

## LA EQUIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA: EL CASO DE LOS ASALARIADOS RESIDENTES EN MÉXICO Y LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

Dra. Ma. Enriqueta Mancilla Rendon<sup>1</sup>  
Marcela Astudillo Moya<sup>2</sup>

**RESUMEN:** El objetivo de este trabajo es determinar la aplicación de las exenciones fiscales otorgadas en la legislación mexicana a las personas físicas que tributan bajo el régimen fiscal de salarios residentes en México y residentes en el extranjero. Se realiza un estudio documental descriptivo en primer término para reconocer la importancia de los principios teóricos de los impuestos y, posteriormente, se analiza la manera en que la legislación mexicana adopta dichos principios en el impuesto sobre la renta régimen salarios. Además, se señalan los fundamentos generales de los incentivos fiscales, focalizando el estudio en las exenciones fiscales permitidas por la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) a las personas físicas a las que se refiere el Título IV, Residentes en México, y Título V, Residentes en el Extranjero. Como resultado del estudio se encontró que al realizar el comparativo de los regímenes fiscales en el supuesto de un ingreso acumulado similar, el impuesto a retener es mayor para los residentes en México que para los residentes en el extranjero, en virtud de que se aplica un beneficio fiscal mayor (exención) a estos últimos y la tasa impositiva es proporcional, a diferencia de la aplicada a los residentes en México, que es progresiva. Con lo anterior se demuestra que, en este caso, a pesar de que el marco normativo se ajusta a los principios de justicia y equidad, en la práctica, no se cumplen dichos principios.

**ABSTRAC:** The purpose of this work is to determine the application of tax exemptions granted by Mexican law to individuals taxed under the wage tax resident in Mexico and resident abroad. A documentary study was primarily descriptive to recognize the importance of the theoretical principles of taxation and then discusses how Mexican law adopts these principles in the income tax wage rate. It also show the general foundations of tax incentives, focusing the study on tax exemptions allowed by the Law of Income Tax to individuals referred to the Title IV, resident in Mexico, and Title V, residents abroad. As a result of the study found that when making the comparison of tax systems in the course of a similarly accumulated income, withholding tax is higher for Mexico residents than for residents abroad, under applied greater tax benefit (exemption) to the latter and the tax rate is proportional, unlike the residents applied to Mexico, which is progressive. With the above shows that, in this case, although the regulatory framework complies with the principles of justice and equity, in practice, these principles are not met.

**KEYWORDS:** wage regime tax; tax exemption; tax equity.

---

<sup>1</sup> Universidad La Salle. Facultad de Negocios. E-mail: maenriqueta.mancilla@ulsa.mx

<sup>2</sup> Instituto de Investigaciones Económicas - UNAM. E-mail: marcelaa@servidor.unam.mx

## **La equidad en el impuesto sobre la renta**

### **Introducción**

Un tema recurrente en la literatura especializada sobre finanzas públicas se refiere a los principios que deberían normar la recaudación de los tributos. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) reconoce la justicia, la equidad y la proporcionalidad como principios de orden superior en que debe basarse el sistema fiscal.

El objetivo del presente trabajo es responder a la pregunta siguiente: ¿se cumplen en la práctica el principio de equidad? Para tales fines, se estudia el tratamiento fiscal de las personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, es decir, el régimen fiscal salarios, ya que en esta categoría se concentra el mayor número de contribuyentes.

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece el régimen salarios para los residentes en México y los residentes en el extranjero con una técnica fiscal de determinación del impuesto distinta, de manera que para los residentes en México la determinación del impuesto es progresiva, en cambio, para los residentes en el extranjero es proporcional.

Se demuestra que en este caso no se cumple el principio de equidad, ya que la determinación del impuesto incide en una menor cantidad a pagar por un residente en el extranjero que por un residente en México.

### **Importancia de los principios teóricos de los impuestos**

Una de las preocupaciones desde los primeros estudios sobre finanzas públicas se refiere a la selección de los principios adecuados, es decir los criterios que deben guiar la elaboración de la estructura impositiva. Mercantilistas y fisiócratas se ocuparon del tema, Adam Smith desarrolló los cuatro principios de la imposición ampliamente difundidos hasta nuestros días, McCulloch, Say, entre otros, trataron ampliamente el tema. Recientemente ha habido escaso progreso en la materia. La cuestión fundamental se centra en preguntas como ¿la mayor parte de la recaudación del impuesto debe provenir de los sectores con mayor capacidad de pago, de aquellos que obtengan mayores beneficios con el gasto de esta recaudación, de los que ayudarán a promover la ocupación, de los que reciben sus ingresos de propiedades o de los que protestan menos por pagar un impuesto?

Entre los diversos intentos que han ensayado el logro de un reparto ideal de la carga tributaria, figura el principio de equidad. Cabe señalar que la determinación de la equidad impositiva descansa en juicios de valor, depende de las actitudes sociales hacia el carácter de una distribución equitativa.

