impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia. Entre las principales medidas que se adoptaron se encuentra la reducción de la tarifa del impuesto de renta corporativa de 38% a 33% en el año 2008 y 30% en el año 2010, así como la eliminación de algunas deducciones y exenciones tributarias. Ley 1370 de 2009, esta ley creó el impuesto al patrimonio para los años 2009 y 2010, el cual

se aplicó a los patrimonios netos superiores a \$1.000 millones. La tarifa del impuesto fue del 0,4% para 2009 y del 0,3% para 2010.

La ley 1111 de 2006, trajo aportes importantes en cuanto a la tributación de los sectores económicos en los cuales se divide el país. Los cambios más importantes de dicha ley, que tienen que ver con los beneficios tributarios son los siguientes:

Los contribuyentes sean personas naturales o jurídicas, y que pertenezcan al régimen ordinario, se les otorga el beneficio de tomar el 40% de las inversiones que realicen en activos fijos reales productivos, dicha inversión podrá ser tratada como “deducción” (gasto fiscal) en las declaraciones de renta. Adicional al beneficio anterior, también se podrán tomar la depreciación del activo fijo “depreciación fiscal”, pero lo condicionan a que la depreciación debe ser en línea recta.

Otro beneficio importante para los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios es que el valor pagado por el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y predial se lo podrán deducir al 100% (ya no solo el 80%). Así mismo se podrán deducir el 25% del gasto generado por el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF). Condiciona que hasta diciembre 31 del año 2011 se podrán seguir suscribiendo contratos de arrendamiento financiero bajo la modalidad de “Leasing operativo”, modalidad en la cual otorga la deducibilidad del 100% del pago que se realice

Dicha ley otorga una rebaja gradual en la tasa de nominal de tributación en el impuesto sobre la renta y complementarios del régimen ordinario se disminuirá del 35% al 34% (en los años 2008 y siguientes se bajará al 33%). Pero aquellos contribuyentes que se encuentren situados en Zonas Francas, la tarifa será del 15% para el 2007 y siguientes. Además, elimina la sobretasa del 10% sobre el impuesto de renta. en Colombia se paga por patrimonio cuando la renta líquida gravable resulta inferior al cálculo del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, esta tarifa también fue modificada y se bajó del 6% al 3%.

Es de resaltar que esta reforma (Ley 1111 de 2006), con su aplicación la mayoría de los sectores económicos, bajan la tasa efectiva de tributación, a continuación, mostramos como impacta de manera positiva para muchos sectores de la economía.

**Tabla IV-2** Distorsión en la tributación de las empresas en Colombia.

Subsector económico	Antes de la reforma	Después de la reforma	Diferencia
Agropecuario	24,5%	24,7%	-0,2%
Minero	34,7%	29,0%	5,7%
Manufactura alimentos	34,0%	31,2%	2,8%
Manufactura textiles, prendas y cuero	38,1%	35,9%	2,2%
Industria de madera y papel	23,5%	23,3%	0,2%
Fabricación sustancias químicas	34,9%	31,0%	3,8%
Fabricación productos minerales	36,7%	33,9%	2,8%
Electricidad y gas	37,3%	37,7%	-0,4%
Construcción	37,1%	33,0%	4,1%
Comercio automotores y conexos	40,5%	34,3%	6,2%
Comercio al por mayor	41,4%	36,0%	5,4%
Comercio al por menor	35,3%	31,2%	4,2%
Hoteles y restaurantes	36,5%	31,9%	4,6%
Transporte y comunicaciones	36,2%	35,4%	0,8%
Servicios financieros	35,9%	33,3%	2,6%
Otros servicios	37,2%	34,9%	2,3%
Deportes y esparcimiento	33,0%	27,6%	5,4%
<b>Total</b>	<b>35,7%</b>	<b>32,2%</b>	<b>3,5%</b>
Tarifa mínima	23,5%	23,3%	0,2%
Tarifa máxima	41,4%	37,7%	3,8%
Desviación ponderada <sup>1</sup>	2,5%	3,3%	
Coefficiente de variación	7,1%	10,1%	

Fuente: DIAN (2008). Distorsión en la tributación de las empresas en Colombia: Un análisis a partir de las tarifas efectivas marginales" fue llevado a cabo por los autores Javier Ávila Mahecha e Ivonne Rocío León Hernández.

En relación con las reformas tributarias en Colombia, se observan cambios tanto en la forma como en la sustancia de la legislación. La Ley 1430 de 2010 introdujo medidas destinadas a mejorar la eficiencia del sistema tributario y reducir la evasión fiscal. Estas incluyen la obligatoriedad de emisión de facturas electrónicas y el fortalecimiento de los mecanismos de control a carga de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Además, se implementó la Retención en la fuente sobre los rendimientos de los fondos, lo que implica una retención del 7,5% sobre los rendimientos generados por fondos de inversión y fondos de pensiones.

Otro aspecto relevante de esta reforma fue la creación de exenciones tributarias en renta para los fondos de pensiones, siempre y cuando los recursos se destinen exclusivamente para el pago de pensiones.

Posteriormente, en 2012, con la Ley 1607, se llevaron a cabo cambios significativos en el control de la evasión y la elusión fiscal, en línea con la aproximación de Colombia a la OCDE. Esta reforma redujo la tarifa del impuesto de renta del 33% al 25%, pero introdujo un nuevo impuesto del 9% denominado El CREE (Impuesto sobre la RENTA para la EQUIDAD). El CREE es un tributo con un destino específico que financia gastos gubernamentales en entidades como el SENA, ICBF y Salud. Este impuesto se aplica únicamente a personas jurídicas contribuyentes contempladas en la ley y se calcula sobre las utilidades depuradas (Renta Líquida Gravable) de las empresas.

La Ley 1607 de 2012 introdujo cambios significativos en la tributación en Colombia, particularmente en lo que respecta al impuesto sobre la renta. Uno de los cambios más notables fue la creación de un nuevo impuesto que reemplazó al IVA en la venta de gasolina y ACPM, así como al Impuesto Global a la Gasolina y al ACPM.

En cuanto a la renta de las personas jurídicas, se desarrolló una tarifa del 33% para los dividendos gravados percibidos por personas jurídicas extranjeras y personas naturales no residentes. También se modificó la regulación de los descuentos tributarios por la obtención de dividendos, restringiéndolos principalmente a sociedades colombianas inversionistas en el exterior con participación directa en dichas sociedades.

La Ley 1607 también introdujo cambios importantes en la tributación de la renta de las personas naturales. Dividió a las personas naturales en tres grupos principales: empleados, trabajadores por cuenta propia y otros. Además, se crearon dos nuevas figuras tributarias: el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMÁN) y el Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado (IMÁS). La legislación también determinó los



parámetros para que las personas naturales puedan acogerse a la figura alternativa IMAS.

En relación con las ganancias ocasionales, se desarrolló una tarifa del 10% que aplica a sociedades nacionales, sociedades extranjeras, personas naturales residentes y no residentes. Se reestructuró la determinación de las ganancias ocasionales para las personas naturales que resulten de herencias, legados, donaciones u otros actos jurídicos a título gratuito, incluyendo montos exentos de tributación en ganancias ocasionales.

La Ley 1739 de 2014 representó un fortalecimiento de los mecanismos contra la evasión fiscal en Colombia y realizó modificaciones importantes en diversas disposiciones tributarias. Es relevante destacar que la base para estas modificaciones se fortaleció en la Ley 1607 de 2012, que ya había incorporado mecanismos para abordar la evasión y la elusión fiscal en el país.

Uno de los aspectos notables de la Ley 1739, fue la continuación del gravamen a los movimientos financieros (GMF) con una tarifa del 4 por mil hasta el año 2018, seguido de un desmonte gradual a partir de 2019.

Además, la Ley 1739 introdujo el impuesto a la riqueza, que recae sobre personas jurídicas, personas naturales y sociedades de hecho que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Este impuesto se aplica sobre el patrimonio líquido al 1 de enero del año 2015, cuando dicho patrimonio sea igual o superior a \$1.000 millones. También incluye disposiciones relacionadas con personas naturales y jurídicas extranjeras que posean riqueza en el país directa o indirectamente a través de establecimientos permanentes.

La Ley 1819 de 2016 representó un hito significativo en la regulación tributaria de Colombia, ya que introdujo cambios sustanciales y amplió el control sobre la evasión y la elusión fiscal en el país. Uno de los aspectos destacados de esta ley fue el enfoque en el control de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL), que se habían utilizado en estrategias de planificación tributaria para reducir la carga fiscal.

En lo que respecta al impuesto de renta, la Ley 1819 modificó la forma de identificar y calcular la renta de las personas naturales. Estableció una nueva clasificación de rentas por medio de cédulas o segregación de ingresos, que incluyen cédula de trabajo, cédula de pensión, cédula de capital, cédula de dividendos, cédula no laborales y participaciones. También introdujo cambios en la declaración de ganancias ocasionales, que se aplican cuando se cumplen ciertos requisitos legales.

Para la determinación de las cédulas, la ley estableció procedimientos y tablas para calcular el impuesto correspondiente a pagar por parte de los contribuyentes personas naturales.

La Ley 1819, incluyó modificaciones en los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, así como en las rentas exentas. También introdujo el concepto de contratos de colaboración empresarial, que abarca figuras como consorcios, uniones temporales, cuentas en participación y joint ventures. Estas figuras no se consideran contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, y las partes deben declarar de acuerdo con su participación en el contrato, informando activos, pasivos, ingresos, costos y gastos.

La Ley 1819 de 2016 representa un hito importante en la normativa tributaria de Colombia al abordar aspectos esenciales relacionados con el reconocimiento de ingresos, costos y gastos, así como la determinación del patrimonio líquido fiscal, que se calcula restando las deudas o pasivos al patrimonio bruto. . Esta ley establece una serie de disposiciones cruciales que afectan el panorama fiscal del país.

Una de las modificaciones significativas introducidas por esta ley es la posibilidad de compensar pérdidas fiscales durante un período de hasta 12 años, lo que otorga a los contribuyentes una mayor flexibilidad para manejar sus resultados tributarios. Además, se ha extendido el plazo para que las declaraciones tributarias del impuesto de renta y complementarios queden en firme, pasando ahora a 3 años.

La Ley 1819 también ha incrementado en un 0,5% el porcentaje para calcular la renta presuntiva, que ahora se sitúa en el 3,5%. Otro cambio relevante es la introducción de un descuento tributario del 25% para las donaciones realizadas a entidades sin ánimo de lucro que pertenezcan al régimen tributario especial (ESAL), lo que puede fomentar la realización de actividades benéficas y de responsabilidad social por parte de las empresas.

Con la implementación del nuevo marco técnico normativo contable en Colombia, se abre un espacio de transición que considera aspectos específicos. Por ejemplo, el régimen de tributación de dividendos solo se aplica a los dividendos generados a partir del año gravable 2017, respetando los generados en años anteriores. Además, se establecen reglas para la amortización de saldos de activos pendientes antes de la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016, que se realizarán bajo el sistema de línea recta.

En cuanto a los pasivos y activos en moneda extranjera, la ley establece reglas para mantener su valor en determinadas fechas, dependiendo de la fecha de adquisición. También se destaca que la compensación de pérdidas ocasionadas antes de la entrada en vigor de esta ley no tendrá limitación, lo que puede tener un impacto en la gestión tributaria de las empresas.

En resumen, la Ley 1819 de 2016 trae consigo una serie de cambios y ajustes importantes en la normativa tributaria de Colombia, que afectan la manera en que las empresas y los contribuyentes individuales manejan sus aspectos fiscales y contables. Estos cambios buscan fortalecer la recaudación fiscal y promover la transparencia en la declaración de ingresos y gastos, al igual que tuvo un impacto significativo en la regulación tributaria de Colombia, buscando fortalecer el control sobre la evasión y la elusión fiscal, así como introducir cambios en la determinación y cálculo de la renta de las personas naturales.

La Ley 1819 de 2016 representa un paso significativo en la evolución de la normativa tributaria en Colombia, al introducir nuevos impuestos con un enfoque extrafiscal, destinados a abordar cuestiones medioambientales y promover

prácticas sostenibles. Esta legislación se alinea con las recomendaciones de la OCDE y refleja el compromiso de Colombia con la protección del medio ambiente.

Uno de los impuestos clave establecidos por esta ley es el impuesto nacional al carbono, que tiene como objetivo desincentivar la emisión de carbono y promover prácticas más limpias en la industria. Además, se implementa un impuesto a las bolsas plásticas, dirigido a reducir el consumo de plástico y sus impactos ambientales negativos. Estos impuestos se basan en el principio económico de "quien contamina, paga", una idea promovida por el economista inglés Arthur Pigou.

En 2018, el Congreso de la República aprobó la Ley 1943, que introdujo reformas tributarias destinadas principalmente a aumentar la recaudación fiscal. Una de las innovaciones más destacadas de esta ley fue la creación del régimen simple de tributación (SIMPLE), diseñada para brindar beneficios y garantías fiscales a los emprendedores y fomentar la formalización de actividades económicas. Los contribuyentes que se acogieron a este sistema no eran sujetos al impuesto de renta y complementarios, siempre y cuando cumplieran con ciertos requisitos.

Sin embargo, la Ley 1943 tuvo una vida corta, ya que fue declarada inexecutable en 2019 por la Corte Constitucional debido a problemas de procedimiento en su formación. En respuesta a esto, el gobierno promulgó la Ley 2010 de 2019, que en gran medida ratificó las disposiciones de la Ley 1943. Entre los cambios más notables, esta ley introdujo una deducción del 120% para el primer empleo, promoviendo la generación de empleo formal.

En línea con las recomendaciones de la OCDE y para garantizar una mayor transparencia, Colombia incorpora conceptos como el beneficiario efectivo en su legislación. Esto se refiere a la identificación de la persona natural que en última instancia posee, controla o se beneficia directa o indirectamente de una persona jurídica o estructura sin personería jurídica. Esta ley también mantiene la deducción de las cuotas de afiliación pagadas a los gremios como un gasto necesario en el impuesto sobre la renta.

En cuanto a la renta de las personas naturales, se otorgan beneficios a los trabajadores independientes, que pueden deducir los costos y gastos asociados a sus ingresos por honorarios y servicios personales. Además, se ofrece una opción entre una renta exenta laboral y la deducción de costos y gastos para trabajadores independientes con contratos a corto plazo y menos de 2 trabajadores asociados.

En resumen, la legislación tributaria en Colombia ha evolucionado significativamente en los últimos años, con enfoque en la protección del medio ambiente, la promoción de la formalización de actividades económicas y la adopción de estándares internacionales para una mayor transparencia y eficiencia fiscal.

Con el actual gobierno del presidente Gustavo Petro, en su periodo presidencial que va desde el año 2022 hasta el año 2026, se posesionó con reforma abordo y es con la ley 2277 de 2022, que hace su primer apunte con propuestas nuevas y cambios importantes que vale la pena revisar. Esta reforma pintaba como la propuesta más ambiciosa en materia de recaudo, y tenía como objetivo inicial recaudar la suma de 25 billones de pesos, sin embargo, esta aspiración se redujo a 20 billones para el año 2023. Adicionalmente, la aspiración para este nuevo gobierno es que para el año 2024 se recauden 23 billones de pesos.

Los principales cambios con la aprobación de la ley 2277 (2022), fueron: para el impuesto de renta en las personas naturales, se disminuyó el tope máximo a deducir por concepto de renta exenta del 25%, se bajó de 2.880 a 790 UVT anuales, así mismo el límite del 40% del total de las deducciones y rentas exentas, también se disminuyó a 1.340 UVT. Para las personas jurídicas, la tarifa permanece en el 35%, se mantiene las tarifas del 9%, las tarifas de las zonas francas sufrieron modificaciones y ahora se encuentran condicionadas, su tarifa general es del 20%, siempre y cuando exporten sus mercancías, de no hacerlo sus ingresos tributarán a la tarifa general del 35%.

Esta reforma crea nuevos impuestos y recarga a algunos sectores económicos como los de hidrocarburos y empresas extractivistas, al colocarles sobre tasas del 5%, 10% 15%, llegando algunos sectores a tributar en más del 50%, tasa nominal,

sin considerar la tasa efectiva, que suponemos será mayor. Se estableció un nuevo impuesto de carácter nacional sobre los productos plásticos de un solo uso cuya utilización consta en envasar, embalar o empacar bienes. Las personas jurídicas que se verán gravadas por este nuevo impuesto serán los productores de los empaques o los importadores del producto de un solo uso. También se incluyen los impuestos saludables, en referencia a las bebidas ultraprocesadas azucaradas, se adicionó un nuevo impuesto sobre ellas. Este se establece por la importación, producción, venta, retiro de inventarios de bebidas ultraprocesadas azucaradas.

Es importante precisar que la ley 2277 del 2022, eliminó beneficios tributarios a partir del 2023, entre los más destacados se encuentran: la exención para las empresas de economía naranja que hacen parte del sector tecnológico y creativo. Se eliminó el "Incentivo Tributario para el Desarrollo del Campo Colombiano". En consecuencia, será hasta el 2022 la exención sobre los rendimientos de inversiones en actividades agropecuarias, si se logra cumplir con los requisitos de generación de empleos y la autorización por parte del Ministerio de Agricultura. La otra exención que se elimina es la del "aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales" y aserríos no se dará en el 2023 como medida ambiental por el incremento de la tala masiva de bosques en el país. Así mismo se elimina la tarifa preferencial de renta del 27% sobre las mega-inversiones o personas que hayan invertido \$1.14 billones de pesos en actividades industriales, comerciales o de servicios.

Tal como lo podemos ver, existen muchos cambios legislativos en materia tributaria, así mismo, debemos sumarle los decretos reglamentarios por parte del gobierno en consonancia con la ley, para darle la claridad, así como para establecer los lineamientos de aplicación de algunos artículos que piden reglamento. Por cada reforma tributaria que se gesta en México y Colombia, debe haber un pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para el caso de México, y para el caso de Colombia la Corte Constitucional Colombiana.

En México, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) es el máximo órgano judicial encargado de velar por la constitucionalidad de las normas tributarias. La SCJN es la encargada de interpretar la Constitución y resolver las controversias que

se presentan entre los distintos poderes del Estado, incluidas las que se presentan en materia fiscal. Así mismo en Colombia esta función recae sobre la Corte Constitucional quien se encarga de velar por el control de legalidad y que dichas leyes no trastoquen o se encuentren en contravención de la Constitución.

Es importante tener presente que, en México y Colombia, el proceso legislativo de aprobar una ley tributaria resulta un poco complejo y requiere la fijación de varios criterios o parámetros. A continuación, se detallan algunos de los principales factores que los legisladores deben tener en cuenta al aprobar una ley tributaria en ambos países. Para el caso de México, el Congreso de la Unión tiene la responsabilidad y facultad de aprobar las leyes de índole fiscal, las cuales deben ser consistentes con la Constitución y las leyes secundarias en materia fiscal. Existen muchas situaciones que los legisladores deben tener presente al aprobar una ley tributaria, algunos de los criterios son empleados en ambos países, entre los que se destacan los siguientes:

**Constitucionalidad:** Como bien sabemos la Constitución es norma de norma, razón por la cual, la ley tributaria, debe ser compatible con los preceptos Constitucionales del país en el cual se piensa implementar dicha ley. El legislativo debe cerciorarse de que la ley tributaria no viole ningún derecho constitucional y esta debe cumplir con las disposiciones y principios establecidos en la Constitución.

**Objetivos fiscales:** La ley tributaria debe tener objetivos fiscales claros, medibles y específicos, como son: recaudar ingresos para el financiamiento del gasto público, los ingresos que se recauden deben estar enfocados a promover el desarrollo económico, la distribución de la carga fiscal debe ser equilibrada y justa, los objetivos deben justificarse, y la exposición de motivos es el documento que debe dar cuenta de ello, en este debe encontrarse la justificación suficiente para que el legislador y el control de constitucionalidad pueda dar su visada.

**Impacto económico:** Es función del legislativo en pleno velar por la evaluación del impacto económico positivo de la ley tributaria. El legislativo, dentro de sus debates debe considerar si la ley fomentará o desalentará la inversión, el consumo y el

ahorro, y si afectará a diferentes sectores de la economía de manera desproporcionada e inequitativa. La ley tributaria, más allá de recaudar, debe guardar y estar alineada al texto Constitucional.

**Justicia y Equidad tributarias:** La ley fiscal debe ser equitativa y justa para todos los contribuyentes. Se debe observar si la ley beneficiará o perjudicará a ciertos grupos o sectores de la sociedad, uno de los principios fundamentales a tener en cuenta al momento de estudiar y promulgar una ley de talante tributario, es sin lugar a dudas el principio de equidad tributaria; principio que se encuentra de manera clara y expresa dentro de los textos constitucionales de México y Colombia. Un punto importante al buscar la justicia es evitar la evasión y la elusión fiscal, que al final aporta un grano de arena para que la distribución del ingreso tributario tenga el efecto deseado.

**Simplificación fiscal:** La ley fiscal debe ser fácil de entender y cumplir para los contribuyentes. El Congreso debe evaluar si la ley es clara y si las obligaciones fiscales son proporcionales y razonables. Adicional a lo anterior es importante mencionar que se debe evaluar el costo beneficio para el Estado, en la función recaudadora, el esfuerzo no debe desproporcionarse. Para resumir, un sistema tributario debe simplificarse, ya que trae acercamiento y puede ser muy oportuno ya que reduce costos, tiempo, así mismo descongestiona la complejidad de la gestión tributaria y le da un aire a entender mejor el sistema en sí. Esta simplificación fomenta el cumplimiento tributario y coadyuva a la formalización empresarial y en general a los contribuyentes.

**Viabilidad y consenso político:** Finalmente y de suma importancia, el Legislador debe considerar la viabilidad política de la ley tributaria. Para que esta pueda promulgarse debe contar con el apoyo de la mayoría en el Congreso, así mismo dentro de esas mayorías, deben gestarse los debates necesarios, con el fin de que sea factible la implementación por parte de las autoridades correspondientes.



**Transparencia:** Es importante que la ley fiscal se discuta y se apruebe de manera transparente, con la participación de los ciudadanos y los sectores interesados, para garantizar que los intereses de todos sean tenidos en cuenta.

**Necesidad:** Como bien se sabe el Estado vive de lo que recauda, vale decir que la ley tributaria debe ser necesaria para el país, así mismo debe estar orientada a la solución de problemas concretos, como cerrar el déficit fiscal, aminorar el aumento de la deuda pública, o la imperiosa necesidad de financiar programas y proyectos de interés general. La necesidad viene ligada a los efectos positivos que debe surtir dicha ley donde prime el interés general.

En consonancia con todo lo expresado anteriormente vale decir que los criterios expresados, el Legislativo deberá ponderarlos. Es importante recordar tal como lo manifiesta el informe Mirrlees (2013), expresa que una ley tributaria bien estructurada y equilibrada puede contribuir al desarrollo económico y social del país que la implemente, así mismo una ley mal diseñada puede tener efectos negativos en la economía y la sociedad.

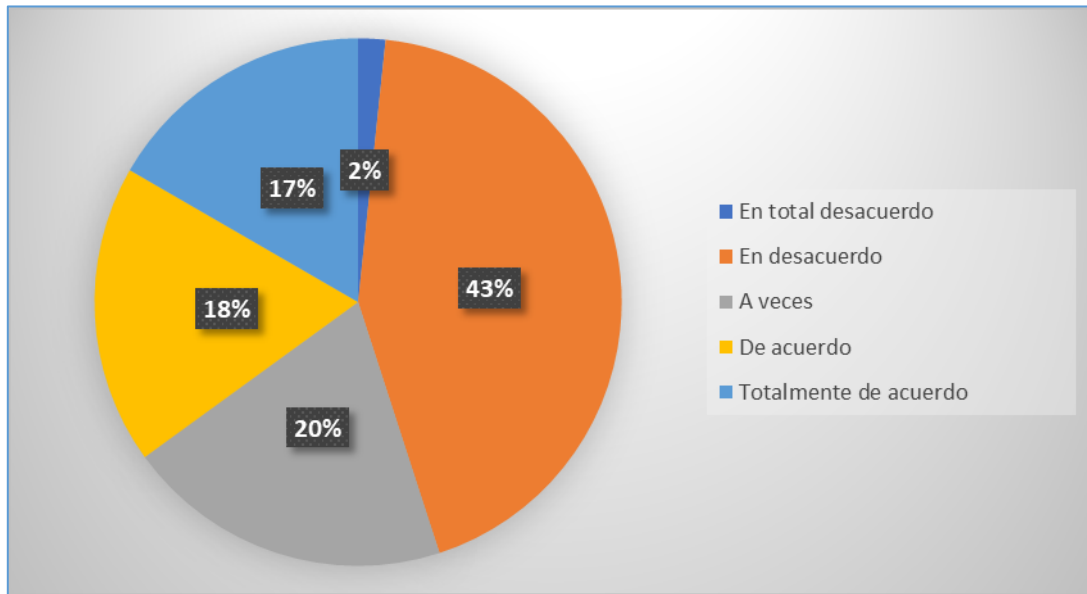
#### **IV.IV Análisis de resultados de la encuesta prueba tipo Likert**

La aplicación de este instrumento tuvo como objetivo principal recabar la opinión de profesionales expertos en temas tributarios, así como los fines extrafiscales en el impuesto sobre la renta y su relación con el principio de Equidad Tributaria en los Sistemas Tributarios de México y Colombia. Para realizar la aplicación del instrumento, se trabajó utilizó la Red LinkedIn, dado su carácter de red de profesionales. A continuación, se presenta en sus diferentes reactivos y respuestas, a saber:

##### **IV.IV.1 Tabulación simple Colombia**

En la **Tabla IV-3**, se presenta el principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [El principio de equidad se encuentra establecido en las regulaciones tributarias de Colombia como el reparto de las cargas en función a los ingresos].

**Tabla IV-3** Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución 1.



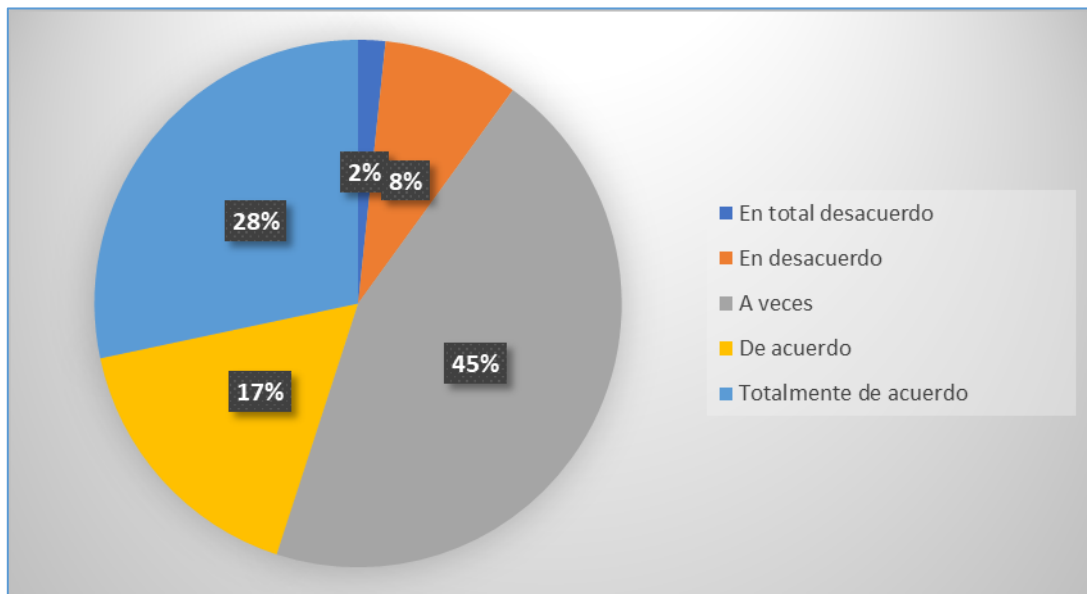
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	1	1.67
2	En desacuerdo	26	43.33
3	A veces	12	20.00
4	De acuerdo	11	18.33
5	Totalmente de acuerdo	10	16.67
<b>Total, frecuencias</b>		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

El principio de equidad se encuentra establecido en las regulaciones tributarias de Colombia como el reparto de las cargas en función a los ingresos, la figura 1 muestra que un porcentaje considerable (45%) está en desacuerdo, mientras que el 20% dice que veces, el 18% está de acuerdo y 17% en total acuerdo.

En la **Tabla IV-4**, se presenta la Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [En Colombia el Estado ejerce potestad para que se cumpla con la contribución tributaria.]

**Tabla IV-4** Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución 2.



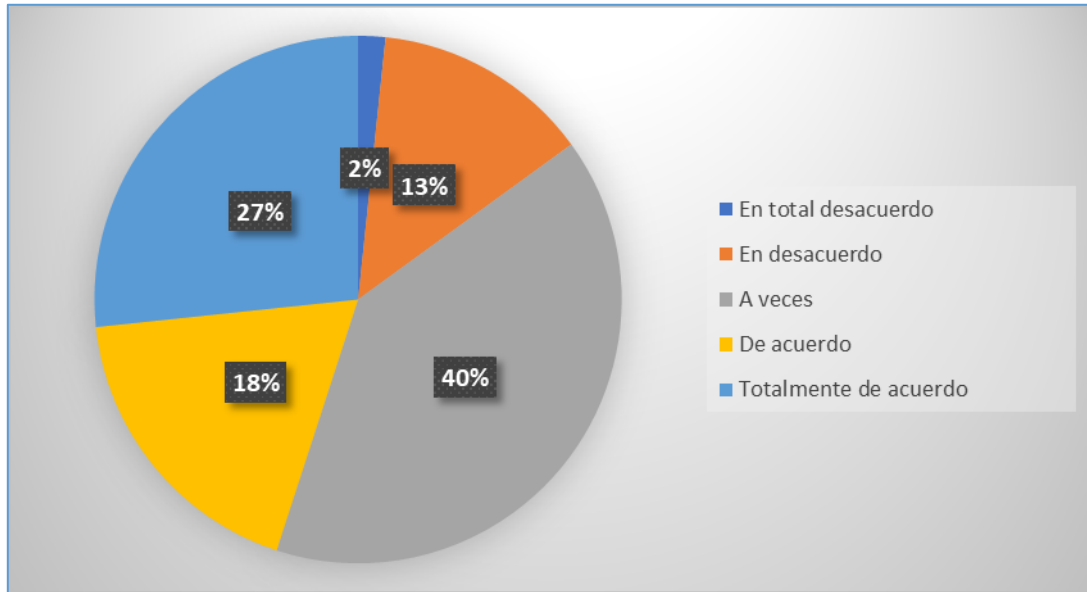
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	1	1.67
2	En desacuerdo	5	8.33
3	A veces	27	45.00
4	De acuerdo	10	16.67
5	Totalmente de acuerdo	17	28.33
<b>Total, frecuencias</b>		<b>60</b>	<b>100.00</b>

**Fuente:** Elaboración propia.

En Colombia el Estado ejerce potestad para que se cumpla con la contribución tributaria, en la figura 2 podemos observar que el 45% indica que a veces, un 28% manifiesta un total acuerdo, un 17% dice estar de acuerdo, mientras, por el contrario, el 8% dice estar en desacuerdo y el 2% en total desacuerdo.

En la **Tabla IV-4**, se presenta el Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [La contribución tributaria en Colombia establece diversas categorías para los contribuyentes.]

**Tabla IV-5** Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución 3.



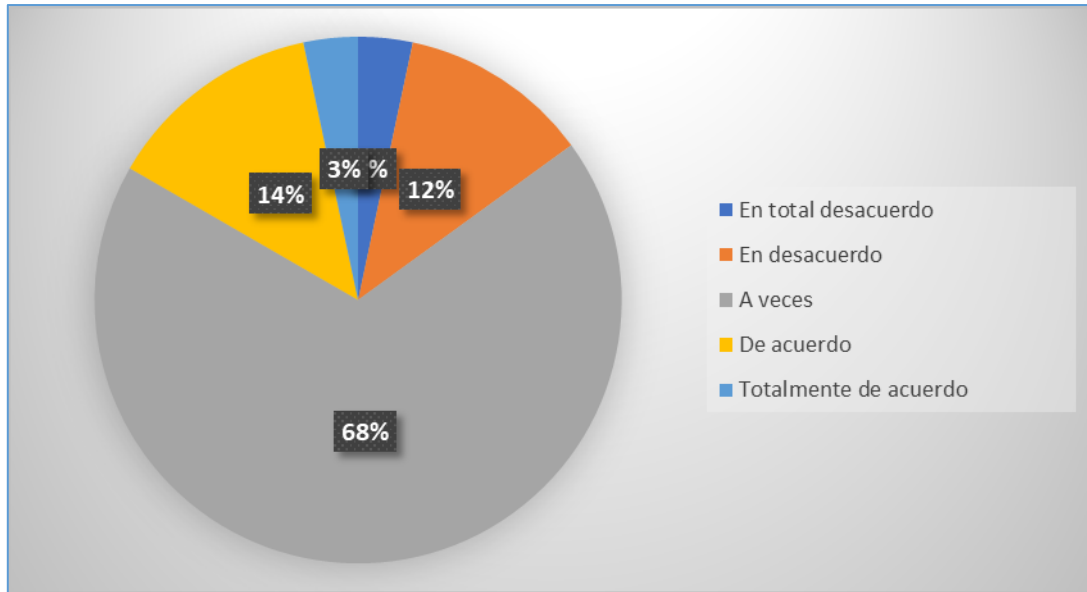
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	1	1.67
2	En desacuerdo	8	13.33
3	A veces	24	40.00
4	De acuerdo	11	18.33
5	Totalmente de acuerdo	16	26.67
<b>Total, frecuencias</b>		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

La contribución tributaria en Colombia establece diversas categorías para los contribuyentes, en la figura 3 se puede observar que un 40% indica que a veces, el 27% manifiesta estar de acuerdo, el 18% de acuerdo, por lo opuesto, el 13% está en desacuerdo y un 2% en total desacuerdo.

En la **Tabla IV-4**, se presenta la Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [En materia de contribución las leyes de Colombia atienden y respetan la capacidad de pago del contribuyente.]

**Tabla IV-6** Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución 4.



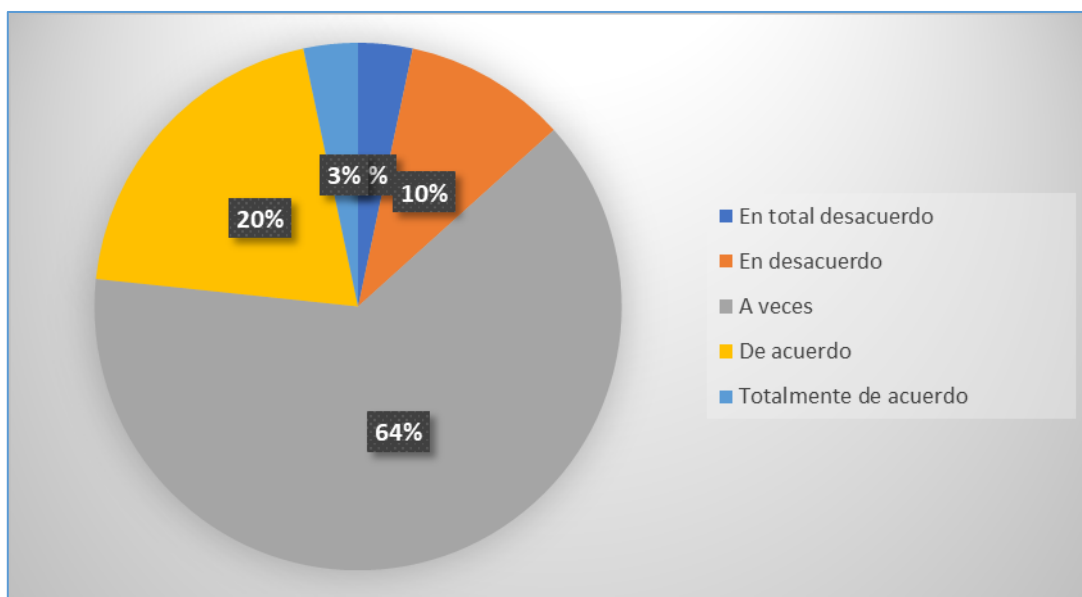
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	2	3.33
2	En desacuerdo	7	11.67
<b>3</b>	<b>A veces</b>	<b>41</b>	<b>68.33</b>
4	De acuerdo	8	13.33
5	Totalmente de acuerdo	2	3.33
<b>Total, frecuencias</b>		<b>60</b>	<b>100.00</b>

**Fuente:** Elaboración propia.

En materia de contribución las leyes de Colombia atienden y respetan la capacidad de pago del contribuyente, la figura 4 muestra que la mayoría (68%) es a veces, un 13% está de acuerdo, el 3% en total acuerdo. La contraparte, el 12% indica un desacuerdo, mientras que el 3% está en total desacuerdo.

En la **Tabla IV-7** se presenta el Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [La capacidad contributiva en materia tributaria en Colombia se asocia con los ingresos que genera el contribuyente para someterse al pago de tributos que le corresponda.]

**Tabla IV-7** Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución 5.



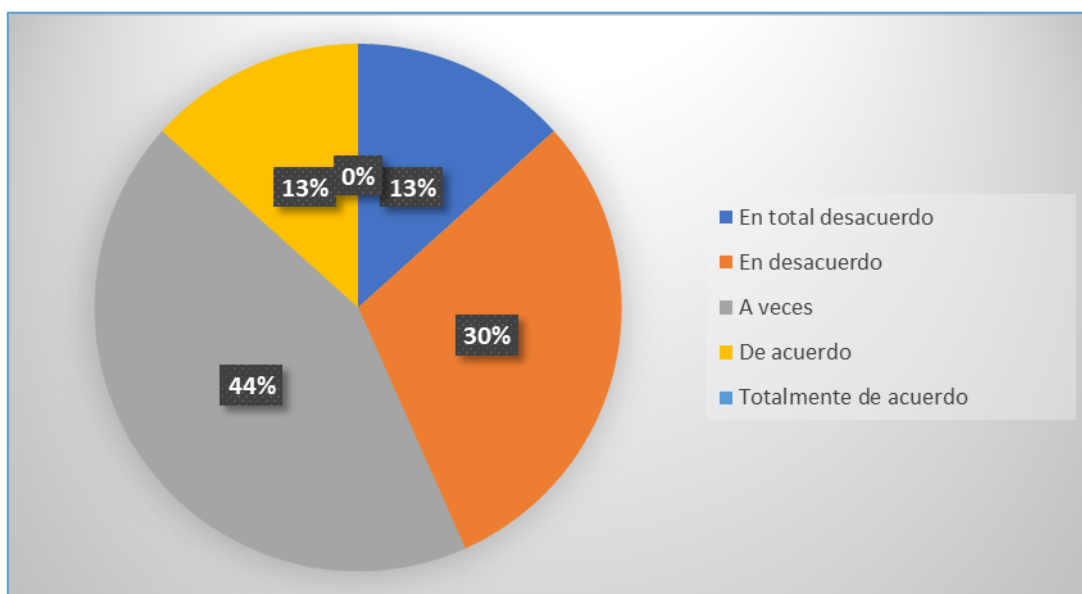
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	2	3.33
2	En desacuerdo	6	10.00
3	A veces	38	63.33
4	De acuerdo	12	20.00
5	Totalmente de acuerdo	2	3.33
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

La capacidad contributiva en materia tributaria en Colombia se asocia con los ingresos que genera el contribuyente para someterse al pago de tributos que le corresponda, en la figura se puede apreciar que un 63% a veces, el 20% de acuerdo y el 3% en total desacuerdo. Por otro lado, el 10% indica un desacuerdo y el 3% un total desacuerdo.

En la **Tabla IV-8** se presenta la Dimensión: Recaudación Tributaria [Las recaudaciones en Colombia están vinculadas con normas establecidas por los derechos humanos.]

**Tabla IV-8** Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 1.



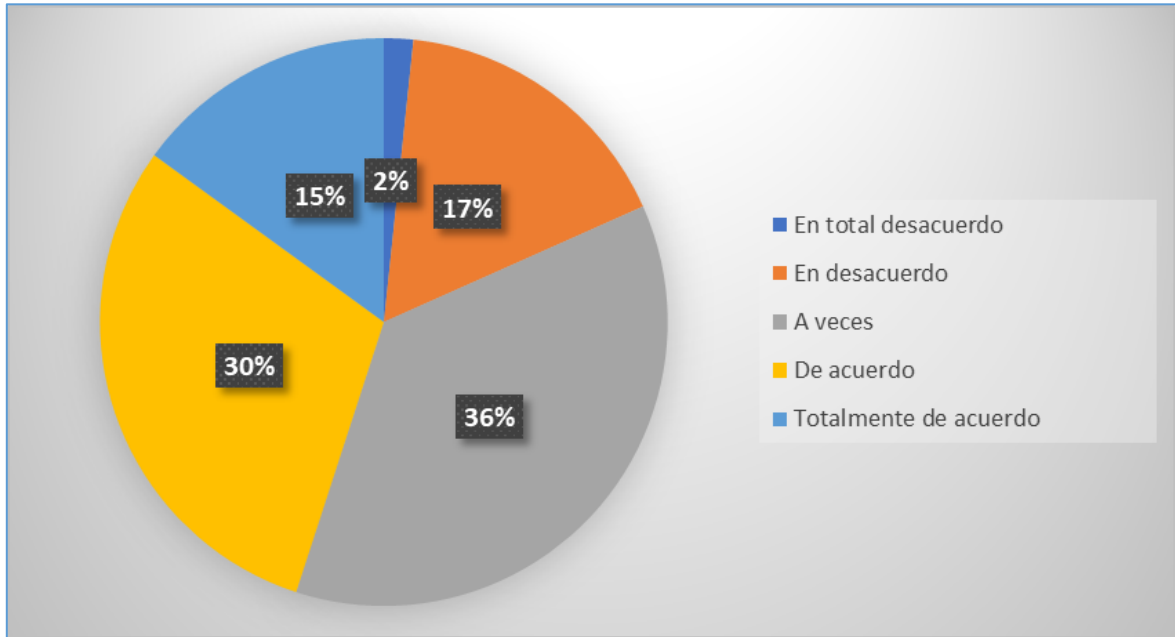
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	8	13.33
2	En desacuerdo	18	30.00
3	A veces	26	43.33
4	De acuerdo	8	13.33
5	Totalmente de acuerdo	0	0.00
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

Las recaudaciones en Colombia están vinculadas con normas establecidas por los derechos humanos, la figura 6 muestra el acuerdo de 43% a veces, un 13% de acuerdo. Su contraparte, el 30% está en desacuerdo con esta afirmación y un 13% expresa un total desacuerdo.

En la **Tabla IV-9**, se presenta la Dimensión: Recaudación Tributaria [El Estado de Colombia ejerce potestad para cumplir con la recaudación tributaria.]

**Tabla IV-9** Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 2.



Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	1	1.67
2	En desacuerdo	10	16.67
3	A veces	22	36.67
4	De acuerdo	18	30.00
5	Totalmente de acuerdo	9	15.00
<b>Total, frecuencias</b>		<b>60</b>	<b>100.00</b>

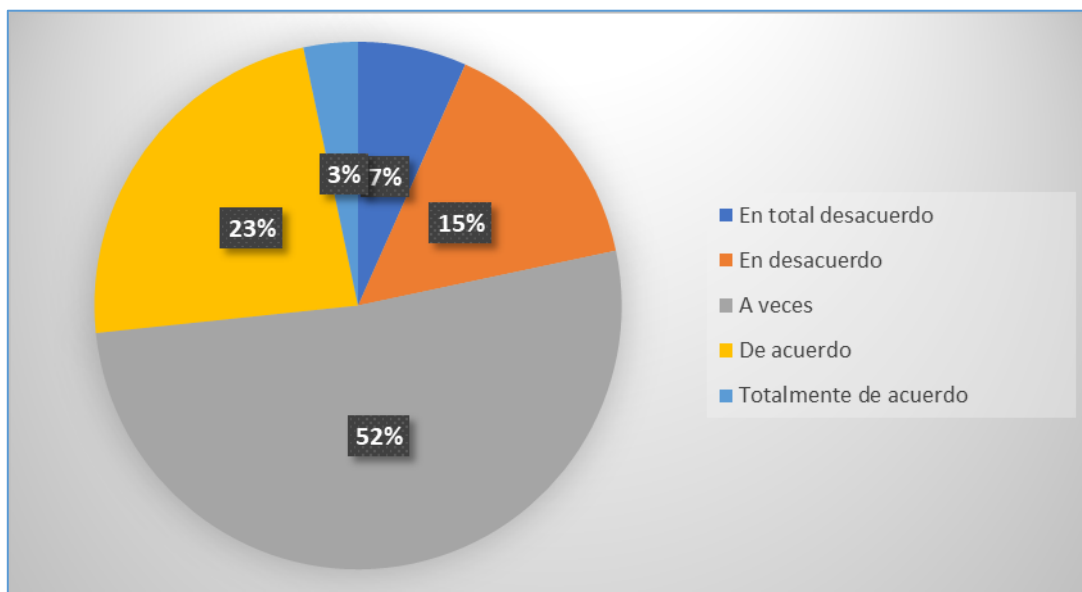
**Fuente:** Elaboración propia.

El Estado de Colombia ejerce potestad para cumplir con la recaudación tributaria, se puede apreciar que el 37% es a veces, un 30% de acuerdo y un 15% en total acuerdo. En desacuerdo el 17% y en total desacuerdo el 2%.



