UNIVERSIDAD Privada DR. RAFAEL BELLOSO CHACÍN

civitas
Revista de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

HACIA UNA TEORÍA GENERAL DE LA EXTRAFISCALIDAD TRIBUTARIA: POSTULADOS FUNDACIONALES Y EVIDENCIA COMPARADA EN MÉXICO Y COLOMBIA

TOWARD A GENERAL THEORY OF TAX EXTRAFISCALITY: FOUNDATIONAL POSTULATES AND COMPARATIVE EVIDENCE FROM MEXICO AND COLOMBIA

Pedro José Arrieta Meléndez
https://orcid.org/0000-0001-5346-128X
pedro.arrietam@pca.edu.co
Corporación Politécnico de la Costa Atlántica (PCA)
Barranquilla, Colombia

Recibido: Julio 2026 **Aprobado: Agosto 2026** **Publicado: Septiembre 2026**

Como citar: Arrieta, P. (2026). **Hacia una teoría general de la extrafiscalidad tributaria: postulados fundacionales y evidencia comparada en México y Colombia**. Editorial **CIVITAS.** Revista Científica Arbitrada del Centro de Investigación de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales **(CICJPS).** Segunda Época Volumen 7 (3), Septiembre – Diciembre (2026), Venezuela. (Pp.136 - 159)

RESUMEN

El derecho tributario contemporáneo recurre cada vez más a la tributación con finalidades diferentes de las finalidades de recaudación redistributivas, regulatorias, ambientales y promocionales, intensificando el uso de la tributación con finalidades distintas sin acompañarlo de un desarrollo de la doctrina tributaria a la par. Teniendo como punto de partida la dogmática tributaria de Jarach, Tipke y Lang, García Novoa y Pérez Royo la cual está complementada por las aportaciones de Musgrave y Pigou en clave de economía pública, el presente artículo formularemos la primera aproximación a una Teoría General de la Extrafiscalidad tributaria (TGET) inicial; es decir, la primera aproximación a un marco conceptual formulado como un sistema de postulados, principios, categorías y criterios de valoración. La propuesta está apoyada por evidencia contextual del impuesto a la renta de México y Colombia, dentro del periodo 2006-2022 a partir de una metodología mixta de estudio (revisión documental y jurisprudencial, entrevistas a seis especialistas y una encuesta tipo Likert a 120 profesionales tributarios la cual fue analizada mediante correlación de rangos de Spearman y consistencia interna del instrumento (Alfa de Cronbach=0,7353). Los resultados apuntan en el sentido de la sistemática

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

existencia de funciones extrafiscales de forma más o menos potente en los dos. La evidencia perceptual no demuestra por sí sola la necesidad de una teoría general, sino que aporta respaldo diagnóstico a un argumento construido principalmente por vía doctrinal. El estudio delimita el aporte de la TGET frente a la doctrina existente, formula cinco postulados, cinco principios rectores y cuatro categorías analíticas, discute objeciones previsibles y explicita condiciones de refutación. Se concluye que la extrafiscalidad constituye una función jurídica relevante del Estado constitucional contemporáneo cuya sistematización teórica requiere criterios explícitos de legitimidad, eficacia, proporcionalidad, evaluabilidad y revisión periódica dentro del orden constitucional.

Palabras clave: tributación; política fiscal; impuesto sobre la renta; derecho tributario

ABSTRACT

Contemporary tax law increasingly resorts to taxation for purposes other than redistributive, regulatory, environmental and promotional collection purposes, intensifying the use of taxation for different purposes without accompanying it with a development of tax doctrine at the same time. Taking as a starting point the tax dogmatics of Jarach, Tipke and Lang, García Novoa and Pérez Royo, which is complemented by the contributions of Musgrave and Pigou in the key of public economics, this article will formulate the first approach to an initial General Theory of Extra-taxation (TGET); that is, the first approach to a conceptual framework formulated as a system of postulates, principles, categories and evaluation criteria. The proposal is supported by contextual evidence of the income tax of Mexico and Colombia, within the period 2006-2022 from a mixed study methodology (documentary and jurisprudential review, interviews with six specialists and a Likert-type survey of 120 tax professionals which was analyzed by correlation of Spearman ranges and internal consistency of the instrument (Cronbach's alpha=0.7353). The results point in the direction of the systematic existence of extra-fiscal functions in a more or less powerful way in both. Perceptual evidence does not in itself demonstrate the need for a general theory, but rather provides diagnostic support for an argument constructed primarily by doctrinal means. The study delimits the contribution of the TGET in the face of the existing doctrine, formulates five postulates, five guiding principles and four analytical categories, discusses foreseeable objections and makes explicit conditions for refutation. It is concluded that extra-taxation constitutes a relevant legal function of the contemporary constitutional State whose theoretical systematization requires explicit criteria of legitimacy, effectiveness, proportionality, evaluability and periodic review within the constitutional order.

Keywords: taxation; fiscal policy; income tax; tax law.

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

INTRODUCCIÓN

La pregunta que atraviesa este artículo es si el derecho tributario contemporáneo puede seguir explicándose con una teoría del tributo concebida, en su núcleo, exclusivamente para recaudar, pues la dogmática heredada del siglo XX, construida en torno a la función fiscal, resulta insuficiente ante las exigencias del siglo XXI, que demandan explicar una función que aquel aparato no sistematizó con rigor.

La tesis central apunta que la extrafiscalidad ha dejado de ser una excepción tolerada para erigirse en una función constitucional plena, y sin embargo el derecho tributario carece aún de una teoría propia que la explique, la limite y la evalúe. Esta omisión resulta especialmente llamativa porque la extrafiscalidad, entendida, en una primera aproximación, como el uso del tributo con fines distintos a la mera recaudación, es hoy el fenómeno más frecuente en los sistemas fiscales modernos: impuestos al carbono, gravámenes a bebidas azucaradas, incentivos a la inversión en zonas deprimidas o beneficios vinculados al empleo atraviesan cotidianamente la legislación latinoamericana, pero la dogmática de la región aún no ha producido una teoría jurídica que sistematice y delimite este fenómeno con el rigor que merece.

