

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS



TESIS:

“ESTUDIO JURIDICO FISCAL DEL
ARTICULO 106 LISR EN RELACION
A LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS”.

PRESENTA:

JOSÉ JUAN GUTIÉRREZ TORRES

PARA OBTENER EL GRADO DE:

MAESTRO EN CONTADURÍA

DIRECTOR DE TESIS:

M.C. ANGEL MIGUEL MORALES CALDERÓN

Mexicali, Baja California.

Febrero 2016

INDICE

	<i>Página</i>
INTRODUCCION	
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	4
JUSTIFICACIÓN	6
OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN	7
METODOLOGÍA	8
CAPITULO I. MARCO NORMATIVO	
1.1 EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA REFORMA ART. 96 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	10
1.2 PRINCIPIOS DOCTRINARIOS.	13
1.3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL.	17
CAPITULO II. ESTUDIO JURÍDICO FISCAL DE LA PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA EN RELACION AL ARTÍCULO 96 DE LISR.	
2.1. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CONTRIBUYENTES.	24
2.2. ANALISIS PRACTICO DE LA TARIFA PERSONAS FISICAS VS TASA 30% PERSONA MORALES.	30
2.3. ANALISIS PRACTICO DE LA TASA DE PERSONAS MORALES 30% Y PERSONAS FISICAS 35%, ESTABLECIDA EN LEY ISR 2014.	35
CAPITULO III. LAS GARANTÍAS TRIBUTARIAS A LA LUZ DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL SOBRE EL RECONOCIMIENTO DE LOS DERECHOS HUMANOS	
3.1 CORRIENTE IUSNATURALISTA DE LA REFORMA	49
3.2 CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS	52
3.3 PRINCIPIO PRO-HOMINE EN MATERIA TRIBUTARIA	55
3.4. EL DERECHO CONSTITUCIONAL PARA LA PROTECCIÓN AL MÍNIMO VITAL Y SU VINCULACIÓN CON LOS DERECHOS HUMANOS TRIBUTARIOS	59
CONCLUSIONES	63
FUENTES DE CONSULTA	67

INTRODUCCIÓN

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

Dentro de la actividad financiera que cotidianamente el Estado mexicano realiza, la recaudación de contribuciones constituye un elemento indispensable y de gran importancia como un medio para desarrollar su función pública.

Por ello, existen diferentes fuentes para financiar el gasto público, de los cuales se encuentra; el más importante de todos, el proveniente de los ingresos tributarios, es decir, de las contribuciones; lo anterior quedo plasmado como obligatorio en nuestra carta magna en la fracción IV del artículo 31.

En ese sentido, la forma que tiene el Estado mexicano para crear contribuciones es a través de un proceso formal de carácter legislativo que concluya en una ley, la cual será de observancia general y obligatoria para todos los contribuyentes.

Se tiene la idea generalizada de que el legislador, al momento de crear las contribuciones, debe tomar en cuenta una serie de principios que van orientados a lograr un sistema tributario más justo y eficaz.

Entre tales principios, se encuentra el Principio de Proporcionalidad Tributaria, el cual consiste en que los gobernados deberán contribuir para el gasto público en proporción directa de su capacidad económica. Esto es, pagara más quien gane más, y pagara menos quien gane menos. Este principio se fundamenta en una base de igualdad fiscal por la cual diversos causantes con diferentes capacidades de pago serán gravados con diferentes porcentajes en proporción de su capacidad económica, de modo que el impacto en los bolsillos de los causantes no sea el mismo entre un sujeto que gana que gana más respecto de otro que gana menos.

En esa tesitura, a partir de la reforma del 2014 en la cual se estableció una tarifa de hasta el 35% establecido en el artículo 96 del Impuesto Sobre la Renta, existió

una confusión respecto hasta que monto o base de impuesto una persona física pagaría mas respecto a una persona moral.

En el presente trabajo se analizara dicho principio detalladamente; así como un estudio de las tasas progresivas del artículo 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el cual escudriñaremos diversos casos para determinar que dichas tasas progresivas no son una tasa efectiva comparado con la tasa del 30% para personas Morales que establece el artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

JUSTIFICACION

La Constitución Federal otorga la potestad tributaria, es decir, la facultad de establecer contribuciones a los poderes legislativos, tanto federales como locales, sin embargo, esta potestad no es absoluta ya que se encuentra limitada al cumplimiento de los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público, establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la carta magna.

Por consiguiente, para llevar a cabo el cabal cumplimiento de dichos principios constitucionales, el legislador creo dentro de sus contribuciones, el Impuesto Sobre la Renta, distinguiéndola en régimen para personas físicas y morales, siendo precisamente este el presente estudio.

Al establecerse tal contribución, atendiendo a los distintos regímenes, grupos y/o circunstancias particulares; nuestro más alto tribunal le reconoció al legislador que cuenta con amplio margen de configuración para definir las tasas o tarifas, cuyo principio de proporcionalidad quedaría a su libre apreciación.

El presente trabajo se realiza con la finalidad primordial de analizar mediante casos prácticos, la situación específica que guarda la Ley del Impuesto sobre la Renta en relación con las personas físicas y morales; y la capacidad contributiva de ambas, así como diversas jurisprudencias y tesis.

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION.

- ④ Analizar el principio de proporcionalidad tributaria en relación al impuesto establecido a las personas físicas y morales.
- ④ Presentar casos de estudio del Impuesto Sobre la Renta de acuerdo a las tasas y tarifas determinadas para las personas físicas y morales.
- ④ Determinación a partir de qué base del impuesto las personas físicas encuadran en una tasa efectiva igual al 30% como las Personas Morales.
- ④ Analizar diversas jurisprudencias y tesis respecto a las tasas progresivas establecidas en el artículo 96 del Impuesto Sobre la Renta.
- ④ Analizar los antecedentes de las garantías tributarias así como los derechos humanos desde el punto de vista de la materia tributaria y con respecto a la Convención Americana de Derechos Humanos

METODOLOGIA.

Con la reforma aprobada por el Congreso de la Unión que entro en vigencia partir del año 2014 se creó un nuevo precedente referente a la determinación del Impuesto Sobre la Renta para personas físicas y morales respecto a las tasas máximas para su recaudación, las cuales puede llevar a que las mismas resulten excesivas o ruinosas para el contribuyente.

En el presente trabajo nos apoyamos en diferentes centros bibliotecarios, revistas fiscales, exposición de motivos, jurisprudencias y tesis aisladas, así como diversos libros de derecho mexicano, entre otros.

Para ello, en la primera etapa analizamos los principios constitucionales atendidos por **Arrijo Vizcaino** en su libro de Derecho Fiscal.

En la segunda etapa realizamos un estudio de casos prácticos respecto a la proporcionalidad tributaria en cuanto al Impuesto Sobre la Renta, atendiendo a la naturaleza de las personas físicas y morales.

En la tercera etapa analizaremos diversas tesis y jurisprudencias con respecto al aumento de la tasa si como de los principios de proporcionalidad y equidad

En la cuarta etapa estudiaremos los antecedentes de las garantías tributarias así como los derechos humanos desde el punto de vista de la materia tributaria y con respecto a la Convención Americana de Derechos Humanos

En la última etapa llevaremos a cabo nuestras conclusiones.

Capítulo I

Marco Normativo

1.1 EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA REFORMA ART. 96 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Ahora bien, es importante destacar cuáles fueron los argumentos que el poder legislativo considero para aprobar el aumento de la tasa progresiva de hasta el 35% para los contribuyentes del régimen personas físicas; mismos que se señalan a continuación:

“B) Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Tarifa del ISR de personas físicas con tasa del 32%.”

Se propone adicionar un nuevo tramo a la tarifa del ISR de personas físicas, aplicable para las personas con ingresos gravables superiores a 500 mil pesos anuales con una tasa marginal de 32%, con el fin de dotar de mayor progresividad al marco tributario y hacer más justa la contribución al desarrollo.

El Ejecutivo Federal destaca que esta medida no afectará a las personas de ingresos bajos y medios en el país, toda vez que no implicaría un incremento en la carga tributaria de la mayor parte de la población, dado que información de la Encuesta Nacional de Ingreso y Gasto de los Hogares indica que menos del 1% de la población total (o de los perceptores de ingresos de los hogares) recibe ingresos iguales o mayores al límite propuesto de 500 mil pesos al año.

Asimismo, respecto del nivel de tasa que se propone establecer en este nuevo escalón de la tarifa, se comenta que esta tasa máxima propuesta no es excesiva, e implica que las tasas marginales máximas continuarán siendo menores a las observadas en otras economías, incluyendo los principales socios comerciales del país. Así, se evita introducir elementos que eviten el funcionamiento eficiente de la economía o que deterioren la competitividad de México.

Cabe mencionar que en la exposición de motivos se adiciono una limitante a la deducción anual de gastos médicos para las personas físicas de acuerdo a la tarifa del artículo 106 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo siguiente:

Tiene su razón al adicionar un nuevo tramo a la tarifa del ISR de personas físicas, aplicable para las contribuyentes con ingresos gravables superiores a 500 mil pesos anuales con una tasa marginal de 35%. Es decir, a fin de que las personas físicas que se encuentren en el último tramo de la tarifa del ISR puedan efectuar sus deducciones personales hasta por un monto razonable, acorde a sus ingresos, es preciso efectuar el ajuste planteado.