En la **Tabla IV-10**, se presenta la Dimensión: Recaudación Tributaria [Las recaudaciones en Colombia permiten que el Estado promueva mejores condiciones de vida y les provea una remuneración digna.]

**Tabla IV-10** Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 3.



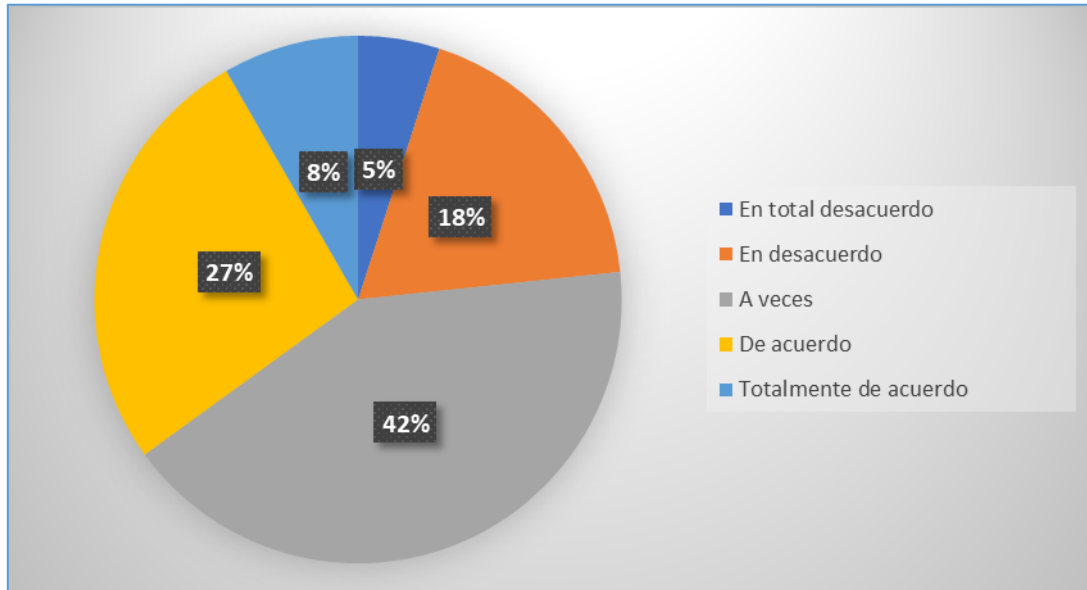
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	4	6.67
2	En desacuerdo	9	15.00
3	A veces	31	51.67
4	De acuerdo	14	23.33
5	Totalmente de acuerdo	2	3.33
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia

Las recaudaciones en Colombia permiten que el Estado promueva mejores condiciones de vida y les provea una remuneración digna, en la figura se puede apreciar que la mayoría (52%) indica que a veces, un 23% de acuerdo y un 3% en total acuerdo. En desacuerdo se manifiesta el 15% y en total desacuerdo el 7%.

En la **Tabla IV-11** se presenta la Dimensión: Recaudación Tributaria [El principio de Equidad consagrado en la Constitución de su Colombia en materia tributaria se relaciona como un ente rector que evita arbitrariedades para con los contribuyentes.]

**Tabla IV-11** Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 4.



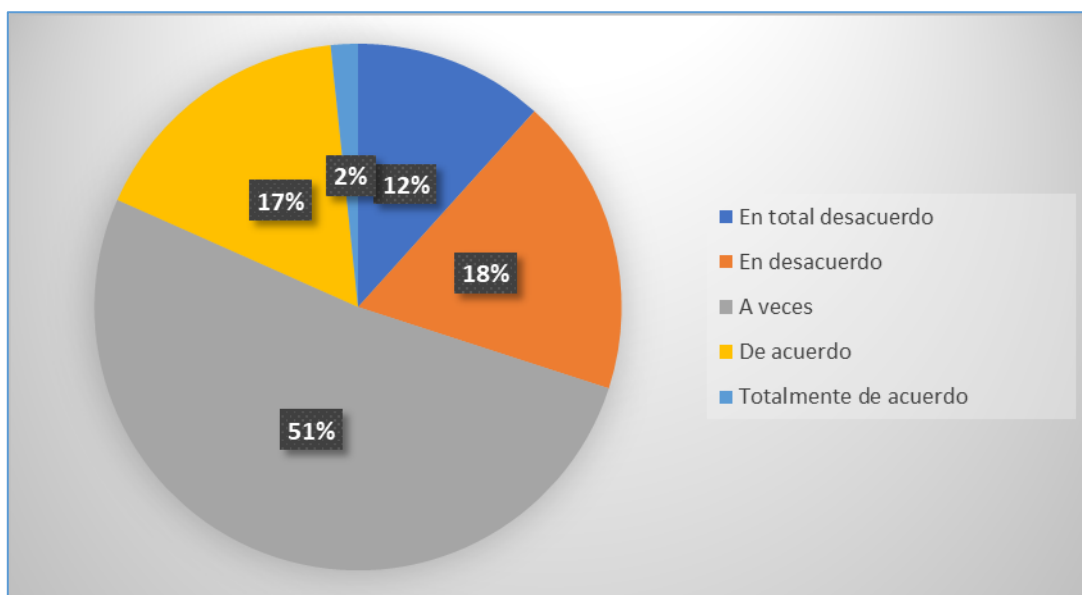
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	3	5.00
2	En desacuerdo	11	18.33
3	A veces	25	41.67
4	De acuerdo	16	26.67
5	Totalmente de acuerdo	5	8.33
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

El principio de Equidad consagrado en la Constitución de su Colombia en materia tributaria se relaciona como un ente rector que evita arbitrariedades para con los contribuyentes, en la figura 9 se puede apreciar que el 42% es a veces, el 27% de acuerdo, y un 8% en total acuerdo. Por el contrario, el 18% manifiesta estar en desacuerdo y un 5% en total desacuerdo.

En la **Tabla IV-12** se presenta la Dimensión: Recaudación Tributaria [Los contribuyentes de Colombia se encuentran satisfechos en materia de declaración y retención tributaria aplicada.]

**Tabla IV-12** Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 5.



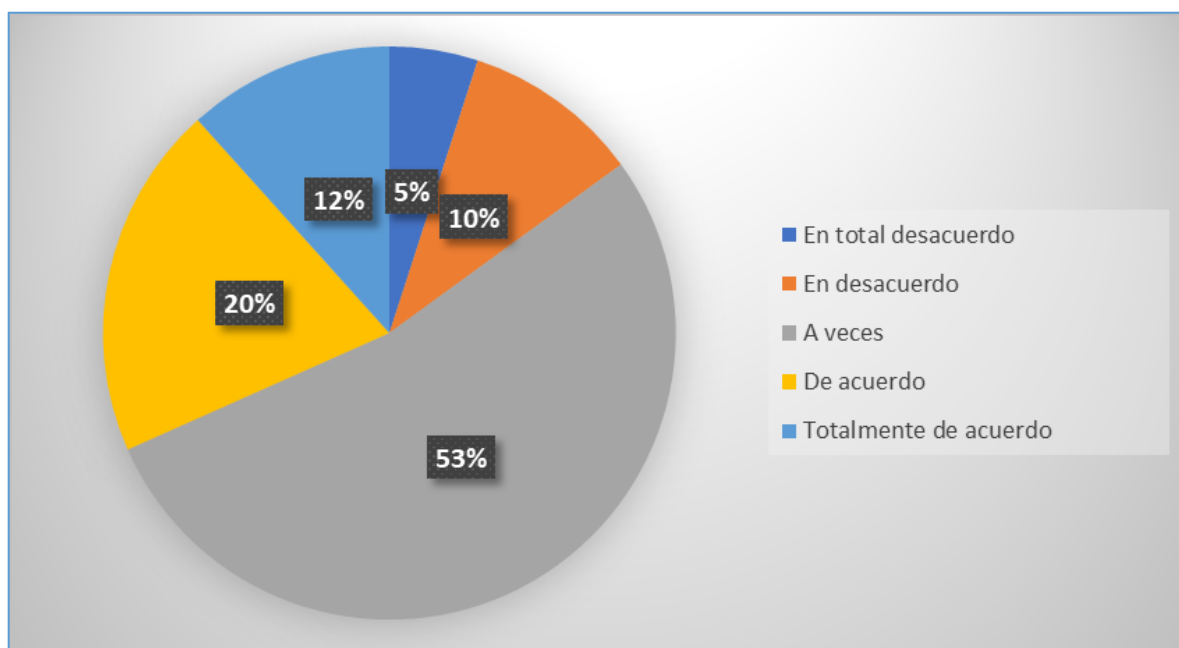
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	7	11.67
2	En desacuerdo	11	18.33
3	A veces	31	51.67
4	De acuerdo	10	16.67
5	Totalmente de acuerdo	1	1.67
<b>Total, frecuencias</b>		<b>60</b>	<b>100.00</b>

**Fuente:** Elaboración propia.

Los contribuyentes de Colombia se encuentran satisfechos en materia de declaración y retención tributaria aplicada, en la figura 10 se puede observar que la mayoría (52%) indica que a veces, el 17% de acuerdo y el 2% en total acuerdo. Por el desacuerdo está el 18% y un 11% en total desacuerdo.

En la **Tabla IV-13** se presenta la Dimensión: Recaudación Tributaria [Los contribuyentes tributarios de Colombia se ven afectados por la administración tributaria.]

**Tabla IV-13** Dimensión: Recaudación Tributaria en Colombia 6.



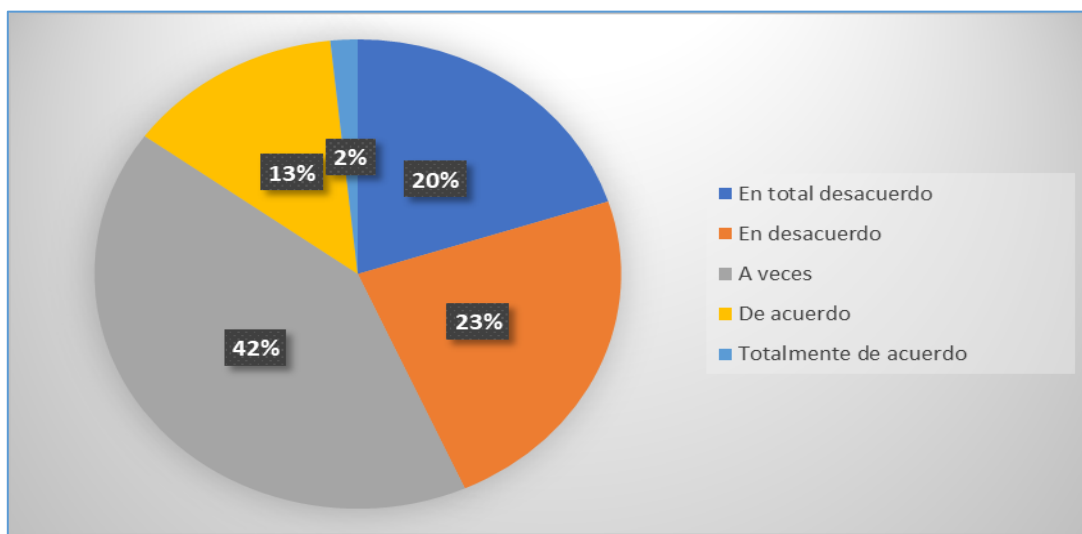
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	3	5.00
2	En desacuerdo	6	10.00
3	A veces	32	53.33
4	De acuerdo	12	20.00
5	Totalmente de acuerdo	7	11.67
<b>Total, frecuencias</b>		<b>60</b>	<b>100.00</b>

**Fuente:** Elaboración propia

Los contribuyentes tributarios de Colombia se ven afectados por la administración tributaria, en la figura 11 se observa que la mayoría (53%) es a veces, el 20% de acuerdo y un 12% en total desacuerdo. Por otro lado, el 10% manifiesta estar en desacuerdo y un 5% en total desacuerdo.

En la **Tabla IV-14** se presenta la Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [Las Leyes de Colombia establecen que el Estado puede disponer libremente sin perjuicio de obligaciones de ley con lo recaudado del Impuesto sobre la Renta.]

**Tabla IV-14** Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta.



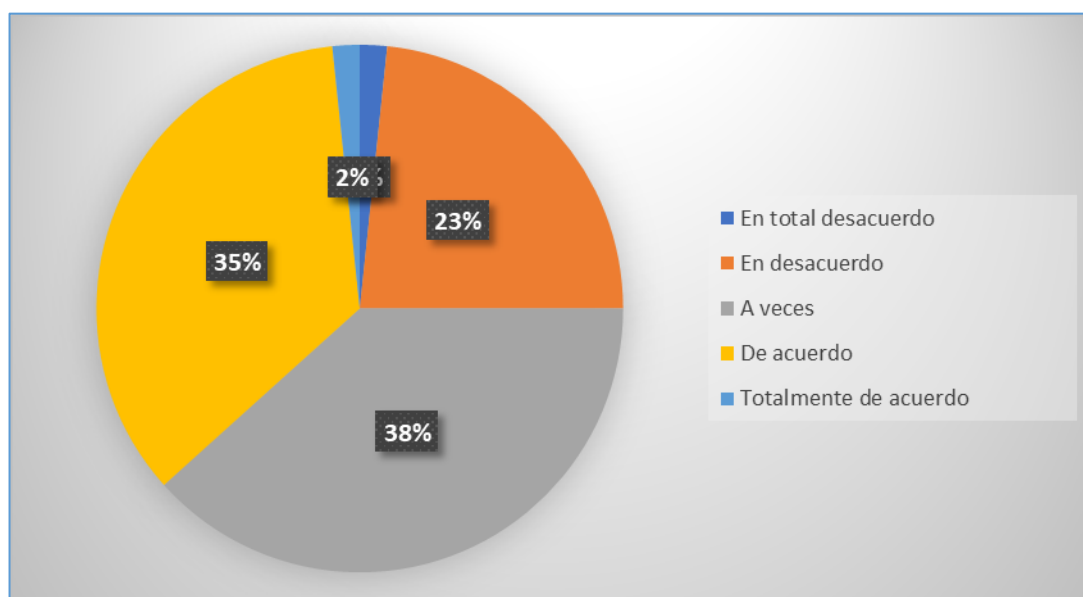
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	12	20.00
2	En desacuerdo	14	23.33
3	A veces	25	41.67
4	De acuerdo	8	13.33
5	Totalmente de acuerdo	1	1.67
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

Las Leyes de Colombia establecen que el Estado puede disponer libremente sin perjuicio de obligaciones de ley con lo recaudado del Impuesto sobre la Renta, la figura se muestra que el 42% indica que a veces, el 13% de acuerdo y un 2% en total acuerdo. Su contraparte el 23% manifiesta desacuerdo y un 20% un total desacuerdo. Podemos observar por lo tanto un porcentaje importante en desacuerdo en el estado puede disponer libremente sin perjuicio de obligaciones de ley con lo recaudado del Impuesto sobre la Renta.

En la **Tabla IV-15** se presenta la Variable: Extradificalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [El Estado de Colombia al ejercer la potestad tributaria extradifical, respeta el principio de Equidad y los derechos fundamentales establecidos en la Constitución.]

**Tabla IV-15** Variable: Extradificalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta.



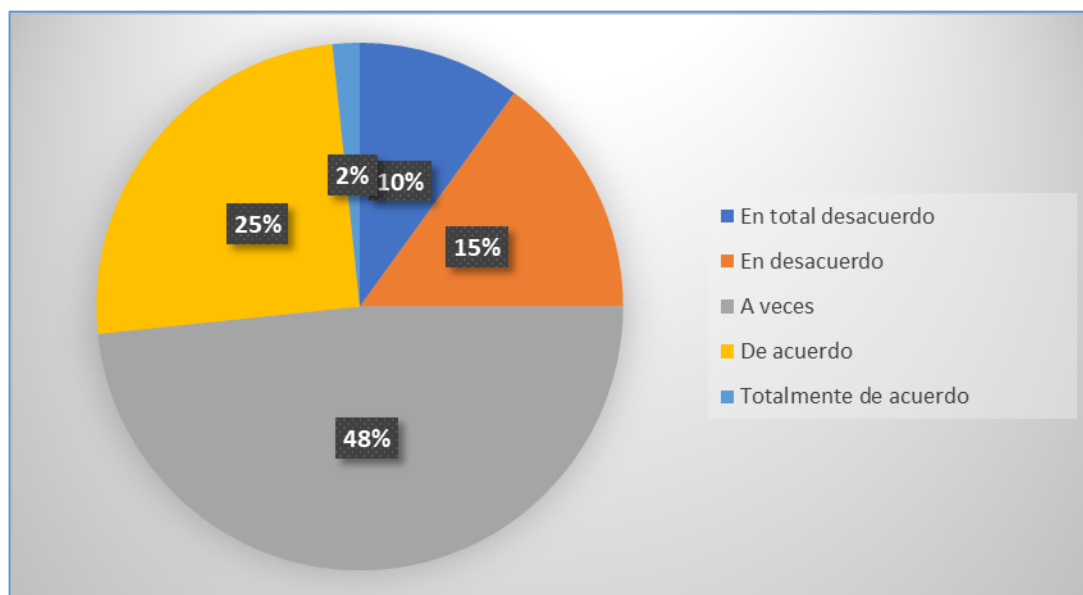
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	1	1.67
2	En desacuerdo	14	23.33
3	A veces	23	38.33
4	De acuerdo	21	35.00
5	Totalmente de acuerdo	1	1.67
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia

El Estado de Colombia al ejercer la potestad tributaria extradifical, respeta el principio de Equidad y los derechos fundamentales establecidos en la Constitución, en la figura 14 se puede observar que el 38% manifiesta que a veces, un 35% indica estar de acuerdo y un 2% un total acuerdo. Por el contrario, el 23% manifiesta estar en desacuerdo y un 2% un total desacuerdo.

En la **Tabla IV-16** se presenta la Extradiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [El pago de impuesto sobre la renta en Colombia se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo.]

**Tabla IV-16** Extradiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta 1.



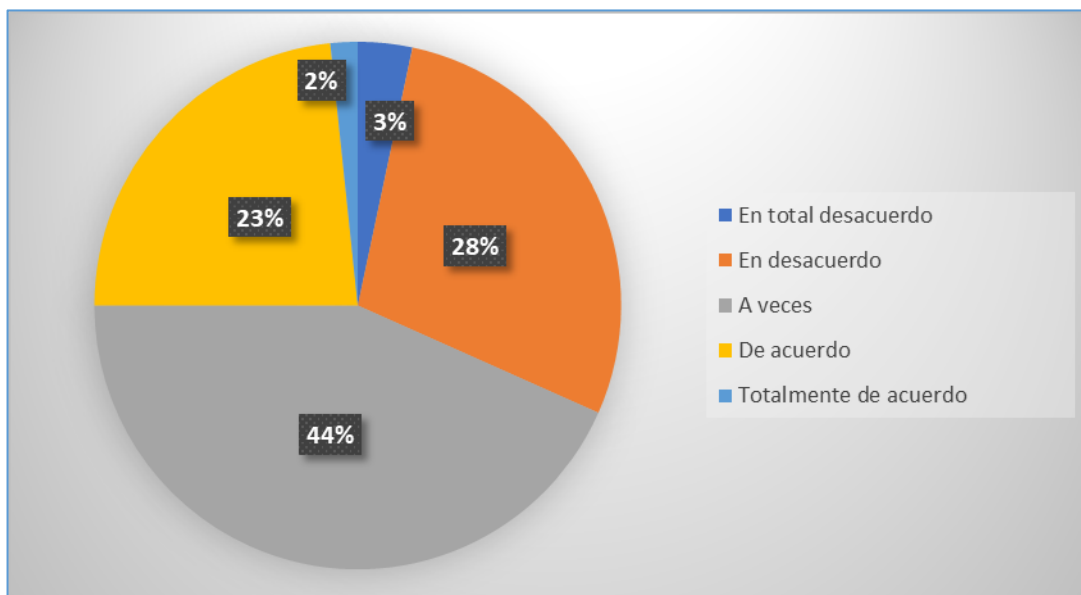
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	6	10.00
2	En desacuerdo	9	15.00
3	A veces	29	48.33
4	De acuerdo	15	25.00
5	Totalmente de acuerdo	1	1.67
<b>Total, frecuencias</b>		<b>60</b>	<b>100.00</b>

**Fuente:** Elaboración propia.

El pago de impuesto sobre la renta en Colombia se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo, en la figura se puede apreciar que el 48% manifiesta que a veces, un 25% indica estar de acuerdo y un 2% un total acuerdo. Por el contrario, un 15% expresa estar en desacuerdo y 10% en total desacuerdo.

En la **Tabla IV-17** se presenta la Extradiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [En Colombia las exenciones al pago del impuesto sobre la renta contempladas en la Ley responden al principio de Equidad.]

**Tabla IV-17** Extradiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta.



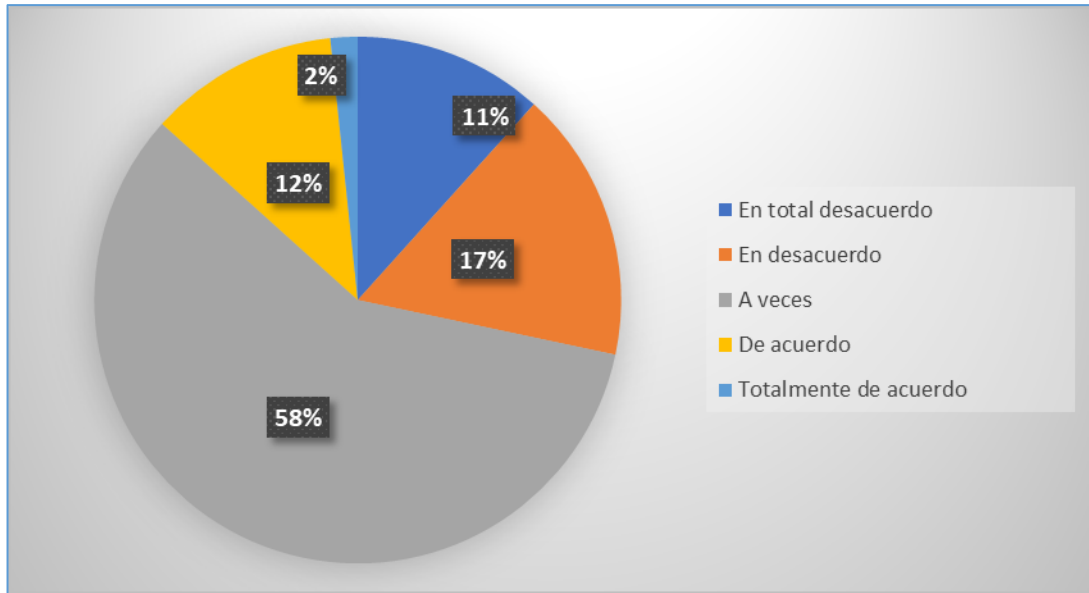
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	2	3.33
2	En desacuerdo	17	28.33
3	A veces	26	43.33
4	De acuerdo	14	23.33
5	Totalmente de acuerdo	1	1.67
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia

En Colombia las exenciones al pago del impuesto sobre la renta contempladas en la Ley responden al principio de Equidad, la figura 15 muestra que el 43% indica que a veces, el 23% de acuerdo y el 2% en total acuerdo. Por el contrario, el 28% expresa estar en desacuerdo y el 3% en total de acuerdo.



En la **Tabla IV-12** se presenta la Dimensión: Efectos no recaudatorios [En Colombia los contribuyentes presentan a tiempo su declaración del impuesto sobre la renta.]



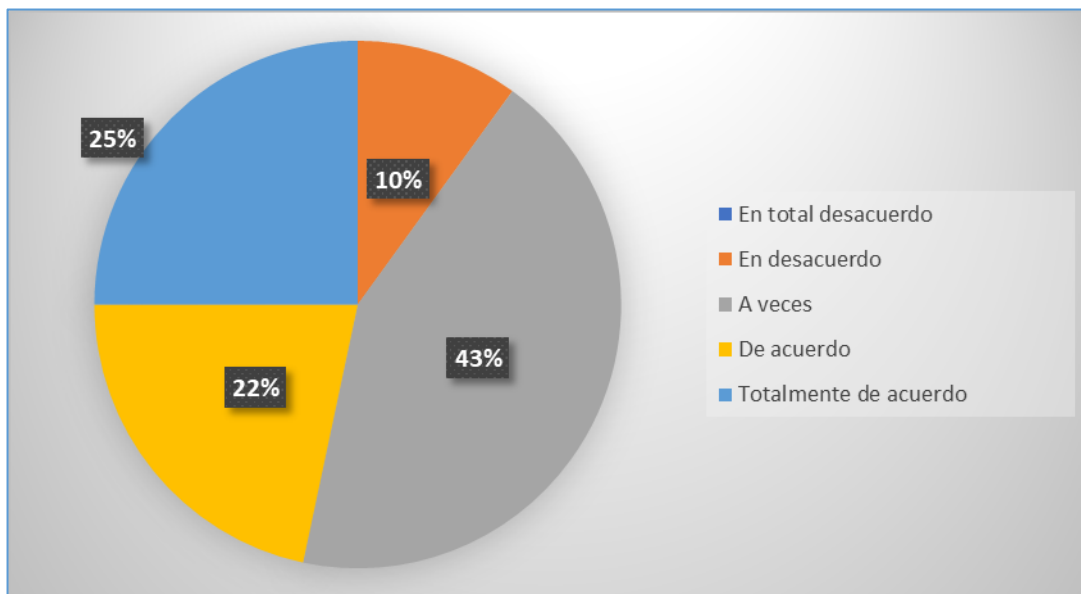
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	7	11.67
2	En desacuerdo	10	16.67
3	A veces	35	58.33
4	De acuerdo	7	11.67
5	Totalmente de acuerdo	1	1.67
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia

En Colombia los contribuyentes presentan a tiempo su declaración del impuesto sobre la renta, la figura 16 muestra que la mayoría (58%) indica a veces, el 12% expresa estar de acuerdo y el 2% en total acuerdo. Por el contrario, el 17% indica estar en desacuerdo y el 12% en total de acuerdo.

En la Tabla IV-18 se presenta la Dimensión: Efectos no recaudatorios [En Colombia se aplican infracciones y sanciones por no declarar el impuesto sobre la renta.]

Tabla IV-18 Dimensión: Efectos no recaudatorios.



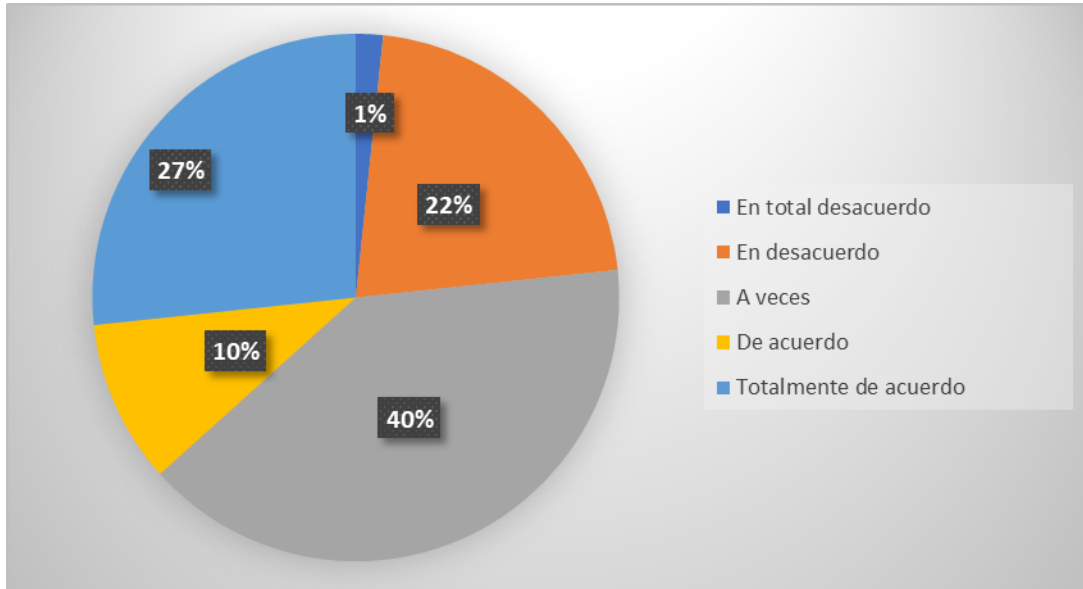
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	0	0.00
2	En desacuerdo	6	10.00
3	A veces	26	43.33
4	De acuerdo	13	21.67
5	Totalmente de acuerdo	15	25.00
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

En Colombia se aplican infracciones y sanciones por no declarar el impuesto sobre la renta, en la figura 17 se puede observar que el 43% expresa que a veces, el 22% de acuerdo y el 25% en total acuerdo. Su contraparte, el 6% indica estar en desacuerdo.

En la **Tabla IV-12** se presenta la Dimensión: Efectos no recaudatorios [En Colombia la evasión del pago del impuesto sobre la Renta tiene repercusión en el desarrollo sostenible y calidad de vida del ciudadano.]

Tabla IV-19 Dimensión: Efectos no recaudatorios [En Colombia la evasión del pago del impuesto sobre la Renta.



Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	1	1.67
2	En desacuerdo	13	21.67
3	A veces	24	40.00
4	De acuerdo	6	10.00
5	Totalmente de acuerdo	16	26.67
Total, frecuencias		60	100.00

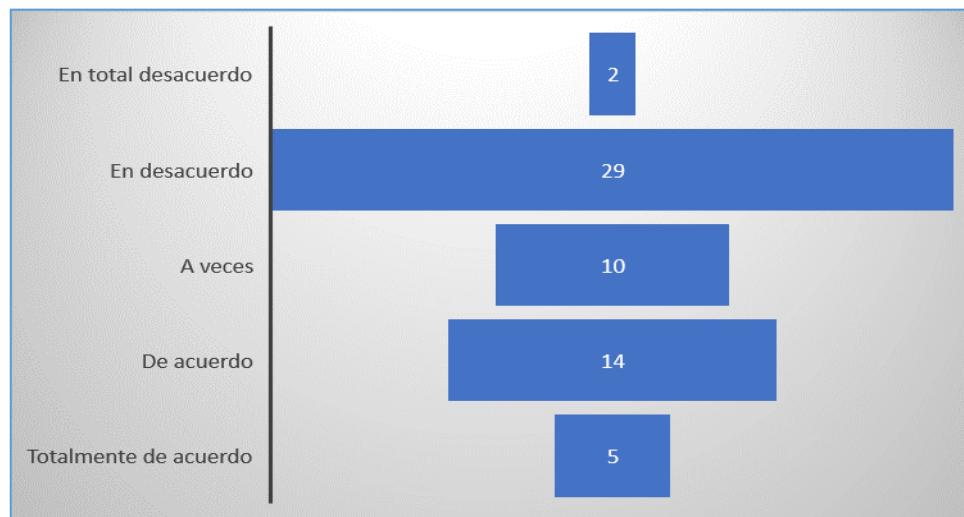
**Fuente:** Elaboración propia

En Colombia la evasión del pago del impuesto sobre la Renta tiene repercusión en el desarrollo sostenible y calidad de vida del ciudadano, se puede apreciar que el 40% indica que a veces, mientras que el 10% expresa estar de acuerdo y el 27% en total acuerdo. Su contraparte, el 22% expresa estar en desacuerdo y un 2% en total de acuerdo.

#### IV.IV.2 Tabulación simple México

En la **Tabla IV-12** se presenta el principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [El principio de equidad se encuentra establecido en las regulaciones tributarias de su México como el reparto de las cargas en función a los ingresos.]

**Tabla IV-20** Principio de equidad se encuentra establecido en las regulaciones tributarias de México



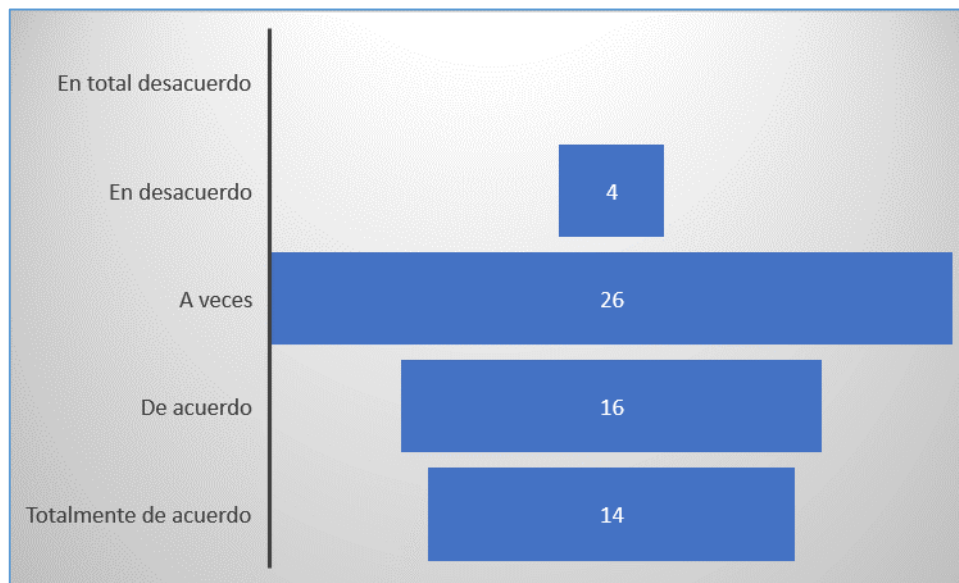
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	2	3.33
2	En desacuerdo	29	48.33
3	A veces	10	16.67
4	De acuerdo	14	23.33
5	Totalmente de acuerdo	5	8.33
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

En la afirmación de que el principio de equidad se encuentra establecido en las regulaciones tributarias de su México como el reparto de las cargas en función a los ingresos, La figura 19 indica que la mayoría (48%) manifiesta estar en desacuerdo con esta afirmación, un 23% opina que está de acuerdo, el 23% dice que a veces, mientras que el 8% está totalmente de acuerdo.

**Figura IV-2.** Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [En México el Estado ejerce potestad para que se cumpla con la contribución tributaria.]

**Tabla IV-21** Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [En México.



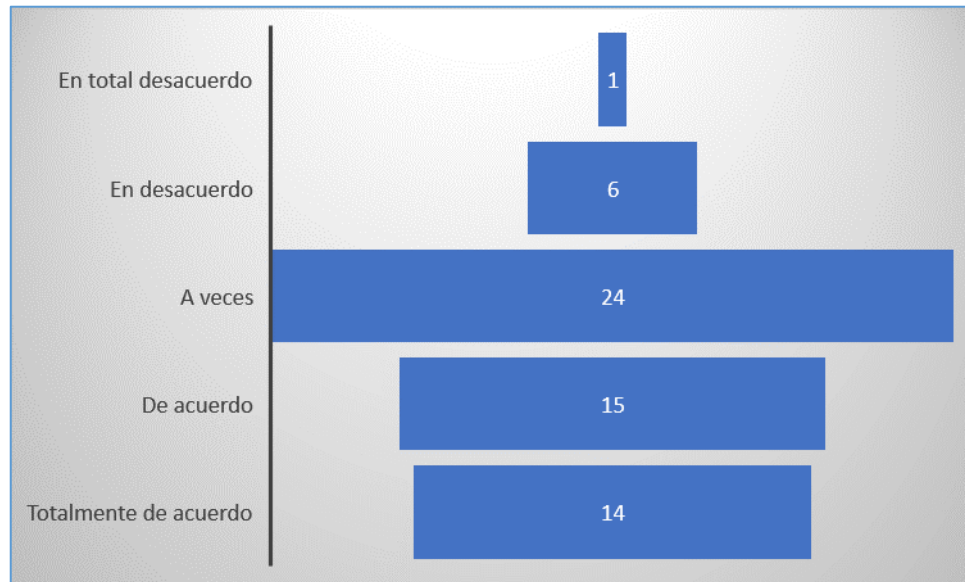
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo		0.00
2	En desacuerdo	4	6.67
3	A veces	26	43.33
4	De acuerdo	16	26.67
5	Totalmente de acuerdo	14	23.33
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

En cuanto a la afirmación de que en México el Estado ejerce potestad para que se cumpla con la contribución tributaria, la figura 20 muestra que el 43% manifiesta que a veces, el 27% está de acuerdo, y un 23% manifiesta un total acuerdo. Tan solo el 7% está en desacuerdo.

**Figura IV-3.** Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [La contribución tributaria en México establece diversas categorías para los contribuyentes.]

**Tabla IV-22** contribución tributaria en México.



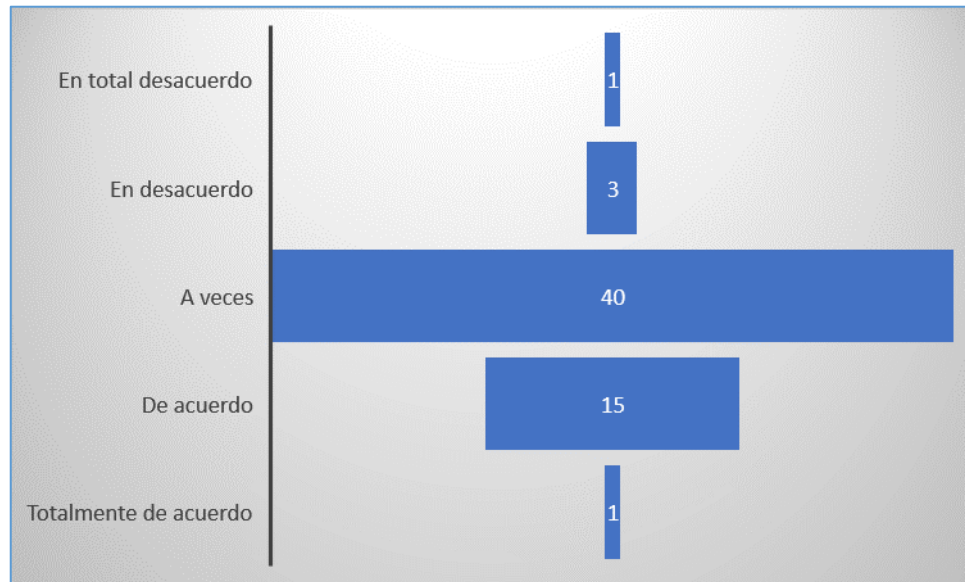
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	1	1.67
2	En desacuerdo	6	10.00
3	A veces	24	40.00
4	De acuerdo	15	25.00
5	Totalmente de acuerdo	14	23.33
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia

Respecto al grado de acuerdo de que la contribución tributaria en México establece diversas categorías para los contribuyentes, La figura 21 muestra que el 40% manifiesta que a veces, un 25% está de acuerdo, el 23% en total acuerdo. Por otra parte, el 10% dice estar en desacuerdo y un 2% en total desacuerdo.

**Figura IV-4.** Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [En materia de contribución las leyes de México atienden y respetan la capacidad de pago del contribuyente.]

**Tabla IV-23** Contribución las leyes de México.



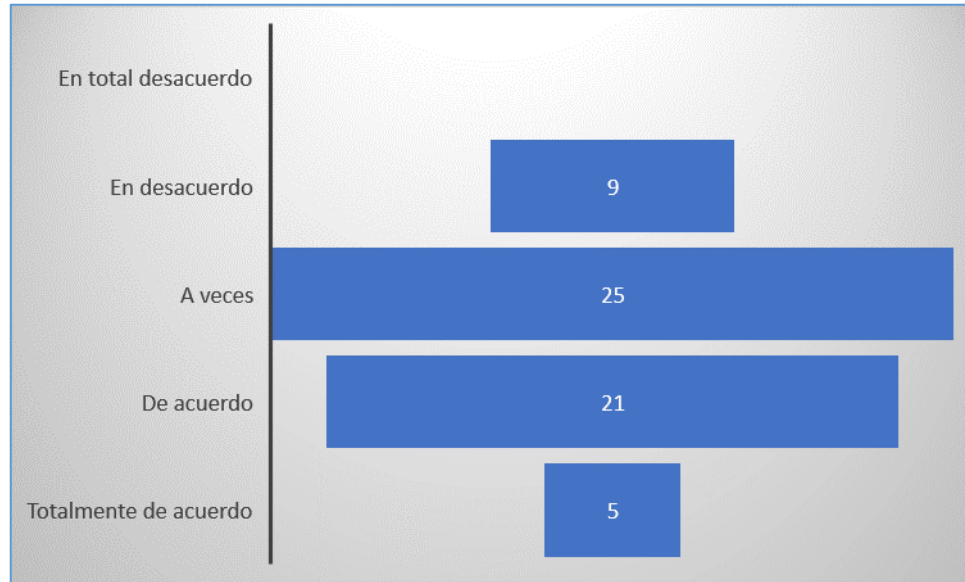
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	1	1.67
2	En desacuerdo	3	5.00
3	A veces	40	66.67
4	De acuerdo	15	25.00
5	Totalmente de acuerdo	1	1.67
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

En materia de contribución las leyes de México atienden y respetan la capacidad de pago del contribuyente, la figura 22 denota que la mayoría (67%) lo hace a veces, mientras que el 25% está de acuerdo. Tan solo el 5% está en desacuerdo, y un 2% está en total desacuerdo y un 2% en total acuerdo.

**Figura IV-5.** Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [La capacidad contributiva en materia tributaria en México se asocia con los ingresos que genera el contribuyente para someterse al pago de tributos que le corresponda.]

**Tabla IV-24** Capacidad contributiva en materia tributaria en México.



Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	0	0.00
2	En desacuerdo	9	15.00
3	A veces	25	41.67
4	De acuerdo	21	35.00
5	Totalmente de acuerdo	5	8.33
Total, frecuencias		60	100.00

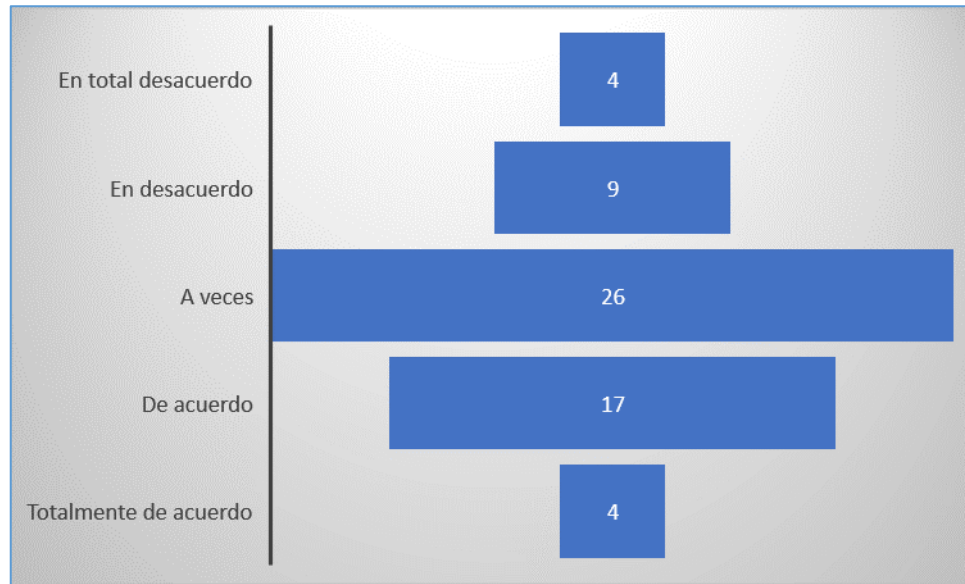
**Fuente:** Elaboración propia.

La opinión sobre la capacidad contributiva en materia tributaria en México se asocia con los ingresos que genera el contribuyente para someterse al pago de tributos que le corresponda, la figura 23 muestra que el 42% manifiesta que a veces, mientras un 35% está de acuerdo y un 8% en total acuerdo. Tan solo el 15% manifiesta un desacuerdo.



**Figura IV-6.** Dimensión: Recaudación Tributaria [Las recaudaciones en México están vinculadas con normas establecidas por los derechos humanos.]

**Tabla IV-25** Recaudaciones en México están vinculadas con normas establecidas por los derechos humanos.



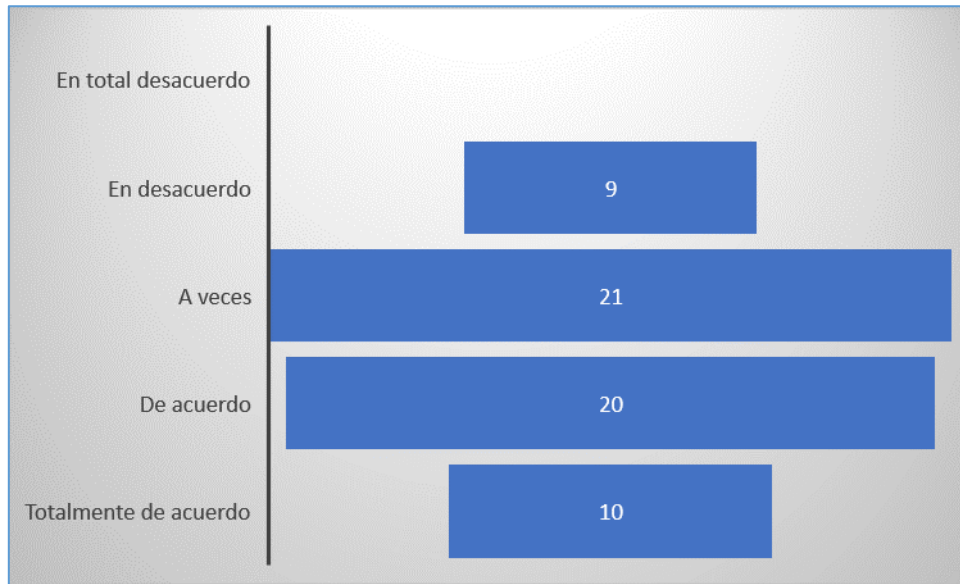
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	4	6.67
2	En desacuerdo	9	15.00
3	A veces	26	43.33
4	De acuerdo	17	28.33
5	Totalmente de acuerdo	4	6.67
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

En cuanto a que las recaudaciones en México están vinculadas con normas establecidas por los derechos humanos, la figura 24 indica que el 43% lo hace a veces, mientras que el 28% está de acuerdo y un 7% en total de acuerdo. Un 15% manifiesta estar en desacuerdo y 7% en total desacuerdo.