La dogmática clásica, la cual va desde la primigenia formulación romana del tributo cual prestación coactiva hasta los grandes sistemas doctrinales del siglo XX, construyó el edificio conceptual sobre una premisa hoy insuficiente: que el tributo es, esencialmente, un medio instrumental para la financiación estatal y que toda finalidad no recaudatoria sería un accidente tolerado.

La excedencia que denomina Jarach (1971); la excedencia la reconoce prudente Sainz de Bujanda (1977), quien no le otorgó sustantividad propia; la elaboró la tradición alemana de la que son cabeza Tipke y Lang (2000) a través del Lenkungssteuer sin convertirla en teoría autónoma. La realidad normativa contemporánea, en cambio, la ha convertido en protagonista: el impuesto sobre la

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

renta (ISR) de México y Colombia albergan simultáneamente la obligación de contribuir al gasto público y un conjunto de funciones redistributivas, regulatorias y promocionales Musgrave (1959) Stiglitz (1988).

Este aumento en las prácticas normativas no ha ido acompañado de un desarrollo de su fundamento doctrinal equivalente. La doctrinal del derecho tributario no posee hoy en día un arsenal conceptual suficiente para dar cuenta de la explosión actual de la extrafiscalidad: los legisladores hacen un uso cada vez más creciente del tributo para fines que no son de recaudación (si bien sí son de lógica recaudadora), pero lo hacen al margen de la existencia de un marco que defina cuáles son los principios que debe satisfacer para ser legítima, cómo la norma tributaria debe calibrarse para ser eficaz o cuáles son las cargas constitucionales que la enmarcan.

Esta falta de un marco no es inocua: produce inseguridad jurídica, da pie al abuso de las figuras extrafiscales y priva al control constitucional de los parámetros claros Collosa (2017) Pino et al. (2020). El presente artículo persigue únicamente una única finalidad científica, es necesario formularlo con la modestia que exige el alcance: no se trata de una construcción de una teoría general acabada, tenemos por el contrario un claro fin científico de los fundamentos -un marco conceptual inicial.

Con esta finalidad, el trabajo hace muestra de cinco postulados, presenta cinco principios rectores y cuatro categorías analíticas, integrándose en un modelo explicativo que establece la distinción entre la función fiscal y la función extrafiscal del tributo, plantea las condiciones en que dicho modelo podía ser refutado y entabla la conversación sobre las principales objeciones que la propia extrafiscalidad se encuentra en la bibliografía de nuestro tiempo.

La evidencia contextual del ISR en México y Colombia (2006-2022) de tipo perceptivo, obtenida a través de encuesta y entrevistas a expertos no se presenta ni

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

como un objeto de investigación alternativo ni como la espina dorsal del discurso, sino que se entiende como un apoyo diagnóstico adicional: sugiere que la extrafiscalidad opera sistemáticamente ya en los dos sistemas fiscales deviniendo en un contexto que se construye simultáneamente con el que la relación al concepto de equidad tributaria aún carece de un marco de referencia doctrinal que la gobierne.

Es preciso matizar ya desde este momento el alcance epistémico de dicha evidencia. La encuesta y las entrevistas dirigidas hacia los expertos permiten detectar percepciones y consensos profesionales; no son, ni quieren serlo, una prueba causal de los efectos materiales de la extrafiscalidad; tampoco, por sí mismas, una prueba de la necesidad dogmática de una teoría general. Esa necesidad se argumenta en este artículo, en clave doctrinal a partir del análisis de los déficits conceptuales, de los déficits de principalísimo y evaluativos de la disciplina, y del diálogo con objeciones previsibles y comparación explícita con la doctrina existente y encuentra en la evidencia empírica un elemento contextual adicional y no la única fuente ni siquiera el fundamento principal.

El artículo está estructurado en cuatro partes. Por lo que, el objeto de estudio fue, entrelazado con la sistematización de postulados, la propuesta de los fundamentos iniciales de una Teoría General de la Extrafiscalidad Tributaria (TGET) sin tener en cuenta el orden tradicional y la presentación de evidencias de tipo doctrinal y normativa, así como perceptual recopilada a partir de la propuesta de un estudio comparado de México y Colombia en el periodo 2006-2022. Para lo que también se contrastaron las hipótesis de una relación estadísticamente significativa entre la función extrafiscal del impuesto sobre la renta y la equidad tributaria percibida por especialistas de ambos países.

La primera parte resume el estado de la cuestión en la dogmática comparada incluida la literatura reciente escrita en lengua inglesa y alemana, delimita el valor de la aportación original llevada a cabo por la investigación en

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

relación con la doctrina existente y formula las hipótesis y premisas de trabajo. La segunda parte expone la metodología mixta utilizada y el alcance limitado.

La tercera parte presenta los hallazgos contextuales, distinguiendo expresamente el valor perceptual del argumento doctrinal. La cuarta parte desarrolla las posturas, principios, categorías, condiciones de aplicación y criterios de falsabilidad de la TGET y discute las objeciones más previsibles. El artículo cierra con conclusiones formuladas en términos deliberadamente modestos: aportes teóricos, metodológicos y prácticos, limitaciones y agenda de investigación futura.

FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

En la presente sección se desarrolla detalladamente la fundamentación teórica que sustenta y enmarca la presente investigación, estableciendo con precisión las bases conceptuales indispensables para la adecuada comprensión del objeto de estudio. A través de una revisión sistemática e intencionada de la literatura científica pertinente y actualizada.