Trigésima Novena. *En la Iniciativa de Decreto por la que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, presentada por el Ejecutivo, se indica que con objeto de fortalecer la recaudación y dotar de mayor progresividad al sistema impositivo y en particular al ISR personal, se propone incrementar la contribución de las personas que obtienen mayores ingresos.*

En tal sentido, la propuesta del Ejecutivo Federal consiste en adicionar un nuevo tramo a la tarifa del ISR de personas físicas, aplicable para las personas físicas con ingresos gravables superiores a 500 mil pesos anuales con una tasa marginal de 32%. Así mismo, el Ejecutivo destaca que esta medida no afecta a las personas de ingresos bajos y medios en el país, toda vez que no implica un incremento en la carga tributaria de la mayor parte de la población.

Asimismo se destaca que el nivel de la tasa propuesta en este nuevo escalón de la tarifa, no es excesivo ya que las tasas marginales máximas continuarán siendo menores a las observadas en otras economías, incluyendo a los principales socios comerciales del país, evitando introducir elementos que eviten el funcionamiento eficiente de la economía o que se deteriore la competitividad de México.

Esta comisión dictaminadora coincide con la intención del Ejecutivo Federal respecto a la necesidad de dotar de mayor progresividad al sistema impositivo y en particular al ISR de las personas físicas. Sin embargo, considera necesario modificar la propuesta del Ejecutivo para que las personas con ingresos mayores de 500 mil pesos tributen a una tasa de 31%, los ingresos superiores a 750 mil pesos enfrenten una tasa de 32%, quienes obtengan ingresos por encima de 1 millón de pesos anuales sean gravados con la tasa de 34% y los que perciban ingresos superiores a 3 millones de pesos contribuyan a la tasa máxima de 35%. Los niveles de tasas propuestos se consideran adecuados puesto que se ubican por debajo del promedio que aplican los países miembros de la OCDE, donde en promedio la tasa marginal máxima es de 42.6%.

Esta medida tiene el propósito de aumentar la progresividad del impuesto y lograr que las personas que se ubican en el extremo medio y superior del último decil de ingresos contribuyan en mayor medida al financiamiento del gasto público, logrando que la tributación sea más justa y equitativa.

Al mismo tiempo, el ajuste que plantea esta Comisión Dictaminadora, implica un incremento en la recaudación de alrededor de dos mil doscientos millones de pesos respecto a la recaudación estimada con la tarifa propuesta en la Iniciativa del Ejecutivo para 2014.

Pagina CLXXXVIII, CDIX, CDVII

A continuación, se muestra un comparativo de los impuestos que se pretendieron recaudar en el ejercicio de 2014, incluyendo las reformas propuestas, respecto de los señalados para el ejercicio de 2013.¹

IMPUESTOS	2014	2013	DIFERENCIA
	MDP	MDP	
Impuesto sobre ingresos			
Impuesto Sobre la Renta	1.006,376.9	818,095.4	188,281.50
IETU		44,638.4	0.0

En el cuadro anterior podemos determinar que respecto al Impuesto Sobre la Renta en el 2014 se espero que el fisco recaudara un 23.0145% aproximadamente mas comparado con el 2013. $(818,095.4 * 23.0145 \% = \$ 188,280.57$ por lo que $818,095.4 + 188,280.57 = 1, 006,376)$

¹ KPMG, Reforma fiscal 2014, Pag. 6

1.2. PRINCIPIOS DOCTRINARIOS.

Antes de comenzar a analizar el Principio de Proporcionalidad, debemos comprender que este es solo uno de los múltiples principios doctrinarios que se manejan en la materia Fiscal, por lo cual detallaremos a continuación, los principios manejados por los pensadores tales como Adam Smith y Harold M. Sommers, tanto en su parte fundamental y complementaria, respectivamente.

Así, damos comienzo al siguiente esquema de principios:

Parte Fundamental (Adam Smith) ²:

- **Principio de Proporcionalidad**³;

El principio se enuncia diciendo básicamente que todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.

- **Principio de Certidumbre o Certeza**⁴;

Todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera se da paso al abuso y la arbitrariedad de las autoridades encargadas de la recaudación, las que a su capricho pueden llegar a fijar las cuotas impositivas, fecha de pago, obligaciones a satisfacer etc..

Los elementos constitutivos de este principio son (de acuerdo a la evolución de la técnica fiscal):

- ❖ Sujeto Pasivo
- ❖ Objeto

² Adolfo Arrijoa Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2012. Pag. **230**

³ Adolfo Arrijoa Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2012. Pag. **231**

⁴ Adolfo Arrijoa Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2012. Pag. **236 y 237**.

- ❖ Tasa, cuota o tarifa
- ❖ Base gravable
- ❖ Fecha de pago
- ❖ Sanciones aplicables

- **Principio de Comodidad⁵;**

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. 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.

- **Principio de Economía⁶.**

Esto significa que 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.

Parte Complementaria (Harold M. Sommers):

- **Principio de la Capacidad de Pago⁷;**

Creemos que es bastante fácil advertir que el “Principio de la Capacidad de Pago”, es una mera reproducción del Principio de Proporcionalidad o de la Justicia de Adam Smith, el cual complementa con la aportación de dos ideas originales:

- ❖ La de que las personas con mayor capacidad económica deben contribuir a los gastos públicos en proporción superior a la de sus demás conciudadanos que tributen, independientemente de que se beneficien en mayor o en menor medida que estos últimos, de los servicios gubernamentales costeados con sus contribuciones; y

⁵ Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2012 Pag. **241**

⁶ Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2012. Pag. **245**

⁷ Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2012. Pag. **256**

- ❖ La de que el Principio de Proporcionalidad es un positivo instrumento de justicia social y de reforma económica al propiciar una mejor distribución del ingreso y la riqueza nacionales.

- **Principio del Beneficio⁸**

Principio, según el cual los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales...resulta difícil separar el principio del beneficio del de la capacidad de pago en aquellos casos en que el contribuyente se beneficia con los servicios gubernamentales generales. El principio del beneficio solamente se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente.

- **Principio del Crédito por Ingreso Ganado⁹;**

Este principio atiende a que se diera una deducción especial a los sueldos y salarios al computarse el ingreso gravable.

La idea era que aquellos que obtuvieran sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo, recibieran un tratamiento favorable, o que el ingreso que la ley consideraba como no ganado, como el que proviene de rentas, dividendos e intereses debiera ser castigado.

- **Principio de la ocupación plena¹⁰;**

Este principio estima que las contribuciones pueden estar formuladas con el objeto de estimular la producción y el empleo, sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago.

⁸ Adolfo Arrijoa Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2012. Pag. **256 y 257**

⁹ Adolfo Arrijoa Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2012. Pag. **257**

¹⁰ Adolfo Arrijoa Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2012. Pag. 258 y 259
<http://clubensayos.com/Temas-Variados/PRINCIPIOS-DE-CONTRIBUCIONES/754915.html>

- **Principio de la conveniencia¹¹.**

Este principio se refiere a los casos en que las contribuciones se establecen con el objeto de gravar lo más posible, con la menor dificultad. Estima que esta política es simplemente de conveniencia y tiene como finalidad que el contribuyente no se dé cuenta del impacto de la contribución, incorporándose en el precio del producto o servicio prestado.

¹¹ Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2012. Pag. **260**
<http://clubensayos.com/Temas-Variados/PRINCIPIOS-DE-CONTRIBUCIONES/754915.html>

1.3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL¹²

Uno de los dos pilares fundamentales del Derecho Fiscal está constituido por el llamado Principio de Constitucionalidad, el cual, en términos generales, implica una sumisión a las características esenciales del orden jurídico que nos rige, puesto que se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos. Dicho en otras palabras, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.

Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la constitución representan la guía suprema de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben relejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y, por ende, carecerán de validez jurídica, estando los afectados por tales disposiciones facultados para interponer el correspondiente juicio de Amparo y evitar así que les sea aplicada cualquier norma que contravenga los principios rectores que la Ley Suprema consagra.

Lo cual establece en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como de los estados, de la ciudad de México y del municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa

¹² Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2005. Pag. 247

que dispongan las leyes. (reformada mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 29 de enero de 2016)

Consideramos que del contenido de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, podemos desprender la existencia de los siguientes principios:

- A) Principio de Generalidad
- B) Principio de Obligatoriedad
- C) Principio de Vinculación con el Gasto Publico
- D) Principio de Proporcionalidad y Equidad
- E) Principio de Legalidad

- **PRINCIPIO DE GENERALIDAD**¹³

Se dice que una ley es general cuando aplica, sin excepción a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Por eso se afirma que las leyes van dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos, o sea, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos. En cambio, una disposición es uniforme cuando debe aplicarse por igual y si distinciones de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita.

El principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que solo 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.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en jurisprudencia definida que. “Es carácter constante de las leyes, que sean de

¹³ Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2005. Pag. 248, 249

aplicación general y abstracta, es decir que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sea abrogadas. Una ley que crece de esos caracteres va en contra del Principio de Igualdad, garantizado por el Art. 13 Constitucional y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia.

El principio de General encuentra su fundamento constitucional en el encabezado del Art. 31, el que como se recordara, a la letra dice. “Son obligaciones de los mexicanos”. Lo cual, con base en lo que se acaba de exponer, significa que 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. Obviamente, dicha obligación general lleva implícita la “capacidad contributiva” mencionada por Flores Zavala.

