



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración

**Gravamen de la herencia en impuesto sobre la renta, según
capacidad tributaria**

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el Grado de Maestro en
Impuestos

Presenta:

Corina Torres Cruz

Dirigido por:

Dr. Víctor Roberto Vega Villa

Centro Universitario, Querétaro, Qro.

Junio 2021

México



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración

TESIS

**Gravamen de la herencia en impuesto sobre la renta, según
capacidad tributaria**

Que como parte de los requisitos para obtener el Grado de Maestro en
Impuestos

Presenta:

Corina Torres Cruz

Dirigido por:

Dr. Víctor Roberto Vega Villa

SINODALES

Dr. Víctor Roberto Vega Villa
Presidente

Firma _____

Dr. Martín Vivanco Vargas
Secretario

Firma _____

Mtro. Miguel Niño Rodríguez
Vocal

Firma _____

Mtro. Antonio Ávila Arvizu
Suplente

Firma _____

Mtro. César Ferruzca Hernández
Suplente

Firma _____

Dr. Martín Vivanco Vargas
Director de la Facultad

Dra. Ma. Guadalupe Flavia Loarca Piña
Director de investigación y Posgrado

RESUMÉN

El presente trabajo tiene por objetivo gravar del impuesto sobre la renta a las herencias, que reciban las personas físicas cuyo bien heredado sea superior a los veinticinco millones de pesos. El tipo de investigación es documental, se realizó un estudio de las exenciones del impuesto sobre la renta, se investigó en países donde se grava a la herencia y como determinan el impuesto. Los resultados obtenidos de la investigación se resumen en gravar las herencias en México, ya que actualmente se encuentran exentas.

(**Palabras clave:** Gravar, Impuesto sobre la renta, herencias)

Dirección General de Bibliotecas UAQ

SUMMARY

The objective of this paper is to levy income tax on inheritances received by individuals whose inherited assets exceed twenty-five million pesos. The type of research is documentary, a study of income tax exemptions was carried out, it was investigated in countries where inheritance is taxed and how they determine the tax. The results obtained from the investigation are summarized in taxing inheritances in Mexico, since they are currently exempt.

(**Keywords:** Tax, Income Tax, Inheritance)

Dirección General de Bibliotecas UAQ

DEDICATORIAS

El presente trabajo se lo dedico a mi esposo, a mi hija, por su amor, comprensión y apoyo que me brindan, por ser parte de mi vida y caminar a mi lado, en todos los proyectos de vida que hemos realizado juntos, los amo con todo mi corazón, sin su apoyo no hubiera logrado las metas que me he propuesto.

A mis padres, por darme la vida, y haber cuidado de mí y de mi hija con su amor y cariño en cada momento de nuestras vidas, así como el educarme con principios y valores y darme la oportunidad de estudiar la Licenciatura en Contaduría y Administración en nuestra alma mater.

A mis hermanos, familiares y amigas por estar siempre conmigo en cada momento de mi vida.

AGRADECIMIENTO

Primeramente, agradezco a mi director de tesis el Dr. Víctor Roberto Vega Villa, por aceptar ser mi director y apoyarme incondicionalmente en la realización del presente trabajo, por su tiempo, dedicación, experiencia y conocimiento transmitido para poder concluir satisfactoriamente mi tesis.

Por haber sido mi director de la Facultad de Contaduría y Administración, desde que ingrese a la Licenciatura, después mi maestro, de la licenciatura y de la Maestría.

Mil gracias Dr. Víctor por todos los años que ha servido a la “Universidad Autónoma de Querétaro” que gracias a ello he podido ser beneficiada de todo su conocimiento transmitido a sus alumnos.

Agradezco a todos mis maestros que he tenido a lo largo de mi vida ya que en cada uno de ellos han dejado huella en mi camino y me han forjado una mujer honesta y responsable en todas las actividades profesionales que desempeño.

INDICE

	Página
Resumen.....	i
Summary.....	ii
Dedicatorias.....	iii
Agradecimiento.....	iv
Índice.....	v
Introducción.....	1
1. Antecedentes de las exenciones tributarias en México.....	2
1.1. Impuesto al Centenario.....	2
1.2. Antecedentes de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	4
2. Principios y Naturaleza Jurídica de las exenciones.....	10
2.1. Principios Teóricos de la Tributación de Adam Smith.....	10
2.2. Principios Constitucionales en Materia Tributaria.....	14
2.3. Fundamento Constitucional de la Exención.....	20
2.4. Definición de Exenciones.....	23
2.5. Clasificación de las Exenciones.....	26
2.6. Distinción de las Exenciones y de los Subsidios.....	30

2.7. Razones de las Exenciones.....	32
2.8. Exenciones del Impuesto Sobre la Renta en México.....	35
3. Impuesto Sobre la Renta de Herencias o Legados.....	40
3.1. Principales diferencias entre Herencias o Legados.....	40
3.2. Análisis del Artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta FXXII.....	43
3.3. Impuesto a la Herencia en Chile.....	45
3.4. Impuesto a la herencia en los Estados Unidos de América.....	47
3.5. El impuesto a la herencia en el Reino Unido.....	50
3.6. Impuesto sobre la Renta a las Herencias en México.....	52
3.7. Gravar Herencias en México según capacidad tributaria.....	57
3.8. Ingresos de la Federación por el cobro de Impuesto sobre la Renta.....	68
Conclusión.....	74
Referencias.....	76

Dirección General de Bibliotecas UAQ

INTRODUCCIÓN

Los impuestos de los Estados Unidos Mexicanos se recaudan a través del cobro de impuestos directos o indirectos, es obligación como mexicanos o extranjeros con residencia en México el contribuir al gasto público a través del pago de los impuestos que correspondan según el ingreso adquirido o situación prevista en ley.

El impuesto sobre la renta en México es considerado un impuesto directo y grava sobre los ingresos que se obtengan, determinados eventos fiscales o situaciones de hecho jurídicas, sin embargo existe la figura en la ley del impuesto sobre la renta conocidas como exenciones de impuestos, y la cual será materia de estudio en este proyecto de tesis, mediante un método de investigación y conceptualización se analizara la historia de las exenciones y el objetivo para la cual ha sido creada, en donde se tiene como objetivo proponer eliminar la exención a la herencia o legado con el fin de poder tener una mayor ingreso en la recaudación de impuestos y poder contribuir con el gasto público con un nuevo ingreso a la recaudación fiscal.

1. ANTECEDENTES DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS EN MÉXICO

1.1. Impuesto al Centenario

En México el Impuesto sobre la renta se estableció el 20 de Julio de 1921 con el denominado “Impuesto al Centenario” se expidió siendo el presidente de la Republica el General Álvaro Obregón y su secretario de hacienda Adolfo de la Huerta. Gravaba los ingresos derivados del comercio, de la industria, del ejercicio de una profesión, del trabajo a sueldo o salario.

El 18 de Marzo del 1925 se expidió una nueva Ley del Impuestos sobre la renta gravaba a los mexicanos domiciliados en la República fuera por sus ingresos o ganancias cualquiera que fuera su procedencia; a extranjeros domiciliados en la República o fuera de ella, por sus ingresos o ganancias que provinieran de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el territorio nacional y las sociedades civiles o mercantiles, asociaciones, fundaciones, mancomunidades, copropiedades, sucesiones y en general las corporaciones en los casos en que lo estuvieran los individuos. Por ingreso se consideraba toda percepción en efectivo, en valores o en que modificara el patrimonio del causante y de la que pudiera disponer sin obligación de restituir su importe. Del producto del impuesto debía aplicarse un 10% al Estado y un 10% al municipio, siempre que éstos no gravaran las mismas fuentes de ingreso a que se refiere la ley federal, o que redujeran sus tarifas de tal manera que el producto de dicho gravamen disminuyera en una cantidad aproximadamente igual al 10% que se les otorgaba. Flores (1975).

La ley estaba se dividía de acuerdo a las actividades que realizaban por siete cédulas, la base gravable de acuerdo a las utilidades o los ingresos que se obtenían y los

montos y cuotas eran progresivas, las tasas eran progresivas desde un 4% al 8%. La primera comprendía los que estaban dedicados al comercio la segunda a los negocios industriales, la tercera a los negocios agrícolas, la cuarta a los que obtuvieran intereses de préstamos, de pensiones por usufructo, censos, de obligaciones y bonos, salvo los de la deuda pública mexicana, en esta cedula estaban exentas la renta de bienes inmuebles y el alquiler de muebles, en la cedula quinta es donde aparece la figura de las exenciones debido a los amparos que se dieron en la corte y esta cedula se refería a los ingresos de la explotación del subsuelo, o de las concesiones otorgadas por el gobierno federal, estatal o municipal que transmitieran total o parcialmente el derecho de explotar el subsuelo, a través de ellos o un tercero, pagaban el 10% de cuota, se suprimieron las categorías en atención a los amparos realizados ante el Tribunal de la Justicia de la Unión.

En su lugar se estableció una cuota progresiva por grados con un mínimo de exención de dos mil pesos y un máximo de 21% para ingresos gravables anuales de \$162,000.01 en adelante, en la Cédula Sexta estaban comprendidos los que percibieran sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios, asignaciones o rentas vitalicias, incluyendo sobresueldos, comisiones, premios, gratificaciones entre otras así como las participaciones que se dieran a empleados y obreros en los términos del artículo 123 constitucional.

El 27 de agosto de 1925 se introdujeron reformas y una de ellas en el tema de exenciones, se suprimió la exención de la renta de inmuebles, en diciembre de 1931 se estableció una exención para los comerciantes, industriales y agricultores que percibieron ingresos anuales hasta \$10,000.00 y presentaran sus declaraciones.

1.2. Antecedentes de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta

Por Decreto del 29 de diciembre de 1933, se introdujeron que reformas sustanciales a la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistieron en lo siguiente:

1. Se derogaron las exenciones y el tratamiento para los causantes con ingresos de \$10,000.00 a \$ 100,000.00, pesos mexicanos.

2. La tarifa con un mínimo de exención de \$2,000,000.00 pesos mexicanos, llegó a 12.30% para utilidades de \$500,000.00 anuales en adelante, de comerciantes, industriales y agricultores.

3. Las Sociedades, asociaciones, fundaciones, corporaciones, mancomunidades, copropiedades y en general las agrupaciones, no disfrutaban de exención en la base de sus ganancias gravables.

4. Las que ejecutaran actos ocasionales pagarían el 4%.

5. Las empresas constituidas para la explotación comercial de bienes inmuebles quedaban comprendidas en la Cédula Primera.

6. Los causantes que percibieran ingresos por arrendamiento de inmuebles harían constar éstos dentro del total de los que percibieran. Flores (1975).

El 14 de febrero del año 1934 se expidió una ley llamada “Ley del impuesto sobre ausentismo”, los sujetos de este impuesto eran las personas físicas con domicilio en el extranjero o una permanencia mayor a cuatro meses fuera de la Republica y obtuvieran ingresos o rentas producidas en México, pero estuvo vigente hasta el 29 de agosto de 1936 y entrando en vigor una nueva Ley, la Ley del impuesto sobre Exportación de Capitales. La Ley del Impuesto sobre Exportaciones de Capitales estableció un impuesto que se causaba por las remisiones al extranjero de dinero, valores o bienes y se consideraban comprendidas las cantidades en moneda nacional que se

invertieran en la adquisición de billetes y cheques de viajero pagaderos en moneda extranjera; las cantidades que se destinaran a la adquisición de giros u otros documentos pagaderos en el extranjero; las cantidades en moneda nacional que se destinaran a la apertura o a la alimentación de cuenta en moneda extranjera; y las cantidades empleadas en adquisición de títulos que otorgaran participaciones de utilidades o productos de empresas domiciliadas fuera del país o en negocios efectuados en el extranjero. El impuesto se causaba únicamente por la primera adquisición o inversión, la cuota era del 4%. Entre las exenciones se encontraba la de las cantidades que se situaran, entregaran o depositaran en el extranjero para cubrir el precio de mercancías o efectos previamente importados, o que se importaran al país dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la situación, entrega o constitución del depósito; el valor total o parcial de los productos o efectos nacionales o nacionalizados que se exportaran si se demostraba la restitución de su valor o que había sido invertido en adquisición de mercancías importadas a la República; las exportaciones de valores mobiliarios; las cantidades que se enviaran al extranjero en calidad de restitución de capitales extranjeros; las correspondientes a intereses y primas de amortización pagadas por el gobierno federal y otras semejantes. Los causantes de Cédula Primera podían obtener una amortización para hacer las remisiones de cantidades exentas sin pagar el impuesto correspondiente, siempre que su capital fuera de \$50,000.00 como mínimo. Flores (1975).

El 31 de diciembre del año 1941 fue promulgada la nueva Ley del Impuesto de la Renta, por el Presidente de la República el general Manuel Ávila Camacho, esta ley gravaba a las utilidades, ganancias, rentas, productos, contenía 46 artículos en cinco cédulas. La primera comprendía a las personas que habitual u ocasionalmente

ejecutaran actos de comercio o explotaran algún negocio industrial o agrícola el impuesto se causaba sobre la diferencia entre los ingresos que percibiera el causante y las deducciones autorizadas por el reglamento que eran exclusivamente las destinadas a los fines del negocio. La cuota del impuesto era progresiva por grados con \$2,000.000 de exención y el máximo de 20% de \$500,000.00 en adelante. Los causantes con ingresos de menos de \$100,000.00 en adelante cubrían el impuesto a cuota fija, según la importancia del negocio y el giro de que se trataba. Expresamente se mencionaba en esta cédula a las instituciones nacionales de crédito, a las sociedades mexicanas que practicaran operaciones de crédito y a las sucursales o agencias de bancos extranjeros, autorizadas para operar en la República, de acuerdo con la ley y a las instituciones auxiliares de crédito. También se mencionaba expresamente a las empresas constituidas para la explotación comercial de bienes inmuebles. La cédula segunda se comprendían los intereses de toda clase de préstamos, operaciones de compra-venta, anticipos a cuenta del precio de toda clase de bienes o derechos, de cuentas corrientes, de descuento de documentos, de constitución de depósitos, de otorgamiento de fianzas, de obligaciones y bonos, de acciones o participaciones en empresas extranjeras que no operaran en el país; el usufructo, el arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas; los premios, primas, regalías y retribuciones de todas clases; de rentas de inmuebles; de juegos de azar a cédula tercera estaban comprendidos los que normal o accidentalmente percibieran rentas o ingresos por la explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el gobierno federal; los que aportaban o enajenaban la propiedad de una concesión y los que lo hicieran con los derechos de explotación del subsuelo. La cuota era progresiva por grados dividida en dos partes: una proporcional

al 10.2% y una progresiva llegando el total de la progresividad al 33%. En la cédula cuarta estaban comprendidos los causantes que normalmente percibieran sueldos, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios o vitalicias. La cuota era progresiva con un mínimo de exención de \$166.66, llegando a 7.6% de \$9,000.00 en adelante. En la cédula quinta estaban comprendidos los que se dedicaran al ejercicio de profesiones liberales, artísticas o innominadas, los que ejercieran un arte u oficio y los que obtuvieran un lucro o ganancia por su destreza cultura o habilidad en algún deporte, espectáculo u otra ocupación de naturaleza análoga. Flores (1975).