Estado de la cuestión en la dogmática comparada

La doctrina comparada ha examinado el fenómeno de la extrafiscalidad desde marcos conceptuales heterogéneos que coinciden en la identificación, pero se separan en el tratamiento sistemático. Desde la tradición alemana se habla del tributo de ordenación o Lenkungssteuer para los tributos cuya finalidad principal es la ordenación de conductas antes que la de ingreso, Tipke y Lang (2000) sistematizan aquella distinción y los problemas de compatibilidad con la igualdad tributaria, y Hey (2002) incorpora la dimensión de seguridad jurídica frente a la extrafiscalidad.

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

En el mundo hispano García (2012) da una de las exposiciones más rigurosas en lengua española por coincidir el análisis respecto de la compatibilidad entre la finalidad extrafiscal y los principios constitucionales, la lectura funcional de la capacidad contributiva anticipa sin formalizar la categoría que el presente artículo retoma; Pérez (2020) y Ferreiro (2006) completan el panorama español; y en Brasil Lobo (2009) y Paulsen (2020) cuentan con la categoría de contribuciones de intervención en el dominio económico como categoría constitucional.

Diálogo con la literatura internacional reciente

La discusión mencionada en la introducción de este texto, ya de carácter continental e iberoamericano, se complementa además con algunos desarrollos recientes en lengua alemana e inglesa, y bastante ausentes en la dogmática latinoamericana. Así, Lawton (2024) se ocupa de la relación entre los tributos regulatorios y las funciones recaudatoria y redistributiva del ordenamiento financiero; Stewart (2022) y de Cogan (2020), analizan la interrelación tributación función estatal-orden constitucional desde una perspectiva comparada; y Edenhofer et al. (2021) actualizan la teoría del tributo correctivo pigouviano, propia de la postura de eficacia verificable.

La reciente literatura empírica, por otro lado, también corrobora la exigencia de hacer una evaluación de los efectos conductuales y distributivos de los instrumentos tributarios: los autores Hemel y Rozema (2021) plantean la incorporación de la reacción conductual al análisis de eficiencia tributaria, y Bachas et al. (2024) muestran que los efectos redistributivos dependen de las características institucionales y económicas del contexto del que se trate. En la suma de ambos desarrollos, se actuado plantea que la evaluación contemporánea del tributo va más allá de la mera recaudación, sino que exige una evaluación de comportamiento, eficacia y distribución.

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

Fundamentos constitucionales en México y Colombia

Ambos ordenamientos constitucionales finalizan la existencia de bases normativas, en estado incipiente pero notoriamente claro, para la función extrafiscal, pues la doctrina no las ha sistematizado. En el caso colombiano, el artículo 334 CP otorga la apertura de la intervención estatal en la economía con fines racionalizadores de esta, en términos de mejorar el nivel de vida de las personas, de ampliar el acceso o la igualdad de oportunidades y para preservarla, además de los artículos 1, 49, 79, 80, 363 CP; la Corte Constitucional ha venido construyendo, también sin sistematicidad, una jurisprudencia extrafiscal de la que han dado fe las sentencias C-397/2011 C-491/2015 y C-393/2019.

En el caso mexicano, los artículos 25, 27 y 28 contienen la base implícita de la función extrafiscal (Arrioja Vizcaíno, 2010), existiendo la tensión emergida del artículo 31, fracción IV CP, que es parcialmente resuelta por la Tesis P./J. 106/2006, que da validez a fines extrafiscales objetivamente justificados, sin que se formalicen los principios que debería sistematizar una teoría general.

Extrafiscalidad y equidad tributaria: una tensión no resuelta

La justicia tributaria se edifica en dos ejes: el primero, el horizontal, que establece la obligación de igualar el trato de quienes se hallan en igual situación, y el segundo, el vertical, que impone el incremento de la carga que se ha de asumir con la mayor o menor capacidad económica (México, art. 31-IV CPEUM; Colombia, SB C-409/1996 y C-426/2005). La extrafiscalidad introduce una tensión que el principio clásico no resuelve, como ocurre en el caso de que el tributo distinga atendiendo a la conexión del contribuyente con el problema social que pretende resolver y no a la capacidad económica, momento en el que introduce diferencias que la lógica fiscal clásica tildaría de inequitativas.

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

Dicha solución no pasa por anular la extrafiscalidad, sino por construir un principio de igualdad extrafiscal que permita el reconocimiento de las diferencias en tanto que legítimas manifestaciones de una forma diferente de justicia tributaria, siempre añadido el vínculo constitucional al problema que tiene solución el tributo (Musgrave, 1959; Pigou, 1920; Stiglitz, 1988).

Contribución original y diferencias respecto de la doctrina existente

La revisión anterior permite traer a colación con el necesario recato de cualquier afirmación de novedad la aportación de este artículo. La doctrina comparada, sin embargo, reconoce extensamente la existencia del fenómeno extrafiscal, de modo que ninguna de las personas que citamos lo desmiente; sin embargo, la revisión sistemática que hemos realizado sobre la literatura iberoamericana, anglosajona y germánica consultada no nos ha permitido dar con una formulación que lo ordene en una estructura autónoma de postulados, principios y categorías dotada con criterios expuestos desde el mismo momento de la articulación de lo que se propone como propia.

Ahora bien, nada impide pensar que pueda existir, en literatura francesa, italiana u otra que no haya sido cubierta hasta este momento por la revisión, alguna propuesta equivalente a la que referimos. Jarach (1971) y Sainz de Bujanda (1977) incorporan la función extrafiscal como secundaria y no le facilitan un auténtico aparato principialista propio.