- **PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD¹⁴**

El art 31 fracciones IV Constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituye una obligación ciudadana además de carácter pública, como pueden serlo el prestar servicio militar o el hacer que los hijos concurren a las escuela públicas o privada.

Este deber vinculado al Principio de Generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

¹⁴ Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2005. Pag. 250, 251

El principio de Legalidad y de Constitucionalidad, todas la personas que se encuentra en los correspondientes supuestos normativos automáticamente quedan obligadas a enterarlo en el plazo de la ley. Pero no solo eso, el Fisco no puede quedar sujeto a la buena voluntad de los contribuyentes, toda vez que la función recaudatoria no es una colecta de caridad sino una cuestión de vital interés público.

El Principio de Obligatoriedad en Materia Fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, sino como una autentica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencia para los particulares.

La propia Constitución, al mismo tiempo que estatuye el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento.

- **PRINCIPIO DE VINCULACION CON EL GASTO PÚBLICO¹⁵**

La fracción IV del Art. 31 de la Constitución Política que nos rigüe, señala en su parte inicial “Son obligaciones de los mexicanos” fracc. IV “Contribuir para los gastos públicos, así como la Federación, como del Estado y Municipio en que residan.

Este Principio Constitucional establece una importante obligación a cargo del Estado el cual solo 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 maneja sus contribuciones.

¹⁵ Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2005. Pag. 252

- **PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD¹⁶**

El Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos publico en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que haya percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

El principio de Proporcionalidad implica, por una parte que los gravámenes se fijen en las leyes 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 las de medianos y reducidos recursos, y por la otra que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus precepciones gravables.

El Principio de Proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejando cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez a los ingresos obtenidos.

- **PRINCIPIO DE EQUIDAD.¹⁷**

Está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y por ende, contrarias a toda noción de justicia.

¹⁶ Adolfo Arrijoa Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2005. Pag. 256, 257

¹⁷ Adolfo Arrijoa Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2005. Pag. 259, 260

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, deducción permitida, plazo de pagos etc.

- **PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**¹⁸

La parte final de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política establece que debe contribuirse a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, ratificando mediante esta última frase el Principio de la Legalidad tributaria.

En tales condiciones nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada “piedra angular “de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino “nullum tributum sine lege (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le de origen).

¹⁸ Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2005. Pag. 267

CAPITULO II.

ESTUDIO JURÍDICO FISCAL

DE LA

PROPORCIONALIDAD

TRIBUTARIA EN

RELACION AL ARTÍCULO

106 DE LISR.

2.1. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CONTRIBUYENTES.

Comenzaremos mencionando el fundamento constitucional de la competencia que dispone el congreso de la unión a establecer contribuciones, el cual establece lo siguiente:

Artículo 73. *El Congreso tiene facultad:*

VII. *Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto*

Ahora bien, según la definición de Serra Rojas, *“Proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo entre cosas relacionadas entre sí”*¹⁹

Dicha proporcionalidad se da específicamente en la disposición entre las cuotas, tasas o tarifas establecidas en las leyes tributarias que van a estar relacionadas íntimamente con la capacidad contributiva de los contribuyentes, esto quiere decir que todos los sujetos pasivos tienen la obligación de contribuir en función de sus respectivas capacidades contributivas, **aportando al estado una parte justa y adecuada** de sus ingresos, rendimientos o manifestación de riqueza grabada para lo cual encontramos el principio fundamental en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Así entonces, comprendiendo lo anterior analizaremos el **artículo 31, fracción IV**, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como de los estados, de la Ciudad de Mexico y del municipio en que residan, de la manera **proporcional y equitativa** que dispongan las leyes.

¹⁹ Ob Cit. Página 773

De dicho precepto constitucional se desprenden los denominados *principios de justicia fiscal o tributaria* a los cuales se deben contener todas las contribuciones, tales como los de generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria.

Si bien es cierto que varios autores han manifestado que el principio de proporcionalidad y equidad se deben analizar juntos, como lo establece Flores Zavala el cual afirma que no es posible separar las dos palabras sino interpretar la expresión de “proporcionalidad y equidad” como significado de justicia, añadiendo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos ²⁰

Por otra parte, a raíz de la evolución de la legislación tributaria mexicana, se ha sostenido que estas garantías son dos conceptos y no uno solo. Si todos los sujetos que se encuentren en una situación económica regulada por la ley deben contribuir para los gastos públicos por el solo hecho que implica esta comprensión (equidad).

Tal postulado no puede complementarse si no es tomado en cuenta distintas capacidades contributivas de los ciudadanos (proporcionalidad).²¹

Al respecto, **Margain Manatutou** considera que para que un tributo sea proporcional debe comprender por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en una misma situación o circunstancia, mientras que para que sea equitativo, el impacto del tributo debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación. ²²

²⁰ Flores Zavala, Ernesto, op. Cit nota 6, p.213

²¹ Vid Burgoa, Ignacio . Diccionario de derecho constitucional garantías y amparo. editorial Porrúa México , 1992, p.103

²² MARGARIN MANAUTOU, Emilio. La constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano universidad autónoma de San Luis Potosí , México ,1967, p.109

Para **Arrijoa Vizcaino**, menciona que los gravámenes se fijan en las leyes 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 las de medianos y reducidos recursos, y por la otra, que cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente le ley lo obligue aportar al fisco una parte razonable de sus percepciones gravámenes.²³

Es por eso que se establece que los únicos tributos que se ajustan al principio de proporcionalidad son los que determinan por medio de tarifas progresivas como lo establece *Arrijoa Vizcaino*: El principio proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio. Refleja cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.²⁴

Por otra parte, el *principio de equidad*, significa que todos los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, en otras palabras tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Por lo tanto, la equidad se refiere a la igualdad jurídica, referida tanto a la igualdad ante la ley en calidad de destinatario de la normas, como la igualdad en la ley, esto es, en relación con su contenido , es decir, el derecho de los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho.

²³ Adolfo Arrijoa Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2005. Pag. 257

²⁴ Adolfo Arrijoa Vizcaino, Derecho Fiscal, sept. 2005. Pag. 257

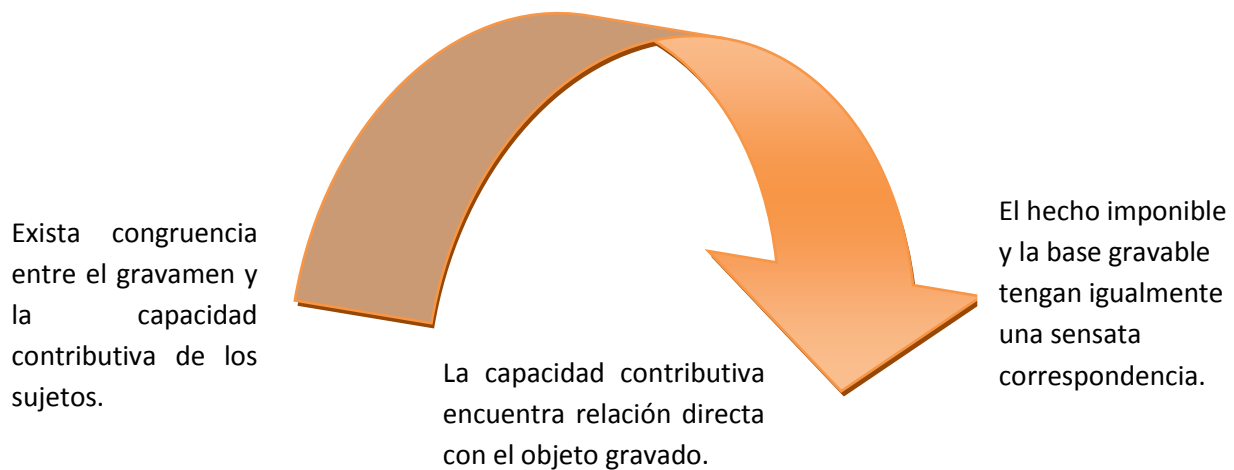
Si bien es cierto que el principio de equidad es importante entre otras razones porque lo establece la CPEUM, sin embargo para efecto del presente estudio nos enfocaremos analizar únicamente el principio de proporcionalidad.

Conforme a lo comentado el art. 31 Fracc. IV de la CPEUM las contribuciones deben observarse diversos principios, entre otros, el de proporcionalidad tributaria.

