

Tratamiento fiscal salarial: México y Colombia

Ojeda P., Fabián; Monarres A., María del C.

Recibido:24-03-18 - Revisado: 25-07-18 - Aceptado: 19-03-19

Ojeda P., Fabián
Maestro en Ciencias Administrativas.
Estudiante del Doctorado en Estudios
Fiscales, en la Universidad Autónoma de
Sinaloa. Profesor investigador.
Universidad de Colima, México.
fojeda@uocol.mx

Monarres A, Maria del C.
Doctora en Estudios Fiscales.
Colaboradora del cuerpo académico
consolidado UAS CA-201.
Universidad Autónoma de Sinaloa,
México.
mcmonarresa@hotmail.com

El presente trabajo de investigación estudia el régimen fiscal de los ingresos recibidos que se generan de la relación de trabajo, los cuales en las últimas décadas han contribuido en más de 60% al total recaudado del impuesto sobre la renta de personas naturales. El objetivo del presente estudio se centra en analizar el tratamiento fiscal mexicano-colombiano que reciben los salarios en la determinación del impuesto sobre la renta, identificando los elementos estructurales de la doctrina dogmática tributaria en dichas normativas, permitiendo el análisis de posibles mejoras de sus debilidades. La metodología utilizada en su análisis, se empleó el método exegético en el estudio de las normativas tributarias, el método hermenéutico en el estudio de la doctrina tributaria. Los resultados muestran una imposición regresiva en los salarios mexicanos, carente del exento mínimo y de la capacidad económica efectiva del trabajador, contra un gravamen colombiano más justo en la consideración de su capacidad contributiva.

Palabras clave: Salarios; régimen tributario; capacidad económica; justicia tributaria.

RESUMEN

The present research study studies the tax regime of the income received by an employment relationship, which in the last decades have contributed in more than 60% to the total collected from the tax on the income of natural persons. The objective of this study is to analyze the Mexican-Colombian tax treatment that wages receive in the determination of income tax, identifying the structural elements of the dogmatic tax doctrine in these regulations, allowing the analysis of possible improvements in their weaknesses. The methodology used in its analysis, the exegetical method was used in the study of tax regulations, the hermeneutical method in the study of tax doctrine. The results show a regressive imposition in the Mexican wages, lacking the minimum exempt and the effective economic capacity of the worker, against a more just Colombian tax in the consideration of its capacity.

Keywords: salaries; tax regime; economic capacity; tax justice.

ABSTRACT

1. Introducción

La contribución al gasto público es una de las obligaciones más antiguas impuestas a los pueblos por el Estado, mediante la implementación de los diversos mecanismos tributarios, evolucionando a lo largo de la historia, tales tributos se pueden encontrar desde los imperios egipcios, persas, romanos, mayas, hasta la actualidad. Siendo clave dichas imposiciones en la recaudación de recursos necesarios en el desarrollo económico social, evolución propia del ser humano (Casal y Vilorio, 2002).

Ante el abuso de las autoridades recaudatorias en la imposición de los tributos a los sujetos, nació el derecho tributario, siendo los romanos los primeros en desarrollar la doctrina dogmática ante la necesidad de dar certeza jurídica de los actos gravados, pudiendo crear un sistema jurídico con mayor certidumbre y confianza a los pueblos. Con el tiempo esta doctrina se ha ido perfeccionado por los estudiosos de la materia tributaria, con el propósito de encontrar aquellos elementos participantes en el establecimiento de la relación jurídica del sujeto activo y pasivo, estableciendo el desarrollo de un modelo teórico referencial (De Andrade, 2006).

La primera parte del presente estudio analiza la doctrina dogmática, estudiando los elementos objetivos y subjetivos participantes en la determinación de la relación jurídica, producto de la realización del hecho imponible fijado por la propia norma tributaria. La cual fija los principios generales (capacidad

económica, generalidad, legalidad, equidad e igualdad) necesarios en la realización de dicha norma, con el fin de encuadrarla dentro de la justicia tributaria, imponiendo la determinación de la cuantía del tributo sobre bases objetivas, alineando la normativa al cumplimiento del deber ser, en el marco de los derechos humanos.

La segunda parte estudia la normativa tributaria mexicana, analizando el tratamiento fiscal de los ingresos originados por la prestación de un servicio personal subordinado, analizando sus elementos estructurales contenidos en dicha normativa. También se analizan los principios generales alcanzados en la obligación tributaria en su régimen salariado, con la finalidad de explorarlo y hacer las recomendaciones convenientes en la mejora de dicha normativa. En la tercera parte se aborda la normativa tributaria colombiana, estudiando también su tratamiento fiscal aplicable a los ingresos percibidos por los trabajadores, con el objetivo de recoger los elementos estructurales tributarios, obteniendo criterios suficientes, hacer recomendaciones al respecto, en el marco de la justicia tributaria y los principios de equidad.

Al finalizar se hace una comparación de los dos regímenes tributarios, analizando cada uno de los elementos estructurales desde la perspectiva del marco dogmático, en el cumplimiento de los mandatos constitucionales (equidad). Además, su funcionamiento como mecanismo en la redistribución de la riqueza entre los individuos en sus respectivos países, observando su regresividad o progresividad, haciendo recomendaciones a ambos sistemas tributarios con el fin hacer mejoras que beneficien al sujeto pasivo y activo.

2. Metodología empleada

La metodología utilizada en el presente trabajo de investigación se fundamenta en el método exegético, a través del cual se estudian las leyes fiscales encargadas del tratamiento fiscal de los ingresos salariales percibidos en México y Colombia. También se usó el método hermenéutico en el estudio de la doctrina tributaria encargada de estudiar los elementos estructurales, los principios rectores del deber ser de la tributación. Una vez analizadas las disposiciones fiscales, la teoría dogmática, se procedió a diagnosticar el cumplimiento implícito de los principios

generales de ambos tratamientos fiscales, con el fin de obtener los criterios descriptivos, las recomendaciones pertinentes. Las fuentes principales consultadas en la metodología exegética, correspondieron la constitución política, ley del impuesto sobre la renta, entre otras disposiciones normativas relacionadas de ambos países.

Se realizaron algunos cálculos numéricos en apego estricto a las normas tributarias de los respectivos países y se determinaron los impuestos correspondientes en casos simulados, para la obteniendo de información relevante en la realización del análisis.

3. Estudio de la estructura elemental en la obligación tributaria

Se estudia parte de la doctrina dogmática tributaria, señalando los elementos estructurales objetivos y subjetivos formales, materiales (Cortes, 1965), determinantes de la naturaleza jurídica en la relación tributaria, enlazadora del sujeto activo y sujeto pasivo, con el fin de establecer los derechos esenciales en la justicia tributaria, dando certeza a la naturaleza de la obligación tributaria del individuo, parte de la sociedad donde convive, señalando las características de las disposiciones jurídicas tributarias.

3.1. Elementos de la obligación tributaria

De acuerdo con Cortes (1965) hacer un estudio de los sujetos de la obligación tributaria, es necesario determinar el carácter y naturaleza del origen a la obligación, posteriormente se debe tomar en cuenta la subjetividad implícita a esa relación jurídica tributaria. Por sujeto activo debe entenderse como el titular acreedor de todos los derechos, beneficios, inherentes al nacer la obligación tras la realización del hecho imponible por parte del sujeto pasivo, el cual es fijado por la propia ley, el sujeto activo es una entidad jurídica distinta a quien tiene la facultad para la imposición de tributos jurídicos y a través de los auxiliares de los sujetos activos (Cortes, 1965, 12). El sujeto pasivo de la obligación tributaria es el ejecutor del hecho imponible, generador de la obligación tributaria, cumpliendo así el principio de legalidad (Cortes, 1965, 15).

Otro de los elementos de la obligación tributaria, es la base imponible, la cual es establecida en virtud de la norma,

expresando la medición del hecho imponible, más concretamente de su elemento objetivo. Además, existe una íntima relación entre la base con el hecho que se trata de medir, pues si no fuera así “se estaría alterando, a través de la base, la propia definición del hecho imponible”, donde las normas regulan la base, pudiendo ser consideradas preceptos formadores de la definición del elemento objetivo del hecho imponible (Calero, 70).

Respecto al hecho imponible Cencerrado (1999) lo vincula con el acto ejecutado por el sujeto pasivo -escrito en la norma jurídica- trayéndole como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, sin embargo, en su análisis más reciente, se ha hecho una distinción entre el objeto fin. De la misma manera Hernández (2016), lo señala al elemento sustancial indispensable para que el sujeto pasivo se le pueda hacer exigible dicha imposición, aparte determina el grado de capacidad económica propia del sujeto. Al espacio entre el sujeto pasivo y el hecho imponible Ruiz de Castilla (2008, p. 188) lo llama “situación jurídica” generando la relación jurídica sustantiva consistente en un débito tributario a favor del Fisco.