Esta Ley fue reformada en el año de 1943 y el objetivo fue el de incrementar las cuotas para poder solventar el gasto público que se había elevado por el estado de guerra en que se encontraba el país. Respecto a las exenciones que se establecieron por citar alguno de ellos son: La exención a los bonos de la Deuda Pública, respecto a los contribuyentes que se encontraban en el supuesto de la cedula cuarta y sus ingresos mensuales fueran menores de \$166.66 estaban exentos del impuestos y aquellos que fueran mayores a estos, pero que no rebasaran de \$200.00 tenían una tasa del impuesto del 1.3%, sin embargo en el año 1950 mediante un nuevo decreto eran también exentos, el impuesto sobre dividendos era una tasa fija de 8% y de esta manera quedaban exentos de una tasa progresiva, en el año. Se suprimieron las categorías para los causantes de la cédula quinta, y en su lugar se estableció una cuota progresiva por grados estableciendo un mínimo de exención de dos mil pesos y una tarifa máxima del 21% para ingresos gravables anuales de \$ 162,000.01 en adelante.

En el año 1947 nuevamente la ley se reforma la más trascendental es el impuesto por arrendamiento, grava a las empresas que tuvieran ingresos por

arrendamiento como accesorio del objeto principal, es decir sumarían a los ingresos de la negociación también los ingresos por arrendamiento en el ámbito de las exenciones cabe señalar que considera como exentos los ingresos de los autores de libros científicos, artísticos o literarios y en general a los que tuvieran fines morales o culturales, no se consideraban como exenciones los cinematográficos. Otras exenciones eran los bonos y obligaciones que emitían las empresas que prestaban servicio público de abastecimiento de energía eléctrica con el fin que fueran reinvertidos en la misma. En el año 1953 se expide una nueva Ley de Impuesto sobre la renta la cual estaba formada por siete cédulas y una tasa de utilidades excedentes, dividida en Comercio, Industria, Agricultura, Ganadería y Pesca, Remuneración del trabajo personal, Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas, Imposición de capitales, Regalías y enajenación de concesiones. Respecto a las exenciones no se vieron afectados a los ya existentes y tampoco se introdujeron nuevos, en el año 1965 entra en vigor una nueva ley del Impuesto sobre la Renta, la nueva ley estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1978 y consta de 89 artículos divididos en cuatro capítulos.

El título primero contiene disposiciones preliminares, el título segundo se refiere al impuesto al ingreso global de las empresas, el tercero al impuesto al ingreso de las personas físicas, este título está dividido en impuesto sobre productos del trabajo, impuesto sobre productos o rendimientos de capital y el impuesto al ingreso global de las personas físicas. El título cuarto se refiere al impuesto al ingreso de las asociaciones y sociedades civiles. El impuesto grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Son sujetos del impuesto las personas físicas o morales mexicanas, las extranjeras residentes en México, las agencias o sucursales de empresas extranjeras, los extranjeros residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riquezas situadas en el territorio nacional y las unidades económicas.

Flores (1975).

Dirección General de Bibliotecas UAQ

2. PRINCIPIOS Y NATURALEZA JURIDICA DE LAS EXENCIONES

2.1. Principios Teóricos de la Tributación de Adam Smith

En el libro riquezas de las naciones de Adam Smith (1956), dedico una parte al estudio de los impuestos y formulo cuatro grandes principios fundamentales de la tributación.

- Principio de Justicia
- Principio de Certidumbre
- Principio de Comodidad
- Principio de la Economía

El principio de Justicia escribió Adam Smith, menciona que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos. Smith (1956).

De esta máxima de Adam Smith se desprende la Constitución española de Cádiz de 1812 y de ahí las constituciones mexicanas particularmente las de 1857 y 1917 que establecen las leyes en el Artículo 31 Fracción IV, cuando exigen que los mexicanos se contribuyan con los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa.

El Principio de Justicia se desenvuelve en dos principios el de la generalidad y el de la uniformidad, el principio de generalidad exige que se paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentran comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y que no dejen de pagarlos quienes se comprendan en ellas, no se vulneran porque se conceden exenciones subjetivas u objetivas en las leyes tributarias ni tampoco a quienes carecen de capacidad contributiva, el principio de

uniformidad proclama la igualdad de todos frente al impuesto, es decir que todos contribuyan al gasto público de acuerdo con su capacidad contributiva, es decir que a mayor capacidad contributiva la aportación debe de ser mayor.

El Principio de Certidumbre, la máxima que escribió Adam Smith para este principio considera que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario, la fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes, para el contribuyente y cualquier otra persona, cuando esto no ocurre todos los que están sujetos al impuesto se encuentran a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolvencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe de pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre. Smith (1956).

Todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, en términos generales son:

a) Sujeto Pasivo: Establecer con precisión a la persona, física o moral, destinataria o causante de cada tributo.

b) Objeto. Asimismo, es la hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución.

c) Tasa, Cuota o Tarifa. Es la norma jurídico-tributaria especifique claramente, ya sea en forma numérica o porcentual o la forma aritmética en la que se deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo.

d) Base gravable. Es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravables a la que deben aplicarse el monto de la prestación fiscal a satisfacer.

e) Fecha de Pago, Es la fecha predeterminada que deberá de hacerse el pago del tributo.

f) Sanciones Aplicables. Es la imposición de multas y del cobro de recargos y gastos de ejecución establecidos en una ley fiscal.

El Principio de Comodidad Adam Smith la define como, todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente, esta comodidad de pago se basa no solo en el lugar de pago si no en la forma en que es más probable que convenga el pago al contribuyente. El Principio de Comodidad atiende en principio, a los plazos o fechas que deben establecerse en las leyes tributarias para el pago de las contribuciones, los plazos y fechas que deben fijarse en forma tal que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con sus deberes tributarios, debe comprender integralmente todos los aspectos relacionados con el procedimiento de pago, en virtud de que una adecuada recaudación sólo es posible facilitando al máximo a los contribuyentes el cumplimiento de sus deberes.

El Principio de la Economía señala Adam Smith que Los impuestos pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar al tesoro público de las cuatro maneras siguientes:

a) El cobro del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios públicos, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto y cuyos gajes puedan suponer otro impuesto adicional para la población.

b) Puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a esta para que no se dedique a determinadas ramas del negocio que podrían dar sustento y ocupación a grandes sectores.

c) Los embargos y demás castigos en que incurran los individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, puede constituir con frecuencia la ruina de los mimos, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales. Un impuesto mal meditado ofrece una gran tentación de evadirlo.

d) Al someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos puede exponerlas a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias. Smith (1956).

Luigi Einaudi señala que Cuando el costo de la recaudación exceda del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable, la diferencia entre el monto total de la recaudación fiscal y lo que efectivamente ingresa a las arcas del Erario Público debe ser la menor posible. Es decir que el principio de economía debe valorar diferentes factores tanto el costo que representa por hacer efectivo un cobro fiscal y el impacto que puede representar hacer un pago de impuesto no proporcionado por parte de la autoridad.

2.2. Principios Constitucionales en Materia Tributaria

La Constitución es nuestra máxima “Ley Suprema o Ley Fundamental” opera como el vértice y el punto de apoyo de todo ese orden normativo, porque a la vez que proporciona los principios jurídicos esenciales de todo Derecho Positivo, representa la norma superior a cuyos dictados debe subordinarse el resto de las leyes.

En el principio constitucional las reglas que derivan de la jerarquía normativa, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la constitución representan las guías supremas de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad.

Desde los tiempos remotos de la Independencia Nacional, han procurado, tal y como lo exigía Adam Smith, estructurar el sistema fiscal sobre principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no sólo en el bien del Estado, sino también en la protección de los derechos ciudadanos. Respecto a la historia de los tributos se puede decir que desde el año 1814, José María Morelos y Pavón, establece que: Las contribuciones públicas no son extorsiones, son consideradas como donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa, casi medio siglo después, la fracción II del Artículo 31 de la Constitución Política promulgada el día 5 de febrero de 1857, estableció el principio fundamental de contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El texto de la fracción IV del Artículo 31 de la Carta Magna vigente, estatuye que: Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Algunos juristas consideran que en este artículo están contenidos en este artículo que hasta hoy nos rige pueden desprenderse los siguientes artículos.

- a) Principio de Generalidad
- b) Principio de Obligatoriedad
- c) Principio de Vinculación con el Gasto Público
- d) Principios de Proporcionalidad y Equidad
- e) Principio de Legalidad

El principio de Generalidad es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria, el cual establece que todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley y si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario deben derivar de una norma jurídica aplicable, es decir el Derecho Fiscal sólo puede manifestarse a través de normas jurídicas.

El principio de Generalidad Tributaria establece que sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate, no significa que todos deben pagar impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto.

Este principio también puede aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.

El principio de Generalidad encuentra su fundamento constitucional del Artículo 31, Fracción IV “Son Obligaciones de los mexicanos 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” Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917).

Toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos.

El Principio de Obligatoriedad en Materia Fiscal, nace de la existencia de los sujetos activos y pasivos en el cual se encuentran en una situación jurídica de hecho prevista en ley y es la obligación en el cual el estado va a recaudar los tributos de los particulares con el objetivo de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, con el objeto de que puedan contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo.

La Constitución le impone el carácter de obligación pública y por eso faculta expresamente al Estado para llevar a cabo, en las situaciones que así lo ameriten, el aludido procedimiento económico-coactivo. Lo cual lo establece en el segundo párrafo del Artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos “No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito” Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917).

Con este precepto constitucional se hace la obligación de contribuir al gasto público una forma coactiva e impersonal al señalar que los impuestos son confiscados por el estado a través de los organismos que emanen de ello.

El Principio de Vinculación con el Gasto Público, el artículo 31 Fracción IV establece el vínculo que existe entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de contribuir al gasto público, y establece a quienes se les va a contribuir esos tributos. Los tributos tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios son entregados a cambio, es decir existe una estrecha vinculación e interdependencia en que el estado satisfaga las necesidades sociales básicas y así mismo contribuya al sostenimiento de este. Este Principio Constitucional establece una importante obligación a cargo del Estado, el cual sólo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude en la integración de un Presupuesto Nacional cuyo contenido sea ampliamente divulgado entre la población, la que tiene el derecho y por supuesto, El gobierno la obligación correlativa de conocer detalladamente en qué forma se manejan sus contribuciones.

El principio de proporcionalidad y equidad se han hecho remontar hasta la declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa que dispone en su numeral 13 “Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe de ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades”, sin embargo en la Constitución de Cádiz en su artículo 339 estableció además el texto de “Sin privilegio alguno”.

En México independiente aparece por primera vez en el reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano el 10 de enero de 1822 que dispuso que “Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones a cubrir las urgencias del Estado”, pero en 1857 en la constitución establece la obligación como hasta hoy la conocemos en el artículo 31 FIV.

Varios juristas coinciden que los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad es uno de los puntos más debatidos dentro de nuestro derecho fiscal, debido a que unánimemente se considera que la principal característica que toda ley debe poseer es la de establecer contribuciones o tributos que sean precisamente proporcionales y equitativos. No se puede precisar con exactitud cuándo un tributo es proporcional y equitativo. Nuestros legisladores constituyentes estuvieron directamente influenciados por Adam Smith y de que el concepto de equidad evoca ante todo una idea de igualdad, se llega a la conclusión de que en realidad los Principios de Proporcionalidad y Equidad equivalen a uno solo, puesto que Smith de manera expresa sostuvo que, en la observancia o en la omisión de esta máxima (la de Proporcionalidad) consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición.

Por otra parte, tratadistas tan o más distinguidos que los anteriores, como José Rivera Pérez Campos, antiguo Ministro de nuestro Máximo Tribunal, Andrés Serra Rojas y Emilio Margain Manautou, afirman exactamente lo contrario, y llegan a proponer criterios de diferenciación entre los conceptos de referencia. Diferenciación que, a mayor abundamiento, es plenamente aceptada por la jurisprudencia de la Suprema Corte, que a la letra dice, que de acuerdo con el Artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución.

Arrijo Vizcaíno menciona que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados, debe ser gravada diferencialmente conforme a

tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.

El Principio de Equidad es la igualdad ante la misma ley tributaria 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, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago. etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

El principio de Legalidad consiste en que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule, (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen) expresada a través del célebre aforismo latino.

El artículo 31 fracción cuarta en el último texto dice que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público “conforme lo dispongan las leyes”, significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico.

Es decir, no hay tributo sin ley este principio consiste en contribuir al gasto público siempre y cuando la obligación este en la ley que le compete, sin este supuesto entonces no se cumple con este principio de legalidad y cualquier acto o hecho que la autoridad quiera ejercer por el hecho de que no esté en ley además que este fundada y motiva el acto que requieran hacer puede ser motivo de ilegalidad y puede ser un acto que se puede interponer algún medio de defensa.

2.3. Fundamento Constitucional de la Exención

El estado ha creado esta figura jurídica a través de los legisladores y de las instituciones jurídicas para lograr los objetivos fiscales y extra-fiscales. Es decir, las exenciones son una herramienta en la actividad reguladora del Estado, en la Política económica y social.

El fundamento de las exenciones en la legislación mexicana nace en el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el principal fundamento legal de las exenciones, los antecedentes históricos que dieron origen al mismo, se muestra en una obra titulada “Derechos del Pueblo Mexicano a través de sus constituciones”.

El Art 28 de la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes, el mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria” Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2019).

En consecuencia, la ley castigará severamente y la interpretación que se ha hecho a la prohibición de exenciones contenida en nuestra Carta Magna, es en el sentido de que el constituyente lo que pretende es evitar la creación de situaciones de desigualdad en la competencia económica, es decir, crear mediante la sustracción de la obligación tributaria, condiciones que permitan dar un trato de desigualdad que importe ventajas a quienes están situados en la misma condición jurídica, se complementa esta prohibición, con la facultad de llevar a cabo por el Poder Legislativo su regulación en la ley secundaria, de manera que de acuerdo a distintos criterios se pueda justificar la eliminación de la carga tributaria, una primera distinción entre exención y condonación, puesto que la primera deriva de un acto eminentemente legislativo, emanado del

Congreso, en tanto que el segundo es una atribución concedida al Ejecutivo, sin embargo ambas deben de ser de carácter general, para estimarse legales.