Al efecto la **SCJN** ha establecido varios criterios sobre este principio que deben analizarse para considerar si una contribución los respeta y en este sentido, se han desarrollado las bases para especificar el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada una de los elementos de los tributos directos, en los términos siguientes:

Elementos del tributo	Ámbito del principio de proporcionalidad tributaria
Tasa o Tarifa	<i>El pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no solo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos</i>
Sujeto	<i>Las contribuciones deben estar en función de la verdadera capacidad de los sujetos, es decir debe existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida esta como la potencialidad real de contribuir al gasto público</i>
Base	<i>Tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, es necesario una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.</i>
Objeto	<i>Para evaluar la capacidad contributiva la misma debe estar en relación directa con el objeto gravado.</i>

Considerando lo anterior, el Tribunal Pleno de la SCJN emitió una tesis aislada en la que dispone que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria cuando:



Por ello concluye que de no colmarse alguno de estos parámetros, el tributo será inconstitucional, lo anterior, queda sustentado con la siguiente tesis jurisprudencial:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV. Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos

pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado. Acorde con lo anterior, se concluye que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional.²⁵

²⁵ **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE.** Novena Época; Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXXII, Agosto de 2010; **Registro No.** 163980

2.2. ANALISIS PRACTICO DE LA TARIFA PERSONAS FISICAS VS TASA 30% PERSONA MORALES.

Comenzaremos en establecer el fundamento legal para determinar el impuesto sobre la renta para personas físicas el cual está establecido en el artículo 106, que a la letra dice (con énfasis añadido):

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere esta Sección obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas en esta Sección correspondientes al mismo periodo y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido. **Al resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le aplicará la tarifa que se determine de acuerdo a lo siguiente: Se tomará como base la tarifa del artículo 96 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del periodo a que se refiere el pago provisional de que se trate, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Las autoridades fiscales realizarán las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación. Contra el pago provisional determinado conforme a este artículo, se acreditarán los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.**

Por consiguiente, en el presente ejemplo para determinar el impuesto de las personas físicas se aplicó el procedimiento establecido en el artículo 96 y 106 del Impuesto Sobre la Renta.

Como se había comentado anteriormente, la proporcionalidad significa que el que tenga mayor base de impuesto tiene mayor capacidad de contribuir al gasto público, para su mejor entendimiento lo vemos en el siguiente ejemplo en el caso de una Persona Física (PF) y una Persona Moral (PM):

Caso	Base impuesto mensual P.F.	Impuesto	Base impuesto mensual P.M.	TASA IMPUESTO 30%
Numero 1	\$13,000	\$1,667.00	\$13,000	\$3,900.00
Numero 2	\$26,000	\$4,557.00	\$26,000	\$7,800.00

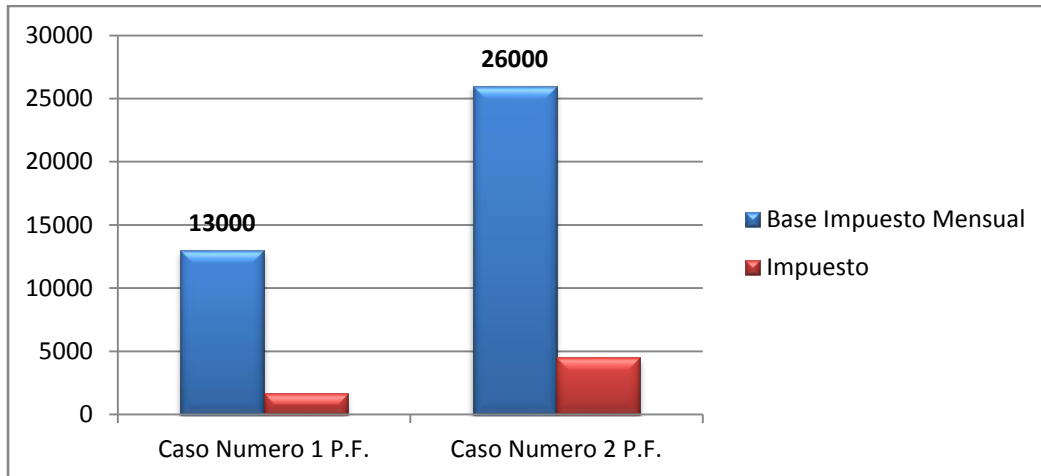
En la siguiente dos tablas vemos la determinación del impuesto para el caso Numero 1 y del impuesto en el caso Numero 2:

UTILIDAD	L.INFERIOR	EXCEDENTE LIMITE INFERIOR	TASA DEL LIMITE INFERIOR	IMPUESTO MARGINAL	CUOTA FIJA	IMPUESTO
\$13,000.00	\$ 10,298.36	\$2,701.64	21.36%	\$577.07	\$ 1,090.61	\$1,667.00

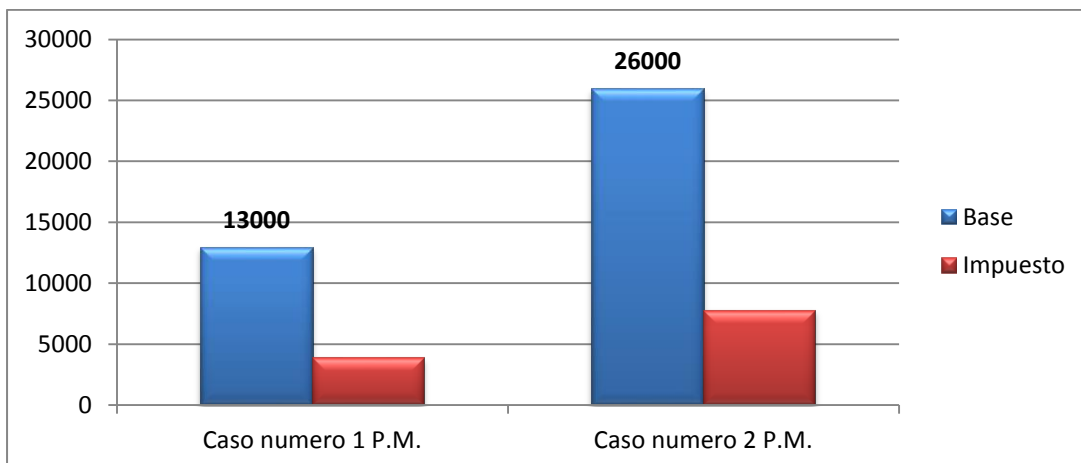
UTILIDAD	L.INFERIOR	EXCEDENTE LIMITE INFERIOR	TASA DEL LIMITE INFERIOR	IMPUESTO MARGINAL	CUOTA FIJA	IMPUESTO
\$26,000.00	\$ 20,770.30	\$5,229.70	23.52%	\$1,230.03	\$ 3,327.42	\$4,557.00

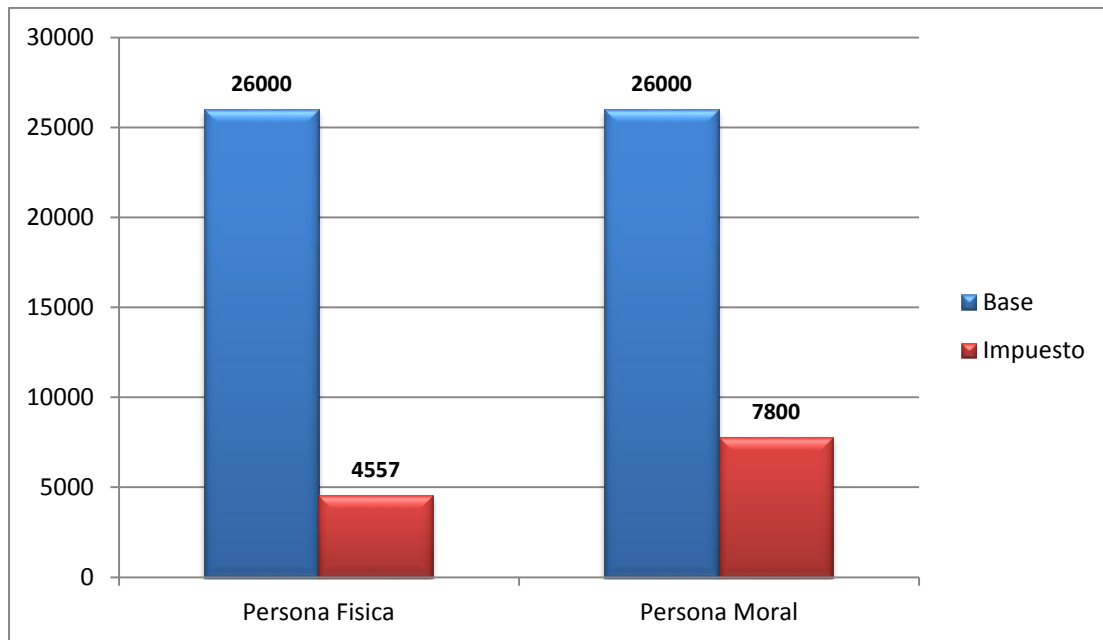
En este ejemplo observamos que la Persona Física en el caso numero 1 Persona Física que gana \$ 13,000 tiene un impuesto \$1,667.0 y en el caso 2 la Persona Física gana \$ 26,000 su contribución es de: \$4,557.00, pudiéramos concluir que en el caso de la Persona Física que tiene una base del doble \$13,000 y \$26,000.00 no paga el doble de impuesto paga mucho mas ya que el doble seria (caso numero uno) $\$1,667.00 \times 2 = \$3,334.00$, pagar $\$4,557.000 - \$3,334.00 = \$1,223.00$

Lo anterior se observa a más detalle en la siguiente descripción grafica:



Ahora bien en el caso de la Persona Moral podemos observar en el cuadro tenemos que en el caso numero 1 Persona Moral que gana \$ 13,000 tiene un impuesto \$3,9000.00 y en el caso 2 la Persona Moral gana \$ 26,000 su contribución es de: \$7,800.00, pudiéramos concluir que en el caso De la Persona Moral que tiene una base del doble \$13,000 y \$26,000.00 le da como resultado un impuesto también del doble \$3,900 y 7,800, por lo cual el impuesto no es proporcional como en las personas físicas, sencillamente el impuesto es el doble, por lo tanto pudiera concluirse que no es una tasa progresiva como las personas físicas.