**Figura IV-7.** Dimensión: Recaudación Tributaria [El Estado Mexicano ejerce potestad para cumplir con la recaudación tributaria.]

**Tabla IV-26** Estado Mexicano ejerce potestad para cumplir con la recaudación tributaria.



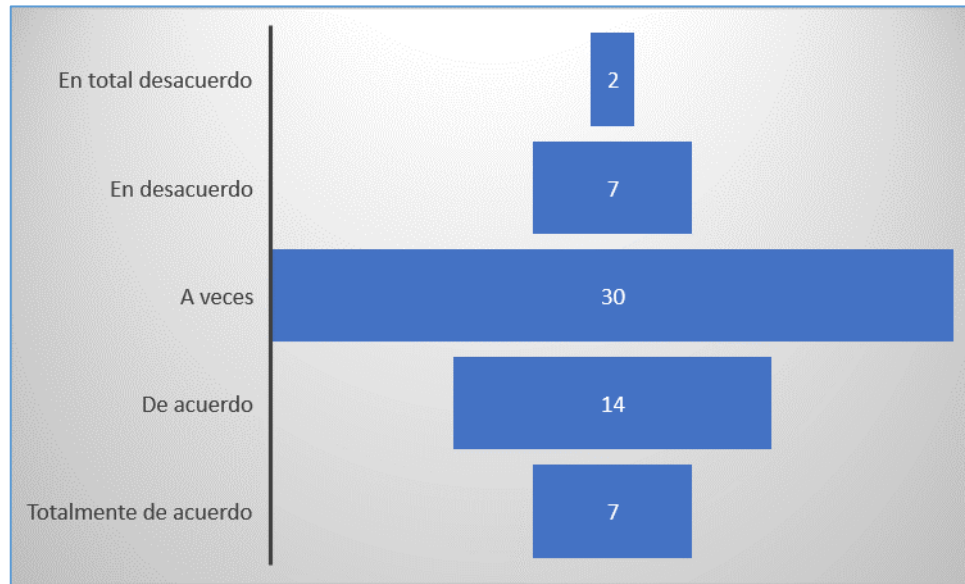
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	0	0.00
2	En desacuerdo	9	15.00
3	A veces	21	35.00
4	De acuerdo	20	33.33
5	Totalmente de acuerdo	10	16.67
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

El Estado Mexicano ejerce potestad para cumplir con la recaudación tributaria, la figura 25 indica que un 35% a veces, el 33% está de acuerdo, el 17% en total acuerdo. Por otro lado, el 25% manifiesta estar en desacuerdo.

**Figura IV-8.** Dimensión: Recaudación Tributaria [Las recaudaciones en México permiten que el Estado promueva mejores condiciones de vida y les provea una remuneración digna.]

**Tabla IV-27** Recaudaciones en México permiten que el Estado promueva mejores condiciones de vida.



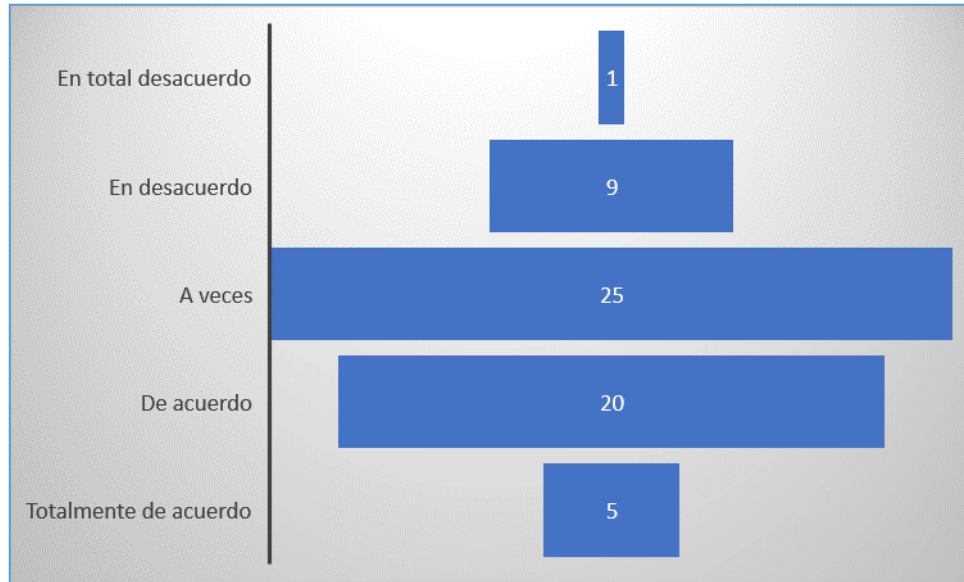
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	2	3.33
2	En desacuerdo	7	11.67
3	A veces	30	50.00
4	De acuerdo	14	23.33
5	Totalmente de acuerdo	7	11.67
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

Las recaudaciones en México permiten que el Estado promueva mejores condiciones de vida y les provea una remuneración digna, en la figura 26 se aprecia que el 50% a veces, el 23% está de acuerdo y un 12% en total acuerdo. Mientras que 12% manifiesta estar en desacuerdo y 3% en total desacuerdo.

**Figura IV-9.** Dimensión: Recaudación Tributaria [El principio de Equidad consagrado en la Constitución de México en materia tributaria se relaciona como un ente rector que evita arbitrariedades para con los contribuyentes.]

**Tabla IV-28** Principio de Equidad consagrado en la Constitución de México.



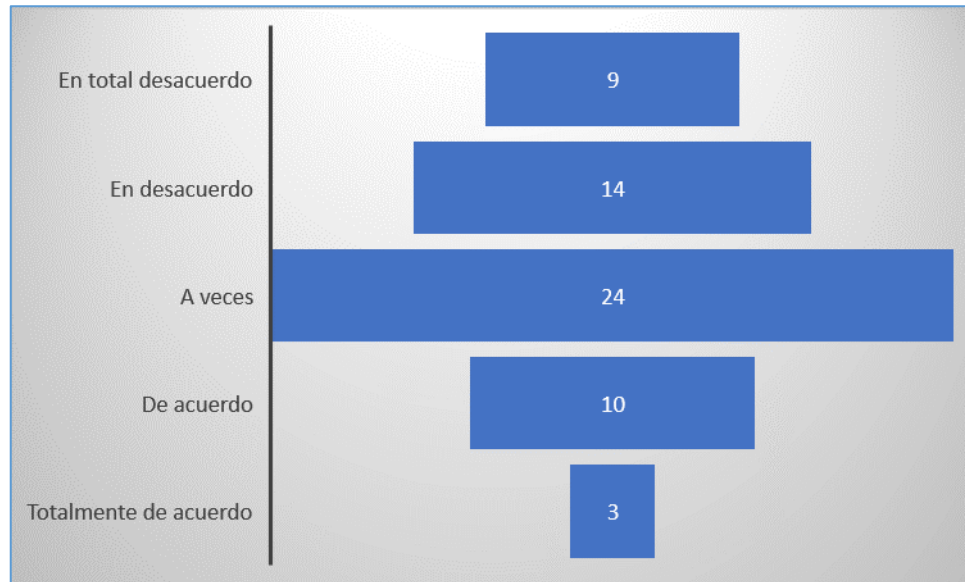
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	1	1.67
2	En desacuerdo	9	15.00
3	A veces	25	41.67
4	De acuerdo	20	33.33
5	Totalmente de acuerdo	5	8.33
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

El principio de Equidad consagrado en la Constitución de México en materia tributaria se relaciona como un ente rector que evita arbitrariedades para con los contribuyentes, la figura 27 indica que el 42% a veces, el 33% está de acuerdo, un 8% en total acuerdo. Un 15% indica un desacuerdo y el 2% un total desacuerdo.

**Figura IV-10.** Dimensión: Recaudación Tributaria [Los contribuyentes de México se encuentran satisfechos en materia de declaración y retención tributaria aplicada.]

**Tabla IV-29** Contribuyentes de México se encuentran satisfechos en materia de declaración y retención.



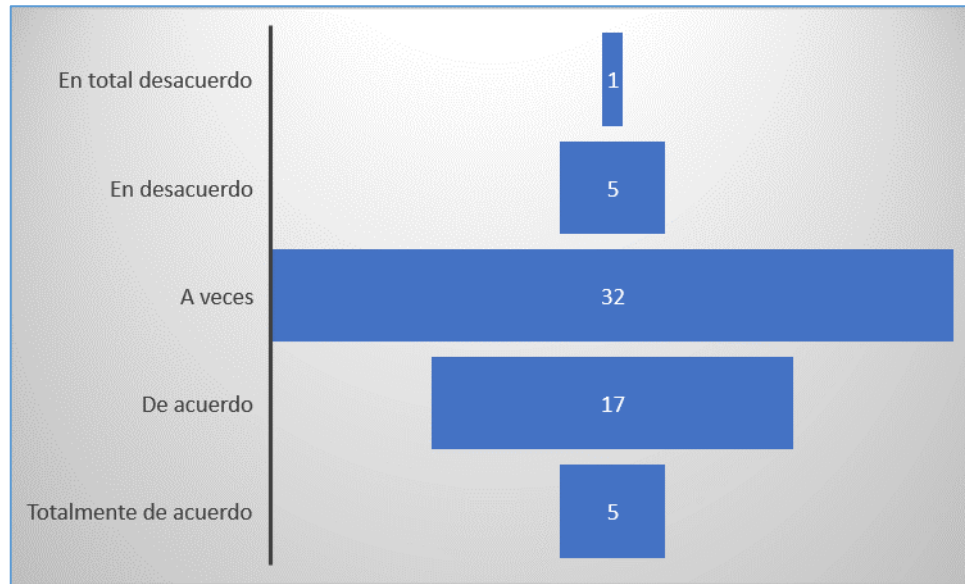
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	9	15.00
2	En desacuerdo	14	23.33
3	A veces	24	40.00
4	De acuerdo	10	16.67
5	Totalmente de acuerdo	3	5.00
Total frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

Los contribuyentes de México se encuentran satisfechos en materia de declaración y retención tributaria aplicada, en la figura 28 se aprecia que el 40 manifiesta que a veces, un 17% está de acuerdo y un 5% en total acuerdo. Por otro lado, se nota un 23% en desacuerdo y 15% en total desacuerdo.

**Figura IV-11.** Dimensión: Recaudación Tributaria [Los contribuyentes tributarios de México se ven afectados por la administración tributaria.]

**Tabla IV-30** Contribuyentes tributarios de México se ven afectados por la administración tributaria.



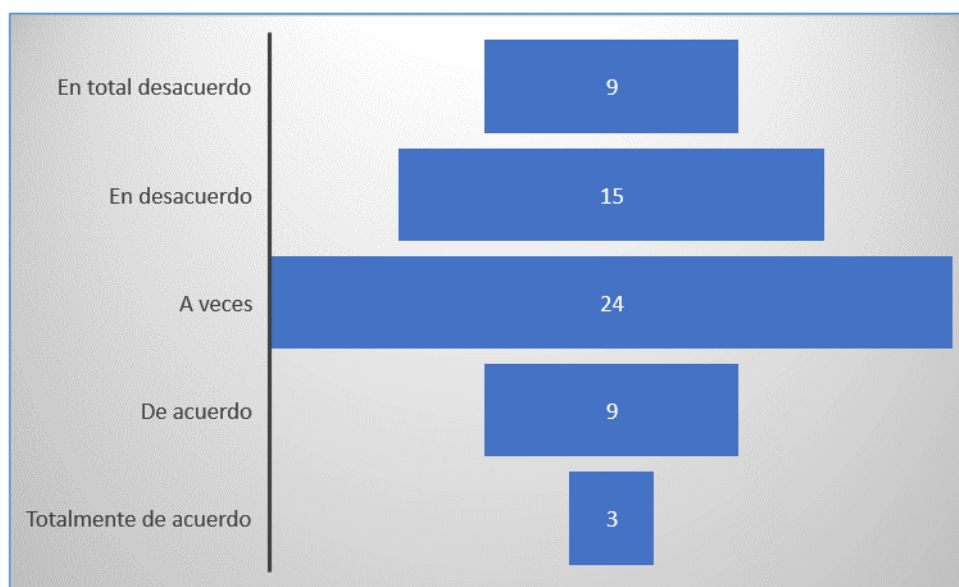
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	1	1.67
2	En desacuerdo	5	8.33
3	A veces	32	53.33
4	De acuerdo	17	28.33
5	Totalmente de acuerdo	5	8.33
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

Los contribuyentes tributarios de México se ven afectados por la administración tributaria, en la figura 29 se aprecia que el 53% es a veces, un 28% está de acuerdo y un 8% en total acuerdo. Mientras que el 8% está en desacuerdo y tan solo un 2% en total desacuerdo.

**Figura IV-12.** Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [Las Leyes de México establecen que el Estado puede disponer libremente sin perjuicio de obligaciones de ley con lo recaudado del Impuesto sobre la Renta.]

**Tabla IV-31** Leyes de México establecen que el Estado puede disponer libremente sin perjuicio de obligaciones de ley.



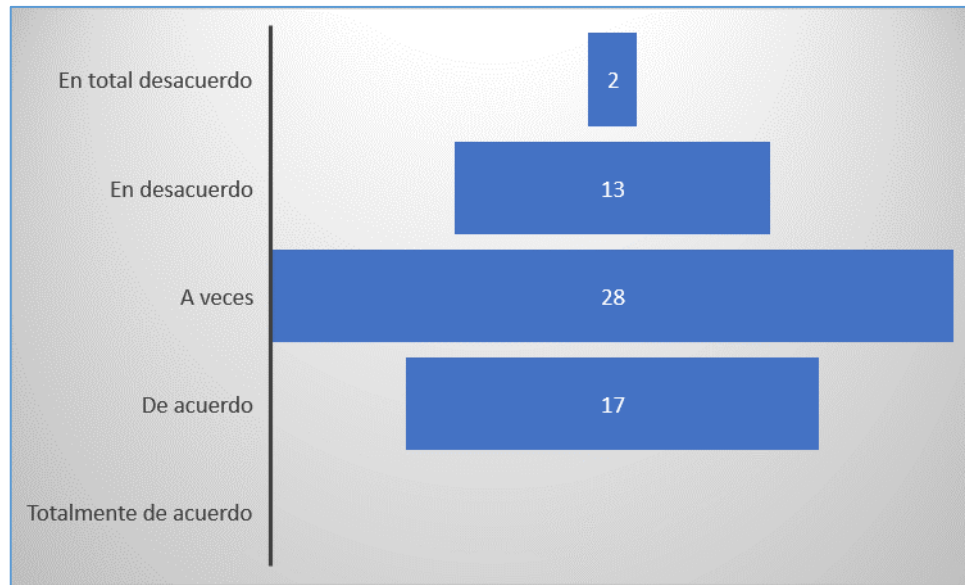
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	9	15.00
2	En desacuerdo	15	25.00
3	A veces	24	40.00
4	De acuerdo	9	15.00
5	Totalmente de acuerdo	3	5.00
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

Las Leyes de México establecen que el Estado puede disponer libremente sin perjuicio de obligaciones de ley con lo recaudado del Impuesto sobre la Renta, en la figura 30 se aprecia un 40% a veces, el 15% de acuerdo y un 5% en total acuerdo. Por el contrario, un 25% manifiesta un desacuerdo y un 15% un total desacuerdo.

**Figura IV-13.** Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [El Estado Mexicano ejerce la potestad tributaria extrafiscal, respeta el principio de Equidad y los derechos fundamentales establecidos en la Constitución.]

**Tabla IV-32** Estado Mexicano ejerce la potestad tributaria extrafiscal.



Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	2	3.33
2	En desacuerdo	13	21.67
3	A veces	28	46.67
4	De acuerdo	17	28.33
5	Totalmente de acuerdo	0	0.00
Total, frecuencias		60	100.00

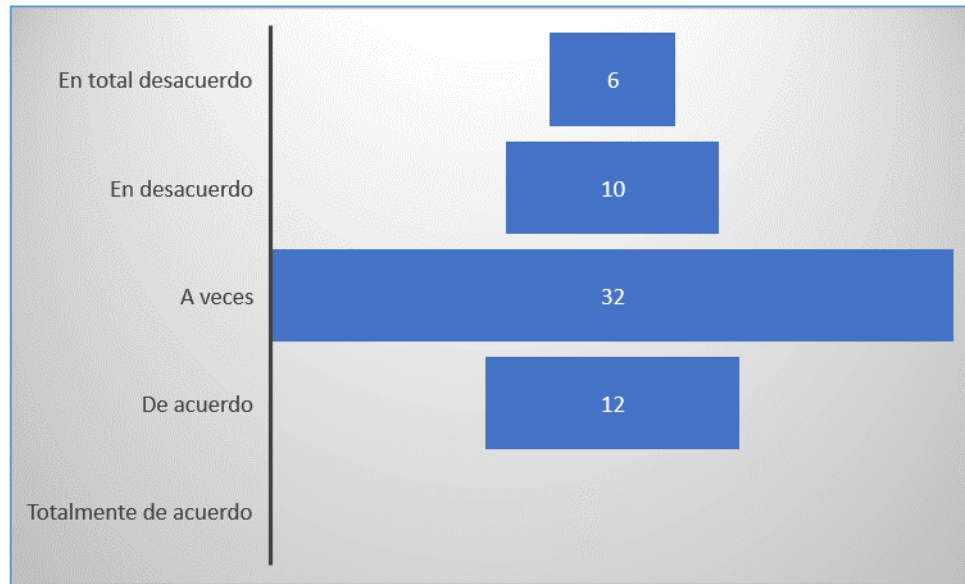
**Fuente:** Elaboración propia.

El Estado Mexicano ejerce la potestad tributaria extrafiscal, respeta el principio de Equidad y los derechos fundamentales establecidos en la Constitución, la figura 31 denota que el 47% es a veces, un 28% de acuerdo. Por lo contrario, el 22% está en desacuerdo y un 3% en total desacuerdo.



**Figura IV-14.** Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [El pago de impuesto sobre la renta en México se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo.]

**Tabla IV-33** Pago de impuesto sobre la renta en México se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo.



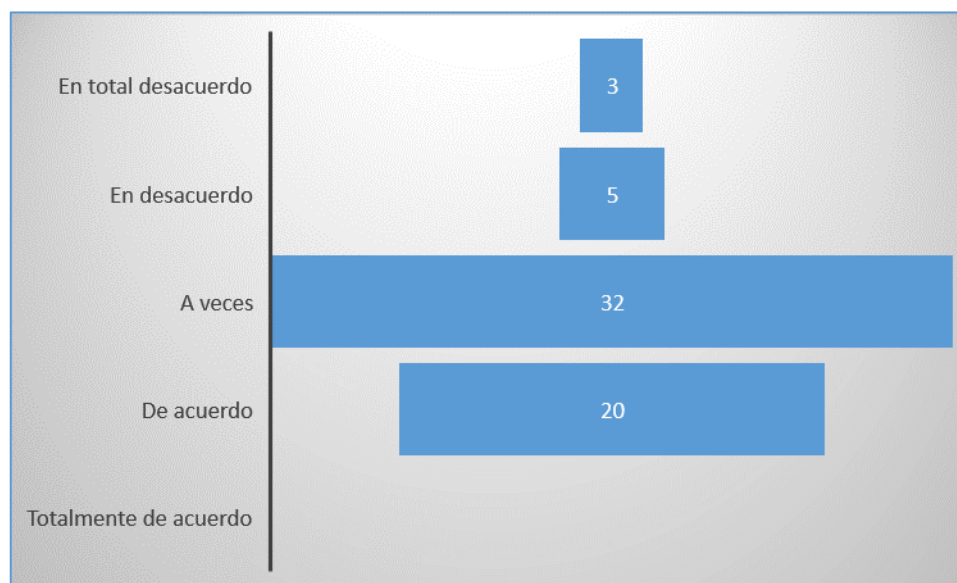
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	6	10.00
2	En desacuerdo	10	16.67
3	A veces	32	53.33
4	De acuerdo	12	20.00
5	Totalmente de acuerdo	0	0.00
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

El pago de impuesto sobre la renta en México se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo, en la figura 32 se puede apreciar que 53% es a veces y un 20% de acuerdo. Por el contrario, un 17% indica un desacuerdo y un 10% un total desacuerdo.

**Figura IV-15.** Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [En México las exenciones al pago del impuesto sobre la renta contempladas en la Ley responden al principio de Equidad.]

**Tabla IV-34** México las exenciones al pago del impuesto sobre la renta contempladas en la Ley.



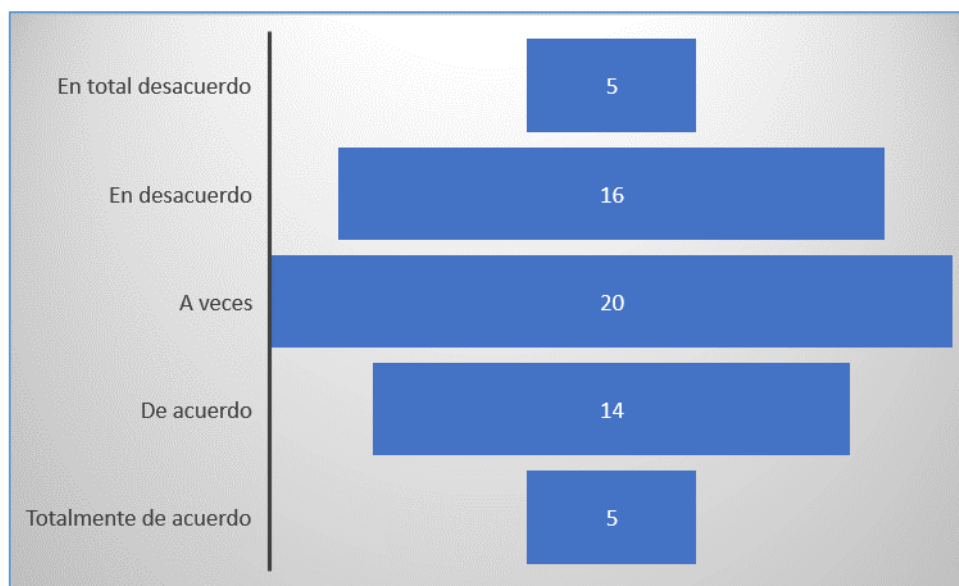
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	3	5.00
2	En desacuerdo	5	8.33
3	A veces	32	53.33
4	De acuerdo	20	33.33
5	Totalmente de acuerdo		0.00
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

En México las exenciones al pago del impuesto sobre la renta contempladas en la Ley responden al principio de Equidad, la figura 33 indica que el 53% es a veces y un 33% está de acuerdo. Por el contrario, el 8% está en desacuerdo y un 5% en total desacuerdo.

**Figura IV-16.** Efectos no recaudatorios [En México los contribuyentes presentan a tiempo su declaración del impuesto sobre la renta.]

**Tabla IV-35** México los contribuyentes presentan a tiempo su declaración del impuesto sobre la renta.



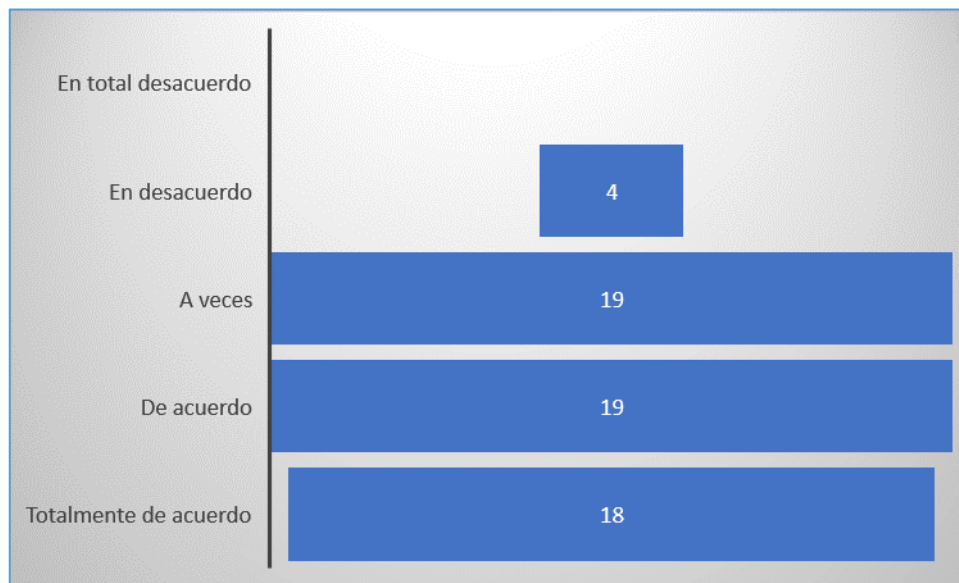
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	5	8.33
2	En desacuerdo	16	26.67
3	A veces	20	33.33
4	De acuerdo	14	23.33
5	Totalmente de acuerdo	5	8.33
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

Respecto a la afirmación de que en México los contribuyentes presentan a tiempo su declaración del impuesto sobre la renta, la figura 34 muestra que el 33% manifiesta que a veces, el 23% está de acuerdo y un 8% en total acuerdo. Por otro lado, el 27% se encuentra en desacuerdo y el 8% en total desacuerdo.

**Figura IV-17.** Dimensión: Efectos no recaudatorios [En México se aplican infracciones y sanciones por no declarar el impuesto sobre la renta.]

**Tabla IV-36** México se aplican infracciones y sanciones.



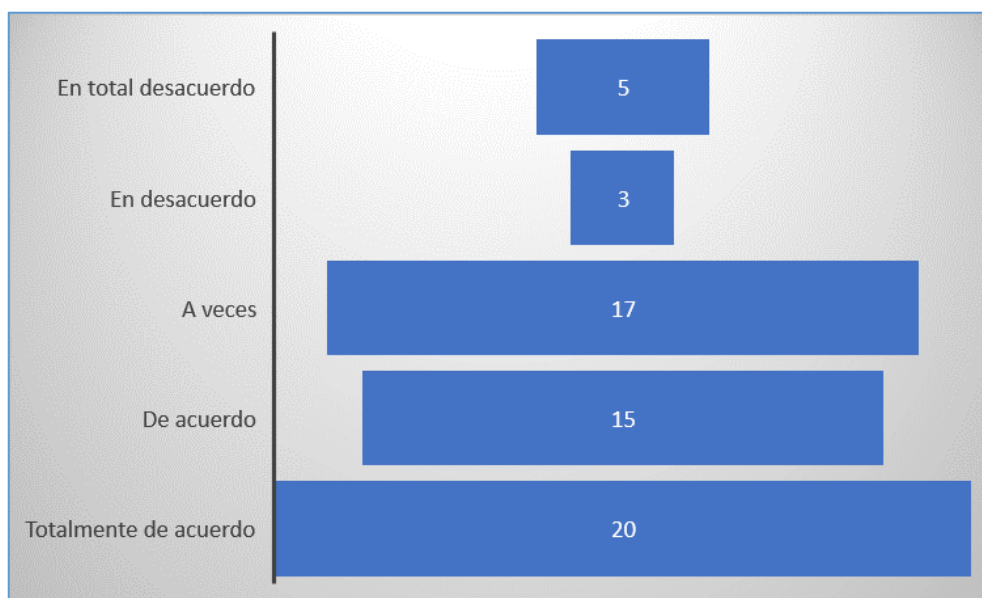
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo		0.00
2	En desacuerdo	4	6.67
3	A veces	19	31.67
4	De acuerdo	19	31.67
5	Totalmente de acuerdo	18	30.00
	Total, frecuencias	60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia.

En México se aplican infracciones y sanciones por no declarar el impuesto sobre la renta, la figura 35 indica que el 32% es a veces, el 32% está de acuerdo un 30% en total acuerdo. Tan solo un 7% manifiesta estar en desacuerdo.

**Figura IV-18.** Dimensión: Efectos no recaudatorios [En México la evasión del pago del impuesto sobre la Renta tiene repercusión en el desarrollo sostenible y calidad de vida del ciudadano.]

**Tabla IV-37** México la evasión del pago del impuesto sobre la Renta.



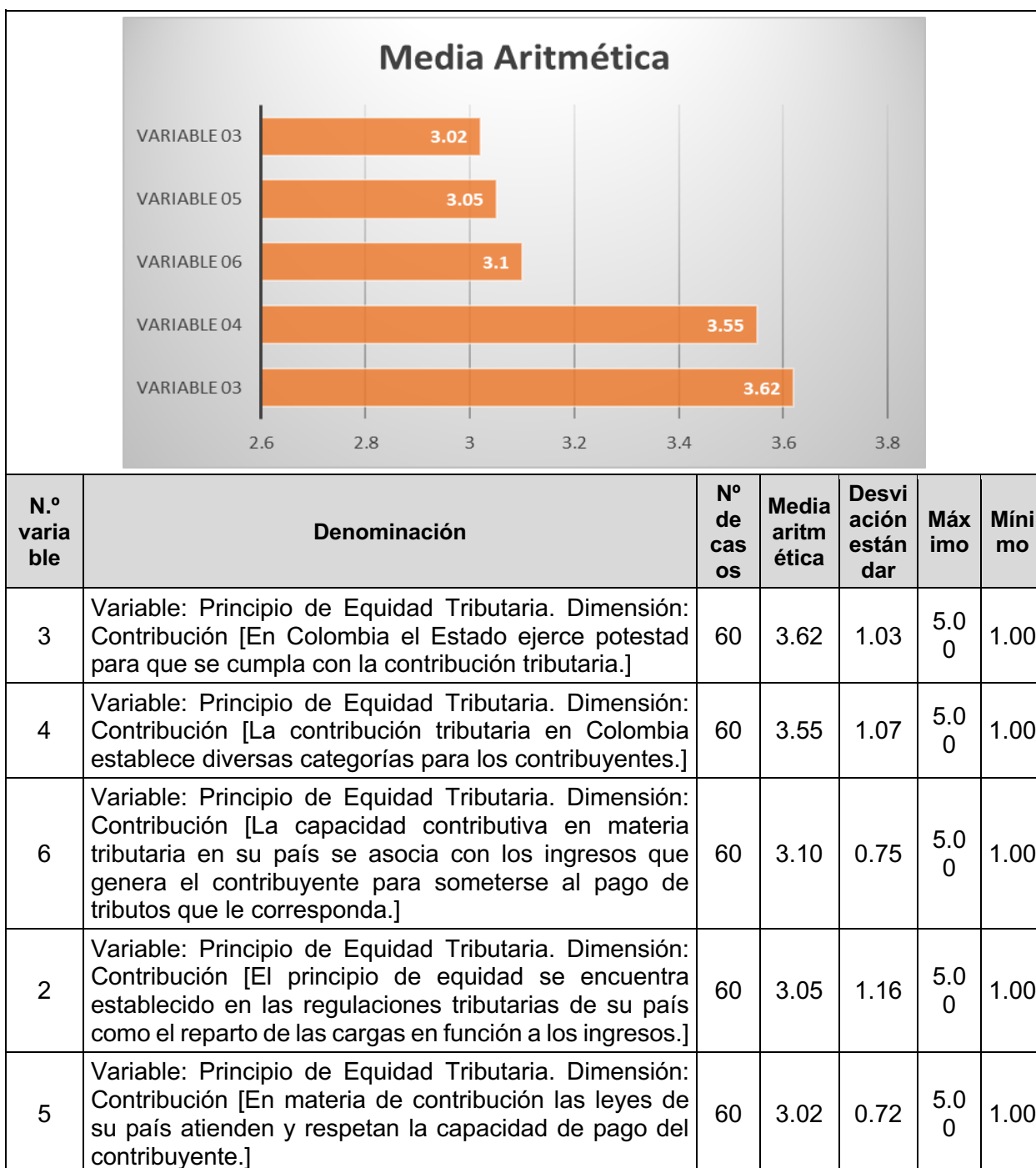
Código	Significado	Frecuencias	%
1	En total desacuerdo	5	8.33
2	En desacuerdo	3	5.00
3	A veces	17	28.33
4	De acuerdo	15	25.00
5	Totalmente de acuerdo	20	33.33
Total, frecuencias		60	100.00

**Fuente:** Elaboración propia

En relación con el acuerdo de que en México la evasión del pago del impuesto sobre la Renta tiene repercusión en el desarrollo sostenible y calidad de vida del ciudadano, en la figura 36 se puede observar que un 33% está totalmente de acuerdo con esta afirmación, mientras que el 25% dice estar de acuerdo y un 28% manifiesta que a veces. Tan solo el 8% manifiesta un total desacuerdo y el 5% está en desacuerdo.

## IV.V Estudio descriptivo de tendencias de Colombia y México.

### ESTADÍSTICAS BÁSICAS (Valores medios ordenados de mayor a menor)



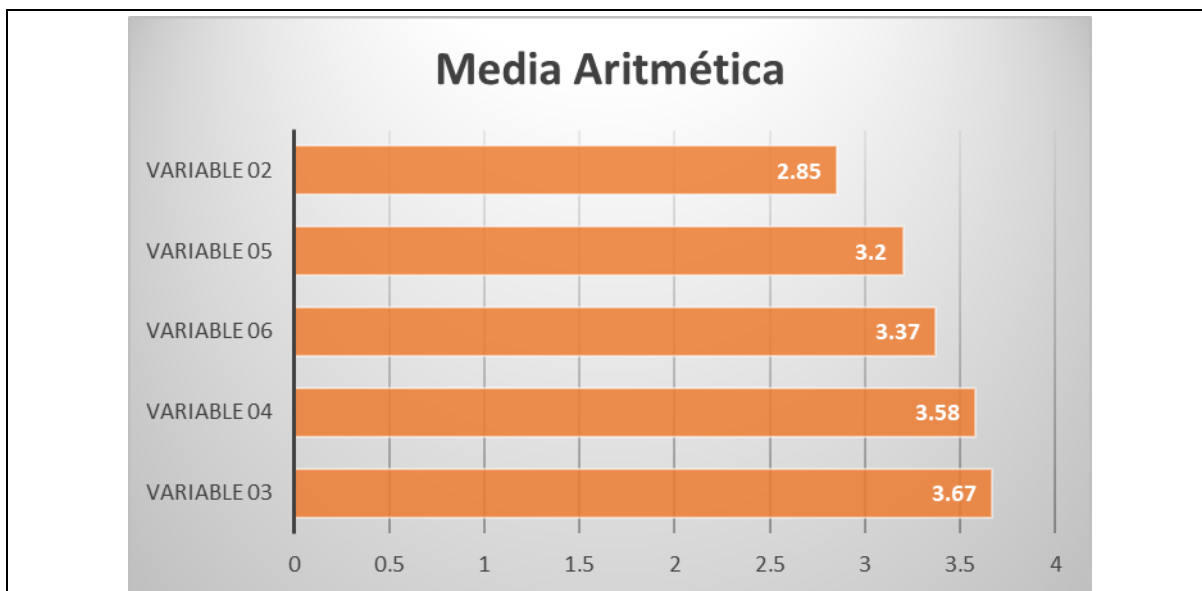
**Figura IV-19** Principio de equidad tributaria en Colombia.

**Nota:** Fuente de elaboración propia.

De acuerdo con los resultados en la **Figura IV-19 Principio de equidad tributaria en Colombia.**, donde se presenta un análisis de estadísticas básicas de las variables relativas al principio de equidad tributaria, donde se presenta un comparativo de valores medios ordenados de mayor a menor, tenemos que, la dimensión de que el Estado ejerce potestad para que se cumpla con la contribución tributaria es la mejor evaluada en cuanto a que presenta un valor medio de 3.62, que lo ubica en un grado de acuerdo.

Le sigue en segundo orden la dimensión de que en el país (Colombia), establece diversas categorías para los contribuyentes, en tercer lugar la dimensión de que la capacidad contributiva en materia tributaria en Colombia se asocia con los ingresos que genera el contribuyente para ser sometido al pago de tributos que le corresponda, en cuarto lugar se encuentra el principio de equidad se encuentra establecido en las regulaciones tributarias de Colombia como el reparto de las cargas en función a los ingresos y en última posición está la dimensión de que en materia de contribución las leyes de su país atienden y respetan la capacidad de pago del contribuyente.

**ESTADÍSTICAS BÁSICAS**  
(Valores medios ordenados de mayor a menor)



N.º variable	Denominación	N.º de casos	Media aritmética	Desviación estándar	Máximo	Mínimo
3	Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [En Colombia el Estado ejerce potestad para que se cumpla con la contribución tributaria.]	60	3.67	0.91	5.00	2.00
4	Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [La contribución tributaria en Colombia establece diversas categorías para los contribuyentes.]	60	3.58	1.00	5.00	1.00
6	Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [La capacidad contributiva en materia tributaria en Colombia se asocia con los ingresos que genera el contribuyente para someterse al pago de tributos que le corresponda.]	60	3.37	0.84	5.00	2.00
5	Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [En materia de contribución las leyes de	60	3.20	0.63	5.00	1.00



	Colombia atienden y respetan la capacidad de pago del contribuyente.]					
2	Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [El principio de equidad se encuentra establecido en las regulaciones tributarias de su país como el reparto de las cargas en función a los ingresos.]	60	2.85	1.08	5.00	1.00

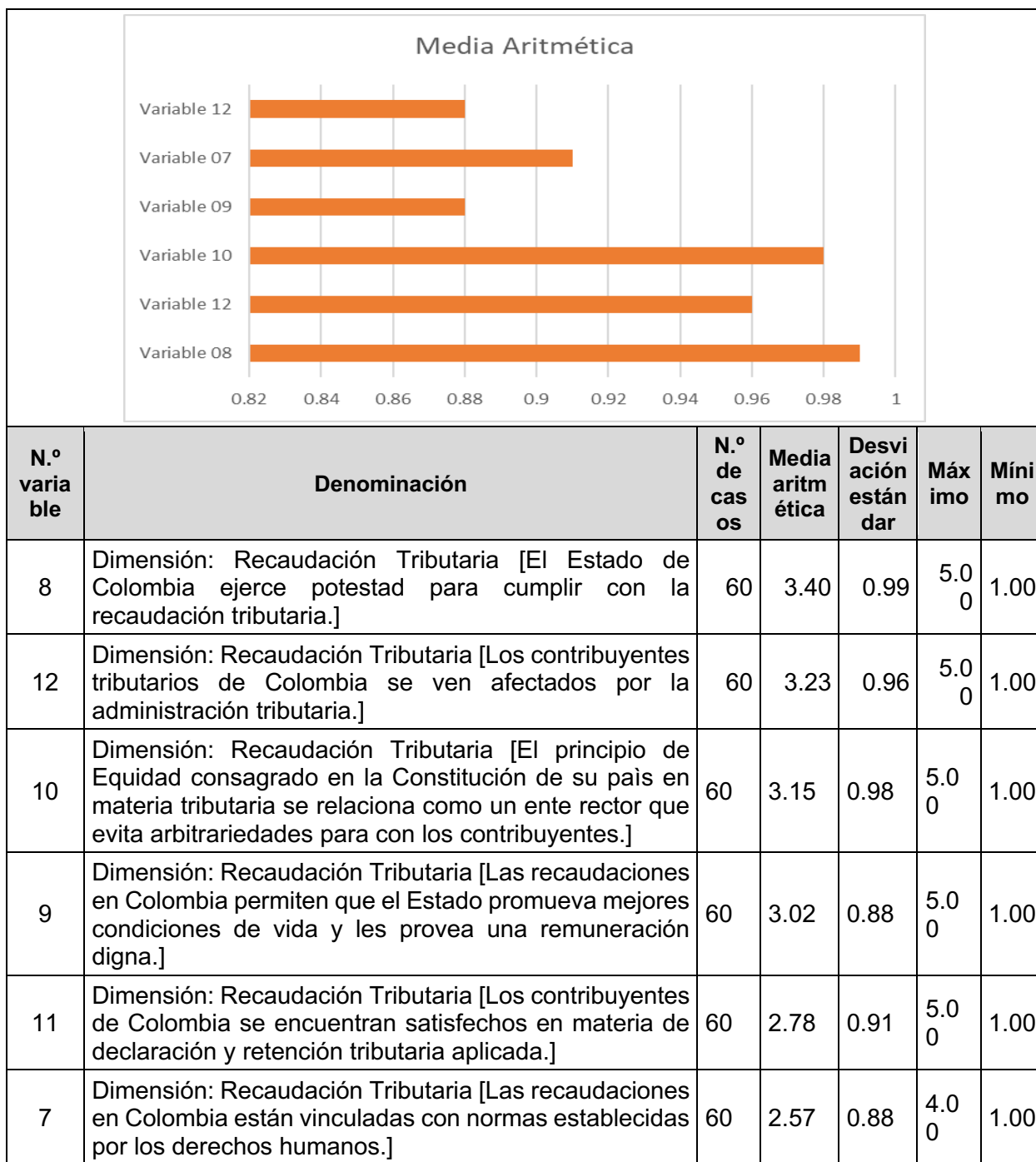
**Figura IV-20** Principio de equidad tributaria en México.

**Nota:** Fuente de elaboración propia.

De acuerdo a los resultados en la **Figura IV-20** Principio de equidad tributaria en México., donde se presenta un análisis de estadísticas básicas de las variables relativas al *principio de equidad tributaria en México*, donde se presenta un comparativo de valores medios ordenados de mayor a menor, tenemos que, la dimensión de que el Estado ejerce potestad para que se cumpla con la contribución tributaria es la mejor evaluada en cuanto a que presenta un valor medio de 3.67, que lo ubica en un grado de acuerdo, le sigue en segundo orden la dimensión de que en México, establece diversas categorías para los contribuyentes.

En tercer lugar la dimensión de que la capacidad contributiva en materia tributaria en Colombia se asocia con los ingresos que genera el contribuyente para ser sometido al pago de tributos que le corresponda, en cuarto lugar se encuentra la dimensión de que en materia de contribución las leyes México atienden y respetan la capacidad de pago del contribuyente y en última posición se tiene la dimensión de que el principio de equidad se encuentra establecido en las regulaciones tributarias de México como el reparto de las cargas en función a los ingresos.

**ESTADÍSTICAS BÁSICAS**  
(Valores medios ordenados de mayor a menor)



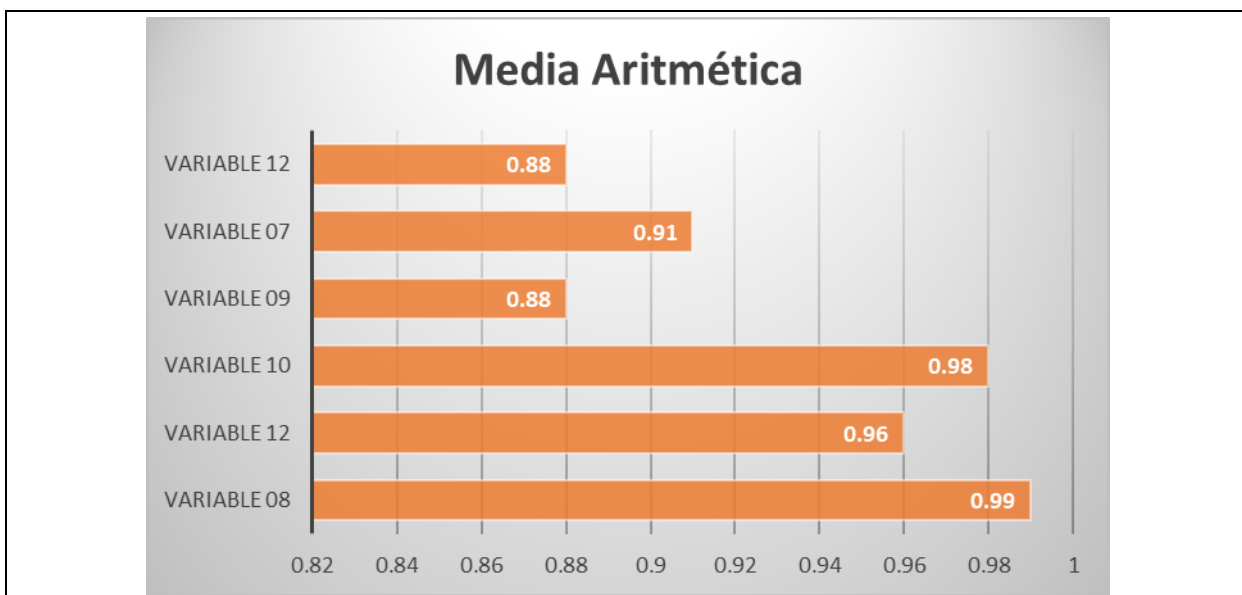
**Figura IV-21** Dimensión de recaudación tributaria en Colombia.