Una forma sencilla de ilustrar el problema que plantea la equidad consiste en el tratamiento igual de personas en circunstancias iguales y trato desigual a personas en situaciones diferentes. Es una cuestión muy compleja saber si circunstancias diferentes justifican cualquier diferencia en el tratamiento tributario y, si fuera así, en qué cantidad. Parte de esta dificultad reside en que no hay una definición única de circunstancias diferentes, ya que pueden referirse a la renta, al gasto, a la riqueza o a cualquier otro concepto. Históricamente se han hecho numerosos intentos para resolver esta serie de problemas. Uno de los más importantes es el de la teoría del sacrificio, asociada a nombres famosos como los del Mill, Edgeworth y Pigou. Según esta teoría la verdadera igualdad debe tener en cuenta el sacrificio que ocasiona el impuesto, de tal manera que los contribuyentes no tienen que pagar una suma igual, sino una cantidad que haga que el sacrificio de uno sea igual o proporcional al sacrificio del otro. De acuerdo con este enfoque todos los bienes se gradúan según una escala que va desde los bienes que satisfacen las necesidades más intensas hasta aquellos que satisfacen los de menor necesidad.

La equidad se ha propuesto en dos vertientes: una se basa en el principio del beneficio, en este caso un sistema fiscal es equitativo cuando cada contribuyente paga en función de los beneficios que recibe de los servicios públicos, por lo que este criterio no solamente es de impuestos sino también de gastos y como señala Due este principio implica extender al sector público la regla “comercial” del sector privado, porque los bienes o servicios deben ser pagados por quienes los usan.

La otra vertiente se basa en el principio de capacidad de pago, se entiende por “capacidad” el nivel general de vida del contribuyente. Desde este enfoque, los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban. Un ejemplo es la tasa progresiva en el impuesto sobre los ingresos personales. La doctrina de la capacidad de pago ha sido criticada por algunos autores debido a que es incompatible con la institución de la propiedad privada y se considera que castigan el éxito y el trabajo y recompensan el ocio y el trabajo. En los teóricos modernos el principio de la capacidad de pago ha tenido mejor acogida que el principio del beneficio, a pesar de las dificultades que presenta delimitar qué ha de entenderse por capacidad económica, lo que se debe básicamente a que en tal concepto influyen la estructura económica y social de cada país, así como la conciencia social. En este sentido señala Einaudi que el fundamento del impuesto no solamente está en la ley, pues el impuesto tiene

## **La equidad en el impuesto sobre la renta**

razón de ser en la medida que exista una capacidad de pago o capacidad económica que le sirva de soporte. Esta capacidad de pago sería, en esencia, la causa económica del impuesto.

Como señala Musgrave, ambos enfoques son difíciles de llevar a la práctica. En el primer caso para que sea operativo deben conocerse los beneficios del gasto para cada contribuyente. Para que el principio de la capacidad de pago sea aplicable se necesita conocer con exactitud dicha capacidad y deja sin resolver la provisión de los servicios públicos. A pesar de estas dificultades, ambos principios tienen aplicaciones en el diseño de las estructuras tributarias aunque sea solamente en la legislación, como es el caso de México.

Adicionalmente, para que los impuestos sean equitativos deben ser también uniformes. Este principio es referido a los contribuyentes que estando en la misma situación deben ser iguales frente al impuesto. La razón por la cual debe prevalecer la igualdad en materia de impuestos fue analizada por Mill, quien señaló que “Si alguno soporta una carga menor de la que le corresponde, es porque otro soportará una mayor” (ASTUDILLO, 2002, p. 20), por ello los contribuyentes deben recibir el mismo trato impositivo, en tanto se encuentren ante las mismas circunstancias y se trate del mismo impuesto.

Resulta de gran relevancia el que un sistema fiscal se enmarque dentro de dichos principios porque los ingresos que obtiene el gobierno a través de los impuestos y otros ingresos ejercen efectos importantes en los ciudadanos, ya que el dinero que los particulares entregan al gobierno pudo haber sido empleado para sus gastos propios o inversiones en bienes.

Las aportaciones que un individuo realice en materia fiscal a la hacienda pública repercuten en la capacidad de compra de los contribuyentes, puesto que estos dejan de consumir, invertir o ahorrar, para dar cumplimiento a la obligación tributaria.

Los efectos de los impuestos también se ven reflejados en la economía de un país, ya que a través de la política fiscal se puede incidir en el crecimiento económico, así como en la distribución del ingreso.

### **Principios teóricos de los impuestos en la legislación mexicana**

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) se señala que el poder legislativo tiene la función de establecer las normas jurídicas generales y, desde luego, las normas impositivas. El establecimiento de los impuestos debe ser con base

en ciertos principios tributarios, que son los requisitos mínimos que se deben cumplir para crear un impuesto. De esta manera, se asegura el estado de derecho de los gobernados.