Sin embargo el Pleno emitió una jurisprudencia en 1997 cuando la tasa en dicho año se aplicaba una tasa 35% para las Personas Morales (actualmente para el 2016 es 30%), concluyo que la tasa de Personas Morales no era violatorio al principio de proporcionalidad tributaria; lo anterior se encuentra detallado con énfasis añadido en la siguiente jurisprudencia:

Época: Novena Época

Registro: 198695

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: **Jurisprudencia**

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo V, Mayo de 1997

Materia(s): Administrativa, Constitucional

Tesis: P./J. 31/97

Página: 59

RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de

la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. **Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.**

Amparo en revisión 1573/94. María Guadalupe Olea Sánchez. 9 de enero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

2.3. ANÁLISIS PRACTICO DE LA TASA DE PERSONAS MORALES 30% Y PERSONAS FISICAS 35%, ESTABLECIDA EN LEY ISR 2014.

Conforme a la reforma tributaria, específicamente sobre la La Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 11 de Diciembre del 2013 en la cual quedo establecido que para efectos la tasa para Personas Morales para el 2014 se mantiene en 30% sin que se establezca disposición transitoria alguna que contemple algún incremento o disminución en ejercicios posteriores.

Lo cual quedo plasmado en el siguiente artículo:

Artículo 9. *Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.*

Ahora bien, con respecto a las personas físicas quedo establecido conforme al siguiente artículo:

Artículo 106. *Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, (...)*

Se tomará como base la tarifa del artículo 96 de esta Ley (...)

Artículo 96. *La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:*

TARIFA MENSUAL

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	\$
0.01	496.07	0	1.92%
496.08	4,210.41	9.52	6.40%
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88%
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00%
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92%
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36%
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00%
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00%
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00%
250,000.01	en adelante	78,404.23	35.00%

Cabe aclarar, que estas tarifas son aplicables a partir el ejercicio 2014 se le adicionaron los últimos cuatro renglones (el cuarto renglón es el que establece 32,736.84 en la primera columna).

Conforme lo anterior vemos que la tasa para Personas Morales es del 30% y de las personas físicas vemos en el ultimo renglón que la tasa máxima es del 35%, aparentemente dicha tasa es mayor que el de las personas morales, sin embargo hay que tomar en cuenta que la tasa de persona morales es una tasa efectiva, esto quiere decir que a la base gravable se le aplica directamente el 30% , y en el caso de las personas física no es así, ya que para determinar el impuesto es un procedimiento especial.

Si bien es cierto que si se aplica la tasa que hace mención el artículo 96 de La Ley del Impuesto Sobre la Renta , pero no es una tasa que se aplica directamente a la base gravable como en el caso de las Personas Morales.

Para su mejor explicación vemos el ejemplo siguiente, en el cual tenemos una base gravable o utilidad de \$62,499 pesos:

UTILIDAD	L.INFERIOR	EXCEDENTE LIMITE INFERIOR	TASA DEL LIMITE INFERIOR	IMPUESTO MARGINAL	CUOTA FIJA	IMPUESTO
\$62,499.00	\$32,736.84	\$29,762.16	30.00%	\$8,928.65	\$6,141.95	\$15,070.60

TABLA IMPUESTO

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	% excedente	
0.01	496.07	0	1.92%	
496.08	4,210.41	9.52	6.40%	
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88%	
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00%	
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92%	
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36%	
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%	
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00%	RANGO BASE
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00%	
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00%	
250,000.01	999999.99	78,404.23	35.00%	

BASE GRAVABLE	TASA PERSONA FISICA SEGUN TARIFA	IMPUESTO
\$62,499.00	30%	\$15,070.60

BASE GRAVABLE	TASA PERSONA MORAL SEGUN TARIFA	IMPUESTO
\$62,499.00	30%	\$18,749.70

DIFERENCIA EN IMPUESTO ENTRE PERSONA FISICA VS PERSONA MORAL



\$3,679.10

Por lo cual en este ejemplo si bien es cierto que la Persona física tiene una tasa del 30%, dicha tasa no es tasa efectiva; ya que la Persona Moral el impuesto es de **\$18,749.70** y el de la Persona Física es de: **\$15,070.60**, observamos que el impuesto de la Persona Moral es superior a la Persona Física por un monto de \$3,679.10 menor que una Persona Moral. Esto quiere decir que la persona física paga menos en este ejemplo que la Persona Moral a pesar que tiene las mismas tasa, como lo comentamos anteriormente esto es debido que a la persona moral se le aplica directamente la tasa del 30% y en el caso de la persona física no es así. Se lleva a cabo un procedimiento previo a la base de impuesto la cual posteriormente se le aplica la tasa del art. 96 del Impuesto Sobre la Renta.

Entonces, la pregunta que pudiera hacerse es:

¿Qué monto se tendría el mismo impuesto tanto para una Persona Moral y una Persona Física?

Para lo cual vemos en el siguiente ejemplo la respuesta:

UTILIDAD	L.INFERIOR	EXCEDENTE LIMITE INFERIOR	TASA DEL LIMITE INFERIOR	IMPUESTO MARGINAL	CUOTA FIJA	IMPUESTO
\$164,894.00	\$83,333.34	\$81,560.66	34.00%	\$27,730.62	\$21,737.57	\$49,468.19

TABLA IMPUESTO

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	% excedente	
0.01	496.07	0	1.92%	
496.08	4,210.41	9.52	6.40%	
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88%	
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00%	
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92%	
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36%	
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%	
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00%	
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00%	
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00%	RANGO BASE
250,000.01	999999.99	78,404.23	35.00%	

BASE GRAVABLE	TASA PERSONA FISICA SEGUN TARIFA	IMPUESTO
\$164,894.00	34%	\$49,468.19

BASE GRAVABLE	TASA PERSONA MORAL	IMPUESTO
\$164,894.00	30%	\$49,468.20

Como podemos observar en este ejemplo el impuesto determinando una base gravable de tanto a Personas Físicas como Persona Moral da el mismo impuesto con una diferencia de \$0.01.

Tomando en cuenta que la tasa según el cálculo para Personas Físicas es de un 34% y para Personas Morales es de un 30%.

Cabe aclarar, que en los ejemplos anterior, se toma como si solo se recibió un ingreso mensual y en los siguientes no se recibió ningún ingreso.

En conclusión cualquier cantidad que se tenga como base tributaria superior de \$164,894.00, se tendrá como resultado un importe mayor de impuesto comparado con las personas morales.

Podría pensarse que esta disposición viola el principio de proporcionalidad tributaria en virtud de:

- a) Las personas físicas tienen una tasa hasta el 35% y las personas morales de 30%
- b) Se tendrá que justificar que realmente las personas físicas tienen más capacidad contributiva que una Persona Moral,

Lo cual todo a aquel contribuyente considere que se afectado en su esfera jurídica tendrá la posibilidad hacer valer su derecho vía amparo por dicha disposición tributaria.

Sin embargo consideramos que no prosperaría ya que si bien es cierto la jurisprudencia comentada anteriormente que hace referencia sobre la tasa que anteriormente las Personas Morales tenían una tasa del 35% y las Personas Físicas una tasa menor, la Suprema Corte de Justicia la declaro Constitucional argumentando que no viola el principio de Proporcionalidad.

Por lo cual hoy en día que las Personas Físicas tienen una tasa del 35% y las Personas Morales una tasa del 30%, no extrañaría que en el caso de argumentar la violación al principio de Proporcionalidad la Suprema Corte de Justicia declarara Constitucional dicho artículo. Sin embargo también hay que tomar en cuenta que en 1997 aun no se había modificado el artículo 1 de la Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos; por lo cual podría argumentarse violación a los derechos humanos, los cuales analizaremos más adelante.

De acuerdo a lo anterior, fue señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante los siguientes criterios jurisprudenciales:

Época: Novena Época
Registro: 198695
Instancia: Pleno
Tipo de Tesis: **Jurisprudencia**
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo V, Mayo de 1997
Materia(s): Administrativa, Constitucional
Tesis: P./J. 31/97
Página: 59

RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. **Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.**

Amparo en revisión 1573/94. María Guadalupe Olea Sánchez. 9 de enero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán

También fue creada la siguiente jurisprudencia la cual hace referencia sobre el argumento del principio de equidad que se trato de hacer valer respecto al costo de venta; misma en la que el tratamiento para su deducción era diferente para las personas físicas comparando con el de las personas morales.

Época: Novena Época
Registro: 170617
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tipo de Tesis: Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo XXVI, Diciembre de 2007
Materia(s): Administrativa
Tesis: II.1o.A. J/21
Página: 1589

RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL CONSIDERAR COMO DEDUCCIÓN PARA LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES EL COSTO DE LO VENDIDO Y, POR TANTO, OTORGARLES UN TRATO DISTINTO RESPECTO DE LAS MORALES QUE TRIBUTAN BAJO EL RÉGIMEN GENERAL, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (APLICACIÓN DE LAS TESIS 1a. CLXXI/2007 Y 1a. CLXXIX/2007).