**Nota:** Fuente de elaboración propia

De acuerdo a los resultados en la **Figura IV-21** Dimensión de recaudación tributaria en Colombia., donde se presenta un análisis de estadísticas básicas de las variables relativas a la *dimensión de recaudación tributaria*, donde se presenta un comparativo de valores medios ordenados de mayor a menor, tenemos que la dimensión mejor evaluada es que en Colombia, el Estado ejerce potestad para cumplir con la recaudación tributaria, le sigue en segunda posición la dimensión de que los contribuyentes tributarios de Colombia se ven afectados por la administración tributaria.

En tercer lugar de la dimensión de recaudación tributaria se encuentra el principio de equidad consagrado en la Constitución de Colombia en materia tributaria se relaciona como un ente rector que evita arbitrariedades para con los contribuyentes, la cuarta posición de la dimensión de recaudación tributaria es que las recaudaciones de Colombia permiten que el Estado promueva mejores condiciones de vida y les provea una remuneración digna, en quinto lugar está la dimensión de recaudación tributaria de que los contribuyentes de su Colombia se encuentran satisfechos en materia de declaración y retención tributaria aplicada, y por último, los contribuyentes de Colombia se encuentran satisfechos en materia de declaración y retención tributaria.

**ESTADÍSTICAS BÁSICAS**  
(Valores medios ordenados de mayor a menor)



N.º variable	Denominación	N.º de casos	Media aritmética	Desviación estándar	Máximo	Mínimo
8	Dimensión: Recaudación Tributaria [El Estado de Colombia ejerce potestad para cumplir con la recaudación tributaria.]	60	3.52	0.94	5.00	2.00
12	Dimensión: Recaudación Tributaria [Los contribuyentes tributarios de Colombia se ven afectados por la administración tributaria.]	60	3.33	0.81	5.00	1.00
10	Dimensión: Recaudación Tributaria [El principio de Equidad consagrado en la Constitución de su país en materia tributaria se relaciona como un ente rector que evita arbitrariedades para con los contribuyentes.]	60	3.32	0.88	5.00	1.00
9	Dimensión: Recaudación Tributaria [Las recaudaciones en Colombia permiten que el Estado promueva mejores condiciones de vida y les provea una remuneración digna.]	60	3.28	0.93	5.00	1.00
7	Dimensión: Recaudación Tributaria [Las recaudaciones en Colombia están vinculadas con normas establecidas por los derechos humanos.]	60	3.13	0.97	5.00	1.00
11	Dimensión: Recaudación Tributaria [Los contribuyentes de Colombia se encuentran satisfechos en materia de declaración y retención tributaria aplicada.]	60	2.73	1.06	5.00	1.00

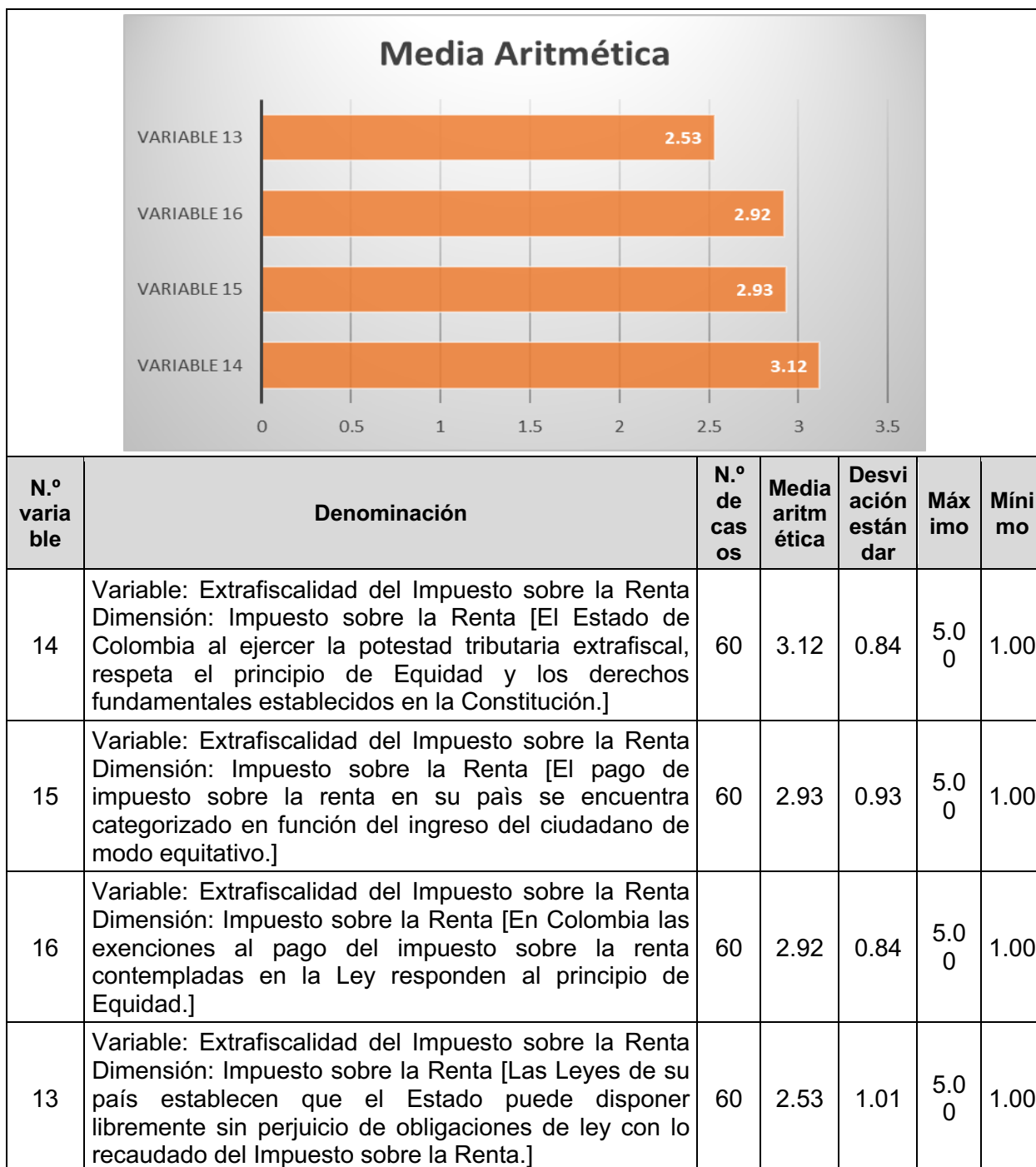
**Figura IV-22** Recaudación tributaria en México.

**Nota:** Fuente de elaboración propia

De acuerdo con los resultados en la figura 40, donde se presenta un análisis de estadísticas básicas de las variables relativas a la *dimensión de recaudación tributaria*, donde se presenta un comparativo de valores medios ordenados de mayor a menor, tenemos que la dimensión mejor evaluada es que en México, el Estado ejerce potestad para cumplir con la recaudación tributaria.

Le sigue en segunda posición la dimensión de que los contribuyentes tributarios de México se ven afectados por la administración tributaria, en tercer lugar de la dimensión de recaudación tributaria se encuentra el principio de equidad consagrado en la Constitución de México en materia tributaria se relaciona como un ente rector que evita arbitrariedades para con los contribuyentes, la cuarta posición de la dimensión de recaudación tributaria es que las recaudaciones de México permiten que el Estado promueva mejores condiciones de vida y les provea una remuneración digna, en quinto lugar, los contribuyentes de México se encuentran satisfechos en materia de declaración y retención tributaria, y en último lugar está la dimensión de recaudación tributaria de que los contribuyentes de su México se encuentran satisfechos en materia de declaración y retención tributaria aplicada.

**ESTADÍSTICAS BÁSICAS**  
(Valores medios ordenados de mayor a menor)

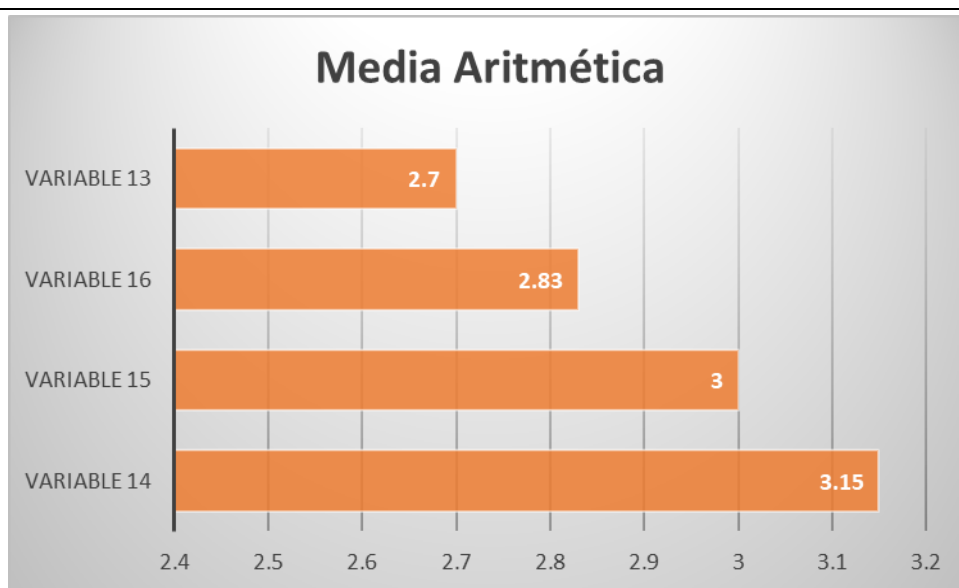


**Figura IV-23** Extrafiscalidad del ISR en Colombia.

**Nota:** Fuente de elaboración propia

La extrafiscalidad del impuesto sobre la renta, en el caso de Colombia, la figura 41 muestra que la primera posición de acuerdo es que el Estado ejerce la potestad tributaria extrafiscal, respeta el principio de Equidad y los derechos fundamentales establecidos en la Constitución, la segunda posición es el acuerdo de que el pago de impuesto sobre la renta se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo, la tercera posición es que las exenciones al pago del impuesto sobre la renta contempladas en la Ley responden al principio de Equidad, en cuarta y última posición es que las leyes de Colombia establecen que el Estado puede disponer libremente sin perjuicio de obligaciones de ley con lo recaudado del Impuesto sobre la Renta.

**ESTADÍSTICAS BÁSICAS**  
(Valores medios ordenados de mayor a menor)



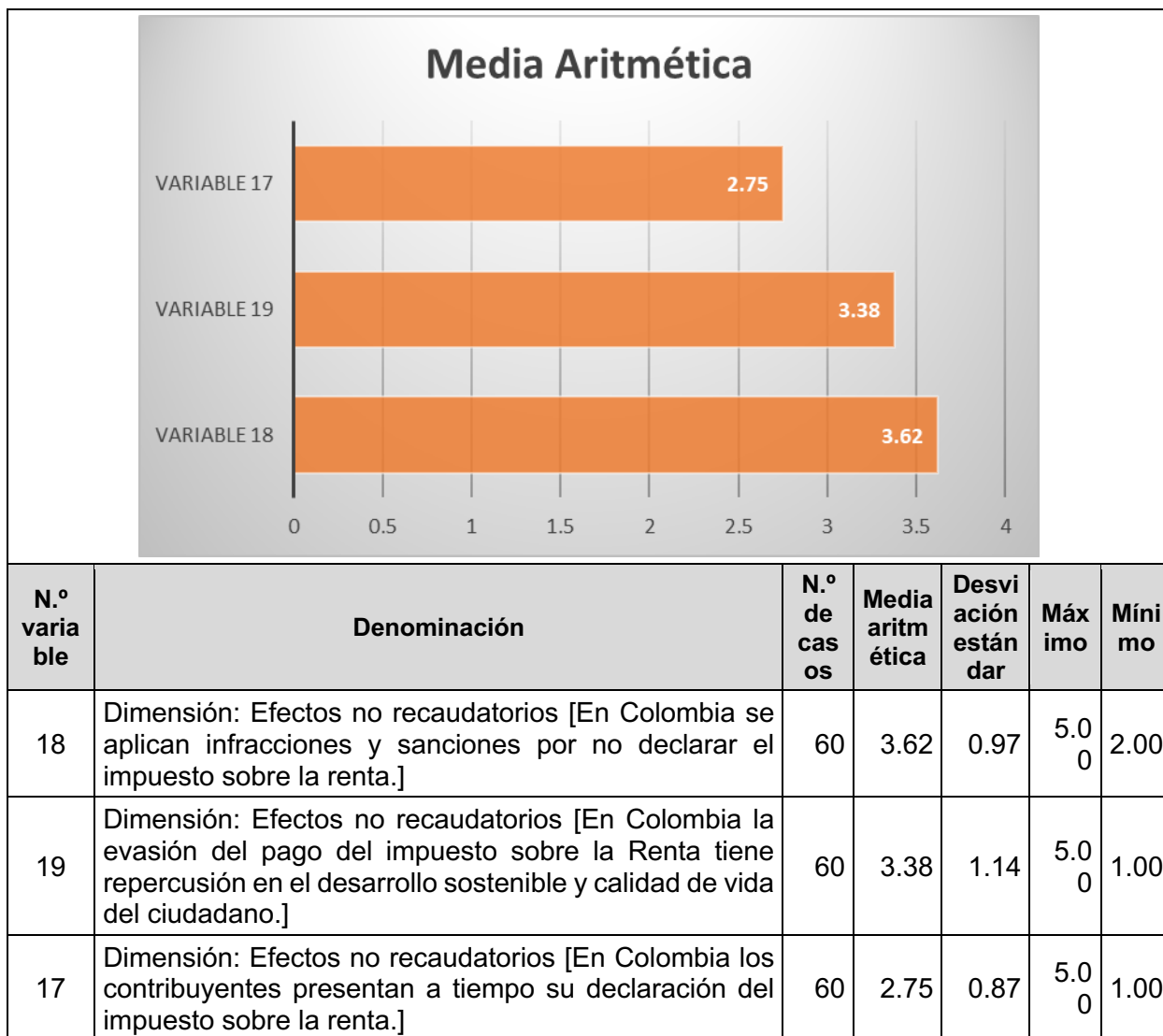
N.º variable	Denominación	N.º de casos	Media aritmética	Desviación estándar	Máximo	Mínimo
16	Variable: Extradiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [En Colombia las exenciones al pago del impuesto sobre la renta contempladas en la Ley responden al principio de Equidad.]	60	3.15	0.77	4.00	1.00
14	Variable: Extradiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [El Estado de Colombia al ejercer la potestad tributaria extradiscal, respeta el principio de Equidad y los derechos fundamentales establecidos en la Constitución.]	60	3.00	0.80	4.00	1.00
15	Variable: Extradiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [El pago de impuesto sobre la renta en su país se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo.]	60	2.83	0.86	4.00	1.00
13	Variable: Extradiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [Las Leyes de su país establecen que el Estado puede disponer libremente sin perjuicio de obligaciones de ley con lo recaudado del Impuesto sobre la Renta.]	60	2.70	1.05	5.00	1.00

**Nota:** Fuente de elaboración propia



La extrafiscalidad del impuesto sobre la renta, en el caso de México, la figura 42, muestra que la primera posición en materia de extrafiscalidad la ocupa las exenciones al pago del impuesto sobre la renta contempladas en la Ley responden al principio de Equidad, la segunda posición es el acuerdo de que el Estado ejerce la potestad tributaria extrafiscal, respeta el principio de Equidad y los derechos fundamentales establecidos en la Constitución, la tercera posición es que el pago de impuesto sobre la renta se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo y en último lugar es que las Leyes de México establecen que el Estado puede disponer libremente sin perjuicio de obligaciones de ley con lo recaudado del Impuesto Sobre la Renta.

**ESTADÍSTICAS BÁSICAS**  
(Valores medios ordenados de mayor a menor)

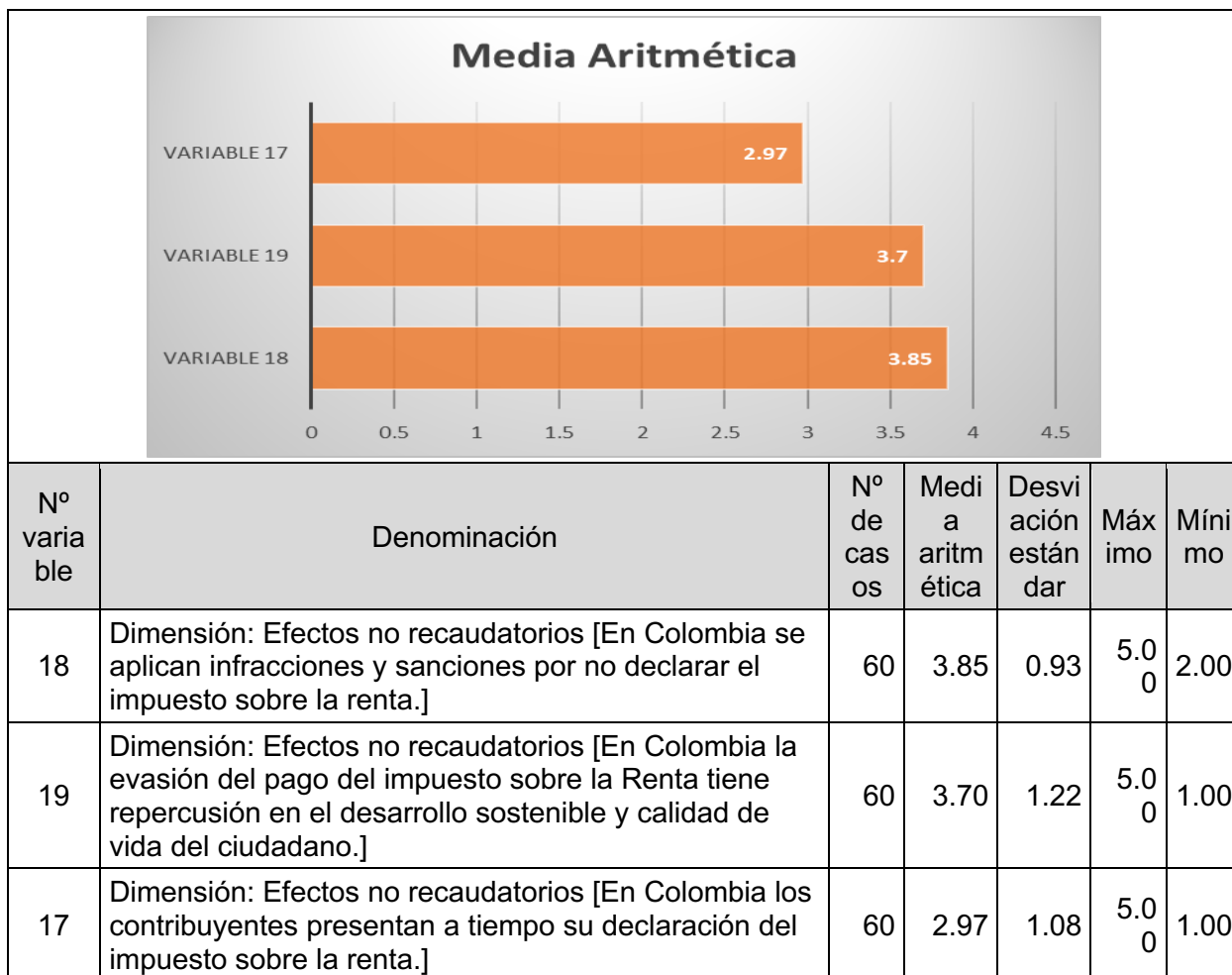


**Figura IV-24** Efectos no recaudatorios Colombia.

**Nota:** Fuente de elaboración propia

Los efectos no recaudatorios, en el caso de Colombia, la figura 43, muestra que la dimensión mejor evaluada en cuanto al acuerdo es de que se aplican infracciones y sanciones por no declarar el impuesto sobre la renta, la segunda posición de efectos no recaudatorios es que la evasión del pago del impuesto sobre la Renta tiene repercusión en el desarrollo sostenible y calidad de vida del ciudadano y por último la dimensión de que los contribuyentes presentan a tiempo su declaración del impuesto sobre la renta.

**ESTADÍSTICAS BÁSICAS**  
(Valores medios ordenados de mayor a menor)



**Figura IV-25** Efectos no recaudatorios en México.

Nota: Elaboración propia.

Los efectos no recaudatorios, en el caso de México, tienen un comportamiento similar, ya que se les confiere el mismo orden de importancia, la figura 44, muestra que la dimensión mejor evaluada en cuanto al acuerdo es de que se aplican infracciones y sanciones por no declarar el impuesto sobre la renta, la segunda posición de efectos no recaudatorios es que la evasión del pago del impuesto sobre la Renta tiene repercusión en el desarrollo sostenible y calidad de vida del ciudadano y por último la dimensión de que los contribuyentes presentan a tiempo su declaración del impuesto sobre la renta.

## IV.VI Prueba de hipótesis.

### IV.VI.1 Análisis de correlación entre rangos de Spearman

**Tabla IV-38** Correlación de la equidad tributaria y la extrafiscalidad de Colombia México.

N.º	Identificación de las variables
Var02	Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [El principio de equidad se encuentra establecido en las regulaciones tributarias de su país como el reparto de las cargas en función a los ingresos.]
Var14	Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [El Estado de Colombia al ejercer la potestad tributaria extrafiscal, respeta el principio de Equidad y los derechos fundamentales establecidos en la Constitución.]
Var15	Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [El pago de impuesto sobre la renta en su país se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo.]
Var16	Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [En Colombia las exenciones al pago del impuesto sobre la renta contempladas en la Ley responden al principio de Equidad.]

Matriz de coeficientes de correlación simple				
Variables	Var02	Var14	Var15	Var16
Var02	1.0000	0.3491	0.2101	0.2269
p =	0.0000	0.0001	0.0219	0.0133

**Fuente:** Elaboración propia.

**Hipótesis H1:** La extrafiscalidad tiene efectos en el impuesto sobre la renta y se asocia al Principio de Equidad Tributaria en los ordenamientos tributarios de México y Colombia.

Los resultados del análisis de conexiones de rangos de Spearman, mostrados en la tabla 3, revelan la conexión entre la equidad tributaria y la extrafiscalidad en Colombia y México. Los valores de coincidencias (0.3491, 0.2101 y 0.2269) de las variables 14, 15 y 16 indican correlaciones positivas. Por lo tanto, se acepta la hipótesis H1, que afirma que "la extrafiscalidad tiene efectos en el impuesto sobre

la renta y se encuentra asociada al principio de equidad tributaria, influyendo en el reparto de las cargas tributarias en función de los ingresos de los contribuyentes en México y Colombia".

Es importante destacar que estos resultados se basan en la conexión y no garantizan información sobre la magnitud o el alcance de los efectos de la extrafiscalidad en el ISR. Además, existen otros factores que pueden influir en la equidad tributaria y en la distribución de las cargas tributarias, por lo que estos resultados deben interpretarse en conjunto con otros análisis y consideraciones relevantes.

En resumen, la prueba de hipótesis respalda la sustentación de que la extrafiscalidad tiene efectos en el Impuesto Sobre la Renta y se asocia al Principio de Equidad Tributaria, así como al reparto de las cargas tributarias en función de los ingresos de los contribuyentes en los sistemas tributarios de México y Colombia. Sin embargo, se requiere un análisis más detallado y contextualizado para comprender completamente la naturaleza y el alcance de estos efectos.

**Tabla IV-39** Correlación de las variables de equidad tributaria y extrafiscalidad Colombia y México.

<b>N.º</b>	<b>Identificación de las variables</b>		
Var05	Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [En materia de contribución las leyes de su país atienden y respetan la capacidad de pago del contribuyente.]		
Var15	Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [El pago de impuesto sobre la renta en su país se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo.]		
Var16	Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [En Colombia las exenciones al pago del impuesto sobre la renta contempladas en la Ley responden al principio de Equidad.]		
<b>Matriz de coeficientes de correlación simple</b>			
<b>Variabes</b>	<b>Var05</b>	<b>Var15</b>	<b>Var16</b>
Var05	1.0000	0.3559	0.4406
p =	0.0000	0.0001	0.0000

**Fuente:** Elaboración propia

**Hipótesis H2:** La aplicación de medidas extrafiscales en el Impuesto Sobre la Renta conlleva una redistribución de la carga tributaria considerando la capacidad de pago, la categoría del ingreso, así como las exenciones y beneficios tributarios en los sistemas tributarios de México y Colombia.

Según los resultados del análisis de conexiones de rangos de Spearman, presentados en la Tabla IV 21, se observa la conexión entre la equidad tributaria y la extrafiscalidad en Colombia y México. Los valores correlacionados de la variable 5 (capacidad de pago del contribuyente) y las variables 15 y 16 (categorización del ingreso y exenciones tributarias en el ISR) indican una confirmación positiva de medios. Por lo tanto, se acepta la hipótesis H2, que establece que "la aplicación de medidas extrafiscales en el impuesto sobre la renta conlleva a una redistribución de la carga tributaria considerando la capacidad de pago, la categoría del ingreso, así como las exenciones y los beneficios tributarios en los sistemas tributarios de México y Colombia.

Basándonos en los resultados del análisis de conexiones de Spearman, podemos concluir que existe una conexión positiva entre la equidad tributaria y la aplicación de medidas extrafiscales en el Impuesto Sobre la Renta (ISR) en los sistemas tributarios de México y Colombia. Esto significa que la implementación de estas medidas conlleva una redistribución de la carga tributaria, teniendo en cuenta la capacidad de pago de los contribuyentes, la categoría del ingreso y las exenciones y beneficios tributarios.

La conexión positiva de medios indica que a medida que se aplican más medidas extrafiscales en el ISR, se observa una mayor redistribución de la carga tributaria de acuerdo con la capacidad de pago de los contribuyentes, la categoría del ingreso y las exenciones y beneficios tributarios. Esto implica que se busca lograr una mayor equidad en la distribución de la carga tributaria, considerando aspectos como la capacidad económica de los contribuyentes y las características de sus ingresos.

Sin embargo, es importante tener en cuenta que esta conclusión se basa únicamente en los resultados del análisis de conexiones y no proporciona información sobre la magnitud o el alcance de la redistribución de la carga tributaria. Además, es posible que otros factores también influyan en la equidad tributaria, y estos resultados deben interpretarse dentro del contexto de otros análisis y consideraciones relevantes.

En resumen, la prueba de hipótesis respalda la sustentación de que la aplicación de medidas extrafiscales en el Impuesto Sobre la Renta conlleva una redistribución de la carga tributaria considerando la capacidad de pago, la categoría del ingreso, así como las exenciones y beneficios tributarios en los sistemas tributarios de México y Colombia.

**Tabla IV-40** Correlación de capacidad contributiva de los ingresos y las excepciones de pago.

N.º	Identificación de las variables		
Var06	Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión: Contribución [La capacidad contributiva en materia tributaria en su país se asocia con los ingresos que genera el contribuyente para someterse al pago de tributos que le corresponda.]		
Var15	Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [El pago de impuesto sobre la renta en su país se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo.]		
Var16	Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta Dimensión: Impuesto sobre la Renta [En Colombia las exenciones al pago del impuesto sobre la renta contempladas en la Ley responden al principio de Equidad.]		
<b>Matriz de coeficientes de correlación simple</b>			
Variabes	Var06	Var15	Var16
Var06	1.0000	0.5045	0.4851
p =	0.0000	0.0000	0.0000

**Fuente:** Elaboración propia

**Hipótesis H3:** Existen algunas diferencias significativas en la aplicación de medidas extrafiscales en el impuesto sobre la renta y su relación con el principio de equidad tributaria en cuanto a la capacidad contributiva en función del ingreso, así como el otorgamiento de exenciones tributarias en México y Colombia.

Según los resultados del análisis de conexiones de rangos de Spearman, presentados, se muestra las conexiones entre la equidad tributaria y la extrafiscalidad en Colombia y México. Los valores correlacionados de la variable 6, relacionados con los ingresos generados por el contribuyente, y las variables 15 y 16 (categorización de los ingresos y exenciones de ISR), indican una confirmación positiva de medios. Por lo tanto, se acepta la hipótesis H3, que establece que "Aunque existen diferencias significativas en la aplicación de medidas extrafiscales en el impuesto sobre la renta, estas guardan relación con el principio de equidad tributaria en cuanto a la capacidad contributiva en función del ingreso, así como el otorgamiento de exenciones y beneficios tributarios en México y Colombia".

La confirmación positiva de los medios entre la variable generada por el contribuyente y las variables relacionadas con la categorización de ingresos y las exenciones de ISR indica que a medida que aumenta los ingresos del contribuyente, se observa una mayor asociación entre la equidad tributaria y la aplicación de medidas extrafiscales en función de la capacidad contributiva. Esto implica que tanto México como Colombia se tiene en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes al aplicar medidas extrafiscales y otorgar exenciones y beneficios tributarios.

Es importante destacar que, aunque se observa una confirmación positiva de medios, las diferencias significativas en la aplicación de medidas extrafiscales pueden indicar variaciones en la forma en que se implementa la equidad tributaria y se otorgan las exenciones y beneficios tributarios en ambos países. Estas diferencias podrían estar influenciadas por factores como las políticas fiscales y las condiciones económicas específicas de cada país.

En resumen, los resultados respaldan la hipótesis H3 al indicar que existen diferencias significativas en la aplicación de medidas extrafiscales en el ISR de



México y Colombia, pero estas diferencias están relacionadas con el principio de equidad tributaria en cuanto a la capacidad contributiva en función del ingreso, así como el otorgamiento de exenciones y beneficios tributarios en ambos países. Sin embargo, es necesario realizar un análisis más detallado y contextualizado para comprender completamente la naturaleza y el alcance de estas diferencias y su impacto en la equidad tributaria.

#### **IV.VII. Análisis del cuestionario**

##### **CUESTIONARIO**

La aplicación de este instrumento tuvo como objetivo principal recabar la opinión de profesionales expertos del grado de Doctor, en temas tributarios, así como los fines extrafiscales en el impuesto sobre la renta y su relación con el principio de Equidad Tributaria en los Sistemas Tributarios de México y Colombia. Para realizar la aplicación del instrumento, se trabajó de manera focalizada con 6 especialistas con el grado de Doctor en temas tributarios, y en especial sobre los temas tratados.

#### **EJE TEMATICO 1: PRINCIPIO DE EQUIDAD**

##### **1.- En su calidad de experto, por favor defina que entiende usted por Equidad Tributaria**

###### **México**

Experto 1: La Equidad Tributaria se refiere al efecto distributivo de la estructura tributaria de un sistema fiscal y busca la igualdad en la distribución de las cargas impositivas. Es un principio constitucional que invoca a la igualdad como base para la distribución de los impuestos, y la justicia tributaria debe ser considerada como el principio supremo de todo sistema fiscal.

Experto 2: La Equidad Tributaria implica la igualdad para los contribuyentes en una relación tributaria, siempre y cuando tengan las mismas características tributarias. Esto significa que deben recibir un trato igualitario en términos fiscales.

Experto 3: La Equidad Tributaria se basa en el principio de justicia y se logra a través de la capacidad contributiva. Adam Smith, en 1776, lo denominó como "capacidad de pago". La equidad en términos de capacidad contributiva se considera en dos dimensiones: horizontal y vertical. El enfoque horizontal implica que aquellos con la misma capacidad contributiva deben pagar la misma cantidad de impuestos, lo que requiere que el impuesto sea personal y global, considerando la capacidad del contribuyente en su conjunto. El enfoque vertical implica que aquellos con diferentes niveles de capacidad contributiva deben pagar diferentes cantidades de impuestos. Para lograr esto, es fundamental el uso de tasas progresivas, donde la alícuota aumenta más que proporcionalmente con el incremento de la base imponible. Esto es opuesto a un impuesto regresivo, donde la fracción del ingreso destinado al impuesto disminuye a medida que aumenta el ingreso. La progresividad se logra tanto a través de la estructura de las tasas como de los mínimos no imponibles, que fundamente un monto mínimo de subsistencia para el contribuyente.

Análisis: Los tres expertos abordan el concepto de equidad tributaria desde diferentes perspectivas, pero todos coinciden en su importancia y en la búsqueda de la justicia en la distribución de las cargas impositivas. Mientras que el experto 1 resalta la impregnación distributiva de la estructura tributaria, el experto 2 destaca la igualdad de trato para los sujetos pasivos. Por su parte, el experto 3 profundiza en el concepto de capacidad contributiva y explora las dimensiones horizontal y vertical de la equidad tributaria, haciendo hincapié en el uso de tasas progresivas. En conjunto, estos enfoques complementarios brindan una visión más completa de la equidad tributaria y su aplicación en los sistemas fiscales.

## **Colombia**

Experto 1: La equidad en el ámbito tributario es un principio rector consagrado constitucionalmente que permite un tratamiento diferenciado de los contribuyentes siempre y cuando existe una justificación constitucionalmente plausible.

Experto 2: El principio de equidad tributaria es fundamental en un estado de derecho y se aplica tanto al deber de tributar como al sistema tributario en general. Prohíbe la imposición de cargas excesivas o beneficios exagerados sobre los diferentes actores económicos. La equidad tributaria se define como una manifestación del derecho fundamental de igualdad, limitando el ejercicio del poder tributario del Estado al imponer tratamientos tributarios injustificados y diferenciados cuando no hay razones para un trato desigual (equidad horizontal). Además, establece límites para la no aplicación de un tratamiento diferencial cuando no hay razones para un trato igual (equidad vertical).

Experto 3: Según la sentencia C-409 de 1996 de la Corte Constitucional colombiana, la equidad tributaria implica ponderar la distribución de las cargas y beneficios tributarios para evitar cargas excesivas o beneficios desproporcionados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no se considera la capacidad económica de los contribuyentes en relación con la naturaleza y las multas del impuesto en cuestión. El principio de equidad requiere que se graven los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad para soportar el impuesto, así como exonerar del deber tributario a aquellos que, debido a sus condiciones económicas, no pueden soportar una carga tributaria insoportable y desproporcionada.

Análisis: Los tres expertos coinciden en que la equidad tributaria es un principio fundamental en el ámbito tributario y constitucional. Mientras que el experto 1 destaca la necesidad de justificación constitucional para el diferenciado, el experto 2 tratamiento amplía la discusión al ámbito del estado de derecho y la igualdad. El experto 3 se basa en una sentencia constitucional colombiana para enfatizar que la equidad tributaria implica ponderar la distribución de cargas y beneficios de manera justa, considerando la capacidad económica de los contribuyentes y los objetivos del impuesto. En conjunto, estos puntos de vista proporcionaron una visión integral y argumentada sobre la importancia y los fundamentos de la equidad tributaria.

## **ANALISIS:**

México: En México, los expertos considerando que el sistema fiscal debe ser equitativo en términos de distribución, de acuerdo con los principios constitucionales. Para comprender el impacto de la equidad en el sistema tributario, se propone analizar la capacidad contributiva desde una perspectiva tanto "horizontal" como "vertical". En este sentido, el impuesto puede abordarse desde diferentes enfoques impositivos.

Colombia: En Colombia, los expertos ven la equidad como el principio constitucional fundamental en la aplicación de los derechos y obligaciones de los contribuyentes. Definen el principio de equidad tributaria como un derecho y una obligación, ya que su importancia radica en las acciones que se benefician al sistema económico. También resaltan las dimensiones "horizontal" y "vertical" para señalar las obligaciones del Estado en el tratamiento tanto desigual como igual. Además, el Experto 3 hace referencia a la sentencia C-409 de la Corte Constitucional Colombiana en 1996, que destaca la concepción constitucional de la equidad tributaria, relacionada con la capacidad de los contribuyentes para cumplir con su obligación legal.

Resumen: En resumen, la equidad tributaria resalta las obligaciones y derechos de los contribuyentes en el sistema tributario, y debe funcionar desde una perspectiva de equidad vertical, es decir, garantizando un tratamiento igualitario.

**2.- ¿Qué sabe usted sobre la equidad como derecho humano?, ¿Conoce en qué consiste su aplicabilidad? Justificar su respuesta.**

### **México**

Experto 1: La equidad tributaria debe garantizar el derecho humano a la justicia tributaria, y su implementación se logra mediante una combinación equitativa tanto vertical como horizontal del diseño del sistema impositivo y su efecto distributivo.

Experto 2: La equidad tributaria es un derecho humano inherente y forma parte de las diversas normas tributarias sustantivas que rigen el sistema. Su aplicación debe estar en consonancia con los derechos humanos.

Experto 3: La equidad es un principio ético-normativo asociado a la justicia. En el contexto tributario, busca atender las necesidades e intereses de personas diferentes, especialmente aquellas en desventaja. La equidad implica tratar a todas las personas de manera justa y sin discriminación.

### **Justificación:**

La justificación se basa en la igualdad y no discriminación como principios fundamentales del Estado de Derecho. Estos están respaldados por instrumentos internacionales que buscan principios para combatir diversas formas de discriminación, incluyendo género, raza, religión, orientación sexual y discapacidad. Los tratados internacionales han ampliado los derechos y obligaciones para prohibir la discriminación y ahora se requieren medidas positivas para repararla. Por ejemplo, la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad exige que los Estados apoyen a las personas con discapacidad permitiéndoles tomar decisiones legales por sí mismas, en lugar de negarles su capacidad legal.

### **Colombia**

Experto 1: La equidad, como dimensión de la justicia, se manifiesta como un "derecho humano" cuando los tratamientos legales, especialmente los tributarios, considerando la capacidad económica y el mínimo vital de los individuos.

Experto 2: El derecho a la equidad es un derecho fundamental protegido por la Constitución Política de Colombia. El artículo 13 de la Constitución ordena un trato igualitario y equitativo sin importar el contexto o las diferencias. El reconocimiento de las diferencias se utiliza para garantizar un trato imparcial en condiciones de equidad. En caso de incumplimiento, la Constitución establece sanciones tanto para los individuos como para el Estado por su omisión. Por lo tanto, el derecho humano

a la equidad es fundamental, constitucional y vinculante para todas las actividades estatales.

Experto 3: La Declaración Universal de Derechos Humanos establece que todas las personas son libres e iguales, sin importar su raza, sexo, color, nacionalidad u otras características que nos diferencian como seres humanos. En este sentido, la equidad en materia tributaria va más allá de la igualdad en las contribuciones y requiere que el sistema tributario de cada país considere la verdadera capacidad de contribución de cada ciudadano, mediante el establecimiento de tarifas diferenciales, exenciones y reducciones que reconozcan la diversidad económica y social de los contribuyentes en función de su patrimonio e ingresos.

#### **ANALISIS:**

México: Según el Experto 1, la equidad tributaria debe estar siempre relacionada con los derechos humanos para lograr un efecto distributivo funcional. El Experto 2 destaca la importancia de los derechos humanos y la equidad tributaria en la aplicación diaria. Por su parte, el Experto 3 considera que la equidad está enraizada en los principios éticos de la justicia constitucional, y así se conciben las regulaciones fiscales.

Colombia: El Experto 1 argumenta que la equidad, al ser considerado dentro de los valores de la justicia, funciona a través de los principios de los derechos humanos. El Experto 2 afirma que la equidad es un derecho protegido por la Constitución Política de Colombia, y describe cómo la regulación constitucional del sistema tributario establece una relación mutua entre equidad y derechos humanos. El Experto 3 sostiene que la equidad, al ser fundamental en la defensa de los derechos humanos, es una herramienta para el sistema tributario nacional al promover una contribución regulada en beneficio de los contribuyentes.

Resumen: En resumen, la equidad tributaria es un principio que se centra en el respeto de los derechos humanos en el ámbito económico y político de la sociedad.

**3. ¿El principio de Equidad es contemplado en la Constitución de su país como la igualdad de protección ante la Ley? Si, su respuesta es negativa, explique cómo es dimensionado.**

#### **México**

Experto 1: Sí, el principio de equidad está consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución. Se observa a través de la declaración de ley sobre equidad y proporcionalidad.

Experto 2: Efectivamente, en México, la equidad es sinónimo de igualdad y está incluida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Experto 3: El artículo 31 fracción IV de la Constitución establece la obligación de los mexicanos de contribuir de manera proporcional y equitativa a los gastos públicos. Este precepto constitucional da origen a los principios de justicia fiscal o tributaria, que incluyen la generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria. Las contribuciones deben impactar a cada contribuyente según su capacidad económica, de modo que aquellos con mayores ingresos tributen en mayor medida que aquellos con ingresos más bajos. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de proporcionalidad implica que los sujetos pasivos deben contribuir de manera justa y adecuada en función de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

En resumen, en México, el principio de equidad está respaldado por el artículo 31 fracción IV de la Constitución y se refleja en la aplicación de leyes sobre equidad y proporcionalidad. La equidad se entiende como igualdad y se aplica en el ámbito fiscal para garantizar que las contribuciones sean proporcionales a la capacidad económica de cada individuo.

#### **Colombia**

Experto 1: Correcto, el principio de equidad tributaria se encuentra en el Artículo 338 de la Constitución Política.

Experto 2: El principio de equidad tributaria contemplado en la Constitución Política de Colombia se refiere a cuestiones relacionadas con el orden tributario y la hacienda pública, que involucran los ingresos y gastos del Estado. Este principio está relacionado con el principio de igualdad ante la ley, que garantiza la protección y el trato igualitario de las personas por parte de las autoridades en sus derechos, libertades y oportunidades, con el objetivo de evitar cualquier forma de discriminación. Si bien el principio de equidad tributaria es una manifestación del principio de igualdad, no es correcto equipararlos, ya que el primero tiene un ámbito de aplicación especial y restringido en el ámbito fiscal.

Experto 3: El principio de equidad tributaria está contemplado en la Constitución Política de Colombia de 1991. El artículo 95.9 establece la obligación de todos los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad. Además, el artículo 363 constitucional establece que el sistema tributario colombiano se basa en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

En resumen, en Colombia, el principio de equidad tributaria se encuentra en la Constitución Política y tiene como objetivo garantizar una contribución justa y equitativa de todos los ciudadanos para financiar los gastos del Estado. Este principio está relacionado con el principio de igualdad ante la ley, aunque tiene un ámbito de aplicación específico en el ámbito fiscal. El sistema tributario colombiano se basa en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

### **ANALISIS:**

México: Los expertos mexicanos coincidieron en su respuesta afirmativa y respaldaron su sustentación citando el artículo 31, fracción IV de la Constitución Mexicana.



Colombia: Los tres expertos colombianos también respondieron afirmativamente, aunque el segundo experto resaltó que la Constitución Colombiana concibe el principio de equidad tributaria como una garantía de protección de los derechos de los contribuyentes. El tercer experto dijo que este principio ha adquirido mayor importancia desde los preceptos de 1991, resaltando los conceptos de justicia y equidad a través de los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

En resumen, el principio de equidad tributaria está protegido por las disposiciones constitucionales en ambos países. En México, se respalda en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Mexicana, mientras que en Colombia, se considera como una garantía para proteger los derechos de los contribuyentes. La inclusión de este principio en las constituciones demuestra su importancia en asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y los derechos de los contribuyentes.

**4. ¿Considera usted, que el principio de equidad regula la tributación, al tratar a todos como iguales? Justifique su respuesta.**

**México**

Experto 1: "Considero que en México se han realizado mejoras en los sistemas tributarios en la última década. Sin embargo, aún no se ha logrado garantizar la equidad en la estructura tributaria mexicana. Esto es evidente cuando observamos que, según el Banco Mundial, México se encuentra entre las 5 economías con mejor renta per cápita, pero, al mismo tiempo, según la OECD, tiene el nivel más bajo de recaudación en comparación con los países de la región de América Latina y el Caribe (ALC) y la OECD, en términos del PIB. Además, la distribución de las cargas fiscales se inclina hacia los impuestos al consumo, con una diferencia de aproximadamente 0.7 puntos porcentuales en comparación con la imposición directa. Tomando en cuenta estos aspectos, considero que el sistema tributario mexicano carece de equidad de trato como característica distributiva.

Experto 2: "Sí, en México se observa la equidad tributaria en los diferentes mecanismos fiscales establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Estos mecanismos clasifican a los contribuyentes según características similares, ya sean personas morales/jurídicas o personas físicas."

Experto 3: "Sí, la equidad tributaria está presente en México, ya que se busca que la proporcionalidad tributaria esté vinculada a la capacidad económica de los contribuyentes. Esto implica que los impuestos deben gravarse de manera diferenciada, mediante tarifas progresivas, de modo que el impacto sea distinto para cada caso, no solo en términos de cantidad, sino también en cuanto al mayor o menor sacrificio que representa."

En resumen, los expertos tienen diferentes opiniones sobre la equidad tributaria en México. El Experto 1 considera que el sistema tributario mexicano carece de equidad distributiva debido a la brecha entre la renta per cápita y el nivel de recaudación. Por otro lado, el Experto 2 destaca la presencia de la equidad tributaria en los diferentes regímenes fiscales. El Experto 3 también sostiene que la equidad tributaria existe en México y se relaciona con la capacidad económica de los contribuyentes, aplicando tarifas progresivas.

## **Colombia**

Experto 1: "Bajo la percepción de igualdad material, que permite tratamientos diferenciados con justificación constitucionalmente plausible..."

Experto 2: "El principio de equidad tributaria busca lograr la igualdad real en la imposición de cargas tributarias. El análisis de razonabilidad de la imposición fiscal está vinculado a los conceptos de capacidad contributiva y progresividad. El Estado colombiano tiene cierto margen de discrecionalidad para abordar estas cuestiones. En base a esto, considere que si bien el principio de equidad tributaria busca la igualdad real entre las personas, su naturaleza no es absoluta. Su aplicación

requiere un ejercicio de ponderación que, en cada caso, puede llevar a tratar a las personas de manera diferente."

