



Las tecnologías de la información y la comunicación *TICS* en la gestión tributaria

Compilador

Gabriel Alfonso Pacheco Martínez



SELLO EDITORIAL
CORUNIAMERICANA

LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LA COMUNICACIÓN TICS EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA

Compilador:

Gabriel Alfonso Pacheco Martínez

Autores:

Eleazar Angulo López

Luis Alfredo Ávila López

Anlly Melisa Patiño Quiceno

Katherine Rosa Contreras Polo

Sergio Enrique Beltrán Noriega

Jayline Andrea Hernández Gutiérrez

Leidys Esther Miranda Marchena

Rosy Elena López Ballesteros

Gabriel Alfonso Pacheco Martínez

Libro resultado de investigación, realizado a partir del trabajo colaborativo entre grupos de investigación y el desarrollo de propuestas que contribuyen al fortalecimiento de los indicadores de generación de nuevo conocimiento.

Las tecnologías de la información y la comunicación TICS en la gestión tributaria / Eleazar Angulo López... [y otros ochos]; compilador Gabriel Alfonso Pacheco Martínez - - Barranquilla: Corporación Universitaria Americana, 2020.

216 p. ; ?? cm.

ISBN: 978-958-5169-06-7

1. Facturación electrónica -- Resumen. 2. Tratamiento diferencial tributario. 3. Gasto público y emprendimiento - Desarrollo empresarial. 4. Reformas tributarias - Instrumentos de política. 5. Gasto público en México - Programa presupuestario. 6. Gastos fiscales - Colombia y México. 7. Medidas extrafiscales - Herramienta de política. - Corporación Universitaria Americana. I. Angulo López, Elezara. II. Ávila López, Luis Alfredo. III. Patiño Quiceno, Anlly Melisa. IV. Contreras Polo, Katherine Rosa. V. Beltrán Noriega, Sergio Enrique. VI. Hernández Gutiérrez, Jayline Andrea. VII. Miranda Marchena, Leidys Esther. VIII. López Ballesteros, Rosy Elena. Comp. I. Pacheco Martínez, Gabriel Alfonso.

336.205 T227 2020 cd 21 ed.

Corporación Universitaria Americana©

Sello Editorial Coruniamericana©

ISBN: 978-958-5169-06-7.

Las tecnologías de la información y la comunicación TICS en la gestión tributaria.

Compilador:

© Gabriel Alfonso Pacheco Martínez

Autores:

© Eleazar Angulo López, © Luis Alfredo Ávila López, © Anlly Melisa Patiño Quiceno, © Katherine Rosa Contreras Polo

© Sergio Enrique Beltrán Noriega, © Jayline Andrea Hernández Gutiérrez, © Leidys Esther Miranda Marchena

© Rosy Elena López Ballesteros, © Gabriel Alfonso Pacheco Martínez

Presidente

JAIME ENRIQUE MUÑOZ

Rectora Nacional

ALBA LUCÍA CORREDOR GÓMEZ

Vicerrector Académico Nacional

MARIBEL YOLANDA MOLINA CORREA

Vicerrector de Investigación Nacional

ASTELIO DE JESÚS SILVERA SARMIENTO

Director Sello Editorial

JUAN CARLOS ROBLEDO FERNÁNDEZ

Sello Editorial Coruniamericana

selloeditorialcoruniamericana@coruniamericana.edu.co

Diagramación y portada: Kelly J. Isaacs González (Imagen: freepik.com)

Revisión y corrección de Estilo: Fabián Márquez Osorio

1ª edición: 2020-12-23

Todos los derechos reservados. Ninguna parte de esta publicación puede ser reproducida, almacenada en sistema recuperable o transmitida en ninguna forma o por medio electrónico, mecánico, fotocopia, grabación, u otro, sin previa autorización por escrito del Sello Editorial Coruniamericana y de los autores. Los conceptos expresados en este documento son responsabilidad exclusiva de los autores y no necesariamente corresponden con los de la Corporación Universitaria Americana y da cumplimiento al Depósito Legal según lo establecido en la Ley 44 de 1993, los decretos 460 del 16 de marzo de 1995, el 2150 de 1995, el 358 de 2000 y la Ley 1379 de 2010.

CONTENIDO

6	PRÓLOGO
8	LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA OBLIGATORIA COMO HERRAMIENTA EFICAZ PARA CONTRARRESTAR LA EVASIÓN FISCAL EN EL DISTRITO DE BARRANQUILLA Carlos Arturo Mulford Simmonds, Alexander Barrios Escorcía & Ángel Pérez Altahona
61	ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DIFERENCIAL TRIBUTARIO DE BARRANQUILLA, GALAPA Y MALAMBO (ATLÁNTICO, COLOMBIA) ASIMILADO AL OTORGADO EN LOS PARAÍDOS FISCALES Julio Enrique Hoyos Caro, Gilberto Carlos Prieto Briñez & Gabriel Alfonso Pacheco Martínez
93	GASTO PÚBLICO Y EMPRENDIMIENTO: INDUCTORES PARA EL DESARROLLO EMPRESARIAL JUVENIL EN MÉXICO 2015-2018 Gabriel Alfonso Pacheco Martínez, Sergio Enrique Beltrán Noriega, Hernán Hernández Belaidés & Anlly Melissa Patiño Quiceno
118	REFORMAS TRIBUTARIAS INSTRUMENTOS DE POLÍTICA PÚBLICA: COLOMBIA – MÉXICO - GUATEMALA Alexis Palacios Arrieta, Pedro José Arrieta Melendrez & Francisco Javier Hernández
133	GESTIÓN DE LA EXPERIENCIA DEL CLIENTE: UNA MIRADA DESDE SUS INICIOS Vivian Picalúa Parra, Deiber E. Puello Cabarcas & Campo Elias Camacho Marín

158

LOS GASTOS FISCALES EN COLOMBIA Y MÉXICO: FUNDAMENTOS
CONSTITUCIONALES DE SU EXTRAFISCALIDAD

Julián Omar González Trujillo & Gabriel Alfonso Pacheco Martínez

184

SINOPSIS DE MEDIDAS EXTRAFISCALES COMO HERRAMIENTA DE
POLÍTICA FISCAL PARA CONTROLAR EL CAMBIO CLIMÁTICO, CASO
MÉXICO - COLOMBIA

Pedro J Arrieta M, Alexis Palacios Arrieta & Gabriel Alfonso Pacheco Martínez

PRÓLOGO

La presente obra investigativa es el resultado del esfuerzo colectivo entre investigadores, estudiantes y docentes del programa de Contaduría Pública de la Corporación Universitaria Americana sede Barranquilla, así como de docentes y estudiantes del doctorado en Estudios Fiscales de la Universidad Autónoma de Sinaloa México en el marco del proyecto de investigación denominado “Avances en la modernización fiscal Colombiana y sus referentes internacionales, 2019”.

Este trabajo colaborativo otorga un contexto internacional propicio para abordar el debate acerca de los aportes de las tecnologías de información en la gestión tributaria, primero desde una perspectiva empresarial y en segundo lugar desde el ámbito público, lo cual permite fortalecer los lazos de cooperación y colaboración investigativa entre los participantes y las instituciones de educación superior presentes en este importante proyecto, así mismo el debate científico es enriquecido con el análisis de los contextos fiscales de Colombia, México e incluso Guatemala lo cual permite una visión integral de las políticas públicas y de índole fiscal para el tratamiento de las obligaciones tributarias de las pequeñas y medianas empresas, la gestión ambiental, el emprendimiento, y la orientación del gasto público hacia el fortalecimiento de los modelos de salud pública en México y Colombia.

Esta magna obra está compuesta de siete interesantes capítulos que abordan entre otros temas la política pública, la política fiscal, la orientación del gasto público para el fortalecimiento del emprendimiento y la salud, las reformas tributarias, los tratamientos preferenciales en impuestos nacionales y municipales, los beneficios tributarios para disminuir los efectos ambientales, los gastos fiscales generados por los beneficios tributarios, así como los avances de la fiscalización digital en Colombia por medio de la implementación de la factura electrónica.

Los aportes al conocimiento científico generados y difundidos en esta publicación reflejan el compromiso institucional de la Corporación Universitaria Americana, la facultad de Ciencias Económicas y Administrativas y el programa de Contaduría Pública sede Barranquilla por el fortalecimiento de la cultura investigativa en conjunción con las políticas institucionales de investigación y formación académica, las cuales desde el grupo de investigación Procesos, Entornos y Desarrollo Contables han permitido abordar con total pertinencia y trascendencia los análisis del desarrollo tecnológico de la información y comunicación en el ámbito fiscal y tributario, generando importantes recomendaciones para el aumento de la productividad empresarial, la sostenibilidad fiscal de las finanzas públicas, todo ello desde el contexto nacional, regional e internacional que demarca esta obra.

LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA OBLIGATORIA COMO HERRAMIENTA EFICAZ PARA CONTRARRESTAR LA EVASIÓN FISCAL EN EL DISTRITO DE BARRANQUILLA

Carlos Arturo Mulford Simmonds *

Alexander Barrios Escorcia**

Ángel Pérez Altahona***

* Contador Público, estudiante especialización en Gerencia Tributaria, e-mail mulfordcarlos@coruniamericana.edu.co

** Contador Público, estudiante especialización en Gerencia Tributaria, e-mail alex-barrios54@gmail.com

*** Contador Público, estudiante especialización Gerencia Tributaria, e-mail angelperezaltahona@gmail.com

RESUMEN

En la presente investigación definimos el concepto de evasión fiscal en el ámbito de las economías internacional, nacional y local del distrito de Barranquilla y su efecto que ella produce restringiendo los ingresos fiscales que entran a las finanzas públicas de cada Estado. Por otra parte, fundamentamos con las normas constitucionales el sistema tributario nacional y sus respectivos ingresos tributarios que conforman el presupuesto general de la nación y los tributos que les corresponden a los entes territoriales, la recaudación y la carga tributaria en Colombia. En la investigación analizamos las normas que obligan a implementar el sistema de facturación electrónica en Colombia, herramienta útil que se constituye en elemento estratégico para la administración tributaria para el buen desarrollo de sus políticas públicas para reducir la evasión fiscal en el distrito de Barranquilla. Describimos las obligaciones de los entes de implementar la facturación electrónica y la funcionalidad de los comprobantes digitales por las transacciones al momento de facturar conforme a las normas vigentes. Con base en un análisis concatenado exponemos lo señalado en el Código de Comercio y los aspectos de requisitos de la factura de papel; la transición hacia la factura de venta, así como requisitos legales que deben cumplir para su validez en las operaciones realizadas. Desde el punto de vista tributario, destacamos una clasificación de las facturas permitidas por la legislación y dedicamos un considerable espacio al análisis sobre el tema de la facturación electrónica. Entre otros, también, resaltamos que el Gobierno ha diseñado políticas públicas importantes como medidas de control y estrategias de fiscalización dentro de las cuales está la del control a la facturación electrónica al constituirse en prueba de las transacciones económicas.

Palabras Clave: Facturación electrónica, gestión tributaria, sistema tributario, DIAN, evasión fiscal

ABSTRACT

In this investigation we define the concept of tax evasion in the international, national and local economies of the Barranquilla district and its effect that it produces by restricting the tax revenues that enter the public finances of each State. On the other hand, we base with constitutional norms the national tax system and its respective tax revenues that make up the general budget of the nation and the taxes that correspond to the territorial entities, the collection and the tax burden in Colombia. In the investigation, we analyzed the regulations that force the implementation of the electronic invoicing system in Colombia, a useful tool that constitutes a strategic element for the tax administration for the proper development of its public policies to reduce tax evasion in the Barranquilla district. We describe the obligations of entities to implement electronic invoicing and the functionality of digital receipts for transactions at the time of invoicing in accordance with current regulations. Based on a concatenated analysis, we present what is stated in the Commercial Code and the aspects of the paper invoice requirements; the transition to the sales invoice, as well as legal requirements that must be met for its validity in the operations carried out. From a tax point of view, we highlight a classification of invoices allowed by law and dedicate considerable space to the analysis on the subject of electronic invoicing. Among others, we also highlight that the Government has designed important public policies such as control measures and inspection strategies, among which is that of control over electronic invoicing as evidence of economic transactions.

Key Words: Electronic invoicing, tax management, tax system, DIAN, tax evasion

Introducción

La investigación trata aspectos de relevancia en el Sistema de facturación electrónica y sus efectos en la administración tributaria en el control fiscal para disminuir el flagelo de la evasión fiscal; la necesidad y obligatoriedad de registrar de manera virtual la facturación electrónica para los emisores, entendida como la acción de implementar el sistema virtual de información en línea, con la finalidad que el proceso fiscal de registros de facturas electrónicas de los obligados se dé en tiempo real.

El sistema de la facturación electrónica en el ámbito tributario se constituye en una herramienta que contribuye a contrarrestar la evasión fiscal en Colombia, entre los agentes de la economía y consumidores, empresarios, personas naturales y jurídicas, y además en detectar con facilidad las inexactitudes en las declaraciones tributarias de rentas y ventas; con este mecanismo jurídico de la implementación estamos seguros que ayudaría a las autoridades tributarias a lograr sus objetivos administrativos en consonancia con las funciones, operatividad, misión y visión de la entidad (Hernández-Ortega y Serrano-Cinca, 2009).

Los avances tecnológicos ocurridos en el mundo, han permitido que Colombia mire hacia un nuevo horizonte en los procesos empresariales

para ser más competitivo y rentable. Es así como el proceso de facturación tradicional de papel no es garantía para que la administración tributaria alcance los objetivos de reducir la evasión fiscal y sea hace necesario estar en línea con la tecnología virtual en línea implementando la facturación electrónica (Hoyos Ramírez, 2017).

La importancia de implementar el sistema de facturación electrónica nace de la necesidad de validar fiscalmente el documento de la compra-venta en cualquier mercado. De otra manera la facturación electrónica se hace necesaria como algo para establecer controles en la venta de bienes y servicios. Con la implementación sugerida para el control, fiscalización y la gestión de los impuestos administrados por la DIAN se alcanzará una alta participación en los ingresos tributarios. Los requisitos a que se hace referencia que deben cumplir se encuentran establecidos en el Artículo 617 del Estatuto Tributario (E.T.), Libro tercero III Régimen de Impuestos a las Ventas (3).

En la actualidad el concepto de sistemas de facturación fiscal (4) ha cambiado, puesto que entre países se pueden emitir, enviar y recibir facturas por vía internet en línea, conocidas como facturas electrónicas.

A pesar que, la administración tributaria ha ejercido el control fiscal de los contribuyentes de impuestos de renta y complementarios con el uso de la tecnología informática para el pago de los tributos y sus deberes de las obligaciones fiscales, no han hecho una labor efectiva para aminorar irregularidades de evasión fiscal; por lo que han buscado implementar mecanismos jurídicos que le permitan combatir el flagelo de la evasión, han ido recorriendo múltiples escenarios de la tributación en el continente europeo y américa latina, obteniendo de esta gira algunos resultados valiosos sobre el tema de la facturación electrónica, de ahí que el gobierno procedió con decisión firme a la implementación definitiva estableciendo un proceso gradual de inicio en la facturación electrónica para las empresas Colombianas.

Es importante que la dirección de impuestos se actualice y se fortalezca a través de los servicios que suministra el uso de la tecnología de información y comunicación para que esta sea más ágil, eficiente y eficaz.

El propósito de esta investigación es explicar detalladamente los beneficios de la facturación electrónica, mostrar el aspecto de legalidad, seguridad, integridad, autenticidad, y estímulos que podrán obtenerse de parte de los agentes económicos (productores, fabricantes, distribuidores, importadores, consumidores finales y vendedores). Por otro lado, explicar las consecuencias que se producen, al no reportar la totalidad de sus ingresos reales que generan impuestos a cargo de las entidades, incurriendo de esta manera en irregularidades, hechos y comportamientos ilícitos conocidos en el ámbito tributario como evasión fiscal que tiende defraudar y desfaltar los ingresos públicos de la nación (Camargo Hernández, 2000).

El fundamento del trabajo consiste en revisar y analizar las disposiciones tributarias que obligan a las empresas a establecer los sistemas de facturación electrónica en línea y la aplicación de las mismas con base en los ajustes de que fueron objetos dichas normas y con los cuales se debe proceder en los diferentes niveles de la administración. Actualmente cobra importancia el estudio del sistema de facturación electrónica y los comprobantes electrónicos digitales, por el impacto en las estructuras tributarias que controlan las actividades comerciales de contribuyentes generando mayores ingresos fiscales, derivados de la dinamización de la economía.

Por otro parte, el logro de los resultados según los objetivos planteados, servirán de consulta para el presente y futuras investigaciones; constituyéndose en un valioso aporte para el inventario de las monografías, ya que en la base de datos y hemeroteca de la Universidad Americana no se encuentra en existencia trabajos de esta índole sobre la facturación electrónica.

Con base a lo anterior formulamos la pregunta problema: ¿Cómo las autoridades tributarias podrán, mediante la implementación de la facturación electrónica, ejercer un control para prevenir la evasión fiscal en del distrito de Barranquilla?

Para esto, primero describiremos el concepto de la evasión fiscal en el contexto internacional y nacional, y las causas que generan estas prácticas indebidas. En segundo lugar, abordaremos el marco legal del sistema

tributario nacional y la tributación de los entes territoriales. En tercer lugar, nos fundamentaremos en la normatividad relacionada con la facturación electrónica, y cuáles son las condiciones para su validez y requisitos para su implementación. Y, por último, nos enfocaremos en los cambios de la gestión tributaria competencia de la dirección de impuestos; en el cumplimiento del proceso definitivo de implementación de la factura electrónica, y se relaciona el proceso de adopción de la facturación electrónica y su influencia en el control de gestión.

MÉTODO

La presente investigación se desarrolla con la metodología tipo descriptiva, explicativa, exploratoria, método cualitativo y deductivo, porque se basa en las consultas directas de materiales bibliográficos, textos universitarios, obras y trabajos recientes realizados por autores nacionales e internacionales que analizan la temática de la facturación electrónica; en las publicaciones y estadísticas reveladas, ejercicios y casos prácticos, monografías de pregrados y especializaciones elaboradas de investigaciones externas, y en las consultas que fueron formuladas a profesionales idóneos que tienen gran experiencia y conocimientos sólidos y prácticos con experiencia en participación directa en los procesos de la implementación del Sistema de facturación electrónica a nivel nacional e internacional. Se aplicó la técnica de la observación directa y la de recolección de información para el desarrollo del trabajo de investigación, el estudio se llevó a cabo a través de fuentes de información tomada de las Bibliotecas de las Universidades locales y de documentos obtenidos y consultados en la Internet.

RESULTADOS

1. El sistema tributario y los tributos territoriales

1.1. El sistema tributario nacional

Entender el sistema tributario es complejo, debe tenerse una base orientadora para elaborar la declaración tributaria y conocer qué tipo de impuestos debe pagar la persona natural y jurídica. Se divide en dos modalidades: los impuestos nacionales y los impuestos territoriales. En la Constitución Política, se incorporaron los aspectos fundamentales de la tributación y los principios rectores que deben regir en el territorio colombiano: justicia, equidad, eficiencia y no retroactividad (Manrique Reyes, 1991).

Con la estructura del régimen tributario se establece el propósito ser más justo y equitativo con los individuos y las empresas; las leyes de impuestos en ningún caso pueden ser retroactivas, deben ser aplicadas al año siguiente en el que se expidan. En la Constitución se establece la Hacienda Pública y que Corporaciones están facultadas para establecer tributos, tasas y contribuciones especiales del orden nacional y local (Constitución Política de Colombia, 1991). Los Artículos 338 y 363 de la Constitución Política, son concordantes y entran en armonía con otros artículos de la misma Constitución.

En Colombia, el pago de los tributos corresponden a los denominados conceptos: impuestos, tasas y contribuciones especiales y gravámenes fiscales, los cuales están legislados por las Corporaciones: Congreso de la República, Asambleas Departamentales, Consejos Distritales y Consejos Municipales; en cada asamblea y en cada concejo se cuenta con facultades constitucionales y legales para definir cuáles son los tributos que van a recaudar, contribuciones especiales y tasas que pueden ser aplicadas.

En impuestos nacionales, para efectos de mantener el control, causación, fiscalización y recaudación, se maneja el sistema de retención en la fuente de cobro anticipado durante el año gravable y se ha extendido a otros impuestos y su percepción en la fuente recae en el IVA (Impuesto al Valor Agregado),

timbre, a la riqueza o de patrimonio, renta o complementarios de ganancias ocasionales, gravamen a los movimientos financieros (GMF), y a nivel territorial se establecen impuestos de rodamientos de vehículos, predial unificado de bienes inmuebles, entre otros de una lista amplia (Vasco Martínez, 2012).

La DIAN, recauda y administran los impuestos del orden nacional que recaen en las personas naturales y jurídicas que se encuentran domiciliadas o residentes en el país. Estos se dividen en directos que se aplican al patrimonio, riquezas de las personas naturales o jurídicas, consultando capacidad de pago; e indirectos que gravan bienes, servicios y transacciones por los que, a través de la compra y uso, pagan las personas.

Se pueden nombrar como principales impuestos nacionales los siguientes: El impuesto al valor agregado o IVA.; el impuesto sobre la renta y complementarios; el impuesto de timbre nacional y las contribuciones especiales que el gobierno considere necesarias para cumplir con las necesidades del país.

La DIAN conceptúa que el actual sistema de la retención en la fuente para el recaudo de impuestos es por sí mismo el gravamen de mejor comportamiento recaudatorio entre un año y otro, que genera un incremento porcentual significativo respecto al año anterior. La retención en la fuente es un mecanismo para recaudar los impuestos de forma anticipada en el proceso de causación del mismo y se creó en el año 1989 para acelerar el recaudo de impuestos en el momento en que se causan.

En el momento de declarar los impuestos, este valor recaudado puede ser restado del valor a pagar en la declaración tributaria; con la particularidad que para el caso de las personas no declarantes en rentas se considera en definitivo como un impuesto. El impuesto al valor agregado (IVA) es el impuesto indirecto principal que tiene el país en materia tributaria, su tarifa es del 19% sobre el precio de venta de los bienes y servicios con algunas excepciones, por ejemplo, el transporte público de pasajeros, el suministro de agua, gas natural y el transporte de hidrocarburos.

La DIAN ha establecido dos regímenes de IVA: el común y el simplificado;

el primero refiere a negocios con un patrimonio alto y el segundo se refiere a negocios con un patrimonio menor y un solo establecimiento de comercio. A fecha de la investigación con la última reforma tributaria Ley 1943 ambos regímenes fueron derogados y se estableció un nuevo régimen denominado de responsabilidad de impuestos a las ventas (Zarama Vásquez, 2003).

El impuesto de renta y complementario de ganancias ocasionales, grava las utilidades e ingresos de personas naturales y jurídicas y otras entidades de carácter nacional, y por lo general se refieren a las operaciones corrientes del ciclo normal de las empresas; este impuesto es la columna vertebral del sistema tributario nacional del país porque liga el ahorro con la inversión, y tiene repercusiones sobre los incentivos en los mercados laborales, empresariales y en los proyectos de creación de negocios.

El impuesto al lucro ocasional es complementario y se refiere a las ganancias ocasionales obtenidas en operaciones que se originan en las actividades no contempladas como actividades corrientes del ciclo normal de las empresas, tiene una tarifa del 10%.

Los impuestos locales de los entes territoriales, están administrados por las Secretarías de Haciendas de Departamentos, Secretarías de Haciendas Distritales y las Secretarías de Haciendas Municipales. Los impuestos municipales o distritales se recaudan en las secretarías de Hacienda del Municipio y del Distrito, y estos van aplicados en la actividad comercial, industrial y servicios, financieras o de educación; o los inmuebles activos que están ubicados en el municipio y distritos especiales y se condicionan a las especificaciones que regulan las normas legales de cada Estatuto Tributario del ente territorial.

Entre estos se puede mencionar el impuesto de industria y comercio (ICA), el predial unificado de bienes inmuebles, de rodamiento de vehículos automotores particulares, la sobretasa a la gasolina, delimitación urbana y los impuestos de azar y espectáculos públicos.

1.2. La recaudación de impuestos

1.2.1. Recaudos de impuestos nacionales. Colombia, es un país frente a los demás del mundo que continúa rezagada en el recaudo de los tributos nacionales, según informe del organismo internacional OCDE- Organización de Cooperación de Desarrollo Económico; el país recibe en impuestos un porcentaje del 19,8 % del Producto Interno Bruto (PIB), es decir, menos del promedio de Latinoamérica que está en el (22,7 %) y del de la OCDE, 34,3 %. Según informe del año 2018.

1.2.2. Carga tributaria en Colombia. El término tributario se refiere al acto mediante el cual un contribuyente aporta dinero para liquidar un impuesto nacional que incluye las erogaciones que se incurren al pagar los impuestos. La carga tributaria de Colombia es la 9ª más alta de América Latina, de acuerdo con una medición que preparó la (OCDE) Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico; los impuestos en este país representan un 19,6% de su Producto Interno Bruto (PIB); la tarifa colombiana es más baja que el promedio del continente que está en 20,7% del PIB. Estos datos corresponden al informe que emitió dicho organismo en 2018.

1.2.3. ¿Cómo se recaudan los impuestos? La administración tributaria es la encargada de recaudar los impuestos en el país, para tal efecto tiene suscrito convenios con la red de instituciones bancarias, las cuales están autorizadas a recibir las declaraciones tributarias con pago y sin pago del contribuyente obligado a presentarla. Cumplir con las obligaciones fiscales es de suma importancia para la población civil, son estos impuestos los que les proporcionan a los ciudadanos beneficios en favor del bienestar social, por ello, para comprender y tener conciencia de la utilidad que otorga la solvencia financiera, es necesario conocer las clases de impuestos que existen y cómo se recaudan.

El principal mecanismo mediante el que se recaudan los impuestos es por medio de la declaración directa del tributo del contribuyente a la entidad gubernamental; sin embargo, existen otros impuestos que se recaudan directamente del consumidor ya que gravan lo que consume, como en el caso

del impuesto al valor agregado (IVA), y aunque es un impuesto de periodicidad bimestral, cuatrimestral y anual que las empresas deben declarar y pagar, para el consumidor representa un impuesto que paga en el mismo momento que hace sus compras y consumos (Vasco Martínez, 2015).

1.3. Concepto de la teoría de la factura

El Código de Comercio Colombiano Decreto No. 410 de 1971 Artículo 944, estableció el derecho de exigir factura; la estipulación indica que el comprador de bienes y servicios tiene derecho a exigir del vendedor la entrega de una factura que corresponda a las mercancías vendidas y su precio (ANGEL L'HOESTE, 2013).

La factura de venta en su concepto original es una relación pormenorizada de una venta de bien o de la prestación de un servicio realizado, que discrimina por ítem las cantidades, el precio de la mercancía, o el costo total de un servicio; quiénes son las personas que intervienen en la operación comprador- vendedor, las condiciones acordadas y la modalidad de la transacción si es venta de contado o venta a plazos: cuando las ventas son a plazos a pesar de que no se haya perfeccionado en su totalidad, su facturación es posterior con la obtención del pago.

A través de la factura comercial común y corriente se genera un traslado del dominio de propiedad del bien o del servicio pactado; la entrega de esta factura original con el correr del tiempo desde el punto de vista fiscal se ha convertido en factura de venta o en documentos equivalentes a factura de venta hasta nuestros días, la cual su regulación figura en el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN en el Decreto 624 Marzo 30 de 1989 y las normas subsiguientes.

1.4. Aspectos de la factura convencional

En los agentes de la economía del país sin importar el tipo de persona natural o jurídica en sus operaciones comerciales se emitía una factura

que cumplieran exigencias de requisitos comerciales y tributarios. La factura era un medio físico con el cual se demostraba la realidad de los hechos de una transacción económica de bienes y servicios entre un vendedor y un comprador; esta es considerada fiscalmente un soporte legal de las compras de inventarios, costos, deducciones y gastos permitidos.

1.5. Aspectos legales de la factura tributaria.

La factura tiene efectos comerciales en la venta de bienes y servicios y fiscales de las obligaciones que contraen el vendedor y el comprador con el pago, siendo el soporte de la operación comercial. La factura de venta, sirve para que las autoridades de impuestos realicen el control fiscal en el punto de venta y en fábrica para verificar los hechos de la venta y los precios pactados en la distribución y comercialización; es un medio probatorio fiscal que soporta hechos económicos que generan los impuestos.

En 1998, la Ley No. 448 creó la obligación del comprador a exigir la factura fiscal al vendedor, en caso de no hacerlo las autoridades de impuestos podrán disponer de las mercancías y decomisarlas hasta que el comprador la muestre con todos los requisitos, una vez mostrada, evitará el pago de una sanción pecuniaria.

Los requisitos legales de la factura de venta se fijan en el Artículo 617 del Estatuto Tributario: a. Estar denominada expresamente como factura de venta; b. Apellidos y nombre o razón social y NIT del vendedor o de quien presta el servicio; c. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado; d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta; e. Fecha de su expedición; f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados; g. Valor total de la operación; h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura responsable solidario; i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas.

1.6. Tipos de facturas

Para efectos fiscales toda persona natural o jurídica podrá cumplir con

su obligación tributaria de llevar una de las siguientes facturas:

- a. Facturación por talonario Resolución 00019 de 2016, Decreto 2242 de 2015.
- b. Facturación en documento equivalente artículo 1.6.1.4.24 de decreto único reglamentario 1625 del 2016.
- c. Facturación en documento sustitutivo (Decreto 1165 de 1996 hoy artículos 1.6.1.4.26 y 1.6.1.4.27 del DUR 1625 de 2016).
- d. Facturación por computador Decreto 1165 de 1996 hoy decreto único reglamentario 1625 de 2016, Decreto 2242 de 2015 y Resolución 0019 de 2016, Resolución 00055 de 2016.
- e. Facturación por máquina registradora POS artículo 616-1 del Estatuto tributario, Resolución 5709 de 1996, Resolución 2002 de 1997, Resolución 8998 de diciembre de 1998, Resolución 0868 de 2 de septiembre 1999; Artículo 13 Resolución 0055 de 2016, Artículo 7º Decreto 3050 de 1997, hoy Artículo 1.6.1.4.46 del decreto único reglamentario 1625 de 2016.
- f. Facturación electrónica (Ley 962 de 2005, Decretos 672 y 3327 de 2009, Decreto 1349 del 22 de agosto de 2016, Artículo 616-1 ET, modificado por el artículo 318 de la Ley 1819 de 2016; hoy Artículos 1.6.1.4.1.1 y 1.6.1.4.1.2 del DUR 1625 de 2016).
- g. Facturación por máquina registradora PLU y Facturación por máquina registradora por departamento (Resolución 0868 de 1999, Artículo 15 Resolución 0055 de 2016, Hoy artículo 1.6.1.4.25 del decreto único reglamentario 1625 de 2016, Artículo 7º Decreto 3050 de 1997, hoy Artículo 1.6.1.4.46 del decreto único reglamentario 1625 de 2016.
- h. Factura como título valor (Ley 1231 de 2008, Decretos 672 y 3327 de 2009, Decreto 1349 del 22 de agosto de 2016).

1.7. Los fundamentos de la normatividad de la facturación electrónica

1.7.1. Normatividad de la facturación electrónica. La factura electrónica es el documento o la prueba documental que soporta transacciones de ventas de bienes y/o servicios, que para efectos fiscales debe ser expedida, entregada,

aceptada y conservada en medios y formatos electrónicos.

Los obligados a facturar electrónicamente son personas naturales o jurídicas comprendidas en el ámbito del Decreto Único Reglamentario No. 1625 de octubre de 2016, Art. 1.6.14.1.10 que compiló el Decreto Reglamentario Número 2242 de 2015 y que como tal debe facturar electrónicamente en las condiciones establecidas en el mismo (Vasco Martínez, 2017).

La Ley No. 223 de 1995 “Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones”, en su artículo 37 se establece que la factura electrónica es un documento equivalente a factura.

En la Ley 962 de 2005, “Racionalización de trámites para el ejercicio de actividades por los particulares; en normas relacionadas con el Estatuto Tributario, se encuentra la del Art. 26, correspondiente a la Factura Electrónica.

En la Ley 1607 de 2012 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”

Ley 1819 diciembre 2016. Reforma Tributaria Estructural. “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Art. 616- 1 Factura o documento equivalente.

Ley 1943 diciembre 2018. Ley de reforma tributaria o Ley de Financiamiento presupuestal. “Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto y se dictan otras disposiciones” (Monsalve Tejada, 2018). La nueva legislación de impuestos afecta todo el sistema tributario nacional; esta Ley de financiación tiene un impacto financiero dentro del Presupuesto de la Nación para el año 2019, se combate estructuralmente con la salida del país de las personas y el enfrentamiento lucha contra la evasión fiscal.

Art. 16. Reconocimiento tributario de Facturación Electrónica deberán ser validadas previo a su expedición, por la DIAN o por un proveedor autorizado por esta. Art. 17. Proveedores tecnológicos, obligaciones e infracciones. Esta Ley introdujo importantes cambios en materia de facturación electrónica,

financiamiento y normas expedidas para las diversas formas de facturación.

Se describen algunos aspectos importantes que deben tenerse en cuenta de las tres últimas reformas tributarias años 2016- 2018-2019:

Ley 1819 diciembre 29 2016 de Reforma tributaria estructural. Es la Ley que permite dar el paso a facturación electrónica con validación previa.

El artículo 308 sustituye el Art. 616- 1 del E.T. Factura o documento equivalente, establece quienes son los obligados a facturar electrónicamente parágrafo transitorio 2º, se modifica este tratamiento en el sistemas de facturación al dejarlo también como la factura de venta, se indica cuáles son los documentos equivalentes a la factura de venta; por otra parte, le corresponde al Gobierno determinar y señalar, a parte de los ya conocidos como documento equivalente, que otros correspondan a documentos equivalentes a la factura de venta.

Este artículo incluye tres párrafos permanentes y dos párrafos transitorios; para dar a conocer que todas las facturas electrónicas, para su reconocimiento serán validadas previamente al momento de su expedición, por la DIAN. En el Art. 309 de la Ley se adiciona el artículo 616- 4 Proveedores autorizados, obligaciones e infracciones. Aquí se indica quien puede ser proveedor tecnológico autorizado para validar y transmitir la factura electrónica que cumpla con las condiciones y requisitos señale el Gobierno Nacional.

Ley 1943, 28 de diciembre 2018 de financiamiento presupuestal. Con base en el Art. 16 de la presente ley, el Gobierno modifico el contenido del Art. 616- 1 Factura o documento equivalente del E.T., mostrándolo de la siguiente forma: Modifíquense los párrafos 1, 2 y los párrafos transitorios 1 y 2, y adiciónense los párrafos 4, 5 y 6, y el parágrafo transitorio 3 al mismo artículo Nota. (Se sugiere consultar estas modificaciones y adiciones en el Estatuto Tributario E.T.).

Parágrafo 1. Todas las facturas electrónicas para su reconocimiento tributario deberán ser validadas previo a su expedición, por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN o por un proveedor tecnológico

autorizado por ésta. La factura electrónica sólo se entenderá expedida cuando sea validada y entregada al adquirente.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando no pueda llevarse a cabo la validación previa de la factura electrónica, por razones tecnológicas atribuibles a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN o a un proveedor tecnológico autorizado, el obligado a facturar está facultado para entregar al adquirente la factura electrónica sin validación previa. En estos casos, la factura se entenderá expedida con la entrega al adquirente y deberá ser enviada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN o proveedor tecnológico autorizado para su validación dentro de las 48 horas siguientes, contadas a partir del momento en que se solucionen los problemas tecnológicos.

Decreto 1094/96, reglamenta la facturación electrónica. Decreto 1165 de 1996, reglamenta los responsables de impuestos a las ventas. Decreto 1001/97, Art. 17 Requisitos que debe tener la factura electrónica, cuando se trate de empresas de servicios públicos domiciliarios. Decreto 570 de 1984 reglamenta IVA., se conserva factura de venta. Decreto 1747/2000, reglamenta el funcionamiento de las Entidades de Certificación Digital. Decreto 1929 de 2007, Establece quienes deben operar obligatoriamente con factura electrónica como componente facilitador de las transacciones comerciales y control a la evasión fiscal. Decreto 2242 de noviembre 24 de 2015 “Poe el cual se reglamentan las condiciones de expedición e interoperabilidad de la factura electrónica con fines de masificación y control fiscal”. Habilitación para expedir factura electrónica.

Decreto Único Reglamentario 1074 de mayo 26 del 2015 Sector Comercio, Industria y Turismo. Circulación de factura electrónica como título valor. Decreto 1349 de agosto 22 del 2016 Reglamenta la circulación de factura electrónica como título valor y señala las condiciones generales del registro de facturas electrónica y adiciona un Capítulo al decreto único reglamentario Sector Comercio, Industria y Turismo número 1074 de mayo 26 de 2015. Decreto Único Reglamentario DUR. No. 1625 de octubre de 2016 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Art. 1.6.1.4.1.1 Ámbito de Aplicación; Art. 1.6.1.4.2 El Régimen Simplificado no está en la obligación de facturar; Art. 1.6.1.4.10 Identificación del Agente Retenedor; Art. 1.6.1.4.1.10. Habilitación para expedir factura electrónica. Art. 1.6.1.4.44 Requisitos para la Procedencia de Costos. Art. 2.2.2.53.1 Reglamenta la circulación de la factura electrónica como título valor y las condiciones generales del registro de facturas electrónicas, del administrador del registro de facturas electrónicas y de los sistemas de negociación electrónica

Art. 2.2.2.53.4. Expedición de la factura electrónica. Los requisitos para la expedición de la factura electrónica como título valor corresponden a los señalados por el Decreto 2242 de 2015 o las normas que lo modifiquen o sustituyan, y a los contenidos en las disposiciones complementarias expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Resoluciones DIAN:

- Resolución 14465 de noviembre de 2007, reglamenta el decreto 1929 de 2007, por medio de esta resolución, se exige, que quienes expidan y acepten facturas electrónicas, deben reportar de manera bimensual a la DIAN un consolidado de sus operaciones, al igual que se especifican los procedimientos para generar el contenido técnico del control de las facturas y de las notas créditos en general.
- Resolución 00019 del 24 de febrero de 2016, Sistema técnico de control para la factura electrónica y su proceso de expedición y aceptación.
- Resolución 55 de julio de 2016.
- Resolución 1 de enero 3 de 2019 (Derogada por la Resolución 0030 de abril de 2019).
- Resolución 0030 del 29 de abril de 2019. La DIAN expidió la presente resolución, la cual es de inmediata aplicación y de trascendental importancia, ordena múltiples cambios obligatorios y novedades, tanto para quienes ya están expidiendo factura electrónica, como para quienes lo harán en fechas posteriores; los vencimientos se inician el 1º de mayo 2019.

La norma ordena cambios sustanciales, cuyo conocimiento y aplicación resultan perentorios e inaplazables para los responsables de expedir facturación electrónica en las organizaciones; dentro de estos cambios que se manifiestan en la resolución, podemos señalar los siguientes:

- Señala el contenido de la factura electrónica, cambiando de por sí los requisitos que tenían la facturación anterior.
- Indica para quienes tengan plataforma para despachar y recibir factura electrónica, la eliminación del correo electrónico como forma de entrega de la factura.
- Señala el contenido electrónico de las notas débito, las notas crédito y demás documentos asociados a la factura electrónica, respecto de su validación previa o no, y los requisitos para que se entiendan expedidas.
- Amplía los plazos para la iniciación en la expedición de la factura electrónica, más no para el registro como facturador electrónico.
- Deroga la Resolución 1 de 2019.
- Indica el procedimiento para habilitarse como facturador electrónico.
- Señala nuevas formas para la entrega de la factura electrónica.
- Detalla en qué consiste el proceso de validación previa y posterior de la factura electrónica.
- Indica la forma de utilización de campos opcionales en la factura electrónica.
- Enseña el contenido del código único de factura electrónica CUFE y el código único de documento electrónico CUDE.
- Marca las pautas para la validación técnica de las notas débito y crédito.
- Aclara la metodología para la utilización del servicio de facturación electrónica gratuita en la página de la DIAN.
- Expone el procedimiento técnico que se debe seguir en los casos de fallas tecnológicas.
- Brinda las características técnicas y tecnológicas para la elaboración

de la factura electrónica con nuevos requisitos.

- Otros aspectos de gran importancia y de aplicación inmediata.

1.7.2. Factura electrónica. En el año de 1996, el Gobierno reglamentó la facturación electrónica con el Decreto 1094, permitiendo desde la órbita jurídico-tributaria, facturar electrónicamente sin necesidad de hacerlo en papel, pero no tuvo acogida al existir impedimentos de tipo legal, pero sirvió como punto de partida de la legislación de la facturación electrónica. El Congreso expidió la Ley 527 de 1999 a través del cual reglamentó el comercio electrónico desde el punto de vista comercial, fiscal y judicial, permitiendo por este mecanismo emitir facturas sin que se hubiera regido por el Decreto 1094 de 1996, pero, para poder ser emitidas, era necesario que comprador y vendedor tuvieran registradas las firmas electrónicas que garantizaran la operación.

Con la Ley 962 de 2005, se dio la posibilidad de emitir facturas en forma electrónica; el Gobierno reglamentó la E- factura a través del Decreto 1929 de 2007, donde especifica las condiciones para expedir la factura bajo los lineamientos dados por el Artículo 616-1 y Artículo 618 del Estatuto Tributario, y las Leyes 527 y 962 ya mencionadas.

El Decreto 1929 de 2007 derogó el Decreto 1090 de 1996; el director de Impuestos y Aduanas Nacionales expidió la resolución número 14465 del 28 de noviembre de 2007, y se dio comienzo en forma voluntaria a la práctica de la facturación electrónica fiscal.

Los adelantos tecnológicos de las últimas dos décadas a nivel mundial, han cambiado los hábitos y la forma de realizar negocios, originando transacciones que en su origen y envío se dan en forma automática sin que intervengan procesos manuales; y por otra parte la necesidad de control por parte del Estado a los contribuyentes con el fin de reducir la evasión, y con base en las facultades de los artículos 183 de la Ley 1607 de 2012 y 684- 2 del Estatuto Tributario, el Gobierno reglamentó nuevamente la facturación electrónica con el Decreto 2242 del 24 de Noviembre de 2015 y la Resolución 00019 del 24 de febrero de 2016.

El nuevo enfoque del gobierno tiene por objetivo la masificación de este mecanismo y la obligatoriedad de facturar electrónicamente por parte del contribuyente, previa decisión del Estado de imponer la obligación a los contribuyentes por expedición de resolución. Con esta nueva reglamentación el impacto directo esperado por el fisco nacional, es una disminución de la evasión fiscal en el entorno del impuesto a las ventas IVA, en el impuesto al consumo y en el impuesto de renta (Bravo Arteaga, 2000).

Al organizar nuevamente el tema de la facturación electrónica que estaba estancado, se requiere que los sujetos obligados se adapten y actualicen en los sistemas de cómputo; el decreto 2242 de 2015 mediante el artículo 21 derogó la vigencia del Decreto 1929 de 2007 y la Resolución 14465 de 2007 a partir del Año 2018. Ahora bien, considerando la factura electrónica como soporte fiscal generado por medios digitales, reemplaza el documento físico, conservando el mismo valor legal de la factura de venta en papel y la factura de venta por computador con unas condiciones específicas de validación previa. Los códigos CUFE (Código Único de Facturación Electrónica) y el QR DIAN, permiten almacenar toda la información de la factura electrónica en formato electrónico, la cual la hace única.

1.7.3. Obligados a expedir facturación electrónica. En Colombia deberán facturar electrónicamente las personas naturales o jurídicas obligadas, los seleccionados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y quienes voluntariamente decidan adoptar el modelo o sistema electrónico de facturación; para la DIAN, los principales beneficios de facturar electrónicamente son:

1. Eliminación de riesgos de pérdida de documentos físicos.
2. Eficiencia en la gestión documental.
3. Cuidado y protección del medio ambiente.
4. Consulta en línea.
5. Facilidad en las transacciones.
6. Mejoras en la trazabilidad y seguridad de operaciones.
7. Mejoras en la gestión de cobro.

8. Ahorro en costos de impresión, despacho, y almacenamiento.
9. Procesos administrativos más rápidos y eficientes.
10. Integración de procesos misionales, logísticos, contables, financieros y administrativos.
11. Mejoras en la relación vendedor/ cliente/proveedor; entre otros.

La emisión electrónica de facturas, notas crédito y débito y acuse de recibido, pueden realizarse a través de: a). Una solución de facturación electrónica dispuesta por el responsable de facturar y b). Un proveedor tecnológico autorizado por la DIAN.