El mínimo exento, Bolaños (2017); Cencerrado (1999) explican, obedece a la justicia tributaria, partiendo de la observancia del principio de la capacidad económica, determinando la cuantía de la riqueza la cual deberá quedar fuera de gravamen, cumpliendo así a uno de los elementos legales constitucionales, reconociendo un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar del sujeto, es decir, el mínimo vital protegido por la propia imposición tributaria, cuidando los derechos constitucionales del sujeto.

La no confiscatoriedad es otro de los elementos relacionados al principio de la capacidad económica y de la justicia tributaria, pero a diferencia del exento mínimo, Hernández (2017), nos explica, si bien todos los principios constitucionales están relacionados, comunicados entre ellos, resulta mayor si se enlaza el principio de la no confiscatoriedad con el de la progresividad, pues el primero propondrá el incremento de la tributación por aplicación de mayores tipos impositivos conforme aumente la capacidad económica a gravar, el segundo indicará hasta dónde puede llegar esa incremento impositivo. La progresividad entonces se encuentra limitada por la capacidad de contribuir, en especial por el tope

de la prohibición de los efectos confiscatorios de los tributos, con rango constitucional igualmente (Atencio y Azuaje, 2008).

Otra precisión hace Cencerrado (1999), respecto al sujeto, donde la observancia de la capacidad económica debe ser la del único sujeto realizador el hecho imponible, no cayendo en la confusión de tomar en cuenta la capacidad económica de terceros en dicha obligación tributaria, como pudiera ser el caso del representante, responsable, sustituto, repercutido, pues se caería en un error en la determinación de la naturaleza de la relación jurídica y en la cuantía de la base gravable, en los casos de la no sujeción, la exclusión o la exención. De esta manera el hecho imponible, la no sujeción y la exención pasan a formar parte de los elementos estructurales de la obligación tributaria.

3.2. El principio de la capacidad económica

El principio de la capacidad económica es uno de los referentes de justicia a los derechos constitucionales de los sujetos, donde la doctrina dogmática lo define bien. Para Amatucci (2001) este debe obedecer a su fuerza económica, calificada desde el punto de vista cuantitativo, cualitativo, haciendo referencia a la renta poseída, es decir, la aptitud requerida para contribuir, no pudiendo ser ficticia. Atencio y Azuaje (2008, 55) la definen “aptitud económica del contribuyente y es la razón de ser, la causa de que el tributo exista, de tal forma que donde no exista tal capacidad no puede existir el tributo”. Hernández (2017, 423) la referencia o la llama justicia tributaria, siendo esta consideración el factor determinante en el acto imponible, su grado de capacidad para contribuir al gasto público.

Amatucci (2001, p. 310) desprende el “principio de efectividad” de la capacidad económica y establece “se graven los rendimientos netos, es decir, los ingresos menos los gastos necesarios para producirlos”. Además, agrega el momento temporal “corresponde a determinado periodo de tiempo que se manifiesta en el momento de la ejecución del hecho imponible”, pues habrá ocasiones donde no coincida el momento de la imposición y el momento en que se ejecuta el acto imponible, generándose un desfase tanto hacia atrás o hacia adelante, según corresponda a la naturaleza del hecho imponible (Amatucci).

Otra de las funciones de la capacidad económica, la tributación está llamada a reparar a través del principio de progresividad las diferencias de renta y riquezas presentes en la sociedad, de modo que la obligación fiscal, como expresión de la solidaridad social, considere la capacidad contributiva de los sujetos y grupos integradores (Bolaños, 2017). Si bien la proporcionalidad no es un principio de ordenación del sistema tributario semejante a la capacidad económica, la ordenanza fiscal debe observar dicho principio, donde su aplicación, no resulten situaciones tributarias desproporcionadas e ilógicas (Hernández, 2017), así el principio de igualdad se garantiza, en el reparto proporcional de la carga tributaria, por el reparto progresivo de la misma, finalmente, el legislador puede optar por otros medios, tal podría ser un principio de beneficio bajo ciertas consideraciones (Fernández y Masbernat, 2011).

El precepto de la igualdad, Masbernat (2013) lo considera una consecuencia del principio económico, implicando el tributo se ejerza sin hacer distinciones o excepciones no objetivamente justificadas en el ámbito de la justicia, donde además cuenten con las características de abstracción e impersonalidad, convirtiéndose en mandato para el legislador, al realizar leyes sin privilegios innecesarios, gratuitos, arbitrarios, ausentes de justificación. Entonces la capacidad económica exige igualdad en los sujetos y prohíbe el haber de privilegios tributarios de cualquier tipo en el grado que estos no se ajusten a los hechos válidos para justificarlos (Masbernat, 2013).

Otra precisión resalta Checa (2010) respecto a los principios legítimos de la doctrina dogmática, donde el impuesto a la renta ha perdido esas grandes virtudes, pues en su momento fueron clave para la aceptación social del tributo, producto de la globalización. Sin embargo, retomando la filosofía neoliberal Uribe (2006) resalta, esta no le coloca fines de equidad a los impuestos, porque consideran, generan distorsiones, aplicándola solamente en la distribución del gasto. Es decir, los sistemas neoliberales consideran la eficiencia incompatible con la equidad, resultado así un detrimento en la justicia tributaria, justificando la necesidad de tributos bondadosos como atrayentes de la inversión.

3.3. Elementos cuantificadores de la cuota

De acuerdo con Hernández (2016) y Cencerrado (1999), la capacidad económica es uno de los elementos esenciales en la determinación de la cuantía de las obligaciones tributarias, pues determinan, solo en la medida que se ponga de manifiesto esa capacidad económica mediante la ejecución del hecho imponible, se habrá de determinar la cuantificación económica y el grado de determinación de la obligación tributaria, para la contribución de los gastos del gobierno.

A respecto Hernández (2017) comprueba la importancia del principio de capacidad económica como elemento esencial de la tasa, al considerarla un mandato fundamental a la misma norma, gravando solo hechos que reflejen, revelen o guarden una relación lógica y racional con una cierta capacidad económica. Señalándola Cencerrado (1999, 141) la mezcla de la base imponible y el tipo de gravamen, los factores determinantes de la cuota tributaria, siendo la base imponible indispensable para la aplicación de la justicia tributaria en la determinación del grado de capacidad económica a través del hecho imponible.

3.4. El concepto de renta para efecto del ISR

De acuerdo con García (2009), el objetivo del impuesto sobre la renta es gravar todo tipo de rendimientos provenientes del desarrollo de una actividad económica, generadora de beneficios. El acrecentamiento de la riqueza se ha convertido en el único criterio de renta gravable, con la oportunidad de ser efectivo, justo. Sin embargo, el establecimiento del impuesto sobre la renta en México ha sido un gran logro para el mejoramiento del sistema tributario. Estas expectativas han generado la necesidad de un modelo efectivo en la definición de la renta gravable verdadera, distinguiendo entre renta bruta y renta neta, permitiendo establecer los aspectos objetivos y subjetivos, respectivamente.

García precisa la necesidad de contemplar aquellos valores cualitativos, afín de considerar las condiciones personales, familiares, donde el sujeto se encuentra, e individualizar la carga tributaria, exigiendo a la normativa tributaria considere solamente el ingreso bruto, alcanzándose así la justicia tributaria. En cambio, cuando el legislador grava los ingresos netos, lo hace sobre una

parte del ingreso, pues al no dominar un criterio cuantitativo en la imposición, se ajusta la carga tributaria a la riqueza disponible del sujeto, minimizando o tomando en cuenta los gastos o circunstancias de producción de la renta.

4. Impuesto sobre la renta de los salarios en México

Este apartado analiza el tratamiento fiscal de los salarios, prestaciones laborales, entre otros, recibidos por los trabajadores, quienes son sujeto de este impuesto. También se estudian los aspectos legales, el principio de la equidad, igualdad, capacidad económica, aplicados en la legislación fiscal de México. Se analiza su cálculo, recaudación y gravamen fiscal, permitiendo confrontar el cumplimiento de los principios generales, en el marco de la justicia tributaria, como parte de los derechos humanos, rectores de toda imposición tributaria, Masbernat (2013) y Bolaños (2017).

Se detalla la legislación fiscal “impuesto sobre la renta” aplicable a los ingresos salariales por la prestación de un servicio personal subordinado. Resaltando los elementos estructurales de la obligación tributaria y los principios generales del deber ser, estudiando su proximidad a los preceptos doctrinistas.

4.1. Generalidades del impuesto

Los sujetos obligados a este impuesto son establecidos en el artículo 90 de la ley del impuesto sobre la renta (LISR), y dice “quedan obligadas al pago del ISR todas aquellas personas físicas que sean residentes en México por los ingresos obtenidos en efectivo o en bienes, en crédito o en servicios, atendiendo los casos exclusivos que indique la misma normativa mexicana”. De la misma forma quedan obligados aquellas que sean residentes en el extranjero pero que realicen actividades económicas con establecimiento permanente en el país”. Estableciendo la normativa la hipótesis de hecho, señalando el objeto fin de dicha norma, señalando explícitamente a los sujetos “personas físicas”, cumpliendo a los principios de legalidad y generalidad (Masbernat, 2013, p. 163).