Al respecto la SCJN, ha fijado su postura en la siguiente tesis de Jurisprudencia, el establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según se infiere del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto prohíbe las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes, reserva que se confirma por la íntima conexión que la parte transcrita tiene con la fracción IV del artículo 31 constitucional “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”, que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse que si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal, es decir hace referencia a las diversas situaciones que permiten considerar la justificación de una exención, resumiéndolas a cuatro aspectos:

a) Exención de impuestos a los mínimos de existencia, se refiere al caso de dispensar de la obligación tributaria a quien carece de capacidad contributiva.

b) Exenciones que conceden ciertos artículos de leyes especiales que reglamentan un impuesto determinado. Personas que están gravadas por un impuesto especial, se exenta a determinadas personas, que en una descripción general no quedarán comprendidas, (Asociaciones de Beneficencia) Cuando se reconoce que no existe la facultad de gravar a determinadas personas (sedes diplomáticas).

c) Exención de diversos gravámenes a determinada categoría de personas (cooperativas, de nueva creación).

d) Exenciones para los que explotan una concesión.

En todos los casos que se mencionan la exención tributaria, libera a quien se sitúa en el hecho imponible, se justifica en características especiales. En ocasiones la exención se va a justificar con fines fiscales, o extra-fiscales, buscan incentivar determinadas actividades, otorgándoles beneficios, sin embargo, debemos encontrar como constantes las siguientes características.

a) Las exenciones, deben de encontrarse contempladas en la ley.

b) Se deben de otorgar de manera general, y abstracta a todas las personas que se encuentren en situaciones semejantes, atendiendo a su baja capacidad contributiva, incentivar nuevos productos o actividades, para evitar incrementos de precios.

c) Se debe de encontrar una justificación, fiscal o extra fiscal, siempre que no se genere desigualdad, se deben respetar los postulados de proporcionalidad y equidad del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2.4. Definición de Exenciones

Definición de la palabra exenciones de acuerdo a la lengua española viene del latín (Del lat. exemptio-ōnis), efecto de eximir, sin embargo, esta definición es muy genérica será necesario analizar algunas definiciones de los estudiosos en la materia.

“De acuerdo a la definición de Emilio Margain Manautou (1996) la exención en el pago de los tributos o contribuciones se define como aquella figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica” opina que la exención consiste en un privilegio conforme al cual hay una eliminación temporal de materia gravable la cual subsiste mientras exista la disposición legal que la crea y desaparece junto con esa disposición, sin que haya necesidad de tocar el objeto del tributo. Define la exención como una figura jurídica tributaria en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.

Según Giannini,(1957) 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, de la definición anterior, se infiere que la exención de impuestos lato sensu es librar a alguien del pago de un tributo, no obstante tenga la calidad de sujeto pasivo del mismo conforme a lo preceptuado por la ley.”

Algunos tratadistas consideran que las exenciones limitan situaciones jurídicas imponibles en materia gravable, para otros las exenciones son verdades excepciones a la regla general de tributación, para la Suprema Corte de Justicia de la Nación expresan que “*Las exenciones son excepciones a la regla general de causación del impuesto*”.

Las características de las exenciones consiste en que deben estar expresamente establecida en ley y su interpretación debe ser categóricamente estricta, es decir, debe estarse exactamente la los términos en que fue creada la exención, sin ampliarla o restringirla, ni aplicarla por analogía o mayoría de razón, la aplicación de la exención es para el futuro, no se le puede dar efecto retroactivo para favorecer situaciones anteriores, y la exención es temporal porque sólo subsiste mientras no se modifique o suprima la

disposición que la decreta; y personal porque únicamente favorece al sujeto pasivo previsto en esa hipótesis legal.

Las exenciones deben de tener ciertos elementos que las integren para que pueden existir, siempre debe encontrarse perfectamente establecida y regulada por normas jurídicas, se presentan dentro de una relación tributaria, es decir, dentro de aquel vínculo por virtud del cual un sujeto Pasivo denominado causante o contribuyente está obligado a cubrir determinadas prestaciones pecuniarias o en especie a un sujeto activo denominado Fisco; y por la otra, que al derivar de esa relación jurídico-tributaria, las exenciones sólo pueden existir cuando han sido previa y expresamente establecidas en una ley, mediante un proceso legislativo, es decir debe de existir en una norma jurídica, ya que de lo contrario se rompería con el principio de certeza o certidumbre y se daría paso a la arbitrariedad o al favoritismo. En principio la exención como una excepción a la regla, es decir elimina la regla general de causación determinados hechos o situaciones que de otra manera resultarían gravables. La exención constituye un caso de excepción al principio de generalidad. Es una figura jurídica en la que se dejan de gravar situaciones de contribuyentes que se han colocado dentro de las correspondientes hipótesis normativas, o que han llevado a cabo los hechos generadores de algún tributo o contribución. Se trata de personas que, en razón de su actividad, deberían encontrarse gravadas por las leyes fiscales en forma idéntica a como se encuentra gravado el resto de la ciudadanía. Sin embargo, el legislador tributario, por diversas razones elimina del régimen general de causación y mediante ciertas normas jurídicas, algunas situaciones o hechos que de otra forma serían generadores de tributos o contribuciones. La exención tiene como objetivo dar algún beneficio económico a determinados sectores de la población siempre y cuando estas excepciones sean otorgadas de manera general. La

exención o condonación es el hecho de que el gobierno o la ley excluyan de la obligación de pago a los sujetos pasivos del impuesto. También se le denominan a las exenciones como una exoneración tributaria, consiste en una técnica tributaria que puede tener uno de los dos siguientes efectos jurídicos fundamentales: o impide el nacimiento de la obligación tributaria (exención total), o reduce la cuantía del tributo (exención parcial), a través de bonificaciones o deducciones, por ciertos actos, hechos o negocios, o a ciertos sujetos pasivos, al cumplirse un presupuesto de hecho descrito en la norma que, de no existir, implicaría la no excepción del gravamen. Así, se considera exenciones todas aquellas normas tributarias que afectan, o el elemento subjetivo u objetivo del hecho imponible, o los elementos de cuantificación del tributo, sea, en la base imponible (deducciones y reducciones) o en el tipo de gravamen.

La teoría clásica de la exención define las exoneraciones como una dispensa legal de la obligación tributaria, sea como la derogación de la obligación de pago, no obstante producirse el hecho imponible, que es el efecto que producen, sea la excepción de la obligación de contribuir con los gastos públicos a determinados sujetos (exoneración subjetiva), o a determinadas situaciones o hechos (exoneración objetiva). Así, la exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que, en aquellos supuestos expresamente previstos por ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolla su efecto principal: el deber pagar el tributo u obligación tributaria. De tal forma que la estructura de la exoneración tributaria se caracteriza por contener un único mandato manifestado por dos preceptos, primero la sujeción, y de seguido, la exención; de manera que la obligación tributaria nace, pero no es exigible.

2.5. Clasificación de las Exenciones

Para el distinguido tratadista y profesor universitario Emilio Margain Manautou (1996), en su obra *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, clasifica las exenciones de la siguiente manera:

a) **Objetivas y subjetivas.** Las primeras se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen (artículos de primera necesidad para la subsistencia del hombre); las segundas son las que se establecen en función de la persona (autores por las regalías que perciben o de los diplomáticos extranjeros). Por lo tanto se puede decir que las exenciones de carácter objetiva son aquellos que se establecen en función de ciertas cualidades y características de la actividad económica que se desea beneficiar, dentro de esta categoría encontramos todas aquellas exenciones y subsidios basados en elementos objetivos, como pueden ser los estímulos e incentivos otorgados a quienes promuevan el desarrollo industrial y la generación de fuentes de trabajo en áreas geográficas de industrialización prioritaria. Las exenciones carácter subjetivo son aquellos que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del sujeto beneficiado. Tal es el caso, de las exenciones a las instituciones educativas, asistenciales, deportivas o culturales. En estas hipótesis, para el otorgamiento del beneficio fiscal, la ley toma en cuenta las principales características o cualidades del sujeto, es decir, de la institución, y considera conveniente que al tratarse de entidades no lucrativas y destinadas al fomento y a la atención de actividades socialmente necesarias, debe eximirseles de la regla general de causación.

b) **Permanentes y transitorias.** Las primeras subsisten hasta en tanto no sea reformada la ley que las concede; las segundas son las que se establecen para gozarse

por un lapso determinado. Como ejemplo de exenciones permanente es la exención de ISR para los trabajadores que reciben un salario mínimo general esta exención se ha mantenido durante muchos años y se estima que permanecerá en vigor indefinidamente mientras no lo cambien los legisladores. Las exenciones transitorias son aquellas en las que el propio ordenamiento legal que los establece señala de antemano el tiempo durante el cual estarán en vigor, en estos casos, el beneficiario sabe de antemano y a ciencia cierta cuánto tiempo va a disfrutar del beneficio económico, tal fue el caso de los diversos subsidios contemplados en la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, la que de manera específica asignaba períodos de cinco, diez y quince años de duración a los distintos tipos de incentivos fiscales que contenía.

c) Absolutas y relativas: Las primeras liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva y de las obligaciones fiscales formales; las segundas liberan únicamente al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva, por lo tanto, deberán cumplirse las obligaciones fiscales formales. Las exenciones por regla general son absolutas porque en términos generales, solamente representan para su beneficiario una eliminación total de las cargas económicas, sino también la supresión de las llamadas obligaciones fiscales secundarias, como inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar libros y registros contables, presentar declaraciones de impuestos, entre otros.

d) Secundarias: Están concedidas en leyes secundarias sean federales o de los estados. Todas las exenciones que no están establecidas en nuestra constitución y que necesita auxiliarse de otras leyes para poder establecerlas y regularlas.

e) Económicas: Son aquellas que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país. El Estado concede a las actividades productivas de los particulares, con el fin de fomentar actividades, o fines especiales y estratégicos.

f) Distributivas: Son las que se crean con la finalidad de distribuir más equitativamente la carga tributaria, en observancia del principio de justicia, con el objeto de evitar injusticias tributarias en que pueden incurrirse a personas carentes de capacidad contributiva.

g) Con fines sociales: Son las que se otorgan para fomentar el desarrollo cultural de la población.

Otra clasificación de las exenciones se encuentra en la Doctrina, y se clasifica en dos, la primera como subjetiva, objetiva y mixta y la segunda en simples y complejas, las exenciones subjetivas, objetivas y mixtas se ha estimado que la tipología más importante de los beneficios fiscales, y más concretamente las exoneraciones tributarias, atienden al carácter subjetivo, objetivo o mixto de las mismas (Martínez 1985).

Así, por exención subjetiva debe entenderse la que atiende a la condición del contribuyente, sea, la que se otorga a ciertas o determinadas categorías de personas, no obstante encontrarse en los supuestos fácticos de la imposición en la relación definida por la ley para que esa obligación pudiera producirse a cargo de ellas. Por exención objetiva, se atiende a los supuestos en que el beneficio fiscal se otorga en virtud de alguno de los aspectos del hecho sujeto, en su vertiente objetiva; esto es, o a su elemento temporal, esto es por un plazo determinado, o a su elemento espacial (jurisdicción o territorio), o atendiendo a la faceta material del hecho imponible. También puede establecerse considerando el aspecto cuantitativo del supuesto gravado, han sido

definidas de la siguiente manera: se inscriben en supuestos de sujeción a gravamen y se establecen en consideraciones a objetivos socio-económicos que así se propician o estimulan al servicio de la política económica general; constituyen pues, una excepción al régimen general del respectivo tributo, que opera como instrumento al servicio de fines de utilidad pública o de interés colectivo no subjetivo.

La doctrina califica un supuesto más dentro de esta categoría, la exención mixta, que se integran de una forma combinada de elementos de las anteriores, de manera que participan de la exención objetiva, en tanto exoneran de la carga tributaria a determinados hechos, actividades y/o situaciones; y de la exención subjetiva, si opera respecto de determinados sujetos. Es decir, se trata de exenciones que precisan de un dato subjetivo para su determinación, pero que no es suficiente para la aplicación de la norma de protección fiscal, si no va acompañada del cumplimiento de requisitos objetivos. En otros términos, se trata de exenciones que operan respecto de ciertas actividades de unos sujetos determinados, con lo cual se combinan los elementos estructurales de las anteriores categorías.

Las exenciones simples y complejas es una modalidad del hecho generador atendiendo al hecho exento, las exenciones pueden ser de dos tipos: con presupuesto de hecho simple; o con presupuesto de hecho complejo. Las exenciones con presupuesto de hecho simple se caracterizan porque su nacimiento se da cuando se realizan determinadas circunstancias objetivas o subjetivas que el legislador considera como dignas de un trato favorable: así, en un impuesto cuyo hecho generador es la obtención de renta mediante la realización de una actividad lucrativa, la norma de exención "escoge" algunos de los sujetos que realizan dicha actividad y los exonera o, bien, escoge algunas actividades lucrativas (digamos, las turísticas) y las exonera.

Las segundas exenciones con presupuesto de hecho complejo, además de identificar determinados supuestos del hecho generador que dan lugar a la exención, prevén un hecho externo al hecho generador, llamado por la doctrina hecho legitimador. Así, la exención es el resultado de la suma del supuesto previsto en el hecho generador y el hecho legitimador.

Las exenciones cuyo presupuesto de hecho no está constituido por un solo hecho, el propio hecho imponible del tributo, sino por la conjunción de éste con otro distinto, ajeno a él, que aparece como hecho legitimador o justificativo de la exención, y en el cual se condensan los principios de justicia, los fines de política económica o, en general, las necesidades sociales a cubrir, que fundamentan la exención. La ley, tipificaría la conexión entre esos dos hechos y le atribuiría como consecuencia jurídica la exención, de forma que ésta sólo podría producirse como resultado global de ambos.

2.6. Distinción de las Exenciones y de los Subsidios

La exención se caracteriza no sólo por constituir una excepción a la regla general de causación, sino porque además proporciona a sus beneficiarios la eliminación total de la carga o gravamen económico que pudiera derivarse de los tributos de cuyo pago se les está exceptuando. Así, las exenciones que por razones de equidad o de conveniencia se otorgan a quienes solamente perciben el salario mínimo, sindicatos, a las instituciones educativas, entre otras, a estas personas y entidades no sólo se les exceptúa de la regla general de causación, sino que el beneficio económico que tal excepción trae aparejado, implica además el no tener que pagar cantidad alguna por concepto de los tributos o contribuciones que quedan comprendidas dentro de las propias exenciones.