Con base en lo establecido en la Ley 1819 de Reforma Tributaria Estructural del año 2016, los contribuyentes que están obligados a declarar el Impuesto a las Ventas- IVA y el Impuesto al Consumo-Imptoconsumo, deberán facturar electrónicamente a partir del 1 de enero de 2019. De acuerdo con el Artículo 1º del decreto 2242 de 2015 en el ámbito de aplicación, el texto señala que, el decreto aplica a:

1. Las personas naturales o jurídicas que de acuerdo con Estatuto Tributario tienen la obligación de facturar y sean seleccionadas por la DIAN para expedir factura electrónica” (Obligados directos).
2. Las personas naturales o jurídicas que de acuerdo con el Estatuto Tributario tienen la obligación de facturar y opten por expedir factura electrónica” (Obligados indirectos).
3. Personas que no siendo obligadas a facturar de acuerdo con Estatuto Tributario y/o decretos reglamentarios, opten por expedir factura electrónica” (Voluntarios).

Quiénes se encuentran obligados a facturar electrónicamente serán sancionados por el incumplimiento en los términos y/o condiciones establecidas en este decreto para la adopción y expedición de la facturación electrónica, de conformidad con los artículos 684-2 y 657 del Estatuto Tributario y el artículo 183 de la Ley 1607 de 2012.

La DIAN mediante resolución de carácter general seleccionará de manera gradual las personas naturales o jurídicas que deberán facturar

electrónicamente de acuerdo con la clasificación de actividades económicas asignada por la administración tributaria a través de la Resolución 000139 de 2012 y las que la modifiquen o sustituyan, para los diferentes sectores de la economía.

1.7.3.1. Obligados directos. Son las personas naturales o jurídicas que de acuerdo con Estatuto Tributario tienen la obligación de facturar y previamente sean seleccionados por la DIAN para expedir facturación electrónica. Son aquellos contribuyentes que previamente son seleccionados por la DIAN para facturar electrónicamente y la entidad lo hace teniendo en cuenta lo establecido en el Artículo 10º del Decreto 2242 de 2015, reglamentado por la Resolución No. 00019 de 2016, de carácter general, la cual señala a las personas naturales o jurídicas que están obligadas a facturar electrónicamente, con vinculación gradual a la nueva responsabilidad.

Los criterios de su selección determinados por la DIAN se realizan según la clasificación de actividad económica, tipo de contribuyentes, topes de ingresos, patrimonio, volumen de operaciones, nivel de tributación y de riesgo tal como lo indica el artículo 14 de la Resolución No. 00019 de 2016.

1.7.3.2. Obligados Indirectos. Las personas naturales o jurídicas que de acuerdo con el Estatuto Tributario tienen la obligación de facturar y opten por expedir factura electrónica. Las personas naturales o jurídicas que sin ser señalada como obligada a facturar electrónicamente por la resolución de la DIAN., pueden optar con una solicitud radicada ante la administración de impuestos expresando su deseo de facturar electrónicamente.

1.7.3.3. Voluntarios. Personas que no siendo obligadas a facturar de acuerdo con Estatuto Tributario y/o decretos reglamentarios, opten por expedir factura electrónica. Cuando el contribuyente no está obligado ni mucho menos sea seleccionado por la DIAN para facturar electrónicamente, puede elevar una solicitud y manifestar la libre voluntad de facturar electrónicamente. Para este caso debe presentar la solicitud ingresando sus datos al sistema a través de la página Web de los servicios informáticos de la DIAN, en la cual deja sentado abiertamente su voluntad de acogerse a

este procedimiento o sistema de facturación electrónica y aceptar realizar todos los pasos necesarios para obtener su habilitación como facturador electrónico. Esta opción está contemplada en el Artículo 14 de la Resolución No. 00019 de 2016.

En cualquier caso, las personas naturales o jurídicas deberán cumplir con el procedimiento de habilitación previsto en el artículo 10º del Decreto 2242 de 2015. Una vez agotado el mismo, deberán expedir factura electrónica en condiciones señaladas en decreto y, en adelante, no podrán expedir, si fuere el caso, la factura electrónica a que se refiere el Decreto 1929, 2007, ni la factura por computador prevista en el artículo 13 del Decreto 1165 de 1996, ni la factura por talonario.

1.8. Objetivos en la implementación de la factura electrónica

En la tributación nacional, el incumplimiento de las obligaciones fiscales, es un hecho que se ha generalizado en los contribuyentes al no satisfacer la presentación de la declaración tributaria junto con el pago de los impuestos, sanciones e intereses moratorios, teniendo una repercusión porcentual significativa de participación en el recaudo de tributos dirigidos al tesoro público del Estado. Valorando la anterior circunstancia, surgen en los últimos años las reformas tributarias estructurales del gobierno, fortaleciendo los mecanismos para la lucha contra la evasión, elusión y el contrabando. Se están estableciendo con estas reformas que el sistema tributario sea más equitativo, eficiente y de simplificación (Vasco Martínez, 2018).

Para esto, el Gobierno se propuso el diseño de una de las políticas más importantes en materia tributaria, los llamados sistemas técnicos de control fiscal y las estrategias de fiscalización tributaria; dentro de estas medidas regulatorias o políticas de fiscalización, está la gestión del control en los sistemas de facturación electrónica en línea, por ser este el comprobante fiscal electrónico que da constancia de las transacciones del contribuyente.

A través de la implementación del sistema de facturación electrónica, el Gobierno establece unos objetivos claros de control fiscal que se traducen

en beneficios para el contribuyente, siendo que se constituye en mecanismo jurídico de control para reducir la evasión de impuestos (Parra et al., 2010). Desde el punto de vista del facturador electrónico, la implementación de este procedimiento en línea, debe traducirse en una simplificación de trámites y manejo de papeles físicos y en una reducción de costos administrativos y operativos, generando un ahorro de consumo de papelería, espacio y almacenamiento físico, lo que trae consigo un aporte valioso para el hábitat del medio ambiente al implementar una cultura ciudadana de cero (0) papel.

En lo referente a la gestión tributaria, el proceso de capturar y recibir documentos electrónicos trae ventajas importantes para la administración y la gestión tributaria ya que puede realizarse las revisiones y auditarlas sin necesidad de solicitar en fechas futuras documentos físicos al usuario. La gestión tributaria, al disponer de información en los medios electrónicos, podrá realizar procesos de fiscalización más eficaces, ya que disminuye la posibilidad de aumentar documentación ficticia, y da como resultado que se fortalezca el control de los comprobantes fiscales, haciéndolo más consistente, coherente e integral, permitiendo los cruces automáticos de información del contribuyente con terceros.

Desde el punto de vista del gobierno, la implementación de la facturación electrónica implica una mayor cobertura en la expedición de documentos electrónicos para los procesos de los sectores productivos de la economía y usuarios externos a la administración de impuestos y contribuir con el proceso de racionalización y optimización de recursos técnicos y operativos. Además, genera mayor confianza y transparencia en el ciudadano y una oportunidad de mejora en el control de las operaciones del Estado y el fortalecimiento del mercado electrónico.

En la Ley 1607 expedida en el año 2012 en su artículo 183, se establece que el Gobierno podrá instaurar tecnologías adecuadas para el control fiscal con el fin de combatir la corrupción, elusión, fraude, evasión y el contrabando, para lo cual podrá determinar sus controles, condiciones y características, así como los sujetos, sectores o contribuyentes obligados a adoptarlos, que

les permita tener una sana y transparente administración. Es responsabilidad de la DIAN dar una mayor cobertura y controlar fiscalmente los procesos de facturación electrónica.

Con el proyecto de implantar el régimen impositivo de la E- facturación, el gobierno fortalece el mercado digital o el comercio electrónico nacional e internacional, de facilitar e impulsar los cambios de procesos a la modernización de sus estructuras fiscales incorporando los avances de las tecnologías robustas en las organizaciones, en las PYMES, microempresas, negocios y grandes empresas (Grandes contribuyentes); mediante la cual va a impactar en el mejoramiento de la eficiencia y competitividad de los negocios y sus prácticas comerciales. Por otra parte, se vincula a la cuarta revolución industrial, que tiene como componentes de formación la innovación, mundo digital, internet de las cosas, inteligencia artificial, empoderamiento, emprendimiento, educación, negocios de mercados virtuales.

Para el consumidor o cliente potencial, el uso de la facturación electrónica representa efectuar el seguimiento y la comprobación de la compra por parte de ellos mismos respecto al tipo de bien o consumo final que realizan. La vigencia de las normatividades en materia de facturación electrónica produce cambios sustanciales de aseguramiento, mejoramientos internos y externos y se obtienen resultados positivos que facilitarán las funciones prescritas a la dirección tributaria. Adicionalmente, el documento electrónico adquiere un carácter de autenticidad y seguridad como soporte legal para establecer la procedencia de las deducciones, costos, ingresos y gastos permitidos.

1.9. Factura electrónica como título valor

La factura electrónica adquiere la calidad de título valor cuando cumple la norma fiscal. Son las emitidas con base en los requisitos establecidos en el decreto 2242 del 2015 y en lo estipulado en la resolución DIAN 0019 del 2016. Este decreto reglamenta las condiciones de expedición e interoperabilidad de la factura electrónica con fines de masificación y control fiscal.

Las facturas electrónicas como título valor deben llevarse en el registro

Oficial de facturas electrónicas, su aceptación debe ser conforme a lo estipulado en el artículo 2.2.2.53.5 del DUR 1074 de 2015 del Ministerio de Comercio Industria y Turismo, el cual fue a su vez adicionado mediante el decreto 1349 de 2016, que remite al Artículo 3º del Decreto 2242 de 2015 en el cual se establece los requisitos para la expedición de la E- factura. El artículo 1º del decreto 1349, adiciona un capítulo al DÚR antes mencionado, Circulación de la factura electrónica como título valor, adicionado en los artículos 2.2.2.53.1 y 2.2.2.53.4.

“Artículo 2.2.2.53.1 Objeto. El presente capítulo tiene por objeto reglamentar la circulación de la factura electrónica como título valor y las condiciones generales del registro de facturas electrónicas, del administrador del registro de facturas electrónicas y de los sistemas de negociación electrónica y Artículo 2.2.2.53.4 del Decreto Único Reglamentario 1074 del 2015. Expedición de la factura electrónica. Los requisitos para la expedición de la factura electrónica como título valor corresponden a los señalados por el Decreto 2242 de 2015 o las normas que lo modifiquen o sustituyan, y a los contenidos en las disposiciones complementarias expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

1.10. Las facultades de las autoridades fiscales

Las facultades otorgadas a las autoridades tributarias se pueden ejercer por medio de las funciones de investigación, inspección, control, vigilancia y fiscalización para determinar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos de los tributos, contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente.

La administración tributaria en Colombia es descentralizada en el territorio de la república y sus seccionales locales están en la mayoría de las grandes capitales de las ciudades del país, y tienen por objeto administrar todos los tributos del orden nacional, especialmente aquellos representados por los impuestos sobre la renta y sus complementarios de ganancias ocasionales, impuestos de normalización tributaria e impuesto a las ventas- IVA y el impuesto al consumo.

Las autoridades tributarias representada por la DIAN, están investidas de facultades legales otorgadas por las leyes tributarias emitidas por el Congreso de la República, en uso de esas facultades legales podrán realizar para su aprobación y verificación las funciones de control, visitas de inspección, investigación, vigilancia y fiscalización, de conformidad con el artículo 684 del Estatuto Tributario.

Respecto a la implementación de la facturación electrónica y su aplicación correcta; la gestión de control y fiscalización a desarrollar por parte de la administración tributaria se dará en línea con el contribuyente responsable, el proveedor tecnológico autorizado y el consumidor o usuario final de bienes y servicios.

Las autoridades tributarias podrán verificar con el sistema de la facturación electrónica en línea la veracidad e integridad de las operaciones comerciales y aquellos hechos económicos que soportan transacciones de ventas de bienes y prestación de servicios que generan impuestos a favor del fisco.

El uso de las tecnologías adaptadas a los procesos de facturación electrónica en las empresas colombianas, se muestra en forma dinámica, coherente y directa y diferente con respecto a los antiguos diseños de formatos en los sistemas de facturación se daban de forma manual y por computador, que cumplen exigencias de requisitos que facilitan la gestión tributaria administrativa y de operación de la “DIAN”.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, con base en las leyes tributarias vigentes y en desarrollo de sus normas reglamentarias podrán realizar entre otras, las siguientes funciones:

- Designar y suspender la calidad de agente retenedor de IVA, realizar las visitas de inspección de fondo al contribuyente y de terceros, velar por el cumplimiento legal de ley de la implementación de facturación electrónica y sus condiciones fiscales; implantar los sistemas técnicos de control.
- Impartir autorización de resolución para numeración de facturación; masificar la obligatoriedad de la facturación electrónica y su

reglamentación; disminuir los índices de la evasión en el IVA y el impuesto de renta.

- Sancionar al contribuyente por no enviar la facturación electrónica; contribuir con la sostenibilidad de las finanzas públicas del Estado colombiano; Gestionar y diseñar los sistemas automáticos de control; verificar las operaciones del contribuyente en el proceso de fiscalización y determinación legal de los tributos.
- Aportar al mejoramiento de la competitividad del país, fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, desarrollar las mejores prácticas de gestión de buen gobierno corporativo para aumentar los niveles de confianza y credibilidad.
- Cumplir y hacer cumplir las normas que regulan los regímenes y procedimientos tributarios aduaneros y cambiarios; sancionar las infracciones a la legislación tributaria conforme a las normas vigentes, adelantar acciones, imponer la obligación de facturar electrónicamente a los contribuyentes mediante resolución.
- Revisar comprobantes electrónicos como notas crédito y notas débito, remisión y nota de despacho; percatarse que el contribuyente este cumpliendo con la obligación de facturar electrónicamente, verificar que la factura electrónica es un comprobante válido en las transacciones comerciales, verificar a otro obligado a facturar electrónicamente, verificar las transacciones electrónicas comerciales.
- Aplicar el procedimiento de reconocimiento de habilitar las facturas electrónicas por validación previa, fortalecer el sistema de control de los comprobantes tributarios, potenciar un control más consistente y estricto entre los distintos impuestos que administra y realizar los cruces masivos automáticos de información y la exógena entre contribuyentes sector público y privado y realizar las auditorías integrales fiscales del caso.
- Reglamentar la factura electrónica de venta y los documentos equivalentes, con indicación de requisitos del Artículo 617 del Estatuto Tributario, que deban aplicarse en cualquier sistema de facturación, o

adicionarán los que considere conveniente. Controlar a los vendedores responsables de IVA al discriminarlo en la factura electrónica y al comprador cuando lo toma como impuesto descontable en la declaración de IVA.

Al respecto Hoyo Ramírez (2017), expresa un resumen de los quehaceres de la administración tributaria, plasmados así: La Administración Tributaria podrá establecer las condiciones, los términos y los mecanismos técnicos y tecnológicos para la generación, numeración, validación, expedición, entrega al adquirente y la transmisión de la factura o documento equivalente, así como la información a suministrar relacionada con las especificaciones técnicas y el acceso al software que se implemente, la información que el mismo contenga y genere y la interacción de los sistemas de facturación con los inventarios, los sistemas de pago, el IVA, el impuesto nacional al consumo, la retención en la fuente que se haya practicado y en general con la contabilidad y la información tributaria que legalmente sea exigida (Artículo 616- 1 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1819 de 2016).

1.11. La Factura electrónica como documento digital

El gobierno por iniciativa propia implantó el sistema de facturación electrónica digital basado en tecnología digital un poco más compleja y avanzada que la que actualmente se le aplica a la emisión de facturación por computador y facturación impresa en papel, previamente autorizadas mediante formatos previos de solicitud. El modelo de facturación electrónica es un sistema virtual en línea que establece legitimidad, autenticidad e integridad en los comprobantes y documentos electrónicos digitales. Las facturas electrónicas que se expidan deben ser validadas previamente por la DIAN, que garantiza el origen e integridad de la factura electrónica.

Los avances tecnológicos en su sano uso y aplicación nos han permitido que se realicen las transacciones de manera digital, entre un comprador y un vendedor y un tercero denominado proveedor tecnológico autorizado previamente por la DIAN, y las otras formas de negociar y transar bienes y servicios dentro de la economía nacional.

La factura electrónica fue implementada en Colombia a través del Decreto 2242 de 2015, y se define como “un documento que soporta transacciones de venta de bienes y/o servicios y que operativamente tiene lugar a través de sistemas computacionales y/o soluciones informáticas permitiendo el cumplimiento de las características y condiciones en relación con la expedición, recibo, rechazo y conservación”. La factura electrónica en lenguaje informático es un archivo intangible que contiene información fiscal del contribuyente, de las transacciones comerciales de venta de bienes y servicios que anteriormente se elaboraba a través de una factura en papel.

Ahora, esta factura es generada electrónicamente y transmitida en tiempo real por la empresa privada a la dirección de impuestos nacionales; sin esta factura electrónica no se puede realizar el proceso administrativo y operativo de venta del bien o del servicio, ni mucho menos realizar el despacho y entrega de la mercancía vendida. La factura electrónica es un documento fiscal y comercial que se constituye en uno de los pilares determinantes para el control de la evasión fiscal en el país, lo cual ha llevado a realizar los ajustes de las normas fiscales para evolucionar conjuntamente con la forma comercial de la sociedad.

En el ordenamiento tributario vigente se ha indicado quienes son los obligados, voluntarios y no obligados a llevar facturación electrónica y documentos equivalentes a la factura de venta y los otros aspectos y asuntos de contenido, condiciones y requisitos formales que debe presentar la factura electrónica; y en forma discrecional, previa disposición el Estado impondrá la obligatoriedad de facturar a los contribuyentes mediante resolución.

La factura electrónica es una representación digital informática de un documento legal soporte y con reconocimiento tributario, que se genera con herramientas tecnológicas electrónicamente y que reemplaza a la factura tradicional en papel y a la diseñada y emitida por computador, la cual ostenta la condición de documento virtual que permite dar validez fiscal a operaciones comerciales efectuadas entre los comerciantes, comerciante y entidades públicas y usuarios final a través de documentos emitidos por

vía internet electrónicamente y que cuentan con un soporte del mismo tipo a la forma tradicional, pero con una complejidad integral de mayor control tributario.

La factura electrónica no es más que la misma factura impresa en papel o generada por computador como se conoce solo que está en formato digital XML, con un sello y unas especificidades únicas y de firma electrónica que garantiza su autenticidad, originalidad y con reconocimiento de validez fiscal. Definida la obligatoriedad de la facturación electrónica en Colombia, el Gobierno ha establecido que los grandes contribuyentes tendrán que hacerlo entre junio y septiembre del 2018 y las demás empresas, gradualmente, a partir del 1 de enero del 2019, cuando sean responsables de declarar y pagar IVA e impuestos al consumo.

Una de las medidas más importante con que se cuenta en la administración tributaria, es la del control a la facturación cuando se generan ventas y prestación de servicios, siendo este el documento de verificación en el que se constata la realización de las operaciones económicas y los hechos que generan el impuesto.

El control que ejerce las autoridades tributarias en el cumplimiento a la obligación de expedir la facturación electrónica en línea originada de procesos computacionales o en la emisión de los documentos equivalentes a factura de venta, cuando se realiza en forma eficiente, oportuna y eficaz, produce efectos de mejoramiento en la conducta y conciencia tributaria de los contribuyentes.

La facturación electrónica se registra inmediatamente en la contabilidad fiscal de los contribuyentes y voluntarios, es el soporte legal que se desprende de los hechos económicos de las operaciones que se realizan con terceras personas jurídicas y naturales, que originan cambios en la actividad organizacional reflejando contablemente todos los ingresos para establecer con exactitud la utilidad fiscal o excedentes fiscales definitivos a gravar con impuestos. Cuando se expidan facturas electrónicas se va utilizar conexas a estas facturas las notas débito y la notas crédito de aumentos y disminuciones

de operación que lo dispuso el artículo 3º y artículo 5º del decreto 2242 de 2015, compilado por el DUR de octubre de 2016, Art. 1.6.1.4.1.3., y Art. 1.6.1.4.1.5.

1.12. La experiencia externa sobre la facturación electrónica

A nivel mundial, la experiencia disponible en el uso de facturación electrónica aparece implementada en algunos continentes, con resultados exitosos; con el correr del tiempo se ha avanzado en el continente americano. Se revelará ahora con este trabajo de investigación como este procedimiento se ha ido implementando en los diferentes países de América Latina y Norte América y los efectos que se ha obtenido. En América Latina, el uso de las tecnologías que incursa el registro de las operaciones de facturación electrónica se ha ido estableciendo cada vez más en las operaciones de las empresas que han visto las ventajas y beneficios que proporciona la utilización de esta herramienta, entre ellas una reducción de costos en los procesos productivos, timbraje de factura en papel, seguridad, autenticidad, conservación, etc., es por ello, que la facturación electrónica en América Latina se vuelve una realidad para generar ahorros en las empresas y lograr mayor eficiencia; como también se generan ahorros para los gobiernos y entidades gubernamentales y privadas.

En América el primer país que la ha implementado es Estados Unidos de, luego Chile en Sur América, en segundo lugar, México seguido de Brasil y Argentina. Este sistema de facturación es una implementación de carácter global impulsado en la agenda de un creciente número de gobiernos alrededor del mundo. De manera resumida, se expondrán casos de experiencias internacionales que ya se han vivido en diferentes países que han adoptado el modelo de la facturación electrónica con resultados exitosos y que podrían tenerse en cuenta dichas experiencias para implementarla en el contexto colombiano.

A continuación, se detalla la fecha de inicio de estas actividades, el proceso de instrumentalización que se ha seguido en la implementación del sistema de facturación, así como los resultados que se ha obtenido luego de algún tiempo de experiencia.

2. El modelo de facturación electrónica en Norte América y América Latina

2.1. Primer Caso EE. UU

En Estados Unidos, se estima que aproximadamente la cuarta parte de las empresas emiten las facturas electrónicas, y que en su versión 2004 dicha proporción incrementará en un 35%. Cabe destacar que en este país existe una cultura con tendencia más proclive a realizar sus compras de bienes y servicios y pagos utilizando internet, y que, a diferencia del caso chileno en Suramérica, las transacciones económicas realizadas no son controladas exhaustivamente por la autoridad tributaria del gobierno. Aunque la factura electrónica como sistema en línea para fiscalizar las relaciones entre las empresas por parte del Estado, está cada vez más asentada en todo el mundo; en Estados Unidos este sistema por facturación se encuentra todavía en una condición muy inicial respecto a los países latinoamericanos y europeos.

Esa es una de las principales conclusiones que se extraen del último informe de Billentis sobre la situación de la facturación electrónica en el mundo. Pero ¿por qué la principal potencia mundial encuentra frenos para adoptar esta tecnología?

Una de las principales causas es que la percepción de la facturación electrónica, no es la misma que la que se tiene en otras partes del mundo, como los vecinos países latinoamericanos, en estos, la factura electrónica se identifica como un documento de datos estructurados con validez legal y fiscal que requiere de unas determinadas condiciones de seguridad como la firma electrónica.

El estudio de Billentis señala que dos tercios de las empresas estadounidenses envían facturas en PDF a través de su e-mail, pero menos de un 20% emplea tecnología para la transferencia de datos como el EDI (Intercambio electrónico de datos), o aplica procesos de encriptación de los datos como la firma electrónica.

Además, la digitalización en los procesos de gestión empresarial todavía no está demasiado extendida entre las compañías, algo que frena la adopción de otros sistemas como la facturación electrónica. En parte, esto se produce

porque, tal y como afirma Billentis, los presupuestos que se destinan a la tecnología siguen siendo limitados, algo que en general se puede aplicar a otras zonas del planeta, aunque con la diferencia, que en otras regiones, si existe un impulso por parte del Estado- Gobierno, en forma de legislación positiva que empujan a las empresas del mundo y a los negocios económicos Micros pymes a una implementación de carácter obligatoria en los modelos de facturación electrónica.

2.2. Segundo Caso Chile.

Chile, implementó el esquema de facturación electrónica a partir del año 2003, de manera voluntaria para los contribuyentes que se postularan a él y eran debidamente autorizados por notificación con su correspondiente resolución expedida por la administración tributaria chilena, lo que permitió incorporar gradualmente de acuerdo con sus necesidades empresariales y se les permitió a las empresas que podrían continuar expidiendo las facturas de la forma tradicional en papel.

Los resultados de la implementación del sistema por facturación, luego de la normatividad que estableció la obligatoriedad de llevar los registros de la facturación electrónica, a partir de noviembre de 2014 a abril de 2017, se pudieron obtener en el sondeo, las siguientes cifras que fueron extraídas de la página Web del Servicio de Impuestos Internos (SII): Durante 2016 se inscribieron en factura electrónica 217.728 empresas, un 303% más que el año anterior; De los contribuyentes inscritos durante 2016, el 89,5% lo hizo a través del Sistema de Facturación Gratuito del SII; Durante 2016 se emitieron 428 Millones de documentos tributarios electrónicos; La participación de la factura electrónica ya supera el 88% respecto al total de facturas emitidas en el país.

En boleta electrónica se incorporaron 3.120 empresas durante 2016, un 168% más que el período anterior, alcanzando un total de 6.771 inscritos. Los resultados que se han obtenido en Chile son positivos ya que su objetivo es lograr mayor dinamismo en la economía.

La facturación electrónica ha permitido obtener mejoras continuas en los procesos de negocios de los contribuyentes, disminuir sustantivamente los costos del proceso de facturación y ha facilitado el desarrollo del comercio electrónico en el país, contribuyendo de esta manera a impulsar la agenda tecnológica y de modernización de Chile.

En Chile, el país con mayor avance al respecto, se estimó que el uso de factura electrónica permitiría ahorros del 80 por ciento sobre los costos de factura tradicional, en áreas como impresión, despacho, almacenamiento físico y eventuales pérdidas de documentos; los ahorros con su uso masivo se calculan en 340 millones de dólares. Actualmente el 38% de todas las facturas que se emiten en Chile son digitales y más de veintiún mil compañías se encuentran autorizadas para facturar electrónicamente.

2. 3. Tercer Caso México y Brasil

2.3.1 México. El modelo de factura electrónica. Su fecha de inicio fue 2006 y su proceso de instrumentación arranca con la facturación electrónica que es el reemplazo digital de un comprobante fiscal digital (CFD), que está apegada a los esquemas definidos por el Servicio de Administración Tributaria (SAT). A partir del 28 de junio 2006, se determinaron las normas de regulación para que se pueda realizar los servicios de emisión y envío de los comprobantes fiscales digitales. El uso de la factura electrónica en México ha brindado mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, así como al Servicio de Administración Tributaria, en una “medida de mayor seguridad jurídica.

A partir del 1º de enero 2011, se estableció el uso obligatorio de la factura electrónica, de acuerdo con las reformas al Código Fiscal de la Federación. Para la implementación de la factura electrónica, México se basó en algunos países que ya contaban con esta forma de comprobar ingresos y egresos, tal como es el caso de Chile; la factura electrónica dio sus primeros pasos en 2004, cuando el SAT creó el marco legal que definió el CFD Comprobante Fiscal Digital. En poco tiempo, el uso del CFD se ha convertido en obligatorio en la contabilidad electrónica, utilizado en el 100% de las transacciones

económicas; este éxito ha propiciado que los gobiernos de Latinoamérica que trabajan en la implementación de la facturación electrónica tomen como referencia el sistema establecido en México.

El sistema de facturación electrónica es un ejemplo de éxito gracias a su difusión, que le ha permitido alcanzar en muy pocos años a toda la sociedad mexicana; en este sentido, México, junto con Chile y Brasil, son los países más avanzados en Latinoamérica, tal es así que en ellos se inspiran los países que están abordando sus proyectos de facturación electrónica.

Los resultados acerca del uso de la facturación electrónica emitida en este país es que se ha generado un ahorro en la preservación del medio ambiente, ya que la factura disminuye el uso del papel; al utilizar las facturas electrónicas se espera obtener: El ahorro que genera utilizar facturas electrónicas repercutirá en mejoras en competitividad y productividad de las empresas mexicanas; ciclos de cobranzas reducidos significativamente al hacer llegar inmediatamente el comprobante fiscal digital al cliente; simplificación de la logística interna del negocio o empresa, mejora la experiencia del cliente y sus proveedores al ser más eficiente la entrega de su comprobante fiscal digital; reducción de papel, envío, almacenamiento e impresión de documentos fiscales; no se pierden las facturas o comprobantes fiscales digitales (CFD) al emitir facturas electrónicas.

2.3.2 Brasil. La factura electrónica: una herramienta eficaz contra la evasión de impuestos. Su fecha de inicio es 2006 y su proceso de instrumentación arranca con un plan piloto voluntario en donde participaron empresas grandes y pequeñas en la cual la facturación electrónica comenzó a funcionar en sustitución a la factura en papel; el gobierno analizó el plan piloto y lo modificó adecuándolo para que se logre una mayor eficacia en las actividades productivas y comerciales del país.

El proceso de instrumentación de la factura electrónica en este país se desarrolló en tres (3) grandes fases que incorporan a Estados y sectores específicos agregando en cada fase a sectores adicionales y se comenzó con el sector de la industria gráfica, luego otros segmentos de mercado en el sector y por último otras industrias. La implementación de la facturación electrónica ha

contribuido a reducir la tasa de evasión de impuestos del 32% al 25% del monto total que debería pagar el sector privado de impuestos, según el Instituto Brasileño de Planeamiento Tributario; el cual estima que el país tendrá la menor tasa de evasión de la región dentro de 5 años y en 10 alcanzaría los niveles de los países desarrollados.

Un estudio publicado por el Instituto para el Desarrollo de la Venta Minorista señala que la facturación electrónica ha contribuido a reducir la informalidad del 55% al 40% en la última década. Son resultados alentadores, obtenidos como resultado del proyecto PROFISCO, a través del cual el BID apoyó la implementación de la factura electrónica en los estados brasileños. Se incrementó la recaudación tributaria debido a que disminuye la evasión fiscal de impuestos y los contribuyentes en general lo aceptan como un proyecto generoso y exitoso para el país.

En poco tiempo la implementación de la factura electrónica ha mostrado su efectividad para combatir la evasión tributaria. Se trata de una revolución tecnológica que en este país ha permitido al gobierno mejorar la recolección de información sobre las transacciones económicas, retener impuestos y cruzar datos para fortalecer la función de fiscalización. En Brasil, la autonomía tributaria de los gobiernos sub-nacionales generaba una balcanización de las administraciones hacendarias estatales y con ellos se generaba una multiplicidad de rutinas de trabajo, una pesada burocracia, un limitado intercambio de informaciones y una falta de compatibilidad entre los datos económicos y fiscales de los contribuyentes.

Para el gobierno federal dicha dispersión de la información en torno a las acciones de los contribuyentes en distintos territorios dificultaba el control fiscal para identificar estrategias de evasión y otros ilícitos tributarios; en este contexto el costo privado y público del cumplimiento tributario era alto, desincentivando la inversión y la creación de empleos. Así, entonces, la factura electrónica surgió como una respuesta para atender la determinación constitucional de integrar las administraciones tributarias entre Estados con el Gobierno Federal para resolver esta problemática.

3. La Gestión tributaria local puesta en el Distrito de Barranquilla

3.1. Alternativas de medidas de control, fiscalización y visitas de seguimientos

Para efectos tributarios, deben establecerse alternativas de medidas de control local, fiscalización y visitas de seguimientos en el área del distrito a las unidades de negocios, empresas y personas naturales y jurídicas para prevenir el flagelo de la evasión fiscal en el distrito de Barranquilla, verificando el sistema informático de registros obligatorios del sistema de facturación electrónica con validación previa establecida por las autoridades tributarias nacionales.

El fortalecer los controles tributarios locales con las políticas fiscales tienen como propósitos el detener y disminuir el crecimiento de la evasión fiscal tendientes a impulsar ciertas restricciones e incentivos para condicionar el comportamiento de los individuos que aportan sus contribuciones y los -sujetos pasivos- que les toca tributar, considerando que no todos reaccionarán de la misma manera ante una medida de política fiscal bien agresiva; sin embargo estamos seguros que las medidas de control y políticas fiscales que impongan castigos de condena carcelarias y penas de muerte pueden mejorar el cumplimiento real de las obligaciones fiscales y de esta forma se incrementa los recaudos de los ingresos tributarios del distrito de Barranquilla.

46

3.2. La administración tributaria nacional

La administración tributaria nacional para los momentos actuales y en ejercicio de sus funciones legales y competencias otorgadas, debe crear un fortalecimiento más exhaustivo y profundo para la gestión integral administrativa y operacional en el ámbito tributario, mayor capacidad orgánica y estructural de niveles jerárquicos, utilizando las herramientas tecnológicas especializadas de última generación a su disposición de trabajo, de los instrumentos jurídicos que les da la Ley para el proceso de fiscalización

e investigaciones permitidos y seguimientos que tengan una hoja de ruta a seguir.

Implementar las políticas institucionales fuertes, convincentes y los controles internos contundentes y efectivos colocados en las distintas áreas, campos y escenarios fiscales que les corresponde ahondar mediante las facultades y competencias de leyes otorgadas, todo para observar e individualizar responsabilidades y corregir aquellos comportamientos y conductas inesperadas, que ocurren en usuarios evasores y defraudadores que disminuyen los ingresos estatales del presupuesto nacional y de una manera precisa detectarlos con sus verdaderas pruebas contundentes, fehacientes y así poder determinar con medidas fuertes en sancionarlos de acuerdo con el régimen y procedimiento sancionatorio actual de la legislación tributaria colombiana.

La administración fiscal entre otras cosas también deberá pensar en incrementar el pie de fuerza de la gestión tributaria que se realiza en la etapa fundamental y prioritaria de fiscalización cuando se crean nuevas empresas con las mismas intenciones por los mismos fundadores o dueños y en asocio con otras personas o en compañía con otros inversionistas, con la finalidad de dejar en la práctica y en modo quieto, las llamadas sociedades inactivas que tienen deudas con el fisco.

4. La Gestión tributaria y el proceso de facturación electrónica

4.1. La Factura electrónica: una herramienta eficaz puesta al servicio tributario contra la evasión fiscal

Para las autoridades fiscales nacionales es un claro avance de la modernización de los sistemas informáticos para mantener los registros oficiales tributarios de las personas naturales y jurídicas que tributan y de las que no tributan; el adoptar el esquema de facturación electrónica podrá prevenir de manera sustancial la evasión que infringen los evasores por acción u omisión, prácticas indebidas en procesos de facturación convencional de

ingresos por ventas y servicios al entregarlas sobre la base de operaciones ficticias a los contribuyentes, comerciantes, obligados y no obligados a facturar, implica colocarles un obstáculo o cuello de botella que se deriva del uso de documentos auténticos digitales.

El obligado directo, indirecto o voluntario deberán enviar las facturas electrónicas de ventas o de prestación de servicios a la DIAN, entidad que realizará el control tributario y la validación previa a cada una. Con el proyecto de implementación de facturación electrónica, el gobierno fortalece el mercado digital o comercio electrónico nacional e internacional; impulsa a las empresas a que se incorporen con tecnologías de última generación al mercado económico globalizado, para que sean más competitivas, eficientes y sostenibles.

Las empresas de los distintos sectores económicos colombianos tendrán la oportunidad de reducir los costos de operación, producción y administración y podrán mejorar sus estrategias de negocios y prácticas comerciales cotidianas por Internet.

4.2. Análisis de las políticas institucionales encaminadas a la reducción de la evasión fiscal

El Estado es quien ejerce el control fiscal a los contribuyentes obligados a emitir la facturación electrónica y a los no obligados y voluntarios, con la finalidad de reducir la evasión fiscal; con base en el Art. 183 de la Ley 1607 2012 y el Art. 684- 2 del Estatuto Tributario; el Gobierno reglamentó el Sistema de facturación electrónica con el Decreto No. 2242 del 24 de noviembre de 2015 y la Resolución DIAN No. 0019 del 24 de febrero de 2016

Con esta reglamentación el impacto esperado por el fisco nacional, fue una disminución de la evasión en el impuesto a las ventas, en el impuesto nacional al consumo y en el impuesto de renta y complementarios de ganancias ocasionales. Una vez aplicado el procedimiento de habilitación previa de facturación electrónica de la DIAN, se erradicará toda posibilidad por parte del contribuyente de utilizar la documentación falsa de los hechos económicos.

La Omisión de facturas en las ventas que se realicen, a sabiendas de

disposiciones que establecen obligación de expedirlas, deriva la necesidad de fortalecer controles más robustos, estrictos y específicos para documentos comerciales legales a documentos electrónicos virtuales, coherentes con los impuestos nacionales y aplicar los cruces masivos de información en línea entre las entidades y reportantes del sector público y privado.

CONCLUSIONES

Combatir la evasión no es tarea fácil pero tampoco es imposible, el gobierno desde hace varias décadas ha emprendido con decisión la lucha frontal para contrarrestar la evasión fiscal alrededor de los diferentes impuestos, IVA, Impuesto al Consumo, Renta y Complementarios, Riqueza y Patrimonio. Es así como ha tramitado ante el Congreso de la República sus reformas tributarias.

Al término de la investigación se conoce la evolución de la facturación en papel y su nuevo enfoque hacia el sistema de facturación electrónica, partiendo de la vigencia de la normatividad legal que hace el reconocimiento de la implementación, estructura del control tributario digital y recaudos. De tal modo que se creó una herramienta que impactó positivamente en los ingresos del Estado.

Los resultados de la investigación han sido importantes dado que permiten el mayor entendimiento sobre el tema de la facturación electrónica obligatoria en Colombia, y el nuevo modelo de gestión tributaria que debe aplicarse para lograr el propósito de reducir la evasión fiscal. A partir del 2015, son pocos los avances logrados en la implementación del proceso de la facturación electrónica en el país y se carecen de estadísticas con datos para demostrar la efectividad en control de la evasión fiscal, aplicación de una moderna gestión tributaria y efectivos procesos de fiscalización de la administración pública.

El diseño e implementación del régimen de facturación electrónica en las

empresas del país para estar a nivel con otros países de América Latina, no es una opción, sino más bien algo obligatorio que hace la Ley Colombiana, aun cuando ya existían normas desde el año 1995, las cuales no se habían reglamentado.

En realidad esto ha sido un proceso a largo plazo que al día de hoy ya es un hecho real e innegable y aunque para los contribuyentes fue un cambio repentino, que podría considerarse de acción inmediata, pero, realmente no lo es así porque la propuesta de la implementación ya venía desde el Año 1995 con la Ley 223; dicho proyecto del gobierno se perfeccionó con toda la voluntad política a partir del 2015 con la expedición del D.R. 2242; momento en el cual ya es una realidad jurídica y económica que no tiene reversa y cuyos frutos se están viendo en el país en materia de gestión fiscal, situación por la cual el contribuyente, debe estar preparado para adaptarse al cambio con la emisión de los denominados comprobantes electrónicos digitales.

La implementación al sistema de facturación electrónica le facilita al gobierno y a la administración tributaria tener un buen sistema de control por facturación de ingresos para los supuestos generadores de la obligación tributaria sustancial y procedimental y el pago de los tributos.

Además, se convierte en una herramienta tecnológica que posibilita los trámites de gestión de las autoridades tributarias, mejorar sus procesos en el control de obligaciones fiscales, ya que conocerá en tiempo real la información de los contribuyentes que están emitiendo facturación electrónicas, monto de ventas de bienes y el valor de servicios prestados; lo que le permitirá contar con más elementos de análisis para verificar el deber ser en el cumplimiento de deberes y obligaciones de los contribuyentes.

El mecanismo de firma electrónica evita la falsificación de información, reprocesos, error humano y mejora la disponibilidad y confiabilidad de los procesos empresariales. Las actividades gravadas con impuestos al valor agregado son controladas en tiempo real por medio de este sistema único de facturación en línea, contribuye con la ayuda de la tecnología efectuar un reto a futuro para prevenir la evasión y elusión fiscal de los impuestos nacionales

en renta y en impuestos a las ventas.

La implementación de la facturación electrónica en cada sector económico conlleva establecer unas políticas públicas de Estado y estrategias claras de incorporación de los sistemas de tecnologías, de tal forma que les facilite a los comerciantes, negocios, empresas, personas naturales y jurídicas, su implementación y se pueda cumplir con el objetivo de la misma.

La puesta en marcha del modelo de facturación electrónica con validación previa concebido en la reforma tributaria de la Ley 1819 del 2016, beneficiará a las empresas involucradas en el sistema, en aspectos relacionados con la responsabilidad social empresarial, medio ambiente, económico, cultural; y en lo político tributario, incentiva la economía del país y optimiza los mecanismos de control para aminorar la evasión fiscal; facilita el mercado electrónico de intercambios de bienes y servicios; y en cuanto a la seguridad informática, la administración tributaria con financiación de organismos multilaterales, provee soluciones acertadas y objetivas que eliminan riesgos financieros y operativos, así como fortalece el diseño de imagen al estándar de documento electrónico.

Para las autoridades tributarias se facilita simplificar el proceso operativo y administrativo de su gestión, al tiempo que se da la oportunidad para aumentar el control interno en los sistemas informáticos (Montaño Orozco, 2013), se aumenta la eficiencia y eficacia en la verificación de actividades y procesos de fiscalización, comprobar negocios del contribuyente y riesgos fiscales financieros que pueden ser importantes en la disminución del fenómeno social de la evasión y la corrupción de funcionarios tributarios al interior de ella.

De otro modo, se aumenta el índice de credibilidad y confianza, se rescata la fe institucional corporativa y la buena relación de comunicación entre el ente tributario con los administrados; imprime la calidad institucional del servicio y la transparencia en la gestión tributaria; como también se fortalece la imagen del gobierno corporativo, y en general contribuye a mejorar la economía del país.

Al tener en cuenta los avances tecnológicos y su aplicación, ha ido desarrollándose en diferentes aspectos, ayudando a la optimización de procesos públicos y privados; es así como el sistema de facturación electrónica contribuye al crecimiento de cada empresa donde se aplica, permitiendo que el sector empresarial adopte los sistemas requeridos para ser incluido en el mundo global de la internet, tomando ventajas que ofrece las tecnologías y sus aplicaciones informáticas en la transferencia de la factura convencional a la facturación electrónica.

El modelo de implementación de la facturación electrónica debe iniciarse con la clasificación de categorías, siendo las primeras en adoptarlo los grandes contribuyentes, luego las PYMES y por último se debe incluir el sector de las microempresas dedicadas a la venta de bienes y servicios, y, por último, las organizaciones civiles que se mueven dentro de la economía nacional.

RECOMENDACIONES Y SUGERENCIAS

Una vez culminado este trabajo, que fue analizado en detalle bajo los tres ejes fundamentales propuestos en el diseño y los objetivos trazados: implementación de la facturación electrónica obligatoria en Colombia, análisis de la normatividad legal vigente y el nuevo modelo de la gestión tributaria y su aplicación para prevenir la evasión fiscal, se evidencia el avance en materia de modernización de la Dirección de Impuestos y los entes que conforman el colectivo de administrados.

Respecto a la facturación electrónica implementada, el país da un gran paso en el aprovechamiento de la tecnología de información y comunicación aplicado al comercio electrónico internacional, incrementando su nivel de producción en términos del PIB, en este sentido y consecuentemente con el desarrollo de la investigación se proponen las siguientes recomendaciones:

Continuar con el mejoramiento y perfeccionamiento del proyecto relacionado con la implementación de la facturación electrónica en el

entorno colombiano para que se faciliten las operaciones y las transacciones comerciales de todos los empresarios y géneros de contribuyentes y del ciudadano común que quiera emprender negocios. Parea esto también las empresas colombianas deben adecuar sus sistemas informáticos internos, que les permita cumplir con la obligación.

Fortalecer las políticas fiscales de Estado que permitan realizar una gestión integral adecuada y de modernización para la dirección y administración tributaria; continuando con los instrumentos de los cruces de información de impuestos a través de los reportes, soportes y relaciones en la exógenas recibidas, e involucrando la mayoría de los hechos económicos y transacciones en general, que aunado en línea con el sistema de facturación electrónica implementada, son una fortaleza que le asiste en el derecho público de la administración para ejercer la retención del recaudo de ingresos tributarios en tiempos real y oportunos que deben ingresar a las arcas del fisco nacional.

Implementar más mecanismos jurídicos de carácter inmediatos, que permitan hacer frente contra la lucha, combatir y contrarrestar el flagelo de la evasión fiscal, el fraude y el contrabando (Coronas Valle, s.f.), tanto de los entes económicos privados y personas naturales que incurran como terceros con la condición de contribuyentes, en una relación jurídica con funcionarios públicos tributarios corruptos y así poder establecer control fiscal con la finalidad de obtener un mayor producto en el recaudo de los tributos.

Dotar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de vehículos blindados con toda la infraestructura tecnológica de última generación para monitorear, mostrar en videos, cámaras y verificar la información tributaria real disponible que posee el contribuyente. A su vez este servicio de transporte oficial blindado a nivel nacional sea utilizado para realizar las visitas presenciales programadas, inspecciones fiscales, vigilancia y fiscalización, y las comprobaciones fiscales que son parte integral del nuevo modelo de gestión tributaria que debe realizar el Gobierno Nacional.

Con esta red de- vehículos DIAN- Oficiales se contribuye a los resultados de investigaciones de fiscalización y de aseguramiento en las tareas y labores

que en su cotidianidad debe cumplir de acuerdo con sus funciones asignadas, misión, visión y objetivos, para dar un buen manejo de la información tributaria y los reportes que llegan a su despacho de los contribuyentes.