La legalidad se motiva desde el momento en que se expresa “todos aquellos residentes en el país” estén en la hipótesis imponible, serán sujetos de dicho impuesto, y de acuerdo con el artículo 1ro de la constitución política de los estados unidos

mexicano (CPEUM), no se hace distinción alguna en el trato de las personas respecto al goce de los derechos, siendo por lo tanto una obligación general para todos aquellos que ejecuten dichos actos imponible. Aunque si se retoma el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, es muy clara en decir “es obligación de los mexicanos contribuir al gasto”, recordemos la forma de contribuir es a través de los impuestos, por lo que en la segunda exposición de la normativa “los residentes en el extranjero pero con establecimiento en México”, pudiera ser una persona de otra nacionalidad, lo cual se hace una contraposición a la propia CPEUM, pues en los casos de IVA ahí se hacen las devoluciones de IVA a los extranjeros.

4.2. De los ingresos excluyentes, exentos y deducciones

En el mismo artículo 90 de la LISR, en los párrafos cuarto y quinto, la normativa hace una segunda señalización, la cual corresponde a señalar los hechos imponible excluidos¹ de la aplicación de dicho impuesto, pues no se consideran ingresos para la norma los siguientes casos: los rendimientos de bienes entregados en fideicomiso cuando sean entregados a fines científicos, políticos o religiosos o a los establecimientos de enseñanza, las instituciones de asistencia o de beneficencia, los ingresos recibidos por los contribuyentes derivados de apoyos económicos o monetarios, a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos.

En el párrafo anterior se señalaron los actos excluidos, no considerados ingresos para efectos de este impuesto, ahora en el artículo 93 de la LISR, se hacen las precisiones correspondientes a los hechos imponible sujetos para efectos de este impuesto, más sin embargo, tienen de cierta cuantía de exención en el gravamen, citándose los siguientes ejemplos²:

- Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo..., calculadas sobre la base de dicho salario..., dentro de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por

¹ Estas exclusiones atentan contra la justicia tributaria (Bolaños 2017, Masbernati, 2013), pues se toma la fuente para definir la exclusión, en lugar de la capacidad económica del sujeto.

² Puede consultar el artículo 93 de la LISR, para ver todos los supuestos de hecho que se encuentran exentos para efectos del pago del ISR por personas físicas.

concepto de tiempo extraordinario u otras..., hasta el límite establecido en la legislación laboral. Los demás trabajadores hasta 50% sin exceder las 5 UMAS³ durante la semana.

- Las indemnizaciones del riesgo de trabajo o enfermedades.
- Las jubilaciones, pensiones, haberes para el retiro, hasta por 15 UMAS diarias.
- Aquellas prestaciones por previsión social, de carácter general.

En términos generales se puede apreciar una normativa tributaria sin una aplicación lisa o llanamente, pues establece excepciones (exclusiones) donde el acto imponible no le va a generar una obligación tributaria al sujeto realizador, no se genera ningún tipo de relación jurídica entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, por esas operaciones, sin embargo, dichas exenciones no son en base a la capacidad económica del sujeto (Hernández, 2017; Atencio y Azuaje, 2008). También establece una serie de hechos imponibles en el campo de la exención, tal como lo explica Amatucci (2001) en el principio de la capacidad económica, correspondiente a las necesidades básicas⁴ en la realización de su vida propia. Estas exenciones no corresponden a los ingresos ordinarios del sujeto, sino a hechos extraordinarios, por lo que estas exenciones en su mayoría no encajan al objetivo sustancial del principio del exento mínimo, al ser ingresos no correspondientes necesariamente al sustento diario del individuo.

Entonces, se puede apreciar en las disposiciones generales de esta normativa, no hay una aplicación real del mínimo exento en la delimitación de los hechos imponibles (Bolaños, 2017). Obedeciendo sus conceptos excluyentes a otros fines propios del país, al incentivar los sectores sociales, políticos, económicos, más no el propio desarrollo del sujeto o de su familia (Uribe, 2006), tal lo menciona la propia CPEUM en su artículo 123 apartado A fracción VI, la ley federal del trabajo en su artículo 1ro, 90, pues debería de contemplar exenta la renta propia ordinaria necesaria para el sujeto en la satisfacción de sus necesidades básicas (Moreno,

³ Unidad de medida y actualización, artículo 1, 4 y 5 de la ley para determinar el valor de la unidad de medida y actualización.

⁴ De acuerdo con Maslow son necesidades básicas aquellas necesarias para vivir (necesidades fisiológicas).

Garry y Monroy, 2017).

Respecto a los hechos excluidos de este impuesto, tampoco están relacionados con los principios de la capacidad económica como señala Amatucci (2001) y García M, pues simplemente son actos con enfoque a reforzar determinados sectores sociales y económicos, pero no a las subjetividades del individuo en busca de la justicia tributaria. En esta hipótesis de presupuesto independientemente de la capacidad económica del individuo, son excluidos del gravamen dichos actos. Ahora analicemos los efectos secundarios que de alguna manera acaban perjudicando a los no contemplados en estas exclusiones, y pudieran estar ejecutando actos casi similares, pero con tratamiento fiscal diferente, pues uno quedaría excluido y el otro no, de la carga tributaria.

Realmente este tipo de exclusión no está tomando el hecho imponible, sino está tomando en cuenta el origen de la fuente del ingreso para determinar la exclusión (Masbernat, 2013). En un ejemplo hipotético, que pasaría si un trabajador recibe un ingreso por la prestación de sus servicios a una institución educativa, cuya fuente de ingresos son las cuotas de los alumnos, y un segundo trabajador prestando sus servicios a una institución educativa cuyos ingresos provienen de un fideicomiso federal, bueno, en aplicación estricta de la normativa tributaria, el primero grava sus ingresos y el segundo quedaría excluido de dicho gravamen.

Únicamente en el artículo 96 de la LISR, se hace una exclusión de aquellos sujetos cuyos ingresos apenas alcanzan el salario mínimo establecido por las legislaciones laborales mexicanas “no se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente”. Si hacemos referencia al salario mínimo apenas alcanza 88.36⁵ pesos mexicanos, el cual si consideramos las inflaciones de los últimos años, difícilmente una persona alcanza a cubrir sus necesidades básicas y si le agregamos familia, la situación es más complicada (Moreno, et al, 2017).

Además, este salario mínimo (88.36 pesos mexicanos) contrapone las disposiciones constitucionales, de la propia

⁵ Salario mínimo establecido por la Comisión Nacional de los Salarios Mínimos mediante resolución publicada en el Diario Oficial de la Federación del 21 de diciembre de 2017. Vigentes a partir del 1 de enero de 2018.

LFT en su artículo 90, que dicen “el salario mínimo deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social, cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos”. Aparte ni siquiera se aproxima a la doctrina dogmática del exento mínimo (Bolaños, 2017), convirtiendo este régimen tributario en inconstitucional -aun cuando haya sentencias jurisdiccionales afirmando la legalidad del impuesto- pues incumple con el principio de la capacidad económica, el cual es eje rector en el sistema tributario, donde también viola la contribución equitativa y proporcional.

4.3. Tratamiento fiscal de los ingresos por salarios

La normatividad tributaria mexicana en la LISR, título IV, capítulo I, establece el régimen especial para llevar a cabo el tratamiento fiscal de los ingresos cuya fuente derivan de la realización de un hecho imponible, que en la legislación laboral se considera una relación laboral, acto en el cual el trabajador se hace acreedor del derecho de recibir una contraprestación en efectivo, así como prestaciones derivadas de la misma relación laboral, pero en su conjunto integran dicho salario, por la prestación de un servicio personal subordinado, y en ningún momento se le debe comparar con un acto de comercio, pues la relación de trabajo obedece a un trato digno, humano (LFT).

Para efectos de este régimen fiscal, de acuerdo con el artículo 94 de la LISR, se consideran “ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral”. Además, se asimilan para los efectos de este impuesto ciertos actos imponibles, los cuales tienen los mismos efectos fiscales con respecto los llamados salarios o prestaciones. Dentro de las más relevantes se encuentran las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios, trabajadores de la federación, de las entidades federativas, de los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación,

además los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas⁶.

En esta parte de la normativa se identifica a los sujetos que han de quedar obligados al gravamen fiscal de este apartado, pero además hace una sub clasificación al hacer la distinción de dos tipos de ingresos: los salarios y asimilados, aunque para efectos del ISR, no tiene ninguna relevancia en el tratamiento fiscal, pues ambos conceptos tributan en las mismas condiciones. El segundo elemento identificado, da origen a la obligación como tal, establece los hechos imposables objeto de dicho impuesto, delimitando claramente su principal característica en el caso de los ingresos por salario, y para los asimilados fija los únicos hechos de exclusión en donde no se recibirá el nombre de ingresos por salarios. Obedeciendo la normativa a otros intereses no propios de ella, sino a laborales (De Paiva, 2000).