El subsidio en realidad viene a ser una variante de la exención, en el subsidio esa eliminación es solamente parcial. En cambio, en el caso de los subsidios, la eliminación de la regla general de causación es solamente parcial es decir reduce la carga tributaria pero no se elimina en su totalidad. El subsidio en realidad viene a ser una variante de la exención, que se podría explicar diciendo que, mientras en la exención tiene lugar una eliminación total de la regla general de causación de los tributos, en el subsidio esa eliminación es solamente parcial, Arrijoja (1982).

Las razones que existen tanto para las exenciones como los subsidios son las mismas ya que ambos tienen como objetivo exonerar parcial o totalmente una obligación. Así, los principales que han sido establecidos por razones de política económica han consistido en meras reducciones de impuestos. El origen de los subsidios también se encuentra en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y es una herramienta con la que el Estado puede regular la actividad económica. Son coincidentes con las exenciones en la medida que constituyen modalidades que alientan determinadas actividades impulsando el desarrollo de factores que se denominan prioritarios por la importancia que representan, se regulan en la ley a manera de estímulos a determinada actividad, y por ello se puede decir que las razones que las justifican se comparte en las mismas que son aplicables a las exenciones.

Tabla 2.1

Diferencias de las Exenciones y los Subsidios

Exenciones	Subsidios
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Constituye una excepción a la regla general de causación Total. ➤ Proporciona a sus beneficiarios la eliminación total de la carga o del gravamen económico. ➤ Se les exceptúa del pago. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Constituye una excepción a la regla general de causación Parcial. ➤ Se reduce la carga tributaria, pero no se elimina. ➤ Son variantes de las exenciones.

Fuente y elaboración propia

2.7. Razones de las Exenciones

Para Arrijoja (1982), considera que las razones de las exenciones consisten en los motivos o hechos que el legislador fue motivado, por el cual el sujeto activo le da el beneficio de la exención al sujeto pasivo de la relación tributaria, sin embargo, el legislador durante muchos años ha otorgado esas exenciones a diferentes sectores o a diferentes sujetos motivo por alguna de estas razones divididas básicamente en razones de equidad, razones de conveniencia y razones de política económica.

Para Las razones de equidad, consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, opera como un instrumento de justicia social y distributiva es decir cada sujeto pasivo de la relación tributaria debe de contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, esta razón va vinculada con el principio de proporcionalidad es decir quienes más ganan deben pagar cualitativa o proporcionalmente, una mayor cantidad de impuestos que quienes menos ganan.

Es decir, este principio de equidad también surge efectos para aquellos sujetos que su situación económica equivalen al mínimo de o de subsistencia y para las cuales el tener que pagar tributos las colocaría en una posición de absoluta desigualdad en relación con el resto de los contribuyentes, ya que, para ellas, el pagar algún impuesto les significaría obtener un ingreso, en términos netos, inferior al mínimo de subsistencia. La legislación fiscal mexicana ha declarado exentas de impuesto, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, a todas aquellas personas que perciben el salario mínimo, ya que, de no ser así, la carga tributaria implicaría que su ingreso real resultara inferior a lo que Suprema corte de Justicia considera como el mínimo de subsistencia.

El legislador busca mediante este razonamiento mantener un principio general de equidad, reconociendo la situación de desigualdad en la que se encuentran las personas que exclusivamente perciben en un salario mínimo. Es decir, la exención como un instrumento de justicia social y distributiva. El ejemplo de una exención de justicia social distributiva, el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

“Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos: Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral, que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.” Ley del Impuesto sobre la Renta (Diciembre 2013).”

Las razones de conveniencia son aquellas en donde el estado protege y estimula ciertas agrupaciones por lo general aquellas que llevan tareas de fines colectivos y en ocasiones no lucrativos, a fin de darles oportunidad de destinar la totalidad de su recurso al desarrollo de esas tareas que el propio gobierno le ha parecido conveniente fomentar.

Las exenciones que contempla la Legislación Fiscal, se encuentra que se ha eliminado de la regla general de causación a determinados organismos, instituciones y agrupaciones que, dado el papel que desempeñan dentro de la vida social, se ha ponderado conveniente no sujetarlas a cargas tributarias. Tal es el caso de los partidos políticos, de los sindicatos, las sociedades cooperativas, de las instituciones educativas, asistenciales, científicas, deportivas y culturales, así como de otras similares. Se trata de organismos no lucrativos que llevan a cabo tareas de evidente beneficio colectivo que el Estado debe proteger y estimular.

Ejemplo de razones de conveniencia se encuentra en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

“Artículo 79. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

I. Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.

II. Asociaciones patronales.

III. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.

IV. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.

V. Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.

VI. Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de esta Ley, que tengan como beneficiarios a personas, sectores, y regiones de escasos, entre otros.” Ley del Impuesto sobre la Renta (Diciembre 2013).”

Las razones de política económica son las que el gobierno fomenta a las actividades industriales mediante exenciones, creando los paquetes de estímulos fiscales, encaminados a fomentar las actividades industriales, como el establecimiento de industrias nuevas y necesarias, la exportación de bienes de consumo, la generación creciente de empleos etc. Este fenómeno sucedió a partir del año 1953 en el que entró en vigor la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, y hasta la fecha, ha prevalecido en el país todo un régimen jurídico de exenciones y subsidios encaminado a

fomentar y desarrollar diversos aspectos del proceso de industrialización, en esa época la nación vivía la transición de una sociedad agrícola a pretender migrar a una sociedad industrializada y de consumo, para países en vías de desarrollo en donde se demanda una gran cantidad de esfuerzos, inversiones y sacrificios Económicos.

Los legisladores han propiciaron la creación de los llamados paquetes de estímulos fiscales, encaminados a fomentar las actividades industriales mediante exenciones. El objetivo es el establecimiento de industrias nuevas y necesarias, la exportación de bienes de consumo y artículos manufacturados, la inversión en bienes de capital, la creación de empresas en las áreas geográficas de menor desarrollo económico relativo, la generación creciente de empleos y otros de naturaleza similar.

Todas esas exenciones, que por su volumen y su importancia representan para el Fisco un importante sacrificio económico que afecta la realización de programas sociales, y para los industriales un indiscutible beneficio económico, han estado inspiradas en una sola razón: la política económica del Estado encaminado a promover y consolidar el desarrollo industrial del país, Arrijoa (1984).

2.8. Exenciones del Impuesto Sobre la Renta en México

El Impuesto Sobre la Renta, es un impuesto directo sobre las ganancias obtenidas en el ejercicio, siendo las ganancias la diferencia entre los ingresos y las deducciones autorizadas o por el aumento al patrimonio cualquiera que sea su actividad económica realizada, dentro del territorio o fuera de él.

En México las personas físicas y morales que realizan actividades económicas están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, se le denomina personas físicas, al individuo con capacidad para contraer obligaciones y ejercer derechos y persona moral a

una agrupación de personas que se unen con un fin determinado, por ejemplo, una sociedad mercantil, una asociación civil.”

Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. 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. Ley de Impuesto Sobre la Renta (2013).”

El objeto imponible del Impuesto Sobre Renta en México es el “obtener un ingreso” por cualquiera de las siguientes causas: premios, intereses, servicio subordinado, actividades profesionales, Arrendamiento, Dividendos y Ganancias repartidas, Enajenación Bienes.

El ISR es uno de los principales tributos, es un impuesto que grava el ingreso de las personas y de las empresas, no es transferible y, por su carácter progresivo (a mayor ingreso mayor tasa), es más equitativo que muchos de los otros impuestos. Mayores ingresos públicos, bien orientados a la construcción de un Estado de bienestar y a fortalecer la infraestructura básica del país, se traducen en más gasto que, a su vez, se traduce en mayor demanda de todo tipo de bienes y de servicios que los particulares producen.

La exención de impuesto se genera al darse las situaciones jurídicas o, de hecho, que la ley prevea como condición para que nazca, el derecho a la exención nace al darse las circunstancias que la ley prevea; luego no puede hacerse valer contra contribuciones que se produjeron antes de la existencia de las condiciones legales aludidas. Las exenciones fiscales sólo deben cumplir con el principio de legalidad material, ya que,

mediante Decreto, el Ejecutivo Federal podrá otorgar las mismas, de acuerdo al artículo 39 del Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales

Las resoluciones que conforme a este Artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los Beneficiados, Código Fiscal de la Federación (2018).”

Un ejemplo de este beneficio fue la exención de ISR de pagos provisionales de septiembre a diciembre del 2017 para los estados afectados según lo establecido en el decreto publicado el 02 de octubre del 2017, entre otros que señalan en el mismo.

Las creaciones de leyes fiscales en México inician en la Cámara de Diputados, el Poder Legislativo mexicano, es el órgano responsable, a través del procedimiento legislativo, de producir las normas legales que expresan la voluntad del pueblo mexicano y que se constituyen, en razón de su origen y procedimiento de elaboración, en las normas primordiales del ordenamiento jurídico mexicano, únicamente sometidas a la Constitución. A excepción de lo que establece el artículo 39 del código fiscal de la federación todas las leyes fiscales deben ser aprobadas en el congreso de la unión, representada por la cámara de diputados y de senadores, al igual que los impuestos, las

exenciones son creadas, revisadas y promulgadas, con el mismo procedimiento que se establece en el proceso de elaboración de una Ley.

Uno mínimos anuales, correspondientes al área geográfica del contribuyente; y personas de los sectores más favorecidos de exenciones en el impuesto sobre la renta es el sector agropecuario, constituido por el régimen de actividades, agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, la exención del Impuesto Sobre la Renta de los productores cuyos ingresos no excedan los 40 salarios morales del sector, cuando sus ingresos no excedan los 200 salarios mínimos anuales.

“El artículo 74 de la LISR (Ley del Impuesto sobre la Renta), fracción III del cuarto párrafo establece:

Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 20 veces el salario mínimo general, elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general, elevado al año. En el caso de las personas físicas, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley. Ley de Impuesto Sobre la Renta (2013), párrafo reformado DOF 18-11-15.”

En este supuesto existe una excepción a la regla de manera parcial, es decir si se encuentra en este supuesto la ley le concede una exención, sin embargo, existe también los sujetos que no son contribuyentes a la ley del impuesto como por ejemplo las personas morales con fines no lucrativos que se encuentran establecidas en el artículo 79 de la LISR (Ley del Impuesto sobre la Renta 2013 Reformada 30-11-2016).

En el caso de las personas físicas la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en el artículo 93, XXIX fracciones, en cada una de ellas se encontró que existen exenciones totales o parcialmente del impuesto e incluso señala que persona no son sujetas de él en las cuales algunas de las exenciones se refieren a las prestaciones distintas del salario

que reciban los trabajadores del salario mínimo general, tratándose de los demás trabajadores el 50% de remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario, gratificaciones anuales, primas vacacionales y dominicales, indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades. Jubilaciones y pensiones, indemnizaciones, reembolsos de gastos médicos, funerarios, entre otros, siempre y cuando se cumplan los límites establecidos en sus propias leyes fiscales y laborales o contratos de trabajo.

Algunas otras exenciones que establece el artículo 93, se derivan de la enajenación de la casa habitación, siempre y cuando se haga ante notario y no exceda de setecientas mil unidades de inversión, en pesos mexicanos aproximadamente, es un valor de cuatro millones cuatrocientos mil pesos, y con un periodo mayor a tres años en cada operación, así como la enajenación de los bienes muebles de las personas físicas, distintas de las acciones, partes sociales, títulos del valor, la diferencia entre el total de la enajenación y el costo comprobado de la adquisición, no exceda tres veces el salario mínimo general al área geográfica del contribuyente elevado al año.

En la fracción XX señala exento los intereses, de acuerdo a lo establecido en la misma fracción, así como los reembolsos de aseguradoras siempre y cuando se cumplan lo establecido en la fracción XXI, en la fracción XXII, están exentas los que se reciban por herencia o legado, en los siguientes incisos se encuentran exentos los donativos, los premios por motivos de concurso científico, artístico o literario, entre otros.

3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE HERENCIAS O LEGADOS

3.1. Principales diferencias entre Legado y Herencia

El Código Civil Federal señala en su artículo 1281, el significado de herencia, que es propiamente la sucesión en todos los bienes del difunto y en todos sus derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte. En otras palabras, es el transmitir todos los bienes de una persona fallecida (incluyendo las obligaciones y derechos que se tengan sobre los mismos). El numeral 1392 del Código Civil Federal, no proporciona una definición tal cual de legado; pero, fija que puede consistir en la prestación de la cosa o en la de algún hecho o servicio. Es decir que se adquiere un bien concreto sin responder del pasivo. Dicha legislación no hace una distinción clara; a pesar de ello, indica que cuando una herencia (en su totalidad) sea distribuida en legados, los legatarios son considerados herederos. De lo anterior se puede determinar que legado es una porción de la herencia.

“Código Civil Federal

Artículo 1281.- Herencia es la sucesión en todos los bienes del difunto y en todos sus derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte., los legatarios se regirán por las mismas normas que los herederos.

Artículo 1392.- El legado puede consistir en la prestación de la cosa o en la de algún hecho o servicio.

Artículo 1391.- Cuando no haya disposiciones especiales.
Código Civil Federal (Julio 2019).”

A su vez el mismo Código Civil Federal nos hace la distinción y posibles diferencias entre ambos términos; por ejemplo, el heredero es aquel que adquiere a título universal y responde de las cargas de la herencia hasta donde alcance la cuantía de los bienes que herede y tiene derecho sobre la masa hereditaria pero no puede disponer de las cosas que forman la sucesión, y puede repudiarla.

Mientras que el legatario adquiere a título particular y no tiene más cargas que las que expresamente le impongan, sin perjuicio de su responsabilidad subsidiaria con los herederos, además de adquirir derecho al legado puro y simple desde el momento de la muerte del testador, sin que pueda ser rechazado en su totalidad o en parte.

Las principales diferencias entre el legado y la herencia son:

En una herencia, el heredero sucede al difunto en la titularidad de sus bienes, pero también de sus deudas, y adquiere todos los derechos y obligaciones que no se extingan con la muerte del individuo, mientras que, en un legado, el legatario adquiere bienes concretos, pero sin responder del pasivo de la herencia.

La herencia siempre se produce forzosamente a la muerte de un individuo, de formas que a falta de testamento donde se indiquen los herederos, se aplicará la ley; mientras que el legado sólo se produce por voluntad del testador. El heredero tiene responsabilidad a título universal, tanto en los bienes como en las deudas, y responde de estas últimas ilimitadamente e incluso con sus propios bienes, mientras que el legatario no responde de las deudas de la herencia, excepto en los casos especiales en que se le atribuya alguna carga concreta o se distribuya toda la herencia en legados.

Otra diferencia entre el legado y la herencia es que el heredero puede serlo por voluntad del fallecido o por Ley, mientras que el legatario sólo puede provenir de la voluntad del causante y queda establecida por testamento.

Una herencia se acepta, pero también se puede rechazar, en cambio el legado se adquiere sin previa aceptación, siendo los herederos o el albacea quien le entregue el legado a su dueño.