Experto 3: "El principio de equidad no busca tratar a todos por igual en materia de contribuciones, sino que pretende un trato diferenciado basado en la verdadera capacidad de aportar al financiamiento del Estado a través del pago de impuestos. Confundir el principio de equidad con el de igualdad tributaria sería un error."

En resumen, los expertos expresan diferentes perspectivas sobre el principio de equidad tributaria. El Experto 1 menciona la percepción de igualdad material que permite tratamientos diferenciados con justificación plausible. El Experto 2 destaca que la equidad tributaria busca la igualdad real, pero su aplicación implica un análisis de razonabilidad y discrecionalidad. El Experto 3 señala que el principio de equidad no busca igualdad absoluta, sino un trato diferenciado según la capacidad de contribución de cada individuo.

#### **ANALISIS:**

México: Dos expertos mexicanos respondieron afirmativamente, pero uno no estuvo de acuerdo. El primer experto experimentó que el sistema tributario mexicano aún no ha logrado actualizarse y garantizar una contribución equitativa, a pesar de contar con buenas condiciones económicas para abordar estos problemas distributivos. Por otro lado, los expertos 2 y 3 opinan que, aunque existen mecanismos fiscales que no son del todo claros, se mantiene una regulación de la capacidad contributiva en línea con las condiciones de los contribuyentes.

Colombia: En particular, los expertos colombianos consideraron que el sistema se dirige hacia la equidad tributaria, pero reconocieron que hay contextos en los que es difícil trabajar desde un punto de partida de desigualdad común.

En resumen, no se puede aplicar un sistema de igualdad absoluta para todos los contribuyentes, ya que existen diferentes contextos económicos que dificultan

establecer una contribución regular. Por lo tanto, el sistema tributario no puede tratar a todos por igual.

**5. ¿Cuáles son las categorías establecidas en la contribución tributaria de su país?, ¿Considera usted, que las categorías establecidas están acordes con el principio de equidad?, justifique su respuesta.**

### **México**

Experto 1: "En el caso del ISR en México, se observa una falta de progresividad en el diseño del impuesto, tanto en la renta personal como en la renta de sociedades. Esta falta de progresividad se puede atribuir históricamente a las políticas tributarias neoliberales implementadas en la región de América Latina y el Caribe. Aunque se han realizado posteriores, el impuesto sigue siendo desproporcionado en términos de extracción, dependiendo en gran medida de la recaudación de la renta personal y sin considerar adecuadamente la renta derivada de los ingresos de capital."

Experto 2: "El sistema tributario mexicano se encuentra categorizado en función del tipo de contribuyente (personas morales y personas físicas). Además, las personas morales se clasifican en lucrativas y no lucrativas, y se identifican y clasifican según sus giros, actividades o tamaño. En el caso de las personas físicas, se clasifican en mecanismos fiscales según su giro principal y en segundo grado según su tamaño. Esta estructura del sistema tributario mexicano está diseñada para respetar el principio de equidad establecido en la Constitución."

Experto 3: "En el caso de las personas físicas, se puede afirmar que el sistema tributario mexicano respeta el principio de equidad, ya que se han establecido diferentes tasas para los distintos rangos de ingresos. En cuanto a las personas morales, el Impuesto Sobre la Renta se aplica actualmente a una tasa fija del 30% sobre la utilidad fiscal anual. Si bien la tasa se mantiene constante, el monto a pagar varía según la base gravable sobre la cual se aplica. Por lo tanto, la proporción del ingreso pagado es proporcional para todos los contribuyentes de este impuesto".

## **Colombia**

Experto 1: "Sí, en Colombia, el sistema tributario cuenta con criterios constitucionales que garantizan la acción del legislador en tiempos de normalidad y del ejecutivo en estados de excepción. Estos criterios, junto con los principios que orientan el sistema tributario y la dinámica del sistema normativo, brindarán suficientes garantías para el ejercicio del poder tributario."

Experto 2: "Los conceptos de 'tributo' y 'contribución' se utilizan de manera simultánea en Colombia para referirse a las cargas contributivas soportadas en la potestad tributaria del Estado. Estos conceptos son genéricos, y sus categorías son los impuestos, tasas y contribuciones. La tipología de los tributos responde a diferentes categorías de gasto del Estado y busca dirigir su actividad financiera. Si bien estas categorías proponen un trato diferencial basado en criterios de gastos y beneficios, la clasificación por sí sola no implica un reconocimiento del principio de equidad. En la práctica, la atención a este principio surgió del diseño de los tributos y de las autoridades que supervisan su cumplimiento."

Experto 3: "En Colombia, en el ámbito de las contribuciones directas, encontramos el impuesto sobre la renta, el cual contempla varios sistemas de tributación. Esta diferenciación de los contribuyentes y su capacidad de aportar a los gastos e inversiones del Estado es un paso. En el sistema tributario colombiano, encontramos el régimen ordinario de renta para personas naturales y jurídicas, el régimen especial para personas jurídicas sin ánimo de lucro, el régimen simple de tributación para pequeños contribuyentes, entre otros regímenes especiales como las Zonas Francas, las ZOMAC, las ZESE y el régimen de economía naranja, por mencionar algunos."

## **ANÁLISIS:**

México: Según los expertos, en el contexto mexicano, las "categorías" se refieren a los diferentes tipos impositivos. Se destaca que se han implementado políticas tributarias para mantener una proporcionalidad en los impuestos, utilizando estas

categorías como tarifas para distribuir las contribuciones de acuerdo con las tasas establecidas.

Colombia: Los expertos colombianos sostienen que los criterios constitucionales enfatizan la potestad tributaria en los conceptos de "tributo" y "contribución", lo que implica que las cargas contributivas son obligatorias y deben cumplirse fiscalmente.

Resumen: Las categorías constitucionales desempeñan un papel fundamental para lograr la equidad en la contribución tributaria, ya que permiten el control y la distribución equitativa de los derechos y obligaciones tributarias.

## **6. Explique, ¿Cómo es la participación del Congreso de la República de su país en la creación de leyes tributarias?**

### **México**

Experto 1: Según el experto, el proceso legislativo es fundamental en el ejercicio de la facultad tributaria en México. La iniciativa de ley se somete a la aprobación de los órganos del poder público, como la cámara de Diputados y Senadores, quienes estudian, evalúan, modifican y finalmente aprueban o rechazan la iniciativa. De esta manera, el Estado mexicano ejerce y agota su poder tributario a través del proceso legislativo.

Experto 2: Constitucionalmente, existe un proceso legislativo para la aprobación de las leyes fiscales en México. En el caso del presupuesto de egresos, solo es aprobado por la cámara de diputados, también conocido como cámara baja. Por otro lado, el resto de las normas tributarias deben ser aprobadas por ambas cámaras, es decir, diputados y senadores.

Experto 3: El experto resalta la importancia de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que otorga facultades al órgano legislativo para establecer las contribuciones que deben pagar los ciudadanos para financiar el gasto público. Sin embargo, estas facultades no son ilimitadas, ya que la

Constitución establece garantías individuales que restringen el poder del Estado, tanto en su aspecto legislativo como ejecutivo. Esto convierte al Estado mexicano en un Estado de derecho. En resumen, el proceso legislativo es fundamental en el ejercicio de la facultad tributaria en México, y está sujeto a las limitaciones y garantías establecidas en la Constitución.

## **Colombia**

Experto 1: Según el experto, el Artículo 338 de la Constitución Política establece la reserva de Ley tributaria, lo cual significa que solo el Congreso tiene la facultad de crear y definir los elementos del impuesto en tiempos de normalidad.

Experto 2: El experto explica que el proyecto de ley tributaria es elaborado por el ejecutivo a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. En este proceso, se busca generar consensos mediante la participación de la academia, profesionales y gremios del país. Posteriormente, el proyecto se presenta y somete a aprobación ante el Congreso de la República, pasando por cuatro debates (dos en comisiones y dos en plenarias del Senado y la Cámara). Una vez aprobado, el presidente lo sanciona y las normas sustanciales entran en vigor a partir de la siguiente vigencia. Sin embargo, el experto señala que la participación del Congreso no siempre está acertada, ya que en ocasiones puede estar influenciada por intereses particulares,

Experto 3: Según el experto, de acuerdo con los principios de legalidad y creación de leyes en Colombia, la Constitución establece que las leyes tributarias son creadas por el Congreso de la República. No obstante, en materia de contribuciones, la Constitución otorga poderes especiales y temporales al presidente de la república para crear, modificar y sustituir contribuciones en casos de fuerza mayor o gravedad, como situaciones de guerra exterior, conmoción interior y emergencia social, económica y ecológica. Durante la crisis sanitaria del COVID-19, el presidente actual ejerció estos poderes para crear el impuesto solidario y reformar el impuesto a las ventas y aranceles de importación en relación con productos y servicios estratégicos para combatir la pandemia.

En resumen, en México, la reserva de Ley tributaria establece que solo el Congreso puede crear y definir los elementos del impuesto en tiempos de normalidad. En Colombia, las leyes tributarias son creadas por el Congreso, pero el presidente tiene poderes especiales y temporales para crear o modificar contribuciones en situaciones de fuerza mayor.

### **ANALISIS:**

México: Según los expertos, el Congreso tiene un papel fundamental en la creación de leyes del sistema tributario, siendo responsabilidad tanto de los diputados como de los senadores. Su participación también implica la creación de garantías para los contribuyentes, lo que contribuye a resolver las inestabilidades del gasto público para el Estado.

Colombia: El experto menciona que el artículo 338 de la Constitución Colombiana define las características y elementos tributarios del impuesto. Además, los demás expertos señalan que el Congreso está constantemente involucrado en la creación y monitoreo de leyes tributarias, lo cual asegura un desarrollo continuo normativo en esta materia.

En resumen, tanto en México como en Colombia, es responsabilidad de los Congresos establecer una base sólida para las leyes tributarias, lo que garantiza una regulación constante en las medidas fiscales del gasto público.

### **7. ¿En su país la noción de igualdad ante la ley guarda relación con el principio de equidad tributaria? Justifique su respuesta.**

#### **México**

Experto 1: Sí, tanto el principio de equidad como el de proporcionalidad están relacionados con la noción de igualdad.



Experto 2: Así es, existe una fuerte relación entre la igualdad y la equidad, especialmente en las leyes federales como la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otras.

Experto 3: Correcto, el artículo 7 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que "Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación". La equidad tributaria es un tema subjetivo debido a la existencia de diversos indicadores que permiten evaluar la situación económica personal del contribuyente, como la "renta" obtenida y el "capital" o patrimonio poseído. Ambos indicadores muestran una relación estrecha, ya que la renta justifica el patrimonio y el patrimonio justifica las rentas, lo cual facilita la administración del impuesto. Por ejemplo, dos personas en igualdad de circunstancias pueden tener diferencias en su estado civil, como uno casado y otro soltero. La cuestión para resolver es si ambos tienen la misma capacidad contributiva y si deben tratarse de manera igual ante la ley. Cualquier decisión legislativa en este sentido puede ser injusta e inconstitucional.

## **Colombia**

Experto 1: El principio de igualdad se encuentra consagrado en el Artículo 13 de manera general, mientras que el límite al ejercicio del poder tributario en términos de equidad se establece en el Artículo 363.

Experto 2: En concordancia con lo mencionado anteriormente, el principio de equidad tributaria es una manifestación del principio de igualdad, pero con un alcance especial y limitado en el ámbito fiscal. Aunque no son conceptos idénticos, guardan una relación estrecha entre sí.

Experto 3: En Colombia, el principio de igualdad está relativamente relacionado con el principio de equidad tributaria, especialmente en el contexto de la equidad

horizontal. Sin embargo, la Corte Constitucional ha destacado la importancia de los principios de solidaridad y proporcionalidad tributaria como instrumentos para articular la igualdad, la equidad y la justicia en el sistema impositivo colombiano.

### **ANALISIS:**

México: Los expertos coinciden en que la noción de igualdad está estrechamente vinculada al principio de equidad tributaria en términos legales. El artículo 7 de la Constitución define a todos los ciudadanos como iguales, lo cual tiene implicaciones en la aplicación de las leyes fiscales. Asimismo, destacan la relación entre la renta y el patrimonio en la administración del tributo, así como la importancia de considerar la igualdad de las circunstancias sociales.

Colombia: Los tres expertos colombianos coinciden en que el principio de igualdad tiene una conexión intrínseca con el sistema tributario. La aplicación de los principios de solidaridad y proporcionalidad juegan un papel fundamental en la búsqueda de la justicia tributaria.

Resumen: La igualdad constituye una base fundamental para el principio de equidad tributaria. Tanto en México como en Colombia, se busca una distribución contributiva que sea igualitaria y proporcional, teniendo en cuenta las condiciones individuales de los contribuyentes.

### **8. ¿En su opinión, el principio de Equidad Tributaria sirve para que el legislador evite cometer arbitrariedades? Justifique su respuesta.**

#### **México**

Experto 1: Sí, el principio de equidad tributaria protege el derecho de propiedad de los contribuyentes.

Experto 2: No obstante, a menos que se estén dando tratos diferentes a personas en situaciones iguales.

Experto 3: Claro, los mecanismos legislativos establecidos evitan abusos, especialmente cuando el Ejecutivo Federal y el Congreso comparten la misma ideología política, y la independencia del poder judicial actúa como un contrapeso.

## **Colombia**

Experto 1: Sí, el principio de equidad tributaria se cumple cuando se tiene en cuenta la capacidad económica, las multas extrafiscales y otros criterios de tributación en la técnica legislativa.

Experto 2: El Congreso de la República tiene amplio poder para determinar los tributos, aunque este poder está sujeto a los límites de impuestos por la Constitución. El control posterior y selectivo es responsabilidad de la autoridad, quien debe evaluar si el legislador ha transgredido irracionalmente los principios constitucionales. Es importante considerar criterios objetivos y relevantes para garantizar la equidad tributaria y, en algunos casos, implementar un control previo para evitar arbitrariedades.

Experto 3: El principio de equidad en Colombia establece que el órgano legislativo debe considerar la capacidad contributiva de las personas al momento de tributar. Sin embargo, el ejecutivo utiliza estrategias que favorecen a ciertos sectores económicos mediante exenciones, reducciones y beneficios fiscales, lo que genera desequilibrios en el sistema tributario. Esto se traduce en una carga tributaria sectores efectivos más alta para los más vulnerables, como las pequeñas y medianas empresas, los asalariados y los trabajadores independientes de nivel medio, mientras que las grandes empresas y multinacionales de sectores como la minería, la industria, el sector financiero y el comercio tienen una carga tributaria más baja. reducciones y beneficios fiscales, lo que genera desequilibrios en el sistema tributario. Esto se traduce en una carga tributaria sectores efectivos más alta para los más vulnerables, como las pequeñas y medianas empresas, los asalariados y los trabajadores independientes de nivel medio, mientras que las grandes empresas y multinacionales de sectores como la minería, la industria, el

sector financiero y el comercio tienen una carga tributaria más baja. reducciones y beneficios fiscales, lo que genera desequilibrios en el sistema tributario. Esto se traduce en una carga tributaria sectores efectivos más alta para los más vulnerables, como las pequeñas y medianas empresas, los asalariados y los trabajadores independientes de nivel medio, mientras que las grandes empresas y multinacionales de sectores como la minería, la industria, el sector financiero y el comercio tienen una carga tributaria más baja.

Resumen: En México, el principio de equidad tributaria protege el derecho de propiedad y busca evitar arbitrariedades. En Colombia, el principio de equidad se relaciona con la capacidad contributiva y la técnica legislativa, pero se observa la necesidad de mejorar el control y evitar desequilibrios en la carga tributaria.

#### **ANALISIS:**

México: Aunque hubo opiniones divergentes, los expertos mexicanos coincidieron en que el principio de equidad tributaria desempeña un papel fundamental para evitar arbitrariedades en la función legislativa.

Colombia: Los tres expertos colombianos destacando la importancia del principio de equidad tributaria, ya que la Constitución enfatiza su relevancia para un funcionamiento correcto del sistema tributario.

Resumen: La protección de los principios tributarios, incluyendo la equidad, requiere respaldo legal y la jurisprudencia desempeña un papel crucial para mantener el orden y el control dentro del sistema jurídico.

### **EJE TEMATICO: EXTRAFISCALIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**9. En su calidad de experto, por favor defina que entiende usted por extrafiscalidad**

**México**

Experto 1: "La extrafiscalidad es una característica de los tributos que puede o no estar incorporada en los instrumentos fiscales, cuya presencia promueve objetivos superiores al recaudo."

Experto 2: "En lo general son los fines que tiene la ley fiscal recaudatoria, la extrafiscalidad es cuando el Estado establece un tributo y que lo recaudado se destina a fines muy específicos, es decir, no se destinan a solventar el gasto público general. Existen tributos cuya finalidad es mitigar algún efecto o impacto en la sociedad y no la de recaudación."

Experto 3: "Es el tributo de fines adicionales a la mera recaudación, dando origen a la denominada finalidad extrafiscal, es decir la actividad de tributación no es posible limitarse a la denominada finalidad fiscal, es decir, del puro y simple recaudo, sino que es necesario examinar las consecuencias de la aplicación de los tributos frente a la situación económica, jurídica y política tanto de las personas gravadas, como los que se benefician directa o indirectamente de las actividades financiadas a través de la recaudación, es decir la principal finalidad de las contribuciones es cubrir al gasto público, pero, pueden llegar a tener una finalidad de incentivar o desincentivar una determinada actividad, a esto se conoce como extrafiscalidad de las contribuciones"

## **Colombia**

Experto 1: Un fin extrafiscal es aquel que pretende corregir externalidades negativas promedio del sistema impositivo.

Experto 2: "La noción de extrafiscalidad del tributo obedece a la teoría del intervencionismo económico que promueve la intromisión del estado en la economía con el objetivo de orientar ciertos comportamientos para solucionar externalidades negativas o para incentivar externalidades positivas. Partiendo de esto, el tributo, se concibe como una herramienta de política fiscal cuya finalidad ya no es estrictamente recaudatoria. De esta forma, admite que el estado aparte la función recaudatoria (financiero) para fomentar comportamientos en los actores

económicos, siempre que dicha medida se encuentre debidamente justificada. Por consiguiente, contrario a la teoría clásica del tributo, el tributo extrafiscal puede definirse como una herramienta de política fiscal con funciones sociales, económicas y culturales. "

Experto 3: "La extrafiscalidad en materia tributaria se puede definir como los fines que persiguen los impuestos, tasas y contribuciones especiales distintos de la recaudación o la simple obtención de ingresos corrientes del sector público, de ahí que los fines perseguidos de forma extrafiscal estén destinados a la protección ambiental, el reconocimiento de derechos fundamentales de los ciudadanos, la conservación de la biodiversidad, la cultura, el emprendimiento, la salud entre otros."

#### **ANALISIS:**

México: En líneas generales, los tres expertos mexicanos describen que la extrafiscalidad de los tributos se basa en su incorporación como herramientas fiscales y en su utilización para multas externas a la recaudación. Además, reconocen que los impuestos tienen más objetivos allá de la recaudación y deben desempeñar funciones fiscales adicionales una vez cubiertos los gastos públicos.

Colombia: El Experto 1 señala que la extrafiscalidad tiene como propósito actividades regulares fuera del sistema impositivo. Por otro lado, el Experto 2 destaca que la noción de extrafiscalidad se origina en la teoría del intervencionismo económico, la cual busca abordar las externalidades positivas o negativas. En este contexto, el tributo deja de ser solo una herramienta de recaudación fiscal. Por último, el Experto 3 resalta que en el sistema tributario existen impuestos, tasas o contribuciones con el objetivo principal de recaudar, pero también hay necesidades sociales que deben atenderse, y ahí es donde entra en juego la extrafiscalidad.

Resumen: La extrafiscalidad se entiende como un enfoque externo a la recaudación de impuestos, lo cual demuestra su capacidad para abordar problemas externos al

gasto público. Es un factor complementario al sistema tributario que no puede cubrir por sí solo todas las necesidades.

**10. Señale los fines extrafiscales que se encuentran en el impuesto de renta en su país.**

### **México**

Experto 1: "Los fines extrafiscales del ISR son:

- La política agroalimentaria
- La justicia tributaria (en la renta personal)
- Al las Inversiones (a determinado) de activo fijo ecológico"

Experto 2: En México, la LISR no tiene fines extrafiscales, se encuentran en otras leyes.

Experto 3: En el Impuesto Sobre la renta no identifiqué ninguno, sin embargo, en la Ley de Producción y servicios (IEPS) está plagado de extrafiscalidad como, por ejemplo: Las tasas de diferentes productos como son, las pinturas en aerosol, para cuidar el medio ambiente; las bebidas alcohólicas, los productos con alto contenido calórico, los cigarrillos y tabacos, ellos para disminuir su consumo para evitar problemas de salud, en un futuro.

### **Colombia**

Experto 1: Los expertos identifican diversas multas extrafiscales en relación con el impuesto de renta, entre ellos se encuentran la generación de empleo, la protección del medio ambiente y los incentivos a la ciencia y tecnología.

Experto 2: En el caso de Colombia, se pueden agrupar las multas extrafiscales del impuesto de renta en diferentes categorías. Estas incluyen impulsar el desarrollo de ciertas zonas del país a través de obras por impuestos, fomentar sectores de interés como los servicios hoteleros, incentivar actividades específicas mediante mecanismos como el de mega-inversiones, y atender necesidades sociales a través del régimen simple de tributación (SIMPLE).

Experto 3: En Colombia, se han establecido diversas multas extrafiscales para el impuesto de renta. Estos incluyen el fomento del turismo mediante exenciones para hoteles nuevos, la promoción del comercio y los negocios internacionales a través del apoyo a Zonas Francas, la generación de empleo y nuevas empresas en la economía digital y las industrias creativas con exenciones tributarias, la recuperación social y económica de municipios afectados por el conflicto armado mediante el régimen de ZOMAC, el apoyo a la problemática migratoria en las fronteras mediante la de recuperación de empleo e inversión en los departamentos de La Guajira, Norte de Santander y Arauca a través del régimen especial de las ZESE, y el incentivo a la entrada de capital extranjero para impulsar la economía, el empleo,

Resumen: Los expertos destacan diversas multas extrafiscales del impuesto de renta, como la generación de empleo, la protección del medio ambiente y el impulso a sectores específicos. En Colombia, se han establecido medidas concretas para promover el turismo, el comercio internacional, la economía digital, la recuperación de municipios afectados por el conflicto, el apoyo en zonas fronterizas y la atracción de inversión extranjera. Estas multas buscan generar beneficios sociales y económicos adicionales más allá de la recaudación tributaria.

#### **ANALISIS:**

México: El experto 1 identificó en el impuesto sobre la renta tres aspectos relevantes: las políticas agroalimentarias, la renta personal como parte de la justicia tributaria y las inversiones ecológicas. Por otro lado, los Expertos 2 y 3 no identificaron multas extrafiscales específicas en el impuesto sobre la renta, pero destacaron que se pueden encontrar en otras leyes, como la ley de producción y servicios, donde se basaron tasas a diferentes productos para disminuir o anunciar las consecuencias de su consumo.



Colombia: Los tres expertos identificaron diversas multas extrafiscales en el impuesto sobre la renta. Entre ellos se mencionan la generación de empleo, la inversión en nuevas empresas, la protección del medio ambiente, la promoción de la ciencia y tecnología, los incentivos al comercio y negocios internacionales, los programas de apoyo para la recuperación social, económica y empresarial de municipios afectados por el conflicto en el régimen de las ZOMAC, y los programas para apoyar la migración en las fronteras colombianas. El Experto 2 clasificó estas multas en cuatro categorías: obras por impuestos, servicios hoteleros, régimen de mega-inversiones y régimen simple de tributación.

Resumen: Las multas extrafiscales en el sistema tributario tienen como objetivo cubrir necesidades que no son abordadas directamente por el gasto público. En el caso de México, se identificaron aspectos como las políticas agroalimentarias, la justicia tributaria y las inversiones ecológicas. En Colombia, se mencionaron diversas multas extrafiscales relacionadas con la generación de empleo, la protección del medio ambiente, la promoción de la ciencia y tecnología, el apoyo a municipios afectados y la migración en las fronteras. Estas multas demuestran la capacidad de la extrafiscalidad para abordar problemas sociales y económicos a través del sistema tributario.

**11. ¿Considera usted, que los ciudadanos tienen pleno conocimiento sobre el Impuesto sobre la renta en su país? justifique su respuesta**

**México**

Experto 1: No existe conocimiento pleno.

Experto 2: El ciudadano común no, a menos que sean profesionales de la contaduría.

Experto 3: No por varias razones: La apatía de los mexicanos a leer y estar informado en plena conciencia de la obligación que señala el art 31 fr IV de la CPEUM, la falta de educación cívica en las escuelas de nivel básico, o la difusión

de una cultura tributaria por parte de los diferentes niveles de gobierno, la complejidad de las leyes tributarias.

### **Colombia**

Experto 1: La cultura tributaria no es la mejor

Experto 2: "En términos generales, el conocimiento sobre el uso y manejo de las exenciones aplicables al impuesto sobre la renta es bajo debido a que Colombia cuenta con un sistema tributario estructurado principalmente para gravar a las personas jurídicas (rentas corporativas), y en menor medida, a las personas naturales. Partiendo de esto, frente a este grupo poblacional, el impuesto sobre la renta se considera complejo porque contiene varios regímenes especiales y exenciones de impuestos, de difícil aplicación. También, las reglas de tributación tienden a cambiar de forma constante vía reforma, como lo señaló la Comisión de Expertos en su informe. Por consiguiente, se concluye que las ventajas consignadas en el sistema tributario colombiano son de difícil acceso para la mayor parte de la población. "

Experto 3: "El impuesto de renta debido a sus recurrentes reformas y a la complejidad actual en materia normativa hace que sea desconocido para muchas personas, sin embargo gracias a la labor de los contadores públicos y asesores fiscales las empresas y personas naturales han podido dar respuesta a sus obligaciones fiscales, adicionalmente el proceso de transformación que ha asumido la autoridad tributaria nacional "DIAN" en sus últimos cinco años ha permitido un mayor acercamiento de la ciudadanía a sus canales digitales y de atención, así como a la defensoría del contribuyente, lo cual ha promovido una mayor divulgación del impuesto de renta, en especial el Régimen Simple de Tributación Simple."

### **ANALISIS:**

México: Los tres expertos expresan una respuesta negativa respecto al conocimiento general de los impuestos sobre la renta en el país. El Experto 2 dijo que esto se debe a la orientación académica de los ciudadanos, mientras que el

Experto 3 especificó algunas razones adicionales, como la apatía de la sociedad y la falta de educación cívica en el nivel básico. Se resaltarán la importancia de que el gobierno haga más accesible la comprensión de las leyes tributarias para que la población pueda entender los términos económicos y ser consciente del impacto de las contribuciones en su vida diaria.

Colombia: Los tres expertos también reconocieron que existe una escasa comprensión de las leyes fiscales y tributarias en Colombia. Al igual que en México, atribuyeron este problema a la complejidad con la que se redactaron las leyes y al uso de terminología específica que solo es comprensible para los profesionales del campo. Además, señaló un rechazo generalizado de la población hacia el tema de los impuestos, principalmente debido a la falta de información adecuada.

Resumen: El conocimiento general sobre los impuestos sobre la renta en México y Colombia se encuentra en un estado deplorable. Tanto la falta de educación en temas fiscales como la complejidad de las leyes tributarias contribuyen a esta situación. Es necesario que los gobiernos de ambos países tomen medidas para proporcionar una educación más accesible y comprensible en relación con los impuestos, de manera que la población pueda comprender mejor su importancia y cumplir con sus responsabilidades tributarias.

**12. ¿En su país la categorización establecida en el pago del impuesto sobre la renta va en función al desarrollo sostenible? Justifique su respuesta.**

**México**

Experto 1: "La pregunta es muy ambigua puesto que el desarrollo sostenible es algo muy extenso, que no puede relativizarse a un tributo. En cambio, considero que el sistema tributario mexicano puede mejorar, creando reformas, cuya estructura dote a los impuestos de cierto grado de sostenibilidad (según el objetivo). Por ejemplo, que desincentive las prácticas socio-ecológicas dañinas, limite el agotamiento de recursos naturales, fomente las buenas prácticas, genere mayores recursos

económicos necesarios para reducir las brechas de desigualdad, etc., en la línea del desarrollo sostenible."

Experto 2: En México, la estructura de la LISR no está identifica rasgos para el desarrollo sostenible.

Experto 3: si, por ser un impuesto que mantiene cautivos a diversos contribuyentes de este impuesto, con lo cual se aseguras la recaudación, y el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible que se encuentran en el plan nacional de desarrollo 2018-2024.

## **Colombia**

Experto 1: Tiene elementos, pero le falta desarrollo

Experto 2: El recaudo de impuestos es una medida legitima para alcanzar las metas del desarrollo sostenible. También es cierto, que, las reglas adoptadas por el gobierno colombiano recientemente se encuentran cada vez más alineadas con las recomendaciones dadas por la Comisión de Expertos. Incluso, impuestos a las bolsas plásticas, gasolina y al ACPM, entre otros, son ajustados a la visión de organismos internacionales. Por ende, desde el punto de vista formal, se pueda señalar que las reglas colombianas se adecuan a las metas del desarrollo sostenible.

Experto 3: "Los diferentes regímenes de tributación están concebidos para dar un tratamiento diferencia a cada grupo poblacional de contribuyentes, considero que aportan al desarrollo sostenible del país en materia de recaudo, sin embargo, todavía existen grandes oportunidades de mejora y simplificación del modelo tributario actual, de tal forma que sea más competitivo y eficiente, principalmente en generar recursos para el Estado y redistribuir mejor la riqueza."

## **ANALISIS:**

México: Tanto el Experto 1 como el 2 declararon que el impuesto sobre la renta no entra dentro de los factores del desarrollo sostenible, puesto que este último se trata de un tema mucho más complejo de lo que el sistema tributario intenta de atender. No obstante, el Experto 1 menciona que éste podría mejorarse si se guía por los parámetros que el desarrollo sostenible propone. A diferencia del Experto 3, quien menciona que, al mantenerse como una contribución de impuestos, la recaudación asegura un cierto cumplimiento del desarrollo sostenible.

Colombia: Las respuestas de los tres expertos difirieron un tanto: por una parte, sí se concibió al pago de impuestos sobre la renta como una función cercana al desarrollo sostenible, pero se reconoció el largo camino que falta por cruzar; por otra, los Expertos 2 y 3 señalaron que la recaudación de impuestos es la principal tarea para cumplir con los objetivos establecidos por el plan de desarrollo sostenible. Aun así, existen factores que deben trabajarse para impulsar el cumplimiento de dicho plan.

Resumen: Si bien el pago de impuestos es una de las bases económicas que construye el mismo desarrollo sostenible y su aplicación, tanto en Colombia como en México existen ciertas condiciones que también deben trabajarse para que el mismo sistema tributario sirva como apoyo para el cumplimiento directo del plan nacional de desarrollo sostenible.

**13. ¿En su país, la ciudadanía tiene pleno conocimiento sobre las exenciones que contempla la Ley sobre el impuesto sobre la renta? Justifique su respuesta.**

**México**

Experto 1: Considero que no.

Experto 2: "El ciudadano común no, a menos que sean profesionales de la contaduría. En México las exenciones fiscales son muy diversas y en su mayoría se encuentran condicionadas a otros aspectos o a otros resultados."

Experto 3: no, por las mismas razones de la respuesta de la pregunta 11

## **Colombia**

Experto 1: La cultura tributaria no es la mejor

Experto 2: "Atendiendo a lo indicado en puntos anteriores, en mi opinión, la ciudadanía no tiene pleno conocimiento sobre las excepciones contempladas en la ley debido a su carácter restringido, dificultad y riesgos de aplicación, y alto grado de informalidad de la economía"

Experto 3: "En general no todos los ciudadanos conocen las exenciones y beneficios que se encuentran establecidos en el estatuto tributario, falta mayor divulgación por parte de la autoridad fiscal."

## **ANALISIS:**

México: Los tres expertos contestaron de manera unánime negativamente, debido a que no consideran que en México se encuentren los recursos suficientes para tener un conocimiento accesible y aplicable del sistema tributario.

Colombia: De igual manera, los expertos colombianos respondieron que no creen que la cultura tributaria se encuentre en las mejores condiciones para ser accesible a sus mismos contribuyentes.

Resumen: Existe todavía un vacío de conocimiento respecto a los derechos y obligaciones que el ciudadano tiene en su papel de contribuyente, por lo tanto, las condiciones económicas y sociales bajo las que trabaja el sistema tributario son un tanto inciertas cuando sus contribuyentes desconocen de sus responsabilidades.

**14. ¿Cuáles son las infracciones y sanciones al no cumplimiento de la obligación de declarar y pagar el impuesto de renta en su país?**

## México

Experto 1: "Cuando ocurre un Ilícito Tributario, una conducta antijurídica, por parte de los sujetos obligados, este último podrá retribuirse con sanciones administrativas, penales o civiles, de conformidad con ley fiscal en donde se ubique el ilícito tributario. En México, la regulación de las infracciones se encuentra en Título Cuarto, Cap. I del Código Fiscal de la Federación (CFF). Por consiguiente, cuando la declaración y pago del ISR no se cumpla conforme las leyes que los regulan, y que las autoridades fiscales hayan descubierto la omisión, podrán imponer infracciones por omisión de las declaraciones se impondrán multas de \$1,560.00 a \$19,350.00; por no paga, una multa de \$1,560.00 a \$38,700.00 (por cada obligación requerida); y por no efectuar los pagos provisionales de una contribución en los términos de las disposiciones vigentes fiscales, multa de \$19,350.000 a \$38,700.00, conforme el capítulo I del CFF vigente."

Experto 2:"Existe una gran diversidad de las infracciones y sanciones en relación con el incumplimiento de las diversas obligaciones en materia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, éstas se encuentran establecidas en el Código Fiscal de la Federación en los siguientes artículos: Artículo 77, 78, 81, 82. 86A, y 86B,"

Experto 3:"La infracción consiste en el incumplimiento de la norma que establece una obligación que habrá de cumplir el administrado y que por consecuencia trae una sanción. Las sanciones son el medio coercitivo con que cuenta la norma jurídica para forzar su cumplimiento en caso de que el gobernado incumpla con sus obligaciones. y para efecto de la Ley del ISR, el Código Fiscal de la Federación contempla de manera genérica las multas y las sanciones no solo de este impuesto sino, casi en todos los casos de las contribuciones, por citar algunos ejemplos: Por no presentar la declaración anual, el SAT establece multas que van el contribuyente que falle puede enfrentar dos tipos de multas: Por no presentar su Declaración Anual en caso de tener que hacerla. Por cada una de las obligaciones incumplidas. Las sanciones por obligación no declarada: Van desde los mil 400 hasta los 17 mil 370 pesos. Por cada obligación presentada fuera del plazo, o por incumplir

requerimientos pueden tener una multa por no presentar la Declaración Anual que va desde los mil 400 pesos a los 34 mil 730 pesos. Si el contribuyente está obligado a presentar sus declaraciones por Internet y no lo hace, lo realiza fuera de plazo o no cumple con los requerimientos, puede derivar en una multa que va desde los 14,230 a los 28,490 pesos. Las multas deben pagarse en tiempo y forma. De lo contrario te puedes hacer acreedor de sanciones adicionales. Y no solo con multas de dinero puedes verte afectado en caso de impagos, retrasos o errores en tu declaración anual, sino que también es posible que perjudique el historial crediticio del contribuyente."

## **Colombia**

Experto 1: Sanciones administrativas y eventualmente penales

Experto 2: "El sistema tributario colombiano dispone de las siguientes sanciones administrativas tributarias frente al incumplimiento de la obligación de declarar: (I) Sanción por no declarar. (II) Sanción por extemporaneidad. (III) Sanción por corrección. (IV) Sanción por corrección aritmética. (V) Sanción por inexactitud."

Experto 3: "Las infracciones en materia de incumplimiento o irregularidades en cuanto a la declaración y pago del impuesto de renta en Colombia se encuentran en el libro V del estado tributario nacional, el decreto único reglamentario 1625 de 2016, y en el código penal colombiano."

## **ANALISIS:**

México: Los tres expertos mexicanos declararon que existen una gran extensión de sanciones e infracciones respecto al incumplimiento de los deberes tributarios. El Experto 1 mencionó que en el título 4, capítulo 1 del Código Fiscal de la Federación se encuentran algunas especificaciones, por ejemplo, las multas por no pagar pueden extenderse de \$1,560.00 a \$19,350.00, o bien, otras pueden variar de \$19,350.000 a \$38,700.00 por no realizar la contribución en los términos requeridos. El Experto 2 aclara que las características de dichas infracciones pueden



encontrarse en los artículos 77, 78, 81, 82, 86A y 86 B. Aunque el Experto 3 especifica que existen diversas sanciones o infracciones debido a la naturaleza en la que se efectúa la contribución, es decir, las sanciones pueden variar dependiendo no sólo de si no se realiza el pago en tiempo y forma, sino dentro de los requerimientos presenciales o virtuales, de ahí que algunas veces se enfrenten a sanciones adicionales.

Colombia: El Experto 1 declara que existen sanciones administrativas y penales, en ese sentido, puede aumentar su gravedad. El Experto 2 menciona cinco tipos de sanciones en el sistema tributario colombiano: 1) por no declarar; 2) por extemporaneidad; 3) por corrección; 4) por corrección aritmética; 5) por inexactitud. Mientras que el Experto 3 aclara que éstas se encuentran descritas en el libro V, decreto único del Reglamento 1625 del 2016.

Resumen: Existen múltiples sanciones e infracciones respecto al incumplimiento de las obligaciones tributarias, éstas se encargan de regular y controlar la recaudación de impuestos, por lo tanto, es importante tener una clasificación que especifique cuáles son las sanciones que se deben pagar de no responder al sistema tributario.

**15 ¿Considera usted, que los ciudadanos de su país tienen pleno conocimiento de las repercusiones de la elusión y evasión en el pago del Impuesto sobre la Renta? Justifique su respuesta.**

**México**

Experto 1: Considero que no.

Experto 2: "Los ciudadanos empresarios y profesionistas pueden conocer en lo general las diversas repercusiones de la elusión y la evasión"

Experto 3: Este pleno conocimiento tiene fuerzas impulsoras y restrictivas para ello como ejemplo tenemos que existen constantemente casos de ejemplaridad con personas famosas del país por otro lado tenemos los pocos actos de autoridad que

sean eficientes, para cumplir con la ley, no solo por montos altos de recaudación, sino la conclusión del tema con penas de prisión, esos niveles están muy por debajo de cualquier lógica posible, adicionado a la corrupción existente con algunas autoridades fiscales del país.

## **Colombia**

Experto 1: Falta cultura tributaria

Experto 2: En Colombia, existen pocos estudios acerca de la percepción ciudadana frente a la elusión y evasión en el pago del impuesto sobre la renta. Sin embargo, existen datos bastante dicientes acerca de la no disposición de los ciudadanos a pagar impuestos en el país. Por ejemplo, en 2021, el Informe de la Comisión de Expertos Tributarios señaló que, los ingresos tributarios no percibidos en Colombia equivalen a, por lo menos, un 6,5% de su PIB cada año, la evasión en renta alcanza los 21,6 billones de pesos, y 3 de cada 4 empresas, no cuentan con registro único tributario.

Experto 3: "En los últimos año viene haciendo carrera una importante estrategia de divulgación de las obligaciones y sanciones en materia tributaria por parte de la DIAN, utilizando para ello los canales de atención presencial, telefónica y digital lo cual ha hecho que exista una mayor conciencia frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias, precisamente la implementación de la firma electrónica, la factura, la nómina y el documento soporte electrónico como estrategias de modernización del aparato tributario están contribuyendo a contrarrestar las brechas de evasión tributaria en Colombia."

## **ANALISIS:**

México: Los tres expertos consideran que los ciudadanos (personas físicas y morales) no tienen el conocimiento suficiente para realizar sus responsabilidades tributarias. El Experto 3 sí especifica que existen condiciones externas que hacen que los contribuyentes descuiden la seriedad de su cumplimiento fiscal, por una

parte, las creencias comunitarias, por otro, las autoridades no responden o no intentan solucionar tales problemáticas.

Colombia: En primer lugar, el Experto 1 responde una vez más que se trata de una falta de cultura tributaria sólida. En segundo, el Experto 2 declara que se desconoce el estado exacto de cuál es la opinión pública respecto a la elusión y evasión fiscal. No obstante, se sabe que al menos 3 de cada 4 empresas no se encuentran registradas en el sistema tributario. Por último, el Experto 3 puntualiza que se trata de una problemática que se extiende desde las prácticas más básicas en el registro del sistema tributario: desde el cumplimiento de las contribuciones, pago de impuestos, hasta darse de alta en el sistema.

Resumen: Pese a que la elusión y evasión son temas altamente delicados en el contexto de las sanciones, los contribuyentes no son conscientes de la gravedad que su poco interés en informarse tiene para su propio desarrollo económico. Asimismo, implica que el gobierno tenga que fomentar una cultura tributaria amigable y accesible para sus ciudadanos.

## **16. Explique, ¿Cómo el Estado de su país atiende la elusión y evasión fiscal en el Impuesto sobre la Renta?**

### **México**

Experto 1: "Uno de los mecanismos con los que se busca combatir la elusión y evasión fiscal en ISR es a través del proyecto internacional BEPS (del inglés, Base Erosión and Profit Shifting) del que México es parte. Con el plan de acción del BEPS se busca poner freno a la planificación fiscal agresiva en la imposición a la renta. También se han puesto en marcha mecanismos internos como la implementación de la innovación tecnológica en el Sistema de Administración Tributaria (SAT) que permite contar con los comprobantes fiscales digitales útiles para la revisión de auditorías digitales por parte de la autoridad."

Experto 2: "En México se encuentra identificado la fallida recaudación a consecuencia de la elusión y la evasión fiscal, dentro del reporte de Presupuesto de Gastos Fiscales, la clasifica por tipos de contribuyentes. La evasión fiscal en México puede identificarse como delito fiscal y hasta delito penal, dependiente de los montos de evasión y la forma como se evadió."

Experto 3: Aplicando, su criterio de interpretación en las revisiones que la autoridad realiza, apoyada en muchos casos en criterios de la SCJN o del Tribunal de Justicia Administrativa

## **Colombia**

Experto 1: Disposiciones administrativas y tipos penales

Experto 2: "El estado colombiano atiende el fenómeno de la elusión y evasión fiscal con una serie de elementos orientados a satisfacer las necesidades recaudatorias del momento. Tanto que, tiende a compensar la brecha presupuestaria incrementando las tarifas para aquellos actores que no pueden evadir el pago, e implementa gastos tributarios para compensar a los contribuyentes afectados por las altas tarifas. En materia de fiscalización, el estado ha incrementado en los últimos años el número de controles tributarios (programas de fiscalización), obligaciones formales en cabeza de los actores, aspectos probatorios para facilitar su fiscalización, acuerdos para compartir información, entre otras. Todo lo anterior, abordado desde una perspectiva inquisitiva (incremento de percepción sobre riesgo y castigo); siendo ajeno a las "buenas prácticas" adoptadas en otras jurisdicciones del mundo (incremento de cultura de pago)."

Experto 3: "A través de la modernización de las funciones de registro, control, recaudo y fiscalización a los contribuyentes, la información exógena electrónica, la factura, nómina y documento soporte electrónico han sido fundamentales en la lucha contra la evasión no solo en impuesto de renta sino en el IVA y otros impuestos."

## **ANALISIS:**

México: El Experto 1 respondió que existe un proyecto extranjero que se encarga de lidiar con los índices de elusión y evasión fiscal, el cual se llama Base Erosión and Profit Shifting (BEPS) y del que México es parte. Siendo uno de los mecanismos más recientes para hacer “menos agresiva# la imposición a la renta. El Experto 2 menciona que el Presupuesto de Gastos Fiscales es un reporte que identifica las fallas de recaudación en términos de elusión y evasión fiscal. El Experto 3 opina que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, o bien, el Tribunal de Justicia Administrativa es el encargado de hacer la revisión del estado del sistema tributario.

Colombia: Los expertos colombianos mencionan que la forma de solucionar tales problemas tiene que ver con disposiciones administrativas o ciertas sanciones penales. El Experto 2 aclara que existen nuevos controles tributarios para mantener al tanto de cómo los ciudadanos responden a la recaudación de sus impuestos, esto para promover las prácticas más responsables. El Experto 3 propone moderniza el mismo sistema que registra a los contribuyentes, ya que se convierte en más accesible para cualquier persona, sin importar su formación o cultura.

Resumen: Para que se realice un correcto funcionamiento de la recaudación fiscal, es vital que su sistema se mantenga actualizado y esté al tanto de las prácticas más comunes en sus sociedades. La modernización de los sistemas, implementación de programas internacionales, o bien, la concientización gubernamental forma parte de una de las respuestas para instruir a contribuyentes más responsables.

## **V. Capítulo. Conclusiones y recomendaciones**

### **V.I Conclusiones**

A continuación, se presentan las conclusiones de esta investigación basada en la aplicación rigurosa del método científico:

El principio de equidad se encuentra establecido en las regulaciones tributarias de México y Colombia. Este principio se refiere al reparto de las cargas fiscales en función de los ingresos de los contribuyentes. Cada país ejerce la potestad para garantizar el cumplimiento de la contribución tributaria y establece diferentes categorías para los contribuyentes.