Según Tipke y Lang (2000), sistematizan el Lenkungssteuer, pero todo ello circunscrito al derecho alemán; García (2012), ofrece el análisis conceptual más cercano al de este artículo, cuyo contenido es el de estudiar la compatibilidad de la extrafiscalidad con el concepto de tributo; Lobo (2009), establece una categoría constitucional particular como las Contribuciones de Intervención en el Dominio Económico que sin embargo no consagra como general; Lawton (2024), aborda

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

rigurosamente las tensiones funcionales del tributo regulatorio, pero desde la tradición del common law y sin pretensión constitucional comparada.

La Tabla 1 sintetiza la comparación. El problema no es la falta de originalidad de los autores (todos son esenciales), sino que ninguno propone una estructura sistemática que organice esos reconocimientos dispersos. En concreto, ningún enfoque articula conjuntamente la legitimidad, la eficacia y el control constitucional del tributo extrafiscal; a lo sumo, abordan uno o dos de esos aspectos por separado.

Tabla 1

Comparación entre la doctrina existente y el aporte de la presente investigación

Autor / corriente doctrinal	Reconoce la función extrafiscal	Propone una teoría general autónoma
Jarach (1971)	Sí	No
Tipke y Lang (2000)	Sí	No
García Novoa (2012)	Sí	No
Pérez Royo (2020)	Sí	No
Lobo Torres (2009)	Sí	No
Lawton (2024)	Sí	No
Presente investigación	Sí	Sí (formulación inicial)

Nota: Elaboración propia (2026), a partir de la revisión bibliográfica descrita en esta sección. La tabla sintetiza tendencias generales de cada obra citada y no agota la producción de sus autores.

La originalidad de la propuesta, por tanto, no consiste en sostener que el tributo cumple funciones extrafiscales, algo que se nos antoja pacífico en la actualidad doctrinal, sino que busca articular algunas de las aportaciones dispersas de Nabais (2009), Tipke y Lang (2000), Ferreiro (2006), Pérez (2020), García Novoa (2012), Lobo (2009), Kirchhof (1994), Moschetti (1999), Falsitta (2008) y Lawton (2024) en una primera estructura conceptual con postulados, principios, categorías y un modelo explicativo sujetos a discusión y revisión en un futuro.

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

Es conveniente precisar en qué consiste ese aporte con respecto a autores como Tipke, García, Pérez, Lobo o Nabais, cuya consideración esta investigación no discute. Ellos no ofrecen: (a) un conjunto explícito de postulados aplicables comparativamente a más de un ordenamiento; (b) un criterio de evaluación de eficacia en términos expresados como condición de legitimidad material y no como recomendación de política fiscal; ni (c) condiciones explícitas de falsabilidad que permitieran valorar cuándo el marco debe revisarse. Este constituye sin duda el problema concreto que intenta empezar a detallar la TGET todavía en su primer enunciado.

Premisa, hipótesis y diagnóstico doctrinal de trabajo

Con la finalidad de eludir la confusión, observada en la lectura de este manuscrito, entre oraciones de tipo distinto, distingue el análisis además una premisa fáctica, una hipótesis estadística propiamente dicha y un diagnóstico doctrinal cada uno de los cuales se establece con un método de contrastación distinto.

Premisa (P). La extrafiscalidad se encuentra presente de forma sistemática en el impuesto sobre la renta de México y Colombia; esto no corresponde a una hipótesis en sentido estricto (la verificación no depende del contraste estadístico) sino que constituye una premisa fáctica que se establece a partir del análisis documental y normativo, el cual inicialmente sirve como la premisa en la hipótesis y en el diagnóstico como los que siguen en este capítulo.

Hipótesis (H). Hay asociación estadísticamente significativa recíproca entre la función extrafiscal del impuesto sobre la renta y la equidad tributaria asumida por los juristas de los dos países. Esta es la única hipótesis del estudio susceptible de contrastación estadística propiamente dicha, y se manifiesta por medio de la correlación de Spearman entre los resultados de la encuesta.

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

Diagnóstico doctrinal (D). La falta de un marco doctrinal sistematizado merma tanto la coherencia normativa como la eventual evaluación de eficacia o control constitucional de los instrumentos tributarios extrafiscales (no es una hipótesis estadísticamente contrastable sino un diagnóstico que se argumenta por vía doctrinal de cada uno de los déficits analizados en la sección cuarta y que las entrevistas a juristas y el análisis comparativo confirma contextual pero no probatoriamente).

METODOLOGÍA

La investigación empleó un procedimiento mixto, con diseño no experimental, alcance descriptivo-explicativo y comparativo binacional. La adición de los procedimientos cualitativos y cuantitativos tenía como razón de ser la exploración de la extrafiscalidad tributaria desde las dimensiones doctrinales, normativas y perceptuales, las cuales, si se analizan por separado, son insuficientes (Hernández et al., 2003). El periodo de análisis fue 2006-2022, correspondiente a dos sexenios presidenciales completos en México y tres sexenios presidenciales en Colombia.

La estrategia metodológica se organizó de forma complementaria, por un lado, el procedimiento cualitativo permitió reconocer categorías doctrinales y patrones normativos, mientras que el procedimiento cuantitativo permitió analizar la existencia de relaciones entre las variables recabadas a partir del problema de investigación. La fase cualitativa abarcó la revisión documental de legislación, decretos y jurisprudencia constitucional vinculados con la función extrafiscal del tributo en México y Colombia. Este proceso se complementó con entrevistas a profundidad a seis especialistas con grado doctoral y una trayectoria académica o profesional en materia tributaria.

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

La revisión se centró en buscar finalidades no recaudatorias, fundamentos constitucionales, tensiones con la capacidad contributiva y también mecanismos de evaluación de la eficacia extrafiscal. Los hallazgos documentales y las consideraciones proveniente de especializadas fueron utilizados como pruebas de contexto para la construcción del diagnóstico doctrinal y la interpretación de los resultados cuantitativos.