De la misma manera, en la CPEUM se reconoce la existencia de la justicia como un principio constitucional de orden superior. En un sistema federal, como es el de México, este principio tiene una amplia implicación entre los contribuyentes y la hacienda pública nacional ya que acota la participación de cada sujeto. “El principio constitucional de justicia fiscal postula que entre las contribuciones impere un orden que permita el cumplimiento de los fines de éstas en un marco normativo que haga razonable el ejercicio de las potestades públicas para el cumplimiento efectivo de las obligaciones fiscales de los particulares y con respeto irrestricto de las garantías individuales que a éstos corresponden” (VALDÉS, CARBALLO, LEJEUNE, 1992, p. 58).

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución mexicana establece cuál es la responsabilidad que existe entre el ciudadano y el estado, en materia tributaria. El artículo define seis principios constitucionales. Durante el proceso de legislación es responsabilidad del estado preparar, al amparo de los principios constitucionales, toda disposición en materia fiscal. Cuando el legislador impone un tributo debe observar el cumplimiento de los principios constitucionales en dicho tributo y vigilar, en todo momento, que esta normatividad no rebase los límites constitucionales impuestos en la propia legislación, en el instante en que es creada. El legislador aplicará lo contenido en la CPEUM, referido a las garantías constitucionales fundamentadas en sus artículos 1° al 29. De esta manera, la propia legislación se convierte en el límite constitucional.

Los principios constitucionales son generalidad, obligatoriedad, vinculación con el gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad. El fundamento básico del ordenamiento es dado por el mismo artículo constitucional, que dice:

Artículo 31 “Son obligaciones de los mexicanos:<sup>3</sup>  
IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 1°, establece que son sujeto del impuesto las personas físicas. Al respecto la LISR comenta, en su artículo 1°, que las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto cuando sean “residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente y los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste”.

## La equidad en el impuesto sobre la renta

El principio de generalidad en México aplica a los contribuyentes, sea su residencia en territorio nacional o en el extranjero, siempre que la fuente de riqueza se ubique en el territorio nacional. Así, el principio de obligatoriedad está ligado al principio de generalidad, ya que aplica a todos aquellos contribuyentes que obtengan ingresos en territorio nacional.

Como se señaló anteriormente uno de los principios teóricos de los impuestos es que éstos deben basarse en la capacidad de pago de los contribuyentes, por lo que las contribuciones que los gobernados deban aportar, cubrirán los requisitos mínimos de proporcionalidad y equidad, es decir, que la contribución esté de acuerdo con la capacidad económica del generador de la riqueza y que los contribuyentes estén en igualdad de circunstancias. Así lo establece la siguiente Jurisprudencia:

“IMPUESTO. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, La Suprema Corte de Justicia ha sostenido en términos generales que el principio de proporcionalidad tributaria radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. De conformidad con el citado principio constitucional los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, mediante el establecimiento de tarifas progresivas”<sup>5</sup>

Por lo que corresponde al principio de equidad, en la siguiente Jurisprudencia se establece que:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. “De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se

---

<sup>4</sup> De acuerdo con la normatividad en México, “las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal” (artículo 5º, CFF).

<sup>5</sup> Véase Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia, Clave: 1a., Núm.: XXV/2000 Amparo en revisión 654/2000. Tipo: Tesis Aislada.

ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales<sup>6</sup>

El principio de legalidad es aplicable cuando se manifieste la expedición de una ley, es decir, no hay tributo sin el establecimiento de una ley. La siguiente Jurisprudencia sustenta este principio constitucional:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHO PRINCIPIO NO SE TRANSGREDE POR EL HECHO DE QUE EN LOS ARTÍCULOS TRANSITORIOS DE UNA LEY SE PREVEA UN TRIBUTO O SUS ELEMENTOS ESENCIALES, SALVO QUE EN ELLA NO SE PRECISE ALGUNO DE ÉSTOS.

Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con su interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se advierte que el principio de legalidad tributaria se cumple cuando la ley en sentido formal y material contiene los elementos esenciales de una contribución, en aras de dar certidumbre a los gobernados sobre las cargas económicas que soportarán para el sostenimiento de los gastos públicos. En congruencia con lo antes expuesto, se concluye que en una norma transitoria de una ley puede válidamente contenerse una contribución o sus elementos esenciales, porque forma parte integrante de aquélla y no puede ser considerada como ajena o de distinta naturaleza o jerarquía, sin que en estos supuestos se vulnere el referido principio constitucional, ya que la técnica legislativa empleada no hace por sí sola inconstitucional a la disposición transitoria, salvo que en la ley no se regulen todos los elementos esenciales del tributo respectivo”.<sup>7</sup>

### **Fundamentos generales de los incentivos fiscales**

Los beneficios fiscales se crean por la política económica de un estado para promover determinada actividad considerada como indispensable, es un privilegio que se

---

<sup>6</sup> Sobre esto véase Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia, Clave: P. /J., Núm.: 24/2000 Amparo directo en revisión 682/91. Nota: La ejecutoria relativa al amparo en revisión 682/91, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo II, diciembre de 1995, página 209. Tipo: Jurisprudencia por reiteración de criterios.

<sup>7</sup> Consúltese Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia, Clave: P., Núm.: XLIII/2006 Amparo en revisión 1209/2005. Tipo: tesis aislada.