Sin embargo, se observa que las leyes tributarias en ambos países no siempre atienden ni respetan la capacidad de pago del contribuyente. Esto puede generar situaciones de inequidad en la distribución de las cargas fiscales.

En México, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa, de acuerdo con lo dispuesto por las leyes.

En Colombia, el principio de equidad tributaria está contemplado en la Constitución Política de 1991. El artículo 95-9 establece la obligatoriedad de todos los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad. Además, el artículo 363 constitucional establece que el sistema tributario colombiano se basa en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Estos principios de justicia tributaria deben regir todas las contribuciones y se derivan del precepto constitucional mencionado. Entre estos principios se

encuentran la generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad, legalidad tributaria y no retroactividad, entre otros. Las contribuciones deben impactar a cada contribuyente en función de su capacidad económica, de manera que aquellos con mayores ingresos tributen de forma proporcionalmente superior a los de menor capacidad económica.

En resumen, la equidad tributaria es un principio presente en las regulaciones de México y Colombia. Sin embargo, es necesario que las leyes tributarias sean más consistentes en respetar la capacidad de pago de los contribuyentes para garantizar una distribución más justa de las cargas fiscales. Además, se deben seguir promoviendo los principios de justicia tributaria, como la proporcionalidad y la progresividad, para asegurar un sistema tributario más equitativo.

A lo largo de la investigación, pudimos observar que la capacidad contributiva en materia tributaria en México y Colombia, no siempre se asocia con los ingresos que genera el contribuyente para ser sometido al pago de tributos que le corresponda, ya que existen muchos contribuyentes con ingresos altos que terminan pagando menos impuestos que aquellos que su ingreso es menor; es por eso que, las recaudaciones en estos países no se encuentran vinculados con normas establecidas por los derechos humanos, es decir, existen violaciones en este aspecto.

Tal como se puede observar para el caso colombiano, y para el caso mexicano, existe diversos pronunciamientos de las altas cortes, así como nutrida jurisprudencia, con el fin de hacer cumplir los preceptos Constitucionales de ambos países, para dar confianza y seguridad al inversionista y al mismo contribuyente, este último es quien es en últimas quien termina soportando la carga tributaria. Lo que si es cierto es que el poder tributario, esta intrínseco al Estado, pero no es un poder absoluto, ya que debe estibar en los límites constitucionales. De ahí que ambos textos, pregonen que la carga tributaria derivada, en su establecimiento después de atender los principios de la carta mayor.

Del mismo modo en el estudio se evidenció, un problema serio de evasión, donde el que soporta la carga tributaria, busca la forma de no pagar el tributo impuesto por la ley. El que se acrecienta la evasión, deja sin recursos al Estado, teniendo serias repercusiones en el desarrollo económico sostenible, así como su influencia en la calidad de vida del ciudadano.

Es importante considerar que México ha venido mejorando el sistema tributario en la última década. Sin embargo, no se puede garantizar que el sistema tributario haya logrado garantizar la equidad en la estructura tributaria mexicana, especialmente, cuando de acuerdo con información del Banco Mundial (2019), México se encuentra entre las 5 economías de mejor renta per cápita, y a su vez, según la OCDE, en el último lugar de nivel de la recaudación comparado con los países de la región de América Latina y el Caribe (ALC) y OECD (en términos del PIB).

En consonancia con lo anterior, es importante mencionar que en las respuestas del instrumento aplicado a los expertos que no se aplica el principio de equidad consagrado en la Constitución de cada país en materia tributaria, y este es de vital importancia ya que funciona como eje rector que evita arbitrariedades por parte del legislador en contra de los contribuyentes; expresan los expertos que la distribución de las cargas tributarias, se encuentra orientado a beneficiar a sectores de la economía, donde logran obtener beneficios, que al final si no se ponderan se pierde el objetivo inicial planteado que es el de redistribución del ingreso.

A continuación, se presentan las conclusiones sobre la extrafiscalidad en el impuesto sobre la renta (ISR) en México y Colombia:

**México:**

Después de revisar la jurisprudencia y considerar la aplicación de la extrafiscalidad en el Impuesto sobre la Renta (ISR) en México y el principio de equidad tributaria, se pueden obtener las siguientes conclusiones:

Reconocimiento de la extrafiscalidad como instrumento: Tanto en México como en Colombia, se reconoce la utilidad de la extrafiscalidad en el ISR como una



herramienta para lograr objetivos económicos, sociales o medioambientales. Se reconoce que los impuestos pueden ser utilizados para incentivar o desincentivar determinadas conductas y promover el bienestar general.

Así mismo se reconoce que la Equidad tributaria es un objetivo central dentro del sistema tributario: En ambos países, el principio de equidad tributaria es un elemento clave en la aplicación de medidas extrafiscales en el ISR. La equidad implica que las cargas tributarias adicionales deben ser proporcionales a la capacidad económica de los contribuyentes y que los beneficios o desgravaciones fiscales deben ser otorgados de manera justa y equitativa.

En consonancia con lo anterior también podemos decir que la Progresividad y la Capacidad Contributiva: Se destaca la importancia de considerar la progresividad del sistema tributario, lo que implica que aquellos con mayores ingresos o capacidad económica deben contribuir en mayor medida. La extrafiscalidad debe respetar estos principios y evitar que las medidas adicionales afecten desproporcionadamente a los contribuyentes con menores recursos.

Justificación y proporcionalidad: Tanto en México como en Colombia, se requiere que las medidas extrafiscales estén justificadas, sean objetivas y razonables. Deben tener una finalidad legítima y una base lógica para su implementación. Además, se enfatiza la necesidad de que las cargas fiscales adicionales sean proporcionales y no excesivas, evitando así efectos adversos o distorsiones en el sistema tributario.

Evaluación de impacto: Ambos países reconocen la importancia de evaluar el impacto de las medidas extrafiscales en el ISR, tanto en términos de equidad como de eficacia en la consecución de los objetivos planteados. La evaluación periódica permite ajustar y mejorar las medidas existentes, garantizando que sean efectivas y no generen efectos indeseables, a lo largo del estudio no se encontraron las evaluaciones de estas medidas.

En resumen, la aplicación de la extrafiscalidad en el ISR en México y el principio de equidad tributaria van de la mano. Ambos países buscan utilizar medidas fiscales

adicionales para promover objetivos económicos y sociales, al tiempo que garantizan un trato justo y equitativo para todos los contribuyentes. Sin embargo, es importante que las medidas sean cuidadosamente diseñadas, justificadas y evaluadas para asegurar que cumplan con los principios de equidad y proporcionalidad en la práctica.

En México, se identificaron algunas multas extrafiscales del ISR, entre los que se encuentran la política agroalimentaria, la justicia tributaria en la renta personal y las inversiones en activos fijos con multas ecológicas. Estas multas buscan promover el desarrollo de sectores y prácticas específicas fomentar prácticas sustentables en la economía.

### **Colombia:**

En Colombia, se identificaron varios fines extrafiscales en el impuesto sobre la renta. Estos incluyen el fomento del turismo a través de exenciones y tarifas diferenciales para hoteles nuevos, el apoyo a las Zonas Francas para promover el comercio internacional, el impulso a la economía digital y las industrias creativas mediante exenciones tributarias en renta para la economía naranja, la recuperación social y económica de municipios afectados por el conflicto armado a través del régimen de las ZOMAC, el apoyo a la migración en las fronteras colombianas mediante la recuperación del empleo e inversión en ciertos departamentos a través del régimen especial del impuesto de renta de las ZESE , y el estímulo a la entrada de capital extranjero para impulsar la economía nacional, el empleo.

De igual manera en Colombia se han buscado promover sectores estratégicos, proteger el medio ambiente, generar empleo, apoyar la recuperación económica de ciertas regiones y estimular la inversión. Es relevante utilización de la extrafiscalidad como una herramienta para impulsar el desarrollo económico y social. De forma preliminar podemos concluir que, hay mucho que aportar a este tema, sobre todo que el principio de equidad tributaria en el sistema tributario internacional funciona a través de dos vertientes, una práctica que se manifiesta con la obtención de beneficios y se ve afectada por la desigualdad y la otra es estructural donde se

observa el diseño de políticas que favorecen a los países desarrollados. Esto implicaría, motivo de preocupación del mundo globalizado, donde cada vez es más evidente, el delineamiento de políticas inclusivas basadas en el principio de equidad como fundamento de una política fiscal eficiente.

Por otro lado, después de revisar la jurisprudencia y considerar la aplicación de la extrafiscalidad en el Impuesto sobre la Renta (ISR) en Colombia y el principio de equidad tributaria, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

**Reconocimiento de la extrafiscalidad como instrumento:** En Colombia, se reconoce la importancia de la extrafiscalidad en el ISR como una herramienta para lograr objetivos económicos, sociales y medioambientales. Se considera que los impuestos pueden ser utilizados estratégicamente para influir en el comportamiento de los contribuyentes y promover el bienestar general, así como de alcanzar objetivos de gobierno.

**La Equidad tributaria como un principio rector:** El principio de equidad tributaria es un elemento fundamental en la aplicación de medidas extrafiscales en el ISR en Colombia. Se enfatiza la importancia de que las cargas tributarias sean proporcionales a la capacidad económica de los contribuyentes y que los beneficios o incentivos fiscales sean otorgados de manera justa y equitativa.

**Progresividad y capacidad contributiva:** Colombia reconoce la necesidad de un sistema tributario progresivo, donde aquellos con mayores ingresos o capacidad económica contribuyan en mayor medida. En el contexto de la extrafiscalidad, se busca evitar que las medidas adicionales afecten de manera desproporcionada a los contribuyentes con menores recursos.

**Justificación y razonabilidad:** Las medidas extrafiscales en el ISR en Colombia deben estar justificadas objetiva y razonablemente. Deben tener una finalidad legítima y una base lógica que respalde su implementación. Se busca evitar discriminaciones arbitrarias y asegurar que las medidas sean proporcionales y coherentes con los principios tributarios.

Evaluación de impacto y ajustes necesarios: Se reconoce la importancia de evaluar el impacto de las medidas extrafiscales en el ISR, tanto en términos de equidad tributaria como de eficacia en el logro de los objetivos planteados. La evaluación periódica permite realizar ajustes necesarios y mejorar la efectividad de las medidas, evitando distorsiones y garantizando un sistema tributario equitativo.

En conclusión, la extrafiscalidad en el ISR en Colombia se rige por el principio de equidad tributaria. Se busca utilizar medidas fiscales adicionales para promover objetivos económicos y sociales, siempre manteniendo un trato justo y equitativo hacia los contribuyentes. La justificación, la proporcionalidad y mirar la capacidad contributiva del contribuyente serán fundamentales con el fin de lograr la justicia tributaria deseada.

### **Conclusiones comunes.**

A lo largo de las páginas anteriores, se desarrolló la relevancia que la política fiscal tiene dentro del Estado. Además de recaudar los ingresos, el sistema tributario está encargado de organizar la distribución de los impuestos de manera proporcional a las necesidades tanto políticas como sociales de sus habitantes. De ahí la relevancia de su correcto funcionamiento, pues interviene en su calidad de vida. Como se explicó al inicio del presente estudio, la política fiscal coordina una serie de medidas gubernamentales para detectar los principales problemas en cuanto a ingresos y gasto dentro del sector público. Mantener un equilibrio dentro del sistema tributario requiere tener un conocimiento íntegro del contexto nacional, así como del ordenamiento constitucional. En ese sentido, deben cubrirse diversas áreas de especialización, tales como el derecho, política, economía y sociología.

Teniendo en cuenta lo anterior, la presente investigación se propuso exponer el impacto de la extrafiscalidad en el impuesto sobre la renta y del Principio de Equidad Tributaria en México y Colombia. Para ello, se consideró vital mostrar las dinámicas de la política fiscal dentro de las actividades financieras del Estado desde la perspectiva económica y social de América Latina.

En primer lugar, la situación fiscal de Latinoamérica en las últimas décadas demostró que los resultados negativos del golpe macroeconómico de la recaudación tributaria afectaron la manera en la que los ingresos entraban junto con el consumo privado de las utilidades públicas. Por lo tanto, los países que conforman el grupo de Centroamérica, México y República Dominicana se enfrentaron a una reducción de la producción de sus bienes y servicios, lo cual provocó la disminución de 0.9 puntos del PIB. Lo mismo sucedió en el bloque de América del Sur, sección donde se encuentra Colombia.

Poco a poco, para el segundo trimestre del 2020, la recaudación de impuestos comenzó a recuperarse, consecuencia también de las circunstancias epidémicas a nivel global. No obstante, para México y Colombia se presentaron discrepancias sobre su recuperación, es decir, la actividad económica de ambos países tuvo que enfrentarse a instrumentalizar ciertos mecanismos de su recaudación tributaria.

Lo anterior llevó a cuestionarse la trascendencia de la política fiscal para el Estado de tanto México como Colombia. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2021) señala que las condiciones en las que la transparencia fiscal latinoamericana se desenvuelven presentan ciertos retos respecto a la dirección de sus proyectos económicos.

Ante tales problemáticas, la OCDE (2021) resalta que existe un compromiso regional acerca de la transparencia fiscal y el intercambio de información (EOI), puesto que “las jurisdicciones dan prioridad a la transparencia fiscal y a la cooperación fiscal internacional como herramientas para hacer frente a la evasión fiscal y movilizar ingresos domésticos” (p. 36). Si bien éste es uno de los primeros de una serie de pasos por seguir, Latinoamérica ha iniciado un proceso fiscal, en donde “la implementación de los estándares de EOI” permitió construir “sólidas infraestructuras y redes de EOI, allanando el camino para los intercambios efectivos”.

Sin embargo, hay varias áreas que pueden mejorarse: la mayoría de los países de la región todavía hacen muy pocas solicitudes de EOI y los sistemas de beneficiario

final están todavía en etapas tempranas. Además, el uso efectivo del AEOI aún no se ha implementado de forma generalizada y los países han encontrado obstáculos para el uso más amplio de la información intercambiada para hacer frente a otros delitos financieros. A pesar de los retos impuestos por la pandemia del COVID-19, los países latinoamericanos han seguido avanzando para garantizar la continuidad de su labor de transparencia fiscal (OCDE, 2021, p. 36).

Como se explicó a lo largo del presente trabajo, las condiciones económicas de México y Colombia son uno de los múltiples ejemplos del impacto que la epidemia tuvo no sólo en la evolución económica, sino también en la administración tributaria, esto es, en el rubro jurídico y político.

Una de las propuestas ante la inestabilidad del sistema tributario de la OCDE (2021) es la implementación del intercambio de información, empero, requiere de una responsabilidad jurídica respecto a las reformas tributarias de diferentes países. En otras palabras, se necesita aprobar algunas reformas legislativas, organizar múltiples proyectos y programas sobre la administración tributaria, lo cual implica un compromiso internacional mediante, tal como la OCDE lo menciona, “convenios bilaterales y/o multilaterales” (p. 36). Añade: “El compromiso político y técnico a los más altos niveles, para comprometer y sensibilizar a las diferentes partes involucradas en la implementación de los estándares de EOI, es por tanto un requisito clave y una condición necesaria para el éxito de la transparencia fiscal” (2021).

Debido a la inestabilidad política y, consecuentemente, económica, América Latina mantiene un compromiso sobre el EOI. La OCDE (2021) resalta que dicha responsabilidad es alta: “ya que el 81.2% de los países encuestados (13 países) otorgan al EOI una prioridad alta o muy alta. Sólo el 18.8% de los encuestados (tres países) considera que el EOI tiene una prioridad media, y ningún país considera que el EOI no tiene prioridad dentro de su agenda de MRD”.

Para aprovechar a un máximo las oportunidades que la EOI puede ofrecer en la administración tributaria es vital que los países latinoamericanos ofrezcan cierto

grado de seguridad fiscal a sus contribuyentes. Para ello, parte de las obligaciones del sistema es brindar todas las herramientas necesarias a sus funcionarios. Los países latinoamericanos han asignado 147 funcionarios a la labor de EOI, y la gran mayoría de ellos (101 funcionarios, lo que equivale al 69% del total) trabaja con dedicación exclusiva al EOI, lo que reafirma la importancia del EOI para las administraciones tributarias latinoamericanas.

En relación con el conocimiento del personal sobre los estándares de EOI, la mitad de los 16 países latinoamericanos encuestados considera que el nivel es muy alto o alto. La otra mitad de los países sitúa el nivel de conocimiento de su personal de EOI en la categoría media. Estos resultados pueden relacionarse con las respuestas dadas por los países que consideran que el EOI tiene prioridad media debido al limitado conocimiento en EOI por parte de los auditores fiscales. La formación en materia de EOI debería ser entonces un área de prioridad para las administraciones tributarias, tal y como se establece en el plan de trabajo de la Declaración (OCDE, 2021).

Estos acuerdos internacionales, así como lo puntualiza la OCDE (2021), ofrecen un panorama tanto diferente como similar en el caso de algunos países latinoamericanos. Ya que, en su mayoría, las condiciones sociales son las mismas, conocer sobre el contexto de otros países, al igual que de sus proyectos y programas permite que la administración tributaria en términos generales pueda seguir una misma línea.

En la actividad económica de Colombia y México, su desarrollo fiscal ha detectado ciertas temporadas en donde se presentaron algunas mejoras, o bien, resultados negativos. Todo ello es resultado de la intervención del Estado en la administración tributaria; las obligaciones del Estado son siempre las mismas: proporcionar salud, seguridad, educación y una economía estable que mantenga a flote los anteriores elementos.

Ahora bien, en el primer capítulo se expusieron las similitudes y las diferencias entre la organización fiscal de México y Colombia. Desde su administración pública,

reflejada en los artículos constitucionales, se pudieron apreciar algunos de los vacíos del sistema tributario en ambos países. Los requerimientos públicos determinaron al Estado como la unidad o institución capaz de controlar y organizar los mandatos constitucionales. Asimismo, ayuda a construir las actuaciones políticas en términos políticos y jurídicos (Peralta, 2015).

Tal como Restrepo y Linares (2018) lo explicaron, para el Estado su obligación principal es el respeto a la aplicación de los Derechos Humanos, lo cual puede interpretarse como una guía para los legisladores en cuanto al principio de equidad y justicia que requiere el sistema tributario.

La comparación entre México y Colombia, entonces, permitió detectar las condiciones en las que los preceptos constitucionales del derecho fiscal se respetaron o no. En otras palabras, el diverso contexto entre los países de Latinoamérica puede enriquecer el análisis de la administración tributaria, pues al detectar las problemáticas que cada uno de los países enfrentan es que se puede proponer soluciones.

Por ejemplo, en el caso de los ingresos comparativos que se recaudaron de los diversos impuestos existe una diferencia entre los bloques de América Latina, con los del Caribe. Estos puntos desiguales abren paso al análisis de las condiciones en las que ciertos impuestos pueden recaudarse con más facilidad (CEPAL, 2012).

Siendo que la administración tributaria tiene una diversidad de preceptos constitucionales dependiendo del país, la OCDE (2021) propuso el sistema EOI, ya que el diálogo entre las jurisdicciones posibilita el enriquecimiento de posibles soluciones entre países.

No obstante, la OCDE (2021) reconoce que este intercambio de información debe ser abierto y accesible para cada uno de los países involucrados:

El EOI con fines fiscales no puede tener lugar entre jurisdicciones a menos que exista un acuerdo internacional que lo permita. Una estrecha red de acuerdos de EOI es uno de los obstáculos que impide a muchos países en desarrollo acceder a



la información de otras jurisdicciones para asistir a los auditores fiscales en sus investigaciones tributarias. Por ello, una de las acciones de base de la Declaración es que los países latinoamericanos continúen ampliando sus redes de EOI.

Aunque los países tienen la opción de negociar y concluir acuerdos bilaterales para el EOIR, ya sea en forma de Convenios de Doble Imposición (CDI) o de Acuerdos de Intercambio de Información Fiscal (TIEA), este puede ser un ejercicio que demanda muchos recursos y tiempo. Sin embargo, la MAAC ofrece una base jurídica única para la cooperación multilateral en materia fiscal. Al adherirse a la MAAC, un país amplía significativa y rápidamente su marco de cooperación administrativa. Actualmente hay 141 jurisdicciones participantes en la MAAC, lo que equivale a más de 7.700 acuerdos bilaterales.

Mantener abierta esta línea de comunicación significa tener un control sobre el correcto funcionamiento de las actividades extrafiscales de los países. Aunque, no todos los países de América Latina sostienen dicho vínculo. La OCDE (2021) señala que entre Argentina, México, Brasil y Colombia han distribuido solicitudes de EOI del 61.5%, 22.9%, 5.5% y 4.2%, respectivamente, del 2014 al 2020.

Respecto al establecimiento de marcos jurídicos domésticos e internacionales del AEOI en Colombia, la OCDE (2021) detalló lo siguiente “Colombia fue una de las primeras jurisdicciones en iniciar intercambios bajo el estándar AEOI realizando intercambios de CRS desde 2017. Un proyecto piloto entre Colombia y España contribuyó a este logro, en el que España realizó transferencias de conocimientos entre pares a Colombia empleando un enfoque de implementación paso a paso, con el objetivo de que Colombia implemente y se beneficie del AEOI de manera oportuna”.

Durante el año 2020, Colombia se evaluó en el marco de la revisión de pares de sus marcos legales domésticos e internacionales establecidos para implementar el estándar AEOI. Para ello, el Foro Global proporcionó asistencia técnica a Colombia para abordar las brechas en su legislación doméstica en relación con los procedimientos de diligencia debida y de reporte que deben llevar a cabo las

instituciones financieras, y en relación con su marco jurídico internacional para el AEOI. Esta asistencia técnica y las acciones emprendidas por Colombia allanaron el camino para que el país recibiera una determinación de «en su lugar» en su revisión por pares de AEOI.

En concreto, Colombia introdujo modificaciones legislativas y regulatorias clave en relación con los requisitos de mantenimiento de registros de las instituciones financieras, la definición de «personas que controlan» y las sanciones civiles y/o penales que se aplicarán en caso de incumplimiento de las obligaciones del CRS.

Ahora bien, en el contexto de la aplicación extrafiscal del Impuesto Sobre la Renta se encontró que, de acuerdo con Pacheco (2020), se encontró que la distinción entre la legalidad de cobre entre pensionados civiles de dicho impuesto rebasó quince de las Unidades de Medida, por lo tanto, existe un trato peculiar para los jubilados civiles, lo cual interviene con el cumplimiento de los principios de igualdad, proporcionalidad y generalidad.

Es importante también mencionar la relación entre el desarrollo económico y el sistema tributario, pues mientras exista un equilibrio el sistema podrá funcionar, según los resultados de Quispe (2019). Lo cual puede ejemplificarse con las condiciones jurídicas de varios países en América Latina, es decir, las crisis económicas que se enfrentan son resultado del mal manejo político y administrativo de la recaudación de impuestos.

En Colombia se han encontrado ciertos elementos respecto al funcionamiento de su sistema tributario. Por ejemplo, García, Parra y Rueda (2022) mencionaron que el mayor problema de dicho país es el carácter regresivo de su sistema tributario, lo cual no le permite progresar en términos económicos y sociales. Concha Ramírez y Acosta (2017) demuestran que la estructura tributaria de 1985 al 2016 mantuvo una estabilización pública de manera equitativa con las necesidades de sus contribuyentes, aunque, debe analizarse desde los aspectos causales de sus resultados, pues el crecimiento también se debe a otros factores externos de desarrollo social.

En el caso de México, como se analizó en el primer capítulo, existen ciertas normas jurídicas que el Estado debe encargarse, una de ellas es el establecimiento de las contribuciones de acuerdo con los fines y sus derechos tributarios. Gracias a los decretos constitucionales es que la administración tributaria puede regularse y trabajarse con base en las necesidades económicas y políticas de tanto los ciudadanos y las instituciones (OCDE, 2020).

O bien, para Colombia la reelaboración de sus reformas legislativas le permitieron impulsar sus estatutos tributarios con los elementos que relacionaban sus derechos fiscales de manera equitativa con las necesidades de sus contribuyentes. Crear un ambiente que justifique la aplicación de las reformas jurídicas hace que los contribuyentes encuentren los beneficios que tienen sus impuestos dentro de su sistema nacional (Bolaños, 2019; Espinal *et al.*, 2021).

Entonces, conocer sobre las condiciones de la administración tributaria facilita las explicaciones para tanto México como Colombia porque de esta manera es que se pueden exponer el desempeño fiscal de la recaudación de los impuestos bajo justificaciones en el gasto público. De ahí surge la necesidad de la extrafiscalidad en el sistema, pues, además de encontrar el destino de los impuestos más allá del gasto público, instituye un fin complejo respecto al papel del Estado como institución organizadora y responsable de la distribución de impuestos.

La discusión sobre los impuestos con multas extrafiscales ha generado diferentes perspectivas. Según Albiñana, los impuestos que persiguen multas distintas a la recaudación tendrán que ser considerados de naturaleza diferente a aquellos que tienen como objetivo principal la obtención de ingresos. Sin embargo, Torres Asomoza plantea un desacuerdo con esta postura.

Es importante destacar la relevancia recaudatoria de los impuestos. Los tributos con multas fiscales se orientan hacia la obtención de ingresos y son instrumentos para alcanzar una finalidad posterior. Por otro lado, los tributos con multas extrafiscales tienen una finalidad directa que puede ser tuitiva, demográfica, redistributiva, preventiva, sancionadora, entre otras. Aunque prescinden inmediatamente del

ingreso, no se puede ignorar que su existencia depende de la generación de un rendimiento, ya que de lo contrario no se pagarían por nadie y no constituirían ingresos tributarios. En ambos casos, la exacción tiene una finalidad diferente, pero el tributo extrafiscal, al generar ingresos, contribuye a cubrir los gastos del ente público (Torres Asomoza, 2016).

En resumen, la discusión sobre los impuestos con multas extrafiscales implica considerar la naturaleza y la finalidad de estos tributos en contraposición a los que tienen como objetivo principal la recaudación. Ambos tipos de impuestos desempeñan un papel en la obtención de ingresos para el ente público, aunque sus propósitos sean diferentes. Básicamente, sin importar el destino público de los impuestos, la base siempre debe ser la recaudación bajo parámetros fiscales que tengan en cuenta una distribución proporcional a las necesidades de salud, culturales y sociales de sus contribuyentes. Entender la finalidad de sus recursos mantiene una relación accesible para que los ingresos fluyan constantemente.

De ahí que Torres Asomoza (2016) se posiciona sobre esta última postura, pues determinar que “todo tributo representa un ingreso para el Estado”. Aunque, en el caso de los impuestos extrafiscales es vital determinar el uso que se les da, a diferencia de los impuestos fiscales.

Para ello, en el presente trabajo se analizaron los parámetros que intervienen en la justicia tributaria dentro de las funciones extrafiscales. Al respecto, Torres Asomoza (2016) reúne la perspectiva de Sergio Francisco de la Garza:

Los principios que intervienen en la justicia tributaria son los de proporcionalidad y equidad, los cuales suelen confundirse por su similitud. No obstante, éstos son mencionados en la Constitución en relación con su capacidad contributiva y equitativa. Con base en Torres Asomoza (2016), éstos no tienen las mismas características en otros países, sobre todo, en Europa, pues sus leyes tienen parámetros más explícitos de su contenido fiscal, a diferencia de México.

La justicia tributaria es un tema de gran relevancia en el sistema jurídico, como concluye Sainz de Bujanda: "El tributo es justo, o no es legítima su recaudación" (citado en Torres Asomoza, 2016). Esta destacó la importancia perdurable de la justicia tributaria, que no es un asunto superficial o caprichoso, sino una selección del concepto eterno de justicia.

En esta línea, Torres Asomoza (2016) sostiene que los principios de justicia tributaria desempeñan un papel crucial en los impuestos. Si bien no son los únicos principios constitucionales importantes, son fundamentales como referencia para el legislador al crear tributos, impidiendo así arbitrariedades. Como afirma Sainz de Bujanda, el tributo debe ser justo, de lo contrario, su recaudación de legitimidad.

En este contexto, se observa que la finalidad extrafiscal puede regularizarse en función de los principios de equidad que representa la justicia tributaria. Torres Asomoza (2016) señala que los principios de justicia tributaria están estrechamente relacionados con los objetivos que el sistema tributario busca alcanzar. Al identificar estas finalidades, la administración tributaria puede concluir que los principios de justicia tributaria no solo se componen de elementos fiscales, sino que también abarcan los llamados multas extrafiscales.

En resumen, la justicia tributaria despierta un interés fundamental en el sistema jurídico y constituye un factor determinante en la recaudación de impuestos. Los principios de justicia tributaria no solo son esenciales para evitar arbitrariedades, sino que también influyen en la regulación de las finalidades extrafiscales en relación con la equidad.

Como se mencionó anteriormente, es responsabilidad del Estado, como institución jurídica y política, crear un entorno en el que los contribuyentes comprendan cómo se utilizan sus ingresos en el gasto público. Sin embargo, es importante tener en cuenta que, sin recursos, el Estado no puede cumplir con su objetivo y pierde su esencia. Por lo tanto, la materia tributaria se vuelve esencial para el funcionamiento del Estado. Los ciudadanos son la fuente de estos recursos a través de sus contribuciones, que representan su participación en el ente público.

Además, el Estado no se limita a obtener recursos, sino que también participa en el desarrollo social, político y económico mediante la creación de tributos con multas extrafiscales (Torres Asomoza, 2016). El autor resalta que este proceso es cíclico, ya que los contribuyentes también necesitan de los servicios proporcionados por el Estado, como seguridad pública, salud y educación. Existe un interés social en este aspecto, que debe tener en cuenta el bienestar colectivo de la sociedad.

Sin embargo, es fundamental considerar que el uso de multas extrafiscales no debe generar riesgos económicos, como la imposición excesiva de impuestos sobre las rentas, ni violar principios jurídicos. No se puede permitir la discriminación de capacidades económicas iguales en nombre del interés colectivo. Esto impone límites al poder del legislador, quien está obligado a tener en cuenta tanto la capacidad contributiva como las demandas colectivas. El legislador se encuentra sujeto a estos nuevos límites, que requieren observar tanto la capacidad de pago como las necesidades colectivas (Torres Asomoza, 2016).

Lo anterior resalta la peculiaridad de los fines extrafiscales en movimiento, de no cuidarse sus características, así como sus restricciones puede que atente de manera grave los principios y derechos tributarios del mismo sistema. Asimismo, Torres Asomoza (2016) concluye que los fines extrafiscales exigen una doble función: de justicia tributaria porque “es el principio de capacidad contributiva el fundamento de la imposición” y de la justicia social porque “se validan el resto de los valores constitucionales que persiguen fines de justicia social”.

Por lo cual podemos advertir que el sistema fiscal tiene una realidad compleja debido al sometimiento que trabaja en sus principios tributarios, al igual que sus mismos fines (tanto fiscales como extrafiscales).

Ahora bien, en cuanto a la aplicación de los fines extrafiscales en el contexto europeo algunos de los resultados fueron los siguientes:

- Estonia presentó un 31% de fraude sobre la recaudación real, a diferencia de Austria, quien obtuvo un 10% de fraude.

- El Reino Unido tuvo un 82% de proporción del tipo medio del capital respecto al tipo medio del trabajo en porcentaje, a diferencia de los Países Bajos en donde su obtuvo un 26%.
- Dinamarca obtuvo un 64% del peso de la imposición directa sobre la recaudación total, mientras que Estonia el 34%.
- Bélgica obtuvo un 11.60% de redistribución, mientras que Eslovaquia y Eslovenia un 0.00%.

En términos de justicia tributaria, los resultados del impacto de los principios mantuvieron una fricción, es decir, Estonia presentó un alto fraude sobre la recaudación real, por ello, obtuvo menos peso de la imposición directa sobre la recaudación total. Así, la justicia tributaria mantiene un equilibrio que, para bien o para mal, responde a sus mismas problemáticas económicas.

Los indicadores sirven para regularizar el cumplimiento fiscal en contraste con el índice de fraude; así como el índice de igual tratamiento de las rentas se refleja con el porcentaje de recaudación procedente del capital entre el porcentaje de la recaudación procedente del trabajo.; el índice de proporcionalidad es el resultado de los impuestos directos entre la recaudación total; el resultado del índice de redistribución es resultado del valor real entre el valor normalizado; finalmente, el índice de justicia tributaria puede encontrarse por medio del índice de cumplimiento fiscal sumado con el índice de igual tratamiento de las rentas, así como del índice de proporcionalidad.

Con base en lo expuesto, se puede inferir que los tributos extrafiscales pueden constituir una forma de "menoscabo al principio de capacidad contributiva", según Torres Asomoza (2016). Sin embargo, el autor destaca la siguiente reflexión de Cortés Domínguez con respecto a la capacidad contributiva: "No podemos considerarla más que como un instrumento de orden social y económico más justo, un instrumento que a veces debe ceder en beneficio de la aplicación de otros más efectivos para lograr una distribución de principios la renta más equitativa y un crecimiento económico". En otras palabras, la capacidad contributiva implica que

las cargas fiscales recaen sobre la riqueza disponible. Esto no significa que sea una regla inflexible, ya que, como toda regla, tiene excepciones que se encuentran en los objetivos extrafiscales de los impuestos. En otras palabras, cuando se busca alcanzar multas extrafiscales a través de un impuesto, existe el riesgo de afectar el principio de capacidad contributiva. Sin embargo, esto no es motivo suficiente para considerarlo inconstitucional, ya que este principio no es el único elemento que puede hacer realidad los ideales de justicia (Torres Asomoza, 2016).

El correcto funcionamiento de los principios tributaria es la base para la recaudación de impuestos con finalidades extrafiscales. A lo largo del presente trabajo se explicó el impacto que cada uno de los principios obtenía respecto al Estado y sus responsabilidades, al igual que los contribuyentes como elementos clave para la recaudación de tributos. Algunos de los puntos que se pueden obtener de ello, Torres Asomoza (2016) los señala de la siguiente manera:

- El Estado obtiene los recursos necesarios a través de su actividad financiera para cubrir los gastos públicos y satisfacer las necesidades de la sociedad.
- El hecho imponible se refiere al evento establecido por la ley que genera la obligación tributaria y debe estar vinculado a la capacidad contributiva de los contribuyentes, es decir, a la existencia de cierta riqueza mínima.
- La justicia tributaria se basa en los principios de Proporcionalidad y Equidad, que pueden recibir diferentes denominaciones en diferentes países, como los Principios de Capacidad Contributiva y de Igualdad Tributaria. Es importante tener en cuenta que estos principios no tienen no obstante el mismo alcance en todas las doctrinas.
- La capacidad contributiva es la base fundamental para la existencia de los impuestos, ya que un tributo que grave a quienes no tienen capacidad contributiva carece de justificación.
- Los impuestos extrafiscales tienen como objetivo proporcionar beneficios sociales, políticos o económicos al Estado y se diferencian de los impuestos recaudatorios. Algunos ejemplos incluyen los impuestos ambientales o los impuestos relacionados con la salud.



Las condiciones en las que el sistema fiscal se encuentra en México demuestran la importancia de los principios de equidad tributaria: respetar las responsabilidades fiscales de los contribuyentes, así como de las estatales mantiene un equilibrio respecto al funcionamiento coordinado de las actividades económicas. La distribución del gasto público implica un factor determinante para encontrar algunos de los rezagos de la equidad tributaria.

Según Torres Asomoza (2016), las contribuciones con multas extrafiscales pueden erosionar el principio de capacidad contributiva al priorizar la búsqueda de la justicia social o el bien común, como es el caso del medio ambiente o la salud.

La coordinación de los principios en materia fiscal requiere un esfuerzo significativo, ya que implica considerar diversos factores, tanto en términos de las finalidades fiscales como en su aplicación en el gasto público o en actividades externas relacionadas con aspectos sociales y económicos. En este sentido, Torres Asomoza (2016) destaca la importancia de que el legislador sea cauteloso al crear, evitando que estos vulneren el principio de proporcionalidad y equidad. Si el menoscabo al principio de proporcionalidad es más evidente que el beneficio obtenido, nos encontraremos ante contribuciones ilegítimas, ya que no se cumpliría con el objetivo extrafiscal de proteger el medio ambiente y la salud.

Por ello, Burgoa Toledo (2009) opina que los principios tributarios son garantías que protegen ciertos derechos gracias a su calidad de guía de deberes para el legislador constitucional y ordinario. Ante las diferencias entre su calidad de garantía del tributo y sus principios, Burgoa Toledo señala lo siguiente:

[...] conforme al derecho positivo mexicano, la violación de una garantía exige la restitución de su pleno goce (artículo 80 de la Ley de Amparo), en tanto que la violación a principios exige la desincorporación de la norma en la esfera jurídica del particular (bajo el principio *lex superior derogat inferior*) o la inclusión de excepciones en su texto cuando contradiga a otra (como una de las opciones de respuesta al conflicto de reglas).

Por lo anterior, debe cambiarse el paradigma y error conceptual de los principios —al menos los tributarios— para ingresar a un debido esquema que robustezca día a día el respeto a los derechos individuales y sociales, lo cual se logra no sólo con el reconocimiento de éstos en las leyes secundarias (forma directa de respeto), sino también con la debida obediencia de los principios al crear las leyes (forma indirecta de respeto).

Dicho lo anterior, en el rubro de los resultados de la encuesta, la percepción de cómo se concibe la idea del manejo del tributo y su impacto en la administración fiscal encuentran resultados interesantes respecto a lo que sus ciudadanos de México y Colombia opinan debe mejorar. Las respuestas reflejan las opiniones generalizadas de los ciudadanos de Colombia y México, las cuales presentan ciertas divergencias en cuanto a los resultados tanto materiales e ideológicos que los contribuyentes observan salen de sus impuestos. En su gran mayoría opinan que el pago y la recaudación de impuestos es una acción que favorece la teoría, su entorno, sin embargo, es evidente que también no observan resultados, o bien, no consideran que el mismo Estado responda a sus necesidades.

Lo anterior puede relacionarse con lo que Burgoa Toledo (2009) explicó en su artículo “Los principios tributarios en serio”: para que los derechos de equidad tributaria funcionen se debe crear un ambiente que mantenga el equilibrio entre dichos principios, lo cual se logra si el Estado y los legisladores cumplen con sus responsabilidades de distribuir el gasto público, de esta manera, los contribuyentes mantendrán su aporte fiscal, estableciendo así la justicia tributaria.

Para finalizar, la presente tesis se propuso explicar el impacto tanto económico como social que el sistema tributario tiene respecto a sus funciones tanto fiscales como extrafiscales, las cuales además de distribuir para el gasto público, consideran las necesidades externas (como las ambientales) del mismo entorno social de los contribuyentes.

El estado político de países como México y Colombia permite poner a prueba la pertinencia de ciertos sistemas legislativos en cuanto a la administración fiscal, es decir, mantener un diálogo acerca de los resultados y el contexto que dichos países tienen, estos ofrecen una oportunidad para crear nuevas formas de analizar sus fenómenos y encontrar alternativas al tradicionalismo tributario, donde la creación de reformas, y aumentar la carga tributaria es nuestro diario vivir.

Hoy, día la concepción hacia la vida, hacia el medio ambiente viene en un clima de cambio, y es por eso que, en algunos casos, se puede establecer una tasa impositiva más alta para ciertos tipos de ingresos, como los ingresos obtenidos a través de la explotación de recursos naturales no renovables o de actividades que generan un alto impacto ambiental. En este caso, se estaría buscando no solo la recaudación de ingresos, sino también la protección del medio ambiente y la promoción de sostenibles.

Además, la extrafiscalidad, también puede ser utilizadas para promover la equidad social y económica. Por ejemplo, se pueden establecer deducciones fiscales para aquellos contribuyentes que realicen donaciones a organizaciones benéficas o que inviertan en proyectos que beneficien a comunidades de bajos ingresos. De esta manera, se estaría promoviendo la redistribución de la riqueza y la reducción de las desigualdades sociales y económicas.

En conclusión, la extrafiscalidad en el impuesto de renta puede ser una herramienta valiosa para promover la equidad tributaria en los sistemas tributarios de México y Colombia, siempre y cuando sean diseñados y aplicados de manera adecuada y efectiva. En resumen, la inclusión de multas extrafiscales en el impuesto de renta puede tener diferentes impactos en el recaudo y en la inversión privada en Colombia y México, dependiendo de las políticas fiscales específicas de cada país. Es necesario realizar un análisis detallado de cada caso para evaluar sus efectos concretos.

Es importante destacar que así como el Estado, a través del gobierno, su ente ejecutor trabaja por establecer medidas y mecanismos para lograr dinamismo

económico, y justicia social. El órgano rector en materia de constitucionalidad en ambos países México y Colombia: (La Corte Suprema de México y la Corte Constitucional de Colombia) deben tener en cuenta varios aspectos al realizar el control de constitucionalidad de una ley, con al fin de garantizar la aplicación del texto Constitucional. Razón por la cual, como mínimo deben hacer observancia a:

La Constitución como norma suprema: Ambas cortes deben tener presente que la Constitución es la norma suprema de sus respectivos países y que cualquier ley o acto que viole sus disposiciones es inconstitucional.

El contenido de la ley: Las cortes deben analizar el contenido de la ley objeto de control constitucional y determinar si esta se ajusta a los principios y valores fundamentales consagrados en la Constitución.

El procedimiento legislativo: Las cortes deben examinar el proceso de creación de la ley y asegurarse de que se hayan seguido los procedimientos establecidos por la Constitución y las leyes aplicables.

El alcance de la ley: Las cortes deben determinar el alcance de la ley y asegurarse de que no viole otros derechos o principios constitucionales.

Los efectos prácticos de la ley: Las cortes deben analizar los efectos prácticos de la ley y determinar si estos son compatibles con la Constitución.

En resumen, el control constitucional es un proceso complejo que implica examinar múltiples aspectos para determinar si una ley es compatible con la Constitución. Las cortes deben aplicar criterios rigurosos y consistentes para asegurarse de que se protejan los derechos y principios constitucionales.

## **V.II Recomendaciones**

Ponderar el beneficio versus el impacto económico positivo para el Estado, es fundamental cuantificar tanto los ingresos que el Estado deja de percibir debido a los incentivos fiscales como las externalidades positivas que se generan a través de estos incentivos, como la creación de empleos o el desarrollo de obras de

infraestructura. Los beneficios e incentivos tributarios pueden apropiarse siempre y cuando se demuestre esta relación y se implementen de manera focalizada, permitiendo su medición y cuantificación.

Medir y evaluar los incentivos y beneficios fiscales Es importante tener en cuenta que lo que no se mide no se puede cuantificar. Por lo tanto, es esencial ponderar los incentivos, beneficios y exenciones fiscales para evaluar su impacto y compararlo con los efectos positivos o desincentivos que generan. La extrafiscalidad, como instrumento tributario, busca alcanzar objetivos no solo fiscales, y su implementación debe estar respaldada por un equilibrio basado en el principio de justicia tributaria.

Utilizar la extrafiscalidad para objetivos de política pública más amplios La extrafiscalidad puede emplearse para lograr objetivos de política pública más amplios que la simple recaudación de impuestos. Por ejemplo, puede utilizarse para incentivar a los contribuyentes, empresas y otros actores económicos a comportarse de una manera que beneficie el bienestar social. Es importante considerar cuidadosamente los efectos deseados de los incentivos fiscales en relación con los objetivos generales de política pública.

Análisis de inversión y empleo por subsector económico y zonas geográficas Se recomienda realizar un análisis de inversión y empleo por subsector económico en el sector turismo, teniendo en cuenta zonas geográficas estratégicas. Actualmente, los incentivos fiscales se aplican de manera generalizada en todo el país, sin priorizar los recursos públicos o los gastos tributarios de acuerdo con las zonas geográficas o subsectores que pueden generar una contribución marginalmente mayor. Esta medida podría resultar en un incremento significativo de la productividad y eficiencia del incentivo fiscal aplicado.

Implementar indicadores de gestión y evaluación por desempeño en el gasto fiscal Es necesario llevar a cabo la implementación de indicadores de gestión y evaluación por desempeño en el gasto fiscal, permitiendo un análisis ex post que facilite la toma de decisiones sobre la continuidad o no de los incentivos fiscales. La perpetuidad

de estos incentivos puede afectar las finanzas públicas debido a la erosión del recaudo tributario generado por las exenciones y reducciones en el impuesto sobre la renta.

Implementar un sistema tributario equitativo Para lograr la equidad tributaria, es necesario implementar políticas fiscales que aseguren que cada persona o entidad contribuya al sistema tributario en función de su capacidad de pago. Algunas estrategias para lograrlo incluyen:

- Implementar un sistema tributario progresivo, donde aquellos con mayores ingresos paguen una tasa impositiva más alta que aquellos con ingresos más bajos.
- Eliminar exenciones fiscales injustas que favorecen a ciertos grupos en detrimento de otros.
- Reducir la evasión fiscal a través de medidas de fiscalización más efectivas y sanciones más severas.
- Promover la transparencia fiscal haciendo públicos los datos fiscales para que los ciudadanos puedan evaluar la justicia y equidad del sistema tributario.
- Fomentar la educación fiscal para que los ciudadanos comprendan mejor el sistema tributario y cumplan con sus obligaciones fiscales.

Es importante recordar que la implementación de políticas fiscales equitativas requiere un enfoque multidisciplinario y la participación comprometida de todos los actores involucrados en el sistema tributario.