La fase cuantitativa consideró a 120 especialistas tributarios repartidos equitativamente entre México y Colombia (60 en cada país), seleccionados de modo intencionado entre académicos, funcionarios implicados con la administración tributaria y profesionales del litigio fiscal. Se utilizó un instrumento tipo Likert estructurado en 19 variables vinculados con los constructos de extrafiscalidad, equidad tributaria, capacidad contributiva y desarrollo sostenible. La selección de estas variables responde a las categorías que fueron identificadas en el examen doctrinal y normativo que fundamentó el estudio.

Los datos de tanto de los países fueron procesados, en su primer momento, de forma diferenciada con el fin de describir las percepciones de cada contexto nacional y, posteriormente, de forma conjunta con el objetivo de analizar las asociaciones entre los constructos considerados. La consistencia interna del instrumento fue analizada valiéndose del coeficiente Alfa de Cronbach. Este coeficiente se cifra en 0,7353, el cual indica una consistencia interna aceptable para los propósitos descriptivos y correlacionales de la investigación.

El procesamiento estadístico se llevó a cabo mediante Dyane v.4, realizando tabulación simple, medidas de tendencia central y correlación de rangos Spearman (ρ). Esta decisión estuvo motivada por la naturaleza ordinal de las variables analizadas. Se asumió un nivel de confianza del 95 % y un criterio de significación estadística de $p < 0,05$. La magnitud de las asociaciones fue interpretada mediante los siguientes intervalos: débil, ±0,20-0,39; moderada, ±0,40-0,59; fuerte, ±0,60-0,79; y muy fuerte, superior a ±0,80.

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

La reaproximación metodológica tuvo como lugar la fase interpretativa. Los resultados cuantitativos no se usaron como evidencia de la necesidad dogmática de teoría general, sino que fueron una vía para contrastar la hipótesis de asociación y aportar evidencia perceptiva al diagnóstico realizado a partir del análisis doctrinal, normativo y especializado.

De manera tal que la conexión entre revisión documental, entrevistas y encuesta fue la forma de aportar una finalidad de complementariedad analítica y no de prueba de causalidad. La selección intencional de los sujetos participantes produce también el efecto de restringir la generalización estadística de los hallazgos en torno al conjunto de especialistas tributarios de ambos países, de donde deriva que el conjunto de resultados pudiese interpretarse con sentido contextual y diagnóstico.

RESULTADOS

Los hallazgos que siguen cumplen una función contextual y diagnóstica respecto de la construcción doctrinal desarrollada en la sección cuarta; no constituyen el fundamento probatorio. Se resumen de forma compacta, en coherencia con el papel secundario que esta evidencia ocupa en el argumento del artículo.

Extrafiscalidad normativa y percepción especializada

La revisión documental pertinente a las reformas tributarias comprendidas entre 2006 y 2022 expresa una progresiva inserción de funciones extrafiscales en el ISR de ambos países sin un protocolo doctrinal que la sustente. El IEPS a las bebidas azucaradas, impuesto que llega en 2014, es la expresión paradigmática de una tributación dirigida.

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

La evidencia internacional reciente es acorde con esta función regulatoria, ya que las evaluaciones sistemáticas confirman que los impuestos a las bebidas azucaradas conducirían a incrementos de precios y a disminuciones en las ventas o en las compras de los bienes tributarios, con diferencias persistentes ligadas al diseño y al contexto de aplicación (Andreyeva et al., 2022; Cawley y Frisvold, 2023). En el caso de México, contra lo que más tarde a partir de esta reducción se evaluó que se tuvo una reducción en el consumo de un 5,5 % en el primer año de aplicación.

En las leyes 1819 de 2016, 2010 de 2019 y 2277 de 2022, Colombia plantea la existencia de una curva ascendente de ambición extrafiscal a saber: el carbono, las bebidas azucaradas y los alimentos ultraprocesados sin la incorporación de indicadores de evaluación y plazos de revisión, déficit que la sección cuarta retoma. Las entrevistas a seis expertos y la encuesta aplicada a 120 profesionales tributarios confluyen en el mismo diagnóstico: la regulación incorpora instrumentos extrafiscales sin la construcción doctrinal adecuada, existe tensión no resuelta con la capacidad contributiva clásica, y la preocupación compartida por la inexistencia de evaluación de la eficacia es evidente.

Cuantitativamente, cerca de la mitad de los encuestados en ambos países, al parecer (45 % en Colombia; 48,33 % en México), manifestaron desacuerdo acerca de que la equidad se encuentra adecuadamente incrustada en la regulación vigente, y una mayoría (63 % y 67 %, respectivamente) consideró que la ley contempla la capacidad contributiva solo "a veces" (Arrieta Meléndrez, 2023, pp. 253-290; Pino et al., 2020).

Asociación entre extrafiscalidad y equidad tributaria

La hipótesis estadística (H) se contrastó mediante correlación de rangos de Spearman (ρ), dada la naturaleza ordinal de las escalas Likert empleadas. La Tabla 2 presenta los coeficientes obtenidos.

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

Tabla 2.
Correlaciones de Spearman entre las variables principales del estudio

Relación analizada	Coeficiente Spearman (ρ)	Valor p	Interpretación
Extrafiscalidad – Equidad tributaria	0,3559	< 0,05	Asociación positiva débil
Extrafiscalidad – Capacidad contributiva	0,4406	< 0,05	Asociación positiva moderada
Equidad tributaria – Desarrollo sostenible	0,4851	< 0,05	Asociación positiva moderada
Extrafiscalidad – Desarrollo sostenible	0,5045	< 0,05	Asociación positiva moderada

Fuente: Elaboración propia a partir del procesamiento estadístico realizado mediante Dyane versión 4.