Crear un organismo público de naturaleza de control técnico especializado, financiero, jurídicamente autónomo e imparcial competente con poder decisorio y con funciones de auditorías públicas integrales y de sistemas de gestión de calidad, para comprobar soportes legales, auténticos, la información tributaria y exógena del contribuyente y de terceros que hayan realizado operaciones, y así establecer que la información enviada electrónicamente a la DIAN bajo el enfoque del modelo de facturación electrónica y declaración de impuestos son correctas y muestran información coherente, pertinente, consistente y real del contribuyente.

Referencias

Angel L'hoeste, F. (2013). *Introducción al derecho comercial: apuntes de clase*. Universidad de La Salle.

Bravo Arteaga, J. (2000). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. 3ª Edición. Legis Editores S.A.

Camargo Hernández, D. (2000). *Evasión fiscal: un problema a resolver*. EUMED.

Constitución Política de Colombia. (1991). Asamblea Nacional Constituyente.
<http://www.secretariassenado.gov.co/index.php/constitucion-politica>

Coronas Valle, D. (s.f.). *La lucha contra el fraude y la evasión fiscal en América y Europa: perspectiva desde las dos orillas*. Universidad de Málaga (España).

Decreto 1001 de 1997. (1997, 8 de abril). Presidente de la República. Estatuto tributario. Diario Oficial. No 43.017. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Decreto 1074 de 2015. (2015, 26 de mayo). Presidente de la República. Estatuto tributario. Diario Oficial. No 49.523. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Decreto 1094 de 1996. (1996, 21 de junio). Presidente de la República. Estatuto tributario. Diario Oficial. No 42.814. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=7457>

Decreto 1165 de 1996. (1996, 28 de junio). Presidente de la República. Estatuto tributario. Diario Oficial. No 42. 824. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Decreto 1349 de 2016. (2016, 22 de agosto). Presidente de la República. Estatuto tributario. Diario Oficial. No 49.973.http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Decreto 1625 de 2016 (2016,11 de octubre). Presidente de la República. Diario Oficial No. 50.023.<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=83233>

Decreto 1747 de 2000. (2000, 11 de septiembre). Presidente de la República. Estatuto tributario. Diario Oficial. No 44.160 http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Decreto 1929 de 2007. (2007, 29 de mayo). Presidente de la República. Estatuto tributario. Diario Oficial. No 46.643. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Decreto 2242 de 2015. (2015, 24 de noviembre). Presidente de la República. Estatuto tributario. Diario Oficial. No 49.706 http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

56

Decreto 3050 de 1997. (1997, 23 de diciembre). Presidente de la República. Estatuto tributario. Diario Oficial No 43.201.http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Decreto 3327 de 2009. (2009, 03 de septiembre). Presidente de la República. Estatuto tributario. Diario Oficial. No 47.462.http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Decreto 358 de 2020. (2020, 05 de marzo). Presidente de la República. Estatuto tributario. Artículo 617. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr025.html

Decreto 410 de 1971. (1971, 27 de marzo) Presidencia de la República. Diario Oficial No. 33.339. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo_comercio.html

Decreto 570 de 1984. (1984, 9 de marzo). Presidente de la República. Estatuto tributario. Diario Oficial. No 36.546. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Decreto 624 de 1989. (1989, 30 de marzo). Presidente de la República. Estatuto tributario. Diario Oficial No. 38.756. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Decreto 672 de 2009. (2009, 06 de marzo). Presidente de la República. Estatuto tributario. Diario Oficial. No 47.283. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

DIAN (2007, 28 de noviembre). Resolución 14465 de 2007. Diario Oficial. No 46.827. https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/resolucion_dian_14465_2007.htm

DIAN. (2007, 28 de noviembre). Resolución 14465. Diario Oficial. No. 46.827. https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/resolucion_dian_14465_2007.htm

DIAN. (2012, 21 de noviembre). Resolución 000139 de 2012. Diario Oficial. No 48.622. https://normograma.mintic.gov.co/mintic/docs/resolucion_dian_00139_2012.htm

DIAN. (2016, 14 de julio). Resolución 55 de 2016. Diario Oficial. No. 49.935. https://normativa.colpensiones.gov.co/colpens/docs/resolucion_dian_0054_2016.htm

DIAN. (2016, 24 de febrero). *Resolución 0019 de 2016*. Diario Oficial.No 49.797.
https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/resolucion_dian_0019_2016.htm

DIAN. (2019, 29 de abril). *Resolución 0030 de 2019*. Diario Oficial. No 50.940.https://normograma.mintic.gov.co/mintic/docs/resolucion_dian_0030_2019.htm

Diario Oficial 50.101.http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html

Hernández-Ortega, B. y Serrano-Cinca, C. (2009). ¿Qué induce a las empresas a adoptar facturación electrónica? Efecto de las percepciones y del entorno competitivo. *Universia Business Review*, (24),96-121. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=43312278007>

Hoyos Ramírez, J. L (2017). *Facturación Régimen Impositivo*. Centro Interamericano Jurídico Financiero. Impreso Litotipo S.A.S.

Ley 1231 de 2008. (2008, 17 de julio). Congreso de Colombia. Diario Oficial No 47.053.http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1231_2008.html

Ley 1607 de 2012. (2012, 26 de diciembre). Congreso de Colombia. Diario Oficial No. 48.655.http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html

Ley 1819 de 2016. (2016, 29 de diciembre). Congreso de Colombia. Estatuto tributario

Ley 1943 diciembre 2018. (2018, 28 de diciembre). Congreso de Colombia. Re-

forma tributaria Diario Oficial. No 50.820.http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1943_2018.html

Ley 223 de 1995. (1995, 20 de diciembre). Congreso de Colombia. Diario Oficial. No. 42.160.http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0223_1995.html

Ley 223 de 1995. (1995, 20 de diciembre). Congreso de Colombia. Diario Oficial. No 42.160.http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0223_1995.html

Ley 448 de 1998. (1998, 21 de julio). Congreso de Colombia. Diario Oficial No. 43.345.http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0448_1998.html

Ley 527 de 1999. (1999, 18 de agosto). Congreso de Colombia. Diario Oficial. No 43.673.http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Ley 962 de 2005. (2005, 8 de julio). Congreso de Colombia. Diario Oficial No. 45.963.http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0962_2005.html

Manrique Reyes, A. (1991). *La constitución de la nueva Colombia: con comentarios y concordancias*.

Monsalve Tejada, R. (2018). *Impuesto 2018 Estatuto Tributario Concordado*. Centro Interamericano Jurídico Financiero. Editorial CIJUF.

Montaño Orozco, E.(2013). *Control Interno, Auditoría y Aseguramiento Revisoría Fiscal y Gobierno Corporativo*. Universidad del Valle.

- Parra Jiménez, O.; Patiño Jacinto, R. (2010). *Evasión De Impuestos Nacionales En Colombia: AÑOS 2001 – 2009*. Revista Universidad Santo Tomás. Bogotá-Colombia.
- Vasco Martínez, R. (2015). *Minoraciones Estructurales y Beneficios Tributarios*. Editorial Impreso Litotipo S.A.S.
- Vasco Martínez, R. (2018). *Temas de Procedimiento Tributario 2018*. Centro Interamericano Jurídico- Financiero CIJUF. Editorial Litotipo S.A.
- Vasco Martínez, R.(2017). *Impuesto sobre la Renta Reforma Tributaria 2016*. Centro Interamericano Jurídico- Financiero CIJUF. Editorial Impreso Litotipo S.A.
- Vasco Martínez., R. (2012). *Impuesto al Valor Agregado IVA*. Contabilización. Litotipo S.A.
- Zarama Vásquez, F. (2003). *Reforma Tributaria Comentada*. Ley 788 de 2002. Legis Editores S.A.

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DIFERENCIAL TRIBUTARIO DE BARRANQUILLA, GALAPA Y MALAMBO (ATLÁNTICO, COLOMBIA) ASIMILADO AL OTORGADO EN LOS PARAÍDOS FISCALES

Julio Enrique Hoyos Caro*

Gilberto Carlos Prieto Briñez**

Gabriel Alfonso Pacheco Martínez***

* Abogado, Magíster en Derecho Administrativo, Doctor en Ciencias Políticas y Pos Doctor en Políticas Públicas y Paz Social, estudiante Especialización Gerencia Tributaria de la Corporación Universitaria Americana Barranquilla, e-mail: jhoyos955@gmail.com.

** Abogado y Contador Público, estudiante Especialización Gerencia Tributaria de la Corporación Universitaria Americana Barranquilla, e-mail: Gilberpri@hotmail.com

*** Contador Público, Especialista en Gestión Financiera Empresarial y Magíster en Contabilidad Internacional y de Gestión (Universidad de Medellín, Colombia). Estudiante del Doctorado en Estudios Fiscales (Universidad Autónoma de Sinaloa, México). Docente investigador del programa Contaduría Pública Corporación Universitaria Americana. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores Colciencias Colombia Categoría Senior. E-mail gpacheco@corunicamericana.edu.co código ORCID 0000-0003-1710-5530.

RESUMEN

Los paraísos fiscales son territorios que ofrecen baja o ninguna tasa impositiva, además de no haber transparencia en sus transacciones y falta de información de las mismas, entre otras características. Ello, atrae inversionistas y grandes capitales que buscan no pagar impuestos u obtener ventajas fiscales. Igual, sucede con las entidades territoriales y el mismo Gobierno colombiano que conceden tratos preferenciales como beneficios, exenciones y amnistías tributarias, además de otorgar condiciones tributarias especiales a las sociedades que se instalan en las denominadas zonas francas. De ahí que se podría hacer alusión a un denominado “paraíso fiscal territorial” refiriéndome a las entidades territoriales que conceden tratos preferentes persiguiendo reactivación económica, generación de empleo y un mayor desarrollo en su jurisdicción. Pero que, en muchos casos representa un enorme costo fiscal contrariando los fines propuestos. Se tiene que, el objetivo del artículo es exponer si la aplicación de beneficios, exenciones, amnistías tributarias y los tratos preferentes en zonas francas convierten a una entidad territorial en un paraíso fiscal territorial. De esa manera, se encontrarían fundamentos para aseverar o no si es posible asimilar esos tratamientos tributarios diferenciales o preferentes a los que entregan los paraísos fiscales. Por ser un tema poco estudiado, referente a las entidades territoriales, se le da el alcance de una investigación exploratoria con un enfoque cualitativo, con un estudio limitado al Distrito de Barranquilla y el corregimiento de Juan Mina, además de los municipios de Malambo y Galapa ubicados en el Departamento del Atlántico.

Palabras Clave: Paraíso fiscal territorial, entidad territorial, beneficios tributarios, exenciones, amnistías tributarias.

ABSTRACT

Tax havens are territories that offer low or no tax rates, in addition to not having transparency in their transactions and lack of information about them, among other characteristics. This attracts investors and large capitals who seek not to pay taxes or obtain tax advantages. The same is the case with territorial entities and the Colombian Government itself that grant preferential treatment such as benefits, exemptions and tax amnesties, in addition to granting special tax conditions to companies that settle in the so-called free zones. Hence, an allusion could be made to a so-called “territorial tax haven” referring to the territorial entities that grant preferential treatment in pursuit of economic reactivation, job creation and greater development in their jurisdiction. But that, in many cases represents an enormous fiscal cost contrary to the proposed purposes. The objective of the article is to show whether the application of benefits, exemptions, tax amnesties and preferential treatment in free zones make a territorial entity a territorial tax haven. In this way, grounds would be found to assert or not whether it is possible to assimilate these differential or preferential tax treatments to those provided by tax havens. Because it is a subject little studied, referring to territorial entities, it is given the scope of an exploratory research with a qualitative approach, with a study limited to the District of Barranquilla and the township of Juan Mina, in addition to the municipalities of Malambo and Galapa. located in the Department of Atlántico.

Palabras Clave: Territorial tax haven, territorial entity, tax benefits, exemptions, tax amnesties.

Introducción

La necesidad de buscar cancelar la menor cantidad de impuestos o, en el mejor de los casos, eludir su pago, ha llevado a las personas, tanto naturales como jurídicas, a buscar mecanismos que los conduzcan hacia esos objetivos. Siendo uno de ellos los denominados paraísos fiscales, ubicados en distintos países del mundo y perseguidos por las autoridades fiscales tributarias en razón que se han convertido en lugares perfectos para evadir o no tributar ninguna clase de impuestos en los países de origen causando un detrimento en las finanzas estatales.

64

Aunque, el paraíso fiscal encierra muchas características que lo hacen particular, es la carga tributaria baja o, en otros casos, inexistentes, la que lo hace apetecible tributariamente a personas y empresas que deseen obtener una rentabilidad y ganancias mayores. Por ello, con esa sola característica es posible identificar paraísos fiscales como lo afirma Sol (2010), al anunciar que, en Estados Unidos se considera paraíso fiscal aquel país o, incluso, localidad el cual no hace aplicación a la renta algún tipo de impuesto y de hacerlo la tasa aplicada es baja en relación con las que se aplican en países considerados industrializados.

Es decir que, la figura de paraíso fiscal no necesariamente se aplica a un

país en su totalidad, sino que también puede hacer alusión a un territorio específico dentro de éste. En efecto, un artículo de la revista *Semana* (2020), destaca que el Estado de Delaware en Estados Unidos ha sido considerado de décadas atrás como paraíso fiscal, debido a que ofrece ventajas fiscales muy alejadas de las que ofrecen otros Estados del país del norte, tanto que hay un registro de más de 1.3 millones de compañías, número que supera por amplio margen su número de habitantes, todo con el objetivo de lograr que inversionistas establezcan su centro de negocios allí.

De forma similar, podría afirmarse que, en Colombia bajo esa característica, podrían denominarse algunos territorios como paraísos fiscales. Debido a que, la mayoría de entes territoriales buscan atraer inversión bajo la práctica de beneficios o exenciones tributarias, de amnistías tributarias como los impuestos de industria y comercio, impuesto predial, entre otros. Ello, no solo ha permitido a amnistiar a contribuyentes en mora con los impuestos, sino a considerar que se les entregan beneficios a deudores de obligaciones tributarias de la administración, pero sin tener en cuenta que estos mecanismos deben ofrecerse de forma excepcional y no en aras de lograr obtener el pago de quienes adeudan impuestos a la Entidad territorial de manera permanente (Parada y Torres, 2020).

Igual sucede con la creación de zonas francas que, inclusive, están reguladas por el legislativo colombiano, que pretenden incentivar la generación de empleo y la reactivación económica de las regiones donde se instalan, teniendo como fundamento los beneficios tributarios que por ley se les entregan y adicionan los territorios en donde funcionan. Es así que, se plantea como interrogante ¿cuáles son los fundamentos para considerar que las exenciones, beneficios y amnistías tributarias ofrecidos por las Entidades Territoriales como mecanismos de atracción de empresas en su jurisdicción los convierte en paraísos fiscales territoriales?

Cabe destacar que, los recaudos fiscales son importantes para el desarrollo de una región o un país. En esa medida, los encargados de esa función persiguen que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones

tributarias en el tiempo estipulado. Sin embargo, ha sido notorio, sobre todo en tiempos de crisis económica, que las Entidades Territoriales instituyan beneficios, exenciones y amnistías tributarias esperando que el recaudo aumente. Igualmente, propenden por que se establezcan zonas francas en sus territorios para que se generen una cantidad considerable de empleos en beneficio de la comunidad. De ahí que, es importante dar a conocer los beneficios y desventajas de los beneficios y exenciones de impuestos concedidas a las zonas francas, además de las amnistías tributarias que se otorgan a personas naturales y jurídicas que se encuentran en mora en sus impuestos. Debe, este artículo, servir de base o punto de partida para que en la academia se haga un estudio más profundo sobre el tema planteado.

Es que, con todos esos beneficios, exenciones y amnistías fiscales se asimila a las concesiones reconocidas en los paraísos fiscales, logrando que se conozca las similares entre todas esas figuras para un mejor entendimiento del lector. Por eso, el objetivo central del artículo es mostrar cómo esos mecanismos aplicados por las administraciones locales para mejorar el recaudo tributario los puede convertir en paraísos fiscales territoriales. Así, para alcanzarlo se definirá brevemente el concepto de paraíso fiscal junto a los de beneficios, exenciones y amnistías tributarias. Seguidamente, se enunciarán los requisitos legales exigidos por las administraciones (Barranquilla, Galapa, Malambo y el corregimiento de Juan Mina), y establecer en lo posible la cantidad de empresas que son beneficiarias. Por último, se describirán beneficios y desventajas de conceder exenciones y amnistías tributarias por parte de las entidades territoriales, como forma eficaz de aumentar el número de contribuyente a largo plazo y aumentar el recaudo de los tributos.

MÉTODO

Con base en el tema planteado para su estudio, el alcance de la investigación se hace exploratorio, debido a que se trata de un tema de poco estudio. Si

bien, las investigaciones sobre paraísos fiscales son numerosas, su aplicación en el ámbito territorial en Colombia es casi que inexistente. De ese modo, el desarrollo del presente artículo servirá para acercarse a figuras jurídicas y fiscales poco conocidas (paraíso fiscal territorial), posibilitando más adelante que la información aquí consignada sea fundamento para investigaciones más completas (Hernández et al., 2010). Claro que, se limita su estudio a las entidades territoriales ubicadas en el departamento del Atlántico, más específicamente aquellas entidades en las que asientan zonas francas como son Barranquilla y su corregimiento de Juan Mina, Galapa y Malambo.

Por su parte, el método de investigación que se aplica es el cualitativo consistente en análisis y síntesis del material documental recolectado. Se recopilan las fuentes secundarias, en este caso, artículos de grado, artículos de prensa, textos y normas jurídicas y tributarias como leyes, decretos y jurisprudencia. A ellas, se aplica la técnica de análisis de contenido para lograr alcanzar los objetivos propuestos.

1. Generalidades conceptuales

1.1 Paraíso fiscal

Generalmente el concepto de paraíso fiscal se asocia con actividades delictivas, en razón que su sola mención alude instintivamente a acciones como evasión de impuestos. Por ello, se pasó de una incipiente investigación sobre las razones para su establecimiento en diversos países hasta el interés actual que se tiene para lograr la supresión de ellos. Esto, tiene su causa en reconocidos y mediáticos escándalos financieros como el acaecido con Parmalat Financiaría en Italia, el de Enron en Estados Unidos y lo sucedido con los denominados “papeles de Panamá”, siendo el eje común la evasión de impuestos y la creación de filiales en los paraísos fiscales para ejecutar acciones ilegales (Merizalde, 2017).

Se tiene que, los orígenes de los paraísos fiscales tienen como fundamento la aplicación de la figura del secreto bancario. Efectivamente, en Suiza en la década de los 20 se dispuso incorporarla a su legislación, que también

penalizaba su violación considerando ello como un delito, lo que se acogió en otros países por la novedad que ofrecía para quienes depositaban sus dineros en entidades financieras; aunque, fue más adelante que surge la figura de paraíso fiscal como tal aunando al secreto bancario otros mecanismos que permitirán la entrada de inversionistas extranjeros con capitales que ayudaran al resurgimiento de naciones mermadas económicamente como consecuencia de las guerras sucedidas a mitad del siglo XX, teniendo el establecimiento del paraíso fiscal como la mejor solución a sus problemas económicos (Enríquez et al., 2018).

Así, se define de forma sencilla un paraíso fiscal como un territorio en donde existe una legislación tributaria que conlleva beneficios a quien invierta o deposite sus dineros en el sistema fiscal de dicho territorio. Más aún, la doctrina no contempla una concepción única, sino que involucra los elementos mencionados inicialmente. Verbigracia, Schomberger y López (2007), define los paraísos fiscales como “aquellos Estados, territorios o jurisdicciones que no tienen imposición a las ganancias, o la aplican a tarifas muy bajas, con serias limitaciones en el intercambio de información y una marcada ausencia de transparencia” (p. 313).

Se destaca que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2010), incluye en el concepto de paraíso fiscal otros elementos necesarios, junto al de aplicación nula de impuestos, para que se ello se configure. Siendo, la inexistencia de normas que permitan el intercambio de información con otras jurisdicciones sobre aquellos contribuyentes que gozan de los beneficios, la ausencia de transparencia, que la actividad o inversión realizada por el beneficiario sea estrictamente esencial para el territorio.

1.2 Beneficios, exenciones y amnistías tributarias

Aunque suelen confundirse, los beneficios, exenciones y amnistías tributarias tienen conceptos diferentes, claro que cuando se expresan beneficios y exenciones fiscales sí podrían tener similitudes en su definición. Por ello, se hace necesario establecer el concepto de cada una de esas figuras tributarias.

Cabe señalar que, todos estos mecanismos fiscales tienen su origen en la necesidad de aumentar y recuperar ingresos tributarios dependiendo de cuál herramienta utilicen para lograrlo. Se emplean, especialmente en épocas de crisis financieras por lo que necesitan acudir a nuevas formas de recaudar impuestos, persiguiendo incentivar a los contribuyentes para que hagan los aportes estipulados en la legislación tributaria o atrayendo a personas para que inviertan concediéndoles incentivos fiscales y tasas impositivas beneficiosas al inicio de sus actividades (Bazza, 2012).

De esa manera, se identifica el beneficio tributario como aquel instrumento que refiere al tratamiento diferencial que se le reconoce a determinado impuesto con relación a la descripción que se hace de él de forma general, lo que hace difícil identificarlo en razón que, no hay una definición precisa o regla general para muchos impuestos (Justicia Tributaria, 2019). En Colombia, la ley obliga a las entidades públicas, el Ministerio de Hacienda y crédito Público y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) a relacionar los beneficios tributarios y el costo fiscal que producen, que deben incluirse al momento de presentar el Presupuesto General de la Nación cada año (Ley 1739, 2014, art. 73).

De forma similar, se establecen las exenciones tributarias, considerando que tienen como elemento esencial que haya una obligación tributaria previamente estipulada en la normatividad tributaria, por lo cual se puede evitar que surja una deuda fiscal en parte o la totalidad de ella, sea permanente o por un lapso de tiempo determinado (Valarezo, 2006). También, incluyendo el objetivo que conlleva la imposición de exenciones se define como los “instrumentos a través de los cuales el legislador determina el alcance y contenido del tributo, ya sea por razones de política fiscal o extrafiscal, teniendo en cuenta cualidades especiales del sujeto gravado o determinadas actividades económicas que se busca fomentar” (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-804,2001). Se resalta que, las exenciones fiscales sólo pueden ser iniciativa del Ejecutivo colombiano en virtud de lo estipulado en el inciso segundo del artículo 154 de la Constitución Política de 1991.

Por otra parte, las amnistías tributarias tienen como finalidad el recaudar tributos que no han sido cancelados por contribuyentes en mora, concediéndoles cierto tipo de beneficios como descuentos en intereses moratorios. En general, se definen las amnistías tributarias como las medidas que expide la autoridad encargada para eximir a los contribuyentes, que se encuentren atrasados en sus pagos, de cualquier sanción civil o penal siempre y cuando admitan la deuda fiscal de forma voluntaria que corresponda a períodos anteriores o lo hayan realizado de manera parcial (Lerman, 1986). Aparece la amnistía tributaria “ante el incumplimiento de obligaciones tributarias, se introducen medidas ya sea para condonar, de manera total o parcial, dicha obligación, o bien para inhibir o atenuar las consecuencias adversas (investigaciones, liquidaciones, sanciones), derivadas de tal incumplimiento” (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-743, 2015).

Es decir que, al igual que en las exenciones tributarias el impuesto objeto de la amnistía debe estar previamente estipulado, lo que diferencia las dos figuras fiscales es que, en la amnistía se van a condonar los intereses causados y sanciones del impuesto que se encuentra pendiente por cancelar acorde con unos requisitos establecidos para el sujeto pasivo de la obligación, mientras que en la exención ésta es determinada anticipadamente sobre un impuesto establecido con anterioridad (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-804, 2001). Además, la amnistía tributaria tampoco es posible asimilarla como un beneficio tributario dado que, como se ha mencionado, para disponer una amnistía se exige que haya una obligación exigible con anterioridad, siendo potestad únicamente del legislativo cumpliendo ciertos requisitos estando las Entidades territoriales vedadas para decretarlas (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, rad. 18865, 2014).

1.3 Minoraciones estructurales

Las minoraciones estructurales más que un beneficio tributario es una figura que pretende conseguir para el contribuyente los principios de justicia y equidad, como sería el caso de las deducciones y los descuentos que se

le reconocen por ley. Las primeras, son los gastos que se restan del total de ingresos que el contribuyente ha obtenido durante su ejercicio, entregando como resultado una utilidad o excedente que será gravado y que, hubiera sido menor si esa deducción no se hubiera realizado; por su parte, los descuentos refieren a los créditos fiscales que hacen parte a partes de los impuestos que se encuentran a cargo de los contribuyentes (Niño, 2017).

A pesar que, las deducciones y los descuentos, entre otros, pudieran considerarse como beneficios tributarios, la jurisprudencia constitucional expresa una visión diferente. Es así que, indica la Corte Constitucional que la verdadera intención de las minoraciones estructurales no son los incentivos o las preferencias que se les conceden a ciertos sujetos o actividades económicas señaladas previamente, sino que su objetivo principal es no causar perjuicios a aquellos contribuyentes con ejercicios económicos que hayan sido negativos, permitiéndoles que puedan compensar esas pérdidas con la capacidad de pago que tienen realmente, todo acudiendo al principio de equidad (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-540, 2005).

1.4 Zonas francas

Las zonas francas han sido creadas desde la antigüedad, primero con el objetivo de facilitar un mejor transporte de mercancías mediante su depósito en grandes cantidades en determinados lugares; claro que, se le agregó también el eximir de cargas fiscales a sus usuarios y en la actualidad se suma en tener políticas que permitan la producción y comercialización, especialmente para un mercado exterior (Ariza, 1994).

En Colombia, el legislador dispuso la regulación de las zonas francas y las definió como:

El área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las

importaciones y a las exportaciones (Ley 1004, 2005, art. 1).

Luego, esa normatividad tributaria especial se da a cambio de que cumplan sus finalidades legales, decretadas en el artículo 2 de la Ley 1004 de 2005, como la creación de empleos, nuevas inversiones de capital, promover la competitividad en la región donde se ubica, entre otros. Entonces, se les retribuye con la concesión de una tarifa especial de impuesto de renta del 20%, exención del IVA en la compra y venta de mercancías, entre otros (González, 2019).

1.5 Marco jurídico

Como se expresó en un inicio, los paraísos fiscales no cuentan con una definición concreta en la legislación colombiana. Sin embargo, en la legislación nacional se encuentran nominadas como “jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes tributarios preferenciales”, los cuales tendrán que cumplir ciertas exigencias como no tener o ser bajos las tasas impositivas en relación con tasas similares en Colombia, no existir un canal de información eficaz, no contar con reglas transparentes fijadas por ley, y cualquier criterio adoptado internacionalmente (Ley 1819, 2016, art. 109).

Se tiene que, el listado de las naciones consideradas como paraísos fiscales es publicado regularmente por el Gobierno colombiano. Es así que, mediante Decreto 1966 de 2014 que reglamentó parcialmente el Estatuto Tributario estipuló que ellos pudieran nominarse como países, jurisdicciones, dominios, estados asociados o territorios, siendo 41 el total de enunciados en la norma (Decreto 1966, 2014, art. 1). Aunque, el solo hecho de invertir en los paraísos fiscales no se considera una conducta punible, la acción de tratar de evadir impuestos mediante la no declaración de activos si es penada, sanción que se extingue si el contribuyente cancela los impuestos correspondientes a los activos omitidos en el exterior (Ley 1819, 2016, art. 338).

Ahora bien, en cuanto a los beneficios, exenciones y amnistías tributarias, hay que precisar que los colombianos están obligados a cancelar los impuestos determinados por la ley tributaria. Así lo expresa la Constitución

Política de 1991 en el numeral 9 del artículo 95, que considera el tributar como un deber de todo colombiano que finalmente se ve dificultado por la poca cultura para pagar impuestos, una base de personas naturales como contribuyentes reducidas, corrupción, evasión y elusión, entre otras circunstancias (Peña, 2017).

En referencia a las exenciones tributarias, indica la Carta del 91 que “la ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales” (Constitución Política de Colombia [C.P.], 1991, art. 294). Es decir, las entidades territoriales se encuentran facultadas para conceder beneficios y exenciones respecto de los impuestos territoriales, más no establecer amnistías tributarias como se desprende de lo determinado en el referido precepto superior (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, rad. 18865, 2014).

En este sentido, el artículo 287 de la Constitución Política de 1991 estipula que las entidades territoriales son autónomas para gestionar sus intereses, pudiendo para ello el administrar sus recursos y determinar cuáles tributos son los que necesita para que cumplan sus funciones. Igual, sucede con las asambleas departamentales en virtud del artículo 300 numeral 4 superior; los concejos municipales podrán hacerlo acorde con el artículo 313 numeral 4; lo anterior, deriva del poder tributario que le es otorgado a las entidades territoriales mediante lo preceptuado en el artículo 338 constitucional.

Cabe destacar que, ese poder tributario de las entidades territoriales de naturaleza constitucional, ya venía siendo utilizado desde la Ley 29 de 1963 que fijaba en su primer artículo la potestad exclusiva a los entes territoriales de exceptuar o exonerar de impuestos o contribuciones que les corresponden. No obstante, en el caso de las exenciones encuentran una limitación temporal para sus imposiciones, dado que la ley permite a los municipios otorgarlas por plazos limitados que no pueden exceder los diez años, acorde con los planes de desarrollo que pretendan colocar en vigencia (Ley 14, 1983, art. 38). Se colige que, la autonomía de los entes territoriales en la concesión de tratos tributarios preferenciales no es absoluta, en razón que se pretende con el mencionado artículo 38 proteger los fiscos además que respeta lo prescrito

en el artículo 294 de la Constitución de 1991 (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-195,1997).

Es necesario recalcar que, según la jurisprudencia colombiana todas las figuras mencionadas son instrumentos de estímulo tributario, cuyos fines son diferentes acordes con las necesidades de cada ente territorial, pero estos no pueden alterar los fundamentos esenciales que los autoriza por ley y que corresponden a los principios que rigen el derecho tributario (Cardona, 2020). Y, frente a los beneficios y desventajas del reconocimiento de beneficios y exenciones tributarias, se dice que se conceden para favorecer el aumento de los niveles y recaudos impositivos para cumplir, de esa manera, los fines constitucionales del Estado de preservar el bienestar económico y social de la comunidad, pero que inciden a favor de quienes hacen parte de la porción correspondiente a la evasión y elusión en el país (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-1107, 2001).

2. Marco legal de las exenciones, beneficios y amnistías tributarias en el Departamento del Atlántico

Debido a la pandemia provocada por el covid-19, el Gobierno colombiano en medio de las medidas de emergencia económica y sanitaria decretadas desde marzo de 2020, resolvió expedir el Decreto 678 de 2020 con el fin de aliviar las arcas de las entidades territoriales, para lo que pretendía entregarles facultades a los mandatarios locales para diferir el pago de las obligaciones tributarias, además de concederles a los contribuyentes beneficios tributarios en aras de la recuperación de la cartera de las entidades territoriales.

Sin embargo, el articulado correspondiente a esos mandatos, 6 y 7 del mencionado Decreto, fueron declarados inexecutable por la Corte Constitucional. A pesar que, la Sala constitucional observó que los fines de esos artículos cumplían con el objetivo de contribuir con los contribuyentes impactados en sus finanzas por la pandemia, así como tratar de recaudar fiscalmente lo más posible de parte de las entidades territoriales; pero,

consideró que la facultad de recaudo de ellas está dada por la legislación ordinaria y no puede ser impuesta por un Decreto nacional, dado que las entidades territoriales pueden establecer sus propios mecanismos para diferir pagos de impuestos y de determinar los incentivos para el pago de las obligaciones (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-448, 2020).

De igual manera, entró en vigencia el Decreto 671 de 2020 que facultaba a alcaldes y gobernadores para reducir las tasas de los impuestos en cada entidad territorial. Esta norma, fue declarada por la Corte Constitucional condicionalmente exequible, dado que los mandatarios locales no están facultados por ley para modificar las normas legales que aprobaron los impuestos y que la mencionada reducción debía operar solamente hasta antes de la siguiente vigencia fiscal (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-169, 2020).

A continuación, se enuncian algunas de las medidas normativas expedidas por los entes territoriales, incluyendo las que entraron en vigencia por razón de la pandemia, que además tienen en sus territorios zonas francas que también son objeto de tratamientos tributarios especiales.

2.1 Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla

Cuenta Barranquilla con un Estatuto Tributario compilado en el Decreto 0119 de 2019, el cual estipula los impuestos que se deben cancelar en la ciudad, debiéndose indicar que son en total 20 tributos los que se establecen en la norma. También, determina cuales bienes se encuentran excluidos de pagar el predial unificado (IPU) como los predios destinados para consulados, iglesias católicas, parques naturales, algunos sectores afectados por desastres naturales, entre otros. Igualmente, señala cuáles están exentos de pagar el mismo impuesto en porcentajes que fluctúan entre el 60% y el 100%. Establece incentivos por pronto pago del IPU de 5% y 10% y el pago por cuotas mensuales sin intereses. Además, concede trato especial para: el sector bancario, para la venta de derivados del petróleo y combustibles, para ciertas actividades, a las cuales les aplicará una base gravable especial (Decreto 0119, 2019), recientemente con el objeto de incentivar la industria

de la construcción el Distrito de Barranquilla concedió excepciones del 100% del impuesto predial por diez (10) años a la población de pensionados no propietarios que adquieran vivienda en el distrito de Barranquilla por medio del acuerdo distrital 007 del 2021.

Igualmente, el Estatuto Tributario distrital fija cuáles son las actividades no sujetas los impuestos y las exenciones, de impuestos de espectáculos públicos, exclusiones y exenciones del impuesto de delineación urbana, exclusiones del pago de la estampilla pro-cultura, exenciones del cobro del tributo de participación en plusvalía, exención al pago de los derechos de tránsito por 12 meses a los vehículos que se matriculen en la Secretaría Distrital de Tránsito y Seguridad Vial, descuentos por pronto pago del derecho de tránsito, facilidades de pago hasta por 5 años de impuestos bajo la administración del Distrito (Decreto 0119, 2019).

Del mismo modo, existen normativas expedidas por el Concejo y la Alcaldía distrital en aras de otorgar beneficios, exenciones y amnistías tributarias. Entre ellas se tiene, el Acuerdo 007 de 2021 que establece la exención del IPU del 100% a los predios nuevos o usados adquiridos por personas que se encuentren pensionadas, y facilidades de pago para los contribuyentes de cualquier tributo que administre el Distrito sin importar si se encuentra en proceso de cobro coactivo, con plazos hasta de un año y reducción de intereses hasta del 60%.

Con esos mismos objetivos, han entrado en vigencia la Resolución 0019 de 2020, que amplía el plazo y otorga descuento del 10% para el pago impuestos de tránsito para la vigencia del 2020; el Decreto No. 0393 de 2020 que modifica el plazo para el pago del IPU de las viviendas residenciales estratos 1 y 2 e incentivos de pago; el Decreto No. 0400 de 2020 que reduce transitoriamente las tarifas de algunos tributos distritales (estampillas pro-cultura y pro bienestar del adulto mayor); el Decreto No. 0404 de 2020 que modifica el plazo y concede beneficios para el pago del IPU en viviendas residenciales de estratos 3, 4, 5 y 6; la Resolución DSH nº 002 de 2019 que fija los descuentos para declarar y/o pagar los impuestos durante la vigencia 2020; el Acuerdo

007 de 2019 que concede beneficio del 90% en intereses a deudores de obligaciones tributarias y derechos de tránsito, y fija como exento del IPU a los bienes inmuebles de padres y madres de hogares comunitarios.

Se tiene que, uno de los que más llama la atención fue el Acuerdo 0002 de 2016, el cual reconoce exenciones del ICA y del impuesto de espectáculos públicos, y exceptúa del pago de las estampillas pro-cultura y pro bienestar del adulto mayor, a la Federación Colombiana de Fútbol hasta el año 2019. Éste, tenía como finalidad que la Entidad rectora del futbol nacional otorgara a Barranquilla la calidad de sede de la selección colombiana de futbol para los partidos que realizaría para las eliminatorias al mundial de futbol.

Cabe mencionar que, en el corregimiento de Juan Mina ubicado en el suroccidente de Barranquilla, se ubica la Zona Franca La Cayena en donde actualmente hay 39 empresas en funcionamiento. Estas, al momento de instalarse gozan de beneficios fiscales como el pago de impuesto de renta del 20%, sobretasa y arancel del 0%, IVA por compras nacionales exentas, y exento de aportes parafiscales para ingresos inferiores a 10 smmlv. Pero, también se encuentra la Zona Franca de Barranquilla como una de las pioneras del sector franco del país, que ofrece entre sus beneficios tributarios una tasa de impuesto sobre la renta del 20% para sus usuarios, además del no pago de tributos aduaneros por el almacenamiento indefinido de bienes de capital, exención sobre bienes de capital extranjero con los que desarrollan sus actividades u objeto social,

2.2 Municipio de Galapa

El municipio de Galapa ubicado en el Departamento del Atlántico, rige su destino fiscal por medio del Estatuto de Rentas del Municipio de Galapa establecido en el Acuerdo 003 de 9 de marzo de 2021, que determina que son 17 los tributos a cancelar por los contribuyentes en el municipio. En el mismo, se incluyen tratamientos preferenciales tributarios como tarifas diferenciales para la liquidación del IPU, según el destino del inmueble, exclusiones y exenciones del IPU, exención del IPU del 100% por una vez y por 10 años a las nuevas

empresas de carácter industrial, comercial y de servicios, incentivos por pronto pago, incentivos por pago por cuotas sin intereses (Acuerdo 003, 2021).

Asimismo, continua con una serie de beneficios y exenciones tributarias como el sacar de la base gravada los ingresos que corresponden a actividades que se encuentren exentas, excluidas o no sujetas, así como las devolución, descuentos, exportaciones y la venta de activos, tratamiento y base gravable especial para el sector financiero, base especial para la venta de derivados del petróleo y demás combustibles y determinadas actividades, actividades no sujetas al impuesto industria y comercio, exenciones y tratamientos preferenciales en materia de ICA con exención hasta del 100% por 10 años, incentivo tributario por generación de empleo, exenciones al impuesto de espectáculos públicos, exclusiones del impuesto de delineación urbana, exención del 20% hasta el 2031 del impuesto de delineación urbana a quienes cumplan ciertos requisitos (Acuerdo 003, 2021).

Se agregan además, el Decreto 067 de 2020 que reduce transitoriamente las tarifas de algunos Tributos Municipales, disminuyendo a 0 pesos los impuestos correspondientes a las estampillas pro-cultura, pro-bienestar del adulto mayor y pro-deporte; el Acuerdo 008 de 2020 que establece normas para recuperación de cartera tributaria con condición especial de pago, así a los deudores de vigencias de 2019 y anteriores de ICA, IPU y de tránsito no se les cobrará intereses de mora; el Acuerdo 003 de 2019 que fija descuento de intereses de mora del 90% en el impuesto predial unificado de vigencias atrasadas de 2017 y anteriores; el Acuerdo 002 de 2019 que concede incentivos tributarios por pronto pago del impuesto predial unificado del año 2019; y, el Acuerdo 003 de 2017 que otorga descuento de intereses de mora del 90% en el impuesto predial unificado de vigencias atrasadas de 2016 y anteriores.

Cabe destacar que, en el municipio de Galapa se encuentra funcionando la Zona Franca Zofia, que cuenta con 35 empresas instaladas, gozando de beneficios tributarios como el pago de sólo el 20% en el impuesto a la renta, cuando a nivel nacional se cancela el 31%; además, tiene exención del IVA y arancel a las mercancías que ingresan a la Zona Franca, y exención de tributos aduaneros sobre bienes de capital extranjero.

2.3 Municipio de Malambo

En Concejo de Malambo expidió el Estatuto Tributario del Municipio de Malambo promulgado mediante Acuerdo 025 de 2017, en donde se fijan un total de 17 gravámenes vigentes a cancelar por distintos sectores de contribuyentes, pero en cual también se estipulan algunas disposiciones que son vistas como tratamientos preferenciales o beneficios y exenciones tributarias. Ellos son, incentivos tributarios para el pago del impuesto predial unificado hasta del 30%, exclusiones y exenciones al impuesto predial unificado, condonación y exoneración de 2 años para el pago del IPU para predios que se encuentren cobijados por la Ley 1448 de 2011 (Acuerdo 025, 2017).

De la misma manera, contiene el ET preceptos encaminados a la generación de empleo para el municipio, como establecer las actividades no sujetas al ICA, incentivo tributario por generación de empleo (exención del 100% a las empresas de actividad industrial durante 10 años, exención desde el 100% el primer año hasta el 20% en el último durante 10 años para las empresas de actividad comercial o de servicios), estímulos a los contribuyentes que contraten personas en condición de discapacidad, población menor de 25 años, madres cabeza de hogar y personas mayores de 40 años que hayan nacido o se encuentren residenciados en el municipio, bases gravables especiales para ciertos contribuyentes, tarifa especial para los del régimen de pequeños contribuyentes del ICA, exención de impuestos para el alcohol carburante, exclusiones y no sujeciones al pago de impuesto de la publicidad exterior visual, espectáculos públicos no sujetos o no gravados con el impuesto unificado de espectáculos públicos, exclusiones del pago de la estampilla pro-cultura (Acuerdo 025, 2017).

También, se encuentran dentro de la normativa con tratamiento tributario beneficioso para los contribuyentes la Resolución No. 1279 de 2017 que fija los beneficios para pagar los impuestos durante la vigencia 2018; y más reciente las Resoluciones No. 448, 467 y 505 de 2020 que amplía la suspensión del ICA y IPU.

Más, se ubica dentro del territorio municipal el Parque Industrial Malambo (Pimsa), en donde funcionan en la actualidad un total de 25 empresas y que

incluye el empleo de un puerto público a orillas del río Magdalena. Allí, se ofrecen estímulos tributarios los cuales se encuentran estipulados en el Estatuto Tributario de Malambo, Acuerdo 025 de 2017, y tienen como objetivo fomentar la generación de empleo y la reactivación económica del municipio mediante la exención del impuesto de industria y comercio como se establece en la mencionada norma, para las empresas que se localicen en ese territorio.

3. Ventajas y desventajas de los paraísos fiscales al otorgar beneficios, exenciones y amnistías tributarias

Para equiparar los beneficios, exenciones y amnistías tributarias, es decir el tratamiento preferencial en materia impositiva que otorga una entidad territorial para atraer inversión a las características propias de los paraísos fiscales, se hace indispensable conocer cuáles son los beneficios y desventajas que cada una de ellas posee y que le entrega la condición de paraísos fiscal a una entidad territorial.

Si bien, el artículo 109 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 260-7 del Estatuto Tributario colombiano no utiliza el término de paraíso fiscal, si contiene en su redacción las características que exige el gobierno nacional para identificarlos. Igual, la OCDE también tiene criterios similares bajos cuales se puede determinar qué territorio se constituye en un paraíso fiscal, para ello hay que tener en cuenta que cada jurisdicción está en su derecho de aplicar los impuestos que considere necesario, pero si no hay transparencia ni intercambio de información permitida o no se permiten a quienes residen allí disfrutar de los mismos beneficios impositivos, se estaría ante un paraíso fiscal (Molina, 2018).

No obstante, no existe una claridad sobre su identificación, lo que ha dado lugar a que haya clasificaciones acordes con las tasas impositivas que concede el territorio identificado como paraíso fiscal. Es que, fijar los límites tributarios para enunciar un territorio como paraíso fiscal se hace difícil, dado que una jurisdicción con una legislación fiscal normal pudiera convertirse solo

para determinadas operaciones en una de ellas, siendo el caso del Estado de Delaware (Estados Unidos), que ofrece beneficios fiscales legales a las compañías que hacen presencia en su territorio, llegando a atraer a muchas que tienen sus operaciones en otros Estados, como el no tributar el impuesto a la renta y someterse sólo a las leyes estatales de Delaware (Gutiérrez, 2015).

Ahora, los muchos beneficios económicos para unos pueden acarrear perjuicios para otros sectores de la economía y de la sociedad. Se dice que, los paraísos fiscales no permiten una visión correcta de las finanzas de una jurisdicción dado que lo que se ha proyectado en recaudo tributario es desviado hacia otro territorio; obstaculiza el ejercicio de autoridad de los entes fiscalizadores en razón que promueve el no tributar en el lugar de origen; las proyecciones de recaudos fiscales se dificultan porque para alcanzar las metas propuestas se debe acudir a otros mecanismos o fuentes de recaudo (Gómez, 2015).