## La equidad en el impuesto sobre la renta

otorga a determinados sectores de la población (MARTÍN, RÍOS, 2006, p.190). Estos pueden ser reducciones a la base gravable, o bien, disminución de tasas; en otro sentido, también se da tratamiento de estímulo fiscal al diferimiento del pago del impuesto.

Las reducciones llamadas subsidios, estímulos, exenciones y diferimientos fiscales, pueden integrarse en un concepto llamado incentivos fiscales, cuyo objetivo puede ser estimular las exportaciones o incrementar la rentabilidad del capital o del empleo (MUSGRAVE, 1995, p. 751-756).

Los incentivos fiscales que se otorguen deberán cumplir con los límites constitucionales y derivarse de una norma jurídica (MANCILLA, 2011, p.92). El gobierno federal en México presenta anualmente planes y programas específicos para el ejercicio del gasto público, con los lineamientos que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,<sup>8</sup> como la Ley de Ingresos de la Federación, en donde quedan establecidos algunos de los incentivos fiscales que son aplicables para el ejercicio fiscal en vigor, además del Título VII de la Ley del ISR.<sup>9</sup>

Los incentivos fiscales deberán reunir los requisitos constitucionales para su establecimiento.<sup>10</sup> Además, es importante subrayar que su aplicación es un derecho, que el contribuyente puede ejercer o no, que incide en el nacimiento y cuantía de una obligación tributaria, generando de esta manera el vínculo tributario entre el sujeto pasivo y el sujeto activo. Siempre se buscarán la generalidad, legalidad, proporcionalidad y la equidad, como principios constitucionales.

### Definición de las exenciones fiscales

---

<sup>8</sup> Artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (son leyes orgánicas “aquellas cuyo objeto es, precisar las bases de organización y funcionamiento de una institución determinada; ... las que organizan, no a cualquier órgano del estado, sino a los tres poderes que ejercen la soberanía y al que los legitima democráticamente”, (Diccionario Términos Parlamentarios, 1998)), menciona que corresponde a la SHCP el despacho de los siguientes asuntos:

II.- Proyectar y calcular los ingresos de la federación, considerando las necesidades del gasto público federal;  
III.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la federación;

<sup>9</sup> Siguiendo el procedimiento del artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son leyes comunes, ordinarias o secundarias.

<sup>10</sup> Véase Sainz, F., (1988), la exención tributaria puede presentarse de tres maneras diferentes:

1) Cuando la obligación tributaria no llegue a nacer, aun y cuando se haya generado un hecho que esté comprendido dentro del hecho imponible. 2) Porque cuando se haya dado el hecho generador que determina la obligación, su pago sea condonado. 3) Una vez cumplida con la obligación y satisfecho su pago, por virtud de un hecho distinto y por imperativo de otra norma jurídica, se remita el reembolso al contribuyente de la cantidad pagada al ente público.

La Jurisprudencia emitida por el Primer Tribunal Colegiado en materia administrativa del primer circuito, expresa la definición de la exención fiscal y, al texto, dice: “la exención en materia impositiva consiste en que, conservando los elementos de la relación jurídica tributaria, es decir, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, forma y época de pago, por razones de equidad, conveniencia o política económica se libera de su obligación tributaria al sujeto pasivo, por lo que dicha institución jurídico-tributaria también debe estar expresamente consignada en ley y prever los aludidos elementos esenciales de acuerdo con el principio de legalidad tributaria”.<sup>11</sup>

De acuerdo con su naturaleza, las exenciones fiscales pueden ser “subjetivas” (MARGAÍN, 1981, p. 285) cuando son establecidas en función del sujeto pasivo, con cualidades y atributos de las personas beneficiadas, entidades no lucrativas y destinadas al fomento y a la atención de actividades socialmente necesarias. Por ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo décimo quinto, establece exenciones personales a favor de prestadores de servicios de transporte marítimo de bienes, los servicios profesionales de medicina.<sup>12</sup>

Son exenciones fiscales “permanentes” las que se conceden por ley y permanecen hasta que la misma ley es reformada o las abroga. Por ejemplo, la que otorga la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y que ha permanecido por mucho tiempo, de beneficiar a las personas físicas que reciben el salario mínimo (ARRIOJA, 2002, p. 534).

Asimismo, son clasificadas como “transitorias”, cuando por sus características presupuestarias “se gozan por un tiempo, los estímulos previstos en ordenamientos de vigencia temporal, como la Ley de Ingresos de la Federación”.<sup>13</sup>

Finalmente, las exenciones fiscales “distributivas” se establecen con el objeto de hacer efectivo el principio de distribución de la carga impositiva. En este sentido, el legislador busca que el contribuyente que se ve gravado en exceso con otros tributos quede liberado con la exención (QUINTANA, ROJAS, 1988, p.114).

---

<sup>11</sup> Véase Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia, Primer Tribunal Colegiado en materia administrativa del primer circuito. Clave: I.1o.A., Núm.: 145 A Amparo directo 154/2005. Tipo: Tesis Aislada.

