

# Efecto de la activación de obligaciones profesionales en la equidad y proporcionalidad de las personas asalariadas

*Sergio Lagunas Puls*

*María del Carmen Bautista Sánchez*

*Juan Bautista Boggio Vázquez*

## Resumen

El objetivo es demostrar que los asalariados, con el solo hecho de tener virtualmente activa una obligación fiscal, es motivo suficiente para atentar contra los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad. En México, las reglas contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal, en algunos casos conceden facilidades a los contribuyentes siempre que cumplan con los requisitos señalados, entendiendo que los contribuyentes que no pueden beneficiarse, simplemente deben pagar impuestos conforme a las leyes; sin embargo, algunas facilidades, como es el caso de la Regla 3.17.11 que releva de la obligación a los asalariados de presentar Declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta (DISR), para otros trabajadores, también asalariados y con los mismos ingresos anuales que otros, el solo hecho de tener activa virtualmente la obligación de actividades profesionales,

sin haber realizado servicios profesionales, son excluidos de ser relevados de presentar DISR, atentando contra los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad.

*Palabras clave:* asalariados, impuesto anual, Impuesto Sobre la Renta, proporcionalidad, equidad tributaria, obligación fiscal.

*Jel:* M12; M48; J33; J83; K34;

## Abstract

The aim is to demonstrate that, salaried taxpayers with the sole fact of having virtually a fiscal obligation, it is enough reason to attempt against the constitutional principles of equity and proportionality. In Mexico, the Rules contained in the Miscellaneous Resolution Prosecutor, in some cases they grant facilities to taxpayers as long as they meet the stated requirements, understanding that taxpayers who cannot benefit, simply must pay taxes according to the laws, however, some facilities, as is the case of Rule 3.17.11 that relieves employees of the obligation to submit Annual Income Tax Return (DISR), for other workers, also salaried employees and with the same annual income as others, just having virtually active the obligation of professional activities, without having performed professional services, are excluded to introduce DISR, undermining the constitutional principles of equity and proportionality.

*Key words:* payroll; salaries tax; income tax; proportionality; tributary equity; fiscal obligation.

*Jel:* M12; M48; J33; J83; K34;

## Introducción

Una de las facilidades para los contribuyentes, personas físicas asalariadas, radica en la posibilidad para ser relevadas de presentar la Declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta (DISR), siempre que se cumpla con los requisitos que menciona la Regla 3.17.11 de la Resolución Miscelánea Fiscal (2023) denominada «Contribuyentes relevados de la obligación de presentar declaración anual de ISR», la cual indica, entre otras cosas, que los ingresos que se reciban provengan únicamente por salarios y que sean pagados por un solo empleador.

Lo anterior, además, otorga diversos beneficios a los contribuyentes asalariados más allá de la no presentación de la DISR, por ejemplo, de existir alguna corrección o ajuste a lo manifestado a la autoridad en pagos periódicos,<sup>1</sup> tanto de cuantía o de conceptos, recaería completamente en el patrón debido a que este es quien genera la notificación mediante Comprobante Fiscal Digital (CFDI) y, en consecuencia, cualquier ajuste a la desagregación de montos y conceptos.

Ahora bien, en los supuestos en que los asalariados, previendo la posibilidad de ejercer en el futuro actividades profesionales activen obligaciones por este concepto, tal situación los excluye de la facilidad que releva de presentar DISR, aún a pesar de que no hubieran desempeñado ejercicio profesional alguno,<sup>2</sup> es decir, que no hubieran percibido ingresos por este concepto, como tampoco realizado deducciones o compras de activos no circulantes, inclusive, habiéndole informado a la autoridad durante todo un ejercicio la ausencia de estas actividades a través de las declaraciones informativas,<sup>3</sup> o bien mediante la herramienta denominada *Mis cuentas dentro de la cual se encuentra mi contabilidad*<sup>4</sup> que permite llevar el registro de las operaciones que se realizan.

Así, por ejemplo, se estaría en la posibilidad de ser contrarios el principio de equidad y proporcionalidad consignados en el Artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917), en donde se tendría que presentar declaración anual por el simple hecho de tener una obligación activa (previendo alguna oportunidad futura para obtener ingresos distintos a sueldos), más no siendo un hecho económico efectivamente realizado ni tampoco prometido.<sup>5</sup>

1 Los pagos de salarios más comunes ocurren en períodos semanales, quincenales o mensuales mismos que son reportados por el empleador, en caso de corrección e inclusive cancelación es precisamente el empleador quien los debe procesar sin la participación del asalariado.

2 No se tiene el hecho imposible o generador ni tampoco el objeto, al no existir la realización de la conducta o actividad específica (Palomino, 2018), es decir, ninguna actividad profesional realizada (Izaza, 2008).

3 Es importante señalar que para considerarse cualquier obligación fiscal necesitan existir dos elementos, el sujeto y el objeto, estando ausente este último elemento para el caso planteado en este trabajo, al no producirse efectos jurídicos por estar ausente el proporcionar o prometer algún servicio profesional, como tampoco existe una contraprestación por ello (UNAM Revista Jurídica Boletín de Derecho Comparado, 2019).