Igualmente, estas situaciones se observan cuando los entes territoriales, aunque no en la misma magnitud, reconocen tratamientos diferenciales fiscales como beneficios, exenciones y amnistías tributarias. De manera general, en Colombia el costo fiscal de ellas ha sido importante, teniéndose que en el periodo de 2010 a 2017 en el país los beneficios tributarios declarados pasaron del 6.2% del PIB en 2010 a 6.4% en 2017, estimándose el costo fiscal de 1.6% del PIB en 2010 y de 1.3% en 2017, lo que ha conducido al gobierno a tratar de desmontar algunos beneficios en el logro de una equidad tributaria, lográndose que en 2010 el costo de los beneficios adjudicados a las personas jurídicas descendiera del 1.3% del PIB en 2010 a 0.7% en 2017 (DIAN, 2018).

Sin embargo, la crisis económica provocada en el país por la pandemia del covid-19 condujo al gobierno a buscar mecanismos para lograr la reactivación económica, pero sobre todo la generación de empleo especialmente en el sector joven de la población. Entre los beneficios tributarios dispuestos por el Gobierno nacional se encuentran las rentas exentas, deducciones hasta del 200% cuando se contraten personas en condición de discapacidad, descuentos tributarios, exoneración de renta por 7 años para quienes creen

empresas de Economía Naranja, impuesto sobre la renta del 25 para MiPymes y del 50% para sociedades que se establezcan en zonas impactadas por el conflicto armado (Ministerio de Trabajo [Mintrabajo], 2021).

Por otra parte, en Barranquilla, según cifras de la Alcaldía distrital, el costo fiscal de los beneficios tributarios otorgados por el IPU pasó de 14.154 millones en 2018 a 16.712 millones en el 2019; en tanto, en lo concerniente al impuesto de industria y comercio el costo fiscal descendió de 1.931 millones en 2018 a 1.116 en 2019 (Alcaldía de Barranquilla, 2020). De los municipios de Galapa y Malambo no fue posible obtener la información que daría cuenta del costo fiscal en estas entidades territoriales.

Entre tanto, las zonas francas también representan un costo fiscal para el país, debido a las tasas impositivas preferenciales que obtienen al momento de las empresas localizarse en esos lugares. Señala la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI) que, en el estudio realizado para el periodo de 2014-2017 a los usuarios de las zonas francas del país, presenta resultados que a simple vista parecieran contradictorios pues al analizar la tributación de estas empresas se observa que es mayor a las empresas que tributan en el Territorio Aduanero nacional (TAN), pero que el impacto tributario para 2017 ascendió a la suma de 631.330 millones de pesos, teniéndose como total para el periodo estudiado un costo fiscal de 2.8 billones de pesos (Asociación Nacional de Comerciantes de Colombia [ANDI], 2019).

ANÁLISIS Y DISCUSIÓN

Colombia es un país que, en general, ofrece un número considerable de beneficios tributarios (exenciones, amnistías, deducciones, entre otros), lo que permitiría que muchos accedieran a ellos, especialmente las empresas o personas jurídicas quienes son las que más se favorecen. De hecho, la mayoría de reformas tributarias presentadas por el Gobierno representan, lo que algunos consideran, una improvisación por las veces en que se presentan

y los beneficios que conceden focalizados sólo hacia cierto sector económico del país, lo que para analistas económicos convierte a Colombia en un paraíso fiscal para la gente más pudiente del territorio patrio.

En ese sentido, Villabona (2021), analiza y compara lo que algunas normas tributarias impactan a los colombianos. Manifiesta que, los dividendos nunca generan impuestos, siendo que en el país los dividendos reconocidos de más de \$10.9 millones tributan el 10% de impuesto de renta, cuando en otros países la tasa a pagar por el mismo impuesto es entre 23 y 50%; además, enfatiza el citado autor que, el impuesto al patrimonio en Colombia es de 1% como tarifa única a partir de \$5.000 millones sin porcentajes progresivos; las herencias pagan el 10% en cambio en Japón el 55% y Francia el 45%; los predios en el sector rural pagan un impuesto predial bajísimo; haciendo todo ello que, Colombia tenga un sistema tributario inequitativo y alejado de las buenas prácticas internacionales en la materia, pudiéndose convertir fácilmente en un paraíso fiscal para los más ricos (Villabona, 2021).

Aunque, para caracterizar un territorio como paraíso fiscal, éste debe cumplir unas exigencias ya descritas como la nula o poca imposición de impuestos, falta de transparencia, información, entre otros, la expedición de una norma legal podría conducir a pensar en la presencia de un paraíso fiscal. Se tiene, verbigracia la Ley 218 de 1995, más conocida como Ley Páez, que se expidió en medio de una tragedia natural ocurrida en 1994 que afectó poblaciones del Cauca y Huila. Esta norma, estipuló la exención de impuesto de renta entre el 100% y el 25% para las empresas que establezcan sus actividades en la zona por un periodo de 10 años, también el total de lo invertido en el proyecto se aplicó como renta exenta, además activos fijos enunciados previamente son exentos de cualquier impuesto incluido el IVA, medidas que permitieron denominar la región afectada como el nuevo paraíso fiscal en Colombia (El tiempo, 1996).

Aparte, estos tratos diferenciales en las tasas impositivas si bien representan beneficios para quien los recibe, suponen unos perjuicios para el territorio que los concede. En el caso de las zonas francas, que muestra

una inequidad tributaria al comparar a los beneficios tributarios otorgados a las empresas instaladas allí respecto a las que se encuentran por fuera del régimen, representando un elevado costo fiscal ante la disminución de las proyecciones de recaudo que se estiman, y que además va dirigido sólo a un pequeño número de empresas en comparación con el universo nacional de las mismas que concluye con una especie de competencia inequitativa (ANDI, 2019).

Lo expuesto anteriormente, resulta en un trato injustificado dado que empresas con propiedades semejantes son objeto de un impuesto a la renta mayor, permitiendo de esa manera que se desincentive la ejecución de proyectos nuevos en áreas distintas a las ubicadas en las zonas francas (Ramos & Rodríguez, 2011). Es que, en muchas ocasiones ese trato impositivo de las zonas francas es asimilado al de los paraísos fiscales. Así se dio en el caso de Marruecos, país africano, que estaba incluido en la lista de paraísos fiscales elaborada por la Unión Europea (UE) precisamente por el régimen fiscal de zonas francas que instituyó en su territorio, considerado nocivo como ventajas fiscales, exoneraciones fiscales, impuestos bajos que promueven una competencia desleal con otros países de Europa (Zohra, 2021).

CONCLUSIONES

84

Los paraísos fiscales son mirados como territorios para evadir impuestos que parte de su concepción, que alude a que son aquellas jurisdicciones sin tasas impositivas o las que tienen son demasiado bajas en comparación con otros territorios. Además, no tienen un sistema de información que lo permita compartir con otros países y la transparencia en sus operaciones brilla por su ausencia. Es decir que, el sistema tributario que poseen representa una serie de beneficios fiscales para quienes buscan tributar en esos territorios. Aunque no lo define como tal, el artículo 109 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 260-7 del Estatuto Tributario colombiano contiene las propiedades que caracterizan un paraíso fiscal en Colombia.

De ahí que, podría haber una similitud cuando la legislación tributaria de una nación concede una serie de tratos preferenciales a determinados sectores de la economía o de contribuyentes. Entre esos tratos preferentes, se encuentran los beneficios, exenciones y amnistías tributarias, las deducciones, los descuentos, las minoraciones estructurales y, las imposiciones que se hacen a quienes se instalan en las denominadas zonas francas que ofrece ventajas fiscales a las empresas que ejercen sus actividades desde esos lugares. Mientras que estas últimas disponen de una legislación especial por medio de la Ley 1004 de 2005, los beneficios, exenciones y amnistías tributarias es difícil identificarlos porque no presentan una definición legal en el Estatuto Tributario colombiano.

De todos modos, un beneficio tributario es un tratamiento diferencial que se le otorga a un impuesto respecto a la descripción que de él se hace de forma general. En cuanto a las exenciones, hace referencia al evitar una deuda fiscal de una obligación tributaria que debe estar establecida en la normatividad de forma previa, por lo que son de exclusiva iniciativa constitucional del ejecutivo colombiano. Y, la amnistía tributaria impide las sanciones civiles o penales de cualquier obligación fiscal en las que el contribuyente se encuentre atrasado, además le ofrece descuentos en los intereses moratorios. Todos los mencionados, hacen parte de medidas que persiguen aumentar el recaudo tributario tanto del Ente nacional como las entidades territoriales del país.

Se destaca que, todos acuden a estas figuras tributarias para lograr, entre otros objetivos, mayores ingresos producto en los impuestos para cumplir con los planes de desarrollo, reactivación de la economía, generación de un número mayor de empleos: Por eso, se han expedido a nivel nacional leyes como la Ley 218 de 1995 o Ley Páez que otorgaba exenciones hasta del 100% por 10 años a las empresas que se localizaran en una zona determinada de los departamentos del Cauca y Huila abatidos por desastres naturales. También, a nivel territorial se tienen los múltiples beneficios tributarios, exenciones y amnistías concedidas por municipios como Galapa y Malambo y el Distrito de Barranquilla en el departamento del Atlántico, que además cuentan en

sus jurisdicciones con las zonas francas lo que aumenta el trato tributario diferencial con las empresas que se están ubicadas por fuera de estas zonas.

Todas las mencionadas, ofrecen ventajas fiscales como exenciones del impuesto predial unificado y del impuesto de industria y comercio hasta del 100% y hasta por 10 años, máximo que determina la ley para el otorgamiento de estos beneficios, que se incrementan si, como en el caso del Municipio de Malambo, contratan personas nacidas o residentes en el municipio o se encuentren en determinado sector vulnerable de la población, en lo que aventaja a otros entes territoriales.

Por lo expresado, se puede afirmar que el fundamento para asimilar la presencia de un paraíso fiscal en una entidad territorial y tomar la denominación de paraíso fiscal territorial, sería las ventajas fiscales que ofrecen y que la colocan en una posición superior sobre las demás entidades territoriales, prerrogativas que concede un paraíso fiscal. Esta denominación se da, porque no existe una clasificación única de paraísos fiscales, dado que muchas no cumplen con los criterios establecidos por la OCDE, pero permiten que quienes declaran allí obtengan utilidades mayores, igual como sucede quien se instala en una zona franca o accede a los tratamientos tributarios diferenciales establecidos por ley.

Finalmente, un paraíso fiscal territorial ofrece muchas opciones ventajosas tributarias para localizarse allí, siendo además que permite a quien lo desee pasar de una jurisdicción a otra buscando a la que ofrece mayores beneficios, lo que finalmente repercute en unos costos fiscales que perjudiquen el avance y desarrollo de una región.

Referencias

- (DIAN) (2018). *Beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta y en el impuesto al valor agregado (IVA) – año gravable 2017*. [https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta%20y%20en%20el%20impuesto%20al%20valor%20agregado%20\(IVA\)%20%E2%80%93%20a%C3%B1o%20gravable%202017.pdf](https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta%20y%20en%20el%20impuesto%20al%20valor%20agregado%20(IVA)%20%E2%80%93%20a%C3%B1o%20gravable%202017.pdf)
- Acuerdo 003 de 2021. (2021,9 de marzo de) Concejo Municipal de Galapa. Acuerdo municipal.
- Acuerdo 025 de 2017. (2017,10 de octubre). Concejo Municipal de Malambo. Acuerdo municipal.
- ANDI. (2019). *Estudio de impacto jurídico económico y fiscal de las ZF*.<http://www.andi.com.co/Home/Camara/1041-camara-de-usuarios-de-zona-franca>
- Ariza, J. (1994). Zonas francas un aporte al desarrollo regional. *Relaciones Internacionales*, 3(7). <https://revistas.unlp.edu.ar/RRII-IRI/article/view/1958>
- Bazza, A. (2012). Reseñas bibliográficas: los beneficios tributarios: su legitimidad y constitucionalidad como herramienta de políticas públicas. *Administración Pública y Gestión Estatal*, 1(19), 141-143. <https://doi.org/10.14409/da.v1i19.1289>
- Cardona, J. (2020). Beneficios tributarios otorgados por las entidades territoriales en el marco del principio de autonomía territorial. *Revista de Derecho Fiscal*, (17), 247-30. <https://doi.org/10.18601/16926722.n17.09>

Constitución Política de Colombia 1991. (1991, 20 de julio). <http://www.secretariassenado.gov.co/constitucion-politica>

Decreto 0119 de 2019. (2019, 21 de febrero) Alcaldía de Barranquilla. GO: 565-2. <file:///C:/Users/Americasys/Downloads/decreto-0119-de-2019-etc.pdf>

Decreto 1966 de 2014. (2014, 7 de octubre) Presidente de la República. Diario Oficial: 49.297 https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/decreto_1966_2014.htm

El Tiempo. (10 de abril de 1996). El Cauca y el Huila, los nuevos paraísos fiscales. *El Tiempo*. <https://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-321119>

Enríquez, G., Alcívar, J. & Loo, J. (2018). Evolución de los paraísos fiscales en el mundo. *Revista 593 Digital Publisher CEIT*, 3(5), 41-50. https://www.593dp.com/index.php/593_Digital_Publisher/article/view/67

Gómez, M. (2015). *La utilización de los paraísos fiscales como herramienta para disminuir la base impositiva*. (Trabajo de grado, Universidad Pontificia Bolivariana). UPB. <https://repository.upb.edu.co/handle/20.500.11912/2898>

González, J. (29 de marzo de 2019). Beneficios tributarios y aduaneros son los mayores atractivos de las zonas francas en el país. *La República*. <https://www.larepublica.co/especiales/zonas-francas-marzo-2019/beneficios-tributarios-y-aduaneros-son-los-mayores-atractivos-de-las-zonas-francas-en-el-pais-2845063>

Gutiérrez, G. (2015). *Análisis jurídico de los paraísos fiscales y medidas para evitar sus efectos*. (Tesis de Doctorado, Universidad de Málaga). Riuma-Uma. <https://riuma.uma.es/xmlui/handle/10630/12862>

Hernández, R., Fernández, C. & Baptista, M. (2010). *Metodología de la Investigación* (5.ª ed.). McGraw-Hill.

Justicia Tributaria. (2019). Beneficios Tributarios en Colombia: actualización para el año gravable 2017. <https://justiciatributaria.co/wp-content/uploads/2019/07/Justiacia-tributaria-baja-calidad.pdf>

Lerman, A. (1986). Tax amnesty: the federal perspective. *National Tax Journal*, 39(3), 325-332 .<https://www.jstor.org/stable/41792194>

Ley 1004 de 2005. (2005, 30 de diciembre). Congreso de la República de Colombia. *Diario Oficial*: 46.138. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1004_2005.html

Ley 14 de 1983. (1983, 6 de julio). Congreso de la República de Colombia. *Diario Oficial*: 36.288 <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=267>

Ley 1739 de 2014. (2014, 23 de diciembre de). Congreso de la República de Colombia. *Diario Oficial*: 49.374. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1739_2014.html

Ley 1819 de 2016. (2016, 29 de diciembre). Congreso de la República de Colombia. *Diario Oficial*: 50.101. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html

Ley 819 de 2003. (2003, 9 de julio). Congreso de Colombia. *Diario Oficial* No. 45.243. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0819_2003.html.

Merizalde, M. (2017). *Paraísos fiscales y fraude tributario: un análisis desde la teo-*

ría de la oportunidad. (artículo estancia Maestría, Universitat Pompeu Fabra - UPF). Pucesa. <https://repositorio.pucesa.edu.ec/handle/123456789/2070>

Mintrabajo. (3 de agosto de 2021). Empleadores tienen 20 beneficios tributarios para generación de empleo a población vulnerable. <https://www.mintrabajo.gov.co/web/guest/prensa/comunicados/2021/agosto/empleadores-tienen-20-beneficios-tributarios-para-generacion-de-empleo-a-poblacion-vulnerable>.

Molina, M. (2018). Paraísos Fiscales. Acuerdos de Intercambio de Información. (Universidad Nacional de Córdoba). UNC. <https://rdu.unc.edu.ar/handle/11086/11118>.

Niño, J. (2017). La tributación de las entidades sin ánimo de lucro y el régimen tributario especial en Colombia. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (76), 27-66. <https://revistaidt.icdt.co/revista-76/>

OCDE. (2010). Proyecto de la OCDE sobre las prácticas fiscales perniciosas: Informe de progreso 2001. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/informesOCDE/04_ProyectoOCDE.pdf

Parada, W. & Torres, S. (2020). Ponderación de las amnistías y descuentos tributarios en el municipio de Cúcuta (Trabajo de grado, Universidad Libre Seccional Cúcuta). Unilibre. <https://repositorio.unilibre.edu.co/handle/10901/18612>

Peña, A. (2017). La ineficacia de la penalización tributaria en Colombia. *Gerencia Libre*, (3), 108-117. https://doi.org/10.18041/2422-1732/gerencia_libre.0.2017.3199

Ramos, J. & Rodríguez, K. (2011). Zonas francas en Colombia: beneficios tributa-

rios en el impuesto de renta. Borradores de Economía, (657). <https://www.banrep.gov.co/sites/default/files/publicaciones/pdfs/borra657.pdf>

Schomberger, J. & López, J. (2007). La problemática actual de los paraísos fiscales. *International Law: Revista Colombiana de Derecho Internacional*, 5(10), 311-337. <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/internationallaw/article/view/13969>

Semana. (7 de noviembre de 2020). ¿Por qué Biden vive en Delaware, el paraíso fiscal de los Estados Unidos? *Semana.com*. <https://www.semana.com/mundo/articulo/por-que-biden-vive-en-delaware-el-paraiso-fiscal-de-los-estados-unidos/202009/>

Sentencia C – 1107 de 2001. (24 de octubre de 2001). Corte Constitucional. [M.P: Araujo, A.] <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1107-01.htm>.

Sentencia C – 169 de 2020. (10 de junio de 2020). Corte Constitucional. [M.P: Lizarazo, A.]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/C-169-20.htm>.

Sentencia C – 195 de 1997. (1997, 17 de abril). Corte Constitucional. [M.P: Isaza de Gómez, C.]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1997/C-195-97.htm>.

Sentencia C – 448 de 2020. (15 de octubre de 2015). Corte Constitucional. [M.P: Pardo, C.]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/C-448-20.htm>.

Sentencia C – 540 de 2005. (24 de mayo de 2005). Corte Constitucional. [M.P: Sierra, H.] <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2005/C-540-05.htm>.

Sentencia C – 743 de 2015. (2 de diciembre de 2015) Corte Constitucional. [M.P:

Ávila, M.). <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/C-743-15.htm>.

Sentencia C – 804 de 2001. (1 de agosto de 2001). Corte Constitucional. [M.P: Escobar, R.]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-804-01.htm>.

Sentencia No.73001-23-31-000-2010-00530-01 (18865) de 2014. (10 de julio de 2014) Consejo de Estado. [C.P: Bastidas, H.]. [https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/151/S4/73001-23-31-000-2010-00530-01\(18865\).pdf](https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/151/S4/73001-23-31-000-2010-00530-01(18865).pdf)

Sol, J. (2010). Los paraísos fiscales. En L. Cruz de Quiñones (Coord.), Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro. *Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*. Tomo I (pp. 653-673). Universidad del Rosario.

Valarezo, J. (2006). *La Exoneración Tributaria: ¿un privilegio o un derecho?* (Trabajo de Maestría, Universidad Andina Simón Bolívar). UASB. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/873/1/T432-MDE-Valarezo-La%20exoneraci%C3%B3n%20tributaria.pdf>

Villabona, J. (25 de marzo de 2021). Colombia, un paraíso fiscal para los ricos. *Periódico UNAL*. <https://unperiodico.unal.edu.co/pages/detail/colombia-un-paraiso-fiscal-para-los-ricos/>

Zohra, F. (22 de febrero de 2021). *Marruecos suprime sus zonas francas y sale de la lista de paraísos fiscales*. https://www.swissinfo.ch/spa/marruecos-ue--an%C3%A1lisis-_marruecos-suprime-sus-zonas-francas-y-sale-de-la-lista-de-para%C3%ADsos-fiscales/46391806

GASTO PÚBLICO Y EMPREDIMIENTO: INDUCTORES PARA EL DESARROLLO EMPRESARIAL JUVENIL EN MÉXICO 2015-2018

Gabriel Alfonso Pacheco Martínez*

Sergio Enrique Beltrán Noriega**

Hernán Hernández Belaides***

Anlly Melissa Patiño Quiceno****

* Contador Público, Especialista en Gestión Financiera Empresarial y Magister en Contabilidad Internacional y de Gestión (Universidad de Medellín, Colombia). Estudiante del Doctorado en Estudios Fiscales (Universidad Autónoma de Sinaloa, México). Docente investigador del programa Contaduría Pública Corporación Universitaria Americana. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores Colciencias Colombia Categoría Senior. E-mail gpacheco@corunicamericana.edu.co, código orcid 0000-0003-1710-5530.

** Licenciado en Contaduría Pública (Universidad Autónoma de Sinaloa, México), Magister en Fiscalidad (Universidad de Guanajuato México), Doctor en Estudios Fiscales (Universidad Autónoma de Sinaloa, México). Docente Universitario Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Sinaloa. Miembro de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos Colegio Culiacán, Sinaloa, México. E-mail sergioebn@hotmail.com, código orcid 0000-0002-0268-5854.

*** Contador Público, Universidad del Atlántico, Colombia, Especialista en Tributación Universidad del Norte, Colombia. Magister en Fiscalidad Internacional, Universidad Internacional de la Rioja, España. Docente Investigador. E-mail: hernanhdez@gmail.com

**** Contadora Pública de la Corporación Universitaria Americana, estudiante de Maestría en Administración Estratégica con énfasis en Gestión y reingeniería financiera de la Universidad Autónoma de Sinaloa México. Integrante del Semillero de Estudios Fiscales y Tributarios de la Corporación Universitaria Americana, E-mail melilind1993@gmail.com

RESUMEN

La construcción de un ecosistema empresarial que propicie el emprendimiento de nuevos negocios en México requiere el apoyo directo del Estado orientando el gasto público hacia la promoción del crecimiento y desarrollo económico, así como la formulación de políticas públicas que propicien escenarios favorables para las iniciativas de jóvenes emprendedores que impacten los indicadores de empleo, productividad y bienestar social. El presente trabajo expone los principales indicadores utilizados en la planeación y ejecución del gasto público del ramo economía relacionados con el programa de fomento al emprendimiento y sus implicaciones para el desarrollo empresarial juvenil en México. Se abordó el análisis del gasto público y la matriz de indicadores para resultados del Fondo Nacional Emprendedor perteneciente al Ramo Economía 2015 a 2018, así como los informes de emprendimiento juvenil en Iberoamérica y México. Los resultados indican una contracción del gasto público orientado al emprendimiento en 17% para los últimos 4 años, un cumplimiento de los indicadores estratégicos del 110% para 2018, así como la existencia de oportunidades de mejora en las fuentes de financiación y promoción de la inversión en sectores económicos estratégicos.

94

Palabras Clave: Gasto público, emprendimiento juvenil, presupuesto basado en resultados, ecosistema emprendedor.

ABSTRACT

The construction of a business ecosystem that favors the entrepreneurship of new businesses in Mexico requires the direct support of the State orienting public spending towards the promotion of growth and economic development, as well as the formulation of public policies that foster favorable scenarios for youth initiatives. entrepreneurs who impact employment, productivity and social welfare indicators. The present work exposes the main indicators used in the planning and execution of the public expenditure of the economy branch related to the entrepreneurship promotion program and its implications for the youth business development in Mexico. The analysis of public expenditure and the matrix of indicators for results of the National Entrepreneurial Fund belonging to the Economy Branch 2015 to 2018, as well as the reports on young entrepreneurship in Ibero-America and Mexico, were discussed. The results indicate a contraction of public expenditure oriented to entrepreneurship in 17% for the last 4 years, compliance with strategic indicators of 110% for 2018, as well as the existence of opportunities for improvement in the sources of financing and promotion of investment in strategic economic sectors.

Palabras Clave: Public expenditure, young entrepreneurship, budget based on results, entrepreneur ecosystem

Introducción

Los elevados índices de desempleo en la población juvenil en México con edades entre los 18 y 29 años pusieron en manifiesto la necesidad en 2013 de redireccionar las políticas públicas hacia la promoción de la cultura emprendedora, de tal forma que los indicadores de desempleo disminuyeran de sus niveles observados en dicho periodo en cerca de 1,3 millones de jóvenes de acuerdo con el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI).

La incorporación de la población joven al sistema productivo y de servicios en la economía Mexicana a través de la creación de ecosistemas de emprendimiento se convierte en una posible solución, dada la necesidad apremiante de insertar a la vida laboral a cerca de 7,5 millones de jóvenes que no estudian ni trabajan, por consiguiente las diferentes formas de intervención del Estado a la promoción del emprendimiento juvenil puede generarse a partir de la articulación de las políticas públicas, el gasto público y los programas sectoriales (Márquez, 2018).

Sin embargo, el déficit fiscal que persiste en la última década ha propiciado importantes crisis fiscales en México, las cuales han puesto en tela de juicio la capacidad administrativa, la capacidad financiera, la capacidad técnica y operativa de la administración pública, puesto que los desfases

estructurales entre el ingreso y el gasto público han agravado la situación de endeudamiento, lo cual es adverso al desarrollo de programas que impulsen el emprendimiento y permita cerrar las brechas de desigualdad y pobreza.

Ante esta situación deficitaria de las finanzas públicas mexicanas se requiere la renovación en la visión de la administración pública, a partir de cambios en la cultura organizacional y la introspección de importantes herramientas de planeación y de gestión de las finanzas públicas, que coadyuve a un mejor uso de los recursos públicos, un reajuste del gasto público y la disminución de la deuda pública, así como el aumento de los ingresos fiscales lo cual se traduce necesariamente en un cambio de paradigma en la gestión pública, para garantizar las fuentes de financiación con la cual se abastecerá los programas para impulsar el desarrollo empresarial juvenil en México.

Precisamente, esta necesidad de una renovación en la gestión pública data desde los años ochenta, donde se comienza a mencionar el concepto de nueva gestión pública en el mundo, aportando valiosos instrumentos como el presupuesto basado en resultados - PBR, el enfoque de Marco lógico, los sistemas de evaluación de desempeño y la mayor orientación hacia la transparencia y rendición de cuentas, con lo cual se posibilitará una mejor uso de los recursos públicos en aras de ofrecer bienes y servicios públicos con eficiencia, eficacia, calidad, economía y oportunidad.

Es por esto, que el presente estudio aborda el análisis del gasto público mexicano ejercido por el Ramo de Economía durante los periodos 2015, 2016, 2017 y 2018 bajo la administración del presidente Enrique Peña Nieto, a partir del acceso a los datos abiertos de la cuenta pública, los programas presupuestarios del ramo en referencia y los indicadores para resultados generados durante el periodo de tiempo analizado.

Se presentan cuatro importantes apartados, en el primero se aborda los referentes teóricos y conceptuales, en segundo lugar se menciona la metodología llevada a cabo en la realización del presente estudio, en tercer lugar se presentan los resultados obtenidos a partir del análisis del gasto público ejercido en el programa presupuestal del Fondo Nacional Emprendedor

durante los periodos 2015 a 2018 el cual pertenece a la Secretaria de Economía, así mismo se presentan los indicadores para resultados analizados según el nivel de la matriz de indicadores como es el nivel fin, de propósito y de componentes, por último se presentan las conclusiones, recomendaciones y referencias bibliográficas.

La elaboración del presente estudio, permitirá la construcción de una metodología de análisis del gasto público en lo referente a la promoción del emprendimiento en México, permitiendo contrastar la ejecución del gasto público versus el desempeño de los indicadores por finalidad, propósito y componentes, lo cual hace posible extender la metodología a otros segmentos del gasto, y facilitar con ello posteriores análisis que deriven en aportaciones científicas que puedan ser dadas a conocer a la comunidad académica y empresarial.

OBJETIVO

El presente estudio tiene como objetivo general analizar los principales indicadores utilizados en la planeación y ejecución del gasto público del ramo economía que tienen relación directa con el programa de fomento al emprendimiento y sus implicaciones para el desarrollo empresarial juvenil en México.

MÉTODO

Para la realización del presente estudio se abordó el método analítico-descriptivo, el tipo de investigación realizado fue documental, con un enfoque cuantitativo permitiéndose analizar la estructura del gasto público y la matriz de indicadores para resultados del programa Fondo Nacional Emprendedor, el cual pertenece al Ramo Economía para los periodos 2015

a 2018, adicionalmente se analizaron los informes anuales presentados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público referentes al diagnóstico del Fondo Nacional Emprendedor y los informes de Emprendimiento juvenil en Iberoamérica y México.

MARCO TEÓRICO

La nueva gestión pública

Las constantes críticas sobre el funcionamiento del estado en sus diferentes niveles tanto federal estatal y municipal ponen de manifiesto las inconformidades de los ciudadanos en cuanto a la prestación de los servicios y bienes públicos por parte de los gobiernos de turno no obstante, pese a que desde 2007 en México se dio un viraje hacia la incorporación de los instrumentos de la nueva gestión pública todavía se manifiestan problemas importantes en la forma cómo se conducen las acciones del gobierno.

Sin embargo, de acuerdo con Schröder (2013), gracias a los apoyos de importantes organismos como Naciones Unidas, el Banco Mundial, la OCDE, el FMI se ha podido dar pasos importantes en la implementación de la nueva gestión pública, evidenciando la privatización de empresas gubernamentales ineficientes, los mercados públicos y privados fueron desregulados y se hizo patente una clara separación entre la definición estratégica de las tareas gubernamentales mediante las dependencias políticas, y el cumplimiento de las tareas operativas a través de la administración así como de gestores independientes o privados.

Es así, como Aguilar Villanueva (2017), manifiesta la necesidad de la nueva gobernanza fundada en la cooperación de actores tanto públicos, paraestatales y privados que por medio de una estrategia pública puedan de acuerdo a la coordinación, el control y la transparencia facilitar la provisión de los bienes y servicios públicos a la ciudadanía en general, en cumplimiento de la finalidad constitucional del Estado, y la solución de los problemas públicos.

Esta nueva visión de la gestión pública, exige entonces un replanteamiento de los paradigmas clásicos de la gerencia pública, orientada en sus orígenes sólo a la ejecución sin dirección ni coordinación de los recursos públicos, y sin considerar las dolencias o carencias de los ciudadanos que al fin de cuentas debe ser la razón de ser de la administración pública, por consiguiente los nuevos supuestos demandan mayores capacidades directivas, estratégicas, técnicas y operativas de los funcionarios públicos, así como la incorporación de nuevas tecnologías de información que posibiliten el desarrollo de los instrumentos y herramientas como el presupuesto basado en resultados (PBR), las matrices de marco lógico, las matrices de indicadores, así como los sistemas de evaluación de desempeño.

El Presupuesto basado en resultados y el enfoque de marco lógico

A partir del análisis de los problemas neurales que aquejan a una población objetivo es posible construir toda una metodología que permita orientar los esfuerzos de la administración pública hacia la generación de valor público, esto es hacia la maximización en el aprovechamiento de los recursos públicos, y la oferta de bienes y servicios públicos en condiciones de calidad y oportunidad para todos los ciudadanos, dicha metodología es lo que se conoce como el enfoque de marco lógico.

100

Al respecto según Arellano et al. (2012) el enfoque de Marco lógico y sus herramientas que lo componen conforman un método que sirve de mapa de ruta a las organizaciones públicas, permitiéndoles identificar la compleja relación de causalidades entre los problemas, la estrategia, los objetivos, las acciones y sus resultados, Por tanto la función esencial del enfoque de marco lógico es vincular la reflexión estratégica con un mecanismo simple, esquemático, de intenciones y acciones que facilite la gestión de los programas en la consecución de las metas organizacionales y gubernamentales o de política pública.

La metodología del enfoque de marco lógico surge como una herramienta de planeación a través de objetivos y de la forma de ligar estos con acciones

y resultados, la cual se presenta por primera vez en 1969 en Estados Unidos y ha sido aplicada por diferentes países e instituciones internacionales como el Banco Interamericano de Desarrollo, Naciones Unidas y el Banco Mundial, para el año 2007 se presentan en el diario oficial de la Federación mexicana los lineamientos generales para la evaluación de los programas federales de la Administración pública Federal, bajo el esquema de Marco lógico presentando además la matriz indicadores de resultados y los sistemas de monitoreo, así como los objetivos estratégicos de las entidades de la Administración pública Federal.

El análisis del enfoque de Marco lógico comprende el estudio de los involucrados, el estudio del problema, el estudio de los objetivos, el estudio de las alternativas y finaliza con la elaboración de la matriz de Marco lógico. Por consiguiente, en el estudio de los involucrados se hace un análisis de los diferentes actores y participantes, así como de los diferentes grupos de interés que intervienen en el proceso de política pública, es decir se establecen las diferentes relaciones entre los stakeholders.

Por su parte, el estudio del problema que se requiere abordar implica la discusión amplia y diversa dentro de equipos de trabajo, con el fin de generar un gráfico denominado árbol de problemas en donde se establece el problema central y a manera de raíces y de ramas las causas del problema y sus resultados, para lo cual será necesario que los equipos de trabajo utilicen datos, informaciones, y teorías de diferentes fuentes de información que faciliten la construcción del árbol de problemas.

Respecto al análisis de propósitos mediante el árbol de objetivos es importante establecer propósitos para la identificación del fin que se procura alcanzar, que permita el vínculo con los medios alineados para ello, la idea es hacer una redacción en sentido positivo de los logros que se pretenden alcanzar a partir del análisis de los problemas en la etapa anterior, con lo cual se podrán establecer las diferentes acciones y alternativas de solución así como el planteamiento de los objetivos específicos a desarrollar.

En la selección de alternativas el enfoque de marco lógico sirve

principalmente para dos propósitos: de primera mano que los participantes reflexionen, encuentren información, definan teorías, expliquen supuestos y axiomas de forma secuencial, pero en segunda parte que se tenga como una guía para la elaboración de un documento que termine informando y justificando la decisión de los programas establecidos por la organización pública. Adicionalmente la selección de las diversas alternativas de solución debe obedecer a criterios de viabilidad y factibilidad tanto técnica, económica, financiera, política y legal.

Referente a la matriz de marco lógico se puede decir que es un instrumento que se utiliza para resumir los resultados derivados del enfoque de Marco lógico, esta herramienta es útil para el desarrollo de un Sistema de Evaluación de Desempeño puesto que permite comprender las relaciones verticales y horizontales entre objetivos, las acciones y los indicadores. La matriz de Marco lógico se sustenta en dos principios fundamentales: el encadenamiento vertical y horizontal y la toma de decisiones participativas, lo cual se traduce en que una vez identificado un problema estratégico se pueda resolverlo mediante un proceso lógico - racional que concatene distintos niveles de objetivos a largo, mediano y corto plazo con sus respectivas estrategias y tácticas, y con indicadores diseñados para medir claramente el logro de esos objetivos. Por tanto, la matriz de marco lógico integra tres niveles claves del sistema de evaluación de desempeño cómo son el nivel estratégico, el nivel táctico y el nivel operativo.

La metodología del presupuesto basado en resultados de cara la nueva gobernanza pública, utiliza herramientas como el marco lógico y la matriz de indicadores para el desempeño que aportan importantes elementos para la construcción de una estrategia económica y social orientada hacia el fortalecimiento de los ecosistemas emprendedores, es por ello que se reconoce los esfuerzos efectuados por el gobierno de México a partir de 2013 en la formulación de los diferentes objetivos estratégicos e indicadores de resultado en torno al desarrollo de planes y de proyectos que aumentarán la oferta empresarial principalmente en el segmento de personas jóvenes,

dando prioridad al emprendimiento y a las iniciativas de nuevas ideas propuestas desde las bases sociales.

El emprendimiento como detonante del crecimiento económico y la productividad

La revisión de las diferentes doctrinas económicas del periodo clásico, contemporáneo y moderno llevada a cabo por Primo y Turizo (2016), muestra claramente la evolución del concepto de empresario, emprendedor y espíritu empresarial, puesto que desde las etapas básicas de producción, la transformación de materias primas, el auge del capitalismo y la imperante necesidad de nuevos productos para satisfacer al mercado ponen de manifiesto la importancia de liderar esos procesos de cambio, los cuales se han desarrollado a partir de la innovación y la creatividad mismos que han sido características propias de los empresarios emprendedores.

Precisamente el informe sobre emprendimiento en Iberoamericana realizado por el Organismo Internacional de Juventud para Iberoamérica (OIJ, 2018) reconoce:

Los importantes avances en países en vías de desarrollo como México, Honduras, Guatemala, Colombia, Chile entre otros y que han desarrollado políticas públicas para impulsar ecosistemas de emprendimiento que faciliten los procesos de innovación y creatividad empresarial, en pro de aumentar las capacidades y por ende la productividad económica de cada país, de tal forma que se logren mejoras sustanciales en los indicadores de desempeño social, económico y laboral, puesto que los países con ecosistemas emprendedores egresan continuamente nuevas empresas con capacidad de crecer y crear empleos, innovando en bienes, servicios y modelos de negocio, y lo hacen porque los gobiernos, instituciones de conocimiento y grandes empresas orquestan sus actuaciones para conseguir más actividad emprendedora en el país (p. 2).

En este orden de ideas los informes del Global Entrepreneurship Monitor 2017-2018 para los estados de Guanajuato y Yucatán en México evidencian una

tendencia sostenida en el interés por crear nuevos negocios, principalmente en los segmentos poblacionales de 18 a 64 años de edad mostrando una intención promedio entre 1 de cada 3 mexicanos, adicionalmente las encuestas llevadas a cabo permiten observar que 1 de cada 2 mexicanos posee capacidades para el emprendimiento de nuevos negocios, y el 25% en promedio atribuye el temor a fracasar como factor que inhibe la creación de nuevas empresas, no obstante sendos informes coinciden en que falta más apoyo por parte del sector público en la aportación de recursos que financien las nuevas iniciativas empresariales, así como mayor capacitación y el acceso a nuevas tecnologías de la información y la comunicación.

Por otra parte Durán (2016), propone la integración sistémica entre el Estado, la Universidad y la Empresa en México para abordar el desarrollo del ecosistema emprendedor, principalmente en los jóvenes mexicanos a través de la articulación de la investigación, la innovación y la apropiación de las tecnologías de la información desde la educación básica primaria, secundaria y universitaria, de tal forma que se permita impulsar procesos de desarrollo sostenible en cada entidad federativa de acuerdo a su vocación económica, generando con ello más empleos, mayor producción y mayores ingresos para la sociedad y el Estado.

Impulso al emprendimiento juvenil como política pública

Ahora bien, la Secretaría de Economía (SE) en México tiene como misión fomentar la productividad y competitividad de la economía mexicana mediante una innovadora política de fomento industrial, comercial y de servicios, así como el impulso a los emprendedores y empresas, fincado en la mejora regulatoria, la competencia de mercado y la diversificación del comercio exterior, para lograr el bienestar de los consumidores, un mejor ambiente de negocios, fortalecer el mercado interno y la atracción de inversión nacional y extranjera, que mejore las condiciones de vida de los mexicanos, en concordancia con las metas nacionales, objetivos y estrategias

establecidas en el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 (PND) y en el Programa de Desarrollo Innovador 2013-2018 (PRODEINN).

En el marco de las estrategias transversales relativas a democratizar la productividad, lograr un gobierno cercano y moderno e incorporar la perspectiva de género, la Secretaría de Economía instrumenta acciones orientadas a mejorar el desempeño y la calidad de sus servicios, simplificar la normatividad y trámites gubernamentales y garantizar la igualdad sustantiva de oportunidades entre mujeres y hombres en la operación de sus programas, la razón de ser de la Secretaría, da sentido y propósito a las políticas, programas y estrategias que tiene a su cargo, las cuales contribuyen al cumplimiento de dos metas nacionales y tres objetivos, así como a las tres estrategias transversales plasmadas en el PND 2013-2018.

Programas presupuestarios

La secretaria de Economía tiene a su cargo alrededor de 31 programas presupuestarios, los cuales son realizados por medio de 133 unidades responsables, por consiguiente, para efecto del presente análisis se abordó el programa referente al Fondo Nacional Emprendedor (S020) el cual representa el 41% del gasto total ejercido por la Secretaría de Economía mexicana entre 2015 a 2018 (Secretaría de Economía [SE], 2019). En la tabla 1, se presentan los programas presupuestarios al cierre del año 2018 y su respectivo porcentaje de participación:

Tabla 1

Programas presupuestarios del Ramo Economía año 2018 en millones de pesos mexicanos

	PROGRAMA	2018	PARTICIPACIÓN
S	020 Fondo Nacional Emprendedor	3.569	35%
S	021 Programa Nacional de Financiamiento al Microempresario y a la Mujer Rural	8	0%
S	151 Programa para el Desarrollo de la Industria de Software (PROSOFT) y la Innovación	206	2%
S	220 Programa para la Productividad y Competitividad Industrial	165	2%
U	004 Proyectos estratégicos para la atracción de inversión extranjera	430	4%

Tabla 1

Programas presupuestarios del Ramo Economía año 2018 en millones de pesos mexicanos

	PROGRAMA	2018	PARTICIPACIÓN	
B	002	Generación y difusión de información para el consumidor	365	4%
E	005	Protección de los derechos de los consumidores y Sistema Nacional de Protección al Consumidor	394	4%
E	006	Desarrollo tecnológico y prestación de servicios metrológicos para la competitividad	220	2%
E	007	Producción de información geológica del territorio nacional	522	5%
E	009	Atención de trámites y promoción de los programas de la Secretaría en las entidades federativas	389	4%
F	003	Promoción del comercio exterior y atracción de inversión extranjera directa	798	8%
G	001	Aplicación y modernización del marco regulatorio y operativo en materia mercantil, de normalización e inversión extranjera	181	2%
G	003	Vigilancia del cumplimiento de la normatividad y fortalecimiento de la certeza jurídica entre proveedores y consumidores	338	3%
G	007	Regulación, modernización y promoción de la actividad minera	163	2%
K	027	Mantenimiento de infraestructura	185	2%
P	002	Negociación, administración y defensa de Tratados y Acuerdos Internacionales de comercio e inversión	704	7%
P	006	Planeación, elaboración y seguimiento de las políticas y programas de la dependencia	229	2%
P	007	Diseño e instrumentación de acciones en materia de competitividad, competencia y política regulatoria	105	1%
P	008	Instrumentación de políticas de fomento para los emprendedores y las micro, pequeñas y medianas empresas	225	2%
P	009	Promoción del desarrollo, competitividad e innovación de los sectores industrial, comercial y de servicios	405	4%
P	010	Fortalecimiento de la competitividad y transparencia del marco regulatorio que aplica a los particulares	75	1%
M	001	Actividades de apoyo administrativo	494	5%
O	001	Actividades de apoyo a la función pública y buen gobierno	78	1%
Total ejecutado (GT)		10.249	100%	

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la cuenta pública – SHCP México (2018).

Alineación de los programas presupuestarios con el Plan Nacional de Desarrollo

De acuerdo con las disposiciones constitucionales en México y en la Ley de Planeación es responsabilidad del presidente la presentación del Plan Nacional de Desarrollo (PND) a las respectivas cámaras del Congreso de la Unión para su aprobación, con lo cual una vez aprobado el Plan Nacional de Desarrollo tanto el presupuesto público de ingresos y gastos, los programas sectoriales y demás deben alinearse y estar en concordancia con las disposiciones plasmadas en el documento aprobado PND.

El PND 2013-2018 es el resultado de un amplio ejercicio democrático que permitirá orientar las políticas y programas del Gobierno de la República durante los próximos años, es la hoja de ruta que sociedad y gobierno han delineado para caminar juntos hacia una nueva etapa del país, este documento traza los grandes objetivos de las políticas públicas, establece las acciones específicas para alcanzarlos y precisa indicadores que permitirán medir los avances obtenidos (Gobierno de la República, 2013).

A continuación, en la tabla 2 se presentan los programas presupuestarios de la Secretaría de Economía acordes con la meta nacional número 4 denominada México Próspero.

Tabla 2

Programas presupuestarios alineados a la meta # 4 del PND

CLAVE	PROGRAMAS	META NACIONAL	OBJETIVO DE LA META NACIONAL	ESTRATEGIA DEL OBJETIVO	ESTRATEGIA TRANSVERSAL
S020	Fondo Nacional Emprendedor	4 México Próspero	8 Desarrollar los sectores estratégicos del país	4 Impulsar a los emprendedores y fortalecer a las micro, pequeñas y medianas empresas	1 Democratizar la Productividad
S151	Programa para el desarrollo de la industria de software (PROSOFT) y la innovación	4 México Próspero	8 Desarrollar los sectores estratégicos del país	3 Orientar y hacer más eficiente el gasto público para fortalecer el mercado interno	1 Democratizar la Productividad
S220	Programa para la productividad y competitividad industrial	4 México Próspero	8 Desarrollar los sectores estratégicos del país	1 Reactivar una política de fomento económico enfocada en incrementar la productividad de los sectores dinámicos y tradicionales de la economía mexicana, de manera regional y sectorialmente equilibrada	1 Democratizar la Productividad
E009	Atención de trámites y promoción de los programas de la Secretaría en las entidades federativas	4 México Próspero	8 Desarrollar los sectores estratégicos del país	4 Impulsar a los emprendedores y fortalecer a las micro, pequeñas y medianas empresas	2 Gobierno Cercano y Moderno

Fuente: Elaboración propia con base en Indicadores de resultados: Cuenta pública SHCP México (2018).