<sup>12</sup> *Ibíd.*

<sup>13</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia, Clave: 2a., Núm.: CXXX/2007, Amparo en revisión 293/2007. Tipo: tesis aislada.

## **La equidad en el impuesto sobre la renta**

### **Cálculo de las exenciones fiscales**

De acuerdo con la normatividad de las leyes mexicanas, el cálculo de las exenciones fiscales puede hacerse de dos maneras. La primera está referida a las exenciones del impuesto en materia de renta cuando la exención fiscal es disminuida del concepto de los ingresos para determinar la base del impuesto. Por otra parte, existe también el concepto llamado deducciones autorizadas, que funge como un tipo de exención. Estas deducciones son costos o gastos deducibles, es decir, son conceptos que son disminuidos de los ingresos del contribuyente para la determinación de la base gravable y del impuesto.

Otra manera de otorgar exenciones se da en el caso de las leyes especiales, que señalan situaciones por las que no se causa el impuesto. Cuando las exenciones son otorgadas de esta manera se consideran como un costo fiscal dentro del presupuesto de gastos fiscales que emite la administración de gobierno correspondiente.

Es conveniente subrayar que la exención también puede aplicarse directamente al impuesto, es decir, a la liberación del pago del impuesto, llamado acreditamiento, y puede darse a través del no pago del efectivo o el diferimiento del pago del impuesto.

### **Las exenciones fiscales en la legislación mexicana**

El artículo 28 constitucional, en su primer párrafo, establece que en los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidas las exenciones<sup>14</sup> de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes.

Sin embargo, en el año de 1985, la Corte emite Jurisprudencia con lo que otorga legalidad al acto de las exenciones permitidas y es expuesta como sigue:

“IMPUESTOS, EXENCIÓN DE, ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECEN CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS.- Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se

---

<sup>14</sup> Giannini: “una exención se presenta en los casos en que la ley, mediante una disposición de derecho singular, declara no obligada al pago del impuesto a una persona o categoría de personas, que conforme a las disposiciones más generales de la propia ley, quedarían comprendidas entre los sujetos pasivos y no en los casos en que, por el modo de estar descrito y circunscrito en la ley el presupuesto del trabajo, aquella persona o aquel grupo de personas, no resultan incluidos entre los sujetos pasivos del impuesto”. (Citado en: Quintana, *et. al.*, 1994:116).

prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se conoce considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos a favor de categorías determinadas de sujetos”.

Las exenciones no permitidas por la Constitución eran aquellas que tendían a favorecer intereses de determinadas personas, por lo que las que se otorgaban con base en una situación objetiva estaban permitidas.

La exención de impuestos consiste en que el gobierno o la ley excluyen de la obligación de pago a los sujetos pasivos del impuesto. De esta manera, la exención puede ser concedida por el gobierno o por la ley. Por lo tanto, además de ser dispuesta por el ejecutivo federal, puede emanar del proceso legislativo, como lo establece el artículo 109 de la LISR, e implicar responsabilidad para el funcionario público que le corresponde validar la aplicación de la exención; constituye una aplicación de la Ley al contribuyente que se ubica en la situación prevista (ARRIOJA, 2002, p.215).

Dentro de las leyes y de la interpretación relacionada de los artículos 28, párrafo primero; 31, fracción IV; y 73, fracción VII, de la Constitución, se desprende que conforme al principio de reserva de ley, el Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y en una ley secundaria establecer los elementos esenciales de esas contribuciones y, en su caso, las exenciones que estime necesarias, así como los elementos y limitaciones de estas últimas.

La exención no altera los elementos de la relación jurídico-tributaria (sujetos, base, cuota, tasa o tarifa), surge de la obligación basada en impuestos personales y sintéticos; esta “es resultado de la confluencia de dos normas, a saber, la que determina la sujeción y la que establece los casos de exención, pues no puede existir ésta sin hecho imponible previo, ya que no es posible declarar exento lo que previamente no se ha declarado sujeto”.<sup>15</sup>

De acuerdo con el legislador, la exención “aminora la carga tributaria en casos determinados para ajustar el tributo a la realidad económica actual, al tenor de una valoración particularizada de los principios de justicia fiscal”.<sup>16</sup> Sin embargo, a pesar de que los contribuyentes se ubiquen en la misma situación para efectos del impuesto sobre la

---

<sup>15</sup> Registro No. 163340 Localización: Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXII, Diciembre de 2010 Página: 1764 Tesis: I.15o.A.157 A Tesis Aislada Materia(s): Administrativa

<sup>16</sup> Registro No. 163339 Localización: Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXII, Diciembre de 2010 Página: 1765 Tesis: I.15o.A.156 A Tesis Aislada Materia(s): Administrativa

## La equidad en el impuesto sobre la renta

renta, régimen salarios, reciben un tratamiento distinto en razón de la forma en cómo se determina el impuesto. De esta manera, aun cuando los contribuyentes tengan capacidades económicas iguales, reciben un trato diferente para determinar la cantidad total del impuesto a pagar, violentándose la equidad tributaria.