Los coeficientes reflejan un comportamiento positivo y estadísticamente significativo ($p < 0,05$) entre magnitudes débiles y moderadas ($\rho = 0,3559$-$0,5045$). En concreto, la relación entre extrafiscalidad y la equidad tributaria da lugar a una magnitud débil ($\rho = 0,3559$). Las relaciones entre extrafiscalidad y capacidad contributiva ($\rho = 0,4406$), entre equidad tributaria y desarrollo sostenible ($\rho = 0,4851$) y entre extrafiscalidad y desarrollo sostenible ($\rho = 0,5045$) alcanzan magnitudes moderadas.

Los resultados indican que existe covariación entre las variables, aunque no permiten establecer relaciones de tipo causal ni una relación de determinación entre los constructos analizados. Diciéndolo de otra forma: la premisa (P) es coherente con la evidencia documental; la hipótesis (H) única proposición sometida a contraste estadístico en sentido estricto obtiene apoyo estadístico significativo, aunque la magnitud de la relación entre extrafiscalidad y equidad tributaria es débil; el diagnóstico doctrinal (D) es coherentemente congruente con las entrevistas y el análisis comparado, aunque el último fundamento es del tipo doctrinal, no estadístico.

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

CONCLUSIONES

El recorrido realizado permite sintetizar los aportes de esta investigación, formulados en términos deliberadamente modestos, en cinco planos: teórico, metodológico, práctico, las limitaciones del estudio y la agenda de investigación que se abre a partir de los hallazgos. La principal aportación teórica que se hace en este artículo consiste en construir, sobre la base de un conjunto inicial de postulados (g) y de principios y de categorías, una propuesta de reconocimiento de un fenómeno extrafiscal que la jurisprudencia comparada y la doctrina complementaria et al., han ido reconociendo de manera fragmentaria.

Desde esta perspectiva no se trata de haber creado una teoría de tipo general acabada, sino una primera arquitectura compuesta por cinco postulados, cinco principios y cuatro categorías, con condiciones explícitas de aplicación y de falsabilidad y con la capacidad contributiva funcional como la categoría más original que agrupa desarrollos hasta ahora fragmentarios.

En el límite hasta dónde llega esta revisión, sabemos que autores como Jarach, Tipke y Lang, García, Pérez, Lobo o Lawton reconocen el fenómeno extrafiscal, pero no encontramos una propuesta equivalente de postulados explícitos, comparados y que puedan ser refutados. La TGET no trata de sustituir a la teoría general del tributo, sino de complementarla.

A nivel metodológico, el estudio presenta un diseño mixto replicable que articula revisión documental y jurisprudencial, entrevistas a especialistas y una encuesta con una consistencia interna aceptable (Alpha de Cronbach = 0,7353) cuya información se analiza mediante correlación de rangos de Spearman; el preciso deslinde que realiza entre la premisa fáctica, la hipótesis estadística y el diagnóstico doctrinal hace un aporte metodológico a la investigación jurídico-tributaria mixta que suele estar expuesta al riesgo de sobre interpretar la evidencia cuantitativa como demostración de tesis doctrinales de mayor calado.

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

A nivel práctico, los postulados propuestos en esta investigación no deben entenderse como meras abstracciones teóricas, sino como auténticos criterios operativos orientados a guiar la praxis jurídica y parlamentaria. Para el legislador, constituyen una guía ex ante para el diseño e instrumentalización de normas tributarias que respeten los límites constitucionales; para el juez constitucional, operan como parámetros de control ex post al momento de ponderar la validez de las cargas fiscales frente a los derechos fundamentales; y para el litigante fiscal, se traducen en herramientas argumentativas sustanciales para estructurar defensas y cuestionar la constitucionalidad o legalidad de los tributos.

Por su parte, el déficit evaluativo identificado como un hallazgo común en ambos países representa una debilidad estructural en el ciclo de la política pública tributaria. De manera particular, este hallazgo debe interpretarse como una recomendación de política legislativa y técnica, orientada a exigir mecanismos de seguimiento y evaluación de impacto de las reformas fiscales. Al tratarse de un diagnóstico de técnica normativa y gobernanza, la pertinencia de señalar dicho déficit no queda supeditada ni condicionada a la validación ulterior de la Teoría General del Enjuiciamiento Tributario (TGET) en su conjunto, manteniendo su valor propositivo de forma autónoma.

El propio estudio tiene ciertas limitaciones que se han de explicitar. La comunidad de especialistas seleccionada a propósito no puede hacer que los resultados perceptuales sean generalizables a la comunidad tributaria de ambos países. La evidencia cuantitativa nos ayuda a medir la percepción, pero no el efecto material directo de los instrumentos extrafiscales analizados.

Las bases de la TGET no representan más que una propuesta inicial, todavía en la línea de un marco conceptual pero todavía lejana a una teoría explicativa que ya estuviera completa; el viaje hacia esta última excede el alcance de un artículo y requiere un programa de investigación posterior. La revisión

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

bibliográfica, aunque contenga literatura anglosajona, germánica e iberoamericana reciente, no exonera de toda su producción, por lo que no se puede obviar que puedan existir formulaciones equivalentes no detectadas, por ejemplo, en francés o en italiano.

Se encuentran cuatro líneas prioritarias de contrastación empírica comparativa: la inclusión de indicadores objetivos de impacto que completen los datos de evidencia perceptual que aquí ha sido presentada; la discusión comparativa de la TGET a otros sistemas tributarios, de manera que se contraste lo expuesto en relación con tradiciones jurídicas diferentes de las apuntadas en la sección de compatibilidad potencial; la elaboración de un modelo operacional de evaluación de tributos extrafiscales; y la contrastación empírica de las predicciones elaboradas en la cuarta sección.