4 La herramienta *Mis cuentas* es una aplicación con diferentes apartados que permite al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales con los siguientes apartados: factura fácil, mi contabilidad, mis declaraciones y mi nómina.

5 Se ha señalado anteriormente que una relación jurídico-tributaria no surge por el solo hecho de que la norma contemple un supuesto, como sería únicamente el aviso de obligaciones que podrían acontecer en

El objetivo general de este trabajo es estimar el impacto económico de lo que hemos titulado «*Efecto de la activación de obligaciones profesionales en la equidad y proporcionalidad de las personas asalariadas*» ejemplificando con un ingreso anual, bajo dos escenarios, el primero en donde solo se tenga obligaciones fiscales activas como asalariado (relevado de la declaración anual) y el segundo escenario, en donde se tuvieran registradas obligaciones como prestador de servicios profesionales (obligación a presentar declaración anual), pero que, a pesar de lo anterior, no fue desarrollado ni prometido ningún servicio profesional, es decir, no se presentó el hecho imponible ni generador,<sup>6</sup> de lo cual se informó periódicamente a la autoridad.<sup>7</sup>

La hipótesis es que se presenta desproporción e inequidad en los contribuyentes asalariados, situaciones generadas por el beneficio de la Regla 3.17.11, propiciando que algunos contribuyentes con los mismos ingresos por salarios tengan la obligación de presentar la DISR, por el solo hecho de tener activa la obligación de servicios profesionales,<sup>8</sup> aunque sin haber realizado ninguna de estas actividades realmente.<sup>9</sup>

La estructura del trabajo se divide en cuatro apartados, además de la presente introducción, en el segundo apartado se esbozan los principios fundamentales de la equidad y proporcionalidad que debieran ser respetados por cualquier sistema tributario; en el tercer apartado se analiza la conformación del Padrón de Contribuyentes Activos, con énfasis en las personas físicas asalariadas a las cuales podría llegar a afectar en algún momento la «fractura de equidad y proporcionalidad»; el cuarto apartado ejemplifica el cálculo de ingresos por sueldos del ejercicio fiscal 2023 dando lugar a impuesto anual a pagar por el contribuyente, lo que en un escenario se podría evitar al relevar de la obligación de presentar la DISR y por el otro, obligando a pagar a la persona por el solo hecho de haber sido previsor, activando obligaciones de servicios profesionales; en las conclusiones se enfatiza que la Regla 3.17.11, a pesar de ser

---

un futuro (Palomino, 2018).

- 6 No existe hecho generador o imponible si no existe el objeto en una relación comercial, es decir, el servicio profesional, de lo cual los contribuyentes están obligados a informar a la autoridad (Vela, 2015).
- 7 Tal situación de tener activas obligaciones, más no haber realizado ninguna operación en realidad, puede presentarse en dos o más ejercicios consecutivos.
- 8 Calificadas como medidas excesivas, es un claro ejemplo en el cual un contribuyente informa a la autoridad de la inexistencia de un hecho comercial o económico real (Estrada, 2014).
- 9 Tal situación atentaría contra los principios del beneficio y de capacidad contributiva, el primer caso por dejar de lado que el beneficio económico de dos personas es el mismo y el de la capacidad que radica en la posibilidad de hacer frente a las obligaciones de pago (Melgar, 2017).

una facilidad bien acogida por los contribuyentes asalariados, relevados de la DISR, para otros, resulta lesiva por crear la obligación de pago por el solo hecho de activar obligaciones de manera previsoras.

Análogamente, así como el Servicio de Administración Tributaria (SAT) combate operaciones simuladas, argumentando que ciertos contribuyentes han defraudado al fisco pretendiendo hacer valer operaciones reales cuando solamente han existido de forma meramente virtual,<sup>10</sup> de manera equiparable, es urgente corregir que acciones virtuales de ciertas actividades, como los servicios profesionales, por la sola manera de estar activos más no por realizarse, generen obligaciones distintas en personas físicas que en la realidad solo obtuvieron salarios.

## Proporcionalidad y equidad tributaria

Como se mencionó anteriormente, el origen de la proporcionalidad y equidad tributaria radican en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).<sup>11</sup> Por la importancia para este trabajo, procurando la mejor comprensión, se desea compartir la interpretación personal para ambos conceptos, en primer lugar, el de la proporción, lo cual se debe entender como que los contribuyentes cumplan con enterar los impuestos que les correspondan, pero de acuerdo con su capacidad de pago, por lo que, en el planteamiento, objeto de este trabajo, sería desproporcionado que un contribuyente pague y otro no cuando obtuvieron la misma cantidad de ingresos.

Por otra parte, la equidad tributaria significa que los contribuyentes situados en condiciones similares deben cumplir con las mismas leyes y reglamentos, es decir, cumplir con las mismas obligaciones sin distinción alguna, debiendo ser la misma forma para determinar contribuciones, la deducibilidad permitida, el número y tipo de informes a la autoridad, encontrándose en este supuesto, la Declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta (DISR) (Melgar, 2017).