Por otra parte, la Suprema Corte de Justicia ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria establece que los sujetos pasivos contribuyen al gasto público de acuerdo a su capacidad contributiva, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Por ello, “los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, mediante el establecimiento de tarifas progresivas”, como lo establece el artículo 113 de la LISR. En este sentido, es importante subrayar que para los residentes en México para la determinación del impuesto se utiliza la tarifa de impuesto progresiva. Sin embargo, los residentes en el extranjero no determinan el impuesto conforme a la tarifa, sino aplicando la exención tributaria, posteriormente, aplican la tasa impositiva proporcional a la capacidad de riqueza, es decir, una tasa impositiva al primer ingreso y después una tasa mayor al siguiente recurso, de acuerdo al ingreso percibido.

La siguiente jurisprudencia establece que la equidad tributaria opera respecto de situaciones que si son iguales deben recibir el mismo tratamiento impositivo:<sup>17</sup>

“EQUIDAD TRIBUTARIA. OPERA NO SÓLO EN RELACIÓN CON  
LOS SUJETOS PASIVOS DEL TRIBUTO, SINO TAMBIÉN  
RESPECTO DE SITUACIONES QUE SI SON IGUALES DEBEN  
RECIBIR EL MISMO TRATAMIENTO.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación guarden una idéntica situación frente a la norma que lo regula, lo que implica que estén en la misma situación jurídica o que, en su caso, se justifique la desigualdad de tratamiento que se les otorgue. En ese sentido, el citado principio rige ante situaciones que si son iguales deben recibir del legislador el mismo

---

<sup>17</sup> No. Registro: 179,914 Tesis aislada Materia(s): Constitucional, Administrativa Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XX, Diciembre de 2004 Tesis: 2a. XCV/2004 Página: 560. Amparo en revisión 1251/2004.

tratamiento impositivo, en lo referente a los elementos esenciales del tributo (objeto, base, tasa o tarifa) y a las excepciones relativas”.

Retomando el principio de proporcionalidad que se encuentra vinculado con la capacidad económica para que en cada caso el impacto sea distinto, de acuerdo al sacrificio fiscal y la disminución patrimonial, “el principio de equidad radica [...] en la igualdad [...] de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables”;<sup>18</sup> que para el caso que nos ocupa, la tasa impositiva del residente en México es una sola (30% sobre la base imponible) y para el residente en el extranjero son dos tasas impositivas (15% para el primer millón de ingresos obtenidos y 30% para el siguiente millón de pesos). Para el residente en México se determina la retención del impuesto con una tarifa progresiva; para el residente en el extranjero se determina el impuesto de manera proporcional, de acuerdo a su capacidad económica.

### **La LISR. El caso de los asalariados**

En México, el impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Los sujetos de este impuesto son tanto las personas físicas como las morales mexicanas, las extranjeras residentes en México y los extranjeros residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional.

El Título IV de la LISR establece las reglas aplicables para las personas físicas que perciben ingresos por salarios, actividad empresarial y profesional, arrendamiento, enajenación de bienes, adquisición de bienes, intereses, dividendos y utilidades distribuidas, premios, sorteos, rifas y loterías y de los demás ingresos que obtengan las personas físicas. En este estudio se revisa el caso de las personas físicas que tributan bajo el régimen fiscal de salarios.

Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y las demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la

---

<sup>18</sup> Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación, primera parte, Pleno 1985, página 402.

## La equidad en el impuesto sobre la renta

participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU) y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.<sup>19</sup>

El impuesto a pagar se calcula con base en una tarifa progresiva determinada conforme a la tasa máxima del impuesto en México (30%), con ello se busca gravar de acuerdo a la capacidad de ingresos del contribuyente. Los contribuyentes deben considerar como ingresos exentos los que por disposición expresa de la ley no son objeto de impuesto alguno (artículo 109). Como ya se dijo, la exención consiste en la exclusión de la obligación de pago del impuesto.

Son ingresos gravados aquellos que son objeto del impuesto y que pueden ser acumulables o no acumulables. Son ingresos acumulables los que efectivamente forman parte de la base de cálculo del ISR y se determina el impuesto conforme las tarifas que establece la LISR. Los ingresos no acumulables son aquellos que quedan gravados por el ISR y el impuesto se determina conforme a una tasa efectiva, por ejemplo, las liquidaciones o a una tasa definitiva, como los premios.

De acuerdo con lo que establece el Título V, de los Residentes en el Extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional (artículo 179), están obligados al pago del impuesto los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo los ingresos no sean atribuibles a este. Se considera que forman parte de los ingresos, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, incluso cuando le eviten una erogación.

Tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.<sup>20</sup>

El impuesto anual se determina disminuyendo al ingreso obtenido la exención de \$125,900.00 y aplicando la tasa del 15% a los ingresos que excedan y que no sean superiores a \$1,000,000.00. Se aplicará la tasa del 30% a los ingresos percibidos en el año de calendario que excedan de \$1,000,000.00.

---

<sup>19</sup> Artículo 110, LISR 2011.

<sup>20</sup> Artículo 180.