Ahora bien, se ha hecho la identificación de los sujetos pasivos, el objeto de dicho impuesto, sin embargo, carece de la consideración de los elementos subjetivos para determinar la naturaleza de la relación jurídica entre el objeto gravable y el sujeto pasivo, la cual marcará la cuantía del gravamen sobre dicho sujeto pasivo, para dejar firme la obligación tributaria ante el sujeto activo (Hernández, 2017). En pocas palabras, este régimen fiscal toma en cuenta el ingreso bruto del sujeto, sin tomar en cuenta los principios de la capacidad económica, el mínimo exento, tal como lo señalan Concerrado (1999), Amatucci (2001) y García M (2002), pues en ninguna parte de la normativa de este apartado se señala la reducción de aquellos gastos necesarios para el desarrollo del sujeto y de su familia, de manera que pueda reducir esos gastos vitales de sus ingresos, exhortándolo a contribuir después de satisfechas sus prioridades.

Esta normativa tributaria violenta los derechos del sujeto pasivo, establecidos en la propia CPEUM en su artículo 1ro y 31, fracción IV. Imposibilitando la realización de las necesidades básicas de aquellos trabajadores con capacidad económica insuficiente y carente de efectividad económica (Bolaños, 2017). Haciendo esta normativa tributaria carezca de legalidad objetiva,

⁶ Consulte el artículo 94 de la LISR de la fracción I a la VII, para ver todos los casos que se consideran asimilados.

pues obedece a otros tipos de intereses económicos financieros (De Paiva, 2000; Uribe, 2006), inhibiendo el desarrollo de aquellos sujetos que se encuentran en las situaciones vulnerables, pues en lugar aportarles, les es perjudicial.

4.4. De los pagos provisionales

En este apartado de la normativa tributaria analizáramos los ingresos ordinarios de los sujetos obligados, al final se hace un breve repaso de los ingresos extraordinarios, los primeros obedecen a un tiempo periódico regular recibidos por el trabajador, aprovechados por los sujetos en la realización de sus necesidades básicas (Silva y Rivas, 2018), en cambio los ingresos extraordinarios, son ingresos esporádicos, generalmente no previstos a la satisfacción de las necesidades esenciales.

Al respecto el artículo 96 de la LISR, dice “quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual”. Es decir, la obligación tributaria recae en un sujeto diferente al ejecutor del acto imponible (Cortes, 1965), o sea, diferente al sujeto pasivo, quien originalmente realizó el hecho imponible, es quien configura la naturaleza de la relación jurídica entre él y el objeto imponible. De esta manera es el patrón⁷ sobre quien recae en primera instancia la obligación de efectuar los cálculos, retenciones correspondientes de acuerdo a la normativa tributaria, para su posterior enteración, pagando las retenciones a las autoridades correspondientes fiscalizadoras. Además, dichas retenciones tienen el carácter de pagos provisionales y son a cuenta del ISR anual.

La mecánica para la realización de los cálculos, retenciones correspondientes de los pagos provisionales –gravando el ingreso bruto, a excepción del trabajador con salario mínimo- el artículo 96 de la LISR señala la aplicación de una tarifa (véase cuadro 1) a los ingresos percibidos por el trabajador o asimilado. Para los efectos de la visualización, se desarrolló un ejemplo práctico haciéndose dos casos prácticos para su comparación, uno donde el trabajador

⁷ Patrón es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores, artículo 9 LFT.

gana el salario mínimo y un segundo que gana más del mínimo (véase cuadro 2).

Cuadro 1
Tarifa aplicable para el cálculo de pagos provisionales mensuales (año 2018)

Límite inferior (Pesos mexicanos)	Límite superior (Pesos mexicanos)	Cuota fija (Pesos mexicanos)	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior (%)
0,01	578,52	0,00	1,92
578,53	4.910,18	11,11	6,40
4.910,19	8.629,20	288,33	10,88
8.629,21	10.031,07	692,96	16,00
10.031,08	12.009,94	917,26	17,92
12.009,95	24.222,31	1.271,87	21,36
24.222,32	38.177,69	3.880,44	23,52
38.177,70	72.887,50	7.162,74	30,00
72.887,51	97.183,33	17.575,69	32,00
97.183,34	291.550,00	25.350,35	34,00
291.550,01	En adelante	91.432,02	35,00

Fuente: Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el diario oficial de la federación por la Secretaria de Hacienda y crédito Público, el 29 de diciembre del 2017.

Analizando el cuadro 1, de acuerdo con los elementos del tributo, la determinación del impuesto es a través de una tarifa, obedece a una mecánica de progresividad, es decir, entre más ingresos obtiene el sujeto pasivo (trabajador en este régimen) mayor será el impuesto a retener a través del patrón. Aunque no está considerando el exento mínimo, de manera que proteja el ingreso de los sujetos vulnerables, necesarios para el desarrollo de sus actividades básicas.

Una vez aplicada la tarifa (cuadro 1), en estricto sentido de la normativa tributaria de este régimen fiscalizador, puede observarse al primer trabajador el cual gana el salario mínimo, cayendo en el supuesto excluido del gravamen tributario, no aplicándole dicha tarifa al total de sus ingresos. En cambio, con el trabajador con salario de 2.686,14 pesos mexicanos al mes, se le debe aplicar la tarifa en la totalidad de los ingresos, resultándole un pago por 146,11 pesos mexicanos de ISR mensual (véase cuadro 2), lo cual resulta injusto para el segundo trabajador, por dos pesos más, este último tiene que pagar impuestos sobre todos sus ingresos.

Cuadro 2
Determinación del ISR mensual

Trabajador 1	Importe (Pesos mexicanos)
Salario mínimo al mes	2.686,14
ISR a pagar (se excluye)	0,00
Trabajador 2	
Salario mensual	2.688,00
Límite inferior	<u>578,53</u>
Excedente	2.109,47
Tasa	6,40%
ISR excedente	135,00
ISR cuota fija	11,11
Total de ISR	146,11

Fuente: Elaboración propia.

Observe como resulta absurdo el tratamiento fiscal de ambos trabajadores (véase cuadro 2), pues el segundo trabajador

por haber ganado casi dos pesos más, debe pagar impuestos por su totalidad de ingresos, es decir, ni siquiera se llega a un exento mínimo generalizado para todos los individuos, donde argumenta García (2009), todas las personas físicas deberían tener derecho a un mínimo exento, parecido a una empresa moral⁸, también tienen gastos de producción los trabajadores (el mínimo para existir). Muy diferente sería si la normativa extendiera la exclusión del salario mínimo a todos los sujetos, de esa forma el segundo trabajador del caso práctico únicamente tendría que pagar impuestos por el excedente del salario mínimo, haciendo del sujeto un contribuyente cautivo vulnerado a tener que pagar por el total de ingresos recibidos (Balderas y Martínez, 2012).

Respecto a los tiempos de pago, el mismo artículo 96 de la LISR, dice se “enterarán las retenciones a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración, presentada ante las oficinas autorizadas”. Entonces el trabajador, queda relevado de la responsabilidad del enteramiento de dicha obligación tributaria. Únicamente será el mismo trabajador quien deba efectuarse las retenciones y de enterarlas en las oficinas, en las fechas establecidas por esta norma, cuando su patrón sea un residente en el extranjero.

4.5. El subsidio al empleo

En el artículo decimo de los transitorios de la LISR, la normativa tributaria fija un subsidio al empleo para los trabajadores, la cual dice “los contribuyentes que perciban ingresos de los previstos en el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la ley del impuesto sobre la renta, gozarán del subsidio para el empleo que se aplicará contra el impuesto que resulte a su cargo...”. Considerando el principio de la generalidad y de la equidad (véase el cuadro 3), es beneficio general para todos los trabajadores, sin embargo es un ingreso con expectativas por debajo de su objetivo primordial de ayudar a aumentar la capacidad económica del sujeto (Moreno, et al, 2017).

Únicamente excluye los ingresos “los percibidos por concepto

⁸ Son personas jurídicas las constituidas conforme a la legislación jurídica mexicana, (LGSM, CCF, etc.).

de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación”, sin embargo, en realidad corresponden a ingresos extraordinarios (Silva y Rivas, 2018, p. 188), siendo certera la normativa tributaria en reducirlos de la base para el cálculo de dicho beneficio, pues en este caso, entre más pequeña la base más grande es el subsidio.

A diferencia del cálculo del ISR por los salarios, este beneficio es de cálculo mensual o por fracciones de tiempo inferiores, coincidiendo con la remuneración del trabajador. El artículo decimo dice “el subsidio para el empleo se calculará aplicando a los ingresos que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta que correspondan al mes de calendario de que se trate”. Controvertidamente da oportunidad al trabajador, el subsidio resultante se llegue acreditar contra el ISR a pagar, entonces en realidad no es un subsidio para el complemento del trabajador, sino para el Estado.