---

10 La autoridad fiscal ha venido fortaleciendo las medidas en contra de las operaciones virtuales, inexistentes (Paz, 2018; IDC online, 2019a), siendo igual de importante corregir que la sola activación, también virtual, de obligaciones fiscales en servicios profesionales elimine beneficios a contribuyentes asalariados, llegando incluso a obligarlos a calcular y enterar posibles diferencias a cargo en la Declaración Anual del ISR.

11 Se agrega la cita con la fecha de la consulta (Cámara de Diputados, 2019b).

Ahora bien, las reglas contenidas en las Resoluciones Misceláneas Fiscales, establecen facilidades administrativas para algunos contribuyentes que, siempre que cumplan los supuestos requeridos por dichas reglas, otorgan la opción de aplicar alguna facilidad, tal es el caso de la Regla 3.17.11 con vigencia al año 2022, que exime de la obligación para presentar la DISR cuando se cumplan con los supuestos señalados, entre estos, que los contribuyentes asalariados reciban ingresos por salarios de un solo empleador, como también que no tengan ingresos por actividades profesionales.<sup>12</sup> La facilidad contenida en la Regla 3.17.11 abre la posibilidad para que se vulnere el principio de equidad y proporcionalidad,<sup>13</sup> toda vez que cuando los contribuyentes, por razones de mera previsión<sup>14</sup> sin haber realizado la prestación de servicio profesional ni la promesa de realizarlo, sean obligados para presentar la DISR y por tanto, deban enterar posibles diferencias derivadas del cálculo anual, ignorando por completo la realidad del individuo,<sup>15</sup> obligándolo a pagar cierta cantidad cuando otra persona, con el mismo ingreso, pero sin tener activas obligaciones profesionales, no tuviera que hacerlo.

Permitir que las personas asalariadas sean relevadas o no de calcular y presentar la DISR, dependiendo de solo tener registradas o no actividades profesionales (aunque no ejecutadas ni prometidas), es equiparable a limitar a los individuos la virtud de prever, preparándose ante futuras oportunidades de prestar algún servicio profesional, ya que el riesgo por ser precavido sería enterar a la autoridad alguna diferencia derivada del cálculo anual, atentando con la medida de justicia que «exige trato igual a los iguales...»,<sup>16</sup> ya que dos sujetos con los mismos ingresos tendrían condiciones de pago distintas, sin que

---

12 De hecho, es importante precisar que los propios instructivos del Servicio de Administración Tributaria hacen referencia que, para estar obligado a presentar la Declaración Anual de ISR el supuesto no es tener activa la obligación sino haber obtenido ingresos «[...] Si obtuviste otros ingresos acumulables (honorarios, arrendamiento, actividades empresariales, entre otros) además de salarios [...]» (Servicio de Administración Tributaria, 2019h).

13 Esto sucedería al generar una diferencia de impuesto por la obligación del cálculo anual del ISR, estimado y enterado por la persona física por el simple hecho de tener activas obligaciones profesionales, sin embargo, otra persona con el mismo salario anual no tendría la obligación ni del cálculo ni de la declaración anual a pesar de tener la misma capacidad y beneficio, siendo una clara medida injusta y por supuesto no equitativa (Melgar, 2017).

14 Acción y efecto de prever. Acción de disponer lo conveniente para atender a contingencias o necesidades previsibles (Real Academia Española, 2019).

15 En el ámbito de la investigación jurídico-tributaria se ha señalado la necesidad para considerar al contribuyente como una persona al momento de dictar la política tributaria recaudadora (Álvarez, 2015).

16 Cita literal (Melgar, 2017).

hubiera acontecido un hecho real de servicios profesionales y en consecuencia, tampoco ingresos por dichos conceptos.

La falta de hechos generadores o actos comerciales reales, ha venido siendo de especial interés del SAT para combatir conductas que lesionen el interés del fisco federal,<sup>17</sup> en especial todas las operaciones simuladas en las cuales se pretende la existencia de una operación por la simple generación de un comprobante fiscal digital, pero sin que haya existido, en la realidad, una acción de prestar u obligarse a prestar un determinado servicio, siendo tal situación un ejemplo homólogo del argumento del presente trabajo, precisamente, haciendo notar que de continuar considerando la simple activación de actividades profesionales como sinónimo de un hecho generador o imponible, es equivocado.