En cuanto a los legados hay que decir que como se ha comentado cuando una persona fallece puede dejar uno o varios bienes determinados a una persona en

particular, pero deben de separarse de la herencia, ya que no pueden repartirse entre los herederos.

3.2. Análisis del Artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta F XXII

El artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la fracción XXII establece que están exentos del Impuesto Sobre la Renta las herencias y legados, la cual será la materia de estudio y propuesta de tesis, gravar el impuesto sobre la renta a la herencia, según capacidad tributaria.

En México no se paga el Impuesto Sobre la Renta por la obtención de Herencias o Legados, según lo establecido en el artículo 93 F XXII de la Ley, siempre y cuando se informe mediante declaración anual mediante los datos informativos que se encuentran en el llenado de la declaración del impuesto sobre la renta, el heredero sea contribuyente o no deberá de informar a la autoridad mediante la declaración anual sobre aquellas herencias o legados que se reciban que en lo individual o en conjunto rebase de 600,000.00, en caso de que el contribuyente no lo informe en la declaración anual, la autoridad puede cobrar dichos ingresos como omisión de ingresos no declarados y asimilarlo a una evasión fiscal.

“Ley del Impuesto Sobre la Renta
Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:
XXII. Los que se reciban por herencia o legado. Ley del Impuesto sobre la Renta (Diciembre 2013).”

Para poder proponer este impuesto realice una investigación de los países donde actualmente se recauda por dicho impuesto, estudiando el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y como lo determinan en Estados Unidos, Chile y Reino Unido.

En el Reino Unido existe desde 1986 y se aplica sobre herencias superiores a 325.000 libras esterlinas, convertidas a pesos mexicanos a un tipo de cambio de 27.70 aproximadamente está exento hasta \$9,002,500 millones de pesos mexicanos, también se aplican otras exenciones y su tasa es, en general, de 40% pero puede ser menor en ciertos casos.

En Estados Unidos, en cambio, la tasa máxima es de un máximo de 35%, y se aplica sólo a herencias en que el patrimonio global sobrepasa los 11,400,000 millones de dólares con un tipo de cambio de 20 pesos por cada dólar, convertido a pesos mexicanos hasta \$228,000,000 millones de pesos mexicanos, con esto se pretende que el impuesto lo pague quien realmente obtiene un ingreso considerable por la herencia.

En materia de derecho sucesorio, y que impactan en el pago de impuesto a las herencias, en la mayoría de las jurisdicciones del *Common Law*, el derecho sucesorio, cuando no existe testamento, sigue el modelo del derecho común (civil) de la ascendencia. Por tanto, la propiedad hereditaria se transmite, en el siguiente orden: cónyuge, hijos, descendientes de los hijos, padres, hermanos y descendientes de los hermanos. En el *Common Law*, a diferencia de lo ocurrido en el derecho civilista o continental que nos rige, habiendo testamento válido, no se aplican las llamadas asignaciones forzosas (*forced heirship*). Lo anterior, por cuanto las normas de sucesión intestada operan de forma supletoria de la voluntad del causante cuando éste no ejerció su derecho para disponer de su patrimonio en un testamento. En Inglaterra, si la persona que muere no tiene herederos identificables, su patrimonio generalmente se asigna legalmente a la Corona.

3.3. Impuesto a la Herencia en Chile

El Impuesto a la Herencia se aplica sobre el valor de cada asignación (base imponible), determinado a la fecha de muerte del causante, de acuerdo a reglas de valoración de bienes. El Impuesto a las Herencias se encuentra establecido en la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Los bienes de una persona fallecida se reparten entre sus herederos según las normas del Código Civil, relativas a la sucesión testada o intestada según si el causante ha dejado o no, testamento. El impuesto se aplica sobre el valor líquido de cada asignación o donación, de acuerdo con una escala progresiva señalada en la Ley N° 16.2713. Es decir, entre más lejano sea el parentesco de la persona que hereda bienes de alguien que ha fallecido, mayor será el Impuesto a la Herencia; y como se trata de un impuesto progresivo, la tasa que se aplique sobre el valor líquido de cada asignación o donación dependerá de la cuantía de la misma. De esta forma, mientras más alto sea el valor de la asignación, mayor será la tasa, y viceversa.

a) Sujeto del impuesto: Persona que Hereda o Recibe

b) Base imponible: El impuesto se aplica sobre el valor de cada asignación, determinado, a la fecha del fallecimiento del causante, de acuerdo a las reglas de valoración de bienes que establecen los artículos 46, 46 bis y 47, de la Ley N° 16.271.

c) Tasa: Sobre el valor líquido de la asignación, afecto a impuesto, se aplica la escala progresiva de impuesto que establece el artículo 2 de la Ley N° 16.271, contenida en la tabla siguiente.

Tabla 2

Tabla de tramos afectos a Impuesto a la Herencia y tasas aplicables en Unidades Tributarias Mensuales (UTM) Desde Hasta Tasa Deducción Fija.

0,1 UTM	960 UTM	1%	de 0 UTM
960,01 UTM	1920 UTM	2,5%	14,4 UTM
1920,01 UTM	3840 UTM	5%	62,4 UTM
3840,01 UTM	5760 UTM	7,5%	158,4 UTM
5760,01 UTM	7680 UTM	10%	302,4 UTM
7680,01 UTM	9600 UTM	15%	686,4 UTM
9600,01 UTM	14440 UTM	20%	1166,4 UTM
14440,01 UTM	Y MAS	25%	1886,4 UTM

Fuente: Propia

En el artículo 2° de la Ley N° 16.271 establece cuales son las deducciones autorizadas, consistentes generalmente en gastos de última enfermedad y de entierro; costas de la sucesión, partición, honorarios de albacea y partidores, la Unidad Tributaria Anual (UTA) que se debe aplicar para los fines del cálculo, es aquella vigente al momento del fallecimiento del causante o de la "insinuación" de la donación o sobre el valor resultante de la aplicación de la tabla anterior, procede un recargo del 20%, en caso que el asignatario tenga con el causante un parentesco colateral de segundo, tercero o cuarto grado, y de un 40% si el parentesco es más lejano o no existe parentesco alguno. El siguiente es el recargo aplicable según grado de parentesco entre causante y heredero o asignatario según la relación con el causante: Cónyuge, ascendientes, hijos y descendientes de ellos: 0% Hermanos, medios hermanos, sobrinos, tíos, sobrinos nietos, primos y tíos abuelos. (2°, 3° y 4° parentesco colateral): 20%, parentesco más lejano o sin parentesco alguno: 40%. Cuando se trata de herederos, se determina su cuota según el porcentaje que representen los derechos de cada uno sobre el valor del acervo líquido partible, afecto a impuesto. En cambio, tratándose de legatarios, estos se registran de acuerdo al valor del bien o bienes que conforman el legado. Finalmente, sobre el valor

líquido de la asignación, afecto a impuesto, se aplica la escala progresiva de impuesto ya señalado. Este impuesto se paga al momento de realizar la tramitación de la posesión efectivamente el Registro Civil, según la Ley N° 19.903, que modificó el procedimiento del Impuesto a las Herencias y Donaciones desde el 12 de abril de 2004.

El procedimiento para el pago del impuesto depende de si la persona fallecida dejó o no, un testamento, en caso afirmativo, se denomina "herencia testada" y los herederos deben recurrir obligatoriamente a un abogado para que esté presente un escrito ante un tribunal civil, en el que se incluya la totalidad de la masa hereditaria (bienes) y los pasivos, junto con el listado de los asignatarios forzosos (herederos). Es decir, en las herencias con testamento previo donde existan diferencias entre los herederos o en relación a los bienes, o bien en herencias abiertas en el extranjero, se tramitan en los Juzgados de Letras para la declaración y pago del impuesto.

En caso de que no exista un testamento, los herederos deben realizar una solicitud de Posesión efectiva en el Registro Civil, sin la necesidad de que un abogado realice este trámite, con el correspondiente certificado, los solicitantes deben acudir a una oficina recaudadora del impuesto, con la información de los herederos emitida por el Registro Civil y la información que respalde la propiedad del fallecido sobre los bienes heredables, en caso que proceda la autoridad emitirá el certificado de pago o de exención del impuesto, según sea el caso. Si corresponde al pago de impuesto, este se realiza en la Tesorería o en cualquier banco. De esta forma, las herencias sin testamento deben tramitar su posesión efectiva en el Registro Civil, y realizar la declaración y pago del impuesto. En ambos casos, solo una vez pagado el impuesto es posible traspasar a nombre de la "sucesión" los bienes heredados. El impuesto debe declararse y pagarse,

dentro del plazo de dos años desde la fecha en que se difiere la asignación (artículo 50 de la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones).

3.4. Impuesto a la herencia en los Estados Unidos de América

El impuesto federal al "patrimonio" (*federal estate tax*), o impuesto federal a la herencia, se aplica con ocasión de la transferencia de los bienes de una persona a sus herederos y beneficiarios después de su muerte. El patrimonio de todo ciudadano de los Estados Unidos de América está sujeto a este impuesto, pero finalmente solo muy pocas herencias lo pagan, pues el Código Tributario (*Internal Revenue Code*) otorga a cada ciudadano un "cupón" (exención). Además, existen impuestos estatales a la herencia, con distintas regulaciones con el impuesto federal, dependiendo de la legislación de cada estado.

A) Sujetos: Todos los ciudadanos de los EE.UU., los que se radican de manera permanente en los EE.UU. (o que permanezcan por más de 180 días al año en el país), todos los no ciudadanos que no están radicados permanentemente en los EE.UU. pero que tienen propiedades y/o negocios en el país al momento de fallecer. A los ciudadanos y las personas que residen permanentemente en EE.UU. se le aplica el impuesto a la herencia sobre todo su patrimonio, para el cálculo del mismo, incluyendo aquella parte del patrimonio que se encuentre en el extranjero.

B) Tasa o tarifa: El impuesto federal a la herencia tiene una tasa máxima de 35%, sin embargo, la tasa efectiva del impuesto depende de muchas variables, incluyendo el valor de los activos heredados, al igual que la ubicación geográfica de la propiedad al momento de fallecer su dueño. El total del impuesto adeudado se determina sumando los valores justos de mercado (*fair Market values*) de todos los activos del causante a la

o regalos imposables que haya efectuado el causante a los herederos en vida, (realizadas desde 1977) y se calcula el impuesto fecha de su muerte, aunque el ejecutor de su patrimonio se puede reservar el derecho de valorizar el patrimonio en una fecha alternativa. El total de los bienes constituye el Patrimonio Bruto (*Gross Estate*), e incluye dinero en efectivo y valores, bienes raíces, seguros, fideicomisos, anualidades, intereses comerciales y otros activos, una vez determinado el Patrimonio Bruto, se permite efectuar ciertas deducciones (y, en circunstancias especiales, reducciones de valor) para llegar al Patrimonio Gravable (*Taxable Estate*).

Estas deducciones pueden incluir hipotecas y otras deudas, gastos de administración de bienes, bienes que pasan al cónyuge sobreviviente y a organizaciones benéficas calificadas. El valor de algunos intereses comerciales o fincas operativas puede reducirse para las propiedades que califican. El cálculo anterior lleva a la cantidad neta, a la que se agrega el monto de las donaciones a pagar.

Respecto a las deducciones que se aplican antes de calcular el impuesto a la herencia, los extranjeros que no residen de manera permanente en los EE.UU. deben primeramente haber dado una constancia contable del patrimonio total del causante. Para los residentes permanentes (sean ciudadanos o no), después de efectuadas las deducciones, se aplica la tasa del 35% a todo el patrimonio ubicado en los EE.UU. En este caso, el impuesto solo se aplica si el patrimonio global excede un determinado monto, que ha ido aumentando progresivamente, especialmente en los últimos años. Por tanto, si bien la mayoría de las herencias son relativamente simples (efectivo, valores negociados públicamente, pequeñas cantidades de otros activos de fácil valoración y sin deducciones o elecciones especiales, o en caso propiedad de propiedad conjunta) y no requieren la presentación de una declaración del impuesto a la herencia, sí lo requieren

los patrimonios cuyos activos brutos combinados y donaciones anteriores gravables son superiores.

Tabla 3

Tabla de Patrimonio Gravable(Taxable Estate)

\$1.500.000 dólares para causantes fallecidos en 2004 y 2005
\$2.000.000 dólares en 2006 y 2008
\$3.500.000 dólares en 2009
\$5.000.000 o más dólares en 2010 y 2011 (hay reglas especiales para fallecimiento de difuntos en 2010)
\$5.120.000 dólares en 2012
\$5.250.000 dólares en 2013
\$5.340.000 dólares en 2014
\$5.430.000 dólares en 2015
\$5.450.000 dólares en 2016
\$5.490.000 dólares en 2017
\$11.180.000 dólares en 2018
\$11.400.000 dólares en 2019

Tabla propia

En el año 2019 el cupón exento de la masa hereditaria es de \$11,4 millones de dólares convertido a pesos mexicanos a un tipo de cambio de 20 pesos da un total exento de 228 millones de pesos, esto significa que los ingresos que reciban por herencia menor a esos dólares no generan los impuestos federales sobre la Herencia, aquellos que rebasan el importe si deben de pagar el impuesto.

C) Fecha de pago: La persona representante del patrimonio es personalmente responsable del pago oportuno y completo del impuesto, lo que implica una obligación legal de preparar, documentar y presentar la declaración, pagando el impuesto. Esta declaración se tiene que presentar durante los primeros 9 meses después del fallecimiento. De no hacerlo, el Gobierno Federal puede decomisar las propiedades del patrimonio del causante y también las propiedades del representante, sin necesidad de

una orden judicial, ya sea para autorizar dicho decomiso o embargo, ni para ejecutarlos y aplicar el precio obtenido como pago de la deuda del impuesto de la herencia.

3.5. El impuesto a la herencia en el Reino Unido

En el Reino Unido, el impuesto a la herencia (*Inheritance Tax*) se encuentra vigente Desde el 18 de marzo de 1986, y reemplazó al Impuesto de Transferencia de Capital (*Capital Transfer Tax*).

Es un impuesto al patrimonio (masa hereditaria) dejado por quien fallece, la persona que administra el patrimonio, llamado "ejecutor" (o albacea), en caso de existir testamento, los herederos o beneficiarios, normalmente no pagan impuestos sobre las cosas (bienes físicos) que heredan. Sin embargo, es posible que tengan que pagar los impuestos relacionados, como ocurriría si obtuvieran ingresos de una casa que les ha sido heredada por testamento. La tasa del impuesto a la herencia es estándar, de 40%, pero que solo se cobra en la parte del patrimonio que excede del mínimo de 325.000 libras esterlinas. El patrimonio puede ser gravado con una tasa reducida del 36% sobre algunos activos, si es que el causante deja en su testamento un 10% o más del valor neto del mismo, para caridad. Tratándose de regalos dados en vida, esto pueden ser gravados después del fallecimiento, siempre que el o los regalos excedan de 325.000 libras esterlinas y que el causante haya fallecido dentro de un plazo de 7 años desde la fecha del regalo. De este modo, si el regalo fue realizado en los últimos 3 años, se aplica la tasa del 40%; si fue entre el año 3 y 4, la tasa es del 32%; si fue entre el año 4 y 5, es del 24%; entre el año 5 y 6, de 15%; entre el año 6 y 7, del 8%; y pasados los 7 años, queda exento.