Más allá de esas líneas, las implicaciones para la teoría general de los tributos abren un programa de investigación doctrinal más abarcador, programable en cuatro frentes: una teoría constitucional de la extrafiscalidad; una teoría de la interpretación judicial que traduzca los postulados en estándares de control constitucional; una metodología de evaluación legislativa ex post; y un programa de análisis económico del derecho sobre los canales económico y expresivo del modelo. Cada frente excede individualmente lo que se supo llegar con este artículo, y se enuncian aquí como invitación a un programa de investigación, no como resultado ya alcanzado.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Andreyeva, T., Marple, K., Marinello, S., Moore, T. E., & Powell, L. M. (2022). Outcomes following taxation of sugar-sweetened beverages: A systematic review and meta-analysis. JAMA Network Open, 5(6), e2215276. DOI: 10.1001/jamanetworkopen.2022.15276

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

Alchourrón, C. E., & Bulygin, E. (1974). Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. Astrea. https://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/introduccion-a-la-metodologia-de-las-ciencias-juridicas-y-sociales--0/html/

Alexy, R. (1994). Teoría de los derechos fundamentales. Centro de Estudios Constitucionales (PDF) Teoría de los derechos fundamentales - Robert Alexy

Alm, J., Burgstaller, L., Domi, A., März, A., & Kasper, M. (2023). Nudges, boosts, and sludge: Using new behavioral approaches to improve tax compliance. Economies, 11(9), 223. https://doi.org/10.3390/economies11090223

Arrieta, P. (2023). La extrafiscalidad en el impuesto de renta y el principio de equidad tributaria en México y Colombia https://www.bing.com/search?q=Arrieta+Meléndrez%2C+P.+J.+(2023).+La+extrafiscalidad+en+el+impuesto+de+renta+y+el+principio+de+equidad+tributaria+en+México+y+Colombia&cvid=eb04a927aa1847019c0e53e8614a0357&gs_lcrp=EgRlZGdlKgYIABBFGDkyBggAEEUYOdIBBzk2MmowajSoAgCwAgA&FORM=ANAB01&PC=NMTS

Arrioja, A. (2010). Derecho fiscal (22.ª ed.). Themis https://es.scribd.com/document/760586241/Derecho-Fiscal-Adolfo-Arrioja-Vizcaino

Bachas, P., Gadenne, L., & Jensen, A. (2024). Informality, consumption taxes, and redistribution. The Review of Economic Studies, 91(5), 2604–2634. DOI: 10.1093/restud/rdad095.

Barquero, J. (2002). La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. https://es.scribd.com/document/885413343/0-p-2-estevan-j-m-b-la-funcion-del-tributo-en-el-estado-soc-y-dem-de-der-2002-p-79-148

Bravo, J (1997). Nociones fundamentales de Derecho Tributario (2a. Edición) (2.ª ed.). Editorial Universidad del Rosario. https://editorial.urosario.edu.co/gpd-nociones-fundamentales-de-derecho-tributario-2a-edicion-809.html

Cawley, J., & Frisvold, D. (2023). Review: Taxes on sugar-sweetened beverages: Political economy, and effects on prices, purchases, and consumption. Food Policy, 117, 102441. DOI: 10.1016/j.foodpol.2023.102441

CEPAL. (2021). Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2021: Los desafíos de la política fiscal en la recuperación transformadora pos-COVID-19. Naciones Unidas. https://www.cepal.org/es/publicaciones/46808-panorama-fiscal-america-latina-caribe-2021-desafios-la-politica-fiscal-la

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

Collosa, A. (2017). Sistemas y reformas tributarios. CIAT.

Colombia, Corte Constitucional. (1996). Sentencia C-409 de 1996. https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/c-409-96.htm

Colombia, Corte Constitucional. (2005). Sentencia C-426 de 2005. https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2005/c-426-05.htm

Colombia, Corte Constitucional. (2011). Sentencia C-397 de 2011. https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/c-397-11.htm

Colombia, Corte Constitucional. (2015). Sentencia C-491 de 2015. https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/c-491-15.htm

Colombia, Corte Constitucional. (2019). Sentencia C-393 de 2019. https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/c-393-19.htm

Colombia. (2016). Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural. Diario Oficial 50.101

Colombia. (2022). Ley 2277 de 2022. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social. Diario Oficial 52.247 de Cogan, D. (2020). Tax law, state-building and the constitution. Hart Publishing.

De la Garza, S. (2008). Derecho financiero mexicano (28.ª ed.). Porrúa.

Delgadillo, L. (2014). Principios de derecho tributario (6.ª ed.). Limusa.

DIAN. (2021). Estadísticas tributarias. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. https://www.dian.gov.co/dian/entidad/Documents/EstadisticasTributarias.pdf

Dworkin, R. (2000). Sovereign virtue: The theory and practice of equality. Harvard University Press.

Edenhofer, O., Franks, M., & Kalkuhl, M. (2021). Pigou in the 21st century: A tribute on the occasion of the 100th anniversary of the publication of The Economics of Welfare. International Tax and Public Finance, 28(5), 1090-1121.

Espinal, J., Colorado, J., Cabrera , R., & Espinosa, M. (2021). Eficacia del sistema tributario bajo las pretensiones del legislativo: Análisis de los objetivos propuestos en la Ley 1607 de 2012 y la Ley 1819 de 2016. Contaduría Universidad de Antioquia, (78), 205-224. https://doi.org/10.17533/udea.rc.344478

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

Espinoza, I. (2017). ¿Cómo incentivar el desarrollo económico y la redistribución de capital a través de una reforma tributaria que reconozca los fines extrafiscales del impuesto a la renta? [Trabajo de grado, Universidad de los Andes].