## Asalariados y el Padrón Activo de Contribuyentes

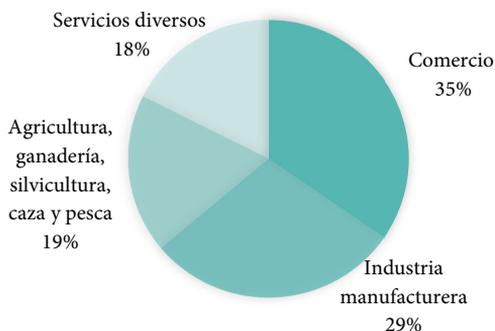
A febrero del 2023, los sectores económicos que concentran el mayor número personas asalariadas (imagen 1) fueron en primer lugar, el sector comercio, que registro 11.6 millones de individuos contratados, en segundo lugar, el sector de la transformación, que brindó trabajo a 9.8 millones de personas, el tercer sitio lo ocuparon los empleos relacionados con el sector agrícola, ganadero, silvícola, caza y pesca, sumando 6.2 millones de individuos y en cuarto lugar el sector de los servicios diversos que empleó a 5.9 millones de trabajadores.<sup>18</sup>

---

17 Las acciones para combatir operaciones simuladas o de existencia meramente virtual, son de interés sustantivo para la autoridad fiscalizadora federal ya que tan solo de 2014 a mediados de 2019 se identificaron 8 204 empresas en estos supuestos (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019; Sanciprián, 2019c).

18 Las cifras agregadas en este primer párrafo no representan el total general de empleos ni de contribuyentes, únicamente se refieren a los sectores que emplean el mayor número de trabajadores. La información se encuentra disponible en el sitio electrónico del INEGI (Indicadores de Ocupación y empleo de Febrero del 2023, de acuerdo con la Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo [ENOE]).

Imagen 1. Participación porcentual de la empleabilidad en los principales sectores económicos.



Fuente: Elaboración propia con datos de la INEGI (febrero, 2023).

Las personas físicas asalariadas mencionadas anteriormente, son aquellas que desarrollan un trabajo subordinado con la dirección de un empleador, recibiendo como producto de su trabajo, ingresos denominados comúnmente salarios, principalmente identificados con pagos periódicos que pueden ser quincenales, semanales, diarios o mensuales (dependiendo de las condiciones contractuales), pero también las personas asalariadas reciben ingresos por otros conceptos tales como aguinaldo, prima vacacional, reparto de utilidades, otras prestaciones y en su caso, por ingresos relacionados a la separación del empleo.<sup>19</sup>

Aún y cuando este tipo de contribuyentes, en algunos casos, no presentan la Declaración Anual del ISR (DISR), para los que sí están obligados como para quienes voluntariamente deciden presentar la DISR, tienen permitido deducir gastos médicos, dentales, hospitalarios, incluyendo servicios profesionales de psicología y nutrición; gastos funerarios, también los intereses reales y devengados por créditos hipotecarios, en su caso las cantidades por concepto de do-

<sup>19</sup> El Gobierno federal ofrece información específica para este régimen, como el portal para el asalariado, en el cual pueden identificarse los conceptos señalados (Gobierno Federal, 2019).

nativos, lentes y colegiaturas,<sup>20</sup> todos estos conceptos de acuerdo a los límites y condiciones establecidas.<sup>21</sup>

En cuanto a las obligaciones que se establecen para este régimen,<sup>22</sup> inician con la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y posteriormente, permanecen obligados a actualizarlo; notificar cambios de domicilio, en su caso presentar aviso de cambio o disminución de obligaciones, suspensión de actividades y reanudación de estas.<sup>23</sup>

En específico, las personas físicas asalariadas constituyen el mayor número de pagadores de impuestos.<sup>24</sup> Al concluir el año 2022 el Padrón de Contribuyentes Activo (PCA),<sup>25</sup> siendo que el total del PCA, el 96 % es correspondiente a personas físicas, es decir, 78 % sueldos y salarios y el restante al 18 %, y el 4 % faltante a personas morales. Para el rubro identificado como Grandes Contribuyentes (personas morales) representan el 0.02 % de todo el padrón, este rubro de Grandes Contribuyentes obtuvo un resultado de 1 759 428 000 000<sup>26</sup> de pesos, que representa un total del 46 % de los ingresos tributarios totales.

---

20 La Revista Contaduría Pública en su mes de mayo incluyó un artículo informativo bastante claro, a detalle, que menciona conceptos, importes y recomendaciones en general (Tapia, 2019).

21 Las condiciones para presentar o en su caso, estar relevados de la obligación para presentar la DISR, las deducciones permitidas como también las obligaciones de los asalariados, están disponibles en el Portal del Servicio de Administración Tributaria (Servicio de Administración Tributaria, 2019c).

22 El Servicio de Administración Tributaria solicita que los asalariados revisen los ingresos y retenciones reportados por el empleador (Servicio de Administración Tributaria, 2019f).