Conforme a los criterios de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación contenidos en las tesis aisladas 1a. CLXXI/2007 y 1a. CLXXIX/2007, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, septiembre de 2007, páginas 399 y 384, de rubros: "RENTA. EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA LAS PERSONAS MORALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005)." y "EQUIDAD TRIBUTARIA. LA OMISIÓN DEL ÓRGANO LEGISLATIVO DE JUSTIFICAR LAS RAZONES QUE SUSTENTAN UN TRATO DIFERENCIADO EN EL PROPIO PROCESO DE REFORMAS A UN ORDENAMIENTO LEGAL, POR SÍ MISMA, NO CONLLEVA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA.", respectivamente, se advierte que el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta al considerar como deducción para las personas físicas con actividades empresariales el costo de lo vendido y, por tanto, otorgarles un trato distinto respecto de las morales que tributan bajo el régimen general, no viola la garantía de equidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque ambos contribuyentes están sujetos a regímenes jurídicos diversos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo en revisión 773/2005. Impresos y Diseños de México, S.A. de C.V. 12 de septiembre de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Eugenio Reyes Contreras. Secretario: Roberto Carlos Moreno Zamorano.

Amparo en revisión 428/2005. Autopartes Albarrán, S.A de C.V. 12 de septiembre de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Eugenio Reyes Contreras. Secretario: Roberto Carlos Moreno Zamorano.

Amparo en revisión 61/2006. Brahma México, S.A. de C.V. 20 de septiembre de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Eugenio Reyes Contreras. Secretario: Roberto Carlos Moreno Zamorano.

Amparo en revisión 611/2005. Industrias Quetzal, S.A. de C.V. 20 de septiembre de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Eugenio Reyes Contreras. Secretaria: Olga Lidia Treviño Berrones.

Amparo en revisión 659/2005. Grupo Isar, S.A. de C.V. 15 de octubre de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Eugenio Reyes Contreras. Secretaria: Olga Lidia Treviño Berrones.

Bajo el mismo orden de ideas, nuestro más Alto Tribunal enfatiza que el legislador cuenta con un amplio margen para definir las tasas o tarifa, mientras no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria; lo anterior queda sustentado en la siguiente jurisprudencia:

Época: Novena Época
Registro: 161233
Instancia: Primera Sala
Tipo de Tesis: Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo XXXIV, Agosto de 2011
Materia(s): Constitucional
Tesis: 1a./J. 77/2011
Página: 118

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir

que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: **a) que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario; b) que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes; c) que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, d) que el "sacrificio" que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica. En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda - cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria.** Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa, obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones.

Amparo en revisión 554/2007. Saúl González Jaime y otros. 10 de octubre de 2007. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio A. Valls Hernández. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 9/2008. María Raquel Sánchez Villarreal y otra. 6 de febrero de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 26/2011. Global Bussiness Management, S.A. de C.V. 16 de febrero de 2011. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada.

Amparo en revisión 17/2011. Conafimex, S.A. de C.V. 23 de marzo de 2011. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Carlos Enrique Mendoza Ponce.

Amparo en revisión 63/2011. Épsilon & Gamma, S.A. de C.V. y otras. 30 de marzo de 2011. Cinco votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Carlos Enrique Mendoza Ponce.

Tesis de jurisprudencia 77/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veintinueve de junio de dos mil once.

Así mismo, la corte ha señalado que para verificar si un tributo cumple con los principios constitucionales de justicia tributaria, debe analizarse el tratamiento que se da al mismo hecho imponible, en relación a la categoría del contribuyente, pues es lo que llevará a concluir si el impuesto atiende a la capacidad contributiva de los gobernados y da un trato igual a los que realizan el hecho o conducta gravados en la misma cuantía y en análogas circunstancias, lo anterior quedo sustentado en la siguiente jurisprudencia:

Época: Novena Época
Registro: 192789
Instancia: Segunda Sala
Tipo de Tesis: Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo X, Diciembre de 1999
Materia(s): Administrativa, Constitucional
Tesis: 2a./J. 124/99
Página: 191

LEYES TRIBUTARIAS. LA MODIFICACIÓN DE UN RANGO, TASA O CUOTA DE UNA TARIFA APLICABLE PARA LA DETERMINACIÓN DE UNA CONTRIBUCIÓN, CONSTITUYE UN NUEVO ACTO LEGISLATIVO QUE AFECTA EL INTERÉS JURÍDICO DE LOS CONTRIBUYENTES.

La tarifa aplicable a un tributo constituye un todo, es decir, una misma hipótesis jurídica, pues a través de ella, incluidos todos sus rangos y tasas o cuotas aplicables, al gravarse el mismo hecho o conducta en diferente proporción, el legislador plasma fehacientemente el trato progresivo que pretende dar a los contribuyentes de un mismo tributo; de ahí que cualquier modificación que reciba esa estructura conlleva un nuevo tratamiento fiscal, generando una diversa tarifa que trasciende en su conjunto a la esfera jurídica de los contribuyentes afectando su interés jurídico, con independencia del rango en el que se ubiquen una vez calculada la base correspondiente, ya que para verificar si el respectivo tributo cumple los principios constitucionales de justicia tributaria, debe analizarse el tratamiento que se da al mismo hecho imponible, respecto de la misma categoría de

contribuyentes, pues esto último es lo que llevará a concluir si un específico impuesto atiende a la capacidad contributiva de los gobernados y da un trato igual a los que realizan el hecho o conducta gravados en la misma cuantía y en análogas circunstancias.

Amparo en revisión 1035/99. Internacional de Cerámica, S.A. de C.V. 1o. de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 1067/99. Comisiones y Arrendamientos del Sur, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Amparo en revisión 1130/99. Tecnología de Moción Controlada, S.A. de C.V. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Amparo en revisión 1179/99. Electroimplementos, S.A. de C.V. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Amparo en revisión 1188/99. Embotelladora de Chihuahua, S.A. de C.V. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Tesis de jurisprudencia 124/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintidós de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Por otro lado, tenemos como antecedente a la reforma de la LISR, que la Corte ya había argumentado que, las tarifas y las estructuras de rangos respetan la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación tributaria, así como también la igualdad o desigualdad de las condiciones en que aquéllos se encuentran frente a la ley; esto lo encontramos en la siguiente jurisprudencia:

Época: Novena Época

Registro: 178907

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXI, Marzo de 2005

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: 2a./J. 18/2005

Página: 280

RENTA. EL ARTÍCULO 113 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Al establecer el precepto citado una tarifa para el pago del impuesto sobre la renta, con base en una estructura de rangos, una cuota fija y una tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior, respeta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación tributaria, así como también la igualdad o desigualdad de las condiciones en que aquéllos se encuentran frente a la ley. En efecto, el hecho de que los contribuyentes al rebasar en una unidad el límite superior de un rango, queden comprendidos en el siguiente, no genera desproporcionalidad porque la tabla no determina una tarifa progresiva con base únicamente en la diferencia de un número, sino que señala una cuota fija aplicable al límite inferior y una tasa adicional sobre el excedente; de ahí que al considerar todos estos elementos, refleja la auténtica capacidad contributiva del sujeto obligado, la cual se determina por la cuantía de la renta obtenida y por la fuente de la que proviene: capital o trabajo; asimismo, el numeral en comento tampoco es inequitativo, en atención a que considera la situación objetiva del contribuyente, así como las circunstancias cuantitativas y cualitativas en que se ubica frente a la ley, esto es, igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales.

Amparo en revisión 1078/2002. Ángel César Rodríguez Trasviña y otros. 25 de abril de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán; en su ausencia hizo suyo el asunto Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Amparo en revisión 737/2002. Rafael González Lomelí. 24 de septiembre de 2003. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Amparo en revisión 1319/2003. Fabián Méndez Mondragón. 7 de noviembre de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel; en su ausencia hizo suyo el asunto Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Marcia Nava Aguilar.

Amparo en revisión 386/2004. Servicios Corporativos Rivero, S.C. y otros. 13 de agosto de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Martha Yolanda García Verduzco.

Amparo en revisión 627/2004. Carlos Alberto Alonzo Mundo. 3 de septiembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matías.

Tesis de jurisprudencia 18/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dieciocho de febrero de dos mil cinco.

**CAPITULO III.
LAS GARANTIAS
TRIBUTARIAS A LA LUZ DE
LA REFORMA
CONSTITUCIONAL SOBRE
EL RECONOCIMIENTO DE
LOS DERECHOS HUMANOS.**

3.1. CORRIENTE IUSNATURALISTA DE LA REFORMA.

Entre los tratadistas se ha dado un amplio debate sobre los conceptos y terminología en lo relativo a derechos humanos y garantías individuales, que hasta la fecha, cabe recordar, no los ha llevado a ningún acuerdo, asimismo, existen otras acepciones, como derechos fundamentales, en lo que nos parece si haber encontrado consenso es que el termino garantías individuales no es sinónimo de derechos humanos.

En este sentido, *la tesis primigenia* de los derechos humanos parte de la doctrina del derecho natural, la cual sustenta que : **“Hay ciertos principios morales y de justicia universalmente validos, los cuales pueden ser conocidos a través de la razón humana y , en su caso de algún sistema o norma no se adecuen a tales principios universales, los mismos no podrán ser considerados como jurídicos”**.

Para esta doctrina, los llamados hoy “derechos humanos” no representan más que una forma de lo que tradicionalmente se denominaban “derechos naturales”, cuya validez se considera independientemente de lo que disponen las normas que integran el derecho positivo, ya que son facultades innatas al hombre por el solo hecho de serlo, por lo que lo único que se puede hacer con ellos es reconocerlos y reglamentar su ejercicio.