Cuadro 3
Tarifa para el cálculo del subsidio al empleo aplicable a la tarifa del numeral 5

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto		
Para ingresos de (pesos mexicanos)	Hasta ingresos de (pesos mexicanos)	Cantidad de subsidio para el empleo mensual
0,01	1.768,96	407,02
1.768,97	2.653,38	406,83
2.653,39	3.472,84	406,62
3.472,85	3.537,87	392,77
3.537,88	4.446,15	382,46
4.446,16	4.717,18	354,23
4.717,19	5.335,42	324,87
5.335,43	6.224,67	294,63
6.224,68	7.113,90	253,54
7.113,91	7.382,33	217,61
7.382,34	En adelante	0,00

Fuente: Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el diario oficial de la federación por la Secretaría de Hacienda y crédito Público, el 29 de diciembre del 2017.

Obsérvese la tarifa del subsidio al empleo (véase cuadro 3), se encuentra estratificada por rangos progresivos, entre más aumenta el ingreso del trabajador, el monto de su estímulo va disminuyendo. Tal vez en la mente de las autoridades fiscales es un intento por recompensar el salario mínimo para la mejora de la vida del trabajador vulnerable, sin embargo, son montos muy lejos de la realidad y de la verdadera capacidad económica del sujeto, no pudiéndose comparar con la doctrina dogmática del mínimo exento expuesta, obsérvese la tarifa, llega hasta 7,382.33 pesos mexicanos en el límite máximo con un estímulo de 217.61 pesos mexicanos. En el caso de México, tomando en cuenta los índices de inflación y los bajos salarios percibidos por sus trabajadores, resulta necesario un sistema de tributación más equitativo, incluyendo el principio de la capacidad económica, el mínimo exento, con un mecanismo de exclusión del gravamen, los ingresos esenciales en la sobrevivencia del individuo y de su familia.

También estos estímulos se llegan a convertir en ventajas económicas para el propio patrón, pues la normativa en el artículo decimo de la LISR, dice “el retenedor podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que entregue a los contribuyentes en los términos de este párrafo”. Hay muchas empresas con trabajadores que reciben el salario mínimo, entregan el subsidio incluyéndolo en su salario, no como un subsidio al que tiene derecho el trabajador, lo cual, en realidad es como si el gobierno ayudara a pagar parte de la nómina a esas empresas. Además, por si fuera poco, estas empresas tienen el beneficio de acreditar esos montos de subsidio entregados directamente contra el ISR propio de su actividad económica.

4.6. Del cálculo anual de ISR

La determinación del cálculo anual del ISR para su presentación, en los artículos 96 y 97 de la LISR, se establecen la obligación del retenedor (patrón) hacer los respectivos cálculos, hacer la presentación de dicho ISR anual por cada uno de sus trabajadores a su cargo. En este caso, para llevar dicho cálculo, lo harán de acuerdo al artículo 152 de esta misma normativa, (véase el cuadro 4).

Cuadro 4 Tarifa para el cálculo anual de ISR ejercicio 2018

Límite inferior (Pesos mexicanos)	Límite superior (Pesos mexicanos)	Cuota fija (Pesos mexicanos)	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior (%)
0,01	6.942,20	0,00	1,92
6.942,21	58.922,16	133,28	6,40
58.922,17	103.550,44	3.460,01	10,88
103.550,45	120.372,83	8.315,57	16,00
120.372,84	144.119,23	11.007,14	17,92
144.119,24	290.667,75	15.262,49	21,36
290.667,76	458.132,29	46.565,26	23,52
458.132,30	874.650,00	85.952,92	30,00
874.650,01	1.166.200,00	210.908,23	32,00
1.166.200,01	3.498.600,00	304.204,21	34,00
3.498.600,01	En adelante	1.097.220,21	35,00

Fuente: Fuente: Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el diario oficial de la federación por la Secretaria de Hacienda y crédito Público, el 29 de diciembre del 2017.

Aunque en la misma normativa da la oportunidad a los trabajadores de poder presentar ellos mismos su declaración anual del ISR, ya sea por el propio mandato de la normativa en su artículo 97 de la LISR o por voluntad propia del trabajador por así convenir sus propios intereses (Checa, 2010), para el aprovechamiento de las deducciones personales⁹ marcadas en el artículo 151 de la LISR.

En el caso de la tarifa del cálculo anual del ISR, esta tiene once rangos establecidos y en la medida se incrementen los ingresos del sujeto, también ira subiendo el porcentaje de la tasa del impuesto resultante a pagar. A simple vista podemos decir “es una tarifa progresiva¹⁰” pues grava al sujeto según su capacidad económica. También, analicemos un caso práctico comparado, reconsiderando los hechos exentos de los artículos 90, 96 de esta normativa (véase cuadro 5).

En el siguiente caso (cuadro 5), se desarrolló el cálculo del ISR anual de dos suposiciones, el primero es un trabajador con salario mínimo diario de 88,36 pesos mexicanos y el segundo gano 90,00

⁹ Estas deducciones no son gastos básicos (en su mayoría para los pudientes) y no obedecen al exento mínimo.

¹⁰ A mayor capacidad económica, mayor tasa de imposición.

pesos mexicanos diarios, ambos trabajaron horas extras todo el año, recibieron sus prestaciones también conforme a la LFT: 15 de días de aguinaldo, su prima vacacional, incluyendo también el subsidio al empleo según les correspondió a ambos.

Cuadro 5
Calculo del ISR anual salarial

Conceptos	Caso 1 (Pesos mexicanos)	Caso 2 (Pesos mexicanos)
Ingreso bruto anual	43.959,10	44.775,00
(-) Ingreso exento	<u>43.959,10</u>	<u>6.750,00</u>
(=) Base gravable	0,00	38.025,00
(-) ISR correspondiente	0,00	2.123,00
(+) Subsidio al empleo	4.579,12	4.579,12
(=) Diferencia	4.579,12	2.456,12

Fuente: Elaboración propia.

Para el caso 1, el trabajador percibió el salario mínimo con sus prestaciones correspondieron a las mínimas otorgadas por ley, quedando excluido de la obligación tributaria, no pagando ISR en su cálculo anual, además recibió por subsidio al empleo 4.579,12 pesos mexicanos. Para el segundo caso, el trabajador ya no gana el salario mínimo, siendo sujeto del pago de ISR, en cuanto a sus prestaciones, de acuerdo con la normativa estarían exentas una parte, tiempo extra 50%, lo correspondiente a su salario todo queda sujeto al ISR, así al final le resulta un pago de ISR de 2.123,00 pesos mexicanos con un subsidio de 4.579,12 pesos mexicanos, obteniendo un favor de subsidio al empleo de 2.456,12 pesos mexicanos. Analizando desde el principio de la capacidad económica y su exento mínimo, el tratamiento fiscal de los dos sujetos, son totalmente diferentes, contraviniendo al principio de la equidad horizontal y generalidad, no grava igual a los iguales, dando beneficios a ciertos sujetos excluyendo a otros sin sustento firme.

Resulta regresivo e inconstitucional¹¹ en cierta parte la mecánica usada por este régimen fiscal, al no tratar igual a los iguales, vulnerando la capacidad económica efectiva al tomar elementos ficticios, contraviniendo la propia constitución y la LFT, pues dicen “el salario” deberá ser suficiente para la realización de las necesidades primordiales del trabajador y de su familia. Es ilógico cuando una persona gana 2 pesos mexicanos más por arriba del salario mínimo, el legislador le atribuya capacidad económica suficiente al trabajador para dejarlo sujeto al gravamen en su totalidad de los ingresos, resultándole más conveniente al sujeto no le aumenten en su salario 2 pesos mexicanos diarios, pues es más el daño que el beneficio recibido.

Evidenciando al régimen fiscal de salarios la falta de aplicación del principio de la capacidad económica, la generalidad, equidad horizontal y del mínimo exento, este último agravando a todos los sujetos, al tratarse de un gravamen sobre el ingreso brutos, sin deducción alguna dentro de las necesidades básicas, tal lo detalla Amatucci (2001) y García M (2002). En todo caso, al no contemplar el exento mínimo (no confundirlo con el mínimo impuesto), estaría bueno extender el salario mínimo exento para todos los sujetos, beneficiando a todos los trabajadores.

Por último, en el caso de los ingresos extraordinarios de este régimen, los explica el artículo 95 de la LISR, sus tratamientos son muy aislados y generalmente corresponden a cálculos reglamentados en esta normativa de manera especial, al ser ingresos de percepción esporádica, aunque dichos mecanismos están diseñados para no alterar la base gravable en el mes que se perciban, haciendo un prorrateo de los ingresos entre los 12 meses, así paga una cuota más justa.

5. Impuesto sobre la renta de los salarios en Colombia

En este segundo apartado se estudia la normativa tributaria colombiana con el objetivo de analizar a detalle el tratamiento fiscal de los ingresos salariales, resaltar los elementos de la obligación tributaria en su apego a los principios generales de la

¹¹ Cuando la norma no cumple con lo dispuesto en la constitución, el salario mínimo de México es un ejemplo.

equidad y capacidad económica, permitiendo ver su acercamiento a las doctrinitas de llamada justicia tributaria.