Alineación de los programas presupuestarios con el Programa Sectorial

Dentro de los objetivos y estrategias sectoriales el programa objeto del presente estudio se orienta a cumplir la estrategia sectorial de desarrollo innovador, la cual tiene como objetivos el desarrollar una política de fomento industrial y de innovación que promueva un crecimiento económico equilibrado por sectores, regiones y empresas, instrumentar una política que impulse la innovación en el sector comercio y servicios, con énfasis en empresas intensivas en conocimiento, impulsar a emprendedores y fortalecer el desarrollo empresarial de las MIPYMES, promover una mayor competencia en los mercados y avanzar hacia una mejora regulatoria integral, así como incrementar los flujos internacionales de comercio y de inversión, y el contenido nacional de las exportaciones (SE, 2016).

En este orden de ideas, la tabla 3 presenta los programas presupuestales del ramo economía, de acuerdo con el objetivo de desarrollo sectorial que pretenden cumplir.

Tabla 3

Programas presupuestarios alineados con el programa sectorial de desarrollo innovador

CLAVE	PROGRAMAS	PROGRAMA SECTORIAL	OBJETIVO DEL PROGRAMA SECTORIAL
S020	Fondo Nacional Emprendedor	10 Programa Sectorial de Desarrollo Innovador	3 Impulsar a emprendedores y fortalecer el desarrollo empresarial de las MIPYMES y los organismos del sector social de la economía.
S151	Programa para el desarrollo de la industria de software (PROSOFT) y la innovación	10 Programa Sectorial de Desarrollo Innovador	2 Instrumentar una política que impulse la innovación en el sector comercio y servicios, con énfasis en empresas intensivas en conocimiento.
S220	Programa para la productividad y competitividad industrial	10 Programa Sectorial de Desarrollo Innovador	1 Desarrollar una política de fomento industrial y de innovación que promueva un crecimiento económico equilibrado por sectores, regiones y empresas.
E009	Atención de trámites y promoción de los programas de la Secretaría en las entidades federativas	10 Programa Sectorial de Desarrollo Innovador	3 Impulsar a emprendedores y fortalecer el desarrollo empresarial de las MIPYMES y los organismos del sector social de la economía.

Fuente: Elaboración propia con base en Indicadores de resultados: Cuenta pública SHCP México (2018).

Matriz de indicadores (MIR) según programa presupuestario

La matriz de indicadores se definió para cada uno de los programas presupuestarios del ramo de economía de acuerdo a sus distintas dimensiones, la dimensión de fines, la dimensión de propósitos y la dimensión de componentes,

en las cuales se ubican los distintos indicadores de resultados que van a permitir analizar el comportamiento y consecución de los distintos objetivos de la matriz de indicadores.

Bajo la metodología del marco lógico los distintos elementos de la matriz de indicadores para resultados tienen una relación directa con el árbol de objetivos y a su vez con el árbol de problemas por consiguiente, el nivel de fines está asociados a los impactos esperados, el nivel de propósitos tiene que ver con el objetivo central o el problema central que se pretende solucionar en la población objetivo y de otra parte el nivel de componentes hace referencia a los medios que son los productos o servicios que van a permitir el alcance de los propósitos y está a su vez la consecución del impacto esperado.

El análisis de los indicadores del programa de la secretaría de economía denominado Fondo Nacional Emprendedor (S020) tiene en cuenta los componentes de: objetivo para cada nivel, la denominación del indicador, el método de cálculo, la unidad de medida, el tipo de indicador si es estratégico o de gestión, la dimensión del mismo es decir si corresponde a la dimensión de eficiencia, de eficacia o de efectividad, y la frecuencia de medición del respectivo indicador ya sea este mensual, trimestral, semestral anual o inclusive durante el sexenio. A continuación, en la tabla 4 se presenta la información cualitativa para el nivel de fin de la matriz de indicadores del programa presupuestario estudiado.

Tabla 4

Indicador de fin MIR Programa Fondo Nacional Emprendedor

PROGRAMA	FONDO NACIONAL EMPRENDEDOR
Clave de Programa	S020
Objetivos	Contribuir a impulsar a emprendedores y fortalecer el desarrollo empresarial de las MIPYMES y los organismos del sector social de la economía mediante la mejora de la productividad de las MIPYMES en sectores estratégicos.
Denominación	Diferencia de la tasa de crecimiento anual de la producción bruta total (PBT) de las MIPYMES con respecto al periodo anterior.
Método de Cálculo	Este indicador mide la diferencia de la tasa de crecimiento de la producción bruta total generada por las MIPYMES en 2018 en relación a la tasa de crecimiento del periodo anterior, es decir correspondiente a 2013. Indicador T2018T2013 Dónde: T2018 = Tasa de crecimiento anual de la Producción Bruta Total de las MIPYMES en 2018. T2013 = Tasa de crecimiento anual de la Producción Bruta Total de las MIPYMES en 2013.
Unidad de Medida	Cabeza
Tipo	Estratégico
Dimensión	Eficacia
Frecuencia	Anual

Fuente: Elaboración propia con base en Indicadores de resultados: Cuenta pública SHCP México (2018).

RESULTADOS

El gasto público total ejercido por el Gobierno de la República mexicana durante el periodo 2015, a 2018 ascendió a los 19,6 billones de pesos, presentando un promedio anual de 4,9 billones de pesos y una participación del PIB del 25,3% en 2015, 23,7% en 2014 y 22,3% en 2017 y de 22,4% en 2018 pese a la menor proporción del gasto total con respecto al PIB en términos de valor nominal el gasto se incrementó de 2015 a 2018 en \$585 mil millones de pesos adicionales.

En la tabla 5, se presenta los valores ejercidos del periodo 2015 a 2018 así como el dato acumulado, de acuerdo con los conceptos más relevantes como son el gasto neto total, el gasto primario, el gasto programable, el gasto del poder ejecutivo, el gasto de todos los ramos administrativos, el gasto del ramo economía y del programa Fondo Nacional Emprendedor.

Tabla 5

Comparativo del gasto ejercido según conceptos (2015-2018) en millones de pesos mexicanos.

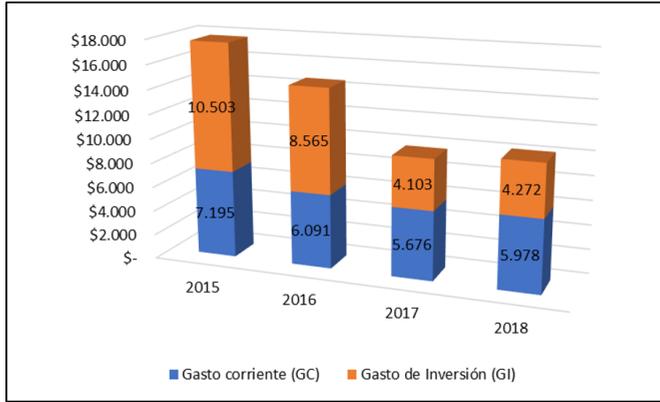
CONCEPTOS	2015	2016	2017	2018	ACUM
Gasto Neto Total	4.694.677	4.763.874	4.888.893	5.279.667	19.627.111
Gasto Primario	4.293.200	4.301.502	4.316.330	4.632.687	17.543.718
Gasto Programable	3.669.816	3.606.706	3.550.388	3.803.164	14.630.073
Gasto Poder Ejecutivo	2.677.203	3.021.594	2.830.748	2.892.796	11.422.340
Gasto Ramos Administrativos	1.301.521	1.525.373	1.110.250	1.187.448	5.124.592
Gasto Total Ramo Economía	17.698	14.656	9.779	10.249	52.382
Programa Fondo Nacional Emprendedor	7.369	7.155	3.622	3.569	21.716

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la cuenta pública 2015 a 2018 SHCP - México (2018)

La figura 1 presenta el gasto total realizado por la Secretaría de Economía en 2015 a 2018 donde se destaca una mayor participación del gasto corriente con respecto al gasto de inversión durante los dos primeros años, para luego invertirse en los dos años siguientes.

Figura 1

Comparativo del gasto Ramo Economía 2015-2018 según concepto del gasto



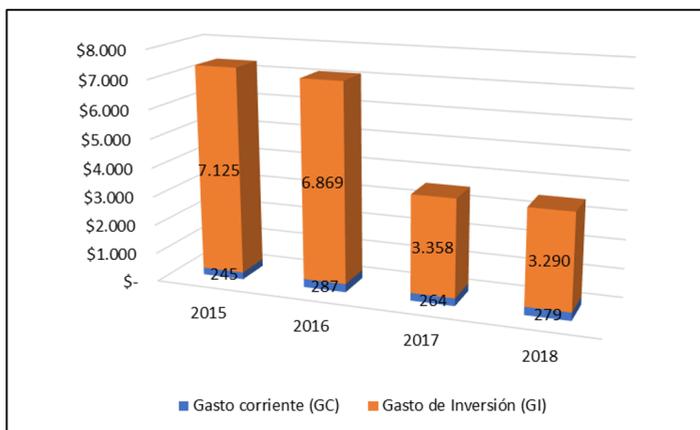
*Cifras en millones de pesos mexicanos

Fuente: Elaboración propia con base en el Gasto Presupuestal: Cuenta pública 2015 a 2018 SHCP México (2018).

Por su parte, el gasto ejercido en el programa del Fondo Nacional Emprendedor durante el periodo 2015 a 2018 presentó una mezcla del 95% de gasto de inversión y 5% de gasto corriente en promedio durante el periodo observado. La figura 2, muestra la composición del gasto público en referencia.

Figura 2

Comparativo del gasto Fondo Nacional Emprendedor 2015-2018 según concepto del gasto



*Cifras en millones de pesos mexicanos

Fuente: Elaboración propia con base en el Gasto Presupuestal: Cuenta pública 2015 a 2018 SHCP México (2018).

No obstante, el gasto previsto para el Fondo Nacional Emprendedor sufrió importante recortes presupuestales en 2017 y 2018 lo cual generó una disminución promedio anual del 17% desde 2015, afectando principalmente el rubro de inversión en apoyo a proyectos de nuevos emprendedores, es así como en 2016 se presentaron 54,826 solicitudes de apoyo de las cuales se aprobaron sólo 29,205 proyectos (53,26%), lo cual implicó una disminución en el número de solicitudes presentadas con respecto a 2015 en un 1,83%; con respecto al número de proyectos aprobados en 2016 se incrementó en un 49,94% con respecto al periodo anterior.

De acuerdo con el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (Coneval, 2019), el indicador “Diferencia en la tasa de crecimiento anual de la producción bruta total (PBT) de las MIPYMES respecto al período anterior”; muestra avances destacables en la tasa de crecimiento de la PBT de las MIPYMES aumentándose de 4.6% en 2016 a 4.9% en 2017, en su cálculo el Coneval determinó los resultados basándose en las Encuestas Mensuales en Establecimientos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI). Por su parte, a nivel de propósito en la MIR se cuenta con dos indicadores: i) la Tasa de variación de la productividad total de las MIPYMES apoyadas y ii) la Tasa de crecimiento en ventas promedio de las MIPYMES apoyadas. El primer indicador, presentó un cumplimiento de 107.5%, que reflejó el incremento de la productividad total de los factores de las MIPYMES apoyadas, y el segundo indicador, logró un cumplimiento de 113%, respecto a la meta anual programada, ya que las empresas apoyadas reportan variaciones positivas en sus ventas después de haber recibido los apoyos.

DISCUSIÓN

La integración entre las distintas herramientas e instrumentos de la nueva gestión pública como son: el presupuesto basado por resultados, el enfoque de marco lógico, la matriz de indicadores así como los árboles de problema y los árboles de objetivo pueden conllevar a una mejor ejecución

en cuanto a la eficiencia, efectividad y calidad del gasto, lo cual teóricamente se podría traducir en un aumento del valor público en razón de que se estaría maximizando los recursos del Estado, para la provisión de los diferentes bienes y servicios que requiere la ciudadanía y que solucionarían los diferentes problemas presentes en los distintos ámbitos como son la educación, la salud, el empleo, la vivienda, el desarrollo empresarial entre otros.

Es importante reconocer el esfuerzo que está haciendo la administración pública, en tratar de darle sentido a las cifras del presupuesto a partir del logro de unos resultados medibles a través de los indicadores de gestión en cada uno de los niveles de la matriz de marco lógico, puesto que en la medida en que el gasto público de la diferentes secretarías y ramos administrativos se oriente o se evalúe a partir de esa serie de dimensiones como son los fines, los propósitos y los componentes pues se tendrá una mejora sustancial en la aplicabilidad del gasto y por ende se podrá evaluar la contribución marginal que hace cada peso gastado en el logro de los resultados, en la provisión de los bienes y servicios y en los impactos de la población objetivo a los cuales están orientados los diferentes programas presupuestarios.

En el caso de la Secretaría de Economía si bien no es una secretaría que ejerza un gran poder a partir de su gasto presupuestal dado que tan solo representa en promedio un 1% del total del gasto de los ramos administrativos, si tienen una labor importante para el desarrollo y crecimiento económico del país, tanto en el mediano y largo plazo y este argumento se sustenta en la importancia de promover el emprendimiento y el desarrollo empresarial de las pequeñas y medianas empresas en México, puesto que son las que generan cerca del 80% del empleo directo que se provee en la economía, por lo tanto se considera que el recurso invertido en estos programas para los periodos en el 2015 a 2018 no es suficiente para el logro de los objetivos, adicionalmente se presenta una disminución importante en los recursos que inicialmente se habían presupuestado y otorgado en 2015 con respecto al cierre del año 2018, lo cual esos recursos

fueron orientados a otras secretarías y hacia otros programas de gobierno, dándose otras prioridades.

De otra parte, este análisis no aborda cuales fueron las empresas beneficiadas por el programa de emprendimiento, pero si sería importante que las entidades de control y vigilancia ejerzan sus funciones para que efectivamente el gasto este orientado al emprendimiento y al desarrollo de las pymes, que se entregue el recurso directamente a aquellas empresas que realmente lo necesita y no vaya a ser que el gasto se está orientando a los empresarios más acaudalados y a los adinerados de este país.

CONCLUSIONES

El resultado positivo del programa presupuestal analizado mediante el cual se contribuye al crecimiento de la productividad de las MIPYMES del país permite observar que gran parte de las pymes en México recibieron apoyos directos del Fondo Nacional Emprendedor, no obstante los recursos aplicados durante el periodo de análisis no fueron suficientes dado que no se alcanzó la cobertura del 100% de las iniciativas que se recibieron, como tampoco se logró la cobertura geográfica total en el territorio mexicano según el informe de la Secretaría de Economía (SE, 2019).

114 Se hace necesario establecer e implementar medidas de carácter administrativo a partir de 2018 que permita aumentar la eficiencia y efectividad del fondo nacional emprendedor, de tal forma que el impacto de los recursos públicos invertidos en el fortalecimiento del ecosistema emprendedor se maximice, dado que aún persisten proyectos y áreas geográficas que no alcanzaron la cobertura total del programa analizado.

El desarrollo de los ecosistemas emprendedores requiere la articulación de los programas de apoyo para la construcción o creación de empresas a través del desarrollo de programas integrales entre el sector público, las universidades y el sector privado, es importante y necesario que existan mecanismos de evaluación a través de indicadores y otras herramientas que

permitan analizar los resultados obtenidos por dicho programa y el retorno de las diferentes inversiones tanto públicas como privadas de tal forma de que se pueda identificar la eficiencia y la productividad de los esfuerzos generados tanto por la administración pública como por la administración privada en el incremento de la fuerza empresarial mexicana.

REFERENCIAS

- Aguilar Villanueva, L. F. (2017). Las dimensiones y los niveles de gobernanza. *Cuadernos de Gobierno y Administración Pública*, 1(1), 11-36.
- Arellano, D., Lepore, W., Zamudio, E. & Blanco, F. (2012). *Sistemas de Evaluación del Desempeño para Organizaciones Públicas: ¿Cómo construirlos efectivamente?* Centro de Investigación y Docencias Económicas.
- Coneval. (2019). *Ficha de Monitoreo 2017-2018 Fondo Nacional Emprendedor*. https://www.coneval.org.mx/Evaluacion/Documents/EVALUACIONES/FMyE_2017_2018/FMyE_10_S020.pdf
- Durán, J. (2016). *Emprendimiento Juvenil en México: Informe Nacional*. Centro Latinoamericano de Competitividad y Desarrollo Sostenible. https://www.incae.edu/sites/default/files/reporte_nacional_-_mexico_final_corregido.pdf
- Márquez, A. (2018). Ninis en México: problema y propuestas. *Revista Perfiles Educativos*, XL (159), 3-14. <https://doi.org/10.22201/iisue.24486167e.2018.159.58771>
- OIJ. (2018). *Emprendimiento juvenil en Iberoamérica: Una clave para la empleabilidad*. Organismo Internacional de Juventud para Iberoamérica. https://oij.org/wp-content/uploads/2018/07/INFORME-EMPRENDIMIENTO-FINAL-DEFINITIVO-con-portada_V2.pdf
- Plan Nacional de Desarrollo: 2013-2018. (2013). Gobierno de México.
- Primo, W. & Turizo, H. (2016). Emprendedor y empresario: una construcción desde la dinámica del pensamiento económico. *Inquietud Empresarial*, XVI (1), 13-52. <https://doi.org/10.19053/01211048.7625>.

Schröder, P. (2013). *Nueva Gestión Pública: Aportes para el buen gobierno*. Fundación Friedrich Naumann Oficina Regional América Latina.

SE. (2016). *Diagnóstico del Fondo Nacional Emprendedor*. https://www.inadem.gob.mx/wp-content/uploads/2017/02/Diagno%CC%81stico_FNE-2016.pdf

SE. (2019). *Evaluación de Consistencia y Resultados 2017-2018 Fondo Nacional Emprendedor*. https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/395313/S262_Apoyos_a_la_Comercializaci_n_ECyR_2017-2018.pdf

SHCP. (2015). *Cuenta pública 2015: Gasto programas presupuestales e indicadores para resultados Ramo Economía Tomo III*.

SHCP. (2016). *Cuenta pública 2016: Gasto programas presupuestales e indicadores para resultados Ramo Economía Tomo III*.

SHCP. (2017). *Cuenta pública 2017: Gasto programas presupuestales e indicadores para resultados Ramo Economía Tomo III*.

SHCP. (2018). *Cuenta pública 2018: Gasto programas presupuestales e indicadores para resultados Ramo Economía Tomo III*.

REFORMAS TRIBUTARIAS INSTRUMENTOS DE POLÍTICA PÚBLICA: COLOMBIA – MÉXICO - GUATEMALA

Alexis Palacios Arrieta*

Pedro José Arrieta Melendrez**

Francisco Javier Hernández***

* Magister en administración de empresas e innovación, Especialista en revisoría fiscal y auditoría externa, Contador Público y Economista; Profesor Investigador de la Facultad de Administración y Negocios de la Universidad Simón Bolívar Barranquilla-Colombia. Correo-e: apalacios@unisimonbolivar.edu.co; Celular +525565653977

** Magister en Derecho Tributario de la Universidad Externado de Colombia, Especialista en impuestos, Contador Público; Docente de la Corporación Universitaria Latinoamericana Barranquilla-Colombia. Correo-e: pjarrietam@cuLedu.co; Celular: +573145633126

*** Magister en Economía Financiera Universidad Santiago de Chile, Especialista en Finanzas Territoriales Universidad del Atlántico, Economista Universidad del Atlántico, Contador Público Universidad Simón Bolívar; Docente Investigador. ORCID 0000-0002-1204-1112. Correo-e: ffernandez@unisimonbolivaredu.co

RESUMEN

En este artículo se presentan los resultados de una investigación orientada en analizar las reformas tributarias como instrumentos de políticas públicas en Colombia, México y Guatemala. Para ello se utilizó la revisión documental bibliográfica, aplicando la metodología de la hermenéutica. Encontrando que, en estos países, uno de los instrumentos de política pública son los impuestos, vinculados a las herramientas de políticas económicas. Por tanto, las reformas de la estructura impositiva en estos tres países, es un requerimiento planteado desde una política pública. De allí que, tanto en Colombia, como en México y Guatemala, reformar los tributos, lleva implícito la modificación de los sistemas impositivos; lo anterior en consonancia con los preceptos de política fiscal, en donde, el afán de una recaudación cortoplacista, por parte de los gobiernos, hace que sus instrumentos, estén encaminados al aumento de la tasa impositiva, aumento de la base gravable, la eficacia recaudatoria; sin embargo, en ese juego de afanes son unos pocos los que quedan mal parado frente a ello; por lo anterior se hace imperioso entender que las MIPYMES de estos países necesitan sistemas tributarios que se ajusten a sus condiciones económicas y les permita su madurez empresarial.

Palabras Clave: Gasto público, emprendimiento juvenil, presupuesto basado en resultados, ecosistema emprendedor.

ABSTRACT

This article presents the results of an investigation focused on analyzing tax reforms as public policy instruments in Colombia, Mexico and Guatemala. For this, the bibliographic documentary review was used, applying the hermeneutic methodology. Finding that, in these countries, one of the public policy instruments is taxes, linked to economic policy tools. Therefore, the reforms of the tax structure in these three countries is a requirement raised from a public policy. Hence, in Colombia, as well as in Mexico and Guatemala, reforming taxes implies the modification of tax systems; the aforementioned in accordance with the precepts of fiscal policy, where the eagerness of a short-term tax collection, by the governments, means that its instruments are aimed at increasing the tax rate, increasing the taxable base, the collection efficiency ; However, in this game of endeavors, a few are poorly placed in front of it; Therefore, it is imperative to understand that the MSMEs in these countries need tax systems that adjust to their economic conditions and allow them to become mature.

Palabras Clave: Tax reforms, income, social requirements, public policies.

Introducción

En el ámbito disciplinario de la Ciencia Política, el Estado constituye el objeto de estudio privilegiado de ésta. Junto con el poder, desde los tiempos antiguos la reflexión sobre la organización política de la sociedad se ha centrado en alguno o en ambos conceptos poder y Estado. Para una mejor delimitación del concepto, conviene destacar que por Estado se hace referencia a la comunidad política, es decir a aquella organización que tiene que ver con intereses colectivos, a diferencia de otras organizaciones sociales que existen desde las primeras comunidades primitivas como la familia (Gómez Díaz de León, 2015, p.35).

La obligatoriedad de los Estados en materia social, los lleva a estar en constante búsqueda de la obtención de ingresos para poder cumplir con cada una de esas necesidades, es por ello que a través del tiempo han desarrollado instrumentos que les permitan la captación de dichos recursos económicos, y por ende cumplir con los requerimientos sociales básicos. En este sentido, los gobiernos deben tener una planeación clara de cada una de sus actividades, lo cual indica que deben existir programas adecuados que permitan atender las necesidades sociales, pero además la manera en que esos programas

serán ejecutados; un andamiaje que implica estructuras físicas (bienes y servicios públicos) de calidad y talento humano (burocracia) idóneo para así colocar en marcha todo lo planificado.

Entendiendo que las políticas públicas son utilizadas para materializar los planes de gobierno y que para ello es necesario todo un montaje estructural, donde debe existir una definición clara de cada política, actores y redes que confluyen en torno a unas problemáticas sociales, políticas o económicas, lo que lleva al planteamiento de una agenda e instrumentos que la materialicen y el respectivo análisis de dichas políticas, determinado así el grado de gobernanza o de legitimidad del mismo gobierno.

Por otro lado, es importante entender a la gobernabilidad con el sentido demócrata de los Estados. En ese sentido Jiménez Benítez y Ramírez Chaparro (2008), afirman “un elemento central de la construcción del concepto de Gobernabilidad y de sus usos, dadas sus aplicaciones posteriores en los ámbitos políticos y administrativos, está dada por la relación que sostiene con la democracia” (p. 109). Un Estado garante, socialmente hablando se hace sostenible si se tiene un alto grado de confianza en sus instituciones, es aquí donde la participación social juega un papel preponderante, siempre y cuando se sienta partícipe de las decisiones del gobierno.

En este sentido, los gobiernos tienen diferentes instrumentos de políticas públicas, que les permita poner a rodar toda la intención plasmada en sus planes de gobierno, características que se convierten en indispensables dentro de todo el proceso, pues de ello depende que se logre concretar en hechos todas las ideas previamente concretadas; lo anterior, reflejará en últimas el grado de gobernanza. Bajo esta premisa, la política fiscal hace parte de la política económica de los Estados, cuyo objetivo principal es suplir las necesidades básicas insatisfechas de la población y, para ello, uno de los instrumentos que permite llegar a cumplir con esta finalidad son las reformas fiscales.

Es aquí cuando los impuestos entran a jugar un papel importante, pues es de estos que se logra gran parte de los ingresos que necesita el estado

para poner a rodar sus políticas públicas; cada gobierno tiene instrumentos que previa planeación les permite lograr los objetivos planteados, es por ello que elaboran reformas que les permita ajustar sus planes relacionados con la obtención de recursos económicos, lo que se conoce entonces como reformas tributarias. Con referencia a ello, Gonzáles y Calderón (2002), afirman que:

En la década de los noventa, con la apertura económica en países latinoamericanos, los ingresos tributarios se vieron reducidos drásticamente debido a la disminución de los gravámenes arancelarios, por tanto, fue necesario introducir nuevas reformas que permitieran incrementar el recaudo. Los ingresos tributarios sufrieron una importante transformación durante este período; las reformas tributarias, casi una al año durante la última década, se convirtieron en una respuesta reactiva al aumento del gasto estatal, con las cuales se enfrentaba la situación deficitaria del momento, ya que el gasto, particularmente del gobierno central, ha venido creciendo excesivamente, pero no se puede asegurar que ninguna de las reformas tributarias haya contribuido a dar soluciones estructurales al creciente déficit del Gobierno Central (p.3).

Reformar los tributos implica la modificación del andamiaje impositivo de los países, llámese imposición a las personas naturales o jurídicas, con el objetivo fundamental de afectar el recaudo de dineros que vía impuestos directos o indirectos recibe el estado, con el propósito de aumentar los ingresos.

En lo expresado en los párrafos anteriores, es lo que motiva la realización de este estudio, lo cual implica analizar las reformas tributarias como instrumentos de política pública: Colombia – México – Guatemala, para lo cual se establece la hermenéutica sustentada en la revisión documental bibliográfica, para su interpretación por parte del investigador.

MÉTODO

La realización del presente estudio tuvo en cuenta la investigación de carácter cualitativo con un enfoque inductivo, utilizando el enfoque analítico-descriptivo, se utilizaron técnicas de revisión bibliográfica y documental dando alcance la normatividad tributaria de México, Colombia y Guatemala referente a las reformas tributarias.

De acuerdo a Gómez Luna et al. (2014), la revisión bibliográfica constituye una etapa fundamental de todo proyecto de investigación, y debe garantizar la obtención de la información más relevante en el campo de estudio, de un universo de documentos que puede ser muy extenso. Al respecto, Grondín (2014), señala que, dentro de la revisión de documentos para la obtención de información, se encuentra la metodología de la hermenéutica, entendida como el arte de la interpretación para llevar a una comprensión. Así con la hermenéutica, se buscó interpretar los documentos y textos consultados, a fin de generar una comprensión a la luz de un contexto temático relacionado con las reformas tributarias, como instrumentos de política pública en tres países.

RESULTADOS

El interés del presente trabajo investigativo fue analizar las reformas tributarias como política pública en tres países a saber Colombia, México y Guatemala. En este sentido, los resultados incluyen la revisión documental bibliográfica, mediante el proceso de interpretación, encontrando que los gobiernos deben mostrar resultados en torno a su política pública, entonces saber llegar a los diferentes actores es una acción preponderante, pues son los actores políticos y sociales quienes en definitiva determinan el éxito o el fracaso de las políticas de gobierno.

De esta forma, un tipo de herramienta o instrumentos de políticas

son los impuestos, asociados a la clasificación general de instrumento de políticas económicas; estos instrumentos son de vital importancia para los gobiernos. De allí que, reformar la estructura impositiva de los países se hace imperante debido a la necesidad de poner a funcionar las políticas públicas; sin embargo, el estudio va más allá de la implementación de dichas políticas, el solo hecho de saber que la afectación puede recaer sobre un grupo de empresas en específico, debe ser atendido por el gobierno como de suma importancia, debido a que está de por medio el ciclo de vida de las empresas, más específicamente las MIPYMES.

En este sentido, se estructuró que cuando la empresa está en el proceso de financieramente excelente y esté en la fase de introducción en el mercado, requiere de una estrategia de penetración del mercado, por lo tanto, está en la necesidad de aumentar el capital de trabajo, establecer convenios con proveedores para alargar tiempo de pagos, disminuir los precios de los productos. Así mismo, cuando está en la fase de crecimiento, requiere mantener al mínimo el capital de trabajo, diversificar sus proveedores, regular los precios de productos según el mercado.

Por otro lado, si está en la etapa de madurez, presenta unos ingresos sólidos que permite maniobrar con el capital de trabajo, se deben estabilizar los proveedores y aumentar los precios de sus productos, para la etapa declive, se requiere generar procesos de innovación ameritando aumentar el capital de trabajo, renegociación con los convenios con proveedores para alargar tiempo de pagos y disminución de los precios de sus productos (González Díaz & Becerra Pérez, 2015, p.9).

Lo anterior, descubre un aspecto muy importante, el ciclo de vida de las empresas está ligado a la capacidad financiera de las mismas, tal como se evidencia en cada una de las fases de dicho ciclo; por tanto, las compañías deben garantizar a través del tiempo una sostenibilidad económica que les permita la continuidad en el mercado, razón por la cual, las altas tasas efectivas de tributación hacen que disminuyan las probabilidades de permanecer activas, pues son afectadas financieramente desde el inicio de su ciclo.

En este sentido, la toma de decisiones gerenciales en las organizaciones, se ve afectada en gran medida por factores que difícilmente se pueden controlar, respecto a esto Palacios et al. (2016), afirman:

En este contexto, la organización debería analizar los datos de sus diferentes fuentes tanto para evaluar el desempeño frente a los planes, objetivos y otras metas definidas, como para identificar áreas de mejora incluyendo posibles beneficios para las partes interesadas. Las decisiones basadas en hechos requieren acciones eficaces y eficientes tales como: métodos de análisis válidos, técnicas estadísticas apropiadas, tomar decisiones y llevar a cabo acciones (p.168).

Para el logro de ello, es necesario contar con sistemas tributarios que permitan a las organizaciones realizar una planeación sin tener que estar tomando el factor impositivo como una característica de incertidumbre financiera, y por el contrario ser la garantía de apoyo al crecimiento financiero de las organizaciones.

En el caso de Colombia, México y Guatemala, reformar los tributos implica la modificación del andamiaje impositivo de dichos países, llámese imposición a las personas naturales o jurídicas, con el objetivo fundamental de afectar el recaudo de dineros, que vía impuestos directos o indirectos reciben los Estados, con el propósito de aumentar los ingresos.

126

Bajo lo planteado, los resultados muestran que el sistema tributario colombiano no es distinto al de la mayoría de países de América Latina, las dificultades de los gobiernos, acrecentadas por el déficit tributario no dejan margen de maniobra. Al respecto, Clavijo (2005) afirma:

Los déficits fiscales de América Latina, durante los años noventa, fueron el resultado de rigideces tributarias, rápido y desordenados procesos de descentralización fiscal y problemas de "caja" debido a la transición pensional del régimen de prima media hacia los sistemas de capitalización individual. En Argentina, Brasil y Colombia todos estos problemas fueron particularmente agudos (p. 5).

Es aquí, donde se entra a cuestionar las reformas tributarias y la eficacia

de las mismas, en unos gobiernos que utilizan este instrumento de política fiscal como un salvavidas a la agudeza de sus crisis. Los gobiernos buscan el aumento de sus ingresos fiscales vía reformas tributarias, ajustando tasas impositivas, bases y contribuyentes del impuesto, sin embargo, es notorio la disparidad en la distribución de los mismos y la afectación grupos específicos de contribuyentes.

Otra fuente de variación en los ingresos públicos proviene de la estructura tributaria propiamente dicha; pero, curiosamente, el nivel total de tributación de las grandes economías de América Latina no difiere mucho del 20% del PIB (excluyendo la contribución a la seguridad social). Existen dos notorias excepciones: México, con un nivel bajo de tributación de solo 12% del PIB, y Brasil, con un elevado nivel del 25,6% del PIB (Clavijo, 2005, p.9).

En este orden de ideas, al igual que los demás países de América Latina y el Caribe, el sistema tributario mexicano está diseñado como un instrumento de política fiscal que permita a los estados obtener los ingresos necesarios que les permita un desarrollo armónico al momento de soportar el gasto público.

La política fiscal es una rama de la política económica que configura el presupuesto del Estado y sus componentes (gasto público e impuestos) como variables de control para asegurar y mantener la estabilidad económica, amortiguando las variaciones de los ciclos económicos, y contribuyendo a mantener una economía creciente (Auditoría Superior de la Federación [ASF], 2016, p.6).

El sistema tributario en México, permite que la recaudación de ingresos vía impuestos, lo que permite a los estados mantener el equilibrio necesario para que los actores (sociedad e individuos) puedan desarrollarse armónicamente, pues en el estado se centra el control de los bienes públicos, lo cual genera un gasto exclusivo, con fundamento a ello, es su función garantizar el buen manejo de los recursos públicos. Balderas Torres y Martínez González (2012), afirman:

La obligación de contribuir para los gastos públicos, se inicia con la

inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) al tener una actividad lícita que nos genere ingresos. En este caso solo estudiaremos el ISR que en su ley (LISR) nos presenta una estructura por títulos, siendo los más consultados: Título I Disposiciones Generales; Título II Personas Morales; Título III Personas Morales no Contribuyentes; Título IV Personas Físicas (p.48).

Con esta estructura se da paso al proceso de recaudo de los tributos base fundamental en la aplicación del recaudo tributario vía ingresos del mismo orden.

En el caso de Guatemala, la política fiscal está diseñada para el estudio entre otros de los ingresos del Estado, gasto público y deuda pública, en ese orden de ideas la estructura tributaria busca abarcar cada uno de estos tópicos. “El pacto fiscal consagra varios compromisos distribuidos en el balance fiscal, ingresos del estado, administración tributaria, gasto público, deuda pública, patrimonio público, evaluación y control y descentralización fiscal” (Schenone & De la Torre, 2003, p.2). Con esto se garantiza que los ingresos tributarios puedan recaudarse sin contratiempos, pero además todo lo que tiene que ver con el proceso de política pública, enfocado a la distribución de los ingresos, vía gasto público y el manejo eficiente de los mismos.

CONCLUSIONES

Los resultados obtenidos mediante la hermenéutica, muestran la importancia de estudiar y analizar las reformas tributarias en los países de la América Latina y el Caribe. Se evidencia, que las políticas públicas son parte integrante del desarrollo de los planes de gobierno, en ella intervienen una serie de componentes que la hacen integrante a un sistema. Asimismo, en este estudio se identificaron aquellas características especiales que no permitieran desarrollar las variables de estudio, en el entendido de que los

Estados a través de los gobiernos y estos por el intermedio de las políticas públicas, pudieran colocar en marcha la complejidad de dichos componentes.

Por tanto, al identificar las variables se acotó en la de instrumentos económicos como componente fundamental en una acción de política pública, sin desconocer la importancia de los instrumentos de políticas; sin embargo, a lo largo del estudio el enfoque económico fue estudiado en primera instancia, por considerar que los recursos financieros son base importante para la puesta en marcha de dichas políticas.

Es indispensable que los gobiernos diseñen estrategias para lograr el incremento de los ingresos, y que estos permitan cubrir el creciente gasto público; De acuerdo a González y Calderón (2002) desde comienzos de los ochenta, la evolución de los ingresos tributarios no fue compatible con el dramático incremento del gasto público (p.2). Sin embargo, con la reforma tributaria, Ley 75 de 1986, los ingresos tributarios comenzaron a incrementarse, principalmente por los esfuerzos para recuperar el recaudo por concepto del impuesto de renta.

Esa necesidad de los gobiernos de mantener los ingresos suficientes para cubrir los requerimientos de gasto los lleva a generar modificaciones estructurales que les permita captar dichos recursos, tal como lo esboza (González & Corredor, 2016, p.1). La caída del precio de los hidrocarburos puso en evidencia la fragilidad de la economía colombiana y el impacto de la enfermedad holandesa se empezó a sentir. Las finanzas públicas se debilitaron y el gobierno juzgó necesario llevar al Congreso una nueva reforma tributaria. Con ese fin nombró una Comisión de Expertos que hiciera recomendaciones sobre las características de la reforma.

De esta manera, se puede determinar que dentro de los aspectos económicos y como instrumento o herramienta de política fiscal económica cada gobierno diseña una política que le permita la obtención de los ingresos, el gobierno de Colombia no es la excepción, tal como lo muestra (Molina & Gómez, 2005, p.2).

En Colombia se hicieron 23 reformas tributarias en los 29 años transcurridos

entre 1973 y 2002. La mayoría buscaba aumentar el recaudo para solucionar los problemas fiscales del gobierno. En este sentido se expresa, por ejemplo, la exposición de motivos de la Ley 75 de 1986: Fue así como las medidas de ajuste se concentraron en el incremento o creación de tributos, antes que en una efectiva racionalización del gasto público y en un verdadero impulso al sector productivo [...] el sistema tributario ha sido objeto de sucesivas reformas y contrarreformas, acometidas al vaivén de las cada vez más crecientes dificultades fiscales.

RECOMENDACIONES

Los investigadores interesados en continuar nuestra investigación, podrían enfocarse en el estudio de las reformas fiscales como herramientas de políticas públicas en otros países de América Latina y el Caribe, y cómo las mismas impactan en las grandes, medianas y pequeñas empresas. Se puede sugerir, que hay un abundante campo todavía por explorarse en lo que se refiere al estudio de las reformas tributarias y el impacto que estas tienen en las economías de las empresas. El amplio espectro en este sentido permite también abordar campos que permitan determinar tasas efectivas de tributación y su respectivo análisis.

REFERENCIAS

- ASF. (2016). Introducción al Sistema Fiscal Mexicano.
- Balderas Torres, F. & Martínez González, E. A. (2012). Nociones del Sistema Tributario Mexicano. *Conciencia Tecnológica*, 43, 47-50.
- Clavijo, S. (2005). Tributación, equidad y eficiencia en Colombia: guía para salir de un sistema tributario amalgamado. <https://www.banrep.gov.co/docum/ftp/borra325.pdf>
- Gómez Díaz de León, C. (2015). *Sistema político y formas de gobierno*. In: Ciencia política: perspectiva multidisciplinaria. Tirant lo Blanch.
- Gómez-Luna, E., Fernando-Navas, D., Aponte-Mayor, G. & Betancourt-Buitrago, L. A. (2014). Metodología para la revisión bibliográfica y la gestión de información de temas científicos, a través de su estructuración y sistematización. *Dyna*, 81(184), 158-163. <https://www.redalyc.org/pdf/496/49630405022.pdf>
- González, F. & Calderón, V. (2002). Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (II). *Boletines de divulgación económica*, 9-45.
- González, J. I. & Corredor, F. (2016). La reforma tributaria en Colombia no es estructural, ni integral, ni progresiva. *Revista de economía institucional*, 18(34), 173-200.
- González-Díaz, R. R. & Becerra-Pérez, L. A. (2015). Análisis financiero empresarial del sector comercio como factor de competitividad través de la lógica difusa. *Estrategia*, 1(1), 1-10. <http://estrategia.unisinu.edu.co/index.php/estrat/article/view/21>

Grondín, J. (2014). *¿Qué es la hermenéutica?*. Herder.

Jiménez Benítez, W. G. & Ramírez Chaparro, C. A. (2008). *Gobierno y Políticas Públicas. Programa Administración Pública Territorial*. Escuela superior de administración pública.

Molina, M. G. & Gómez, A. P. (2005). ¿Han aumentado el recaudo las reformas tributarias en Colombia? *Revista de economía institucional*, 7(12), 43-61.

Palacios, A., Rúz, A., Villa, L. & Salazar, E. (2016). Calidad de servicios para optimizar la atención en el Centro de Diagnóstico Cardiovascular del Magdalena-Colombia. *Desarrollo Gerencial*, 8(2), 161-185. <https://doi.org/10.17081/dege.8.2.2568>

Schenone, O. & De la Torre, C. (2003). Serie de Estudios Económicos y Sectoriales. Guatemala: Fortalecimiento de la estructura tributaria. <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Guatemala-Fortalecimiento-de-la-estructura-tributaria.pdf>

ANÁLISIS DEL GASTO PÚBLICO EN MÉXICO EN EL RAMO 12 DE SALUD MODALIDAD SEGURO POPULAR: PROGRAMA PRESUPUESTARIO 2015-2017

Karina Cázarez Medina*

Asdrúbal Díaz Rivera**

* Licenciada en Contaduría Pública Universidad Autónoma de Occidente México, Estudiante del doctorado en Estudios Fiscales Universidad Autónoma de Sinaloa, E-mail: karinacazarez.fca@uas.edu.mx, <https://orcid.org/0000-0003-1621-1008>

** Contador Público, Magíster en Tributación, docente investigador, E-mail adiazrivera@coruniamericana.edu.co

RESUMEN

El gasto ejercido por el ramo 12 Salud: seguro popular, cuyo objetivo es disminuir las diferencias existentes en los servicios de salud que se prestan a la población abierta. El método de estudio analiza una muestra de 10 programas, con niveles de gasto corriente y de inversión más elevados, así como el comportamiento de los indicadores Propósito, Fin y Componente. Estos indicadores son pilares para el funcionamiento del Sistema de Evaluación del Desempeño. Los resultados muestran una alineación entre la ejecución del gasto y dos indicadores de la MIR. Concluyendo que el programa de forma general cumple con los objetivos. Contribuyendo hacia una investigación más profunda para dar continuidad de análisis al resto de los indicadores que integran la MIR.

Palabras Clave: Cuenta pública, Gasto público en salud, Finanzas públicas, Evaluación del desempeño.

ABSTRACT

The Expenditure by industry 12 health: popular insurance, the aim of which is to reduce the existing differences in the health services provided to the open population. The study method analyzes a sample of 10 programs, with higher levels of current spending and investment, as well as the behavior of the indicators PURPOSE, END, and COMPONENT. These indicators are pillars for the functioning of the Performance Appraisal System. The results show an alignment between expenditure execution and two MIR indicators. Concluding that the program as a whole meets the objectives. Contributing towards a deeper investigation to give continuity of analysis to the rest of the indicators that integrate the MIR.

Palabras Clave: Public account, public expenditure on health, indicators, planning, public finances.

Introducción

El Plan Nacional Desarrollo en México es el documento rector del Ejecutivo Federal en él precisan los objetivos nacionales, estrategias y prioridades del desarrollo integral y sustentable del país; así mismo, la Cuenta Pública es el informe que integra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y presenta a la Cámara de Diputados para su revisión y fiscalización, contiene la información contable, presupuestaria, programática y complementaria de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, de los Órganos Autónomos y de cada ente público del Sector Paraestatal, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 74, fracción VI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los artículos 46 y 53 de la Ley General de Contabilidad Gubernamental.

Actualmente ha generado en la población un mayor interés en conocer los costos que generan estas dependencias, los resultados que entregan y los cambios que requieren en su propia organización para atender las exigencias que enfrentan. Esta inclinación se ha formalizado en la inducción del Presupuesto Basado en Resultados (PBR) en algunos países, esencialmente los pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo

Económicos (OCDE). El PBR se justifica como el medio para mejorar la manera mediante la cual los gobiernos gestionan sus recursos, con el fin de lograr su desarrollo económico y social, y proveer mejores servicios a la población.

A través de la matriz de indicadores para resultados la cual brinda evidencia de los avances en las políticas y programas públicos, favorece la rendición de cuentas, la coordinación entre los diferentes actores y permite alinear e identificar prioridades de atención los cuales son considerados como elementos para que un programa sea exitoso, siendo los indicadores más importantes hoy en día el presupuesto asignado en cada programa y porcentaje de presupuesto ejercido cada año.

Con referencia a lo anterior el criterio de asignación de recursos en materia de salud es un elemento importante para mejorar la eficiencia de aplicación del gasto público en aras de cumplir con los fines encomendados en la carta magna, la cual implica transparentar el mecanismo de asignación de recursos y reglas entre los diversos actores partícipes. Así mismo se proporciona al lector una visión general del marco contextual en el cual se desarrolla el programa analizado debido al análisis, el cual es posible a la aplicación del método de PBR, así como un marco temporal de estabilidad económica y política, para evitar distorsiones por sucesos contingentes o accidentales; es por esto, el presente trabajo constituye un análisis sobre el Programa Presupuestario del ramo 12 Programa Sectorial de Salud, Modalidad U005 Seguro Popular, ejecutado por la Unidad Responsable Comisión Nacional de Protección Social en Salud para el cumplimiento de sus objetivos y metas. Para fines de recolección de la información del logro de los objetivos establecidos en la MIR en los niveles de Fin, Propósito y Componentes. Se analiza parte del Programa presupuestario de la cuenta pública 2015-2017, especialmente el año 2017.