### **Definición de residencia nacional y residencia en el extranjero**

El artículo noveno del Código Fiscal de la Federación establece que, salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional. Además, se considera residentes en territorio nacional a las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México o que teniéndola en otro país, su centro de intereses vitales esté en México, cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física provenga de fuente de riqueza en México y cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales. Se considera también que tienen residencia en territorio nacional las personas físicas de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

Las personas físicas que residan en el extranjero respecto de sus ingresos procedentes de establecimientos permanentes situados en territorio nacional, están obligadas al pago del ISR.<sup>21</sup> La Ley considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se consideran las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

Cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de este en el país.

### **Aplicación de las exenciones fiscales**

De acuerdo con la LISR para el caso de las personas físicas que tributan bajo el régimen fiscal salarios Título IV, Residentes en México, se establecen exenciones para la determinación de la base imponible a la que se aplicará la tasa impositiva para el cálculo del impuesto. La técnica fiscal determina que el ingreso acumulable será disminuido por el

---

<sup>21</sup> *Ibíd.*, artículo 2°.

## La equidad en el impuesto sobre la renta

límite inferior de la tarifa anual, a cuyo excedente se le aplicará la tasa vigente, resultado que será afectado por una cuota fija (Cuadro No.1).

Para el caso de estudio, a la cifra de análisis (2 millones de pesos de ingreso anual) se aplica una exención de previsión social<sup>22</sup> de un salario mínimo anual.

<b>Cuadro No. 1 Cálculo del impuesto residente en México</b>	
Ingreso acumulable	2,000,000
- Exención	21,827
Excedente del límite inferior (1,978,173 - 392,841.97)	1,585,331
X Tasa	30%
Impuesto marginal	475,599
+ Cuota fija	73,703
<b>Impuesto a retener</b>	<b>549,303</b>
Fuente: Elaboración propia con base en la tarifa del artículo 177 de la LISR del 2011.	

Para el caso del residente en México las exenciones pueden variar y ser distintas en montos y conceptos, dependerá de cómo se ejerzan los derechos de los residentes en la relación laboral. No obstante, para el caso que nos ocupa, la suma de los ingresos y la previsión social excede de siete veces el salario mínimo general anual del Distrito Federal, por lo que se aplica solamente un salario mínimo general anual como ingreso no objeto del impuesto.

El Título V, de los Residentes en el Extranjero (Cuadro No. 2), establece que están exentos los primeros \$125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate. La técnica fiscal determina que del ingreso acumulable será disminuida la exención, a cuya diferencia se aplicará la tasa del 15%. Cuando fuese el caso, se aplica la tasa del 30% a los ingresos percibidos en el año de calendario que excedan de \$1,000,000.00.

<sup>22</sup> La exención aplicable a los ingresos obtenidos es por concepto de prestaciones de previsión social y se limitará cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el monto de la exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año; cuando dicha suma exceda la cantidad citada, solamente se considerará como ingreso no sujeto al pago del impuesto un monto hasta de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban y el importe de la exención sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año (artículo 109, penúltimo párrafo).

<b>Cuadro No. 2 Cálculo del impuesto residente en el extranjero</b>	
Ingreso acumulable	2,000,000
- Exención (artículo 180, fracción I)	125,900
15% al excedente de (1,000,000 - 125,900 = 874,100)	131,115
30% ingresos que exceden de 1,000,000	300,000
<b>Impuesto a retener</b>	<b>431,115</b>
Fuente: Elaboración propia con base en el artículo 180 de la LISR 2011.	

Si se aplicase la exención establecida para el residente en el extranjero a la mecánica de cálculo para el residente en México (Cuadro No. 3), se tendría el siguiente resultado (el cual sigue siendo un impuesto a retener mayor):

<b>Cuadro No. 3 Supuesto: cálculo del impuesto, residente en México con la exención autorizada al residente en el extranjero</b>	
Ingreso acumulable	2,000,000
- Exención	125,900
Excedente del límite inferior (1,874,100 - 392,841.97)	1,481,258
X Tasa	30%
Impuesto marginal	444,377
+ Cuota fija	73,703
<b>Impuesto a retener</b>	<b>518,080</b>
Fuente: Elaboración propia con base en el artículo 180 y 177 de la LISR 2011.	

### Consideraciones finales

Como se señaló anteriormente, el principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, guarden una idéntica situación frente a la norma jurídica que la regula. El legislador tiene la facultad y la obligación de crear clasificaciones de contribuyentes al interior de la norma, en tanto se justifique el tratamiento diferente entre las distintas clasificaciones para responder a los fines económicos o sociales, de política fiscal o extrafiscales, para los cuales fue establecida. Sin embargo, en México este precepto no se cumple cabalmente.