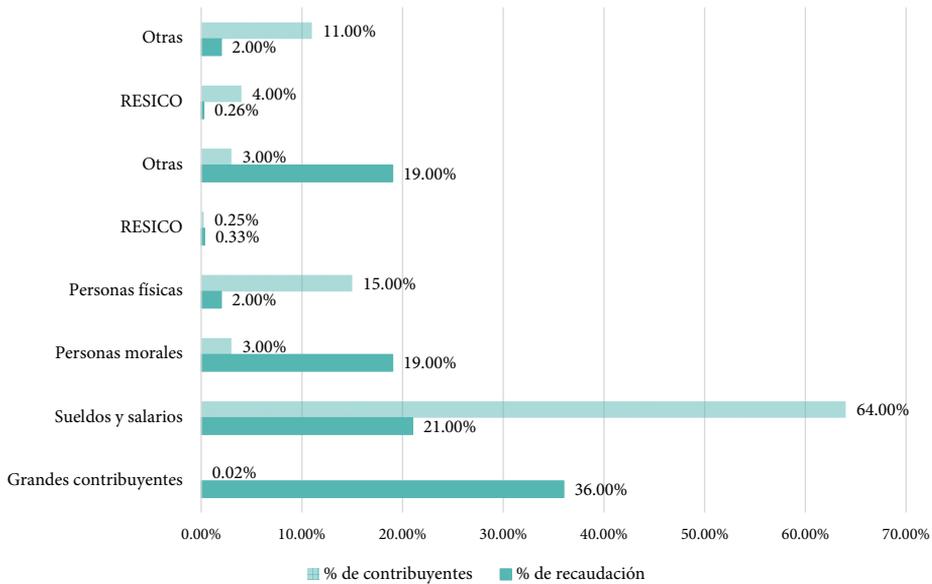
23 Las obligaciones de los asalariados, además de las otras referencias señaladas, cuentan con un apartado específico, dentro del sitio del SAT (Servicio de Administración Tributaria, 2019h).

24 El número de contribuyentes asalariados en el Padrón de Contribuyentes Activo (PCA) incluye el total general, cifra que es mayor al número de empleados mencionados al inicio de este apartado, debido a que el PCA incluye también los empleados del sector público y los asimilados.

25 El Padrón de Contribuyentes Activos, está disponible en períodos trimestrales, en el portal del SAT, apartado de informe tributario y de Gestión, cabe hacer mención que a partir del 2022, los Grandes Contribuyentes retienen el IVA de los bienes y servicios gravados que venden, el cual es pagado por los consumidores, para posteriormente enterarlo al SAT. A partir de 2022, se registra la recaudación del nuevo Régimen Simplificado de Confianza (RESICO) que, a diciembre es de 28 842 millones de pesos (Servicio de Administración Tributaria, 2019e).

26 Un billón setecientos cincuenta y nueve mil cuatrocientos veintiocho millones.

Imagen 2. Conformación del Padrón de Contribuyentes Activos: 2022.



Fuente: Elaboración propia con datos del Padrón de Contribuyentes Activo.

En la gráfica de área (imagen 2) se aprecia claramente que los asalariados (sueldos y salarios) son el mayor número de contribuyentes activos y aportan un porcentaje del 21 % del total de recaudaciones, el rubro de grandes contribuyentes aporta un total del 36 % del total, por lo anterior, cualquier política tributaria debe considerar como elemento fundamental a las personas, y los efectos que puedan causarles ya sea al obligarlos o bien al otorgarles alguna facilidad, que en pro de algunos, puede dar lugar a lastimar la equidad y proporcionalidad de otros, sin dejar de mencionar la exigencia de los derechos humanos.<sup>27</sup>

27 Además de resguardar los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad, los derechos humanos exigen la consideración no solo como contribuyentes, sino como personas, las cuales deben ser tratadas con respeto y *en igualdad de circunstancias*, situación que quedaría vulnerada al otorgarle ventajas fiscales a ciertos contribuyentes con respecto a otros que a pesar de haber recibido el mismo monto económico por concepto de salarios, tendrían un trato desigual por el solo hecho de tener registrada una actividad aún y cuando en los hechos, no la hayan realizado o prometido (Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2019).

## Ejemplificando la posible fractura a la equidad y proporción

Con el fin de cuantificar lo que consideramos como un riesgo para la equidad y proporcionalidad por obligar a solo ciertos asalariados a calcular y presentar la DISR,<sup>28</sup> se desarrolla un supuesto con un salario bruto mensual de \$36 000.00 (treinta y seis mil pesos 00/100 m.n.) o bien, remuneración diaria de \$1 200.00 (mil doscientos pesos 00/100 m.n.). Recibiendo además cuarenta días de aguinaldo, así como también prima vacacional del 25 % sobre veintidós días de vacaciones al año.

El salario se considera gravado por completo; se prevé que tanto el aguinaldo como la prima vacacional se paguen junto con el mes de diciembre,<sup>29</sup> la parte exenta de ambos conceptos estará en función de la Unidad de Medida de Actualización (UMA).<sup>30</sup> En primer lugar, se determina la retención mensual de ISR sobre el sueldo:

Tabla 1. Cálculo del ISR por el pago mensual.<sup>31</sup>

– Ingreso gravable	\$36 000.00
– Límite inferior	\$31 236.50
= Diferencia (excedente)	4 763.5
× Tasa	23.52 %
= Impuesto marginal	1 120.37
+ Cuota fija	5 004.12
= Impuesto previo	6 124.49
– Subsidio al empleo calculado	0.00
= Impuesto a retener y enterar por el empleador	\$6 124.49

Fuente: Elaboración propia.

28 Reiterando que es debido por el solo hecho de tener, preventivamente, una obligación activa de servicios profesionales, más no efectuada ni en promesa siquiera.