REVISIÓN DE LITERATURA

La eficiencia y equidad como objetivos de la Economía del Sector Público incide en las decisiones políticas principalmente en términos de beneficio o coste garantizando la justicia social, en este sentido las aportaciones de Adam Smith, autor del libro la riqueza de las naciones explica la lógica sobre las intervenciones y las perturbaciones que comporta en la asignación eficiente de los recursos y un último aspecto sobresaliente en su obra asevera que existe una dificultad enorme en alcanzar una economía más libre (Smith, 1776).

Es por ello, la Secretaría de la Función Pública, define las reglas de operación como un conjunto de disposiciones que establecen la forma de operar un programa, cuyo objetivo radica en el propósito de lograr los niveles esperados de eficiencia, eficacia, equidad y transparencia. En este contexto, se han impulsado modificaciones al proceso y a los elementos a considerar en la asignación de recursos a sus actividades, con énfasis en las decisiones que prevén la alineación de las políticas y programas públicos con los objetivos establecidos en el Plan Nacional de Desarrollo 2013- 2018, y examinando de manera ponderada el logro de resultados y su consistencia con dichos objetivos. De esta forma, se conoce en qué se gasta y, sobre todo, qué resultados se obtienen con la utilización del presupuesto (Pérez & Friscione, 2012).

En efecto Arellano et al. (2012) el enfoque de marco lógico y sus herramientas que lo componen integran un método que sirve de guía a los organismos públicos, permitiéndoles identificar la compleja relación de causalidades entre la discusión, la estrategia, las metas, las acciones y sus resultados, Por tanto, la función primordial del enfoque de marco lógico es asociar la reflexión estratégica con un procedimiento práctico, esquemático, de intenciones y actuaciones que facilite la gestión de los programas gubernamentales.

Es así que la Metodología de Marco Lógico (MML) es una herramienta que facilita el proceso de conceptualización, diseño, ejecución, monitoreo y

evaluación de programas y proyectos, su uso permite:

1. La presentación en formas sistemática de los programas a evaluar y sus relaciones de causalidad.
2. La identificación y definición los factores externos a los programas que pueden influir en el cumplimiento de los objetivos.
3. La Evaluación del avance en la consecución de los objetivos, así como examinar el desempeño de los programas en todas sus etapas.

Mediante la utilización de la MIR y con base en la guía para el diseño de la matriz de indicadores para resultados (2013) los elementos a considerar en la Matriz e indicadores para resultados son:

En el área del flas:

Fin: Indica la forma en que el programa contribuye al logro de un objetivo estratégico de orden superior con el que está alineado (Objetivo de la Dependencia, del Sector o del PND).

Propósito: Es el objetivo del programa, la razón de ser del mismo. Indica el efecto directo que el programa se propone alcanzar sobre la población o área de enfoque.

Componentes: Son los productos o servicios que deben ser entregados durante la ejecución del programa, para el logro de su propósito.

Actividades: Son las principales acciones y recursos asignados para producir cada uno de los componentes.

Área de las columnas:

Resumen narrativo u objetivos: En la primera columna se registran los objetivos por cada nivel de la Matriz. El resumen narrativo u objetivos pueden ser usados de manera indistinta.

Indicadores: En la segunda columna se registran los indicadores, que son un instrumento para medir el logro de los objetivos de los programas y un referente para el seguimiento de los avances y para la evaluación de los resultados alcanzados.

Medios de verificación: En la tercera columna, se registran las fuentes de información para el cálculo de los indicadores. Dan confianza sobre la calidad y veracidad de la información reportada.

Supuestos: En la cuarta columna se registran los supuestos, que son los factores externos, cuya ocurrencia es importante corroborar para el logro de los objetivos del programa y, en caso de no cumplirse, implican riesgos y contingencias que se deben solventar.

No obstante, en las últimas tres décadas, las economías de diversos países, rompieron el modelo en relación a la perspectiva de la administración de los recursos públicos, por dos argumentos principales: La necesidad de hacer más con los mismos recursos, y la necesidad de rendir cuentas a la sociedad, cada vez más exigentes con la eficiencia, eficacia, en la asignación y la calidad del uso de los recursos públicos.

Como resultado, surge el enfoque de Gestión para Resultados (GPR). El cual define el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (CONEVAL) 2013, en la guía para el diseño de la matriz de indicadores para resultados desarrollo como: “un modelo de cultura organizacional, directiva y de desempeño institucional que pone más énfasis en los resultados que en los procedimientos”, la cual cobra sentido con el establecimiento de los objetivos mediante la organización de la gestión pública para alcanzarlos. Así mismo son cinco principios que fundamentan a la GPR:

1. Dirigir el diálogo en los resultados.
2. Enfilan la planeación, programación, presupuestación, monitoreo y evaluación con los resultados.
3. Promover y conservar procesos sencillos de medición e información.
4. Gestionar para el logro de los objetivos y, no por, resultados.
5. Utilizar la información sobre resultados para aprender, apoyar la toma de decisiones certeras y rendir cuentas.

Esta transformación también ha afectado al sistema de control del proceder del Estado. De la imposición de rigor en los procedimientos, se está migrando

hacia el requerimiento de resultados, propio de un Estado que se presenta como proveedor de bienestar y servicios con capacidades de desarrollo.

Así mismo, Aguilar Villanueva (2013) expone la necesidad de la nueva gobernanza cuyos cimientos radica en la cooperación de todos los actores que intervienen mediante una planificación la cual busca tener un impacto favorable sobre el bienestar de la población, el fomento de las actividades productivas y la modernización de la economía.

No obstante, la Teoría de Weiss (1972) asevera la importancia del monitoreo y evaluación en la sociedad actual, definiendo el concepto de evaluación como un proceso "para medir los efectos de un programa contra el objetivo que se propuso lograr como un medio para contribuir a posterior toma de decisiones sobre el programa y mejorando la programación futura" (p.93). Cuya finalidad es analizar los objetivos propuestos en cada programa social para la toma de decisiones acertadas y la reprogramación de dichos objetivos.

Mientras tanto, en el artículo cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que toda persona tiene derecho a la protección de la salud, por lo que el Estado debe garantizar el ejercicio de este derecho para toda la población mexicana.

En el mismo sentido, en congruencia con lo dispuesto en el Plan Nacional de Desarrollo (PND) 2013 - 2018, en sus Metas Nacionales: "México Incluyente" y "México Próspero" y en sus objetivos: "Asegurar el acceso a los servicios de salud" y "Garantizar el ejercicio efectivo de los derechos sociales para toda la población"; así como "Mantener la estabilidad macroeconómica del país", respectivamente; el Programa Sectorial de Salud (PROSESA) 2013-2018 y la existencia de reglas para la integración de la Auditoría Superior de la Federación (ASF) y la Auditoría Superior del Estado (ASE), es importante mencionar que el nivel de complementariedad de estos recursos está afectado por la situación de la normatividad del gasto federal establecida en los Acuerdos de Coordinación entre la Secretaría de Salud (SSA) y las entidades correspondientes. Estos se caracterizan por establecer topes en el uso de los recursos federales.

MÉTODO

Este estudio tiene carácter descriptivo-documental a partir del acceso de datos abiertos de la cuenta pública en México sobre los programas presupuestarios del ramo en cuestión y los indicadores para resultados generados durante el período analizado, desarrollando un análisis sistemático de los reportes y documentos normativos existente en el ámbito federal, que permitieron analizar las tendencias de logro de los objetivos establecidos en la MIR en los niveles de fin, propósito y componentes de la cuenta pública 2015-2017 (año de referencia 2017).

RESULTADOS

Análisis presupuestal

1.1 Plan Nacional de Desarrollo 2012-2018. Rige la programación y presupuestación de toda la Administración Pública Federal así mismo detalla el Sistema de Evaluación y Compensación por el Desempeño, que es regido por el Ejecutivo Federal y Secretaría de Hacienda y Crédito Público, avalado jurídicamente por la Ley de Planeación (artículo 9). Durante este período se han manifestado importantes modificaciones en materia legislativa las famosas reformas estructurales en este sentido México que se ha caracterizado por adaptarse rápidamente a los entornos internacionales.

No obstante, en un estudio relacionado con las prácticas y procedimientos presupuestarios en los países de la OCDE de determina que: "La sostenibilidad fiscal es un tema clave para los países de hoy". Así mismo confirió un papel estratégico fundamental a la evaluación como herramienta imprescindible para la planeación, elaboración de políticas y la rendición de cuentas. Sin embargo, en la actualidad no existe un marco integral que se distinga como una unidad coherente que embone transparentemente con todos sus componentes (OCDE, 2014, p.10). Es por ello, que con la sostenibilidad fiscal se

busca proteger los derechos económicos y sociales del Estado.

1.2 Particularidad del Ramo Salud. El Sistema Nacional de Salud, enfrenta importantes desafíos entre los que destacan la población en edad avanzada y las patologías derivadas de ello, la calidad de los diversos estilos de vida poco saludables y baja actividad física en la población, entre otros; dan origen directamente al creciente de las enfermedades crónicas. Por lo que se requiere que el sistema, incluya el diseño e implantación de políticas públicas encaminadas a lograr con eficiencia, eficacia, calidad, economía y oportunidad en el uso de los recursos públicos destinados al aseguramiento del acceso a los servicios de salud.

Por ello, en la Cuenta Pública 2015, 2016 y 2017 esta Dependencia tiene como propósitos fundamentales, el fortalecimiento de las funciones sustantivas del Sistema Nacional de Salud (rectoría, financiamiento, generación de recursos y prestación de servicios); en este contexto, para el ejercicio fiscal 2017 se presentó a la H. Cámara de Diputados, la Estructura Programática a emplear en el Presupuesto de Egresos 2017; lo anterior, partiendo de los 19 Programas Presupuestarios existentes los cuales son ejecutados por unidades responsables tomándose como muestra la modalidad S, U y E los cuales son los más representativos en el ramo salud mostrados en la tabla 1:

Tabla 1*Programas Presupuestarios del Ramo 12*

Programas Presupuestarios del ramo 12 Salud	
Clave programa presupuestario	Nombre del programa presupuestario
E010	Formación y capacitación de recursos humanos para la salud
E022	Investigación y desarrollo tecnológico en salud
E023	Atención a la Salud
E025	Prevención y atención contra las adicciones
E036	Programa de vacunación
E040	Servicios de asistencia social integral
E041	Protección y restitución de los derechos de las niñas, niños y adolescentes
G004	Protección Contra Riesgos Sanitarios
G005	Regulación y vigilancia de establecimientos y servicios de atención médica
K025	Proyectos de inmuebles (oficinas administrativas)
M001	Actividades de apoyo administrativo
O001	Actividades de apoyo a la función pública y buen gobierno
P012	Rectoría en Salud
P013	Asistencia social y protección del paciente
P016	Prevención y atención de VIH/SIDA y otras ITS
P018	Prevención y control de enfermedades
P020	Salud materna, sexual y reproductiva
S039	Programa de Atención a Personas con Discapacidad
S072	PROSPERA Programa de Inclusión Social
S174	Programa de estancias infantiles para apoyar a madres trabajadoras
S200	Fortalecimiento a la atención médica
S201	Seguro Médico Siglo XXI
S202	Calidad en la Atención Médica
S251	Programa de Desarrollo Comunitario "Comunidad Diferente"
S272	Apoyos para la protección de las personas en estado de necesidad
U005	Seguro Popular
U008	Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes
U009	Vigilancia epidemiológica
U012	Fortalecimiento de los Servicios Estatales de Salud

Fuente: Elaboración: Propia con base en la Cuenta Pública 2015-2017.

1.3 Ejecución presupuestal. Se presentan los avances en la ejecución presupuestal del gasto corriente y gasto de inversión para cada uno de los programas seleccionados en la muestra del ramo 12 durante el período 2015-2017.

1.3.1 Gasto por categoría programática. En la Administración Pública Federal se establece que el gasto público se analiza partiendo de tres criterios: el administrativo, el económico y el funcional. El criterio administrativo se orienta a identificar al ejecutor directo de los recursos. El criterio económico permite conocer los insumos y los factores de producción que adquiere o contrata el sector público para llevar a cabo sus actividades, las cuales se manifiestan en la producción de bienes y en la prestación de servicios. El funcional especifica el tipo y la naturaleza de las actividades gubernamentales y, por tanto, determina en términos presupuestarios la finalidad particular hacia donde se dirigen los recursos públicos.

Así mismo, se define el gasto programable como aquel gasto el cual tiene un destino específico, teniendo el gobierno federal un control sobre él, y el gasto no programable se conforma de las participaciones (que se otorgan a las entidades federativas con relación de la Ley de Coordinación Fiscal), del costo financiero de la deuda y de otras erogaciones relacionadas con el pago de adeudos de ejercicios anteriores y deudores de la banca.

En relación a la clasificación del gasto, el Presupuesto de Egresos de la Federación se debe presentar en cuatro clasificaciones: Funcional, económica, administrativa y geográfica, según lo establece la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (2016) con base en indicadores de desempeño, contenidos en los programas que deriven del Plan Nacional de Desarrollo. Dando respuesta en cada clasificación a las siguientes preguntas:

1. Funcional: ¿para qué se gasta el presupuesto?
2. Económica: ¿en qué se gasta el presupuesto?
3. Administrativa: ¿quién gasta el presupuesto?
4. Geográfica: ¿en dónde se gasta el presupuesto?

Tal y como lo menciona el Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (2018):

La clasificación funcional: Muestra las funciones prioritarias del gobierno y los impactos que pretende generar en la sociedad, a través de los programas estratégicos. Agrupa los programas presupuestarios por finalidades, función y subfunción de acuerdo con los objetivos de política pública.

Económica Muestra los insumos y factores de producción que el Sector Público adquiere para su operación y para la producción de bienes y servicios. Permite agrupar las previsiones de gasto en función de su naturaleza económica (corriente o de inversión).

Administrativa Muestra las erogaciones por ramos y entidades, con sus correspondientes unidades responsables y, a través de ella, es posible identificar a los ejecutores directos del Presupuesto de egresos de la Federación. En otras palabras, asigna responsabilidades en el manejo de los recursos públicos a las autoridades competentes de cada institución para su administración.

Geográfica Muestra la distribución del gasto público de manera territorial. Dentro del Presupuesto de Egresos de la Federación, una parte considerable está identificada como “no distribuible geográficamente”, la cual disminuye una vez ejercidos los recursos.

146

Es por ello, que en cumplimiento a las disposiciones contenidas en el Artículo 42, Fracción I, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y en línea con el compromiso del presidente de la República, Lic. Enrique Peña Nieto, de consolidar la estabilidad macroeconómica, contar con finanzas públicas sanas y hacer uso responsable del endeudamiento público. Es por ello que para la aprobación de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) y del Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF), el primer paso es que el poder Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), envíe al Congreso, antes del 1º de abril, los Pre-Criterios del año siguiente, con los que inicia el diálogo con diputados y senadores sobre las perspectivas económicas y finanzas públicas, que culminará con el

paquete económico para el ejercicio fiscal siguiente, el 8 de septiembre.

De acuerdo con el artículo 42 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, los Pre-Criterios deben detallar los objetivos de Leus de Ingresos de la Federación y Presupuesto de Egreso de la Federación para el año siguiente; escenarios sobre principales variables macroeconómicas (crecimiento del PIB, inflación, tasas de interés, producción y precio del petróleo); escenarios sobre el monto total de egresos; y enumerar los programas prioritarios y sus montos.

Así mismo, en dicho documento de destina un apartado a la estimación de las finanzas públicas sección gasto y con base en su clasificación económica, el gasto programable del sector público se divide en gasto corriente y gasto de capital. El gasto corriente se refiere a la adquisición de bienes y servicios que realiza el sector público durante el ejercicio fiscal sin incrementar el patrimonio federal, y el gasto de inversión, es el importe de las erogaciones que realizan las dependencias y entidades de la administración pública, tendientes a adquirir, ampliar, conservar o mejorar sus bienes de capital, incluye también la adquisición de acciones y títulos de crédito de terceros, como se muestra en la tabla 2 correspondiente al gasto total ejercido por categoría programática de acuerdo a la cuenta pública de los programas presupuestarios del ramo 12 seleccionados por el período analizado.

En función a la tabla 2 se observa que del 100% del gasto ejercido el 95.81 por ciento corresponde el gasto corriente a diferencia del gasto de inversión que representa un 4.19 por ciento; con mayor presupuesto ejercido en el gasto corriente y de inversión de estos 10 programas sectoriales con \$77,515,374,999 y \$6,763,232,580 de pesos respectivamente le corresponde al programa U005 Seguro Popular aprobado en 2003 y en vigor el 1ro. De enero de 2004, cuyo propósito es apoyar a las familias no aseguradas, promover el pago anticipado por servicios, y reducir los gastos catastróficos en salud, que constituyen una de las principales causas de empobrecimiento de las familias más vulnerables, así como fomentar la atención preventiva, tal y como se muestra en la figura 1 el total del gasto ejercido de los 10 programas seleccionados.

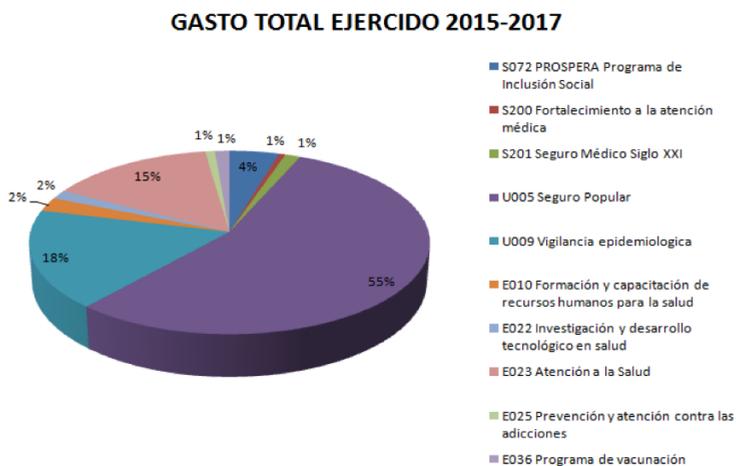
Tabla 2*Total del gasto ejercido por categoría programática*

Clave	Denominación	2015	2016	2017	Total del gasto ejercido
PROSPERA Programa de inclusión social					
S072	Gasto corriente	5,941,723,721	6,189,855,435	5,926,127,905	18,057,707,061
	Gasto de inversión	0	0	0	0
	Total	5,941,723,721	6,189,855,435	5,926,127,905	18,057,707,061
Fortalecimiento a la atención médica					
S200	Gasto corriente	763,760,481	771,483,438	734,314,156	2,269,558,075
	Gasto de inversión	0	0	0	0
	Total	763,760,481	771,483,438	734,314,156	2,269,558,075
Seguro Médico Siglo XXI					
S201	Gasto corriente	738,278,658	596,849,630	281,760,906	1,616,889,194
	Gasto de inversión	1,159,028,430	1,193,025,673	1,631,320,367	3,983,374,470
	Total	1,897,307,088	1,789,875,303	1,913,081,273	3,983,374,470
Seguro Popular					
U005	Gasto corriente	69,145,654,875	67,870,008,527	77,515,374,999	214,531,038,401
	Gasto de inversión	0	2,954,492,883	3,808,739,697	6,763,232,580
	Total	69,145,654,875	70,824,501,410	81,324,114,696	221,294,270,981
Vigilancia Epidemiológica					
U009	Gasto corriente	69,145,654,875	731,651,963	531,407,101	70,408,713,939
	Gasto de inversión	0	0	0	0
	Total	69,145,654,875	731,651,963	531,407,101	70,408,713,939
Formación y capacitación de recursos humanos para la salud					
E010	Gasto corriente	3,109,093,873	3,328,598,460	3,404,955,732	9,842,648,065
	Gasto de inversión	2,574,585	0	0	2,574,585
	Total	3,111,668,458	3,328,598,460	3,404,955,732	9,845,222,650
Investigación y desarrollo tecnológico en salud					
E022	Gasto corriente	2,094,903,632	2,198,395,934	2,056,552,546	6,349,852,112
	Gasto de inversión	9,269,609	7,133,888	1,784,710	18,188,207
	Total	2,104,173,241	2,205,529,822	2,058,337,256	6,368,040,319
Atención a la Salud					
E023	Gasto corriente	17,794,284,149	19,270,348,933	19,735,450,562	56,800,083,644
	Gasto de inversión	1,053,302,606	1,085,759,204	1,094,671,600	3,233,733,410
	Total	18,847,586,755	20,356,108,137	20,830,122,162	60,033,817,054
Prevención y atención contra las adicciones					
E025	Gasto corriente	1,190,399,300	1,168,420,093	1,200,788,918	3,559,608,311
	Gasto de inversión	0	7,195,851	0	7,195,851
	Total	1,190,399,300	1,175,615,944	1,200,788,918	3,566,804,162
Programa de vacunación					
E036	Gasto corriente	1,391,464,476	2,025,358,542	1,826,357,708	5,243,180,726
	Gasto de inversión	0	0	0	0
	Total	1,391,464,476	2,025,358,542	1,826,357,708	5,243,180,726
Total, acumulado					401,070,689,437

Fuente: Elaboración: Propia con base en la Cuenta Pública 2015-2017.

Figura 1

Gasto total ejercido 2015-2017

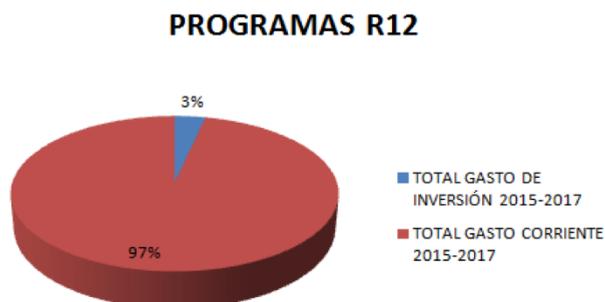


Fuente: Elaboración: Propia con base en la Cuenta Pública 2015-2017.

En particular, el programa presupuestal seguro popular del ramo 12 durante el período analizado el 97 por ciento del gasto ejercido corresponde a gasto corriente equivalente a \$388,679,279,528 de pesos y el 3 por ciento al gasto de inversión a \$ 14,008,299,110 de pesos, mostrándose en la figura 2.

Figura 2

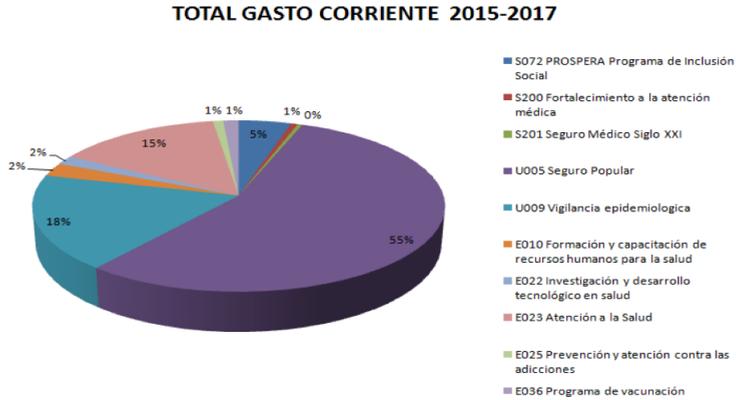
Programa R12 total de gasto de inversión y gasto corriente ejercido



Fuente: Elaboración: Propia con base en la Cuenta Pública 2015-2017.

Figura 3

Gasto corriente ejercido de los programas relevantes del ramo 12

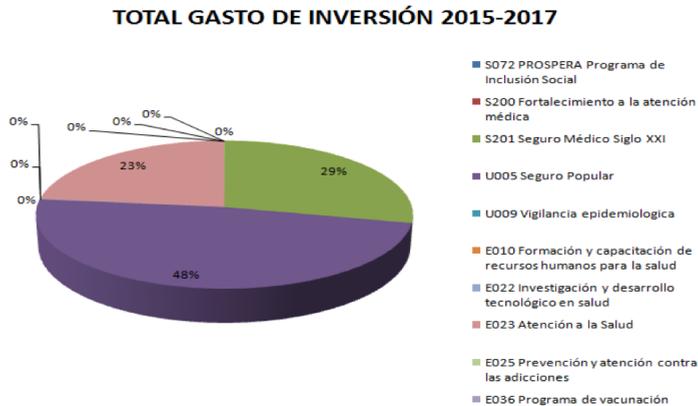


Fuente: Elaboración: Propia con base en la Cuenta Pública 2015-2017.

Así mismo, la figura 4 presenta el gasto de inversión de los 10 programas más relevantes que integran el ramo 12.

Figura 4

Gasto de inversión de los programas relevantes del ramo 12



Fuente: Elaboración: Propia con base en la Cuenta Pública 2015-2017.

En este sentido, se observa que los tres programas que ejercieron el gasto de inversión son S201 Seguro Médico Siglo XXI en un 29 por ciento, S005

Seguro Popular en un 48 por ciento y finalmente el programa E203 Atención a la Salud en un 23 por ciento.

1.4 Presupuesto basado en resultados

1.4.1 Presupuesto anual por programa presupuestario. Los elementos programáticos se integran a través de la MIR, esta permite identificar, medir y evaluar el impacto social y económico de la asignación, ejercicio y calidad del gasto público, analizando el cuadro 7 los presupuestos no presentaron diferencia alguna entre el presupuesto modificado y el presupuesto ejercido durante los tres ejercicios analizados, ejerciendo de esta manera el 100% del presupuesto aprobado.

Tabla 3

Comparativo de presupuestos anuales 2015-2017 y los indicadores de la MIR

CLAVE	DENOMINACIÓN	PRESUPUESTO 2015			PRESUPUESTO 2016			PRESUPUESTO 2017		
		PRESUPUESTO MODIFICADO	PRESUPUESTO EJERCIDO	AVANCE ANUAL %	PRESUPUESTO MODIFICADO	PRESUPUESTO EJERCIDO	AVANCE ANUAL %	PRESUPUESTO MODIFICADO	PRESUPUESTO EJERCIDO	AVANCE ANUAL %
S072	PROSPERA Programa de Inclusión Social	5,942	5,942	100	6,190	6,190	100	5926	5926	100
S200	Fortalecimiento a la atención médica Seguro	764	764	100	771	771	100	734	734	100
S201	Médico Siglo XXI	1,897	1,897	100	1,790	1,790	100	1913	1913	100
U005	Seguro Popular	69,146	69,146	100	70,825	70,825	100	81324	81324	100
U009	Vigilancia epidemiológica	613	613	100	732	732	100	531	531	100
E010	Formación y capacitación de recursos humanos para la salud	3,112	3,112	100	3,329	3,329	100	3405	3405	100
E022	Investigación y desarrollo tecnológico en salud	2,104	2,104	100	2,206	2,206	100	2058	2058	100
E023	Atención a la Salud	18,848	18,848	100	20,356	20,356	100	20830	20830	100
E025	Prevención y atención contra las adicciones	1,190	1,190	100	1,176	1,176	100	1201	1201	100
E036	Programa de vacunación	1,391	1,391	100	2,025	2,025	100	1826	1826	100

Fuente: Elaboración propia con base en la Cuenta Pública 2015-2017.

Del mismo modo el Centro de Estudios de Finanzas Públicas (2009) considera los criterios de asignación de los recursos en materia de salud a los estados de acuerdo a la revisión normativa, los recursos públicos que se destinan a la operación de los servicios de salud provienen de dos fuentes de financiamiento, los recursos transferidos por la federación con este objetivo y las asignaciones que se realizan en el estado. En México de acuerdo a Gutiérrez et al. (2010) indican:

La composición de estos recursos ha seguido un proceso de ajustes paralelo al proceso de descentralización de los servicios de salud, en particular durante el período 1995 al 2000, el cual se instrumentó para darle mayor libertad a los estados en cuanto al manejo de los recursos (p.3).

El programa U005 Seguro popular, del ramo 12 es el que presenta mayor presupuesto ejercido durante estos 3 años, posicionándolo en el 1er. lugar el cual está orientado a la reforma financiera consolidada con acceso universal a los servicios de salud a la persona, en un enfoque transversal de erogaciones para el desarrollo integral de los pueblos y comunidades indígenas, programa especial concurrente para el desarrollo rural sustentable y recursos para la Atención de Niñas, Niños y Adolescentes.

De acuerdo con su clasificación funcional tiene como finalidad el desarrollo social, en función y sub función la salud y protección social en salud; cuya unidad de medida se manifiesta en promedio, con tipo-dimensión y frecuencia , gestión, eficiencia y trimestral respectivamente; manifestando durante el período 2015-2017 una meta anual en proporción a la meta anual modificada en promedio cumplida al 100% a nivel indicador propósito y nivel indicador componente de acuerdo a los objetivos y justificación de la MIR, por las siguientes razones de acuerdo con la Cuenta Pública 2015,2016 y 2017:

- Se llevó a cabo la acreditación de la Aportación Solidaria Estatal,

a las Entidades Federativas en el tiempo requerido; esto, debido a la oportunidad de los procedimientos de validación y autorización correspondientes; por lo que se alcanzó la meta programada.

- Se realizaron con efectividad las transferencias de recursos financieros, para la ejecución de trabajos de Dignificación, Conservación y Mantenimiento, contratados; alcanzando así la meta establecida.
- Cierre al corte de diciembre de 2017. Se han realizado con oportunidad las transferencias hacia las entidades del país, para el financiamiento de los servicios. La meta se ve alcanzada, debido a las necesidades presentadas por las entidades federativas; sin embargo, se menciona que hubo una modificación en cuanto a la meta del cuarto trimestre, observándose un recorte en el presupuesto, mismo que fue mencionado posterior a la fecha donde los ajustes de metas podían ser realizados.
- El cumplimiento y superación de la reafiliación de personas al Seguro Popular, se debe a las diversas campañas de reafiliación de las entidades federativas y a la capacidad de éste; por tal motivo, la variabilidad de las actividades realizadas, permitió alcanzar y superar la meta.

A excepción en el nivel indicador Fin que no se cumplió con la meta de este indicador de acuerdo a los objetivos de la MIR, por las siguientes razones:

- Corte al cierre de diciembre 2017. En cuanto al número de beneficiarios afiliados, la meta que se tenía de 54,923,952, tuvo una disminución a 54 millones, de los cuales solo se alcanzaron 53,505,187, debido a insuficiencia presupuestal en el último trimestre del año esto, gracias a que los beneficiarios del programa, no requirieron atención médica por parte del programa.
- Con corte al cierre de diciembre de 2017, consultas revisadas el 12 de marzo de 2018. La incidencia que hubo en los casos presentados en el segundo semestre, se encuentra por debajo de lo esperado.

Tabla 4*Porcentajes de cumplimiento de acuerdo a los objetivos y justificación de la MIR*

Programa U005 Seguro Popular	Meta anual aprobada	Meta anual modificada	Meta realizada al período	Proporción en cumplimiento
Nivel Propósito				
2015	98	100	99.66	99.66%
2016	100	100	100	100%
2017	100	100	99.08	99.08%
Nivel Componente				
2015	1.47	1.47	1.53	104.08%
2016	1.6	1.6	1.57	98.12%
2017	1.66	1.66	1.4	84.33%
Nivel Fin				
2015	0	0	0	0.00%
2016	3.8	3.8	0	0.00%
2017	0	0	0	0.00%

Fuente: Elaboración propia con base en la Cuenta Pública 2015-2017

CONCLUSIONES

Con la finalidad de preservar la trayectoria de las finanzas públicas que permita alcanzar las metas de consolidación fiscal, considero dentro de las más importantes el ajuste al gasto público, cuya contribución prioritaria se orienta al crecimiento económico que tiene dicho ajuste al gasto consistente en preservar la estabilidad macroeconómica, como condición para que exista inversión, crédito y por lo tanto que la economía continúe creciendo.

Es por ello que el sistema actual de Evaluación de Desempeño en México tiene como antecedente un marco legal que se ha ido transformando a lo largo de varios años de acuerdo con diferentes esquemas presupuestarios; para operacionalizar este enfoque, existe un marco normativo que se desprende de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; la cual, en su artículo 134 expone que Los recursos económicos de que dispongan la Federación, las Entidades Federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez; para cumplir con los objetivos a los que están predestinados (DOF, 2016).

Asimismo, la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH), en su Artículo 27 menciona: La estructura programática facilitará la vinculación de la programación de los ejecutores con el Plan Nacional de Desarrollo y los programas, y deberá incluir indicadores del desempeño con sus correspondientes metas anuales, que permitan la evaluación de programas y proyectos; estos indicadores serán la base para el funcionamiento del Sistema de Evaluación del Desempeño (DOF, 2016). También, la LFPRH en el Artículo 110 señala: La evaluación del desempeño se realizará a través de la verificación del grado de cumplimiento de objetivos y metas, con base en indicadores estratégicos y de gestión que permitan conocer los resultados de la aplicación de los recursos públicos federales.

Es por ello precisar, que en el contenido del presente trabajo se observa que el ramo 12 tiene como objetivo: disminuir las diferencias que existen en los servicios de salud que se prestan a la población abierta, mediante la implementación de mecanismos que apoyen las actividades de protección contra riesgos sanitarios, la promoción de la salud y prevención de enfermedades; la mejora en la calidad de la atención y la seguridad en salud; así como el abasto y entrega oportuna del medicamento, manifestando que este programa responden no sólo a lo establecido en documentos de políticas públicas superiores, sino también al contexto del Estado, lo cual refleja una adecuada planeación. Considero que en general se tuvo resultados positivos de los indicadores retomados de la MIR en los programas que integran el ramo 12 con la meta anual establecida.

En relación al gasto ejercido durante estos períodos analizados el programa U005, Seguro Popular es el que presenta mayor presupuesto ejercido en el ramo 12 el gasto corriente represento 97 por ciento, equivalente a \$388,679,279,528, mientras el gasto de inversión alcanzo un 3 por ciento equivalente a \$ 14,008,299,110.

REFERENCIAS

- Aguilar, V. L. (2013). *El gobierno de México*. Instituto Nacional de Administración Pública A.C.
- Arellano, D., Lepore, W., Zamudio, E. & Blanco, F. (2012). *Sistemas de Evaluación del Desempeño para Organizaciones Públicas: ¿Cómo construirlos efectivamente?* Centro de Investigación y Docencias Económicas.
- CEFP. (2009). *Presupuesto de Egresos de la Federación 2009 Función Salud*. <http://www.cefp.gob.mx/notas/2009/notacefp0152009.pdf>.
- CIEP (2018). *Análisis de la sostenibilidad fiscal en México*. <https://ciep.mx/analisis-de-la-sostenibilidad-fiscal-en-mexico/>
- CPEUM 2019. (12 de abril de 2019). *Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión*. Diario Oficial de la Federación.
- Gutiérrez, J. P., Cortés, M. & Olivares, C. (2010). *Un análisis del financiamiento público para salud: ¿complementariedad entre Federación y Estados?* CONADEM, 15(4), 3.
- Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria 2016. (11 de agosto de 2016). Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Diario Oficial de la Federación.
- Ley General de Contabilidad Gubernamental 2016. (18 de julio de 2016) Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Diario Oficial de la Federación.
- OCDE. (2014). *Budgeting practices and procedures in OECD countries*. OCDE

Publishing. http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/budgeting_practicesand-procedures-in-oecd-countries_9789264059696-en#page10

Pérez, D. & Friscione, J. (2012). *Presupuesto Basado en Resultado: Origen y aplicación en México*. http://www.hacienda.gob.mx/EGRESOS/sitio_pbr/Documents/Pbr_Mex_02072012.pdf

Plan Nacional de Desarrollo: 2013-2018. (20 de mayo, 2013). *Gobierno de la República Diario Oficial de la Federación*.

SHCP. (2015). *Cuenta pública 2015: Gasto programas presupuestales e indicadores para resultados Ramo Saludo Tomo III*. https://www.cuentapublica.hacienda.gob.mx/work/models/CP/2015/tomo/III/E_SED_A.pdf

SHCP. (2016). *Cuenta pública 2016: Gasto programas presupuestales e indicadores para resultados Ramo Saludo Tomo III*. https://www.cuentapublica.hacienda.gob.mx/work/models/CP/2016/tomo/III/E_SED_A.pdf

SHCP. (2017). *Cuenta pública 2017: Gasto programas presupuestales e indicadores para resultados Ramo Saludo Tomo III*. https://www.cuentapublica.hacienda.gob.mx/work/models/CP/2017/tomo/III/E_SED_A.pdf

Smith, A. (1776). *La Riqueza de las Naciones*. Strahan & Cadell.

Weiss, C. H. (1972) *The Politicization of Research*, In C.H. Weiss. *Evaluation action Programs: Readings in Social Action and Education*, 14 (1), 93-94.

LOS GASTOS FISCALES EN COLOMBIA Y MÉXICO: FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DE SU EXTRAFISCALIDAD

Julián Omar González Trujillo *

Gabriel Alfonso Pacheco Martínez **

* Licenciado en Derecho y Maestro en ciencias del Derecho, Estudiante del Doctorado en Estudios Fiscales por la Universidad Autónoma de Sinaloa, México; e-mail: licjuliantrujillo.derecho@uas.edu.mx, código orcid: 0000-0002-0828-9094.

** Contador Público, Especialista en Gestión Financiera Empresarial, Magister Contabilidad Internacional y de Gestión de la Universidad de Medellín-Colombia, Estudiante del Doctorado en Estudios Fiscales de la Universidad Autónoma de Sinaloa-México; Coordinador de la sublínea de investigación en Estudios Fiscales y Gestión Tributaria de la Corporación Universitaria Americana, grupo de Investigación PROCONT; miembro del Sistema Nacional de Investigadores Colciencias Colombia Categoría Senior; e-mail gpacheco@coruniamericana.edu.co, código orcid 0000-0003-1710-5530.

RESUMEN

En el ámbito fiscal de México y Colombia existen diferentes instituciones de índole tributario que tienen como finalidad la reducción de las cargas impositivas y la disminución de las exacciones tributarias frente a las responsabilidades fiscales de los contribuyentes, tales reducciones pueden representarse vía exenciones, descuentos, rentas exentas, ingresos que no constituyen renta entre, otras figuras, esto conlleva a un importante sacrificio frente a las finanzas públicas estatales, lo cual se denomina gasto fiscal o gasto tributario. El presente estudio aborda el análisis de los gastos fiscales en ambos países desde la teoría constitucional y su correlación con el significado de extra fiscalidad, se empleó el método analítico bajo la investigación cualitativa, el análisis hermenéutico jurídico, el análisis documental y la consulta de bases de datos tributarias en sendos países, se pudo concluir que los gastos fiscales en ambos países conllevan un importante costo fiscal a su vez que genera privilegios fiscales a determinado grupos de contribuyentes, es por ello, que los principios de justicia y equidad tributaria presentados en cada sistema tributario se ven colisionados por la extra fiscalidad de los beneficios y privilegios fiscales generados.

Palabras Clave: Gasto fiscal, gasto tributario, extra fiscalidad, beneficios tributarios.

ABSTRACT

In the fiscal area of Mexico and Colombia there are different institutions of a tax nature whose purpose is the reduction of tax burdens and the reduction of tax levies against the tax liability of taxpayers, such reductions may be represented via exemptions, discounts, exempt income, income that does not constitute income, among other figures, this entails a significant sacrifice against state public finances which is called tax expenditure or tax expenditure, The present study deals with the analysis of tax expenditures in both countries from the constitutional theory and its correlation with the meaning of extra taxation, The analytical method was used under qualitative research, legal hermeneutic analysis, documentary analysis and consultation of tax databases in both countries, it was concluded that tax expenditures in both countries entail a significant fiscal cost while generating tax privileges to certain groups of taxpayers, which is why the principles of justice and tax equity presented in each tax system are collided by the extra taxation of tax benefits and tax privileges generated.

Palabras Clave: Tax expenditure, extra-taxation, tax benefits

Introducción

Cuando se habla de políticas públicas y tributarias, tanto su presupuestación como la evaluación de sus resultados, forman una parte fundamental en lo que respecta a la transparencia y la rendición de cuentas; por lo cual resulta extraño que en el caso de los gastos fiscales nos encontremos, tanto en Colombia como en México, ante un gran vacío que trata de resarcirse mediante un informe de carácter administrativo y en nuestra opinión discrecional; siendo que los montos que se dejan de recaudar, como estrategias extrafiscales, para incentivar actividades productivas específicas resultan al final de cada periodo en una carga importante para el erario público, merecedoras de un escrutinio fiscal exhaustivo. Por lo tanto, en el presente artículo analizamos desde un enfoque jurídico, de políticas públicas y económico, el impacto que tiene la falta de transparencia y formalidad jurídica de los presupuestos de gastos fiscales en Colombia y México, ante una perspectiva internacional que propone métodos de mayor control y publicidad de ejercer el gasto fiscal, así como las características constitucionales contrastantes entre las naciones estudiadas.

MÉTODO

Para la realización del presente trabajo se llevó a cabo un estudio cualitativo, de corte exploratorio y descriptivo, se empleó para ellos las técnicas de análisis documental y revisión bibliográfica, así mismo se empleó el método de análisis hermenéutico jurídico de acuerdo con la normatividad disponible en México y Colombia sobre los gastos fiscales frente a la constitución política de cada país analizado.

1. Justificación teórica de la extrafiscalidad y del uso de gastos fiscales

Resultado de nuestra evolución social y gracias al desarrollo de las civilizaciones a través del tiempo, es que hoy en día contamos con innumerables avances tecnológicos, científicos, mejoras en la salud, entretenimiento, etc. Conductas que sin lugar a dudas han transformado nuestra forma de vida en sociedad. Lo antes mencionado no sería posible si no contáramos con una organización comunitaria que al mismo tiempo que sostiene su propia existencia, logra financiar y dirigir actividades, económicas, políticas o fiscales a través de la creación de programas públicos o la imposición de contribuciones, dirigidas al beneficio de la colectividad; de tal manera que se consolida la búsqueda del estado de bienestar, promoviendo o moderando las conductas de los individuos en un espacio y tiempo determinados, para mantener un desarrollo sostenible.

Dicho desarrollo sostenible, no sólo depende de la rectoría del estado sobre los recursos naturales y territoriales con los que cuenta, sino que depende en gran medida de la cooperación colectiva, obligatoria, equitativa y proporcional, que permita al órgano administrador hacerse de los recursos necesarios para realizar sus funciones, en pro de lograr determinados propósitos u objetivos, mismos que son distintos de los intereses de particulares.

Por lo tanto, el Estado, al servicio de la comunidad, además de cumplir sus funciones administrativas y de desarrollo, debe ser un guardián del ecosistema mismo y un moderador de los métodos empleados para los

medios de producción, en la búsqueda de sostenibilidad. Sin embargo, el Estado reconociendo que no puede ser el único participante involucrado en la construcción de dicha sostenibilidad, recurre a mecanismos que a través de la fiscalidad colaboren con la obtención de resultados con eficiencia y eficacia.

En línea con el párrafo anterior la doctrina de Merino Collado (2011), señala que se considera existe un fin fiscal o recaudatorio cuando “los ingresos obtenidos a través de los tributos se destinarán a costear los servicios públicos que presta el Estado, así como las actividades que realiza la Hacienda pública se allega de los recursos necesarios” (p.73). Sin embargo, existe también un sentido diverso para finalidad de las contribuciones: “la finalidad de un “tributo extrafiscal” no se agota en la recaudación, sino que existen propósitos diversos paralelos a este fin, su finalidad va más allá de la mera recaudación” (Merino Collado, 2011, p.73).

En este sentido, la legitimación de la obtención de ingresos fiscales a través de tributos en México se da de manera primigenia en el artículo 31 fracción IV constitucional, que versa sobre la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de manera equitativa y proporcional, que dispongan las leyes”.

De la anterior cita llama la atención y resulta interesante para efectos de nuestra explicación: la diferenciación de los términos; finalidad fiscal o recaudatoria; y los fines no fiscales, ya que, si bien la Hacienda pública utiliza las contribuciones para recaudar los ingresos necesarios para sus funciones, también pueden ser utilizados para propiciar o desincentivar conductas determinadas. En este sentido, para el caso mexicano, Merino Collado (2011), argumenta que “la jurisprudencia nacional ha planteado la posibilidad de una finalidad diversa a la recaudatoria, a pesar de no contar con un precepto constitucional o legal que la establezcan, dando lugar a lo que se llama finalidad extrafiscal del tributo” (p.67).

Acorde a lo anterior, se debe considerar que no siempre el fin de obtener recursos constituye el motivo único de la imposición, el impuesto de hecho se presta a ser utilizado para el logro de fines no fiscales (Giannini, 1957, p.54).

Dichos objetivos, si bien utilizan un impuesto como medio para lograr su propósito, deben de relacionarse al principio constitucional de gasto público, puesto que es el fin máximo y razón de ser de las contribuciones.