Dependiendo de cuándo se dio el regalo, el "*taper relief*" podría significar que el impuesto a la herencia cobrado sea inferior al 40%. Otros recursos, como el "*business*

relief", permiten que algunos activos se transfieran sin impuestos a la herencia o con una tasa reducida. Por último, existe un "*Agricultural Relief*" si el patrimonio hereditario incluye una granja o un bosque. Este impuesto no se aplica a patrimonios hereditarios de hasta 325.000 libras esterlinas o bien, si el causante deja todo a su cónyuge o pareja civil, a una organización benéfica o aun club deportivo amateur de la comunidad. Pero, aunque el valor del patrimonio sea inferior al umbral señalado, aún debe ser informado a la autoridad tributaria (*HM Revenue and Customs* o HMRC). Por otra parte, si el causante deja en herencia su hogar a sus hijos (incluidos los adoptados, los hijos de crianza o los hijastros) o a sus nietos, el monto exento puede aumentar a 450.000 libras esterlinas, o bien si el patrimonio vale menos de 2 millones de libras esterlinas. Pero, si se deja la casa a otra persona en el testamento, el valor de la propiedad se contará para efectos de calcular el valor del patrimonio. Si el causante está casado o en una sociedad civil y su patrimonio es inferior al umbral, cualquier parte del umbral no utilizado puede agregarse al umbral de su cónyuge o pareja civil para cuando éste o ésta fallezca.

Esto significa que su umbral podría llegar hasta los 900.000. En otros términos, el monto exento es traspasable en ciertos casos. Por lo general, no están gravados con impuesto a la herencia los pequeños regalos que el causante haya realizado con sus ingresos normales. Estos son conocidos como "regalos exentos". Tampoco se aplica el impuesto respecto de los regalos realizados entre Los cónyuges o dentro de una pareja civil, siempre y cuando vivan en el Reino Unido de forma permanente, en particular, se pueden hacer regalos hasta por 3.000 libras esterlinas en cada año fiscal (del 6 de abril de un año al 5 de abril del año siguiente) sin que sean agregados al valor del patrimonio del causante, esto se conoce como "exención anual". Cada año fiscal también se puede hacer: regalos de bodas o ceremonias civiles de hasta 1.000 libras esterlinas por persona

(2.500 para un nieto o bisnieto, 5.000 para un niño), regalos normales provenientes de sus ingresos, por ejemplo, regalos de Navidad o cumpleaños, pero la persona debe poder mantener su nivel de vida después de hacer el regalo, pagos para ayudar con los costos de vida de otra persona, como un pariente anciano o un niño menor de 18 años, y regalos a organizaciones benéficas y partidos políticos. Se pueden dar tantos regalos de hasta 250 libras esterlinas por persona como se desee, durante el año fiscal, siempre y cuando no haya sido utilizada otra exención para esa misma persona.

3.6. Impuesto sobre la Renta a las Herencias en México, según capacidad tributaria

En México no existe un Impuesto Sobre la Renta que grave las herencias o legados, de acuerdo a los países antes mencionados, el Impuesto Federal de las herencias o legados grava de acuerdo a la cuantía del monto heredado es decir es un impuesto que grava a quienes más riqueza obtiene, ya sea en bienes muebles e inmuebles, dinero, empresas o cualquier otra especie, de herencia o legado recibido, por motivo de un fallecimiento o donación, ya sea con testamento o sin él.

De los 42 países que hoy cobran impuestos a las Herencias, es inconcebible que en México no exista un impuesto Federal que grave dicho ingreso, y basta con observar el problema social de desigualdad que existe en nuestro país, esto quiere decir que los ricos se hacen más ricos y los pobres se hacen más pobres. La riqueza que se produce todos los días en México se encuentra concentrada en un grupo selecto de personas que se han beneficiado del poco crecimiento económico del cual ha gozado el país en las últimas dos décadas. Así, mientras el PIB per cápita crece a menos del 1% anual, la fortuna de los 16 mexicanos más ricos se multiplica por cinco.

La economía de México en el 2020 se encuentra en el lugar XV de economía, y cuenta con 124,738,000 millones de habitantes, sin embargo, hay 52.4 millones de

personas viviendo en pobreza y 11.4 millones en pobreza extrema de acuerdo a los datos del Coneval. La pobreza del 43 por ciento de la población y la desigualdad con un índice de Gini de casi 50, es alto en México. Una razón por la cual las tasas de pobreza siguen siendo altas es el bajo crecimiento del ingreso per cápita en México en las últimas décadas. México reporta un ingreso per cápita de alrededor de 16 mil dólares anuales. Para las personas de menores ingresos, el principal problema no es que existan personas que acumulan demasiada riqueza, sino que nacen en un sistema que propicia una mayor brecha de desigualdad en México.

Carlos Brown y Roberto Vélez coinciden en que el combate a la desigualdad pasa por un sistema tributario más progresivo, donde la población de mayores ingresos aporte más, así como por la construcción de políticas adecuadas de redistribución. “No debemos satanizar las transferencias, porque son necesarias; buena parte de la desigualdad se origina por la falta de liquidez en las familias, pero las políticas deben estar orientadas a generar pisos mínimos en salud, educación y empleo de calidad”. Estamos inmersos en un círculo vicioso de desigualdad, falta de crecimiento económico y pobreza. La desigualdad ha frenado el potencial del capital físico, social y humano de México, haciendo que en un país rico sigan persistiendo millones de pobres. El diseño de la política fiscal no corresponde a una economía desigual en donde no hay instrumentos tributarios que permitan reducir de manera significativa las brechas en el ingreso entre ricos y pobres. Así lo explica Gerardo Esquivel, (2015, pág7) en su

Informe Desigualdad Extrema de Oxfam:

“Mientras que el promedio de los países de la OCDE obtiene el 32.5% de todos sus ingresos a partir de impuestos en bienes y servicios (lo que incluye impuestos al consumo e impuestos especiales), México obtiene el 54% de todos sus ingresos por esta vía. Lo anterior implica que la estructura fiscal en México está mucho más orientada a gravar el consumo que el ingreso personal o empresarial. Bien se sabe que los impuestos al consumo tienen un carácter regresivo porque los

hogares relativamente pobres tienden a gastar un porcentaje más alto de su ingreso que los hogares relativamente ricos.” (Esquivel)

La debilidad recaudatoria en México es evidente al compararla con otros países, para reflejar esta realidad un dato, México ocupó el último lugar entre los 34 países de la OCDE en cuanto a impuestos como porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB), de acuerdo con la organización. Mientras que el promedio de recaudación tributaria con respecto al PIB en los países que integran la OCDE es del 34%, los ingresos del gobierno federal estuvieron por debajo del 20% en proporción del PIB en 2012.

El problema de la baja recaudación de México mina la capacidad de gestión del gobierno afectando mayormente la provisión de servicios públicos en áreas fundamentales como educación, salud, asistencia social, habitación, infraestructura, servicios urbanos, seguridad, etc. La reducción de servicios públicos tiende a dañar profundamente a los más pobres quienes, a diferencia de los más ricos, dependen más de las políticas y acciones del gobierno (Gold 1979).

La política recaudatoria en México debe ser progresiva y redistributiva a causa de la alta concentración de la riqueza que hay en el país y de la poca, casi nula, movilidad social. La desigualdad extrema que existe en México requiere de políticas recaudatorias que garanticen la redistribución de la riqueza acumulada por unos cuantos, a través de gravámenes a la renta y al patrimonio. Como sostiene el economista francés Thomas Piketty en su libro, *La economía de las desigualdades*, un principio fundamental de Justicia Social es que:

“Si la desigualdad se debe, en parte, a factores que los individuos no controlan como la desigualdad de dotaciones iniciales legadas por familia o la buena fortuna (herencias), acerca de lo cual los individuos no son responsables, entonces es justo que el Estado trate de mejorar de la manera más eficaz la suerte de las personas menos favorecidas” (PIKETTY, Thomas).

Si bien se proyecta que la deuda pública de México se establezca al nivel actual del 54 por ciento del PIB, este alto porcentaje limita el espacio para el gasto social y de infraestructura necesaria para que el ingreso y el nivel de vida de los mexicanos aumenten. Un objetivo más ambicioso de aumentar el gasto presupuestario, para hacer frente a las grandes necesidades de infraestructura, altos niveles de pobreza y desigualdad y los costos del envejecimiento de la población, entre ellos las pensiones, sin embargo la política fiscal de este gobierno es el de proteger a los menos favorecidos y recaudar impuestos a los que tienen mayor poder adquisitivo y que cuentan con bienes para que paguen sus impuestos y contribuyan al gasto público, sin aumentar impuestos a los ya existentes.

Desde este punto de vista es necesario recaudar impuestos a partir de los ya existentes, como es el caso de la recaudación del ISR (Impuesto sobre la Renta por ingresos recibidos de herencias o legados). Este impuesto va dirigido a las clases más favorecidas y que cuentan con una herencia o legado para sus familiares en donde ellos se verán favorecidos al recibir dicho ingreso. La tributación está dirigida a toda aquella propiedad entregada o dejada por un sujeto al momento de su muerte.

El enriquecimiento patrimonial que logran los ciudadanos de manera gratuita al lograr la transmisión de una herencia por propiedad los coloca dentro de una posición privilegiada que los posiciona dentro de los quintiles más altos de la sociedad, en donde poco más de la mitad de los mexicanos de los que nacen en esta situación se quedan dentro del mismo estrato social. Lo que significa que, sin haber trabajado, simplemente por el hecho de haber nacido con la fortuna de una herencia en una familia acomodada, tienen la posibilidad de pertenecer y sostenerse dentro de los estratos más altos de la

sociedad mexicana, mientras que aquellos que no tienen la misma suerte, permanecen en el infortunio de la pobreza.

En este contexto el Estado tiene la obligación de corregir las fuerzas iniciales y de mercado que reproducen desigualdad a través de mecanismos de grabación de riqueza, que permitan una eficiente redistribución del ingreso. La imposición de un impuesto a las herencias pasaría a ser una pieza clave para garantizar el desarrollo de un auténtico estado de bienestar basado en principios de justicia social como del que habla el economista francés, Thomas Piketty. El enriquecimiento patrimonial otorga un poder económico a quienes se ven beneficiados, por lo que es justo que contribuyan en mayor medida a la construcción de un Estado con una política fiscal progresiva, donde aquellos que tengan ingresos superiores contribuyen pagando más impuestos a los que estaría dirigido este impuesto a las herencias, son 186,000 millonarios, que cuentan con más de 1 millón de dólares, es decir, apenas el 0.22% de la población en el país.

El impuesto a las herencias es un instrumento recaudatorio que tienen los países más desarrollados. Como se mencionó anteriormente más de la mitad de los países de la OCDE recaudan impuestos a la herencia de los más ricos. En Estados Unidos tiene una tasa de hasta 40 por ciento, mientras que Japón y Corea del Sur tienen tasas de más de 50 por ciento. En América Latina, Chile tiene un impuesto de hasta 25 por ciento. México, en cambio, no tiene ningún impuesto a la herencia, por lo que la riqueza se acumula y transmite sin pagar el impuesto sobre la renta por la obtención del bien.

3.7. Gravar Herencias en México, según capacidad tributaria

La existencia de las exenciones nacen para beneficiar a ciertos sujetos que se encuentren en una situación jurídica de hecho y les pueda beneficiar a su patrimonio, quedando exento del impuesto, para que no se vean afectados en su economía, en otras ocasiones los legisladores han usado esta figura con fines Políticos, hago mención que existen en el artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta XXIX fracciones donde se señalan los exentos del impuesto por la obtención del ingreso, todos ellos de gran trascendencia en la actualidad sin embargo el proyecto de tesis que presento se refiere a la Fracción XXII, será el tema de estudio, mi propuesta consiste en Gravar los Ingresos de Impuestos Sobre la Renta que se perciban por Herencias o Legados, de acuerdo al importe heredado, es decir a mayor herencia mayor impuesto, cumpliendo el principio de proporcionalidad tributaria y estableciendo límites exentos para las herencias cuando sean herencias o legados en línea recta hasta cierto monto, entendiendo línea recta lo que hereden los (hijos, padres, o esposo o concubino) con el objetivo que no se vean afectados los sujetos cuyos ingresos recibidos por ese concepto.

La propuesta consiste en establecer un gravamen, partiendo de una base de todas aquellas propiedades que excedan los 25 millones de pesos, es decir todos los legados o herencias menores a este importe, están exentos, pero aquellas que estén arriba de este importe deberá ubicarse en la tasa que les corresponda y deberá aplicar el impuesto a las herencias o legados, al valor avalúo se podrá restar el importe de las deudas, créditos fiscales, hipotecas en garantía que aún se tengan del bien, siempre y cuando se expida algún comprobante fiscal con los requisitos que señala el Código Fiscal de la Federación a nombre del albacea o heredero, una vez restado será la base para el pago del impuesto, según le corresponda, se aplicara la tasa correspondiente:

Tabla 4

Tabla propia propuesta de impuestos a las herencias y legados

Límite Inferior	Límite Superior	Tasa ISR por herencias o legados
0,000,0000.00	25,000,000.00	0%
25,000,0001.00	50,000,000.00	5%
50,000,0001.00	75,000,000.00	10%
75,000,001.00	100,000,000.00	15%
100,000,001.00	125,000,000.00	20%
125,000,001.00	130,000,000.00	25%
130,000,001.00	En adelante	30%

Fuente: Elaboración Propia

Si el bien heredado es en línea directa ya sea de padres, hijos o hijas, esposos (a) o concubinos (a) acreditados, podrá hacerse una reducción adicional al impuesto determinado del 10%, siempre y cuando se presente la documentación comprobatoria antes de emitir el pago. También se podrá aplicar una reducción del 5% cuando el familiar es de segundo grado, es decir cuando la herencia la reciba un hermano (a), sobrino (a), tío (a) abuelo (a), siempre y cuando se tenga algún apellido del mismo y compruebe dicha información con documentación comprobatoria. El cálculo sería de la siguiente manera, al importe heredado según avalúo fiscal se le resta la parte exenta de 25 millones de pesos, esto da la base gravable, a la base gravable se debe de ubicar en la tarifa del impuesto en la columna del límite inferior o superior y si el rango es mayor que el exento se ubica la tasa que corresponda de acuerdo a la base gravable, al importe se multiplica por el porcentaje de tasa asignada que va desde el 5% al 30%, al resultado obtenido se llama impuesto a cargo por herencias o legados, mismos que se podrá restar

al impuesto la reducción del 5% o 10% en caso que venga de algún familiar directo o indirecto.