Hay que reconocer que la evolución es una característica inherente al ser humano y que la sociedad debe participar de manera proporcional en estas transiciones. El Derecho, como producto humano, debe adaptarse a las necesidades cambiantes de la sociedad y no convertirse en dogmas inflexibles. El Derecho es un instrumento para garantizar la convivencia entre las personas y promover el bienestar social.

Es de recordar que, los tributos extrafiscales cumplen una función importante al lograr no solo la recaudación de fondos para el Estado, sino también objetivos

específicos, como la protección del medio ambiente, así como incentivar o desincentivar algunos sectores de la economía, con el fin de acelerar el crecimiento o desacelerar el crecimiento económico. Estos tributos deben ser reconocidos como parte del sistema tributario, sin negarles su naturaleza tributaria, siempre y cuando estén en concordancia con los principios constitucionales y tengan como fin la protección de bienes amparados por la ley.

Establecer que los tributos extrafiscales pueden adoptar diferentes modalidades, como impuestos, derechos o contribuciones especiales, y que su establecimiento puede abarcar aspectos como el desarrollo económico, el acceso a una vivienda digna o el deterioro de un medio ambiente sano. Su constitucionalidad debe depender de la protección de bienes jurídicos respaldados por la Constitución. Hay que asegurar que los tributos extrafiscales no estén exentos de los principios constitucionales establecidos para los demás tributos, garantizando así la coherencia y equidad en su aplicación.

#### **Recomendaciones generales:**

1. Realizar una reforma tributaria estructural tanto en México, como en Colombia, en el régimen tributario donde se aborde la inestabilidad, complejidad, ineficiencia e inequidad de los sistemas de ambos países. Esta reforma debe reorganizar completamente los impuestos nacionales y territoriales sin perjudicar la recaudación, sino estimulando la actividad económica para aumentar los ingresos tributarios.
2. Buscar la simplificación de la estructura tributaria mediante la reducción del número de impuestos y la aplicación de impuestos especiales solo en circunstancias excepcionales. Existen muchos impuestos que no recaudan nada y ocasionan un desgaste administrativo, y gastos para el aparato Estatal, y no hay retorno.
3. Reconocer la necesidad y la sostenibilidad fiscal del gobierno central y recomendar un paquete de reformas que tenga un efecto relativamente neutro sobre los ingresos tributarios, contemplando siempre los derechos de las personas.

Recomendaciones específicas para el pago de impuestos por parte de empresas y el sector productivo:

1. Reduzca gradualmente la tasa máxima del impuesto sobre la renta a un nivel competitivo, como el promedio de los países con los que Colombia compite en la región, durante un período de 5 años. Se deben minimizar las distorsiones en las decisiones de inversión y evitar diferencias injustas entre sectores.
2. Eliminar deducciones adicionales a las deducciones comunes de operación de la empresa, incluyendo la deducción del 30% para la reinversión de utilidades en activos fijos reales productivos.
3. Eliminar la limitación en el tiempo para diferir las pérdidas y las rentas exentas, excepto para las organizaciones sin ánimo de lucro que realicen una declaración de ingresos y presenten evidencia de facturación.
4. Eliminar el impuesto al patrimonio y el impuesto a la renta presuntiva.
5. Considerar una reducción gradual de los aranceles y eliminar las barreras no arancelarias, promoviendo la adhesión a acuerdos internacionales que faciliten el comercio y la competitividad.
6. Establecer una tasa reducida de IVA para productos de primera necesidad y servicios básicos, mientras que se amplía la base del IVA para incluir bienes y servicios actualmente exentos o con tasas reducidas.
7. Implementar incentivos fiscales para promover la inversión en investigación y desarrollo, la innovación tecnológica y la formación de capital humano.
8. Mantener en el Gobierno comisiones de expertos, con el fin de hacer el monitoreo continuo al sistema tributario y tomar las medidas correctivas que sean necesarias, para lograr así los fines estatales, al menor costo posible.
9. Los organismos de control de legalidad (Corte Suprema y Corte Constitucional) de México y Colombia, respectivamente, deberían tener un test establecido, para ponderar la inclusión extrafiscal en el sistema tributario de ambos países.
10. Así como la Contraloría General tiene la función de fiscalizar y controlar la gestión fiscal del Estado, lo que incluye supervisar el cumplimiento de las



normas tributarias y verificar el adecuado otorgamiento de las exenciones fiscales. Su objetivo es garantizar que las exenciones de impuestos se apliquen correctamente y no se utilicen de manera inadecuada o fraudulenta. Consideramos que la misma comisión de expertos en el tema tributario, debería ser quien se encuentre vigilante del tema de la aplicación correcta y de la efectividad en la aplicación y el desarrollo de las normas tributarias.

En resumen, las recomendaciones buscan atinar a un sistema tributario equitativo, eficiente y justo. Se propone la implementación de reformas estructurales para abordar las deficiencias actuales del régimen tributario, simplificar la estructura impositiva y garantizar la sostenibilidad fiscal del gobierno. Además, se sugiere aprovechar la extrafiscalidad como herramienta para lograr objetivos de política pública más amplios, como la protección del medio ambiente y el estímulo a la inversión y el empleo, así como al incentivo a ciertos sectores económicos, al igual que al desincentivo al consumo de ciertos alimentos o bebidas que afectan la salud de las personas.

En relación con el pago de impuestos por parte de empresas y el sector productivo, se recomienda reducir gradualmente la tasa del impuesto sobre la renta, eliminar deducciones adicionales, flexibilizar la limitación en el tiempo para diferir pérdidas y rentas exentas, así como de eliminar los impuestos de patrimonio y el de renta presuntiva. También se propone reducir los aranceles, ampliar la base del IVA y establecer incentivos fiscales para promover la innovación y el desarrollo tecnológico, que genere creación de nuevas unidades de negocio.

En general, estas recomendaciones buscan promover la equidad, eficiencia y competitividad en los sistemas tributarios de ambos países, asegurando que cada individuo y entidad contribuya de acuerdo con su capacidad de pago, promoviendo el bienestar social y económico del país. Es importante considerar que la implementación de estas recomendaciones requiere un análisis detallado y una adaptación a la realidad de manera específica de cada país.

## Referencias

- Aberastury, P. (1985). La responsabilidad del Estado por actos legislativos. *Revista Jurídica de Buenos Aires*, (1), 151-229. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5085026.pdf>
- Adam Smith: *La Riqueza de las Naciones*, Capítulo 2 del Libro V, 1776. Edición del Fondo de Cultura Económica, 1958.
- Armentia, J. (2020). Escudo Fiscal: Ajuste o minoración de la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio. *Gaceta Tributaria del país Vasco Zergak*. [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak61/es\\_def/adjuntos/Z61-JArmentia.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak61/es_def/adjuntos/Z61-JArmentia.pdf)
- Auditoría Superior de la Federación (2016). *Introducción al Sistema Fiscal Mexicano*. Cámara de Diputados, CIEP.
- Ayala, E. (s/f). Análisis del Sistema tributario mexicano. UNAM. <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap3.pdf>
- Barquero, J. (2002). *La función del tributo en el Estado Social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticas y Constitucionales.
- Becerra, D., Arellano, A. y Gutiérrez, P. (2016) Breve nota sobre los primeros aportes de la historia a la teoría de la tributación. *Iberian Journal of the History of Economic Thought*. (3). (1), 84-96. <https://revistas.ucm.es/index.php/IJHE/article/view/53139>
- Bechara, A. (2011) Estado Constitucional de Derecho, principios y derechos fundamentales en Robert Alexy. *Saber, Ciencia y Libertad*. 63-76. <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/saber/article/view/1778>
- Bermúdez, M. (2012) Justicia y equidad en el sistema de impartición de justicia. *Revista de Ciencias Sociales Nueva Época*. (6). (32), 84-96.

[https://www.researchgate.net/publication/328299968\\_Justicia\\_y\\_equidad\\_en\\_el\\_sistema\\_de\\_imparticion\\_de\\_justicia](https://www.researchgate.net/publication/328299968_Justicia_y_equidad_en_el_sistema_de_imparticion_de_justicia)

Bernal Torres, C. A. (2016). Metodología de la investigación: administración, economía, humanidades y ciencias sociales. Bogotá, Colombia: Editorial Pearson Education.

Bettinger, H. (1999). *El sistema fiscal mexicano*. México: IUS.

Bisquerra, R. (2009). *Metodología de la Investigación Cualitativa*. Madrid: Editorial la Muralla.

Blanco, J. (2018). Elaboración de proyectos de investigación en derecho. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.

Bolaños, L. (2017) Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho. *Revista de Derecho*, número 48, Fundación Universidad del Norte. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/jatsRepo/851/85152301004/html/index.html>

Bolaños, L. (2019). El Impuesto de Renta en Colombia: Una mirada desde el gasto tributario. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado. Nueva serie*, (51). (155), 721-756. <http://www.scielo.org.mx/pdf/bmdc/v52n155/2448-4873-bmdc-52-155-721.pdf>

Bonilla, I. (2020) *Sistema Tributario Mexicano. Políticas necesarias para lograr la Equidad. (La Reforma Hacendaria de la presente administración)*. (Tesis de Grado). Universidad Nacional Autónoma de México. México. <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/tesis.html>  
[http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0121-47722002000200010](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0121-47722002000200010)

Bonilla, R. (2002). Presión Tributaria. *Cuadernos de Economía*, 21, (37), 2005-233. [http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0121-47722002000200010](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0121-47722002000200010)

- Bracamonte, E. (2002). Política, Estado y gobierno. *Revista Ciencia y Cultura*, (10), 73-78.  
[http://www.scielo.org.bo/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2077-33232002000100009](http://www.scielo.org.bo/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2077-33232002000100009)
- Burga, M. (2014). *Cultura tributaria y obligaciones de las empresas comerciales*. (Tesis de Grado). Universidad San Martín de Porres. Perú.  
[https://repositorio.usmp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12727/1577/burga\\_ame.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.usmp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12727/1577/burga_ame.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Burgoa Toledo, C. A. (enero-junio 2009). Los principios tributarios en serio. *Revista del posgrado en Derecho de la UNAM*, 5(8), 193-209.
- Burgos, Germán (2017) El monopolio de la violencia como construcción jurídica. Algunos desafíos globales. *Análisis Político*. (89), Bogotá, 114-129.  
<https://revistas.unal.edu.co/index.php/anpol/article/view/66220>
- Campos, M. y Álvarez, L. (2022). Señales de debilidad: recaudación tributaria a mitad de sexenio. *México Evalúa*. <https://www.mexicoevalua.org/senales-de-debilidad-recaudacion-tributaria-a-mitad-de-sexenio/#:~:text=Durante%20el%20a%C3%B1o%20pasado%2C%20la,decir%2C%20pudo%20ser%20MUCHO%20peor.>
- Cardona, C., Sabí, R. y Fajardo, M (2021). Análisis de la aplicación del impuesto extrafiscal al consumo nacional de bolsas plásticas: Ibagué Tolima. *I+D Revista de Investigaciones*. (16). (2),118-128.  
<https://www.udi.edu.co/revistainvestigaciones/index.php/ID/article/download/300/394>
- Casado, G. (1991). Los fines no fiscales de los tributos, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. (1), 455.  
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=10583>
- Castañeda, V. (2017). La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria. Un estudio para América Latina. *Investigación Económica*. (299), 125-152.

<https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S0185166717300048?token=99AB0B3BA874BE441D21B96974E4EF816D15FDBFD8203AADE506AE6F04696D5EF391F96614F8B5667C7B77A643F4EE8F&originRegion=us-east-1&originCreation=20220211205554>

CEPAL y Oxfam. (2019). Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe. *CEPAL*. <https://www.cepal.org/es/publicaciones/44787-incentivos-fiscales-empresas-america-latina-caribe>

CEPAL. (2006). *Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas*. CHILE: ONU. [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/2476/S2006340\\_es.pdf;jsessionid=.](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/2476/S2006340_es.pdf;jsessionid=.)

CEPAL. (2017). *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. Notas de estudio*. Bogotá: CEPAL. <https://www.cepal.org/es/publicaciones/43133-tributacion-colombia-reformas-evasion-equidad-notas-estudio>

CEPAL. (2021). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Los desafíos de la política fiscal en la recuperación transformadora pos-COVID-19*. Organización de las Naciones Unidas. [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/46808/1/S2100170\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/46808/1/S2100170_es.pdf)

Cisneros Estupiñán, M. (2012). *Cómo elaborar trabajos de grado*. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.

Cisneros, C. (2000). La investigación cualitativa. *FQS. Forum Qualitative Sozialforschung Social Research* 1(1). Recuperado de <https://www.qualitative-research.net/index.php/fqs/article/view/1112/2461>

Collosa, A. (2017). Sistemas Tributarios y Reformas Tributarias. Algunas ideas. *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*. <https://ciat.org/sistemas-tributarios-y-reformas-tributarias-algunas-ideas-del-tema-parte-1/>

- Concha, T., Ramírez, J. y Acosta, O. (2017). *Tributación en Colombia. Series Estudios y Perspectivas*. CEPAL. Chile: Naciones Unidas.  
[https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43133/1/S1700948\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43133/1/S1700948_es.pdf)
- Constitución política de Colombia. (1991). de Bogotá, C. D. C. Constitución política de Colombia.  
[http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion\\_politica\\_1991.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html).
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917). Congreso de la República.  
<https://www.juridicas.unam.mx/legislacion/ordenamiento/constitucion-politica-de-los-estados-unidos-mexicanos>
- Costa, C. (2017). Los principios de Equidad, Capacidad Contributiva e Igualdad-Breve síntesis conceptual. CIAT. <https://www.ciat.org/los-principios-de-equidad-capacidad-contributiva-e-igualdad-breve-sintesis-conceptual/>
- Cruz, L. (2008). *Sistema Tributario*. Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Economía.
- CSCJ (1996). Sentencia C-Nº 409.  
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/c-409-96.htm>
- Cuéllar, R., Sabi, E y Fajardo, M. (2021). Análisis de la aplicación del impuesto extrafiscal al consumo nacional de bolsas plásticas: Ibagué y Tolima. *I + D Revista de investigaciones*. (16). (2).  
<https://www.udi.edu.co/revistainvestigaciones/index.php/ID/article/view/300>
- Delgadillo, L. (2003). *Principios de Derecho Tributario*. México: Limusa.
- Deutsch, K. (1976). *Política y gobierno. Cómo el pueblo decide su destino*. México: Fondo de Cultura Económica.

DIAN (2016). Beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, en el impuesto sobre la renta para la equidad CREE y en el impuesto al valor agregado (IVA)- año gravable 2014. *DIAN Documento Web*, (45). [https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta,%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta%20para%20la%20equidad%20CREE%20y%20en%20el%20impuesto%20al%20valor%20agregado%20\(IVA\)%20-%20a%20C3%B1o%20gravable%202014.pdf](https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta,%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta%20para%20la%20equidad%20CREE%20y%20en%20el%20impuesto%20al%20valor%20agregado%20(IVA)%20-%20a%20C3%B1o%20gravable%202014.pdf)

Diccionario panhispánico del español jurídico; <https://dpej.rae.es/lema/sistema-tributario>

Diossa, J. y Vargas, C. (2017). El Efecto redistribuidor del Impuesto sobre la Renta. Un análisis desde el modelo impositivo de Chile, Ecuador y Colombia. *XXII Congreso Internacional de Contaduría Administración e Informática, Ciudad de México*. <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xxii/docs/6.03.pdf>

Domínguez Serrano, N. S. y Velandia Coy, Y. X. (2019). *Colombia y México 2018, Impuesto de Renta Personas Naturales Asalariadas*. Cámara de Comercio Bogotá [Archivo PDF]. <https://bibliotecadigital.ccb.org.co/handle/11520/23888>

Echevarría, J. (2001). Colombia en la década de los noventa: neoliberalismo y reformas estructurales en el Trópico. *Cuadernos de Economía*, 20, (34), 57-102. [http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0121-47722001000100004](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0121-47722001000100004)

Escalante, U., López, Y. y Piñerez, M. (2021). *Eficiencia en el recaudo de los impuestos establecidos en el estatuto de rentas en el municipio de Aguachica César*. (Tesis de Maestría). Universidad Santo Tomás. Colombia. <https://repository.usta.edu.co/bitstream/handle/11634/34869/2021Pi%C3%B1erezMiguel.pdf?sequence=1>

Espinal, J., Colorado, J., Cabrera, R. y Espinoza, M. (2021). Eficacia del sistema tributo bajo las pretensiones del legislativo: análisis de los objetivos propuestos en la Ley 1607 de 2012 y la Ley 1819 de 2016. *Contaduría Universidad de Antioquía*. (78), 205-224.

<https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/download/344478/20805561/>

Espinoza, F. (2020). ¿Cómo incentivar el desarrollo económico y la redistribución de capital a través de una reforma tributaria que reconozca los fines extrafiscales del Impuesto Sobre la Renta? *Uniandes*.

[https://scholar.googleusercontent.com/scholar.enw?q=info:x5oV91zvg\\_sJ:scholar.google.com/&output=citation&scisdr=CgUFhbX5EJngiY5qHO0:AAGBfm0AAAAAYgpsBO1rXUr5VVjMIHS1RBviHjuApqNW&scisig=AAGBfm0AAAAAYgpsBKnChuJD3at5fQZT1Ylql5iZtEwq&scisf=3&ct=citation&cd=-1&hl=es&scioq=sobre+son+los+fin+es+extrafiscales+en+el+impuesto+sobre+la+renta+y+su+relaci%C3%B3n+con+principio+de+Equidad+Tributaria+en+los+Sistemas+Tributarios+de+Mexico](https://scholar.googleusercontent.com/scholar.enw?q=info:x5oV91zvg_sJ:scholar.google.com/&output=citation&scisdr=CgUFhbX5EJngiY5qHO0:AAGBfm0AAAAAYgpsBO1rXUr5VVjMIHS1RBviHjuApqNW&scisig=AAGBfm0AAAAAYgpsBKnChuJD3at5fQZT1Ylql5iZtEwq&scisf=3&ct=citation&cd=-1&hl=es&scioq=sobre+son+los+fin+es+extrafiscales+en+el+impuesto+sobre+la+renta+y+su+relaci%C3%B3n+con+principio+de+Equidad+Tributaria+en+los+Sistemas+Tributarios+de+Mexico)

Espinoza, I. (2017). *¿Cómo incentivar el desarrollo económico y la redistribución de capital a través de una reforma tributaria que reconozca los fines extrafiscales del impuesto a la renta?* (Trabajo de Grado). Universidad de los Andes. Colombia.

<https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/40014/u807624.pdf?sequence=1>

Euroinnova (2022). ¿Qué es el sistema tributario mexicano y cuáles son los tipos de impuestos que estipula? *Euroinnova Business school*.

<https://www.euroinnova.pe/blog/que-es-el-sistema-tributario-mexicano>

Fajardo, C. y Suárez, D. (2017). Los impuestos en la época de la independencia, su impacto social, evolución e implicaciones en el sistema tributario actual. *Criterio Libre*, 10 (16), 293-316. <https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2012v10n16.1199>



- Fandos, M. (2003). *Formación basada en las tecnologías de la información y comunicación: Análisis crítico del proceso de enseñanza-aprendizaje*. (tesis Doctoral). Universidad Rovira. Tarragona. <https://www.tdx.cat/handle/10803/8909#page=1>
- Fernández, S. (s/f). Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales. *Core*. <https://core.ac.uk/download/pdf/30047151.pdf>
- Ferreira, E. y De Brito, W. (2021). O Fisco como arquiteto de escolhas: heurísticas, vieses e extrafiscalidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 2, (148). <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/442>
- Ferreiro, J. (1998). Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario. España: Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales.
- Flores, I. (2019). *Principio de igualdad, la no discriminación y la tributación en el Perú*. (Tesis de Maestría). Universidad Nacional Federico Villarreal. Perú. <http://repositorio.unfv.edu.pe/bitstream/handle/UNFV/2951/FLORES%20LOLO%20IMELDA%20MAR%C3%8DA%20-%20MAESTRIA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Fonrouge, G. (2011). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: La Ley.
- Franca, M. (2006) Historia y razón del paradigma westfaliano. *Revista de Estudios Políticos (nueva época)*. (13), 87-111. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1971179.pdf>
- García Novoa, C. (2005). Algunas consideraciones sobre el escenario del derecho tributario moderno. *Advocatus*, (12), 18-26.
- García, A. (2017). ISR e IVA: Evoluciones históricas. CIEP. <https://ciep.mx/isr-e-iva-evoluciones-historicas/>
- García, C. (2009). *El concepto de Tributo*. Lima: Tax Editor.

García, C. y Ponce C. (2014) Aumento del gasto público: Una medida adecuada para los tiempos que enfrenta el país. *Observatorio Económico* N° 87. Recuperado en: <https://fen.uahurtado.cl/2014/articulos/observatorio-economico/aumento-del-gasto-publico-una-medida-adecuada-para-los-tiempos-que-enfrenta-el-pais/>

García, E. (1997). *Diálogos Jurídicos*. México: Porrúa.

García, J. Parra, O. y Rueda, F. (2022). *Features of tax structure and tax evasion in Colombia*. *Apuntes Contables*. (28), 17-40. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contad/article/view/7280/10967>

Gómez Mendoza, M. Á., Deslauriers, J., y Alzate Piedrahita, M. V. (2010). *Cómo hacer tesis de maestría y doctorado*. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.

Gómez, C. y León, E. (2014). *Método Comparativo*. In: *Métodos y Técnicas cualitativas y cuantitativas aplicables a la investigación en ciencias sociales*. México: Tirant Humanidades. ISBN 9788416062324

Gómez, J. Jiménez, J y Martner, R. (2017). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. Chile: CEPAL. (142). [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/41048/6/S1700003\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/41048/6/S1700003_es.pdf)

González Frutos, Ubaldo (2018). *La equidad entre naciones en el sistema fiscal internacional*. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Tesis de doctorado.

González, B. (2019). *Actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta (IRPF)*. (Tesis de Grado). Universidad de Cantabria. España. [https://repositorio.unican.es/xmlui/bitstream/handle/10902/17779/GARMENDIAGO\\_NZALEZ-MADRO%c3%91O%2cBEATRIZ.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.unican.es/xmlui/bitstream/handle/10902/17779/GARMENDIAGO_NZALEZ-MADRO%c3%91O%2cBEATRIZ.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

González, U. (2018). *La equidad entre naciones en el sistema fiscal internacional*. (Tesis Doctoral). Universidad Complutense de Madrid, España. <https://eprints.ucm.es/id/eprint/48112/1/T40047.pdf>

- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista, P. (2003). *Metodología de la investigación*. México. Ed: Mc Graw Hill.
- Hernández, R. Fernández, C. y Baptista, P. (2014). *Metodología de la Investigación*. México D.F: McGraw- HILL.
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2016). *Metodología de la investigación*. 6ta Edición Sampieri. Soriano, RR (1991). *Guía para realizar investigaciones sociales*. Plaza y Valdés.
- Hernández-Sampieri, R., y Mendoza-Torres, C. P. (2018). *Metodología de la investigación, las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta*. Ciudad de México, México: McGraw-Hill Interamericana editores.
- Herrera, L., Bernardo, O y Macías, L. (2021). Extrafiscalidad y parafiscalidad en México. *Revista Inicio*, 5, (10), 11-23. <https://dfe.cucea.udg.mx/index.php/dfe/article/view/47>
- Hita, A. (2015) *Los Impuestos en el Derecho Romano*. (Tesis de grado) Universidad Internacional de la Rioja. Madrid, España.
- Hume, D. (1968). *Investigación sobre los principios de la moral*.
- Iñiguez, A. (2015). Estado y tributos en América Latina. *Nueva Sociedad*, (258). ISSN: 0251-3552
- Jarach, D. (1999). *Finanzas públicas y Derecho tributario*. (4ta ed). Buenos Aires: Abeledo Perrot. <https://static-laley.thomsonreuters.com/LALEYARG/product/files/41461337/41461337.pdf>
- Jáuregui, M. (2017). Equidad como principio: una interpretación de su contenido. *Divulgación Ciencias Económicas*, (4), 02, 107-123. <https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar/publicaciones/index.php/CE/article/view/7241/10470>

Jellinek, G. (2000). *Teoría General del Estado*. México: Fondo de Cultura Económica.

Kazemi, Ali, "There is more to fairness in taxation than fair taxes: Introducing a multi-faceted fairness framework of taxation", en S. Jern and J. Näslund (eds.), *Dynamics within and outside the lab*, Lund, Lund University Press, 2009.

Kelsen, H. (1960). *Introducción a la Teoría Pura del Derecho*. Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Derecho.

Kerlinger, F. (2008). *Investigación del comportamiento: Métodos de investigación en ciencias sociales*. 4ta. Edición, México. Mc Graw Hill Interamericana Editores.

Kerlinger, N. y Lee, B. (2002). *Investigación del comportamiento. Métodos de la investigación en las Ciencias Sociales*. (4º ed). México: Mcgraw-Hill.

Keynes, J. M. (1936). *Teoría general del empleo, interés y la moneda*.

Lara, R. (2009). La recaudación tributaria en México. *IUS. Revista del instituto de Ciencias jurídicas de Puebla A.C*, (23). 113-143.  
<https://www.redalyc.org/pdf/2932/293222963006.pdf>

Lázaro Orihuela, A. E. (2017). *La función extrafiscal del tributo y el análisis económico del derecho* [Archivo PDF].

Lázaro Orihuela, A. E. (2017). *La función extrafiscal del tributo y el análisis económico del derecho* [Archivo PDF].

Lázaro, A. (2017). *La función extrafiscal del tributo y el análisis económico del derecho*.  
[https://www.up.edu.pe/UP\\_Landing/alacde2017/papers/28-Lafuncion-extrafiscal-tributo-analisis-economico.pdf](https://www.up.edu.pe/UP_Landing/alacde2017/papers/28-Lafuncion-extrafiscal-tributo-analisis-economico.pdf)

- Llinares, M. (1997) La búsqueda de los principios de organización de la sociedad. *Gazeta de Antropología*, número 13, artículo 03 Recuperado de: <http://hdl.handle.net/10481/13565>
- López García, V. (2008). El derecho en la investigación científica (Capítulo), en *Introducción a la didáctica y metodología del derecho*. México. Flores Editor y Distribuidor.
- López, A. (2012) *El fin extrafiscal de los tributos y su fundamento a la luz de los principios constitucionales*. (Tesis de Doctorado) Facultad de Derecho, Universidad Panamericana. Ciudad de México.
- López, E. y Castro, P. (2019). *Relación de los derechos humanos-Tributación: Una revisión desde la teoría de Jhon Rawls*. (Trabajo de Ascenso). Universidad Católica de Oriente. Colombia.  
<https://repositorio.uco.edu.co/bitstream/handle/123456789/822/TRABAJO%20DE%20GRADO%20TEORIA%20DE%20LA%20JUSTICIA%20JHON%20RAWLS.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- López, K. S., & González, G. T. (Eds.). (2014). *Métodos y técnicas cualitativas y cuantitativas aplicables a la investigación en ciencias sociales*. Tirant Humanidades México.
- López, S. y Vence, X. (2021). Estructura y evolución de ingresos tributarios y beneficios fiscales en México. Análisis del período 1990-2019 y evaluación de la reforma fiscal de 2014. *El trimestre económico*, 88, (350), 373-417.  
[http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2448-718X2021000200373](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2448-718X2021000200373)
- Marichal, C. (2003). Los orígenes del sistema fiscal en México: del imperio azteca al imperio español, siglos XVI-XVIII, en *Crónica Gráfica de los impuestos en México, siglos XVI-XX*, Sistema de Administración Tributaria, 17-50.

<https://carlosmarichal.colmex.mx/finanzas-coloniales/Origenes%20del%20sistema%20fiscal.pdf>

Marichal, C. y Marino, D. (2001). *De la Colonia a Nación, Impuestos y política en México 1750-1860*. México: Editorial Colegio de México.

Márquez, Y., & Silva, J. (2008). *Pensamiento económico con énfasis en pensamiento económico público*. Programa de Administración Pública Territorial. Escuela Superior de Administración Pública. Bogotá, Colombia.

Martín, J. (2020). La extrafiscalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español. En Silvia Romboli (Coordinadora), *Setenta años de Constitución Italiana y cuarenta años de Constitución Española* (pp. 221-232). Boletín Oficial del Estado/ Centro de Estudios de Estudios Políticos y Constitucionales. [https://www.boe.es/biblioteca\\_juridica/abrir\\_pdf.php?id=PUB-PB-2020-108\\_5](https://www.boe.es/biblioteca_juridica/abrir_pdf.php?id=PUB-PB-2020-108_5)

Mellizo, C. (2004). John Locke Segundo Tratado Sobre el Gobierno Civil.

Méndez, C. (2011). Metodología: diseño y desarrollo del proceso de investigación con énfasis en ciencias empresariales. Ciudad de México, México: Editorial Limusa.

Mill, J. S. (2019). Principios de Economía Política-Stuart Mill. LeBooks Editora.

Mirrless, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., ... & Poterba, J. (2013). Diseño de un sistema tributario óptimo: Informe Mirrless. Editorial Universitaria Ramón Areces.

Mora, F. (2014) Aplicación *del IEPS a los Refrescos y Bebidas Embotelladas en México (Año 2003)*. (Tesis de Maestría) Escuela de Comunicación, Universidad Panamericana. México DF.

Mora, O. (2013). La reforma tributaria de 1935 y el fortalecimiento de la tributación directa en Colombia. *Apuntes del Cenes*, 32, (56).

[http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0120-30532013000200003](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0120-30532013000200003)

Moreno Rueda, J. M. (2004). *El principio de equidad en materia tributaria*. Universidad de La Sabana, Facultad de Derecho, Tesis.67-77.

Moreno, G. (2019). *Desarrollo del marco conceptual de la obligación tributaria y antecedentes en el derecho colombiano*. (Trabajo de Grado). Universidad de las Ciencias Aplicadas y Ambientales. Colombia. [https://repository.udca.edu.co/bitstream/handle/11158/1364/DESARROLLO%20DEL%20MARCO%20CONCEPTUAL%20DE%20LA%20OBLIGACION%20TRIBUTARIA%20\(GUSTAVO%20MORENO\).pdf;jsessionid=A5CCC84A77BC36962105BB34397B09DD?sequence=1](https://repository.udca.edu.co/bitstream/handle/11158/1364/DESARROLLO%20DEL%20MARCO%20CONCEPTUAL%20DE%20LA%20OBLIGACION%20TRIBUTARIA%20(GUSTAVO%20MORENO).pdf;jsessionid=A5CCC84A77BC36962105BB34397B09DD?sequence=1)

Moreno, J. (2004). *El principio de equidad en materia tributaria*. (Trabajo de Grado). Universidad de la Sabana. Colombia. <https://intellectum.unisabana.edu.co/bitstream/handle/10818/5390/129364.pdf;jsessionid=07281D98E561D9086648E1C46131FB78?sequence=1>

Morlino, S. (2005). *Introducción a investigación comparada*. Italia: Universidad de Tuscia. [https://www-docsity-com.translate.google.it/introduzione-alla-ricerca-comparata-morlino-3/2505760/?\\_x\\_tr\\_sl=it&\\_x\\_tr\\_tl=es&\\_x\\_tr\\_hl=es-419&\\_x\\_tr\\_pto=sc](https://www-docsity-com.translate.google.it/introduzione-alla-ricerca-comparata-morlino-3/2505760/?_x_tr_sl=it&_x_tr_tl=es&_x_tr_hl=es-419&_x_tr_pto=sc)

Moya, E. (2006). *Elementos de finanzas públicas y de derecho tributario*. Caracas: Mobilibros C.A.

Muñoz Berger, C. (1978). El concepto de renta fiscal. *Revista de Economía Política*, (78), 161-196.

Muñoz Razo, C. (2015). *Cómo elaborar y asesorar una investigación de tesis*. Londres, Reino Unido: Pearson Educación.

- Muñoz, M. (2017). Supuesta equidad tributaria de los *impuestos* de renta, IVA e ICA en Colombia. *Revista Inclusión & Desarrollo*. (5). (1), 113-118. <https://revistas.uniminuto.edu/index.php/IYD/article/view/1526>
- Myers, D. (2006), *Psicología* 7ma edición. Editorial Médica Panamericana: Madrid
- Naranjo Guevara, G. (diciembre 2015). Derecho comparado, México-Colombia: la jurisprudencia. *Epikéia. Revista de Derecho y Política*, (15), 1-32.
- Nohlen, D. (2013). *Ciencia política comparada. El enfoque histórico-empírico*. Granada: Universidad de Granada.
- Ñaupas Paitán, H., Valdivia Dueñas, R., Palacios Vilela, J., y Romero Delgado, H. (2018). *Metodología de la investigación cuantitativa-cualitativa y redacción de la tesis*. Bogotá, Colombia: Ediciones de la U.
- O'Donnell, D. (1989). *Protección Internacional de los Derechos Humanos*. Lima: Comisión Andina de Jurista.
- Obregón, M. y Tamez, S. (2020). Factores del comportamiento tributario. *Vincula Tégica*. [http://www.web.facpya.uanl.mx/vinculategica/Vinculategica6\\_1/21%20OBREGON\\_TAMEZ.pdf](http://www.web.facpya.uanl.mx/vinculategica/Vinculategica6_1/21%20OBREGON_TAMEZ.pdf)
- OCDE. (2020). *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)*. Obtenido de <https://www.oecd.org/env/indicators-modelling-outlooks/49884278.pdf>.
- OCDE. (2021). *Transparencia fiscal en América Latina 2021*. OCDE. <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/Transparencia-Fiscal-en-America-Latina-2021.pdf>
- OECD *et al.* (2021), *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2021*, OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/96ce5287-en-es>



- Olvera, J. y Arellano, D. (2015) El concepto de equidades y sus contradicciones: la política social mexicana. *Revista Mexicana de Sociología* 77, núm. 4 (octubre-diciembre): 581-609. Universidad Nacional Autónoma de México-Instituto de Investigaciones Sociales. México, D.F.
- Pacheco, E. (2020). Violación del principio de equidad tributaria al conferir a los jubilados y pensionados no militares un trato diferenciado en cuanto al pago del Impuesto Sobre la Renta. *BUAP*.  
<https://repositorioinstitucional.buap.mx/handle/20.500.12371/11483>
- Palma Cordero, A. (septiembre de 2013). *Índice de justicia tributaria para los países europeos*. Universidad de Sevilla, Economía e Historia Económica.
- Panadés, J. (1998). *El cumplimiento del principio de la igualdad de sacrificio en el IRPF español*. (Trabajo de Investigación). Universidad Autónoma de Barcelona. España.  
<http://pareto.uab.es/jpanades/papers/sacrificio.PDF>
- Pazos Jiménez, E. (2014). La comunicación escrita: redacción de tesis, artículos y ensayos. San José, Costa Rica, Costa Rica: Editorial Secade.
- Peirce, C. (2016). El pragmatismo. *Blog Pensamiento crítico*.  
<https://epri.ufm.edu/pensamientocritico/charles-sanders-peirce-y-el-pragmatismo/#:~:text=El%20m%C3%A9todo%20pragmatista%20permite%20clarificar,el%20m%C3%A9todo%20de%20la%20ciencia>.
- Peralta, C. (2015). Tributación y Derechos Fundamentales Los Principios Constitucionales como límite al Poder Tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica. *Revista de Ciencias Jurídicas*. (138), 89-134.  
<https://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>
- Pérez, S. (2021). Estructura y evolución de ingresos tributarios y beneficios fiscales en México. Análisis del período 1190-2019 y evaluación de la reforma fiscal de 2014. *El trimestre económico*.  
<https://www.eltrimestreeconomico.com.mx/index.php/te/article/view/1104/1287>

- Peyrano, N. (2014) La gran depresión de los años '30 y la crisis económica del mundo actual: un análisis comparativo. *Equilibrio Económico, Revista de Economía, Política y Sociedad*. Volumen 10 (2), semestre julio-diciembre. Número 38, pp. 177-202.
- Pino, J., Farfán, J. y Cabrera, R. (2020). Aproximación a la percepción social sobre el sistema tributario colombiano a partir de una revisión teórica. *Economías CUC*. (41). (2), 197-210.  
<https://revistascientificas.cuc.edu.co/economicascuc/article/view/2824/3036>
- Quispe, E. (2019). *Beneficio Tributario y Desarrollo Económico en el marco de la Ley N°27037 Región Junín y Huánuco*. (Tesis Doctoral). Universidad Peruana Los Andes. Perú. <https://repositorio.upla.edu.pe/bitstream/han>
- Rangel Hernández, Á. (2016). *La extrafiscalidad en España*. Universitat Jaume I. Trabajo de Grado.
- Rawls, J. (2012). Teoría de la justicia. Fondo de cultura económica.
- Restrepo, J. (2012). *La hacienda pública*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Retrepo, J. y Linares, C. (2018). Principio de equidad establecido en el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia en tributación aplicada a personas naturales y jurídicas. *Seminario de profundización*. Universidad Cooperativa de Colombia. [https://repository.ucc.edu.co/bitstream/20.500.12494/6001/1/2018\\_principio\\_equidad\\_establecido.pdf](https://repository.ucc.edu.co/bitstream/20.500.12494/6001/1/2018_principio_equidad_establecido.pdf)
- Ríos Granados, G. (2008). La función del tributo en el estado moderno de derecho. En *Documentos de trabajo del Instituto de Investigaciones Jurídicas* (165-177 pp.). Universidad Nacional Autónoma de México.
- Ríos, R. (2019). La imposición selectiva al consumo en el Perú: Entre el fin recaudatorio y la Extrafiscalidad. *QUIPUKAMAYOC*. (27). (25), 29-36.

<https://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/download/16190/14224/57939>

Rivera, J. (2015). Desarrollo y libertad de Amartya Sen.

Rocha Brandão, L. M. (2020). *La transacción tributaria en el escenario de los ordenamientos jurídicos español y brasileño: viabilidad constitucional y reflejos en la conflictividad*. Universidad de Sevilla, Derecho Financiero y Tributario. Tesis de doctorado.

Rodríguez, A. y Ruíz, C. (2013). Contribución efectiva al Impuesto Sobre la Renta en personas morales del régimen general. *Economía: teoría y práctica*, (38), 9-49. [http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0188-33802013000100002&lng=es&tlng=es](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0188-33802013000100002&lng=es&tlng=es).

Rodríguez, J. (2004). Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria. Nueva fiscalidad. (3), 9-59. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=886316>

Rodríguez, O. (2006). *El estructuralismo latinoamericano*. México: CEPAL Siglo XXI.

Romero, D. (2016). El Efecto que generó la Reforma Tributaria de 2012 en el empleo. *La República, Economía*. <https://www.larepublica.co/economia/el-efecto-que-genero-la-reforma-tributaria-de-2012-en-el-empleo-2430691>

Romero-Molina, C. A., Grass-Suárez, Y. C. y García-Caicedo, X. C. (junio 2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *Derecho y políticas públicas*, 15(17),  
Ramírez, M. (2020). *Determinación del Impuesto de Valor Agregado sobre la prestación de servicios de plataformas digitales para el efectivo control y recaudación del Servicio de Rentas Internas bajo el principio de eficiencia*. (Trabajo de Grado). Universidad Católica de Santiago de Guayaquil. Ecuador. <http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/14499/1/T-UCSG-PRE-JUR-DER-496.pdf>

- Ross, J. (2018). *Gastos fiscales y desigualdad en América Latina*. International Perú: Budget Partnership. <https://beneficiotributarios.pe/wp-content/uploads/2019/03/5-tax-expenditures-and-inequality-latin-america-spanish-2018.pdf>
- Rozo Gutiérrez, C. (2003). Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano. *Foro. Revista de Derecho*, (1), 159-201.
- Rozo, C. (2003) Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano. *Foro, Revista de Derecho*. (1), 159-201. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1813/1/RF-01-AV-Rozo.pdf>
- Sáenz, G. (2017). Impuestos verdes las emisiones de CO<sup>2</sup>, así como su posible justificación como fin extrafiscal. *Scripta*. <https://scripta.up.edu.mx/handle/20.500.12552/2257>
- Sánchez, F. (2019). Fundamentos epistémicos de la investigación cualitativa y cuantitativa: Consensos y disensos. *Revista Digital de investigación en Docencia*, 13(1), 102-122. <https://dx.doi.org/10.19083/ridu.2019.644>
- Santamaria, P. (2009). *Principios de Derecho Administrativo General*.vol.I; lustel, Madrid, España 2009.
- Tamayo, M. (2007). *El proceso de la investigación científica*. 4ta. Edición, México. Ed.
- Tamayo, R., & Salmorán. (1998). *Introducción al estudio de la constitución*, 1° ed. corregida, México D.F.: Distribuciones Fontamara.
- Taylor, S., & Bogdan, R. (1987). *Introducción a los métodos cualitativos de investigación*.

- Teddie, C. y Tashakkori, A. (2003). *Handbook of Mixed Methods in Social and Behavioral Research*. Thousand Oaks, CA: Sage. <https://methods.sagepub.com/book/sage-handbook-of-mixed-methods-social-behavioral-research-2e>
- Tomalá, H. (2021). *Impuesto al valor agregado en los servicios digitales para la recaudación y efectivo control del servicio de rentas internas en tiempos de Covid-19*. (Trabajo de Grado). Universidad Estatal Península de Santa Elena. Ecuador. <https://repositorio.upse.edu.ec/bitstream/46000/5892/1/UPSE-TCA-2021-0083.pdf>
- Tonon, G. (2011). La utilización del método comparativo en estudios cualitativos en ciencia política y ciencias sociales.: diseño y desarrollo de una tesis doctoral. *Kairos. Revista de temas sociales*. (15). (27). <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3702607.pdf>
- Torres Asomoza, L. E. (2006). *La Justicia Tributaria en los Impuestos con Fines Extrafiscales*. Tesis Licenciatura. Derecho con área en Derecho Fiscal. Departamento de Derecho, Escuela de Ciencias Sociales, Artes y Humanidades, Universidad de las Américas Puebla.
- Torres, J. (2013). *Introducción a las políticas públicas: conceptos y herramientas desde la relación entre Estado y ciudadanía*. Colombia: Ediciones.
- UNAM. (2021). *Evolución Histórica de los Impuestos en México*. México: UNAM Facultad de Economía. <http://www.economia.unam.mx/profesores/blopez/fiscal%20-%20Pres.%204.pdf>
- Upegui Mejía, J. C. (2011). Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México. *Revista de Derecho Fiscal*, (5).
- Upegui Mejía, J. C. (julio 2009). Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México. *Revista de Derecho Fiscal*, 5, 131-161.

- Vargas, C. y Peña, A. (2021). Tendencias y desafíos de la tributación en Colombia y América Latina. *Revista Espacios*. (42). (06).  
<https://www.revistaespacios.com/a21v42n06/a21v42n06p07.pdf>
- Varona, J. (2009) *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid/Barcelona/Buenos Aires.
- Varona, J. (2010). Extrafiscalidad y justicia tributaria. *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro: Liber Amicorum en homenaje a don Eusebio González García*. Universidad del Rosario, 181-207.  
<https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=XyuLyoBFA78C&oi=fnd&pg=PA181&dq=+extrafiscalidad+&ots=gyre73r965&sig=hLeS-ct2Ak7BMrDCZDUkdqDmej8>
- Vásquez, S. (2017). Principios de la Tributación, Equidad e Igualdad. CIAT.  
<https://www.ciat.org/principios-de-la-tributacion-equidad-e-igualdad/>
- Ventola, H. (2008). *Fines extrafiscales de los tributos*. N.º 244. (Tesis de Grado). Universidad de Belgrado. Argentina.  
[http://repositorio.ub.edu.ar/bitstream/handle/123456789/136/244\\_ventola.pdf?sequence=2&isAllowed=y#:~:text=Teor%C3%ADa%20del%20sacrificio%20igual%3A%20los,utilidad%20total%20de%20su%20ingreso.](http://repositorio.ub.edu.ar/bitstream/handle/123456789/136/244_ventola.pdf?sequence=2&isAllowed=y#:~:text=Teor%C3%ADa%20del%20sacrificio%20igual%3A%20los,utilidad%20total%20de%20su%20ingreso.)
- Vergara, S. (2015). La anomia del pago de los impuestos y el fracaso de la pena para exigir su cumplimiento. *Horizontes de la contaduría*. (3).  
<https://www.uv.mx/iic/files/2018/01/09-B0211.pdf>
- Zubillaga, J., & Valcárcel, E. (2001). La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria. Bilbao: Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea.

## ANEXOS

### Anexo A Formato encuesta 1.

**Encuesta:** Extrafiscalidad en el impuesto sobre la renta y el principio de Equidad Tributaria, dirigida a personas con conocimiento en materia tributaria.

**Objetivo:** Definir los fines fiscales en el impuesto sobre la renta y su relación con el principio de Equidad Tributaria en los Sistemas Tributarios de Colombia y México Estimado (a) funcionario, marque con una equis (X) lo que usted considere correcto según el ítem correspondiente respecto a la Extrafiscalidad en el impuesto sobre la renta y el principio de **Equidad Tributaria**.

Finalmente, se le agradece su sinceridad para obtener resultados reales y recuerde que es totalmente anónimo.