5.1. Generalidades constitucionales

La normativa tributaria colombiana se fundamenta legalmente en su constitución política colombiana (CPC) en el artículo 95, estableciendo “el ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades... contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. Ante este precepto constitucional, queda formalizada la obligación de los colombianos a la contribución del pago contribuciones, con los cuales el Estado a través de diferentes mecanismos tributarios se encargará de señalar las maneras en que los sujetos deberán pagar impuestos. Estableciendo de antemano los elementos sustanciales que deberán observar estos mecanismos tributarios “justicia y equidad”, reconociendo los preceptos doctrinales de la capacidad económica y justicia tributaria (Masbernat, 2013; Bolaños, 2017; Hernández, 2017).

También se rescata el principio de la generalidad en el artículo 95 de la CPC, “todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla”, complementando los principios de la justicia tributaria, en el marco de la igualdad, pues en su primera instancia constitucional, deja establecido de manera implícito en todas las normativas tributarias, todos los colombianos deben contribuir al gasto público, obligando a los iguales se les trate igual (Fernández y Masbernat, 2011; Masbernat, 2013).

5.2. Generalidades de la normativa tributaria

En el caso colombiano, la normativa tributaria queda establecida en su estatuto tributario (ET), donde se especifican las obligaciones tributarias, la identificación de los elementos partícipes en ella. En el caso de la hipótesis presupuestaria, el artículo 1ro del ET, señala “la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”. Aunque no es un precepto preciso, logra establecer de manera implícita el momento del surgimiento de la relación tributaria entre el sujeto

pasivo y el sujeto activo, para la formalización de la obligación tributaria (Cortes, 1965).

Esto genera la necesidad del cumplimiento de un segundo precepto en la misma normativa para determinar el grado de naturaleza de la relación jurídica entre los dos sujetos: activo y pasivo, posteriormente se convierte en hecho imponible como elemento cuantificador en la base imponible (Calero, 1996). Para efectos de estudio, es la parte de la normativa que habrá de imponer la obligación tributaria a los ingresos correspondientes por salarios, quedando así el trabajador sujeto a este régimen, por medio del cual habrá de contribuir a los gastos del Estado (Artículo 95, CPC).

En la identificación de los sujetos pasivos, la normativa vuelve a ser implícita, pues dependerá de la realización de un segundo precepto normativo, donde el artículo 2do del ET, dice "Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial". En el caso del trabajador su relación jurídica se establece en el artículo 106 de la ET "se consideran rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios... en general, las compensaciones por servicios personales". Finalmente, estos preceptos reúnen las características esenciales para determinar la naturaleza de la obligación tributaria y acotar las bases imponibles en la cuantificación de la base grave gravable, en el cálculo del impuesto correspondiente (Calero; Ruiz de Castilla, 2008). Pues para el trabajador colombiano, queda gravado por rentas de trabajo y, además, al tener una relación laboral, se le reconocen preceptos en la determinación de su base gravable (deducciones, exenciones).

En la determinación del elemento espacial, el artículo 9 del ET señala "las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país... están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas... tanto de fuente nacional como de fuente extranjera... dentro y fuera del país". Es decir, deja establecida la obligación de pagar el impuesto sobre la renta y complementos (ISR) por los ingresos que se reciban dentro

del territorio colombiano, sin importar si es un ciudadano nacional o del extranjero, incluyendo los percibidos en el extranjero, toda vez se trate de un sujeto con residencia en el territorio colombiano.

Esta definición espacial contribuye a darle sentido al principio de generalidad, pues corrige la expresión del artículo 95 constitucional, cuando obliga únicamente a los colombianos a contribuir al gasto del Estado, aunque también puede generar polémica. Esto hace más justo el pago del tributo, al recoger al principio de igualdad, obligando al extranjero en situación de hecho, a también pagar impuestos igual como el colombiano por el simple hecho de haber obtenido el ingreso en el territorio colombiano (Masbernat, 2013).

En el marco de la precisión del elemento espacial al definir su jurisdicción, en el artículo 24 del ET, define “se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio”. Hablando de los ingresos por salarios, queda precisada la obligación de todos los trabajadores, sin distinguir su nacionalidad, el contribuir al Estado, por el hecho de encontrarse en el territorio colombiano (Amatucci, 2001).

5.3. De los ingresos excluyentes, exentos y deducciones

La normativa tributaria de Colombia en sus contextos normativos les reconoce a los ingresos por salarios tres conceptos depurativos para la determinación de la base gravable hasta llegar a la determinación de la renta líquida: los no constitutivos, el exento y las deducciones subjetivas. Tomando en cuenta la teoría dogmática de la capacidad económica, la existencia del exento mínimo, esta normativa hace un reconocimiento a las necesidades del trabajador y de su familia, cumpliéndose el principio de justicia tributaria, pues al igual en una empresa, le reconocen gastos para la generación de sus ingresos (Bolaños, 2017; Cencerrado, 1999; Hernández, 2017).

Los no constitutivos, en los artículos 55, 56 de la ET, consideran “los aportes obligatorios que efectúen los trabajadores, empleadores y afiliados al Sistema General de Seguridad Social en

Salud” y “los aportes obligatorios que efectúen los trabajadores, empleadores y afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones”. Considerando estos ingresos “no constitutivos” en la parte de la base gravable utilizada en los cálculos de las retenciones. Es decir, se genera la oportunidad en los ingresos del trabajador, sean restadas de sus ingresos, las retenciones hechas en cumplimiento de las propias normativas de salud y pensiones del sistema colombiano, considerados en doctrina como los costos, gastos de producción en la generación de tales ingresos (Amatucci, 2001).

El reconocimiento de los ingresos exentos es establecido en los artículos 126-4, 206 del ET, estableciendo el primero “las sumas... personas naturales depositen en las cuentas de ahorro denominadas Ahorro para el Fomento a la Construcción... no formarán parte de la base de retención... y tendrán el carácter de rentas exentas”, exentándolas hasta en un total de 30% de los ingresos de trabajador. Respecto al segundo artículo, dicha normativa exenta los ingresos por indemnizaciones por riesgo o enfermedad de trabajo, por maternidad, gastos funerarios, 25% de las prestaciones diferentes al salario hasta 240 UVT¹², el auxilio de cesantía e intereses con topes. Aunque son ingresos extraordinarios, la normativa tributaria Colombia hace un acercamiento a los conceptos de justicia tributaria y los principios de la equidad, pues puede observar que dichas exenciones tienen topes, pues considera la capacidad económica, en un intento por no vulnerar el sistema en un exceso de beneficios (Atencio y Azuaje, 2008).

La norma tributaria colombiana en el artículo 387 de la ET, autoriza la deducción por intereses de créditos hipotecarios, conceptos de pago en salud topada a 16 UVT, deducción de dependencia familiar hasta 10% del total de sus ingresos brutos laborales hasta por 32 UVT. Una de las ventajas al trabajador de dichas deducciones, las efectúan mensualmente, permitiendo al trabajador reducir su base gravable en el mes. Un concepto a resaltar es la dependencia familiar, pues se le reconoce al trabajador esa necesidad de mantener a su familia, donde en muchos sistemas

¹² Unidad de valor tributario, el valor del 2018 es por \$33,156.00 pesos colombianos, publicado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de Colombia.

tributarios no se le llega a reconocer al sujeto. Este precepto hace un reconocimiento del principio de capacidad económica efectiva en el sujeto, haciendo que la imposición grave una base objetiva (Bolaños, 2017).

Por último, un elemento importante dentro de estos rubros, el artículo 388 de la ET, dice “la suma total de deducciones y rentas exentas no podrá superar el cuarenta por ciento (40%) del resultado de restar del monto del pago o abono en cuenta los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional imputables”, hasta un máximo del 5,040 UVT. A los cual las exenciones, deducciones permitidas al trabajador en el cálculo final, le ponen un tope máximo. Probablemente en la mente del legislador, la intención es cuidar la base gravable del impuesto, donde el sujeto no llegue a abusar de estos conceptos, vulnerando el mecanismo tributario, haciéndolo inservible en la recaudación, por causa de un exceso en el principio del mínimo exento.

5.4. Tratamiento fiscal a los ingresos por salarios

En el caso de la normativa tributaria colombiana ha destinado un apartado especial para tratar la base grave de los ingresos salariales de los trabajadores, incluyéndolo en el conjunto de la renta de trabajo (artículo 103 de la ET). Sin embargo, vuelve hacer una segunda precisión al diferenciar exclusivamente los ingresos por concepto de relación laboral para efecto de aplicar conceptos no constitutivos, exentos, deducciones.

Para los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, la normativa colombiana establece un solo mecanismo en su artículo 26 de la ET, el cual fija “la renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable... se restan... los costos realizados... se restan las deducciones realizadas... a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley”. Obsérvese el establecimiento de un mismo tratamiento fiscal general los contribuyentes, haciéndolo más justo y equitativo de acuerdo a la doctrina dogmática de los principios de la equidad y justicia tributaria (Masbernat, 2013).