Para poner un ejemplo, si una propiedad heredada por línea directa tiene un valor de avalúo de 125 millones de pesos, la base gravable será de 100 millones de pesos ya que se resta la parte exenta de 25 millones de pesos, de acuerdo a la tarifa del impuesto le corresponde un 15% del impuesto quedando un total de 15 millones de pesos de Impuestos sobre la renta por la Herencias o Legados, si la Herencia viene de un familiar directo podrá haber una disminución del 50% por el importe a pagar, mismo que representa 7.5 millones de pesos, mismos que se disminuye al ISR por Herencias o Legados es decir a los 15 millones de pesos se resta 7.5 millón de pesos, por ser línea directa, el importe el importe a pagar del Impuesto de Herencias o Legados será de 7.5 millones de pesos.

Así, y de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Dicho de otra manera, y en consonancia con la tesis jurisprudencial P./J. 10/2003 de rubro “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.” emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se cumple con el principio de proporcionalidad tributaria, que “radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, lo que significa que los tributos deben establecerse 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 ingresos” (REVILLA de la Torre, Jorge Luis), para consecuentemente dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 25 Constitucional, que señala que el Estado garantizará una más justa distribución del ingreso y la riqueza, a fin de permitir el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales.

En la actualidad no existe un impuesto sobre las herencias solo existe un impuesto local sobre Adquisición de Inmuebles, que va de 0.5 a 3 por ciento. Mi propuesta de tesis no interfiere con dicho impuesto ya que existe la posible doble tributación y de acuerdo a tesis constitucionales, la doble tributación no es inconstitucional, pues si se grava por la Federación y por los Estados una misma fuente de riqueza o un mismo hecho, no resulta violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; es decir, la Federación no tiene limitaciones constitucionales para el ejercicio de su potestad tributaria. Lo anterior ha sido reiterado en diversas ocasiones por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer y sostener la tesis de jurisprudencia de rubro, que señala lo siguiente:

Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes:

a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124).

b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX).

c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).

La propuesta quedaría asentada mediante la derogación de la fracción XXII de la Ley del impuesto sobre la renta, mediante un artículo único en donde diga lo siguiente:

ARTÍCULO ÚNICO. - Se deroga el inciso XXII del artículo 93.

Derogando la exención del Impuesto Sobre la Renta sobre las Herencias y Legados, se tiene que adicionar se debe de adicionar en la Ley de ISR el nuevo ingreso, para lo cual se propone que se incluya la fracción VI en el Capítulo V de los Ingresos por adquisición de bienes, quedando de esta manera:

**CAPÍTULO V
DE LOS INGRESOS POR ADQUISICIÓN DE BIENES**

Artículo 130. Se consideran ingresos por adquisición de bienes:

- I. La donación.
- II. Los tesoros.
- III. La adquisición por prescripción.
- IV. Los supuestos señalados en los artículos 125, 160 y 161 de esta Ley.
- V. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario. El ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.
- VI. Herencias y Legados**

Tratándose de las fracciones I a VI de este artículo, el ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. En el supuesto señalado en la fracción IV de este mismo artículo, se considerará ingreso el total de la diferencia mencionada en el artículo 125 de la presente Ley.

El artículo 131 queda de la misma manera que actualmente se encuentra:

Artículo 131. Las personas físicas que obtengan ingresos por adquisición de bienes, podrán efectuar, para el cálculo del impuesto anual, las siguientes deducciones:

- I. Las contribuciones locales y federales, con excepción del impuesto sobre la renta, así como los gastos notariales efectuados con motivo de la adquisición.
 - II. Los demás gastos efectuados con motivo de juicios en los que se reconozca el derecho a adquirir.
 - III. Los pagos efectuados con motivo del avalúo.
 - IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el adquirente.
- Ley del Impuesto sobre la Renta (Diciembre 2013).

Se modificará el Artículo 132 de la ley del impuesto sobre la renta, quedando de esta manera: Artículo 132. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este capítulo, a excepción del inciso VI, este inciso lo hará conforme al artículo 132 BIS, cubrirán, como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el ingreso percibido, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Tratándose del supuesto a que se refiere la fracción IV del artículo 130 de esta Ley, el plazo se contará a partir de la notificación que efectúen las autoridades fiscales.

Se adicionará a la ley el Artículo 132 Bis y su respectiva tarifa, quedando de la siguiente manera:

Artículo 132 BIS. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este capítulo del inciso VI, cubrirán, como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa del Art 132 BIS, a la base gravable se aplica la tarifa del artículo 132 bis, el monto que resulte de aplicar la tasa del 5% al 30%, el resultado denominado el impuesto determinado se le aplica una deducción adicional de acuerdo al parentesco que se tenga que va del 50% en línea directa y 30% en familiares de segundo grado, siempre y cuando se compruebe el parentesco.

Tabla 5

Tarifa del Artículo 132 BIS LISR

Límite Inferior	Límite Superior	Tasa ISR por herencias o legados
00,000,000.00	25,000,0000.00	0%
25,000,0001.00	50,000,000.00	5%
50,000,0001.00	75,000,000.00	10%
75,000,001.00	100,000,000.00	15%
100,000,001.00	125,000,000.00	20%
125,000,001.00	130,000,000.00	25%
130,000,001.00	En adelante	30%

Fuente: Elaboración Propia

El pago provisional se hará mediante declaración y se presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 30 días siguientes a la obtención del ingreso. Tratándose del supuesto a que se refiere la fracción IV del artículo 130 de esta Ley, el plazo se contará a partir de la notificación que efectúen las autoridades fiscales. Quedan exentos del pago del referido gravamen las personas con discapacidad en términos de la Ley General para la Inclusión de las Personas con Discapacidad.

Con esta propuesta de gravar el impuesto sobre la renta a las herencias o legados, los bienes cuya herencia sea mayor a veinticinco millones de pesos, es un impuesto dirigido de la clase media alta en adelante, que se conforma con la minoría de la población, sin embargo, no exclusivo de ellos.

De acuerdo a la revista Forbes, en México se contabilizaron un total de 3,790 personas millonarias y cada uno acumulan fortuna de más de 600 millones de pesos, 16 de ellos superan los mil millones de dólares.

“Los llamados UHNWI son las personas con más riqueza en el planeta, controlan la mayor parte del flujo del dinero. Actualmente se considera que un hombre o mujer ultra millonarios cuentan con patrimonios de inversión de por lo menos 30 millones de dólares o 600 millones de pesos en el caso de los mexicanos. Revista Forbes” (2020)

Se realizó un ejercicio de cuanto ingreso por el impuesto a la herencia se recaudaría si se toma como referencia esos 3,790 personas millonarias heredaran tan solo un bien en su vida con un valor de 125 millones el impuesto, el cálculo se haría de la siguiente manera, si el valor de la herencia es de 125 millones de pesos se le aplicara la tarifa propuesta del artículo 132 bis (propuesto) de tasa de ISR ya que a los 125 millones se restan 25 millones como exentos y la base gravable sin deducción de gastos del artículo 131 de la Ley de ISR, la base gravable es de 100 millones por la tasa del 15% el ISR determinado es de 15 millones a esta cantidad le aplicamos la reducción del 50% en caso de ser heredados en línea recta el impuesto a pagar sería den 7.5 millones sobre la herencia que recibió de 125 millones de pesos, representa el 6% del total del bien heredado, si eso lo multiplicamos por las 3790 personas que se situaran en alguna situación prevista con el mismo ejemplo el importe recaudado estimado será un aproximado de 28.4 billones de pesos mexicanos en la vida del contribuyente.

El incremento de los ingresos tributarios en México es fundamental para ampliar el desarrollo social, aunque a la par, debe darse en sintonía con la promoción del crecimiento y la competitividad de la economía en los mercados mundiales. La construcción en México de un sistema tributario eficaz, eficiente, equitativo, justo, acorde a las necesidades de una economía con profundos rezagos económicos y sociales y, por supuesto, competitiva en el entorno económico de la globalidad de los mercados, implica profundas reformas en los instrumentos tributarios, en la gestión tributaria, en el diseño de la política tributaria y, sobre todo, su articulación con las políticas de gasto público y crecimiento económico. A lo largo de los años, la baja carga tributaria ha

significado recurrir a otras fuentes de financiamiento para complementar el gasto público, entre otras: el crédito externo, el crédito interno y el encaje legal.

México es de los países a nivel mundial que presenta uno de los niveles más bajos de productividad en la recaudación de impuestos, particularmente en el ISR y el IVA, los dos principales instrumentos tributarios en el mundo.

La baja productividad de los impuestos en México se explica en buena medida por la inadecuada administración de los tributos, los grandes niveles de evasión y elusión, así como la creciente economía informal alentada por la capacidad redistributiva del sistema tributario en México es prácticamente nula, los recursos que se dejan de captar por el fisco como resultado de las exenciones, tratamientos especiales, estímulos, privilegios que las leyes establecen son muy elevados, por nombrar algunos de los factores que disminuye la recaudación y con ello México no obtenga los recursos necesarios para sustentar el gasto público.

En México las exenciones han sido figura de incentivar a ciertos grupos, y en el transcurso de sexenios lo han usado con fines políticos o para incentivar a una mayor recaudación, sin embargo, estos incentivos fiscales han sido excesivos por el camino de los estímulos, de los incentivos, de los tratamientos especiales. En los últimos 30 años se observa que, a pesar de todo tipo de promociones por la vía fiscal, no ha habido crecimiento económico ni mayor inversión de los particulares. Lo que sí ha sucedido, es que el fisco dejó de recaudar cuantiosos recursos.

En materia de ingresos públicos se debe actuar para aumentar los ingresos fiscales, en particular los tributarios. Las posibilidades de recaudar mayores ingresos fiscales en buena medida están determinadas por la eficiencia, eficacia, honestidad y transparencia de la acción pública. Por la forma con que se ejecuta el gasto público, por la calidad de

los bienes y de los servicios que el gobierno proporciona a la sociedad, por el destino que se le quiere dar a los mayores recursos recaudados.

La eliminación de algunas exenciones, subsidios, tratamientos especiales y estímulos proporcionan cuantiosos recursos al fisco, con una política de austeridad gubernamental, más eficiente y eficaz del gasto público proporcionara finanzas sanas y disminución de deuda, para que el país funcione de la mejor manera por el bien de los mexicanos. Se requieren más recursos para hacerle frente a los enormes rezagos que prevalecen y a las enormes necesidades en materia de gasto social y de infraestructura que el país reclama. Es por ello que es necesario e importante eliminar o disminuir las exenciones con el fin de aumentar la recaudación en conjunto con la administración transparente y eficiente, para poder obtener una mayor equidad, eficiencia y capacidad recaudatoria.

Eliminar exenciones de impuestos, tratamientos especiales o estímulos fiscales, dará una mayor recaudación tributaria, aumentara la inversión y el gasto público, con mejores servicios de educación, atención a la salud, caminos, infraestructura y otros que resultarían al disponerse de mayores recursos fiscales.

3.8. Ingresos de la Federación por el cobro de Impuesto sobre la Renta

Para el autor Puentes et al (2020) en el artículo único llamado importancia de la recaudación federal del impuesto sobre la renta 2020 para el sistema financiero mexicano, señala que la participación financiera del Estado, durante su evolución, ha encontrado diversas posibilidades de suministrar economía, seguridad, justicia y bienestar para todos sus integrantes, que se obtienen de las aportaciones de sus súbditos o integrantes, se le han denominado contribuciones.

Los recursos económicos que obtiene el Estado son principalmente de la producción y la exportación del petróleo, de la entrada de divisas por parte de los connacionales que viven en USA y de las contribuciones que pagan los mexicanos a través del cobro de las contribuciones que gravan directamente al patrimonio y las utilidades obtenidas en el ejercicio de sus actividades empresariales señaladas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación vigente para el 2020, así como de los tributos que se obtienen del consumo de productos y servicios que generan las personas físicas y morales. Sustentado el Ejecutivo Federal con base en el proemio 31fracción IV (Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos, 2020), que el cobro de las contribuciones es primordial para el Gobierno Nacional, dado que la recaudación de los ingresos tributarios es columna vertebral de la economía fundada en la Ley de Ingresos de la Federación. Puentes et al (2020)

La obligación de contribuir con el gasto público es un mandato supremo debido que viene emanado de Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de manera equitativa y proporcional que dispongan las leyes, Puentes et a, señala que los impuestos más importantes con el cual los ciudadanos contribuyen al gasto público, es el impuesto sobre la renta (ISR). Debido a que el objeto del ISR son los ingresos obtenidos por las personas físicas y morales, dicho gravamen es la columna vertebral del sistema tributario porque liga el ahorro con la inversión, y tiene repercusiones sobre los incentivos en los mercados laborales y los emprendimientos. Puentes et al (2020)

Para ello realizo un estudio comparativo de los ingresos recaudados y estimados por los impuestos sobre la renta estimados en los últimos cinco años, hacienda y crédito público, publicado en su Ley de Ingresos de la Federación.

El objeto de efectuar un dictamen numérico del ISR para nuestra economía, así como cuánto representa el ISR con respecto al producto interno bruto del 2018 que fue por la cantidad de: 1,220,699,480,000.00 MXN (un billón doscientos veintinueve mil seiscientos noventa y nueve millones cuatrocientos ochenta mil pesos 00/100 MXN), y que en dólares estadounidenses representa a la cantidad de: 55,486,340,000.00 USD (cincuenta y cinco mil cuatrocientos ochenta y seis millones, trescientos cuarenta mil dólares (Banco Mundial, 2020), de ISR, al resultar ser el más significativo en cuanto a su recaudación cuyo monto asciende a 1,059,206, 200,000.00 (un billón, cincuenta y nueve mil doscientos seis millones, doscientos mil pesos 00/100 MNX.), para el ejercicio fiscal del 2015 y que representó el 53,52%, del total de las contribuciones a recuperar por la cantidad de 1,978, 980, 600, 000.00 (un billón novecientos setenta y ocho mil novecientos ochenta millones, seiscientos mil pesos00/100 MXN), y que en dólares estadounidenses representa a la cantidad de 89, 953,663, 637.00 USD, (ochenta y nueve mil novecientos cincuenta y tres millones, seiscientos sesenta y tres mil seiscientos treinta y siete dólares), de acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación del 2015.