29 Para el supuesto se considera que la retención del mes de diciembre se mantuvo constante a las anteriores con la finalidad de concentrar el interés en la diferencia del cálculo anual (que incluye la parte gravada de aguinaldo y prima vacacional), con respecto a los provisionales mensuales.

30 Valor de la UMA en 2023, treinta unidades como parte exenta del aguinaldo y 15 para la prima vacacional. (Servicio de Administración Tributaria, 2019g).

31 Tablas para la retención del ISR vigentes en 2023 (Secretaría de Gobernación, 2017).

Las partes exentas de las prestaciones son las siguientes:

Tabla 2. Determinación de la parte exenta del aguinaldo y prima vacacional.

Concepto	Número de UMA	Valor de UMA	Importe exento
Aguinaldo	30	103.74	3 112.20
Prima vacacional	15	103.74	1 556.10

Fuente: Elaboración propia

A continuación, se determina el ISR anual,<sup>32</sup> siendo la base para el cálculo la parte gravada de las prestaciones como también el salario mensual elevado al año:

Tabla 3. Determinación del Impuesto Sobre la Renta anual por salarios.

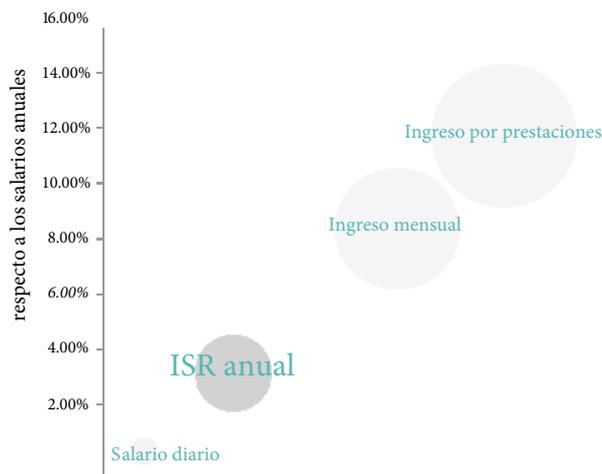
	Ingreso anual por salario (\$36 000 x 12 meses)	\$432 000.00
Más:		49 631.17
	Parte gravada de aguinaldo (40 días x \$1 200)–\$3 112.20	\$44 887.80
	Prima vacacional ((21 días x \$1 200) * 25%)–\$1 556.1	4 743.90
=	Suman los ingresos gravados:	481 631.70
-	Límite inferior	374 837.89
=	Diferencia (excedente)	106 793.81
x	Tasa	23.52 %
=	Impuesto marginal	25 117.90

32 Además de consultar las tablas incluidas en la Resolución Miscelánea Fiscal (Secretaría de Gobernación, 2017) fueron verificados ejemplos en publicación especializada (Guzmán, Ixtepan, Álvarez, Salazar, y Esquivel, 2019; IDC Online, 2019b).

+	Cuota fija	60 049.40
=	Impuesto previo	85 167.30
-	Subsidio al empleo calculado	0.00
=	Impuesto anual	\$85 167.30
-	Retenciones realizadas por el empleador durante 12 meses (\$6 124.49 x 12)	73 493.88
-	Retenciones de ISR por Aguinaldo y Prima Vacacional Art. 174 RISR (44 887.80+4 743.9) * 23.52 %	11 673.38
=	Impuesto anual a cargo del trabajador:	\$0.04

Fuente: Elaboración propia

Imagen 3. Participación del ISR anual con respecto al ingreso anual por salarios.



Fuente: Elaboración propia

El impuesto anual, determinado en \$0.04, debería de ser enterado y manifestado por el contribuyente obligado en la DISR a más tardar el mes de abril del año siguiente, cantidad que resulta nada significativa, lo que refleja que los pagos provisionales por salarios son muy exagerados, pero reflejan de manera global lo que corresponde pagar en la declaración anual. Sin embargo, si los comparamos con una persona física de Honorarios, encontramos que dichos contribuyentes puede aplicar como deducciones autorizadas, todos los gastos que resulten estrictamente indispensables, lo que permite deducir hasta el 100 % de sus ingresos por deducciones autorizadas, mientras que los asalariados, solo podrían deducir en su caso las deducciones personales y estas están limitadas al 15 % de los ingresos acumulables o 5 UMA anuales lo que resultare menor.<sup>33</sup>

Por las reglas anteriores podemos considerar que existe una violación al principio de equidad y proporcionalidad, ya que en honorarios no existe límite establecido para las deducciones autorizadas, con el único requisito que sean estrictamente indispensables, mientras que en salarios solo se permiten aplicar las deducciones personales, pero estas deducciones se aplican también en el caso de ingresos por honorarios, con lo que no se aprecia en este rubro una modificación en el valor entre sueldos y honorarios.

## Conclusiones

México está en busca de una transformación que reconozca a las personas como elemento fundamental, para lograrlo, será necesario modernizar la política tributaria del país, resguardando los mandatos constitucionales, como la equidad y la proporcionalidad, pero también reconociendo la realidad de los individuos por encima de cualquier tecnicismo.