Falsitta, G. (2008). Manuale di diritto tributario: Parte generale (7.ª ed.). CEDAM.

Ferreiro, J. (2006). Curso de derecho financiero español (25.ª ed.). Marcial Pons.

García, A. (2017). ISR e IVA: Evoluciones históricas. CIEP.

García, C. (2012). El concepto de tributo. Marcial Pons.

Gómez, J., Jiménez, J., & Martner, R. (Eds.). (2017). Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina (Libros de la CEPAL N.º 142). CEPAL. https://www.cepal.org/es/publicaciones/41048-consensos-conflictos-la politica-tributaria-america-latina

Gorospe Oviedo, J. I. (2024). Medidas frente a la constitucionalidad del impuesto a los ricos. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, (492), 5-56.

Habermas, J. (1992). Facticidad y validez. Trotta

Hemel, D., & Rozema, K. (2021). Behavioral elasticity of tax revenue. Journal of Legal Analysis, 13(1), 381–432. La investigación propone una medida que integra efectos sobre recursos, costos administrativos y costos de cumplimiento en cambios tributarios.

Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2003). Metodología de la investigación. McGraw-Hill.

Hey, J. (2002). Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem. Dr. Otto Schmidt

Insignares Gómez, R. (2007). La concurrencia de competencias impositivas en el Estado constitucional colombiano. Universidad Externado de Colombia

Jarach, D. (1971). Finanzas públicas y derecho tributario. Abeledo-Perrot.

Kirchhof, P. (1994). Der sanfte Verlust der Freiheit: Für ein neues Steuerrecht - klar, verständlich, gerecht. Deutscher Taschenbuch Verlag.

Lawton, A. (2024). The function(s) of taxation: The impacts of regulatory taxes on taxation. eJournal of Tax Research, 22(3), 518-546.

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

Lewin, A. (1995). Principios constitucionales del derecho tributario colombiano. Universidad de los Andes.

Lobo, R. (2009). Tratado de direito constitucional financeiro e tributário (5 vols., 4.ª ed.). Renovar.

Margáin, E. (2000). Introducción al estudio del derecho tributario mexicano (15.ª ed.). Porrúa.

México, Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2006). Tesis jurisprudencial P./J. 106/2006. Fines extrafiscales y proporcionalidad. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV.

México, Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2010). Amparo en revisión 315/2010. IEPS sobre bebidas azucaradas.

Moschetti, F. (1999). Il principio de la capacità contributiva. CEDAM.

Musgrave, R. A. (1959). The theory of public finance. McGraw-Hill.

Musgrave, R. A. (1992). Schumpeter's crisis of the tax state: An essay in fiscal sociology. Journal of Evolutionary Economics, 2(2), 89-113.

Nabais, J. C. (2009). O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo (3.ª ed.). Almedina.

OCDE. (2021). Transparencia fiscal en América Latina 2021. OCDE. https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/Transparencia-Fiscal-en-America-Latina-2021.pdf

OECD, et al. (2020). Revenue statistics in Latin America and the Caribbean 2020. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/68739b9b-en-es

OECD. (2022). Environmental taxation: A guide for policy makers. OECD. https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/tax-and-the-environment.html

Ojeda Pérez, F. (2023). La extrafiscalidad del nuevo régimen simplificado de confianza. Biolex. Revista Jurídica del Departamento de Derecho, 15(26), 1-26. https://doi.org/10.36796/biolex.v15i26.311

Paulsen, L. (2020). Direito tributário (22.ª ed.). Livraria do Advogado.

Depósito legal: PPI 201302ZU4289 / ISSN: 2343-5798. Época II: Volumen 7 Número 3 Septiembre – Diciembre 2026

Pérez Royo, F. (2020). Derecho financiero y tributario: Parte general (30.ª ed.). Thomson Reuters Aranzadi.

Piketty, T. (2014). El capital en el siglo XXI. Fondo de Cultura Económica.

Pigou, A. C. (1920). The economics of welfare. Macmillan. https://archive.org/details/economicsofwelfa00pigo

Pino Montoya, J. W., Farfán Rodríguez, J. C., & Cabrera, R. S. (2020). Aproximación a la percepción social sobre el sistema tributario colombiano a partir de una revisión teórica. Económicas CUC, 41(2), 197-210. https://doi.org/10.17981/econcuc.41.2.2020.Econ.3

Plazas Vega, M. (2005). Derecho de la hacienda pública y derecho tributario (2.ª ed.). Temis.

Rabhi et al. (2024). Do environmental taxes and renewable energy consumption play a role in reducing CO_2 emissions in developing countries? La investigación examina 36 países en desarrollo y es directamente pertinente para el Postulado 3 sobre eficacia verificable.

Rawls, J. (1971). A theory of justice. Harvard University Press.

Rodríguez Nava, A., & Ruiz Alarcón, C. (2013). Contribución efectiva al impuesto sobre la renta en personas morales del régimen general. Economía: Teoría y Práctica, (38), 9-49. https://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S0188-33802013000100002&script=sci_arttext

Sainz de Bujanda, F. (1977). Sistema de derecho financiero (2 vols.). Universidad Complutense de Madrid.

Sen, A. (1999). Development as freedom. Knopf.

Stewart, M. (2022). Tax and government in the 21st century. Cambridge University Press.

Stiglitz, J. E. (1988). Economics of the public sector (2nd ed.). W. W. Norton.

Surrey, S. S. (1973). Pathways to tax reform: The concept of tax expenditures. Harvard University Press.

Thom, M. (2020). Taxing sin. Palgrave Macmillan.

Tipke, K., & Lang, J. (2000). Steuerrecht (17. Aufl.). Dr. Otto Schmidt.