Fuentes en su artículo 2020, menciona que el problema que enfrenta actualmente el Gobierno Federal consiste en la disminución exponencial en la recaudación de las contribuciones en el ejercicio fiscal del 2020 (Fuentes, 2020), en virtud de que esta se contrae en los últimos cinco ejercicios con referencia en las Leyes de Ingresos de la Federación, así como en los Presupuestos de Egresos de la Federación, indicando que se ha tenido un incremento en los últimos cinco años.

Puentes et al (2020) analizó la clasificación y la estimación de los ingresos del Gobierno Federal que corresponden a la Ley de Ingresos de la Federación para los

ejercicios fiscales del 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020 cuya cuantía estimada es de: 31,572, 903,000,000.00 (treinta un billones, quinientos setenta y dos mil novecientos tres millones de pesos/100 MXN.), donde el monto total de los impuestos por recaudar es de: 16,900,729,800,000.00 (dieciséis billones, novecientos mil setecientos veintinueve millones, ochocientos mil pesos, donde se establece que el Impuesto Sobre la Renta de esos años se estipula por un una cantidad de: 8, 905, 847, 000, 000.00 (ocho billones, novecientos cinco mil ochocientos cuarenta y siete millones de pesos 00/100 MXN.), siendo el principal tributo que ingresa a las arcas de la hacienda federal, en ese sentido el ISR representa el 52,85%, 52,92%, 52,96%, 52,05% y 53,52%, del total de los impuestos presupuestados por cada uno de los ejercicios antes mencionados.

El Impuesto sobre la renta es muy significativo para el sistema financiero mexicano, como una de las principales fuentes de ingresos para la economía de este país, dado que, es un gravamen que se aplica de forma directa y quienes lo pagan son las personas que obtienen sus ingresos directamente de actividades como la venta o renta de inmuebles o la prestación de servicios, y que se verá reflejado en el gasto público con una disminución 32,000,000,000.00 (treinta y dos mil millones de pesos 00/100 MXN.)

Tabla 6

Estimación de la recaudación en la Ley de Ingresos de la Federación en el apartado del Impuesto Sobre la Renta (millones de pesos)

Año	Ingresos Estimados	Impuestos Totales	Porcentaje	Monto ISR	Porcentaje
2020	\$6,107,732.40	\$3,505,822.40	57.40%	\$1852,852.30	52.85%
2019	\$5,838,059.70	\$3,311,373.40	56.72%	\$1,752,500.20	52.92%
2018	\$5,279,667.00	\$2,957,469.90	56.02%	\$1,566,186.89	52.96%
2017	\$4,888,892.50	\$2,739,366.80	56.03%	\$1,425,802.00	52.05%
2016	\$4,763,874.00	\$2,407,716.70	50.54%	\$1,249,299.50	51.89%
2015	\$4,694,677.40	\$1,978,890.60	42.15%	\$1,059,206.20	53.52%
Sumas	\$31,572,903.00	\$16,900,729.80		\$8,905,847.00	

Fuente: Cámara de Diputados

Saldívar y Albarrán (2019) señalan dentro la revista *El Economista*, que la recaudación federal que realizará el gobierno de México para el ejercicio fiscal del 2020 dentro de la Ley de Ingresos de la Federación se verá poco beneficiada, por lo que seguramente México continuará siendo de los países que menos recauda, como proporción del Producto Interno Bruto (PIB), de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), por lo que es muy importante señalar que mientras el Fisco Federal no emita una iniciativa de reforma que realmente se ajuste a las necesidades de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, el Poder Ejecutivo Federal no tendrá lo suficientes recursos financieros para la implementación nuevos proyectos sociales que beneficien a todos los mexicanos.

Díaz y Aguado (2018), señalan dentro de su publicación *La tramitación autónoma del procedimiento tributario sancionador en México, en el contexto del respeto al derecho humano a la seguridad jurídica*, los resultados que se producen ante la inobservancia del deber tributario, ya que dicha conducta deberá sancionarse simple y llanamente con una multa o en su caso, con una pena que prive legalmente de su libertad al contribuyente incumplido, a efecto de que se ejerza la potestad tributaria del Estado.

Después de haber realizado un estudio de fondo y una revisión meticulosa sobre la estimación de las entradas, así como de una comparación de los impuestos a recaudar el SAT en los últimos cinco ejercicios con referencia en las Leyes de Ingresos de la Federación, así como en los Presupuestos de Egresos de la Federación, se puede señalar con toda oportunidad los siguientes resultados que se verán reflejados dentro de la economía nacional.

Que se ha tenido un incremento en el Impuesto Sobre la Renta de 793,646,100 000.00 (setecientos noventa y tres mil seiscientos cuarenta y seis millones cien mil

pesos00/100 MXN). La mayor aportación que el Estado Mexicano recupera del Impuesto Sobre la Renta, corresponde a las retenciones que de manera anticipada a la nómina, realizan las empresas públicas y privadas a sus trabajadores derivadas de una relación laboral en términos del artículo 76 de la Impuesto Sobre la Renta vigente; sin embargo, por la contracción en la economía y el problema derivado del COVID-19, su recaudación será rebajada a la cantidad de: 1,667,567,070,000.00 (un billón seiscientos sesenta y siete mil quinientos sesenta y siete millones, setenta mil pesos 00/100 MXN.), con un desplome del 10% del producto interno bruto en la economía del Estado Mexicano. Si existe una disminución del 10% sobre la recaudación del impuesto sobre la renta es necesario promover medidas que ayuden a una mayor recaudación y la eliminación de privilegios a algunas clases sociales, sobre todo a las más favorecidas puede ayudar a que la economía de México en menor tiempo se recupere de las crisis en las que se ha visto afectada, y que en la actualidad al recaudar menos impuestos se esté construyendo a que la economía del país sea insostenible y no se tengan los recursos necesarios para satisfacer las necesidades del gasto público, y por consecuencia exista menos inversiones en México y existan fugas de inversiones, que en la actualidad el ISR de las retenciones son las que mayormente sustentan la recaudación del impuesto.

CONCLUSIONES

La propuesta presentada, es el de eliminar las exenciones del impuesto sobre la renta a las herencias, según capacidad tributaria, para que de esta manera se pueda promover ante la cámara de diputados y de senadores, la aprueben y se haga ley. Con el objetivo de ayudar al país a que tenga mayores recursos por este impuesto, y se pueda contribuir con una mayor recaudación, para que exista una mejor distribución al gasto público, y se fortalezca el sistema financiero mexicano, promoviendo de esta manera finanzas favorables y disminución de deudas. Con el fin de que las generaciones venideras tengan un país con mejores bases económicas, y mayor nivel de oportunidades, en donde se puedan desarrollar con mejores oportunidades de crecimiento.

En los últimos 30 años se observa que, a pesar de todo tipo de promociones por la vía fiscal, no ha habido crecimiento económico ni mayor inversión de los particulares. Lo que sí ha sucedido, es que el fisco dejó de recaudar cuantiosos recursos y el impuesto sobre la renta es el impuesto directo que más recauda al fisco aun con las exenciones que ya existen. Sin embargo, la recaudación de impuestos no es suficiente para poder sustentar el gasto público y se requiere de los ingresos por la venta del petróleo y en ocasiones de la deuda pública para poder sustentarlos.

De los 42 países que hoy cobran impuestos a las Herencias, es inconcebible que en México no exista un impuesto Federal que grave dicho ingreso, y basta con observar el problema social de desigualdad que existe en nuestro país, esto quiere decir que los ricos se hacen más ricos y los pobres se hacen más pobres. La riqueza que se produce todos los días en México se encuentra concentrada en un grupo selecto de personas que se han

beneficiado del poco crecimiento económico del cual ha gozado el país en las últimas dos décadas.

Además de los tratados que hoy tenemos y la relación comercial que tiene con Estados Unidos y Canadá, lo ha posicionado en un país económicamente potencial, que puede competir con ellos, sin embargo todos debemos contribuir para lograrlo, y cada uno desde la trinchera podemos hacer que nuestra nación, también sea un país de primer mundo, en donde se concientice a la población desde temprana edad que al contribuir con el pago de impuestos, estamos contribuyendo con la patria, para así obtener una cultura fiscal recaudadora, en donde se disminuyan las exenciones para fines políticos y prevalezca la necesidad de contribuir con el gasto público y por consecuencia se obtengan mejores condiciones económicas y sociales.

México es un país privilegiado con recursos naturales, clima, litorales y ubicación geográfica excepcional, siempre ha salido a delante de cualquier evento, es un referente en Latinoamérica y punta de lanza para la economía de otros países.

Al eliminar algunas exenciones se puede aumentar la recaudación del impuesto sobre la renta y se obtengan mayores recursos financieros, para que exista un crecimiento económico de nuestro país y que cada mexicano al pagar su impuesto se sienta participe de colaborar con el país y lo vea como algo necesario y no como una carga fiscal que hay que cumplir.

REFERENCIAS

Arriola, A. (1984). Derecho Fiscal. México: Editorial Themis Banco de México. (2020).

Banco Mundial. (2020). *Datos México, 2020*. Grupo Banco Mundial. Recuperado de:

<https://datos.bancomundial.org/pais/mexico>

La Unión de Morelos. Recuperado de: [https://www.launion.com.mx/opinion/actualidad-](https://www.launion.com.mx/opinion/actualidad-fiscal/noticias/15593-breve-historia-del-impuesto-sobre-la-renta.html)

[fiscal/noticias/15593-breve-historia-del-impuesto-sobre-la-renta.html](https://www.launion.com.mx/opinion/actualidad-fiscal/noticias/15593-breve-historia-del-impuesto-sobre-la-renta.html)

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2020). Diario Oficial de la

Federación, Ciudad, País, 5 de febrero de 1917. Última reforma publicada DOF08-05-2020.

Código Fiscal de la Federación, Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la

Federación el 31 de diciembre de 1981 texto vigente. Última reforma publicada DOF 09-12-2019

Código Civil Federal Nuevo Código publicado en el Diario Oficial de la Federación en

cuatro partes los días 26 de mayo, 14 de julio, 3 y 31 de agosto de 1928, texto vigente Última reforma publicada DOF 27-03-2020

De la Cueva, A. (2011). Derecho. México: Editorial Porrúa.

Díaz, A. y Aguado, G. (2018). La tramitación autónoma del procedimiento tributario sancionador en México, en el contexto del respeto al derecho humano a la seguridad jurídica. *Revista Digital de Derecho Administrativo*, 20 (2), 267-286.

Flores E. (1985) Trayectoria del impuestos sobre la renta en México

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/99/dtr/dtr7.pdf>

Consultado Marzo 2014

Knight Frank. (2020), Los ultra ricos: 3,790 mexicanos acumulan fortunas de más de 600 millones de pesos

<https://www.infobae.com/america/mexico/2020/03/07/los-ultra-ricos-3790-mexicanos-acumulan-fortunas-de-mas-de-600-millones-de-pesos/> Infobae, Marzo 2020.

Gerardo Esquivel Hernández (Junio 2015) *Concentracion del Poder Económico y Político*, Editorial: Oxfam México

<https://www.coneval.org.mx/Medicion/MP/Paginas/Pobreza-2018.aspx>

<https://www.infobae.com/america/mexico/2020/03/07/los-ultra-ricos-3790-mexicanos-acumulan-fortunas-de-mas-de-600-millones-de-pesos/>

IRS (2018). Estate Tax. Disponible en: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-selfemployed/estate-tax> (diciembre, 2018)

Ley Sobre Impuesto a la renta de Chile. Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de (1974), contenida en el artículo 1º del Decreto Ley N° 824, y actualizado al 2 de marzo de 2013

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013

López, M. (2012). *Federalismo Fiscal Actualidad y Futuro*. México, Editorial: Porrúa, S.A

Margain, E.(1991).*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México: Editorial Porrúa

Martínez, A. (1985). *Derecho Tributario. Estudio sobre la jurisprudencia tributaria*. Madrid España: Editorial Civitas, S.A.

Piancastelli L, y Perobelli F,(Febrero 1996) ICMS: evolução recente e guerra fiscal
Brasilia:Instituto de Pesquisa Económica Aplicada

Pontes, E. (Agosto 1999). Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível.
Lima, Brasilia: Instituto de Pesquisa Económica Aplicada

Ramírez, E. (2007). *Crítica a la estructura tributaria actual en México*. Contaduría y administración. DOI: <http://dx.doi.org/10.22201/fca.24488410e.2007.620>

Redacción el Economista, (2019), Ultimas estimaciones para el PIB de México en 2019 promedian en 0.0%

<https://www.economista.com.mx/economia/Ultimas-estimaciones-para-el-PIB-de-Mexico-en-2019-promedian-en-0.0-20191225-0074.html> , El Economista, Diciembre 2019.

Rivera, E.(Marzo 2012).*Antecedentes y proposiciones para la Reforma Tributaria del 2012, en Chile*. Colección Ideas

Rodrigues, J. (2007). ESTUDIOS ECONÓMICO-TRIBUTARIOS Y ESTRATÉGICOS
Brasília, Secretaria de Ingresos Federales

Rodríguez, G.(Enero-Abril 1999).Las exenciones de impuestos. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. *Nueva Serie Año XXXI. Número 94*. Instituto de Investigaciones

Saldívar, Belén. y Albarrán Elizabeth. (11 de diciembre de 2019).Cambios fiscales para el 2020, con poco potencial recaudatorio. El Economista, Diciembre 2019. Recuperado de <https://www.economista.com.mx/economia/Cambios-fiscales-para-el-2020-con-poco-potencial-recaudatorio-20191210-0138.html>

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2019). Presentación de la Propuesta del Paquete Económico 2020. Gobierno de México. Recuperado

de:https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/491770/Comunicado_082_-_Paquete_Econo_mico_2020.pdf

Smith A, (1956). *La riqueza de las Naciones*. Madrid España: trad. Española, Aguilar

The Balance (2018). *Federal Estate Tax, A tax on transferring property after death*.

Disponible en:<https://www.thebalance.com/what-is-the-federal-estate-tax-3505647>

(diciembre, 2018)

Viridiana Mendoza Escamilla, (2020), Desigualdad en México: ¿Son “culpables” los 33

más ricos de la lista Forbes 2020?

[https://www.forbes.com.mx/edicion-impresa-desigualdad-en-mexico-son-culpables-los-](https://www.forbes.com.mx/edicion-impresa-desigualdad-en-mexico-son-culpables-los-33-mexicanos-mas-ricos-de-la-lista-millonarios-forbes-2020/)

[33-mexicanos-mas-ricos-de-la-lista-millonarios-forbes-2020/](https://www.forbes.com.mx/edicion-impresa-desigualdad-en-mexico-son-culpables-los-33-mexicanos-mas-ricos-de-la-lista-millonarios-forbes-2020/) Forbes, Abril 2020.

Dirección General de Bibliotecas UJAQ