Posteriormente, la propia normativa vuelve a rectificar el proceso de determinación de la base gravable en el artículo 178 de la ET, explicando la conformación de la renta líquida “está constituida

por la renta bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta”, también en los artículos 329, 330, vuelve hacer referencia a la aplicación del artículo 26 de la ET. En términos generales para los trabajadores, en la determinación de su base gravable para la aplicación de la tarifa del artículo 383 de la ET (véase el cuadro 6), podrá descontar de los ingresos brutos los conceptos no constitutivos, los exentos, las deducciones autorizadas (explicados anteriormente), hasta llegar a los ingresos netos, tal explica García (2009), el ingreso neto reconoce las cualidades objetivas y cualitativas del sujeto.

Cuadro 6
Tarifa para los pagos mensuales del ISR de Colombia

Desde		Hasta	
Rangos en UVT	Tarifa marginal	Impuesto	
➤ 0	95	0	0
➤ 95	150	19%	(Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 95 UVT) * 19%
➤ 150	360	28%	(Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 150 UVT) * 28% más 10 UVT
➤ 360	En adelante	33%	(Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 360 UVT) * 33 % más 69 UVT

Fuente: Estatutos tributarios de Colombia, consultada el 02 de febrero del 2018, <http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/0108fdc3639d83ff05256f0b006abb3d/90ce5cf1c287ecfd05256f0c008261ee?OpenDocument>

Analizando la tarifa determinadora del impuesto sobre la renta por los ingresos salariales, es progresiva, cumpliendo además los dos elementos del principio de la progresividad, señalando el ingreso mínimo no sujeto al tributo y el máximo donde se detiene la progresividad, respetando el principio de la no confiscatoriedad, pues hacia abajo y hacia arriba, deben respetarse los derechos de

los sujetos, acercándose a la justicia tributaria (Hernández, 2017).

Además, obsérvese en el primer rango, de manera generalizada para todos los sujetos del impuesto, hasta por 95 UVT, la tasa corresponde a 0%, en la medida que se incrementan los rangos, se sigue respetando los 95 UVT a una tasa de 0%, haciéndola una cuadro progresiva, respetando el mínimo exento de todos los sujetos. Estos datos convertidos a pesos mexicanos, los colombianos tienen un mínimo exento de 21.152,00 pesos mexicanos, pues se gravan a la tasa de 0%, considerando además su aplicación sobre el ingreso neto, es decir, después de hacer las depuraciones correspondientes.

5.5. De los pagos mensuales de ISR

La temporalidad con la que se han efectuar los pagos del ISR, el artículo 383 de la ET, establece periodos mensuales, cuya responsabilidad de efectuar las retenciones, el artículo 368 del ET, dicta "Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público... las demás personas naturales o jurídicas... que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente". Siendo a primera instancia la obligación tributaria en un tercero distinto al ejecutor del hecho generador de la obligación (Cortes, 1965).

Así mismo, la normativa tributaria en su artículo 378 de la ET, obliga al agente retenedor a "expedir anualmente a los asalariados un Certificado de Ingresos y Retenciones correspondiente al año gravable inmediatamente anterior".

A continuación, se desarrolla un ejercicio práctico (véase cuadro 7), con el objeto de tener una mejor interpretación del tratamiento fiscal de los ingresos salariales colombianos, para un mejor análisis de la política tributaria. Se trata de un trabajador con ingresos brutos mensuales por 5.000.000,00 pesos mexicanos, aparte tuvo ingresos no constitutivos por 30.000,00, de pesos mexicanos, prestaciones exentas 150.000,00 pesos mexicanos, deducciones 700.000,00 pesos mexicanos, las deducciones y exenciones no superan 40% del total de los ingresos menos los no constitutivos.

Obsérvese (véase cuadro 7) como antes de aplicar la tarifa, a los ingresos brutos se les resta los conceptos no constitutivos,

exentos y las deducciones autorizadas, quedando la base gravable en 4.120.000,00 de pesos mexicanos, equivalentes a 124.26 UVT, aplicándose la tasa del segundo rango 19% sobre el excedente, respetándose la tasa de 0% sobre las primeras 95 UVT de la base gravable, y solo pagando por las 29.26 UVT excedentes. Sacándose el coeficiente de lo que se pagó de impuestos entre los ingresos brutos, apenas arroja una tasa de 3.69%, convirtiéndola en una tasa tributaria modesta para los trabajadores colombianos.

Cuadro 7
Determinación del ISR mensual

Conceptos	Importe (Pesos mexicanos)
(+) Ingresos mensuales	5.000.000,00
(-) No constitutivos	30.000,00
(-) Exentos	150.000,00
(-) Deducciones	700.000,00
(=) Renta líquida	4.120.000,00
(=) Renta líquida en UVT	124,26
(*) Tasa	19 %
(=) Impuesto en UVT	5.56
(*) Por facto convertidor	33.156,00
(=) Impuesto en pesos	184.334,20

Fuente: Elaboración propia.

En el tratamiento fiscal colombiano, no se presenta una declaración anual, no obstante, los patrones tienen la obligación de entregarles certificados anuales donde consten las retenciones efectuadas durante el ejercicio fiscal.

6. Comparativo de los regímenes fiscales México vs Colombia

En el presente apartado se presenta un comparativo de las principales diferencias de los regímenes fiscales analizados de México-Colombia, identificando sus elementos estructurales con el análisis comparado de cada uno de ellos, permitiendo desarrollar una crítica sobre la consideración de los principios generales de

equidad, capacidad económica, el mínimo exento. Destacando la importancia del desarrollo de políticas fiscales en el marco de la justicia, como el medio para alcanzar una mejor distribución de la riqueza entre los individuos de una sociedad, considerando desde hace décadas la región latinoamericana ha carecido de una distribución justa de la riqueza, generando grandes brechas de desigualdad entre los más ricos y los más pobres (Jiménez, 2015).

Ambos sistemas (véase cuadro 8) son muy parecidos en forma, ambos cumplen las características y elementos; la espacialidad, temporalidad, legalidad, generalidad, base, tasa, lugar, época, fin, etc.

Los dos regímenes tributarios se encuentran legalmente fundamentados en su constitución política, haciéndolos legalmente constitucionales al existir una norma suprema motivadora, estableciendo de algún modo el objeto fin que tendrán todas las normativas tributarias, al establecer la obligación a los individuos a contribuir al gasto del Estado. Ambos sistemas se delimitan a sus respectivas extensiones territoriales y gravan los ingresos tanto de los residentes nacionales como extranjeros, siendo la fuente del ingreso el objeto sustancial para la generación de la obligación.

Cuadro 8 **Diferencias de los regímenes fiscales México-Colombia**

Elementos	México	Colombia
Legalidad-generalidad	Fundamentado en la Constitución para todos los mexicanos.	Fundamentado en la Constitución para todos los colombianos.
Elemento espacial	Los ingresos obtenidos en territorio nacional.	Los ingresos que se obtengan en el territorio nacional.
Sujeto	Los sujetos con ingresos por salarios.	Los sujetos con ingresos por salarios.
Objeto	Los ingresos por relación laboral.	Los ingresos por una relación laboral.
Base gravable	El ingreso bruto.	La renta líquida o ingreso neto.
Exenciones	En algunas prestaciones laborales con tope.	En algunas prestaciones laborales con tope.
Exclusiones	Al trabajador con salario mínimo.	Los aportes obligatorios impuestos al trabajador.
Tarifa o tasa	Es progresiva y no reconoce un mínimo exento.	Es progresiva: hay un mínimo a tasa 0% hasta 3,149,820.00 (21,152.49 pesos mexicanos)

No confiscatoridad	La progresividad se detiene en 35%.	Su progresividad se detiene en 33%.
Elemento subjetivo	No se consideran	Considera los gastos familiares.
Igualdad	Cuando excluye el salario mínimo, no es para todos los trabajadores.	Las deducciones, exclusiones y exenciones son para todos los trabajadores.
Deducciones	Solo en el cálculo anual y están topadas a 15% de total de los ingresos.	De manera mensual y se topan junto con las deducciones hasta 40% de la renta bruta menos los no constitutivos.
Periodo	Retenciones mensuales y se presenta calculo anual.	Retenciones mensuales.

Fuente: Elaboración propia.

El sujeto y objeto del impuesto son de los elementos estructurales donde también coinciden ambas normativas tributarias, identificando al trabajador, al salario respectivamente, haciendo un régimen tributario especial que grava la renta del trabajo. Ambos sistemas imponen retenciones mensuales a los trabajadores, a cargo de sus respectivos patrones, estos últimos con la obligación de enterarlos, en el caso de la normativa mexicana exige la presentación anual del impuesto y la colombiana únicamente que los patrones expidan los certificados de retenciones correspondientes.

Las diferencias de ambos sistemas reinciden en la consideración del principio de equidad, la capacidad económica, al momento de tomar los elementos cuantificadores de la base gravable y la determinación del impuesto a retenerse a los trabajadores. En el caso de la base gravable obsérvese (cuadro 8) en México es sobre el ingreso bruto, en Colombia sobre la renta líquida o ingreso neto, permitiéndose al trabajador colombiano la deducción de gastos relacionados a la supervivencia humana de manera mensual. Las deducciones permitidas en la normativa mexicana corresponden a necesidades que los trabajadores con bajos ingresos difícilmente erogaran, además solo se aplican en la anual. Las exenciones de ingresos, ambos sistemas se asemejan al considerar ingresos relacionados a las prestaciones laborales, y solo hasta ciertos topes permitidos.