Hasta ahora, ha venido prevaleciendo el resguardo de preceptos jurídicos y principios técnicos especializados, los cuales, si bien son directriz de la actividad tributaria, con el apoyo de la tecnología, pareciera que transmutan a las personas en códigos digitales, representados por una firma electrónica, claves de identificación, comprobantes fiscales digitales o transferencias financieras electrónicas.

---

33 Artículo 151, último párrafo de la LISR.

Lo anterior sin duda aporta eficiencia de tiempo, resolviendo el cumplimiento de obligaciones a través de aviso electrónico al que se tuvo acceso remoto, o bien mediante transferencias bancarias, enviando recursos económicos a la autoridad recaudatoria casi en un mismo instante, lo que facilita significativamente los registros de pago y la fiscalización, además, mediante buzón tributario, casi al instante se puede notificar cualquier situación que a consideración de la autoridad, necesiten conocer los contribuyentes o viceversa.

Y es que, a pesar de parecer difícil de creer que a ciertos contribuyentes se le pretenda cobrar impuestos cuando no obtuvieron ingresos por determinada actividad, no obstante, aun así, en ocasiones se les obliga al cálculo y presentación de la Declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta (DISR) por el solo hecho de haber activado, previsoramente, la posibilidad para realizar servicios profesionales, pero que al no haberlos prestado ni prometido, aun así permanece la obligación de presentar DISR, dejándolos fuera del beneficio para ser relevados, conforme a la Regla 3.17.11 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente a 2022.

Tal situación, como queda demostrado en el presente trabajo, deja a un lado el principio de proporcionalidad, ignorando el nivel de ingresos de las personas, provocando también que reciban un trato diferenciado que atenta con el principio de equidad, y todo ello por la sola activación de obligaciones profesionales, que pudieron nunca ser efectuadas ni prometidas, en donde podría dar lugar a interpretar que la autoridad, lejos de fomentar la cultura del trabajo y el esfuerzo por procurar obtener ingresos complementarios a los salarios, pareciera que algunas personas fueran castigadas.

Inclusive podría decirse que la costumbre de considerar como obligación un simple aviso a la autoridad, supliera de una manera grotesca hechos reales, estableciendo obligaciones no solo de informar, sino como se demuestra en este trabajo, obligaciones de pago, aun cuando dos contribuyentes hubieran obtenido la misma cantidad de ingresos anuales.

Además, aplicando el criterio equivocado, desproporcionado y no equitativo, al no relevar de la presentación de la DISR a ciertos contribuyentes tan solo por haber activado obligaciones, más no por la obtención de ingreso alguno, obliga a que algunos preceptos, como por ejemplo, la Fracción III del Artículo 98 y el Primer Párrafo del Artículo 150 de la LISR, como también los instructivos del Servicio de Administración Tributaria y la propia Regla 3.17.11, todos estos sean corregidos, refiriéndose en lugar de ingreso o ingresos, a que

la simple activación de obligaciones fiscales conceden facilidades u obligan a cumplir con obligaciones distintas a las personas asalariadas.

## Bibliografía

- Álvarez, J. (2015). El Estado debe considerar al contribuyente como persona al momento de dictar su política tributaria recaudadora. *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa-TFJA*, 1-9. <<http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/responsabilidadsocialtributaria.pdf>>.
- Cámara de Diputados. (2019b). *Leyes Federales Vigentes*. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>>.
- Comisión Nacional de los Derechos Humanos. (2019, junio 20). *Salario mínimo y derechos humanos*. Sitio oficial de la CNDH. <<http://www.cndh.org.mx/sites/all/doc/informes/especiales/salario-minimo-dh.pdf>>.
- Estrada, M. (2014). Contabilidad Electrónica a Disposición Periódica de la Autoridad Fiscal, ¿Medida de Fiscalización Necesaria o Excesiva hacia los Contribuyentes? *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa-TFJA*. <[http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/contabilidad\\_electronicaa\\_disposicion\\_dela.pdf](http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/contabilidad_electronicaa_disposicion_dela.pdf)>.
- Gobierno Federal. (2019, junio 19). Régimen Fiscal Asalariados. SAT. <<http://omawww.sat.gob.mx/regimenesfiscales/Paginas/Asalariado/default.htm>>.
- Guzmán, E., Ixtapan, S., Álvarez, O., Salazar, V., y Esquivel, F. (2019). Cálculos del Impuesto Sobre la Renta Anual a cargo de las Personas Físicas. *Notas Fiscales*. <[http://notasfiscales.com.mx/wp-content/uploads/2019/04/NotasFiscales281\\_517anvx.pdf](http://notasfiscales.com.mx/wp-content/uploads/2019/04/NotasFiscales281_517anvx.pdf)>.
- IDC online. (2019a, julio 26). *Diferencias entre revisiones del SAT y el supuesto de simulación de operaciones*. Fiscal-Contable. <<https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/07/15/diferencias-entre-revisiones-del-sat-y-el-supuesto-de-simulacion-de-operaciones>>.
- IDC online. (2019b, marzo 19). *Anual de salarios y otros ingresos*. Fiscal-Casos Prácticos. <<https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/03/19/anual-de-salarios-y-otros-ingresos>>.