La extrafiscalidad o el fin denominado ultrafiscal, propone entonces la confrontación, en casos concretos, de los principios de las contribuciones, sometiéndolos a un juicio de ponderación ante una situación extraordinaria o un fin de gasto fiscal de interés prioritario, en un lugar y tiempo determinado, producto de circunstancias o políticas económicas, ambientales o sociales de interés común (Rodríguez Muñoz, 2004, p.8). Esto implica superponer algún principio tributario de los mencionados en el artículo 31 fracción IV constitucional, para responder a necesidades de interés común; lo cual es jurídicamente posible, en lo que respecta a México, gracias a lo estipulado en el artículo 25 constitucional que refiere respecto de las facultades del estado en materia de rectoría económica, así como a la justificación que se le da a los fines extrafiscales en sus exposiciones de motivos o en criterios jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia.

En conclusión de ésta primera parte, aún con el carácter extrafiscal de los tributos no pierden su atributo recaudatorio, según Checa González (1983) la diferencia está en que la recaudación estará configurada de tal manera que tienda a conseguir un objetivo determinado, se presentan pues como instrumentos enfocados en atender de forma paralela a la recaudación, un fenómeno específico que puede beneficiar o que puede estar afectando en algún modo a la sociedad de manera apremiante, contribuciones que surgen, como ya se ha mencionado, como parte instrumental de políticas fiscales, sociales, económicas, de salud o incluso ambientales. Sin embargo, la extrafiscalidad no solo se refleja en el recaudo, sino también en políticas fiscales de sacrificio o incentivo fiscal, donde podemos ubicar la figura de los gastos fiscales.

Ahorabien, en este contexto de buscar el equilibrio fiscal, las recomendaciones del foro de los países de América Latina y el Caribe sobre desarrollo sostenible, realizado en Santiago de Chile en abril de 2018, determinaron que la fiscalidad,

así como la política fiscal son elementos esenciales para el cumplimiento y alcance de los objetivos de desarrollo sostenible planteados en la agenda 2030 de las Naciones Unidas, por consiguiente, la financiación de todos los planes y programas tendientes al logro de dichos objetivos requiere: i) de la inversión pública; y ii) de la inversión privada así como de la cooperación internacional y la articulación entre actores sociales y académicos (Comisión Económica para América Latina y el Caribe [CEPAL], 2018).

En el ámbito público las finanzas necesitan fortalecerse de tal forma que se pueda garantizar la sustentabilidad fiscal de mediano y largo plazo, con lo cual los determinantes de la política fiscal pueden ser analizados desde dos grandes dimensiones; la primera, correspondiente a la planeación y ejercicio de los gastos públicos directos en inversión, desarrollo social y desarrollo económico; y la segunda desde el punto de vista de los gastos fiscales, los cuales comprenden todas aquellas minoraciones, exenciones y beneficios fiscales que implican una reducción de los ingresos tributarios nacionales en cada país (Branco & Costa, 2018). De ahí, que una adecuada gestión pública de los gastos directos y de los gastos fiscales garantizará el camino hacia la disminución de la pobreza, la desigualdad, el hambre entre otros factores presentes en los objetivos de desarrollo sostenible.

El costo económico que representa los gastos fiscales para los gobiernos se sustentan en fines extra fiscales, que permiten entre otros factores el aumento de los niveles de empleo, el aumento de los niveles de inversión privada, así como el incentivo a determinados sectores económicos estratégicos tendientes al impulso del crecimiento económico de un país, con lo cual los beneficios fiscales se convierten en instrumentos de política fiscal que pueden orientarse a dinamizar las condiciones económicas y sociales (Redonda, Díaz, Hallerberg & Johnson, 2018).

Desde los organismos multilaterales como el Banco Mundial, la OCDE, la CEPAL y el CIAT se han propuesto lineamientos y directrices para la medición, elaboración y reporte de los gastos fiscales los cuales favorecen la transparencia y la rendición de cuentas de dichos conceptos que disminuyen las cargas

tributarias de determinados contribuyentes, y que implican una reducción importante a los ingresos tributarios de cada país; en el caso de México dicho reporte se realiza a partir del presupuesto de gastos fiscales que se presenta al Congreso de la Unión por parte de la Secretaría de hacienda y Crédito Pública, el cual incluye todas aquellas erogaciones que se espera disminuyan los ingresos tributarios de los impuestos directos como el ISR y los impuestos indirectos como el IVA, el impuesto al consumo entre otros.

En el caso de Colombia el informe de gastos tributarios o gastos fiscales se realiza como anexo al marco fiscal de mediano plazo que se presenta al Congreso de la República, lo anterior en virtud de las disposiciones legales contempladas en el artículo 1 de la Ley 819 de 2003, las cuales ordenan que antes del 15 de junio de cada vigencia fiscal, el Gobierno Nacional, presentará a las Comisiones Económicas del Senado y de la Cámara de Representantes, un Marco Fiscal de Mediano Plazo, el cual será estudiado y discutido con prioridad durante el primer debate de la Ley Anual de Presupuesto, y deberá incluir una estimación del costo fiscal de las exenciones, deducciones o descuentos tributarios existentes.

2. Los beneficios tributarios, las minoraciones y exenciones como vehículos para la extrafiscalidad.

166

Por regla general el Estado recibe ingresos tributarios provenientes de las contribuciones cobradas a sus conciudadanos y residentes dentro del territorio nacional. Sin embargo, estos aunados con los derechos y explotaciones de productos y servicios del Estado, conforman los ingresos totales presupuestados, los cuales serán aplicados en cada vigencia fiscal del presupuesto a los gastos de funcionamiento del aparato público, al gasto público e inversión social, así como el pago de la deuda pública, con sus respectivos intereses.

No obstante, otra forma de política fiscal que puede favorecer el desarrollo económico y social de una nación son las minoraciones, exenciones y beneficios tributarios; los cuales de manera indirecta favorecen a determinados sectores económicos de la población y tienen capacidad para multiplicar los esfuerzos

en la generación de empleo, inversión, infraestructura y desarrollo tecnológico (Herrera Molina, 1990). Por medio de las minoraciones, las normas tributarias pueden autorizar deducciones que disminuyen los factores de cálculo de las contribuciones, buscando una mayor proporcionalidad, equidad y justicia al modelo tributario de cada país (Alvarado, 2005).

Por otra parte, las exenciones, sin un uso moderado, temporal o específico, otorgan privilegios a ciertos grupos de contribuyentes, a los cuales se les exonera de forma parcial o total sus obligaciones de contribuir con las cargas del Estado según lo estipulado en el ordenamiento constitucional (Velarde Aramayo, 1997). No obstante, de su legalidad, el otorgamiento de incentivos y beneficios tributarios implican una alteración o distorsión del supuesto general sobre el cual se sustenta la teoría de la imposición, sin embargo, tal excepción a la regla tiene sustento en los fines extrafiscales que persigue el Estado, amparado bajo las facultades constitucionales tanto de México como de Colombia. En México tales obligaciones reposan en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en Colombia en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política de Colombia.

De acuerdo con Bykov y Zimmermann (2018), tanto las minoraciones, las exenciones y los beneficios tributarios representan un costo de oportunidad desde el punto de vista económico para el Estado, dado que erosionan el recaudo tributario afectando con ello los ingresos fiscales y las finanzas públicas, de ahí la necesidad de aumentar por otras vías el ingreso tributario ya sea creando nuevas contribuciones, aumentando las tarifas de las ya existentes, ampliando las bases de contribuyentes, mejorando la eficiencia de la administración tributaria en sus procesos de fiscalización o simplemente incorporando nuevas tecnologías de la información para mitigar los efectos de la evasión y la elusión fiscal.

Ahora bien, tomando en cuenta que las minoraciones, exenciones y los beneficios tributarios utilizados de manera inmoderada se llegan a convertir en un obstáculo económico para el estado y un elemento erosionador del recaudo nacional; al respetar su concepción original y ejercerse de manera responsable y

temporal, son una herramienta y medio eficaz para lograr objetivos prioritarios y que requieren inmediata atención o un apoyo técnico mayor del que el estado mismo puede proveer, puesto que, benefician incluso al gasto público, al proponer soluciones directas, localizadas, temporales y menos costosas al erario, puesto que permite que algunas problemáticas sociales o sectores vulnerables puedan ser atendidos con mayor especialización por el sector privado o en colectividad solucionar problemas apelando a la solidaridad ciudadana de manera más efectiva e inmediata que si lo hiciera el Estado unilateralmente. Ello siempre y cuando se justifique constitucionalmente la naturaleza de los fines, metodología y principios que fundan la estrategia y para los que serán implementados, con lo cual se supera cualquier obstáculo jurídico o política recaudatoria.

Resulta importante en este punto, realizar una diferenciación dentro de lo que se concibe como minoración, exención y beneficio fiscal, dentro del contexto de lo que se entiende en Latinoamérica por gastos fiscales, puesto que tienen naturalezas distintas, como lo señala Velarde Aramayo (1997):

El beneficio suele confundirse con minoraciones, cuyo fin único estriba en adecuar la carga tributaria del sujeto pasivo a los criterios de justicia material consignados en la constitución. Los beneficios fiscales son considerados un gasto fiscal que el Estado debe absorber, como el costo que implica proteger o dar relevancia a cierta actividad económica. La idea de beneficio es promocionar una conducta. En cambio, a la minoración se le excluye de la categoría de gastos fiscales, y se le otorga el calificativo de estructurales, en tanto contribuyen a la exacta definición y cuantificación del tributo (p. 8).

Adicionalmente, en cuanto a la diferenciación abordada, García Bueno (2003), sostiene que, a diferencia de un beneficio fiscal, una minoración o exención suele llevar implícito algún fin extrafiscal, por ello, no es posible identificarlas como de naturaleza eminentemente fiscal. Los beneficios siempre buscarán satisfacer intereses de índole eminentemente extrafiscal. El uso de estos mecanismos no fomenta los privilegios, sino surgen con motivo de incentivar la protección de tal o cual actividad económica.

Sin embargo, en México para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), los gastos fiscales, según lo citado por los autores, son definidos como apoyos indirectos, generalmente autoaplicativos, otorgados a sectores de la economía o de contribuyentes, no implican una erogación de recursos o ingresos previamente obtenidos, sino que permiten a los beneficiarios disminuir, evitar o diferir el pago de impuestos (Aviud Vásquez & García Gómez, 2019).

Así pues, estos instrumentos de política fiscal constituyen un costo que asume el estado al privarse de recaudar ingresos fiscales, que de otra forma le corresponden; en lo que respecta a México, a los Impuestos Sobre la Renta (ISR, Sector empresarial y personas físicas), al Valor Agregado (IVA) o Impuestos Especiales, lo cual queda plasmado en un informe anual presentado por la Secretaría de Hacienda y Crédito público denominado Presupuesto de Gastos Fiscales, en el cual se especifican los fines extrafiscales, la población objetivo, así como otras especificaciones que son necesarias para definir el destino, legalidad y objeto de dichos instrumentos.

3. Antecedentes de política pública internacional para la generación de informes sobre gastos fiscales

Desde 1967, Alemania inició su proceso de medición de los gastos fiscales con el informe de Subsidios Tributarios y Preferencias; posteriormente en 1968, el presupuesto público de Estados Unidos incluyó un capítulo sobre los gastos fiscales (Peláez Longinotti, 2018). Desde entonces, diversos países contemplan la elaboración de informes que permiten la identificación, medición y divulgación de los ingresos tributarios que dejan de percibir dichas naciones por el otorgamiento de subsidios, reducciones, exenciones y otras minoraciones.

La elaboración de informes de gastos fiscales conllevan criterios importantes tanto para el reconocimiento de estos instrumentos, como para su medición, es así como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2009), ha promulgado directrices para que sus

países miembros elaboren dichos informes, atendiendo criterios en cuanto a información, revisión, proceso legislativo y supervisión, de tal forma que se garantice la responsabilidad fiscal, la transparencia, rendición de cuentas y la eficiencia administrativa de los entes públicos.

Otro antecedente relevante lo encontramos en 2011, cuando el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), presentó a la comunidad internacional el Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios, el cual recopila las experiencias iberoamericanas y tiene como objetivo ilustrar los diferentes sistemas de clasificación y cuantificación de los gastos tributarios en América Latina y el Caribe. Establecen, además, que las evaluaciones costo-beneficio son más útiles para proponer reformas tendientes a la eliminación de gastos tributarios que pudieran no estar cumpliendo con sus objetivos, puesto que, la cuantificación del costo fiscal de estas disposiciones aún supone un gran reto metodológico para los responsables de estas tareas (CIAT, 2011).

Aunado a lo anterior, en el 2018 a través de las Naciones Unidas, se dio a conocer el documento denominado Diseño y Evaluación de Incentivos Tributarios en Países en Desarrollo, el cual expone de forma clara la metodología empírica para diseñar y evaluar a los incentivos tributarios, directrices que podrían ayudar a identificar posibles reformas para que éstos sean más eficientes, de tal forma que se pueda aumentar y fortalecer la capacidad de las administraciones tributarias nacionales en los países en desarrollo principalmente en América Latina (Organización de Naciones Unidas [ONU], 2018). Sin embargo, no es sino hasta 2002 que, en México, la SHCP elabora por primera vez un documento relacionado con el gasto fiscal y en Colombia es a partir del año 2008 que se comienza a realizar las estimaciones de los gastos fiscales por impuesto sobre la renta e IVA.

Es importante recalcar que la cuantificación del gasto fiscal reviste de gran importancia puesto que permite conocer la dimensión del fenómeno, los sujetos, sectores, regiones o actividades beneficiadas y es uno de los

componentes de la ecuación costo beneficio que el responsable de política deberá publicitar y desarrollar para comunicar si el beneficio otorgado mediante este mecanismo surtió el efecto deseado y si este último justifica el sacrificio fiscal asociado, por ello la elaboración de informes de gastos fiscales conllevan criterios importantes tanto para el reconocimiento de los gastos fiscales como para su medición, es así como la OCDE ha promulgado directrices para que sus países miembros elaboren dichos informes, atendiendo criterios en cuanto a información, revisión, proceso legislativo y supervisión, de tal forma que se garantice la responsabilidad fiscal, la transparencia, rendición de cuentas y la eficiencia administrativa de los entes públicos.

4. Constitucionalidad y principales destinos de los gastos fiscales en los sistemas tributarios

En México, los gastos fiscales pueden ser creados por medio del Poder Legislativo, mediante el procedimiento de creación de ley, o también pueden surgir del Poder Ejecutivo, mediante un instrumento constitucional denominado Decreto delegado, mismo que según lo estipula el artículo 131 constitucional se somete a aprobación del congreso, al enviar el propio ejecutivo el presupuesto fiscal de cada año; adicionalmente el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación (CFF) faculta al ejecutivo para diseñar gastos fiscales, con la condición de que “no pueden ser abiertamente discriminatorios ni atentar contra los derechos humanos” (Benuma Gómez, 2019, p 49).

Resulta importante señalar, que los gastos fiscales son instrumentos de política fiscal que no cuentan con un fundamento constitucional explícito, sino que basan su legalidad gracias a la interpretación sistemática de las leyes, criterios plasmados en las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en el sentido de que corresponde al Estado constitucionalmente, de acuerdo con los artículos 25, 26, 28 y 31, fracción IV, entre otras facultades: la planeación, conducción, coordinación y orientación de la actividad económica nacional, regulación y fomento de las actividades de interés general, siempre que sean respetadas las libertades que otorga la misma Ley Suprema.

El Presupuesto de Gastos Fiscales, es constituido según el artículo 31 de

la Ley de Ingresos de la Federación 2019, por un informe de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que despliega un estimado de los montos que el erario dejará de recaudar, dentro de lo cual se incluyen las tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.

Si bien, no se critican las buenas intenciones que quedan plasmadas en el capítulo IV de la LIF, en lo que respecta al artículo 30 que contempla como requisito de la inclusión de un estímulo fiscal o facilidad administrativa que se otorgarán con base en criterios de eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y progresividad, deberá tomarse en cuenta si los objetivos pretendidos pudiesen alcanzarse de mejor manera con la política de gasto. Constituye un hecho preocupante que no se contemple dentro de los lineamientos generales que regulan la publicación y motivación del Presupuesto de Gastos Fiscales, obligación alguna sobre la publicación, más allá del presupuesto, de los resultados obtenidos por la implementación de dichas políticas de gasto fiscal, por ejercicio de lo ejecutado, en contraste con lo presupuestado, así como matrices de congruencia que proporcionen contexto y desglose de los indicadores más relevantes que den evidencia y justificación de la continuidad, temporalidad o población objetivo beneficiada por medio de estos instrumentos fiscales.

Por otro lado, dicho artículo 31, en el 2019, si exige que el presupuesto de gastos fiscales contenga el monto estimado de los recursos que dejará de percibir en el Ejercicio el Erario Federal. La metodología utilizada para realizar la estimación...sustento jurídico...de cada concepto...sectores o actividades beneficiados...beneficios sociales y económicos asociados a cada uno de los gastos fiscales.

Respecto a Colombia, el capítulo XII del Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2018 presenta la información de los beneficios fiscales otorgados con respecto al impuesto de Renta e IVA, adicionalmente presenta la evolución

de los últimos 8 años sobre estos conceptos, no obstante el artículo 334 constitucional otorga al Estado la facultad de intervención en la economía para alcanzar los fines del Estado Social de Derecho y establecer de manera indirecta beneficios de carácter extrafiscal, mismos que se contemplan en la legislación tributaria colombiana con diferentes objetivos económicos, entre los que se encuentran el desarrollo de las regiones, la generación de empleo, la promoción de sectores económicos determinados, el desarrollo tecnológico, la protección y conservación ambiental y el fomento a la inversión nacional o extranjera, entre otros. Adicionalmente, el marco jurídico tributario en materia de impuesto sobre la renta presenta cuatro tipos de beneficios fiscales como son: Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, las deducciones, las rentas exentas y los descuentos tributarios, con respecto al impuesto sobre el valor agregado (IVA) los beneficios fiscales proceden de los tratamientos diferenciales de los bienes exentos y excluidos.

Durante el periodo 2010 a 2017, los beneficios tributarios utilizados por los declarantes han pasado de \$33.4 billones en el año 2010 a \$59.3 billones en el año 2017. En términos de costo fiscal, esto significa pasar de 1.6% en términos de PIB en el primer año de análisis a 1.3% en 2017 (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN], 2018). Dado que la existencia de los beneficios constituye un elemento distorsionante e inequitativo para la tributación, el desmonte de los beneficios tributarios ha sido una de las principales tareas del gobierno en los años recientes, sin embargo en las dos últimas reformas tributarias (Ley 1819 de 2016 y Ley 1943 de 2018) se ampliaron los beneficios fiscales en el impuesto sobre la renta para el sector empresarial, volviendo a aumentar el costo de oportunidad por los mayores sacrificios en términos de ingreso fiscal que debe hacer el gobierno nacional.

Otras naciones como España, desde 1978 por mandato constitucional establecen la obligación a la Administración Pública presentar anualmente, un presupuesto de gastos fiscales, el cual debe ser incluido en los Presupuestos Generales del Estado; en el tema de extrafiscalidad, si bien igual que en México y Colombia, no contempla en su constitución expresamente la extrafiscalidad

de los tributos, dentro de su Capítulo III constitucional, prevé los principios rectores de la política social y económica; de manera específica en su artículo 40.1, establece la obligación de los poderes públicos a promover condiciones favorables para el progreso social, económico y la distribución equitativa de la renta (Sanz, 2018).

Adicional a lo anterior, la Ley General Tributaria española establece la posibilidad de que los tributos tengan fines extrafiscales ya que en su artículo 2 señala: Los tributos, además de ser medios para obtener recursos para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. Resulta interesante el caso español, en el sentido de que establece la obligación desde la constitución de que los poderes públicos promuevan el progreso social, económico y la distribución equitativa y que además pone a los tributos como un medio a disposición para dicho objeto, a diferencia de México o Colombia donde se faculta, mas no se obliga al poder público a administrar los recursos en pro de dichos fines, independientemente si llegan a hacerlo o no en un sentido práctico.

Dicho fenómeno, de no incluir expresamente en la norma suprema el aspecto extrafiscal del tributo se repite en Alemania, donde la Ley para el fomento de la Estabilidad y el Crecimiento de la Economía de 8 de junio de 1967, el gobierno federal alemán se obliga a presentar cada dos años, un anexo al proyecto de presupuesto que permite determinar las ayudas financieras y las reducciones fiscales que afecten al contribuyente, en la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania, además se prevé el mandato constitucional de alcanzar el equilibrio económico con una política intervencionista (Tobes Portillo, 2019).

La ley fundamental de Bonn, contiene la cláusula del equilibrio económico general, en su artículo 104.b. El cual otorga la facultad a la Federación de ayudar a los Lander, para realizar inversiones proteccionistas o promover el crecimiento económico. Las ayudas se otorgan por un tiempo limitado y se sujetan con respecto a su utilización a comprobaciones periódicas (Villela,

Lemgruber & Jorratt, 2009). Las ayudas financieras se conforman anualmente con importes que deberán ir decreciendo, si las cámaras y el gobierno federal lo requieren deberán ser informados sobre la aplicación de las medidas y las mejoras obtenidas.

5. El impacto para la transparencia y rendición de cuentas de la falta de evaluación del gasto fiscal en la hacienda pública

La importancia de la publicidad del Presupuesto de Gastos Fiscales radica en que permite estimar y dimensionar la proporción del gasto que se deja de recaudar en pos de objetivos específicos de política pública, ya que no se debe olvidar que este tipo de gasto es muy similar al gasto directo. Hacer del conocimiento público la cantidad de recursos que son asignados a este tipo de estrategias de gasto público permite una permanente vigilancia ciudadana de las políticas fiscales y un uso más responsable de los mismos.

Los gastos fiscales como políticas públicas, representan un importante uso de recursos públicos y un beneficio directo a particulares, sin embargo, a pesar de que exista un Presupuesto de Gastos Fiscales, la información proporcionada por este informe es insuficiente, puesto que no permite al contribuyente acceder a la información de lo realmente ejercido, ni tampoco saber quiénes son los beneficiarios de dichas políticas.

Otro aspecto importante, deviene de que el conocimiento a detalle de los gastos fiscales, su presupuestación y ejecución, radica en que es posible identificar gracias a los datos los límites del sistema tributario, puesto que se pueden saber cuáles son aquellas normas que se están utilizando de manera sistemática para propiciar estrategias fiscales que erosionan la base gravable y no así el desarrollo efectivo del fin extrafiscal que busca el gasto fiscal.

Si las estimaciones de las pérdidas recaudatorias no son transparentes, resulta prácticamente imposible analizar si los gastos fiscales cumplen con sus objetivos y modificar o eliminar aquellos que son demasiado onerosos si se les compara con sus beneficios. A su vez, puesto que los gastos fiscales son una alternativa al uso del gasto directo, su falta de transparencia no solo impide que aquellos sean evaluados bajo los mismos procedimientos que comúnmente le

son aplicables al gasto directo, si no también que no lleguen a sustituirse por una herramienta más efectiva, como subsidios, transferencias directas (Burton & Stewar, 2011).

Adicionalmente, la transparencia por medio de presupuestos de gastos fiscales promueve la progresividad del sistema tributario al exhibir como se concentran los beneficios fiscales en el sector económico industrial, el cual no necesita cuantiosos apoyos permanentes para poder subsistir (Villela, Lemgruber & Jorratt, 2009). Además de que se promueve que las políticas públicas sean implementadas bajo una visión respetuosa de los derechos de los contribuyentes y de los derechos humanos, toda vez que el objetivo de la transparencia es el cuidar que se respeten dichos derechos de la ciudadanía y del individuo.

En el caso de Colombia el presupuesto de gastos fiscales es un anexo del informe denominado Marco Fiscal de Mediano Plazo (DIAN 2019), en este informe general se establecen los parámetros macroeconómicos y fiscales dentro de los próximos 5 años, y se estiman los efectos fiscales de las exenciones, minoraciones y beneficios fiscales, no obstante el fundamento jurídico de estimar los gastos fiscales deriva de la Ley 819/2003 en su artículo 1 donde exige la obligatoriedad de incluir al MFMP el presupuesto de gastos fiscales, pero no existe la obligación legal de evaluar su ejecución, así como la aprobación por parte del Congreso de la República de dichos gastos fiscales, como tampoco la rendición de cuentas por parte del ejecutivo sobre el impacto de dichos gastos fiscales en los objetivos o fines establecidos para ello.

Existe entonces un vacío jurídico en Colombia entre la proyección del gasto fiscal, su ejecución y su eficiencia extrafiscal, por cuanto no existe obligatoriedad legal de parte del ejecutivo de reportar la materialidad del gasto fiscal derivado de los beneficios otorgados y sus efectos en los fines del Estado, y de otra parte no existen mecanismos de aprobación, evaluación y sanción de las irregularidades que se puedan presentar, como sí existen en otros países como Alemania.

CONCLUSIONES

Las minoraciones y reducciones en materia de cálculo de los impuestos permiten disminuir o depurar la base imponible para obtener la renta neta gravable, dado que las tarifas de impuestos no se aplican sobre la renta o base bruta gravable sino que se hace necesario detraer los diferentes conceptos autorizados por la ley tributaria de dicha rentas brutas, y con ello poder llegar a una base gravable depurada, en este orden de ideas las minoraciones son un instrumento fundamental para el cumplimiento de los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad y justicia tributaria en atención a las diferentes capacidades contributivas que se pueden presentar en las personas físicas o morales obligadas a contribuir con los impuestos tanto en Colombia como en México.

La norma tributaria de manera taxativa contempla las deducciones que de manera expresa pueden los contribuyentes tomar en cuenta para disminuir el cálculo del tributo, en el caso del impuesto sobre la renta en México se establece en la ley del ISR, su reglamento así como en las disposiciones del código fiscal de la Federación y la miscelánea fiscal para el año 2018, en el caso de Colombia se establecen dichas deducciones para el impuesto sobre la renta en el libro primero del estatuto tributario; quiere decir entonces que los contribuyentes no pueden deducir conceptos que no están autorizados expresamente en dichas normas tributarias, de lo contrario serían sujetos a sanciones tanto administrativas como pecuniarias por la indebida determinación de sus impuestos.

Los beneficios fiscales se componen de dos elementos sustanciales: i) las minoraciones, reducciones y exenciones permitidas por la normatividad fiscal las cuales otorgan derechos y privilegios a ciertos contribuyentes para restar de los ingresos, la base gravable, las tarifas incluso en los impuestos totales aquellas partidas monetarias que en última instancia disminuirán la carga imponible, ii) la finalidad de los beneficios fiscales tiene una intención extrafiscal que puede ser de orden económico, social inclusive de orden ambiental, con lo cual el poder ejecutivo de acuerdo a su discrecionalidad

puede orientar políticas fiscales hacia el otorgamiento de beneficios fiscales a determinados grupos o sectores de contribuyentes, no obstante en el caso de México tales beneficios fiscales son cuantificados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y presentados como informe anexo al proyecto de ley de ingresos de la Federación ante el Congreso de la Unión.

La utilización de las exenciones y beneficios tributarios pueden afectar el equilibrio jurídico, fiscal y económico de un país, alterando con ello el desarrollo económico y social del mismo, toda vez que la reducción de la carga imponible a un selecto grupo de contribuyentes puede derivar en inseguridad jurídica, distorsiones de los mercados e cumplimiento de los mandatos constitucionales en cuanto a proporcionalidad, equidad y Justicia tributaria; por consiguiente los gobiernos deben utilizar dichas excepciones y beneficios tributarios como instrumentos de política fiscal que permitan complementar el gasto presupuestal en materia de inversión, empleo y crecimiento económico, con lo cual se contribuiría a cerrar las brechas de desigualdad presente en las economías emergentes en el mundo, dado que la agenda 2030 establece una ruta clara en función de alcanzar los objetivos de desarrollo sostenible de mediano y largo plazo, en donde la fiscalidad juega un papel fundamental en la consecución y logro dichos objetivos.

Tanto México como Colombia, presentan un campo de oportunidad a mejorar en cuanto a la transparencia y rendición de cuentas de los Gastos Fiscales.

El proceso mediante el cual se publica y se integra el Presupuesto de Gastos Fiscales en México y Colombia es meramente administrativo, simbólico y no refleja a partir de evaluaciones públicas la realidad del gasto fiscal ejercido en los programas respectivos, falta publicidad y transparencia en la información.

El gasto fiscal no debe ser un sustituto del gasto directo, o en el caso de Colombia y México, su naturaleza debe cambiar por una medida temporal corta de uso especial y específico, o promover alternativas diferentes de financiamiento eficiente si lo que se busca es impulsar actividades productivas específicas.

RECOMENDACIONES

Reforma Jurídica

Exigir el respeto de los principios constitucionales que posibiliten la aprobación y evaluación anual los gastos fiscales por parte del Legislativo para comprobar su temporalidad y destino, así como sus objetivos y metas alcanzadas, así como incluir en las constituciones el término “gasto fiscal” como parte complementaria del gasto público.

Exigir la creación de leyes y reglamentos que regulen claramente la metodología a utilizar para la justificación, auditoría, publicidad, justificación y rendición de cuentas total o parcial de los gastos fiscales, así como del Presupuesto de Gastos Fiscales.

Rendición de cuentas y participación ciudadana

Incorporar la evaluación de los gastos fiscales dentro de las funciones de la Auditoría Superior de la Federación y otras instituciones de revisión y supervisión.

Generar mecanismos de participación ciudadana que permitan la obtención de la información pública en tiempo real del Servicio de Administración Tributaria para su divulgación y evaluación, tanto del presupuesto como de su ejecución real.

Garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes y derecho humano al buen gobierno y administración pública, así como derecho a la información en cuanto a la publicidad, contrastación y seguimiento, que se le dá al presupuesto de gastos fiscales tanto en Colombia como en México.

REFERENCIAS

- Alvarado, M. (2005). *Manual de derecho tributario* (1.ª ed.). Porrúa.
- Aviud Vázquez, C. & García Gómez, A. (13 de octubre de 2019). *Gastos Fiscales: Análisis y evolución*, Centro de Investigación Económica y Presupuestaria. <https://ciep.mx/gastos-fiscales-analisis-y-evolucion/>
- Benumea Gómez, E. I. (2019). *Transparencia de los gastos fiscales a nivel federal en México*, [Tesis de licenciatura. Universidad Autónoma de México]. <http://132.248.9.195/ptd2019/mayo/0789547/0789547.pdf>
- Branco, R. & Costa, E. (2018). *The Golden Age of Tax Expenditures: Fiscal Welfare and Inequality in Portugal (1989–2011)*. *New Political Economy*, 1-18. <https://doi.org/10.1080/13563467.2018.1526264>, 2018.
- Burton, Mark. & Stewart, M. (2011). *Promoting budget transparency through tax expenditure management: A Report on Country Experience for Civil Society Advocates*. *U of Melbourne Legal Studies Research Paper*, (544), 1-86. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1864324>
- Bykov, S. & Zimmermann, H. (2018). *Tax expenditure as a problem in intergovernmental relations*. *Journal of Tax Reform*, 4(1), 27-44.
- CEPAL. (2018). *Segundo informe anual sobre el progreso y los desafíos regionales de la agenda 2030 para el desarrollo sostenible en América Latina y el Caribe*. Naciones Unidas. <https://www.cepal.org/es/publicaciones/43415-segundo-informe-anual-progreso-desafios-regionales-la-agenda-2030-desarrollo>

- Checa González, C. (1983). Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que lo justifican y sobre su admisibilidad constitucional. *Revista española de derecho financiero*, (40), 505-516.
- CIAT (2011). *Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- DIAN. (2019). *Gasto tributario en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuestos nacionales – año gravable 2018*. Coordinación de Estudios Económicos, Subdirección de Gestión de Análisis Operacional.
- García Bueno, M. C. (2003). Los beneficios fiscales: instrumentos para el fomento de la investigación y el desarrollo. *Revista Derechos humanos*, (64), 105-109.
- Giannini, A. D. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Derecho Financiero.
- Herrera Molina, P. (1990). *La exención tributaria*. Colex. https://www.academia.edu/10430230/La_exenci%C3%B3n_tributaria_Colex_Madrid_1990
- Ley 1819 de 2016. (29 de diciembre, 2016). *Congreso de la República. Diario Oficial No. 50.101*. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html
- Ley 1943 De 2018. (28 de diciembre, 2018). *Congreso de la República. Diario Oficial No. 50.820*. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1943_2018.html
- Ley 1967. (8 de junio de 1967). *República federal alemana*. http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCV/49/rucv_1971_49_207-230.pdf

- Ley 819 de 2003. (9 de julio, 2003). *Congreso de la República. Diario Oficial* No. 45.243. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0819_2003.html
- Merino Collado, M. (2011). *Fines Extrafiscales; sus límites constitucionales*. Porrúa.
- OCDE. (2009). *Tax expenditures in OECD Countries*. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf
- ONU. (2018). *Diseño y evaluación de incentivos tributarios en países en desarrollo*. http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/02/tax-incentives_sp.pdf, 2018.
- Peláez Longinotti, F. (2018). *Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina: principales estadísticas de la Base de Datos del CIAT*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- Redonda, D., Díaz de Sarralde, S., Hallerberg, M. & Johnson, L. (2018). Tax expenditure and the treatment of tax incentives for investment. *Economics e-journal*, (57), 1-11. <http://hdl.handle.net/10419/180887>.
- Rodríguez Muñoz, J. M. (2004). Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria. *Nueva Fiscalidad*, (3), 9-59.
- Sanz, J. F. (2018). Los gastos fiscales. *Un estudio. Documento de Trabajo*, 9(1), 1-5.
- Tobes Portillo, P. (2019). *El presupuesto de gastos fiscales en España 1991*. https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/5308/29680_tobes_portillo_paloma.pdf?sequence=1, al 23/10/2019

Velarde Aramayo, M. S. (1997). *Beneficios y minoraciones en derecho tributario. Pons.*

Villela, L., Lemgruber, A. & Jorratt, M. (2009). *Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación.* IDB Working Paper Series.

SINOPSIS DE MEDIDAS EXTRAFISCALES COMO HERRAMIENTA DE POLÍTICA FISCAL PARA CONTROLAR EL CAMBIO CLIMÁTICO, CASO MÉXICO - COLOMBIA

Pedro J Arrieta M *

Alexis Palacios Arrieta**

Gabriel Alfonso Pacheco Martínez***

Magister en Derecho Tributario, Especialista en Tributación, Contador Público, Catedrático Universitario. pedro.arrietam@pca.edu.co. teléfono 3145633126, Barranquilla-Colombia.

Magister en Administración de Empresas e innovación, Especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría externa, contador público y economista, Profesor investigador de la facultad de Administración y Negocios de la Universidad Simón Bolívar, apalacios@unisimonbolivar.edu.co. (52) 5565653977, Barranquilla-Colombia.

Contador Público, Especialista en Gestión Financiera Empresarial, Magister Contabilidad Internacional y de Gestión Universidad de Medellín-Colombia, Estudiante del Doctorado en Estudios Fiscales Universidad Autónoma de Sinaloa-México, y coordinador de la sub línea de investigación en Estudios Fiscales y Gestión Tributaria de la Corporación Universitaria Americana, grupo de investigación PROCONT, miembro del Sistema Nacional de Investigadores Colciencias Colombia Categoría Senior, e-mail gpacheco@coruniamericana.edu.co, código orcid 0000-0003-1710-5530..

RESUMEN

Los impuestos verdes, hoy día cobran una vigencia importante, ya que los continuos cambios climáticos, producidos por la alta contaminación, generada por la inconciencia del ser humano, y la alta emisión de gases con efecto invernadero, han alcanzado un récord sin precedentes; es así como el hombre se ve abocado a crear instrumentos de política fiscal, para contrarrestar todos los efectos causados por la alta contaminación ambiental, producida coincidentemente por el mismo hombre, donde su afán de producir bienes y riquezas, se ha olvidado de todos los efectos negativos que trae consigo todo este tema de la industrialización y la inapropiada explotación de los recursos naturales no renovables; es aquí donde los gobiernos juegan un papel preponderante y la utilización de los instrumentos de política pública fiscal, llamados impuestos Extrafiscales o impuestos verdes, son utilizados como control a todos los efectos producidos por el recrudecimiento de los efectos negativos del cambio climático y la emisión de gases con efecto invernadero (GEI).

Palabras Clave: Extrafiscalidad, Instrumentos Fiscales, Impuestos Verdes, Reformas Fiscales, Gases de Efecto Invernadero, Cambio Climático, Impuesto Pigouviano.

ABSTRACT

Green taxes nowadays take on an important validity, since the continuous climatic changes, produced by the high pollution, generated by the unconsciousness of the human being, and the high emission of greenhouse gases, have reached an unprecedented record; This is how man is forced to create instruments to counteract all the effects caused by high environmental pollution, coincidentally produced by man himself, where he has forgotten all the negative effects that this whole issue of industrialization and the inappropriate exploitation of non-renewable natural resources; it is here where governments play a preponderant role and the use of public policy instruments, called green taxes, which are used as a control for all the effects produced by the exacerbation of the negative effects of climate change and the emission of gases with effect greenhouse (GHG).

Palabras Clave: Extra-taxation, Fiscal Instruments, Green Taxes, Tax reforms, Greenhouse Gases, Climate Change, Pigouvian Tax

Introducción

El objetivo principal de este trabajo es analizar desde una perspectiva general los avances que han tenido los países de México y Colombia en cuanto a la implementación de mecanismos, instrumentos de corte extrafiscal, en desarrollo y cumplimiento de preceptos Constitucionales y preceptos de organismos internacionales en acuerdos multilaterales, que son vinculantes para los Estados y que benefician a la humanidad, como lo es trabajar por un ambiente sano, que beneficia los estragos que padecemos actualmente, producto de la inconciencia humana. La extra fiscalidad, así como los impuestos verdes, son instrumentos de política fiscal, y hoy día son utilizados por la gran mayoría de países para controlar los efectos del cambio climático. Lo que sí es claro es que los países tienen una obligación Constitucional por cumplir, donde la garantía a un ambiente sano, es una de estas.

Iniciaremos con la obligatoriedad Constitucional de protección al medio ambiente que tienen los gobiernos de México y Colombia a entablar políticas fiscales que vayan encaminadas a proteger el mandato constitucional de un medio ambiente sano. México y Colombia al ser miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, de aquí en adelante OCDE,

ambos países reciben recomendaciones de esta organización encaminadas a la protección del medio ambiente, así como también reciben lineamientos de la Organización de las Naciones Unidas de aquí en adelante ONU, en la misma vía, estas dos entidades tienen mucha aceptación y reconocimiento a nivel mundial; donde sus recomendaciones hacen mucho eco, y terminan siendo leyes en algunos de estos países. Especialmente en los países objeto de estudio.

Revisamos las experiencias de los países europeos en la utilización y puesta en marcha de dichos instrumentos, como es el caso de España y otros países de la Unión Europea, que han tenido mucho éxito en su implementación y cambio de conducta del contaminante, postulado que hizo vigente Arthur Cecil Pigou, con su libro la economía del bienestar, de donde se derivó el término de impuestos Pigouviano haciendo alusión a este gran economista. Pigou estudió a profundidad las externalidades negativas y/o positivas, producto de las fallas de mercado, dando origen a la inclusión de los impuestos extrafiscales, que buscan corregir las fallas del mercado.

Para finalizar con la revisión de cómo se encuentra México y Colombia en la implementación de dichos instrumentos, su evolución y puesta en marcha, partiremos con la revisión de toda la normatividad, su entrada en vigencia y aplicación. Por experiencias de otros países, bien se sabe que no es fácil implementar este tipo de medidas, ya que pueden propiciar una doble tributación, o por el contrario una violación a los principios del derecho tributario.

El objetivo principal de este trabajo es dar respuesta a los siguientes interrogantes.

¿Es la Política fiscal la herramienta idónea para enfrentar el cambio climático en México y Colombia?

¿Los impuestos verdes, serán los Instrumentos que coadyuven a controlar el Cambio Climático y a Concientizar al hombre a no seguir contaminando?

¿Será que los Sistemas tributarios en México y Colombia, soportan los impuestos extrafiscales, así como a sus diferentes denominaciones?

¿El principio de quien contamina paga, si se está aplicando, en México y Colombia o realmente es pura literatura económica?

MÉTODO

Para la realización del presente trabajo se llevó a cabo un estudio cualitativo, de corte exploratorio y descriptivo, se empleó para ellos las técnicas de análisis documental y revisión bibliográfica, así mismo se empleó el método de análisis hermenéutico jurídico de acuerdo con la normatividad disponible en México y Colombia sobre las políticas fiscales frente al cambio climático.

Resultados

Antecedentes normativos de obligatoriedad de implementar políticas fiscales encaminadas al medio ambiente y otras definiciones importantes.

Según palabras de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, de aquí en adelante CEPAL, organismo adscrito a las Naciones Unidas, y encargada de velar por el desarrollo económico y social de la región, expresó que las políticas fiscales son una herramienta imprescindible para lograr los objetivos planteados por cada gobierno, y con esta ganar inclusión social, igualdad, así como un mayor crecimiento, esto tras la aprobación de la agenda 2030 en el año 2015; dicha agenda plantea 17 Objetivos con 169 metas de carácter integrado e indivisible que abarcan las esferas económica, social y ambiental, donde la política fiscal juega un papel importantísimo para el logro de cada uno de los objetivos planteados.

Los Objetivos del Desarrollo Sostenible ODS o agenda 2030, como también se conoce; tiene dentro de sus 17 objetivos, uno que es relevante para este trabajo, y es el de la acción por el clima que dentro de la numeración de esta tiene en el número 13. Razón por la cual los gobiernos se ven abocados a implementar medidas, mecanismos, instrumentos eficaces que redunden en beneficio del planeta. En aplicación y realización del objetivo 13,

denominada por la Organización de las Naciones Unidas ONU, como la de: “Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos” (ONU, 2015). Con el fin de aportar y darle mas entendimiento al estudio es importante definir la palabra Política Fiscal y lo que esta abarca y conlleva.

En palabras de Martner (2008), entiende que la política fiscal establece que estas se refieren a las políticas de Gobierno que procuran influenciar la dirección de la economía a través de cambios en impuestos y gastos públicos. Esta puede contrastarse con la política monetaria (manejo de tasas de interés). Según definición del diccionario Forex (2011), La política fiscal es el uso del gasto gubernamental y la recaudación de impuestos para influenciar en la economía. Para Doménech (2004), entiende a la Política fiscal, como uno de los determinantes del bienestar económico y de los niveles de renta per-cápita de una economía, esta definición es muy importante ya que los estados para permitir un bienestar económico general, deben trabajar muchas variables, y una de estas son los tributos, es por eso que nuestro estudio es relevante, ya que los Estados deben tomar en cuenta muchas variables al momento de establecer tributos, y más si son de corte extrafiscal.

Hoy en día, la humanidad padece de un cambio climático bastante difícil de controlar, proveniente de la contaminación que viene causando el hombre; es por eso que varias entidades no gubernamentales, como la ONU; OCDE; Fondo Monetario Internacional, de aquí en adelante FMI, entre muchas otras entidades, vienen trabajando con los estados para reducir o evitar la alta contaminación que hoy enfrentamos, a su vez proponen que se implementen medidas de corte tributario para lograr este propósito. Como bien sabemos el tema tributario, en el caso de los impuestos estos no tienen destinación específica, más bien su destino es cumplir con las necesidades del Estado; entiéndase a cumplir los preceptos constitucionales, como son educación, salud, recreación, así como a proteger el ambiente y otros bienes esenciales.

En atención a lo anterior, surge una alternativa en materia impositiva, que toma el nombre de impuestos extrafiscales; impuestos verdes,

ecotasas, contribuciones ambientales, eco impuestos, y otras numerosas denominaciones; la finalidad de estos impuestos de corte extrafiscal, es que su destinación es la de controlar o inhibir la conducta del contaminante más allá, de buscar recaudo. En palabras de Aizega Zubillaga (2001), expresa que cuando el tributo logra la finalidad que persigue, y a su vez logra disminuir la recaudación, se puede inferir que se está ante un ejemplo de extrafiscalidad. Es ahí donde toma mucha fuerza y surge la utilización de mecanismos extrafiscales, como alternativa para trabajar por el cambio climático y todas sus implicaciones.

Los tributos son mecanismos utilizados dentro de la ordenación jurídica de la actividad financiera pública, tal como lo define Sainz de Bujanda (1951) en su artículo Estado de Derecho y Hacienda Pública, cuando expresa el objeto de estudio de la actividad financiera del Estado, bajo la perspectiva del derecho financiero, dice que el derecho financiero, en su acepción actual, es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos.

Partiendo de la definición anterior es importante, resaltar que el Estado por sus facultades Constitucionales, necesita sostenimiento y proveerse de recursos para lograr sus fines, razón por la cual, requiere de ingresos, y estos en su gran mayoría son obtenidos mediante los tributos, que a su vez estos según García (2012) “no solo se concibe simplemente como un instrumento de obtención de ingresos sino como parte del sistema integrado por la dualidad ingreso-gasto, para el logro de ciertos efectos redistributivos” (p.95).

Aunque existen muchas definiciones del término tributos en este escrito, solo haremos mención a la definición que se encuentra en el Código Tributario, emitido por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit, y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, 1999), donde definen que: Art.9.

tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general.