Las exclusiones establecidas, en la normativa mexicana se limita al trabajador con salario mínimo, en cambio la normativa

colombiana la generaliza para todos los trabajadores, cumpliendo y a pegándose al principio de igualdad. Finalmente, el elemento más importante en la normativa colombiana, es el diseño de su progresividad aplicada en la tarifa al considerar un rango a la tasa de 0% para dejar fuera de gravamen el mínimo exento doctrinal, topado en 3.149.820.00 pesos mexicanos (21.152,49 pesos mexicanos mensuales), aplicable para todos los trabajadores sin excluir, y detiene su progresividad en 11.936.160,00 pesos mexicanos (80.156,81 pesos mexicanos mensuales) con una tasa de 33%. En el caso de la tarifa mexicana, se puede presumir que es progresiva, no obstante, no excluye renta en el mínimo, gravando desde el primer rango de ingresos, además, dicha tarifa se aplica sobre el ingreso bruto mensual, ya que las deducciones son aplicables hasta en el cálculo anual, en cuanto su progresividad la detiene en la tasa de 35%.

7. Conclusiones

El tratamiento fiscal aplicado a los ingresos de los trabajadores en México tiene ineficiencias en su normativa tributaria, vulnerando los derechos humanos de aquellos sujetos más pobres, los cuales son reconocidos en la propia constitución y no son cumplidos. Esto hace inconstitucional a la norma tributaria, surgiendo la necesidad de adecuaciones en la normativa mexicana, considerando la doctrina del derecho tributario, debiendo el legislador tomar en cuenta el principio de la capacidad económica del sujeto, garantizando así su derecho a la justicia tributaria. La no consideración de la capacidad económica del trabajador en la cuantificación del gravamen, vulnera su existencia humana y de su familia, desampara el ingreso básico de la libre tributación, necesaria en la satisfacción de sus necesidades básicas consideradas por Maslow (2005) en la sobrevivencia del ser humano.

El régimen tributario colombiano a diferencia del mexicano, en su mecanismo tributario deja gravado a una tasa de 0% el primer rango de su tarifa, exonerando los ingresos para la realización del bienestar propio del trabajador y de su familia. Además, el sistema colombiano le reconoce la realización de gastos de necesidades básicas para la depuración de su renta bruta, llegando a la obtención de la renta neta. El régimen fiscal mexicano grava los ingresos

brutos de los trabajadores sin darles oportunidad de restar los gastos básicos, gravando sobre una renta ficticia, no respetando su capacidad económica efectiva. La inclusión del exento mínimo o un rango de tasa 0% sería un gran paso para el desarrollo del sistema tributario mexicano, además contribuiría a una mejor distribución de la riqueza, acortando las brechas de la desigualdad social que actualmente existe en la sociedad mexicana (54 millones de pobres en el año 2017, según los reportes de la CONEVAL¹³, ayudando a un mejor desarrollo económico y social de los grupos sociales vulnerables de forma directa (Saavedra y Tapia, 2012).

En el caso del sistema tributario mexicano es necesaria una reestructuración más consciente en el margen de la capacidad económica, del exento mínimo, ayudando al trabajador a mejorar su condición de vida. En el caso de América Latina, México es uno de los países donde más del 60% del ISR cobrado a personas físicas, corresponde a salarios, (Jiménez y Podesta, 2017, 72), reflejando una carga excesiva a este sector social. En el caso colombiano, aunque llega a topar las deducciones y exenciones, su tarifa reconsidera el mínimo necesario para vivir, siendo un sistema tributario más justo como mecanismo distribuidor de la riqueza.

8. Referencias

- Amatucci A, (2001). *El derecho tributario y sus fuentes*. Colombia: Temis.
- Atencio G y Azuaje M, (2008). Los principios de capacidad contributiva y progresividad en la imposición sobre la renta en Venezuela. *Cuestiones Jurídicas*, volumen II, número 1, pp. 41-63, Universidad Rafael Urdaneta, Maracaibo, Venezuela.
- Balderas F y Martínez E, (2012). Nociones del Sistema Tributario Mexicano. *Conciencia Tecnológica*, número 43, pp. 47-50, Instituto Tecnológico de Aguascalientes, Aguascalientes, México.
- Bolaños L., (2017). Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho. *Revista de Derecho*, número 48, julio-diciembre, 2017, pp. 54-81, Barranquilla, Colombia.
- Calero M., (1996) La base imponible en el derecho tributario general. *Sumario*, pp. 68-87. Madrid España.

¹³ Consejo Nacional de Evaluación de la política de desarrollo social de México.

- Casal R. y Vilorio N. (2002). La corriente positivista y su influencia en la ciencia contable. *Revista Actualidad Contable FACES*, volumen 5, número 5, enero-junio, 2002, pp. 7-22, Universidad de los Andes Mérida, Venezuela.
- Cencerrado E, (1999). *El mínimo exento en el derecho tributario*. Ediciones jurídicas y sociales, Madrid España.
- Checa C., (2010). Globalización económica y principios tributarios. *Cuestiones Constitucionales*, núm. 22, pp. 79-113, Universidad Nacional Autónoma de México, Distrito Federal, México.
- Constitución Política de Colombia* (1991). Promulgada por la asamblea nacional constituyente, consultada el 06 de febrero del 2018, Congreso de la República.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, (1917). Cámara de diputados del H. congreso de la unión. Publicada en el diario oficial de la federación.
- Cortés M. (1965) Los sujetos de la obligación tributaria. *Sumario*.
- De Andrade G. (2006). Hablando sobre teorías y modelos en las ciencias contables. *Revista Actualidad Contable FACES*, año 9 número 13, pp. 42-53, Mérida Venezuela.
- De Paiva M., (2000). *Gaceta Laboral*, volumen 6, número 2, agosto, 2000, pp. 141-148, Maracaibo, Venezuela.
- Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales* (2018). Congreso de la República.
- Fernández J. y Masbernat P., (2011). El principio de capacidad económica en la jurisprudencia tributaria comparada de Chile y España. *Revista de Derecho* (Valparaíso), número XXXVII, 2011, pp. 567-593, Valparaíso, Chile.
- García M. (2002). El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal. *Sumario*. México.
- García M. (2009). El impuesto sobre la renta de las personas físicas. *Sumario*. México.
- Hernández F, (2016). La justicia tributaria en el ordenamiento plural. *Revista Boliviana de Derecho*, número 21, pp. 156-173, Fundación Iuris Tantum, Santa Cruz, Bolivia.
- Hernández F., (2017). El principio constitucional de capacidad económica en las tasas. Un estudio de la jurisprudencia. *Revista Boliviana de Derecho*, número 23, pp. 420-439, Santa Cruz, Bolivia.
- Jiménez J. (2015). *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina*. Libros de la CEPAL, N°

- 134 (LC/G.2638-P), Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2015.
- Jiménez J. y Podesta A. (2017). *La tributación sobre la renta en América Latina: desafíos y perspectivas*. Gómez J., Jiménez J. y Martner R., Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina, Libros de la CEPAL, N° 142 (LC/PUB.2017/5-P), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2017.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta* (2013). Cámara de diputados del H. congreso de la unión. Publicada en el diario oficial de la federación.
- Ley Federal del Trabajo* (1970). Cámara de diputados del H. congreso de la unión. Publicada en el diario oficial de la federación.
- Masbernat P., (2013). Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del derecho español al derecho comparado. *Revista de Derecho - Universidad Católica del Norte*, vol. 20, número 1, 2013, pp. 155-191, Coquimbo, Chile.
- Maslow H. (2005). El management según Maslow: una visión humanista para la empresa de hoy. *Editorial Paidós Ibérica*, Barcelona.
- Moreno J, Garry S y Monroy L, (2014). El Salario Mínimo en México. *Economíaunam*, volumen 11, número 33, 2014, pp. 78-93, Distrito Federal, México
- Ruiz de Castilla F, (2008). Fiscalización tributaria. *Revista Boliviana de Derecho*, número 5, pp. 187-197, Santa Cruz, Bolivia.
- Saavedra M. y Tapia B. (2012). El Entorno Sociocultural y la Competitividad de la PYME en México. *Revista panorama socioeconómico*, volumen 30, número 44, julio, 2012, pp. 4-24 Universidad de Talca, Chile.
- Silva M. y Rivas F., (2018). Efecto indemnizatorio de los salarios caídos: Naturaleza jurídica y apreciación judicial. *Revista Actualidad Contable FACES*, Año 21 N° 36. Mérida, Venezuela (173-189).
- Uribe R, (2006). Una reforma tributaria neoliberal regresiva. *Revista Ciencias Estratégicas*, volumen 14, número 15, pp. 43-54, Universidad Pontificia Bolivariana, Medellín, Colombia.