- INEGI. (2023). *Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo (ENOE)*. INEGI. <<https://www.inegi.org.mx/app/saladeprensa/noticia.html?id=8067>>.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2019, junio 26). *Publicaciones-noticias fiscales*. IMCP. <<http://imcp.org.mx/publicaciones/noticias-fiscales-2019-120-sat-combate-la-evasion-fiscal-por-operaciones-simuladas/>>.
- Izaza, J. (2008). Principios fundamentales e ineludibles en materia de interpretación de normas fiscales. *Puntos Finos*, 159, 8-18.
- Melgar, P. (2017). *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*. UNAM. <[http://www.posgrado.unam.mx/sites/default/files/73\\_proporcionalidad.pdf](http://www.posgrado.unam.mx/sites/default/files/73_proporcionalidad.pdf)>.
- Palomino, M. (2018). La Obligación Tributaria. *Revista praxis de la justicia fiscal y administrativa-TFJA*, 1-21. <[http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r24\\_trabajo-10.pdf](http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r24_trabajo-10.pdf)>.
- Paz, J. (2018). ¿Qué es la «lista negra» del SAT? *Puntos Finos*, 68-72. <<https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/que-es-la-lista-negra.pdf>>.
- Real Academia Española. (2019, junio 18). Previsión. *Diccionario de la lengua española*. <<https://dle.rae.es/?id=U9mJq05>>.
- Sanciprian, E. (2019c, mayo 16). *Combate vs la venta de CFDI por operaciones simuladas*. Fiscal-contable. <<https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/05/16/combate-vs-la-venta-de-cfdi-por-operaciones-simuladas>>.
- Secretaría de Gobernación. (2017, diciembre 29). Resolución Miscelánea Fiscal para 2018. *Diario Oficial de la Federación*. <[https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5509529&fecha=29/12/2017](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5509529&fecha=29/12/2017)>.
- Servicio de Administración Tributaria. (2019a, abril 29). *Normatividad-Resolución Miscelánea Fiscal. Resolución Miscelánea Fiscal para 2021 y sus anexos 1 y 1-A*. <<https://www.sat.gob.mx/aplicacion/26989/factura-electronica-en-mis-cuentas>>.
- Servicio de Administración Tributaria. (2023b, octubre 18). *Mi Contabilidad*. <[http://omawww.sat.gob.mx/mi\\_contabilidad/paginas/default.htm#beneficios](http://omawww.sat.gob.mx/mi_contabilidad/paginas/default.htm#beneficios)>.
- Servicio de Administración Tributaria. (2019c, junio 19). *Orientación-Conoce el régimen de sueldos y salarios*. <<https://www.sat.gob.mx/consulta/24451/conoce-el-regimen-de-sueldos-y-salarios>>.
- Servicio de Administración Tributaria. (2019d, febrero 15). *Informe Tributario y de Gestión al 40. Trimestre del 2018*. <[229](http://omawww.sat.gob.mx/gobmx-</a></p></div><div data-bbox=)

- transparencia/paginas/documentos/itg/itg\_4totrimestre2018\_190215.pdf>.
- Servicio de Administración Tributaria. (2019e, junio 20). *Transparencia focalizada–Información Pública del Patrón del Registro Federal de Contribuyentes*. <[http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/inicio.html](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html)>.
- Servicio de Administración Tributaria. (2019f, junio 20). *Declaraciones–Consulta el visor de comprobantes de nómina para el trabajador*. Consulta el visor de comprobantes de nómina para el trabajador.
- Servicio de Administración Tributaria. (2019g, junio 23). *Consultas de orientación–Conoce los beneficios del Régimen de Salario*. <<https://www.sat.gob.mx/consulta/02330/conoce-los-beneficios-del-regimen-de-salarios>>.
- Servicio de Administración Tributaria. (2019h, junio 19). *Orientación–Conoce tus obligaciones como asalariado y cómo cumplir con ellas*. <<https://www.sat.gob.mx/consulta/29277/conoce-tus-obligaciones-como-asalariado-y-como-cumplir-con-ellas>>.
- Tapia, C. (2019). ¿Qué puedo deducir en mi anual? *Contaduría Pública–IMCP*. <<http://contaduriapublica.org.mx/2019/05/01/que-puedo-deducir-en-mi-anual/>>.
- UNAM Revista Jurídica. (19 de 06 de 2019). Obligaciones Fiscales. *Boletín de Derecho Comparado*. <<http://historico.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/90/art/art12.htm>>.
- Vela, A. (2015, abril 01). *Declaraciones informativas, ¿pueden ser inconstitucionales?* Veritas On Line–Colegio de Contadores Públicos de México. <<https://veritasonline.com.mx/declaraciones-informativas-pueden-ser-inconstitucionales/>>.