Por su parte en el Art. 2. Se indica que un tributo son las prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, al que esta vincula el deber de contribuir, con el objeto de satisfacer necesidades públicas. Los tributos se clasifican en; Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales (CIAT, 2015).

Dentro del Código Tributario, en el Art.2, también realiza un comentario supremamente importante que es muy relevante para nuestro estudio que es la extrafiscalidad como mecanismo de control, en el numeral 3, de los comentarios hace referencia a lo siguiente: el propósito fiscal de los tributos no enerva su utilización con fines extra fiscales o de política económica, en los cuales el objetivo recaudatorio no es el más relevante sino más bien el incentivar o desincentivar una determinada conducta, haciendo más o menos gravosa una determinada actividad de los particulares; tal es el caso de los tributos ambientales, en los cuales el propósito es la protección del medio ambiente a través de promover que los sujetos empleen vías alternativas menos dañinas al entorno (CIAT, 2015).

192

Ya que nos encontramos en materia con la extrafiscalidad, es importante saber que dice la real academia de la lengua española RAE (s.f.), acerca de este tema, y encontramos que la define como: Impuesto que no tiene finalidad exclusiva la financiación del gasto público sino cumplir otros objetivos amparados por la Constitución.

LGT, art. 2.1 Es constitucionalmente admisible que el Estado y las comunidades autónomas, en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, son desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, y que respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses

publicos que la Constitución preconiza o garantiza (STC 37/1987, de 26-III).

Para Casado Ollero (1985), entrega otra definición importante de Extrafiscalidad, cuando expresa y pone de manifiesto que la extrafiscalidad “Es un término vago que nada significa en sí mismo, pero con el que por contraposición pretende designarse todo aquello que se aleja del fin financiero o recaudatorio propio de la imposición” (p.96). Así mismo, Aizega Zubillaga (2001), realiza una conclusión de extrafiscalidad, haciendo una separación de la terminología Extra- Fiscalidad, y buscando su significado, a lo que concluye lo siguiente:

Con el prefijo extra, que significa (fuera de), se pretende identificar un concepto que de acuerdo con su propio nombre, se colocaría fuera de la fiscalidad, como un elemento extraño a la misma, entendiendo fiscalidad como la utilización de los tributos con fines recaudatorios, y extrafiscalidad, como la utilización de los tributos con otros fines distintos de los recaudatorios (p.46).

Es muy importante a las conclusiones que llega Aizega Zubillaga (2001), cuando en su trabajo al tratar de explicar el término de la extrafiscalidad desde la esencia y finalidad. Lo hace partiendo desde la óptica que la extrafiscalidad se conoce como lo contrario a la fiscalidad pero con un punto de inflexión. En cambio el término “fiscal” debe atender a los principios que rigen el derecho tributario, como legalidad; justicia; equidad; capacidad contributiva entre otros. El término extrafiscal no se encuentra apegado a los principios de justicia tributaria; capacidad económica; lo que hace que estos dos términos si tengan unos fines diferentes, aunque teóricamente sea más fácil de explicar, en la práctica muchas veces se confunden. Aizega Zubillaga (2001), expresa que: “El establecimiento de cualquier tributo, aunque pueda ser calificado como estrictamente recaudatorio, produciría efectos extrafiscales. Al mismo tiempo, el establecimiento de un tributo extrafiscal supondría una recaudación, aunque sea mínima” (pp. 46-47).

De las anteriores definiciones, podemos colegir que los impuestos extrafiscales, hoy día están tomando un papel protagónico, tanto en Europa,

como en otros países. Este trabajo dará cuenta solo de los que tienen que ver directamente con el cambio climático, que es uno de los principales problemas que aqueja hoy día a todos los seres vivos, como también es prioridad para la ONU (2015), en dicho año en asamblea general, estableció la agenda 2030, “Para el Desarrollo Sostenible”, donde se encuentra el objetivo No.13, que tiene como nombre la de “Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos”.

Los instrumentos extrafiscales, son muy utilizados ya en los países desarrollados, con el fin de contrarrestar el cambio climático, tomado bajo el principio general de “quien contamina paga”; El cambio climático observado desde la óptica económica se entiende como una externalidad negativa, donde no es más que emisión de gases a la atmósfera con efecto invernadero sin costo económico alguno para quien lo produce, pero que generan o producen el cambio climático. Bajo esta aclaración es donde la Política Pública Fiscal toma relevancia, protagonismo, y se implementan con el fin de reducir y controlar el cambio climático.

1.2 Los Impuestos Verdes como mecanismos de política fiscal para contrarrestar el cambio climático.

El planeta tierra posee una cantidad aun indeterminada de recursos naturales, estos recursos con el paso del tiempo se han venido acabando o deteriorando por la influencia desproporcionada que el hombre ha tenido sobre los diferentes ecosistemas con los que contamos; múltiples son las causas que han ayudado al desgaste o la destrucción de los ecosistemas, algunos ya irreversibles, otros a punto de desaparecer y otro tanto a la espera de que se emprendan acciones oportunas para garantizar su posible sostenibilidad en el tiempo.

La ONU (1972), viene liderando el tema del Cambio Climático, en dicho año, se sientan 113 países, para debatir el tema medioambiental, es aquí, donde se creó el primer documento internacional en reconocer el derecho a un medio ambiente sano. En dicho documento se establecieron 26 principios, donde se reconocen como la declaración de Estocolmo. Muchos de estos principios, han

jugado un papel importante en el desarrollo posterior del Derecho Internacional Ambiental; En el año de 1972, la Asamblea General de la ONU creó el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), órgano central a cargo de los asuntos ambientales en la actualidad, así mismo, la OCDE, también entrega lineamientos para que los países trabajen dentro de sus políticas públicas, todo el tema medioambiental.

Colombia y México, firmaron la declaración de Estocolmo, declaración que consta de siete puntos y una resolución de veintiséis principios, estableciendo así la promulgación de un medio ambiente sano; en el punto numero dos se establece la responsabilidad y el deber de los gobiernos, de velar por el mejoramiento del medio ambiente. Es por eso que la ONU (1972), expresa la importancia que tiene el medio ambiente para los seres vivos, donde la conciencia es fundamental, para lograr los objetivos propuestos, en su manifestación aclaró, que la protección y mejoramiento del medio ambiente humano es una cuestión fundamental que afecta al bienestar de los pueblos y al desarrollo económico del mundo entero, un deseo urgente de los pueblos de todo el mundo y un deber de todos los gobiernos.

La declaración de Estocolmo, en el punto siete, reitera el compromiso de trabajar por la preservación y conservación del medio ambiente, según la ONU (1972), el compromiso es que: Para llegar a esta meta será menester que ciudadanos y comunidades, empresas e instituciones, en todos los planos, acepten las responsabilidades que les incumben y que todos ellos participen equitativamente en la labor común. Hombres de toda condición y organizaciones de diferente índole plasmarán, con la aportación de sus propios valores y la suma de sus actividades, el medio ambiente del futuro. Corresponderá a las administraciones locales y nacionales, dentro de sus respectivas jurisdicciones, la mayor parte de la carga en cuanto al establecimiento de normas y la aplicación de medidas de gran escala sobre el medio ambiente, también se requiere la cooperación internacional con objeto de allegar recursos que ayuden a los países en desarrollo a cumplir su cometido en esta esfera. Y hay un número cada vez mayor de problemas relativos al medio ambiente que, por ser de alcance

regional o mundial o por repercutir en el ámbito internacional común, requerirán una amplia colaboración entre las naciones y la adopción de medidas para las organizaciones internacionales en interés de todos. La Conferencia encarece a los gobiernos y a los pueblos que unen esfuerzos para preservar y mejorar el medio ambiente humano en beneficio del hombre y de su posteridad.

Como se puede ver, en dicha declaración, se acuerdan de que los gobiernos deben tomar medidas, es ahí donde los impuestos verdes toman vigencia y entran como soporte a la política pública, para contrarrestar todos los efectos dejados por el cambio climático, y la continua emisión de Gases con Efecto Invernadero (GEI), que afectan directamente el hábitat y está en el planeta. Para tener claridad acerca de los impuestos verdes o ambientales la OCDE (2010), los definió de la siguiente manera: “los impuestos ambientales son aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo comprobado y específico sobre el medioambiente” y los ha agrupado en las siguientes categorías: Ruido Se refiere a impuestos por niveles de ruido, especialmente, en aterrizaje de aviones; Emisiones de CO² Impuestos que gravan las emisiones de CO²; Manejo de tierra, suelo y recursos naturales Impuestos relacionados a la minería, uso y gozo de recursos naturales (por ejemplo, arrecifes de coral), manejo de pesquerías, manejo de desperdicio y bosques, entre otros; Diferentes emisiones a CO² Emisiones de otro tipo de gases por actividades, como incineración comercial, tratamiento residual del agua, manejo de desperdicios; Vehiculares Impuestos relacionados con vehículos, como lo pueden ser la tenencia vehicular y la importación de autos; Productos petroleros Incluye impuesto a gasolinas, diésel, keroseno, biodiésel y otro tipo de combustibles; Protección a la capa de ozono Se refiere a impuestos que gravan productos que dañan la capa de ozono; Transporte aéreo Impuestos sobre vuelos comerciales, dependiendo de la distancia recorrida. Diferentes a los impuestos más comunes referentes a la tarifa de uso de aeropuerto; Consumo de electricidad Cargo que se realiza por mega watt de consumo de electricidad industrial; Producción de electricidad Impuestos a la producción de electricidad.

Para la OCDE (2012), “los impuestos relacionados con el medio ambiente

pueden lograr efectivamente muchos objetivos ambientales. Sin embargo, para alcanzar los objetivos ambientales al menor costo, debemos obtener tecnologías y conocimientos más avanzados que los actuales: la innovación es crítica para esto” (p.5). Ya en Europa las reformas fiscales Ambientales (RFA), se trabajan desde hace mucho tiempo, este tema no es nuevo, así mismo podemos tomar muchas de estas experiencias y hacer una muy buena implementación en México y Colombia, a continuación, se relacionan varias de las reformas tributarias establecidas en Europa y según Fanelli et al. (2015) nos muestra que:

Las primeras reformas fiscales ambientales se llevaron a cabo en Europa, siendo los países pioneros Finlandia (1990), Suecia (1991), Noruega (1992), Dinamarca (1994), Holanda (1995), Finlandia (1997), Italia (1999) y Alemania (1999). Más recientemente Estonia introdujo una RFA del tipo de las pioneras. Francia intentó una RFA que incluía un cheque verde para mitigar los efectos distributivos, pero fracasó. Desde un punto de vista de economía política, estas RFA ganaron terreno en la agenda de los noventa porque estaban en línea con dos preocupaciones de la época: los problemas ambientales y la voluntad de reducir la ineficiencia de la imposición sobre el trabajo y el esfuerzo de ahorro. En cuanto a las externalidades consideradas, las privilegiadas fueron aquellas relacionadas con la emisión de gases de efecto invernadero y la contaminación atmosférica (p.24).

En America Latina, al momento de establecer en el ordenamiento tributario impuestos o instrumentos extrafiscales, debemos tomar como referentes las experiencias de quienes ya pasaron por esta transición. Es por eso que los Estados deben aceptar que es necesario su establecimiento, que es un proceso que pasa por muchas etapas, aun sabiendo que esto generara muchos cambios. Es importante aclarar que el sector empresarial debe involucrarse de manera directa. Es por eso que de acuerdo con la afirmación de González Díaz y Becerra Pérez (2015), a cerca de los procesos de globalización e internacionalización, han introducido en las organizaciones una serie vertiginosa de cambios relacionados con el tomar de decisiones, en un mundo cada vez mas complejo, con variables y escenarios diversos.

A continuación se presenta la tabla 1 que resume los tipos de instrumentos fiscales ambientales utilizados en Europa, estudio publicado por el Instituto para la Política Ambiental Europea (IIEP, 2014), en este se puede ver como en los diferentes sectores económicos se pueden establecer instrumentos fiscales, como son el sector transporte, sector energético, recursos naturales no renovables, aire, sector agrícola, desechos, sector pesquero, así mismo en la biodiversidad.

Tabla 1

Instrumentos fiscales ambientales en los países europeos.

VISION GENERAL DE LOS INSTRUMENTOS FISCALES AMBIENTALES EN LOS PAISES EUROPEOS											
	TRANSPORTE	ENERGIA	CARBON	AIRE	BASURAS	MATERIALES	PRODUCTOS	AGUA	AGRICULTURA	BIODIVERSIDAD TERRESTRE	PESCA Y MARINA
AUSTRIA	X	X			X		X	X		X	X
BELGICA	X	X			X	X	X	X	X		
BULGARIA	X	X		X	X	X	X	X		X	X
CROACIA	X	X		X	X	X	X	X		X	X
CHIPRE	X	X				X	X	X			
REP. CHECA	X	X	...	X	X	X	X	X	X	X	
DINAMARCA	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
ESTONIA	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X
FINLANDIA	X	X		X	X	X	X	X		X	X
FRANCIA	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X
ALEMANIA	X	X			X		X	X		X	
GRECIA	X	X					X	X	X	X	
HUNGRIA	X	X		X	X		X	X		X	
ISLANDIA	X	X	X				X			X	X
IRLANDA	X	X	X	X			X	X			X
ITALIA	X	X	...	X	X		X	X	X		
LETONIA	X	X	X	X	X	X	X	X		X	
LITUANIA	X	X	X	X	X	X	X	X		X	
LUXENBURGO	X	X			X			X			
MALTA	X	X			X		X	X		X	X
HOLANDA	X	X		X	X		X	X		X	X
NORUEGA	X	X	X	X	X		X	X	X	X	
POLONIA	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X
PORTUGAL	X	X	...		X		X	X		X	X
RUMANIA	X	X		X			X	X		X	X
ESLOVAQUIA	X	X		X	X		X	X			
ESLOVENIA	X	X	X	X	X		X	X			
ESPAÑA	X	X	X	X	X		X	X		X	
SUECIA	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
SUIZA	X	X	X	X	X		X			X	
TURQUIA	X	X		X				X			X
REINO UNIDO	X	X	X	X	X	X	X	X		...	X

La x indica que el país ha implementado el instrumento, y las de color indican que el país no ha implementado este tipo de medidas.

Fuente: Elaboración propia, tomado del IIEP (2014).

Como se puede observar en la tabla 1, solo dos países, han logrado incluir en sus ordenamientos tributarios instrumentos en los diferentes sectores y actividades económicas logrando tener así un amplio control en

temas que son oportunos revisar, para controlar todos los efectos que hasta el momento viene causando el cambio climático.

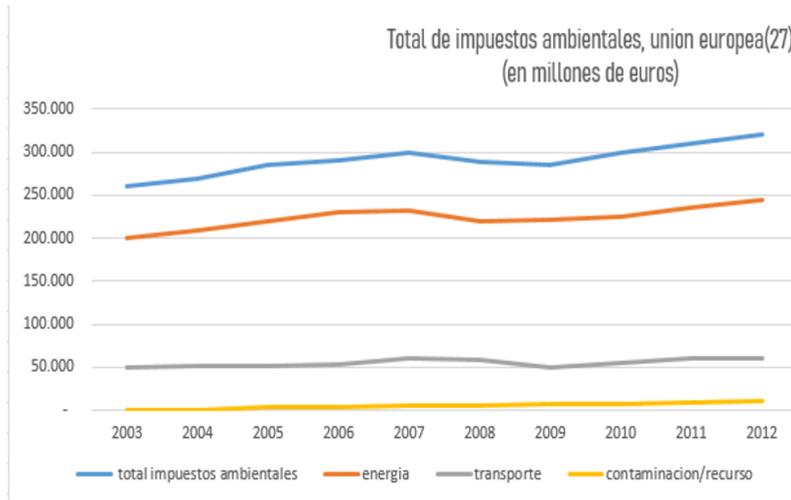
Los países son Dinamarca y Suecia, el mismo estudio revela un análisis que detalla la experiencia europea, donde dicho estudio concluye que: El objetivo principal de los esfuerzos hasta la fecha ha sido en las áreas de energía, transporte y agua. Se ha puesto considerable atención en las áreas de productos y residuos, y en menor medida se han desarrollado instrumentos relacionados con el aire. Ha habido menos atención hasta la fecha en relación con los materiales y su huella de carbono; aunque existe un creciente interés en estas áreas, sobre todo en este último.

El enfoque sobre la biodiversidad y la agricultura terrestre y marina ha sido menos directo, aunque los instrumentos en otros sectores (por ejemplo, aire, agua, residuos) tienen un impacto importante en estas áreas. Hasta la fecha, los países han adoptado en gran parte la agenda ETA unilateralmente de acuerdo a sus propias necesidades, oportunidades y conveniencias políticas. Los esfuerzos realizados no se han armonizado o sincronizado. Existe sin embargo una importante excepción como es la Directiva sobre fiscalidad de la energía de la UE (IEEP, 2014).

Vale la pena tener en cuenta que este tipo de impuestos, aunque tienen una finalidad diferente a los impuestos corrientes; estos buscan cambiar el comportamiento humano, inhibir la conducta del contaminante, es por eso que este tipo de impuestos, aunque no tengan como finalidad primordial recaudar; lo que viene demostrando la experiencia europea es que, si existe recaudo, pero dicho recaudo, debe ser inferior a los beneficios que este tipo de instrumentos debe generar al origen de su establecimiento. A continuación, en la Figura 1, se evidencia que los impuestos de corte extrafiscal, no se alejan del recaudo, pero este no debe ser su finalidad principal, pero el recaudo debe tener destinación específica, de acuerdo a la finalidad del mismo instrumento (Fanelli et al., 2015, p.24).

Figura 1

Total de impuestos ambientales de la unión europea.



Fuente: Fanelli et al. (2015).

Lo que se puede notar después de haber revisado la experiencia europea, es que los instrumentos fiscales, si han sido mecanismos idóneos para controlar o por lo menos inhibir la conducta del contaminante, tal como lo refleja el estudio realizado por la Agencia Europea del Medio Ambiente AEMA (2016), donde muestra que las cifras revelan cierto grado de eficacia desde el punto de vista ambiental, donde los objetivos previstos fueron alcanzados. El estudio muestra datos interesantes, que ponen de manifiesto que de hacer extensivo este tipo de medidas a todos los países se puede lograr un trabajo interesante en beneficio de la humanidad, a continuación, unos apartes importantes del estudio.

1. Sin embargo, al nivel de los Estados miembros ha tenido lugar un continuo aumento del uso de impuestos ambientales en relación a la pasada década, que se ha acelerado en los últimos 5-6 años. Esto se aprecia especialmente en los países escandinavos, pero también en Austria, Bélgica,

Francia, Alemania, los Países Bajos y el Reino Unido.

2. Se identifican y examinan estudios de evaluación de 16 impuestos ambientales. Aun con las limitaciones de dichos estudios, parece que estos tributos han sido eficaces desde el punto de vista ambiental (es decir, han alcanzado sus objetivos ambientales) y ello a un coste razonable. Entre los ejemplos de tributos de éxito especial destacan los asociados al anhídrido sulfuroso y a los óxidos de nitrógeno en Suecia, a los residuos tóxicos en Alemania, a la contaminación del agua en los Países Bajos y los tributos diferenciales a la gasolina mezclada y a la gasolina diesel 'más limpia' en Suecia.

3. La mayoría de los obstáculos a la aplicación, especialmente a los impuestos a la energía, como la repercusión negativa sobre la competitividad, sobre el empleo (especialmente en sectores o regiones específicas) y sobre los grupos de renta baja, pueden superarse mediante: un diseño minucioso; la utilización de los impuestos ambientales y de las rentas obtenidas como parte de paquetes de medidas programáticas y de reformas fiscales verdes; aplicación gradual, amplias consultas e información.

4. A medida que las preocupaciones ambientales pasan de las emisiones y problemas en el punto de origen, como las emisiones industriales de conducciones y chimeneas, a incluir fuentes de contaminación más difusas y móviles como los residuos sólidos, o de los sectores agrícola y de transporte, hay un mayor margen de uso de tributos, así como de otros instrumentos basados en el mercado, tanto al nivel de los Estados miembros como de la Unión Europea.

5. Si se diseñan y aplican bien los tributos ambientales para sacar partido de las ventajas citadas, pueden procurar mejoras en cuatro ámbitos clave de la política pública: el medio ambiente; la innovación y la competitividad; el empleo, y; el sistema fiscal.

Como se puede ver, se han logrado ciertos avances importantes, que pueden paliar la crisis medioambiental que el mundo viene padeciendo, y que

cada día se hace más impredecible. Ahora miraremos hacia los países objeto de estudio para ver que vienen haciendo, como lo vienen haciendo, y si las estrategias y medidas han venido dando resultados.

1.3 Acciones del gobierno mexicano frente al cambio climático, y sus políticas fiscales para mitigar su efecto.

México ha venido trabajando en la expedición de diversos instrumentos jurídicos, normativos de política pública, así como en los arreglos institucionales necesarios para enfrentar el cambio climático. Como Norma Principal tiene la Constitución Política de los CPEUM (1917), donde en su Artículo 4º establece que: “Toda persona tiene derecho a un medio ambiente sano para su desarrollo y bienestar. El Estado garantizará el respeto a este derecho”.

México se ha destacado a nivel internacional y sobre todo a nivel latinoamericano como una de las naciones que más esfuerzos dedica a enfrentar este problema del cambio climático. Sobresale la publicación de la Ley General de Cambio Climático LGCC (2012), que coloca al país como uno de los primeros, junto con el Reino Unido, en contar con una Ley en esta materia. La LGCC tiene como objetivo establecer un marco jurídico que regule las políticas públicas de adaptación y mitigación al cambio climático, así como impulsar la transición hacia una economía competitiva de bajas emisiones de carbono.

Dicha Ley, tiene como objeto garantizar el derecho a un medio ambiente sano, mediante la elaboración de políticas públicas para enfrentar los efectos adversos del cambio climático y mitigar las emisiones de gases de efecto invernadero. La Ley determina el alcance de la política nacional de cambio climático, define las obligaciones de las autoridades del Estado y las facultades de los tres órdenes de gobierno; así como establece los mecanismos institucionales necesarios para hacer frente al cambio climático.

México también tiene otras disposiciones que regulan todo lo concerniente al cambio climático y mejora del medio ambiente, como lo son

la Ley de Transición Energética, publicada en el DOF en el año 2015, que tiene como objeto regular el aprovechamiento sustentable de la energía, así como las obligaciones en materia de energías limpias y la reducción de emisiones contaminantes de la industria eléctrica. También encontramos la Ley de Promoción y Desarrollo de los Bioenergéticos, que tiene por objeto la promoción y desarrollo de los bioenergéticos con el fin de coadyuvar a la diversificación energética y el desarrollo sustentable como condiciones que permiten garantizar el apoyo al campo mexicano y establece las bases para procurar la reducción de emisiones contaminantes a la atmósfera y de gases de efecto de invernadero.

En 1998 se expidió la Ley General del Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente (LGEEPA), ley que tiene por objeto propiciar el desarrollo sustentable y establecer las bases para garantizar el derecho de los mexicanos de vivir en un ambiente sano. El Artículo 5º de dicha ley, establece que es facultad de la Federación la formulación y ejecución de acciones de mitigación y adaptación al cambio climático.

El país mantiene a través de la firma de acuerdos internacionales, un compromiso con la reducción de contaminantes. El Ejecutivo Federal se adhirió al Panel Intergubernamental sobre Cambio Climático (IPCC) en 1992, firmó su entrada al Protocolo de Kioto en 1998, el cual ratificó en 2000 y 2005, hechos que en el mediano plazo llevaron a la promulgación de la Ley General de Cambio Climático (LGCC, 2012) que coordina la actuación de diferentes instituciones nacionales enfocadas al cuidado del medio ambiente, donde dirige sus esfuerzos para que al menos el 35% de la energía que se produce en el país sea elaborada con tecnologías limpias, así como la reducción de emisiones en 30% en 2020 y 50% en 2050. Un desafío importante que vale la pena ir monitoreando.

Es importante mencionar que en México, existe una Ley del Impuesto Sobre Producción y Servicios “IEPS”, que para muchos tiende a confundir con una Ley de Impuestos Verdes, debemos precisar que una de las finalidades de los impuestos verdes es que su recaudo debe tener una destinación

específica, como la resarcir los daños causados, o trabajar en beneficio del medio ambiente; lo que sí es claro es que el recaudo de impuestos verdes no debe engrosar la gran bolsa de ingresos corrientes o de libre destinación de los gobiernos para cubrir gastos de funcionamiento o invertirlos en gasto social.

Para este estudio no tomamos al IEPS como ley de impuestos al medio ambiente, aunque grava muchas de las actividades que son contaminantes como el impuesto a los combustibles fósiles y no fósiles, muchos productos derivados del petróleo, el impuesto a los plaguicidas y otros más, pero los recaudos de todos estos impuestos engrosan la cuenta corriente de libre destinación del gobierno, donde se utilizan los recursos para sufragar gastos de funcionamiento o invertirlos en gasto social.

México en el año de 1994 se incorporó como miembro número 25, a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que reúne a los países más industrializados del planeta, con el firme propósito de convertirse en una economía de primer mundo, pero sobre todo por contar con los recursos naturales necesarios para lograr este propósito. Sin embargo, los ciudadanos en general no tienen la cultura de cuidar el medio ambiente, no se muestra apoyo solidario de la población a los proyectos de innovación tendientes a su conservación, es por eso que las aplicaciones estrictas de las Leyes se vuelven inexistentes; el que existan muchas leyes no garantizan el propósito.

Al incorporarse a la OCDE, el país busca allegarse de las medidas, controles, así como de las recomendaciones que brinda esta Organización para convertirse en un país más competitivo y buscar convertirse en un país primermundista. Por este motivo, necesita un medio de control como son los impuestos verdes o ambientales que ayuden a fomentar la conservación del medio ambiente y al mismo tiempo incrementen el desarrollo e innovación de nuevas tecnologías que hagan más productivas y sustentables a las empresas y por ende al país.

El gobierno mexicano como Instrumentos Económicos Fiscales, tiene

implementado el Impuesto especial a los combustibles con contenido de carbono, impuesto que es implementado en el 2014, este busca gravar a los fabricantes, productores e importadores por la venta e importación de combustibles fósiles de acuerdo con el contenido de carbono. Con este impuesto, la base de la competitividad cambiará de ser gris, a ser verde y con eficiencia energética, mediante la innovación y adopción de tecnologías verdes, con una economía baja en consumo y emisión de carbono. Se gravan con una cuota específica por tipo de combustible.

La LGCC (2012), en su artículo No.80, crea el fondo para el cambio climático, con el objeto de captar y canalizar recursos financieros públicos, privados, nacionales e internacionales, para apoyar la implementación de acciones para enfrentar el cambio climático. Las acciones relacionadas con la adaptación serán prioritarias en la aplicación de los recursos del fondo; con los recursos de dicho fondo se trabajarán y financiarán proyectos que tenga por objeto los siguientes fines: Adaptación al cambio climático; Mitigación del cambio climático; Reforestación y deforestación evitada; Estudios de factibilidad de proyectos de adaptación, mitigación y REDD; Asistencia técnica y financiera para el desarrollo, preparación y cualquier otra actividad que permita desarrollar proyectos / programas que contribuyan a la adaptación al cambio climático y a la reducción de gases y compuestos de efecto invernadero; Desarrollo institucional y capacitación en temas relacionados con el cambio climático.

Al pertenecer México a la OCDE, lo mismo que Colombia, deben implementar los lineamientos “recomendaciones” que esta entidad brinda y proyecta. En la evaluación de desempeño que realizó la OCDE en el año 2013, hizo algunas recomendaciones que vale la pena revisar ya que son puntos a tener en cuenta e implementar, por redundar en beneficio del país y del mundo, a continuación, algunas de las recomendaciones que tienen que ver con el tema y objeto de este trabajo.

México necesita equilibrar su estructura tributaria aumentando los impuestos no petroleros y ampliando la base tributaria. Extender el uso de

impuestos relacionados con el medio ambiente y reformar los subsidios ambientales dañinos, podría contribuir a lograr este objetivo y, al mismo tiempo, reducir las presiones ambientales. México debe enfrentar decisiones difíciles para lograr sus metas económicas, sociales y ambientales.

Este capítulo examina el uso de la política fiscal en México para la consecución de sus objetivos ambientales y sociales, así como los avances en la remoción de subsidios nocivos para el medio ambiente. México está avanzando en aras de cumplir con los acuerdos internacionales en cuanto a la emisión de gases con efecto invernadero, se requiere con urgencia una reforma fiscal estructural incluyente con impuestos verdes, donde se involucren a todos los agentes intervinientes con el fin de bajar los niveles de contaminación y generar un medio ambiente más sano y evitar los riesgos que este produce (OCDE, 2013).

1.4 Acciones del gobierno colombiano frente al cambio climático y sus políticas fiscales para mitigar su efecto.

La Constitución Política de Colombia CPC de 1991, instauro dentro de su articulado la consideración, manejo y conservación de los recursos naturales y el medio ambiente, a través de los siguientes principios fundamentales: Derecho a un ambiente sano; La Constitución Política de Colombia (CPC) consagra en su artículo 79 que: todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La Ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo. Es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines.

Asimismo, la CPC garantiza y expresa que: el Medio Ambiente es Patrimonio Común; este principio es incorporado de manera dispersa en varios artículos de esta, al imponer que: “Es obligación del Estado y de las personas proteger las riquezas La CPC culturales y naturales de la nación” (Art. 8); es así como en el artículo 95, numeral 8, Deberes y Obligaciones de las personas y del ciudadano de: “proteger los recursos culturales y naturales del país y velar

por la conservación de un ambiente sano”. También en desarrollo de este principio, en el Art. 58 consagra que: “la propiedad es una función social que implica obligaciones y, como tal, le es inherente una función ecológica”; En el Art. 63, se esboza que: “Los bienes de uso público, los parques naturales, las tierras comunales de grupos étnicos, las tierras de resguardo, el patrimonio arqueológico de la Nación y los demás bienes que determine la Ley, son inalienables, imprescriptibles e inembargables”.

Colombia en atesorar al cumplimiento de los preceptos constitucionales, así como a convenios multilaterales como los de la ONU, OCDE, FMI, entre muchos otros, debe propender por cumplir los acuerdos y más si son en beneficio de la humanidad, es así, como en el año de 1972 en Estocolmo, se inician trabajos importantes en materia medio ambiental, donde más tarde va tomando fuerza y en el año 1987, se define el Informe Brundtland, donde se establecen unas directrices más claras y centradas, con relación a las del año 1972. En este congreso se trabajan unos lineamientos en el trabajo por el medio ambiente, y se acuñan términos importantes como el de desarrollo sostenible.

El desarrollo sostenible, se entiende, como el desarrollo que conduce al crecimiento económico, a la elevación de la calidad de vida y al bienestar social, sin agotar la base de los recursos naturales renovables en que se sustenta, así como evitar el deterioro del medio ambiente o el derecho de las generaciones futuras a utilizarlo para la satisfacción de sus propias necesidades, la Constitución Política de Colombia, en desarrollo de este gran principio, consagró en su Art. 80 que: el Estado planificará el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación o sustitución. Además, deberá prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental, imponer las sanciones legales y exigir la reparación de los daños causados. Así mismo, cooperará con otras naciones en la protección de los ecosistemas situados en zonas fronterizas.

Lo expresado anteriormente, implica que se debe asegurar la satisfacción de todas las necesidades actuales, y que, al hacerlo, se haga de una manera tal

que no se comprometa la capacidad y el derecho de las futuras generaciones para satisfacer las propias. Colombia aprobó la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático, mediante la expedición de la Ley 164 de 1994, con el ánimo de buscar alternativas que le permitieran adelantar acciones para abordar la compleja problemática del cambio climático. La ratificación de este instrumento a Colombia le implica dar cumplimiento a los compromisos adquiridos, de acuerdo con el principio de responsabilidades comunes pero diferenciadas y en consideración al carácter específico de sus prioridades nacionales de desarrollo, punto importante a tener en cuenta.

En el año 2000, Colombia aprobó el Protocolo de Kioto mediante la Ley 629 de 2000; y a partir del año 2002, a través del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, hoy Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, y el Departamento Nacional de Planeación, se elaboraron los primeros lineamientos de Política de Cambio Climático, que esbozan las principales estrategias para la mitigación del cambio climático en el marco de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC), del Protocolo de Kioto y de la Primera Comunicación Nacional sobre Cambio Climático.

Existe un sin número de leyes, Decretos, Resoluciones que versan sobre el cambio climático y todo el tema medioambiental en Colombia, pero que no son relevantes para este escrito, por ser letra muerta y que no inciden en la conclusión a que se espera llegar. En el cuatrienio 2014-2018, en el Plan Nacional de Desarrollo se incluyó dentro del programa de gobierno denominado “El Crecimiento Verde”, en el capítulo VI, Artículo 170 de la Ley 1753 de 2015, en este artículo el Gobierno manifiesta que: Formulará una política de crecimiento verde de largo plazo en la cual se definan los objetivos y metas de crecimiento económico sostenible. Dentro de sus estrategias se diseñará un programa de promoción de la investigación, desarrollo tecnológico e innovación para el fortalecimiento de la competitividad nacional y regional a partir de productos y actividades que contribuyan con el desarrollo sostenible y que aporten al crecimiento verde.

El tema del crecimiento verde nace en el año 2009, cuando la OCDE, recibe una propuesta firmada por 34 ministros de los países adheridos a esta corporación, donde: “fortalecerán sus esfuerzos para trabajar en estrategias de crecimiento verde como parte de sus respuestas a la crisis y más allá, reconociendo que lo verde y el crecimiento económico, pueden ir de la mano”.

En dicha propuesta se le pide a la OCDE, que, formulara una Estrategia de Crecimiento Verde en la que se reunieran aspectos económicos, ambientales, sociales, tecnológicos y de desarrollo en un marco completo. La OCDE, entiende y define a Crecimiento Verde como: Fomentar el crecimiento y el desarrollo económicos y al mismo tiempo hay que asegurar que los bienes naturales continúen proporcionando los recursos y los servicios ambientales de los cuales depende nuestro bienestar. Para lograrlo, debe catalizar inversión e innovación que apunten el crecimiento sostenido y abran paso a nuevas oportunidades económicas.

Hoy día, Colombia pertenece a la OCDE, desde el año 2020, esta entidad le da la bienvenida de manera formal como su miembro activo No. 37, donde después de haber completado todos los procedimientos internos, concluye el proceso de aceptación del proceso que inicio en el año 2013. La OCDE, como proceso rutinario de evaluación de desempeño a cada país, miembro y adeptos en proceso de aceptación, en el año 2014 le realiza a Colombia una serie de recomendaciones sobre todo en el tema medioambiental, que a continuación señalaremos una de las más importantes y que son relevantes para este trabajo:

Evaluar cómo podría ampliarse la aplicación de impuestos relacionados con el medio ambiente; por ejemplo, mediante: i) la reestructuración de los tributos sobre combustibles y vehículos teniendo en cuenta la contribución de estos a las emisiones de gases de efecto invernadero y los contaminantes atmosféricos locales; ii) la supresión de exenciones fiscales al combustible para el transporte y a la prospección minera y petrolera; iii) la introducción de impuestos especiales sobre los productos energéticos utilizados en

instalaciones fijas, y iv) la imposición de gravámenes a los productos agroquímicos. Ampliar la revisión anual del gasto fiscal de modo que incluya la evaluación de los efectos ambientales y sociales del gasto público y de los subsidios con miras a reformar los que son perjudiciales para el medio ambiente; evaluar los incentivos fiscales con motivaciones ambientales y reformar los que no son ambientalmente eficaces ni económicamente eficientes (OCDE, 2014).

Colombia en el año de 2016, con la entrada en vigencia de la Ley 1819 del 2016, da pasos importantes en atención a las recomendaciones de la OCDE, en consonancia a los acuerdos y compromisos suscritos; en dicha reforma incluyó dos impuestos que le apuntan a los compromisos; estos impuestos son el impuesto nacional al carbono, y el impuesto nacional a las bolsas plásticas, así mismo creo como incentivos el de impulsar proyectos de energías renovables no convencionales como la solar y eólica, para poder completar los requisitos que la OCDE, había solicitado. Sin duda Colombia viene cumpliendo la tarea al pie de la letra todas las recomendaciones y observaciones emanadas por esta entidad.

CONCLUSIONES

210

En este artículo, se presentó una reseña histórica de la política fiscal y su utilidad para la implementación de los instrumentos fiscales, como mecanismo y control al comportamiento y como instrumento inhibitor de la conducta del contaminante; es ahí como da nacimiento a los impuestos verdes. Estos son mecanismos hoy día muy utilizados y necesarios por los Estados, para cumplir con compromisos adquiridos, así como para dar respaldo y cumplimiento a los preceptos Constitucionales. Después de haber realizado una revisión minuciosa, partiendo de la revisión bibliográfica, contrastación teórica entre autores, así como el aporte del investigador donde entrega su punto de vista y opinión del tema en común; generando

respuestas a los interrogantes planteados, dejando la puerta abierta a una investigación futura.

Tal como se pudo constatar a lo largo del escrito, la política fiscal, es un instrumento que ha entregado muy buenos resultados en la incorporación de nuevos instrumentos fiscales, que han servido para trabajar en el control del cambio climático. Así mismo se ha puesto coto a otras actividades económicas altamente contaminantes; por esta razón es importante que la OCDE, coloque a disposición de los países objeto de esta sinopsis, su implementación, ya que como lo hemos visto Europa, lleva ya cierto tiempo experimentando con resultados satisfactorios. Es por eso que dichas experiencias serán puestas en práctica en México y Colombia.

No estamos en desacuerdo con la inclusión de este tipo de instrumentos, pero de lo que no estamos en total consonancia es que no se hagan los estudios pertinentes en cada país para su implementación, atendiendo la cultura, la capacidad económica, la ubicación, y otros factores que dan fe de las diferencias que se presentan en los países de primer mundo, con los países en vía de desarrollo; tal como es el caso de los países objeto de estudio. Hoy día el trabajo es arduo, y más que a la agenda 2030 se le debe dar prioridad, así como acciones expeditas de cumplimiento, más allá de los compromisos de corte político que hayan adquirido los gobierno en campañas electorales. Se vienen realizando acciones, pero demasiado tenues; los Estados deben entender que las empresas tienen que incorporar el costo medioambiental que estas producen e incorporarlo dentro del costo de los productos que elaboran.

En este momento el costo es asumido por cada Estado, donde las alternativas son las cargas impositivas a los contribuyentes, para sufragar estos costos. Aquí los Estados deben poner de manifiesto el principio de quien contamina paga. Los sistemas tributarios en México y Colombia se tienen que mirar de manera minuciosa y realizar una lista de comprobación de los impuestos actuales y entrar a determinar a demás lo siguientes aspectos:

1. Se deben eliminar los Incentivos actuales a los sectores que afectan al medio ambiente, ya que no se puede incentivar a quien contamina.
2. Revisar la carga tributaria actual haciendo un detalle minucioso de todos los impuestos, ya que, al contemplar la inclusión de impuestos verdes, estos no deben incrementar la carga tributaria.
3. Entrar a determinar los sectores altamente contaminantes y establecer categorías, con el fin de poder establecer medidas certeras.
4. Se deben medir los niveles de contaminación, y de esa manera tasar unas tarifas de acuerdo al sector; se propone que cada sector tenga una entidad que los represente con el fin de tomar medidas conjuntas, en beneficio del medio ambiente.
5. Se pudo analizar que la política fiscal, es una herramienta importante dentro del Estado, que a su vez puede impactar de manera positiva al cambio climático, si existe voluntad gubernamental.
6. Los impuestos de corte ambiental impactan de manera positiva en beneficio del clima, como se pudo ver a lo largo de este trabajo, Europa tiene casos exitosos.
7. Para el caso mexicano y el colombiano, los impuestos de corte medioambiental, son herramientas que darán resultados en beneficio del clima, siempre y cuando se establezcan como debe ser.
8. Revisada la normatividad mexicana y la colombiana, se puede evidenciar que el principio de Pigou, quien contamina paga, no se está aplicando en ninguno de los dos países objeto de estudio.

Como en México y Colombia se están dando los primeros pasos en materia de este tipo de medidas, actualmente no se está aplicando el principio de quien contamina paga, y todo este peso económico lo está sufragando directamente el Estado, ya que el contaminante no está incorporando dentro del precio de venta los costos asociados a la contaminación generada y no existe norma que obligue al contaminante a que lo haga. Queda el tema abierto, ya que este será un tema de mucho hablar en este tiempo, y este apenas está tomando forma en Latinoamérica, estaremos prestos a seguir con

la investigación y estoy seguro que vendrán muchas investigaciones acerca de esta gran realidad que es la contaminación ambiental, así mismo está la Política fiscal, para contrarrestar esta contaminación, siempre y cuando se realice un trabajo bien hecho, teniendo como referencia las experiencias europeas, considerando aciertos y fracasos, los aciertos dan un punto de partida positivo, y los fracasos evitan pasos que no deben darse. Lo que si queda claro es que México y Colombia tienen una tarea que deben realizar basándose en experiencias vividas.

REFERENCIAS

AEMA. (2016). *El tributo ambiental: Aplicacion y efectividad sobre el medio ambiente*. <https://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>.

Aizega Zubillaga, J. M. (2001). *La utilizacion extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Euskal Herriko Unibertsitatea.

Artículo 4 de 1917 (5 de febrero, 1917). *Constitucion Politica de los Estados Unidos Mexicanos*. <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Constitucion/1917.pdf>

Casado Ollero, G. (1985). Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversion en la Comunidad Economica Europea. *Revista de Hacienda Pública*, 334.

CIAT. (2015). *Modelo Tributario. Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*.

CIAT. (1999). *Modelo de Código Tributario*.

214

Ley General del Cambio Climatico. 2012 (6 de junio, 2012). *Congreso General de Los Estados Unidos Mexicanos*. https://www.profepa.gob.mx/innovaportal/file/6583/1/ley_general_de_cambio_climatico.pdf

RAE. (s.f.). *Definicion de Impuesto Extrafiscal*.

Doménech, R. (2004). *Politica Fiscal y Crecimiento Economico*. https://www.uv.es/rdomenec/fiscal_growth.pdf

Fanelli, J., Jiménez, J. P. & López, I. (2015). *Estudios del Cambio Climatico en América Latina. La reforma fiscal ambiental en America Latina*. Organizacion de

las Naciones Unidas.

Forex, Foreign Exchange FX. (2011). *Definición de política fiscal*. efxto.com/diccionario/politica-fiscal.

García, N. C. (2012). *El concepto de tributo*. Marcial Pons Argentina S.A.

González Díaz, R. R. & Becerra Pérez, L. A. (2015). *Análisis financiero empresarial del sector comercio como factor de competitividad a través de la lógica difusa*. https://scholar.google.es/citations?view_op=view_citation&hl=es&user=vj2_nGcAAAAJ&citation_for_view=vj2_nGcAAAAJ:_B80troHkn4C

IEEP. (2014). *Reforma fiscal medioambiental en Europa: oportunidades para el futuro*. https://www.researchgate.net/publication/269872781_Environmental_Tax_Reform_in_Europe_Opportunities_for_the_future.

Martner, R. (2008). *El Pacto Fiscal - Área de Políticas Presupuestarias y Gestión Pública*. https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/8/34448/rmartner_polmacro20082rm.pdf.

OCDE. (2010). *Taxation, Innovation and the Environment*. www.oecd.org/env/taxes/innovation.

ONU. (1972). *Declaración de Estocolmo - Primera cumbre para la tierra*. <https://www.un.org/es/chronicle/article/de-estocolmo-kyotobreve-historia-del-cambio-climatico#:~:text=La%20Conferencia%20Cient%C3%ADfica%20de%20las%20Naciones%20Unidas%20tambi%C3%A9n%20conocida%20como,acci%C3%B3n%20que%20conten%C3%ADa%20recomendaciones%20para>

ONU. (2015). *Proyecto de documento final de la cumbre de las Naciones Unidas para la aprobación de la agenda para el desarrollo después de 2015*. ht-

[tps://www.un.org/en/development/desa/publications/files/2015/01/SynthesisReportSPA.pdf](https://www.un.org/en/development/desa/publications/files/2015/01/SynthesisReportSPA.pdf)

ONU. (1972). *Declaración de Estocolmo - Conferencia sobre el medio ambiente humano*. <https://www.un.org/es/conferences/environment/stockholm1972>

OCDE. (2014). *Evaluación de desempeño Colombia*. https://www.oecd.org/env/countryreviews/Evaluacion_y_recomendaciones_Colombia.pdf

OCDE. (2012). *El sistema tributario, la Innovación y el medio ambiente*. http://www.foroconsultivo.org.mx/libros_editados/sistema_tributario.pdf.

OCDE. (2013). *Evaluación de la OCDE sobre el desempeño ambiental*: <https://www.oecd.org/env/countryreviews/evaluaciondelaocdesobreeldesempeoambientalmexico2013.htm>.

Sainz de Bujanda, F. (1951). Estado de Derecho y Hacienda Pública. *Revista de Administración Pública*, (6), 193-211.

Sentencia 37-1987 (26 de marzo de 1986). *Tribunal constitucional de España*. <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/769>