El régimen salarios tiene dos clasificaciones, residentes en México y residentes en el extranjero. Las exenciones fiscales vigentes aligeran la carga tributaria de los

## La equidad en el impuesto sobre la renta

contribuyentes en las dos clasificaciones. Los residentes en México aplican las exenciones previstas en el artículo 109 de la LISR, las cuales inciden en el hecho imponible o presupuesto de hecho, es decir, sobre el ingreso del contribuyente para determinar la base gravable; a partir de allí se aplica la técnica que determina la obligación tributaria del artículo 177 de la Ley. En la segunda clasificación, residentes en el extranjero, las exenciones inciden sobre la base imponible, e implican la aplicación de una técnica fiscal diferente, impactando en la determinación del tributo de manera distinta.<sup>23</sup> Aunque desde el punto de vista jurídico todas las medidas desgravatorias constituyen exenciones tributarias, estas no se aplican con criterios de equidad como lo señala el principio constitucional.

Los principios teóricos de los impuestos se vinculan al límite constitucional de equidad y proporcionalidad en la determinación y pago del impuesto. Los ingresos que obtiene el gobierno a través de la retención del ISR ejercen efectos importantes en la economía, ya que a los contribuyentes del régimen fiscal de salarios les repercute en su patrimonio. En antelación, la estructura impositiva debe buscar la disminución de la desigualdad económica y procurar los bienes necesarios para todos los ciudadanos.

El legislador estableció las clasificaciones en materia de régimen de sueldos y salarios, residentes en México y residentes en el extranjero, para responder a los fines económicos o sociales, de política fiscal o extrafiscales, que fueron necesarios en su momento; sin embargo, se insiste en la diferencia de la determinación del impuesto, ya que en términos generales implica un sacrificio fiscal mayor en el pago de sus impuestos y un beneficio fiscal menor (exención), de un residente en México, incidiendo en el patrimonio del contribuyente. En cambio, para un residente en el extranjero, al cual la legislación le otorga dos tasas impositivas, concediéndole el principio constitucional proporcional y no progresivo para la determinación del impuesto, le otorga, a su vez, mayores beneficios fiscales en un tratamiento fiscal diferente, en cuyo contenido no se encontró argumento que justifique la discrepancia de aplicación. Con lo que se contraviene el principio de equidad.

## Referências

ARRÍOJA, A. **Derecho Fiscal**. Colección Textos Universitarios, Themis: 2002.

---

<sup>23</sup> Registro No. 163366 Localización: Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXII, Diciembre de 2010. Página: 1759 Tesis: I.15o.A.154 A Tesis Aislada Materia(s): Administrativa

ASTUDILLO, M. M. Algunas consideraciones sobre la nueva hacienda pública, ¿Distributiva? **Momento Económico**, 119, México, pp. 18-23. 2002.

FLORES, E. **Finanzas públicas mexicanas**. Porrúa: 1995.

GÁNDARA, Á. Justificación de las exenciones tributarias. Jurisprudencia No. 70/2006 Segunda Sala. **Revista Nuevo Consultorio Fiscal**, 419, México, pp. 50-54. 2006.

HELLER, J., KENNETH K. **Incentivos Fiscales para el Desarrollo Industrial**. Law School of Harvard University, Centro de Estudios Monetarios Latinoamericanos: 1965.

LUCHENA, G. **La relación Jurídico Tributaria. El hecho imponible. Derecho financiero y tributario**. Universidad de la Mancha: 1990.

MANCILLA, R. E. **Una propuesta de incentivos fiscales para el fomento a la Mipyme**. Editorial Académica Española: 2011. 376 p.

MARTÍN, V., RÍOS G. La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario, Algunos casos de derecho comparado entre España y México. Los incentivos tributarios para investigación y desarrollo tecnológico (caso México). **Instituto de Investigaciones Jurídicas**, México, UNAM, p. 187-208. 2006.

MARGAÍN, E. **Nociones de Política Fiscal**, 2ª. Ed., Porrúa: 1998.

MUSGRAVE, R., MUSGRAVE P. **Hacienda Pública, Teórica y Aplicada**, 5ª. Ed. McGraw Hill: 1995.

QUINTANA, J., ROJAS, J. **Derecho tributario mexicano**, Trillas: 1988.

RODRÍGUEZ G. Las exenciones de impuestos. **Revista Jurídica Boletín De Derecho Comparado Mexicano**, México, 94, 1999.

Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/94/art/art4.htm>  
Acceso: 1º de agosto de 2013.

VALDÉS, M., CARBALLO, L., LEJEUNE, E. **Principios Tributarios Constitucionales, Tribunal Fiscal de la Federación**. Universidad de Salamanca, Instituto Cultural Domecq y Tribunal Fiscal de la Federación: 1992.

## 9. Legislación

MÉXICO, “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, **Diario Oficial de la Federación**, México, 5 de febrero de 1917, miércoles 13 de abril de 2011, última reforma, primera sección, pp. 1.

MÉXICO, “Ley del Impuesto Sobre la Renta 2011”, **Diario Oficial de la Federación**, México, 1 de enero de 2002, viernes 31 de diciembre de 2010, última reforma, primera sección, pp. 4.

## **La equidad en el impuesto sobre la renta**

MÉXICO, “Código Fiscal de la Federación 2011”, **Diario Oficial de la Federación**, México, 31 de diciembre de 1981, lunes 7 de diciembre de 2009, última reforma, segunda sección, pp. 51.