#### Escala de valoración

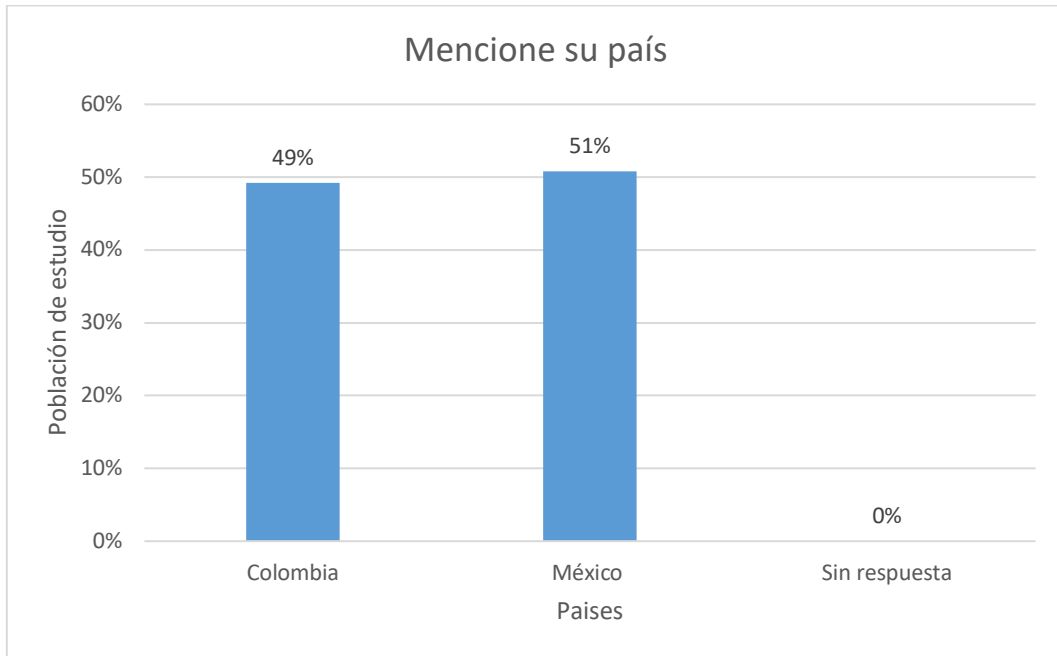
<b>1</b>	<b>En total Desacuerdo</b>
<b>2</b>	<b>En Desacuerdo</b>
<b>3</b>	<b>A veces</b>
<b>4</b>	<b>De Acuerdo</b>
<b>5</b>	<b>Totalmente De Acuerdo</b>

N°	Variable: Principio de Equidad Tributaria Dimensión: Contribución	1	2	3	4	5
1	El principio de equidad se encuentra establecido en las regulaciones tributarias de su nación como el reparto de las cargas en función a los ingresos.					
2	Los Estados ejercen potestad para que cumpla con la contribución tributaria					
3	La contribución tributaria establece diversas categorías para los contribuyentes					
4	En materia de contribución las leyes de la nación atienden y respetan la capacidad de pago para el contribuyente					
5	La capacidad contributiva en materia tributaria se asocia con los ingresos que genera el contribuyente para ser sometido al pago de tributos que le correspondan.					
	<b>Dimensión: Recaudación Tributaria</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>

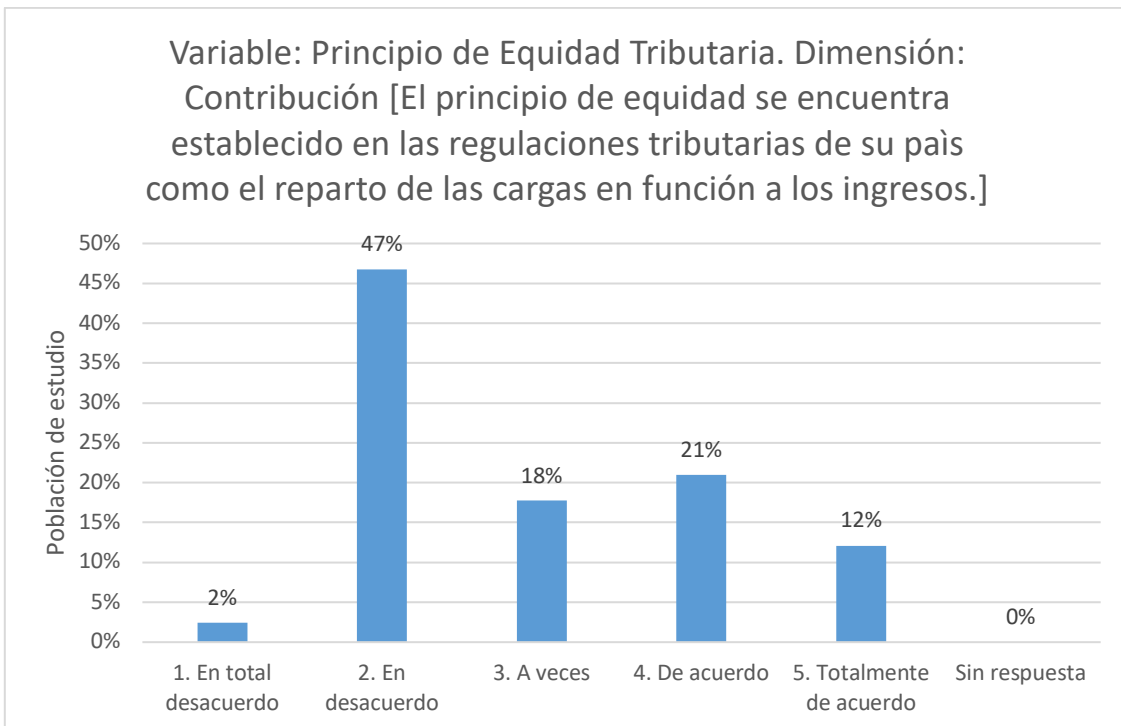
6	Las recaudaciones están vinculadas con normas establecidas por los derechos humanos					
7	El Estado ejerce potestad para cumplir con la recaudación tributaria					
8	Las recaudaciones permiten que el Estado promueva mejores condiciones de vida y les provea una remuneración digna.					
9	El principio de igualdad consagrado en la Constitución en materia tributaria se relaciona como un ente rector que evita arbitrariedades para los contribuyentes					
10	Los contribuyentes se encuentran satisfechos en materia de declaración y retención tributaria aplicada en la nación					
11	Los contribuyentes tributarios se ven afectados por la administración tributaria					
	<b>Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
	<b>Dimensión: Impuesto sobre la Renta</b>					
12	Las Leyes de la nación establece que la nación puede disponer libremente sin perjuicio de obligaciones de ley con lo recaudado del Impuesto sobre la Renta					
13	El Estado al ejercer la potestad tributaria extrafiscal respeta el principio de igualdad y los derechos fundamentales establecidos en la Constitución					
14	El pago de impuesto sobre la renta se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo					
15	Las exenciones al pago del impuesto sobre la renta que contempladas en la Ley responden al principio de equidad					
	<b>Dimensión: Efectos no recaudatorios</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
16	Los contribuyentes presentan a tiempo su declaración del impuesto sobre la renta					
17	En el Estado se aplican las infracciones y sanciones respectivas por no declarar el impuesto sobre la renta					
18	La evasión del pago del impuesto sobre la Renta tiene repercusión en el desarrollo sostenible y calidad de vida del ciudadano					



## Anexo B Resultados y graficas de la encuesta.

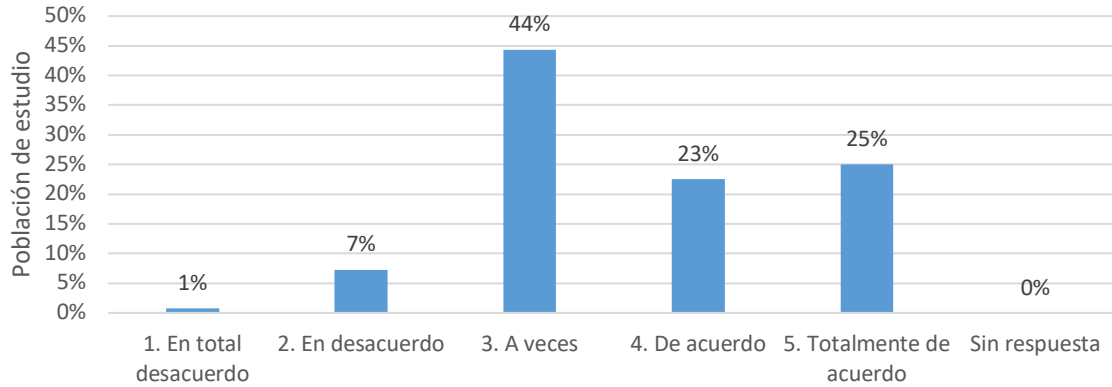


Fuente: elaboración propia.



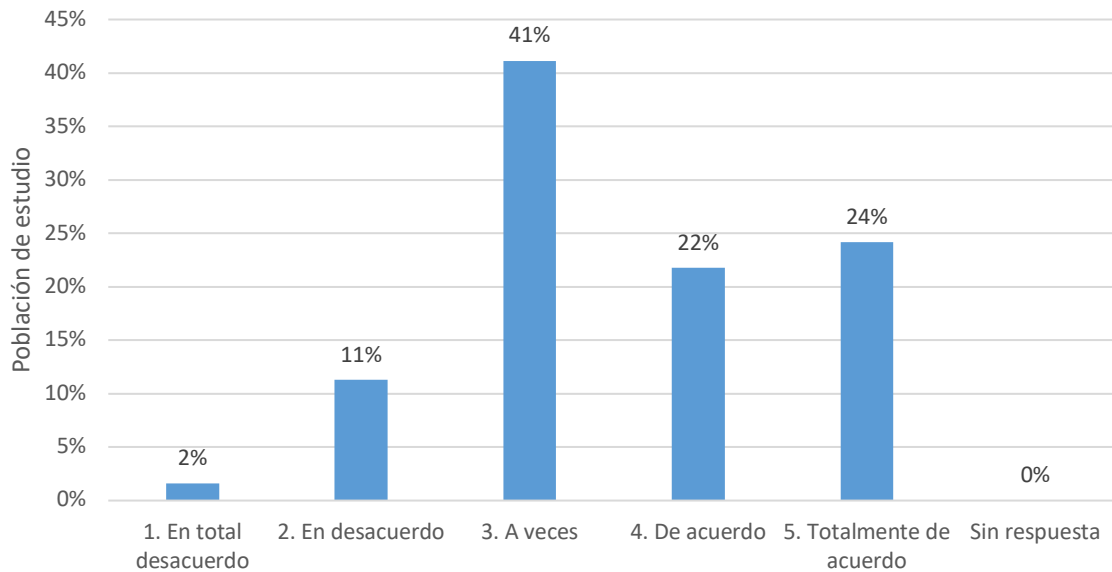
Fuente: elaboración propia.

Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión:  
Contribución [En su país el Estado ejerce potestad para que se cumpla con la contribución tributaria.]



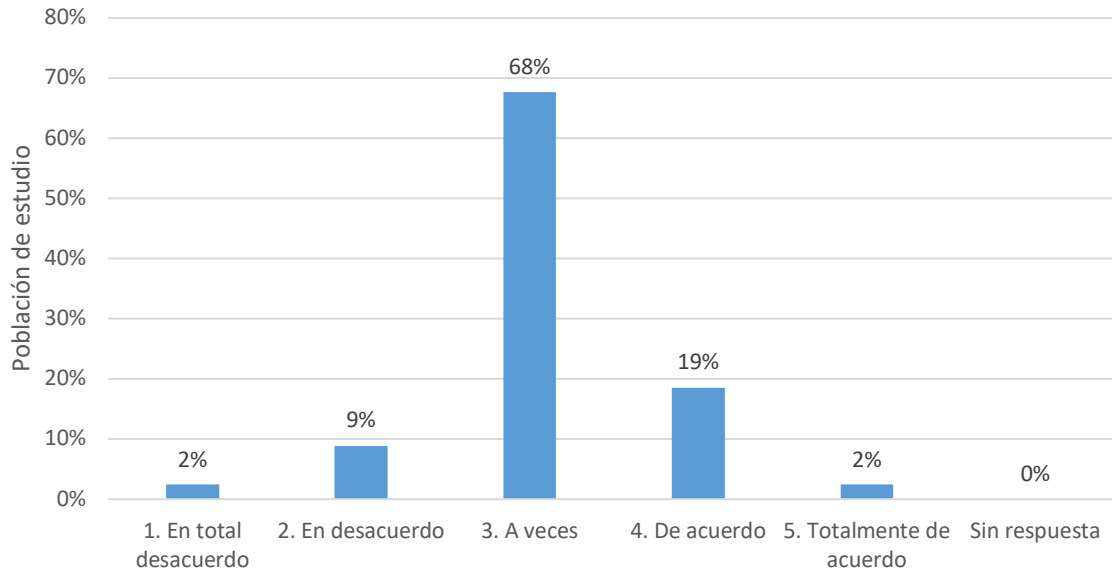
Fuente: elaboración propia.

Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión:  
Contribución [La contribución tributaria en su país establece diversas categorías para los contribuyentes.]



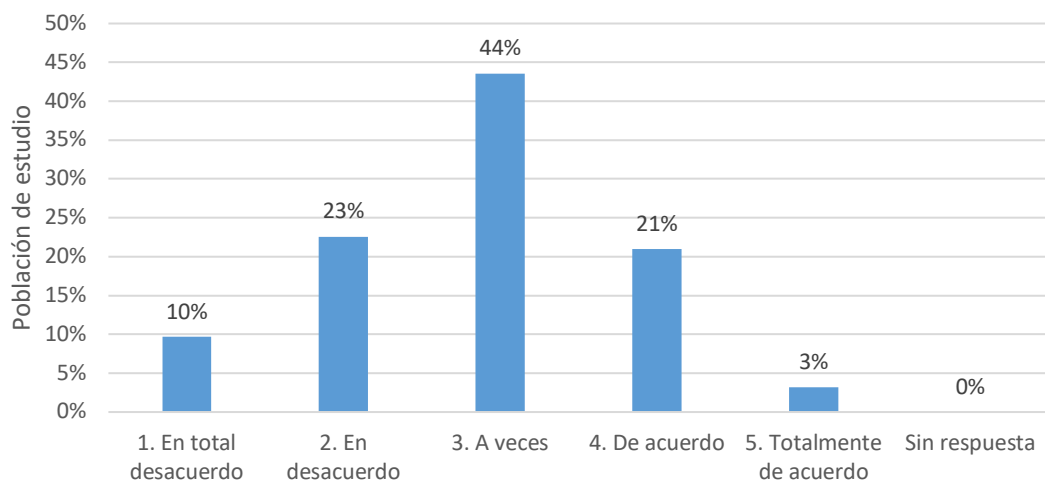
Fuente: elaboración propia.

Variable: Principio de Equidad Tributaria. Dimensión:  
Contribución [En materia de contribución las leyes de su país  
atienden y respetan la capacidad de pago del contribuyente.]

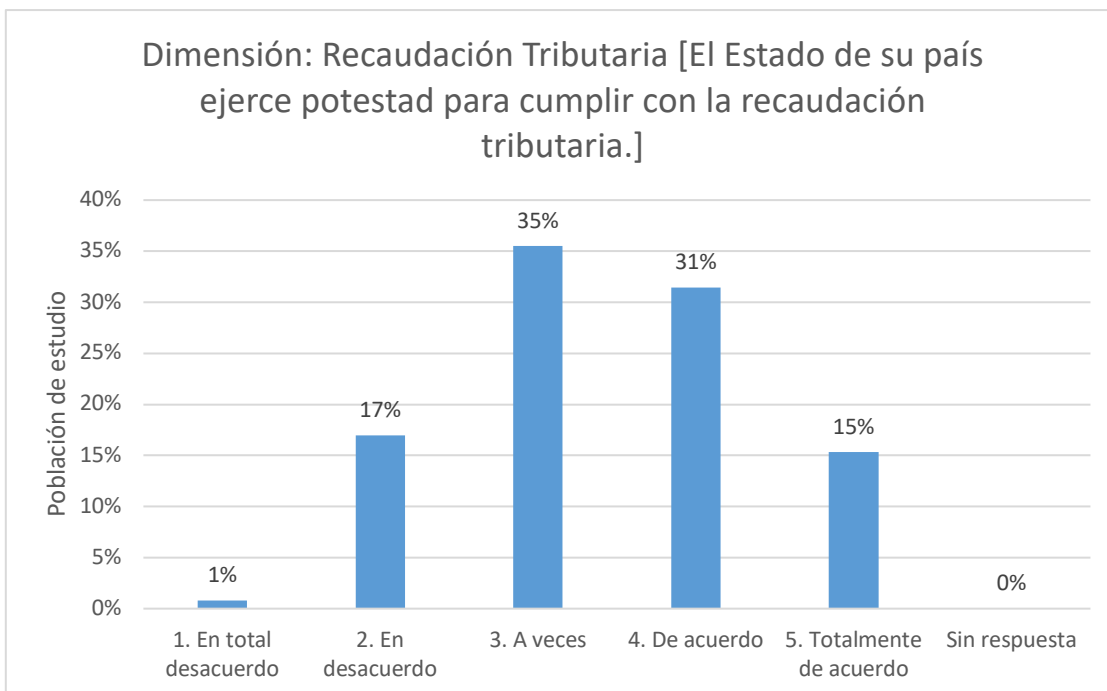


Fuente: elaboración propia.

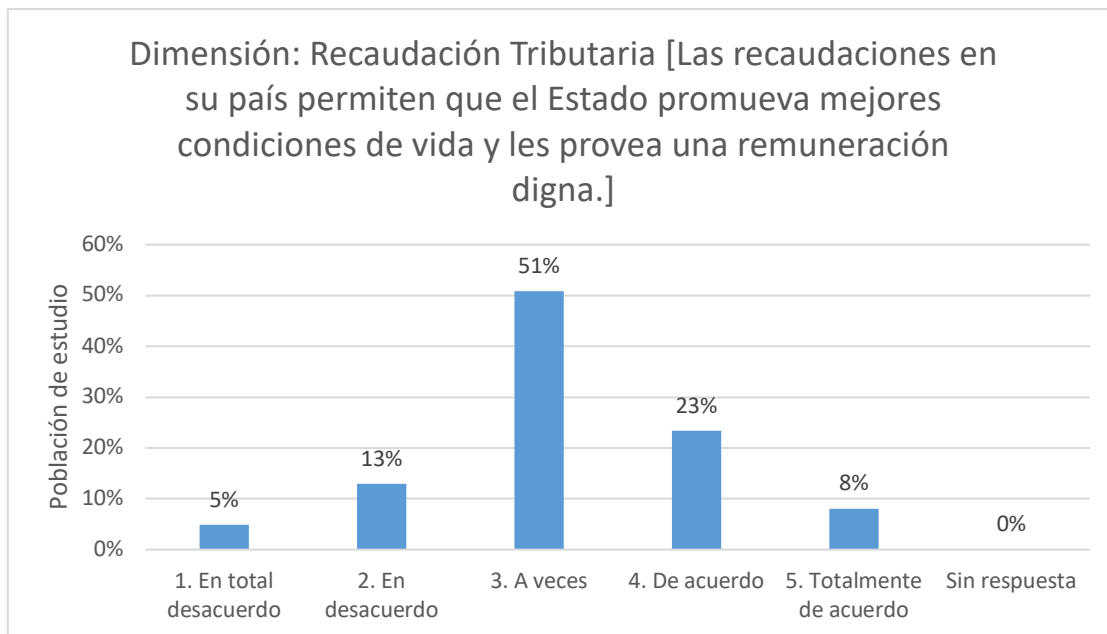
Dimensión: Recaudación Tributaria [Las recaudaciones en  
su país están vinculadas con normas establecidas por los  
derechos humanos.]



Fuente: elaboración propia.

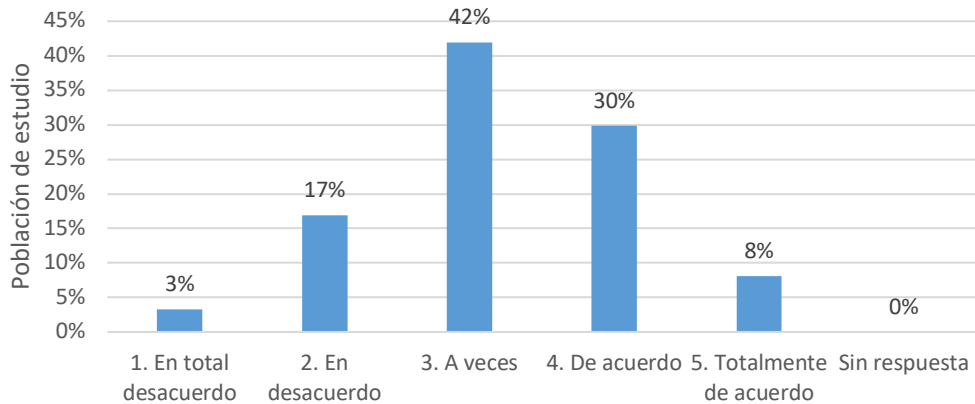


Fuente: elaboración propia.



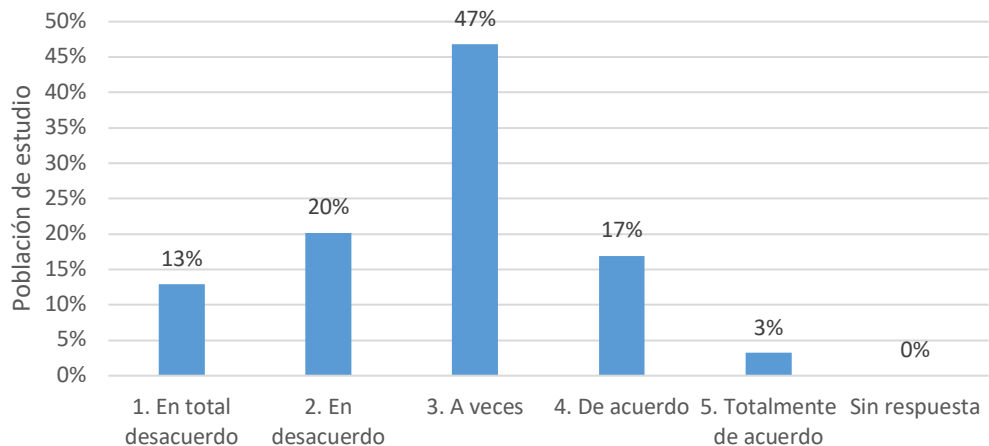
Fuente: elaboración propia.

Dimensión: Recaudación Tributaria [El principio de Equidad consagrado en la Constitución de su país en materia tributaria se relaciona como un ente rector que evita arbitrariedades para con los contribuyentes.]

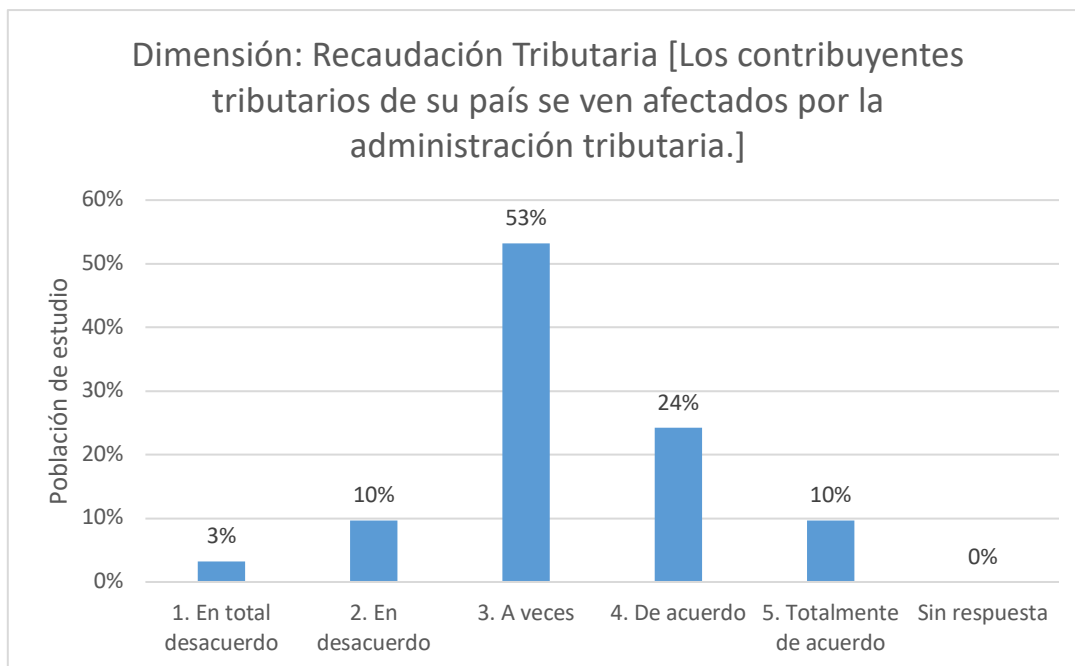


Fuente: elaboración propia.

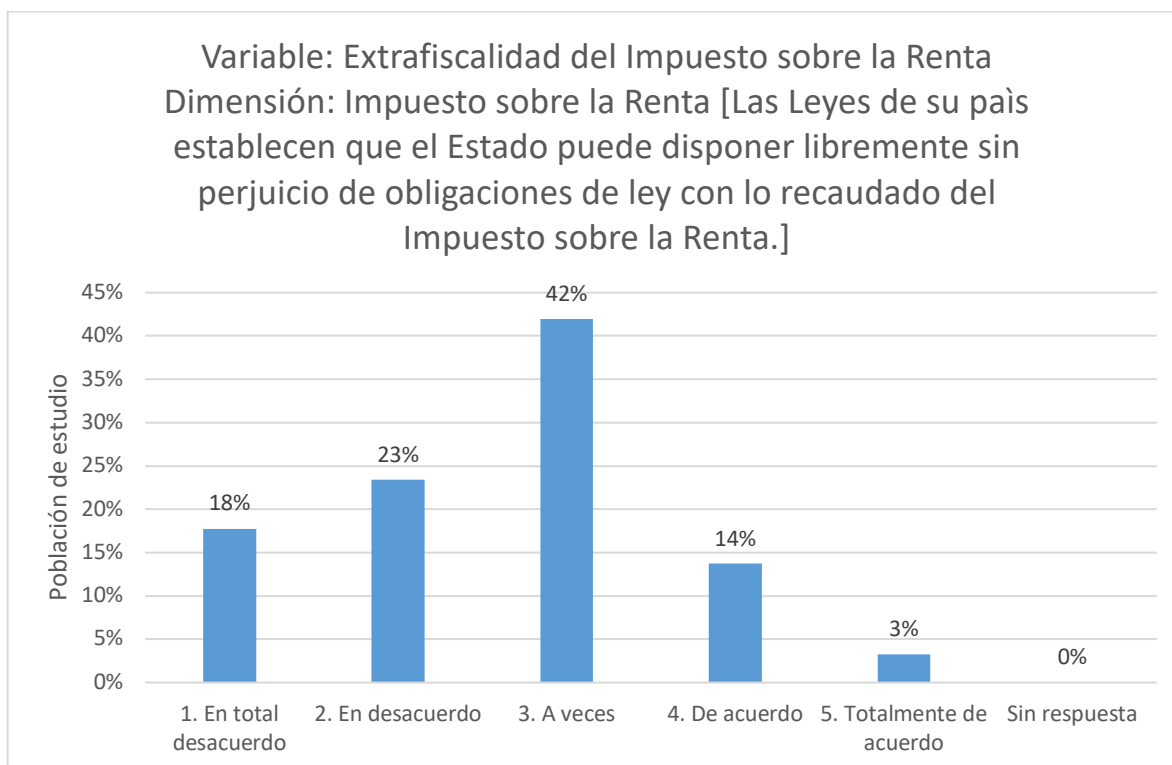
Dimensión: Recaudación Tributaria [Los contribuyentes de su país se encuentran satisfechos en materia de declaración y retención tributaria aplicada.]



Fuente: elaboración propia.

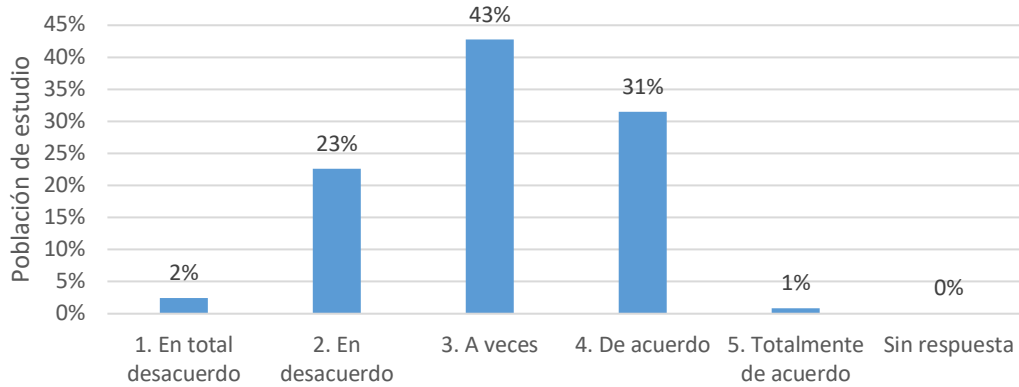


Fuente: elaboración propia.



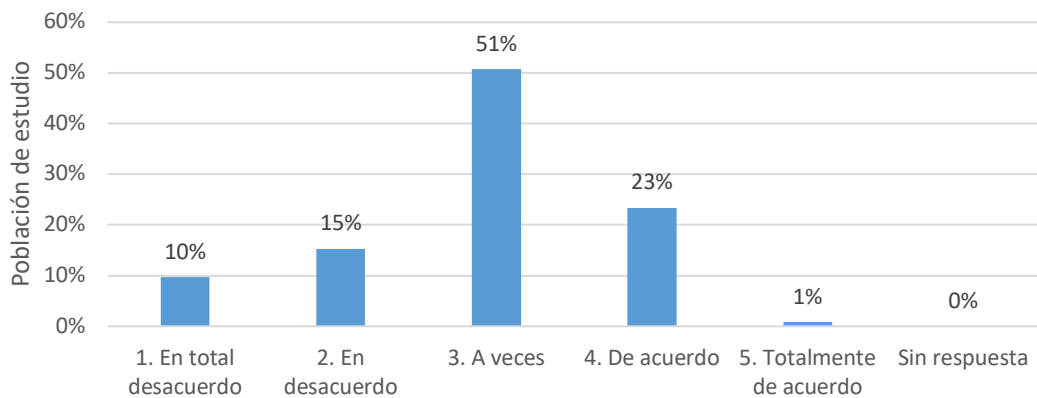
Fuente: elaboración propia.

Variable: Extradiscalidad del Impuesto sobre la Renta  
 Dimensión: Impuesto sobre la Renta [El Estado de su país al ejercer la potestad tributaria extradiscal, respeta el principio de Equidad y los derechos fundamentales establecidos en la Constitución.]



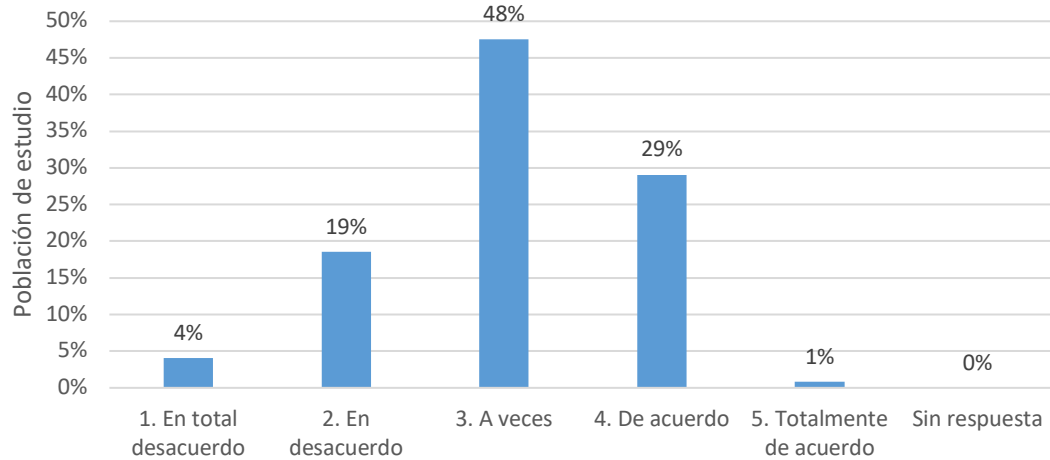
Fuente: elaboración propia.

Variable: Extradiscalidad del Impuesto sobre la Renta  
 Dimensión: Impuesto sobre la Renta [El pago de impuesto sobre la renta en su país se encuentra categorizado en función del ingreso del ciudadano de modo equitativo.]



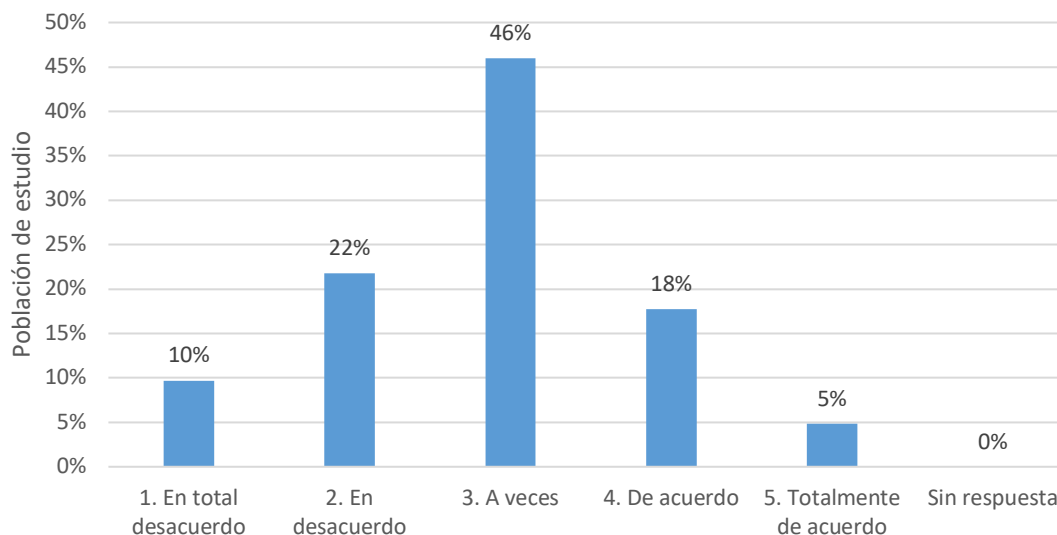
Fuente: elaboración propia.

Variable: Extrafiscalidad del Impuesto sobre la Renta  
 Dimensión: Impuesto sobre la Renta [En su país las exenciones al pago del impuesto sobre la renta contempladas en la Ley responden al principio de Equidad.]



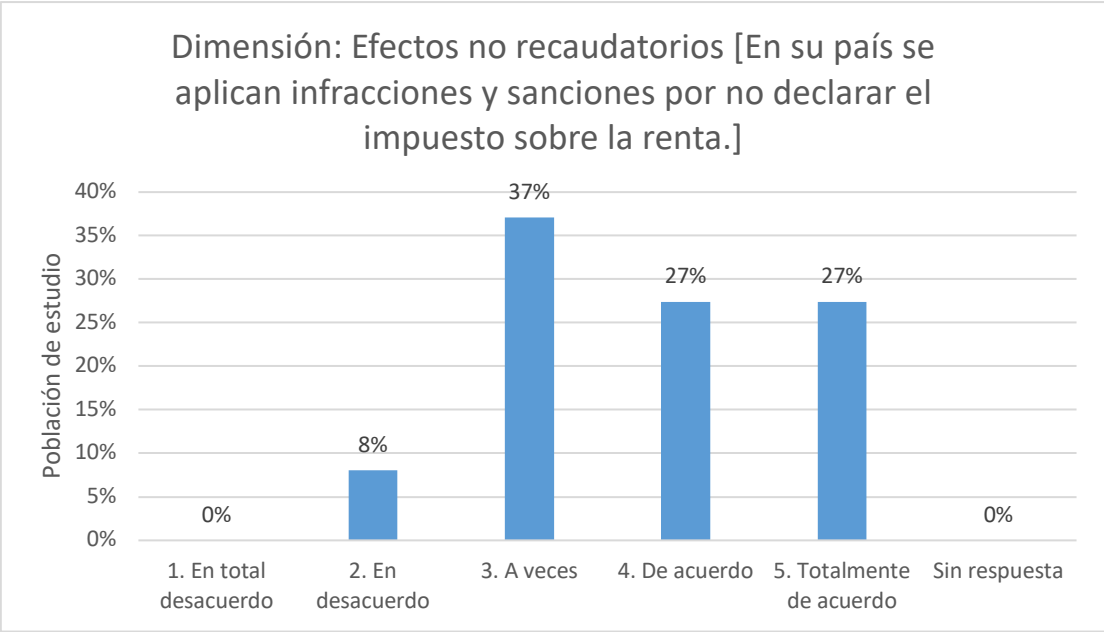
Fuente: elaboración propia.

Dimensión: Efectos no recaudatorios [En su país los contribuyentes presentan a tiempo su declaración del impuesto sobre la renta.]

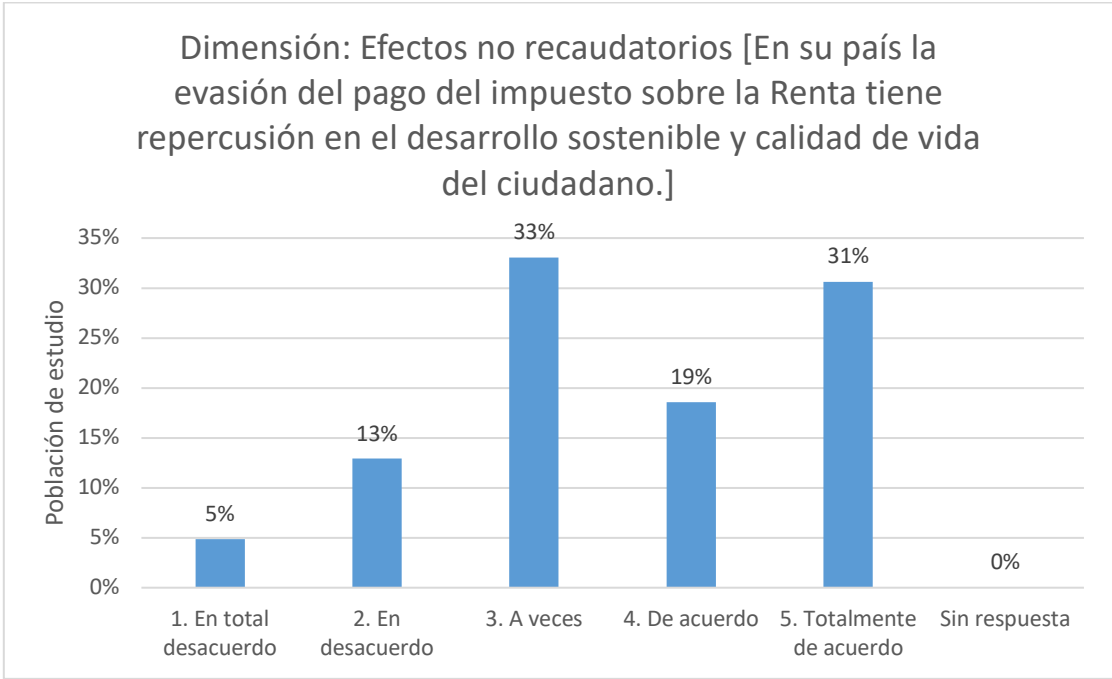


Fuente: elaboración propia.





Fuente: elaboración propia.



Fuente: elaboración propia.

### Anexo C Formato Cuestionario 2.

CUESTIONARIO: Dirigida a personas con conocimiento en materia tributaria.  
 Objetivo: Definir los fines fiscales en el impuesto sobre la renta y su relación con el principio de Equidad Tributaria en los Sistemas Tributarios de México y Colombia.

VARIABLE: PRINCIPIO DE EQUIDAD	
1	¿Qué conocimiento tiene usted, sobre la equidad como derecho humano?, ¿En qué consiste su aplicabilidad?
2	¿El principio de equidad es contemplado en la Constitución de su país como la igualdad de protección ante la Ley? Si, su respuesta es negativa, explique cómo es dimensionado.
3	¿Cree usted, que el principio de equidad regula la tributación, al tratar a todos como iguales? Justifique su respuesta.
4	¿Cuáles son las categorías establecidas en la contribución tributaria?, ¿Cree usted, que las categorías establecidas están acordes con el principio de equidad?, justifique su respuesta
5	Explique, ¿Cómo es la participación del Congreso de la República en la creación de leyes tributarias?
6	¿La noción de igualdad en la ley guarda relación con el principio de equidad tributaria y sirve para que el legislador evite cometer arbitrariedad? Justifique su respuesta.
VARIABLE: EXTRAFISCALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
7	¿Cree usted, que los ciudadanos tienen pleno conocimiento sobre el Impuesto sobre la Renta?, justifique su respuesta
8	¿La recaudación del impuesto sobre la renta es utilizado en el Estado con fines extrafiscales? Justifique su respuesta.
9	¿En la Nación la categorización establecida en el pago del impuesto sobre la renta va en función al desarrollo sostenible? Justifique su respuesta.
10	¿Cree usted, que la ciudadanía tiene pleno conocimiento sobre las exenciones que contempla la Ley sobre el impuesto sobre la renta? Justifique su respuesta
11	¿Cree usted, que la ciudadanía tiene pleno conocimiento sobre el régimen de infracciones y sanciones contempladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta? Justifique
12	¿Cree usted, que los ciudadanos tienen pleno conocimiento de las repercusiones de la evasión del pago del Impuesto sobre la Renta? Justifique su respuesta.
13	¿Explique, ¿cómo el Estado atiende la evasión fiscal del pago del Impuesto sobre la Renta?
14	¿Usted, como persona con conocimiento en materia tributaria cuáles serían las causas que llevan a los ciudadanos a evadir el pago del Impuesto sobre la Renta?

**Anexo D** Matriz de Consistencia.

<b>Problema</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Hipótesis</b>	<b>Variable</b>	<b>Dimensión</b>	<b>Indicado</b>
<p><b>Problema General</b> ¿Cuáles son los fines extrafiscales en el impuesto sobre la renta y su relación con principio de Equidad Tributaria en los Sistemas Tributarios de México y Colombia?</p> <p><b>Problemas Específicos</b> ¿Qué fines extrafiscales se identifican en el impuesto a la renta en los Sistemas Tributarios de México y Colombia?</p> <p>¿Cómo se relacionan los fines extrafiscales</p>	<p><b>Objetivo General</b> Analizar los fines extrafiscales en el impuesto sobre la renta y su relación con el principio de Equidad Tributaria en los Sistemas Tributarios de México y Colombia.</p> <p><b>Objetivos Específicos</b> Identificar y describir los fines extrafiscales que se identifican en el impuesto a la renta en los Sistemas Tributarios de México y Colombia.</p>	<p><b>H0:</b> Los fines extrafiscales en el impuesto de renta, no tienen relación con el principio de Equidad Tributaria en los sistemas tributarios de México y Colombia.</p> <p><b>H1:</b> Los fines extrafiscales en el impuesto de renta, tienen relación positiva con el principio de Equidad Tributaria en los sistemas tributarios de México y Colombia.</p>	Principio de Equidad	Contribución	Equidad horizontal Equidad vertical
				Recaudación Tributaria	Constitucionalidad
					Declaraciones
					Retenciones
			Impuesto sobre la Renta	Constitucionalidad	
				Exenciones	
				Efectos	Evasión Repercusión Equidad
			<b>Metodología</b>		<b>Técnicas e Instrumento</b>
			Enfoque Mixto	Documental Observación La encuesta	16 sujetos con conocimiento en materia tributaria, discriminada de la siguiente manera: - 8 de Colombia - 8 de México
			Método Comparado	La entrevista El cuestionario	
Diseño No Experimental					
Nivel Descriptivo, Explicativo Y Exploratorio					

<p>en los Sistemas Tributarios de México y Colombia, con el principio de Equidad Tributaria?</p> <p>¿Cómo se integra la perspectiva Constitucional en los Sistemas Tributarios de México y Colombia, respecto de los fines extrafiscales y el principio de equidad Tributaria?</p> <p>¿Qué resultados han obtenido los Estados de México y Colombia, en el impuesto de renta, al implementar la Extrafiscalida</p>	<p>Especificar cómo se relacionan los fines extrafiscales en los Sistemas Tributarios de México y Colombia, con el principio de Equidad Tributaria.</p> <p>Identificar cómo se integra la perspectiva Constitucional en los Sistemas Tributarios de México y Colombia, respecto de los fines extrafiscales y el principio de Equidad Tributaria.</p> <p>Comparar los resultados han</p>				
--	---	--	--	--	--

<p>d en los Sistemas Tributarios, bajo el estudio del principio de Equidad Tributaria?</p>	<p>obtenido México y Colombia, en el impuesto de renta, al implementa r la Extrafiscalid ad en los Sistemas Tributarios, bajo el estudio del principio de Equidad Tributaria.</p>				
--	---	--	--	--	--

**Anexo E** Operacionalización de Variables.

<b>Variables</b>	<b>Dimensiones</b>	<b>Indicadores</b>
Principio de Equidad Tributaria	Contribución	Equidad horizontal
		Equidad vertical
	Recaudación Tributaria	Constitucionalidad
		Declaraciones
	Retenciones	
Extra-fiscalidad del impuesto sobre la renta	Impuesto sobre la renta	Constitucionalidad
		Exenciones
	Efectos no recaudatorios del impuesto sobre la renta	Evasión
		Repercusión
	Equidad	