Ahora bien, el término “garantía” de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, implica un acto principal, que es aquel que se pretende garantizar, con lo que nos permite un primer acercamiento en el sentido de que si las garantías individuales eran las comprendidas en el capítulo I, del título Primero, de nuestra Constitución, estas pretenden garantizar al individuo.

Por lo anterior, las garantías únicamente regulan el disfrute y respeto de los derechos fundamentales ahí consignados. Al respecto. Adalberto G. Andrade señala que garantía “es todo medio consignado en la Constitución para asegurar el goce de un derecho”.

Por su parte el origen de la concepción de derechos humano deviene de la **Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789**, en la cual en su artículo 16 precisa que **“Toda sociedad en la cual la garantía de los derechos no este asegurada ni la separación de los poderes establecida, no tiene Constitución.”**

En este texto, la Declaración Francesa atribuye a la Constitución la finalidad de “garantizar” los derechos, por lo que he de aquí la idea de nuestros constituyentes de utilizar el término “garantías”.

Asimismo el término “garantía” fue utilizado por primera vez en nuestros textos constitucionales, con referencia a los derechos humanos, en el Reglamento Provisional Político del 18 de diciembre de 1822, en los artículos 9 y 10, los cuales establecían:

***Artículo 9.** El gobierno mexicano tiene por objeto la conservación de la tranquilidad y prosperidad del estado y sus individuos, garantizando los derechos de la libertad, propiedad, seguridad e igualdad legal y exigiendo el cumplimiento de los deberes recíprocos.*

***Art. 10.** La casa de todo ciudadano, es un asilo inviolable, No podrá ser allanada sin consentimiento del dueño, o de la persona que es el momento haga las veces de tal....*

Esto se entiende en casos comunes, pero en los delitos de lesa-majestad divina y humana, o contra garantías (...)

En las bases de Organización Política de la República Mexicana publicada por Santa Anna, desaparece el término “garantías individuales” que de nuevo encontramos en el artículo 5 del Acta Constitutiva y de Reforma de 1847:

Artículo 5. *Para asegurar los derechos del hombre que la Constitución reconoce, una ley fijara las garantías de libertad, seguridad, propiedad e igualdad de que gozan todos los habitantes de la República y establecerá los medios de defensa para hacerlas efectivas.*

En la Constitución de 1857 no se consigno el termino de “garantías” sino que denomino la sección I del titulo I, “De los derechos del hombre” reconociendo *per se* la doctrina iusnaturalista en que se fundamento, estableciendo a las garantías como el medio de tutela de los derechos consignados que (...) Todas la leyes y todas la autoridades del país, deben respetar y sostener las garantías que otorga la presente constitución.

Mientras que las garantías individuales son generales a diferencia de los derechos humanos que son universales, de acuerdo con el maestro **Ignacio Burgoa**, las garantías tienen una vigencia y aplicación práctica a partir del texto constitucional que las consagra, en tanto que los derechos humanos tiene un alcance universal, no están sujetos al ámbito de validez de la norma de cada país, sino que son universalmente validos.

En este sentido mientras que los derechos del hombre son ideas generales y abstractas, las garantías, que son medida, son ideas individualizadas y concretas.

Luego entonces cobra relevancia el principio *pro homine* que es un criterio hermenéutico que coincide con el rasgo fundamental de los derechos humanos, por virtud del cual debe estarse siempre a favor del hombre e implica que debe acudirse a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos y, por el contrato, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio.

Así toda vez que las garantías individuales se encuentran sujetas al régimen de derecho positivo, las mismas se pueden limitar, ya que la Constitución establece

supuestos en los que pueden restringirse y faculta a las autoridades para que en ciertas condiciones y bajo determinadas circunstancias las puedan afectar o suspender, a diferencia que los derechos humanos, los cuales no son susceptibles de ser limitados o suspendidos en forma alguna, sin que sea óbice el que no se encontré vigente la norma que lo tutela.

3.2 CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS.

La convención Americana sobre Derechos Humanos fue adoptada por el Estado mexicano, en la ciudad de San Jose de Costa Rica el 22 de Noviembre de 1969, y publicada en el DOF del 7 mayo de 1981, la cual salvaguarda, además de otros, los derechos humanos.

Por su parte el artículo 133 de la CPEUM consagra los principios de supremacía constitucional y jerarquía normativa por los cuales la Constitución Federal y las leyes que de ellas emana, así como los tratados celebrados con potencias extranjeras por el presidente de la Republica con aprobación del Senado, constituyen la Ley Suprema de toda la Unión.

Es así que a partir de la interpretación sistemática del artículo 133 de la CPEUM armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el mismo ordenamiento, así como con las reglas y premisas de esta rama del derecho, se advierte la existencia de un orden jurídico nacional o Ley Suprema de la Unión, que se integra con la Constitución, los tratados internacionales y las leyes generales, en el cual los tratados se ubican jerárquicamente por encima de las leyes generales y federales, en tanto el Estado Mexicano, al celebrar estos, de acuerdo con lo dispuesto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y organizaciones internacionales o entre organizaciones internacionales y atendiendo al principio fundamental de derecho

internacional consuetudinario *pacta sunt servada*, contrae libremente obligaciones frente a otros estados que no pueden ser desconocidas con base en normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone una responsabilidad de carácter internacional.

De esta forma, mediante el dispositivo constitucional se otorgo el rango de ley del país a los tratados celebrados y que en un futuro se suscriban por el presidente de la República, sin más condición para ello que la de no ser contrarios a la propia Constitución y sean aprobados por el Senado, es inconcluso entonces que lo pactado en los tratados quedan automáticamente incorporado al derecho interno mexicano, por así haberlo dispuesto el Constituyente, con independencia que para otros efectos, la materia del tratado sea competencia de la Federación o de la entidades federativa, lo cual se apoya en el principio relativo a que no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas para su observancia.

De esta forma, del “Preámbulo” de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, también denominada Pacto San Jose de Costa Rica, se busca consolidar en el Continente Americano, dentro del cuadro de las instituciones democráticas, un régimen de libertad personal y de justicia social, fundado en el respeto de los derechos esenciales del hombre, los cuales no nacen del hecho de ser nacional de determinado Estado, sino que tiene como fundamento los atributos de la persona humana, lo que justifica su protección a nivel internacional, de naturaleza convencional coadyuvante o complementaria de la que ofrece el derecho interno de los Estados Americanos, como principios consagrados en la Carta de Organización de los Estados Americanos, en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y en la Declaración Universal de Derechos Humanos, reafirmados y desarrollados en otros instrumentos internacionales, tanto de ámbito universal como regional.

Así, **mediante el artículo 2 de la Convención**, *el estado mexicano adquirió el deber y compromiso a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de la convención, las medidas legislativas o de otro carácter necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades.*

En efecto los compromisos internacionales son asumidos por el estado mexicano mediante la suscripción del Pacto de San Jose en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades del Estado parte, frente a la comunidad internacional por ello no pueden desconocer o alterar los derechos del hombre ni sus garantías, en tanto estos constituye la razón y el objeto de la Convención.

En consecuencia, *se impulso al estado mexicano la ineludible obligación de observar y aplicar en su ámbito competencial interno (incluyendo mediante reformas legislativas) medidas de cualquier otro orden para asegurar el respeto de los derechos y garantías, no solo de la Constitución y de sus normas internas, sino también de las convenciones internacionales de las que México es parte.*

El respeto a la Convención es inexcusable para los países asignantes, pues impone mecanismos de control convencional que se actualizan cuando el Estado no ha cumplido con el deber de adoptar disposiciones de derecho interno (art. 2 de la Convención) para garantizar con efectividad el ejercicio de los derechos humanos reconocidos en la Convención, hipótesis en la que la Corte Interamericana podría ordenar mediante sentencia al Estado a adoptar medidas legislativas (leyes internas) o de otro carácter que fueran necesarias para obtener dicha efectividad.

En este sentido, si bien la Convención Americana sobre Derechos Humanos es un instrumento internacional vinculante para México desde su suscripción, fue hasta la reforma constitucional publicada en el DOF del 10 Junio de 2011 (más de 41 años después de ser suscrita y más de 30 años de su publicación en ese medio informativo) en que el Estado Mexicano dio cumplimiento a sus obligaciones

internacionales contraídas en el marco del Pacto de San Jose, al reconocer en el *artículo 1 de nuestra Carta Magna los derechos humanos que gozaran todas las personas.*

Asimismo, establece expresamente el principio *pro homine* señalando que las normas relativas a los derechos humanos se interpretaran de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas brindándoles la protección más amplia.

3.3. EL PRINCIPIO PRO HOMINE EN MATERIA TRIBUTARIA.

En primer lugar, conviene tener presente que la Fracción IV del artículo 31 contiene una serie de principios en materia fiscal, que deben considerarse garantías del gobernado.

De esta forma, el artículo 31 fracción IV constitucional, consigna los principios reactivos de las contribuciones tales como el de legalidad, obligatoriedad, proporcionalidad y equidad, y destino del gasto público, por lo que la inobservancia de dichos principios constituye una violación a las garantías individuales, aunque tal artículo no se encuentra dentro de los primeros 29 de nuestro pacto constitucional.

Así se ha sostenido, que bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los principios tributarios como derechos de todo contribuyente, no se encuentra en el capítulo relativo a las garantías individuales (ahora “De los derechos humanos y sus garantías” la lesión de este derecho si es una violación de garantías.

Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el

gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad,

Para lo cual sustentamos en la siguiente jurisprudencia, con énfasis añadido:

Época: Novena Época
Registro: 198403
Instancia: Pleno
Tipo de Tesis: Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo V, Junio de 1997
Materia(s): Administrativa, Constitucional
Tesis: P./J. 41/97
Página: 43

EQUIDAD TRIBUTARIA: SUS ELEMENTOS

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; **c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas**, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Amparo en revisión 321/92. *Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.*

Amparo en revisión 1243/93. *Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.*

Amparo en revisión 1215/94. *Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente:*

Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Respecto a la jurisprudencia anterior, particularmente en el párrafo que hace mención a:

- a) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción;***
- b) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas***

La suprema corte de justicia no hace referencia claramente que se entenderá por “***resulta artificiosa o injustificada la distinción***” , ya que para el legislador puede darse el caso que cierta norma fiscal no la considere desigual ya que desde su punto de vista no la considera artificial o injustificada, pero pudiera ser que el gobernado si resulte injustificada. Por lo cual corresponderá en un futuro y de acuerdo a cada caso en particular que la SCJN se pronunciara al respecto.

Por otra parte, es evidente que el artículo 31 fracción IV, constitucional amplia el derecho de igualdad que todas las personas ubicadas en el territorio nacional guardan respecto de las leyes y ante las autoridades. Es decir deja de lado cualquier consideración referente a que por cuestiones de raza, sexo o condición social, las leyes se apliquen selectivamente.

Por lo anterior, como consecuencia de la reforma constitucional de 10 de Junio del 2011, los principios constitucionales de las contribuciones fueron reconocidos como derechos humanos, por lo que para su aplicación y garantía el interprete de

la norma debe favorecer en todo tiempo la protección más amplia a las personas de conformidad con el principio *prohomine*.

Así las cosas, las autoridades del estado mexicano de cualquier índole se encuentran obligadas a respetar dicho principio conforme el artículo 26 del Pacto de San José, que establece las normas de interpretación de la de la Convención señalando que no podrá permitirse a los Estados parte de la misma limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad reconocido de acuerdo con las leyes de cada Estado o de acuerdo con otra convención en que sea parte dichos estados.

Luego entonces, mediante el reconocimiento de los derechos humanos en concordancia con la Convención Americana sobre Derechos Humanos, todo análisis de los ahora derechos tributarios contenida en el artículo 31, fracción IV constitucional, deberá estar siempre a favor del contribuyente, acudiendo a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando para proteger estos derechos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio.

Ahora bien, la protección de los derechos tributarios tiene antecedentes reciente en México, mediante la publicación en el DOF de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente del 23 de Junio de 2005, donde se recopiló y agregaron diversos derechos adjetivos de los contribuyentes, que se encontraban dispersos en el CFF y otras disposiciones fiscales.

Asimismo, el 4 de Septiembre de 2006 fue publicada en el DOF, la Ley Orgánica de la Procuraduría de Defensa del Contribuyente, cuyo origen radica en el artículo 18-B del CFF., sin embargo, fue en Abril del 2011 en que el Senado de la Republica designo a la licenciada Diana Bernal Ladrón de Guevara como la primer titular de dicha procuraduría, convirtiéndose en la ombudsman de los contribuyentes a efecto de garantizar el derecho de estos a recibir justicia en

materia fiscal federal mediante asesoría, representación, defensa de oficio, recepción de quejas y emisión de recomendaciones.

No obstante, los esfuerzos legislativos en cita se limitan exclusivamente a evitar el abuso de las autoridades fiscales durante el ejercicio de sus facultades de revisión, y en garantizar la adecuada defensa de los contribuyentes en juicio sin concretar derechos sustantivos a favor del contribuyente.

La reforma constitucional del 10 Junio del 2011 mediante el reconocimiento de los derechos inherentes al ser humano, cobra sentido al reconocer los derechos tributarios en semejante categoría que el resto de los derechos fundamentales, por lo que su intérprete deberá pondera en todo momento su protección y velar por su ejercicio efectivo.

Finalmente, la labor de la ombudsman fiscal es fundamental ya que frente a un sistema tributario necesario de recursos, debe armonizar los derechos de los contribuyentes, de acuerdo con el texto constitucional y los compromisos internacionales asumidos por México, buscando en todo momento su protección más amplia y ejercicio efectivo conforme el principio en cita

3.4. EL DERECHO CONSTITUCIONAL PARA LA PROTECCION AL MINIMO VITAL Y SU VINCULACION CON LOS DERECHOS HUMANOS TRIBUTARIOS.

El legislador tributario al momento de diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado

introducirse, por no está legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable.

Destacamos que en lo que se refiere al derecho al mínimo vital dentro del contexto tributario, constituye un derecho constitucional que toma su sustento en la dignidad humana y como un derecho que es presupuesto del estado democrático. La SCJN ha destacado que los principios tributarios, es decir, los derechos humanos de proporcionalidad y equidad han de ser interpretados a la luz de diversos principios fundamentales que informan toda la constitución como lo es precisamente el derecho del mínimo vital.

Es importante destacar que el concepto de derecho al mínimo vital guarda íntima relación en el ámbito de las contribuciones con el derecho humano tributario de proporcionalidad, mismo que como se puntualizó debe tomar en cuenta la capacidad contributiva de los gobernados, pues si bien es cierto, el deber de tributar es general, precisamente será con fundamento en el derecho al mínimo vital, que los legisladores como creadores de las normas tributarias, deben analizar si la persona que no disponga de los recursos económicos necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas tributarias, que al recaer precisamente en su esfera jurídica económica agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados.

Es importante destacar que la suprema corte de justicia de la nación, no ha definido plenamente los límites concretos de ese umbral que es protegido por el derecho al mínimo vital, sin embargo ha reflexionado que el respecto al contenido esencial de este derecho exige que NO se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público.

La CPEUM no otorga elementos definitivos que permitan al alto tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen.

Para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el estado, refleje una autentica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida esta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Lo que si queda claro que el legislador es el que cuenta con margen libre para salvaguardar el derecho al mínimo vital como lo menciona la siguiente tesis aislada publicada el 13 de diciembre de 2013:

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN DE LIBRE CONFIGURACIÓN EN CUANTO A LOS MECANISMOS QUE PUEDE ELEGIR PARA SALVAGUARDARLO.

Si bien es cierto que el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos demanda que las manifestaciones de capacidad económica no idóneas para contribuir no las afecte el sistema fiscal -y, adicionalmente, que el impacto económico representado por los tributos no debe dejar de valorar las necesidades variadas que en cada caso influyen en la cobertura de las necesidades elementales, ajustándose ello a los diversos niveles de capacidad contributiva, cuando ésta ya permite la imposición de gravámenes-, también lo es que la consecución de tales objetivos no debe sujetarse a los efectos de una particular figura jurídica. En ese sentido, el principio de capacidad contributiva, a través del reconocimiento del derecho al mínimo vital, no demanda necesariamente la incorporación de una exención generalizada en el impuesto sobre la renta, o bien, una deducción también de carácter general, pues corresponde al legislador tributario diseñar el régimen legal del gravamen y, en lo que hace a este tema, definir si en un momento determinado resulta más adecuado a las finalidades del sistema fiscal, o más acorde con la realidad económica, un mecanismo u otro. Además, el fenómeno financiero es más complejo que el aspecto impositivo, por lo que el respeto al derecho al mínimo vital no debe implicar, única y exclusivamente, liberaciones de gravamen o la introducción de figuras que aminoren el impacto de los tributos, pues en la medida en que el Estado provea directamente satisfactorios para las necesidades más elementales, puede quedar autorizado el establecimiento de contribuciones. En consecuencia, para cumplir con los requerimientos del derecho al mínimo vital como expresión del principio de proporcionalidad tributaria, el legislador cuenta con un margen de libre configuración, de ahí que pueden servir figuras tan dispares como las exenciones generales -o acotadas bajo algún criterio válido-, las deducciones generalizadas, las deducciones específicas por

concepto o la valoración de condiciones sistémicas -como puede ser la existencia de tratamientos favorables en otras contribuciones, inclusive, las indirectas-, tomando en cuenta que también aportan elementos para el juicio que se efectúe en relación con el grado de cumplimiento con dicho derecho, la forma en la que el Estado social distribuya sus recursos, verificando la medida en la que las asignaciones directas o subsidios pueden tener un impacto en los más necesitados, valorando cómo inciden unas y otros en la tributación de estos grupos.²⁶

Los criterios relacionados con el derecho constitucional al mínimo vital o mínimo existencial, emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, nos llevan a concluir que el derecho constitucional al mínimo vital es un derecho Humano Tributario que deriva de la interpretación sistemática de diversos dispositivos constitucionales, pero en forma particular de la fracción IV del Artículo 31, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y viene a ser el complemento en lo que respecta al modulación del derecho humano a la proporcionalidad, por lo que es en este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe seguir trabajando y construyendo el sentido constitucional que el derecho al mínimo vital o mínimo existencia debe dar en relación a los Derechos Humanos Tributarios, apegados a la interpretación pro personae y a los principios de universalidad, progresividad, Interdependencia e Indivisibilidad, que derivan del art. 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos²⁷.

²⁶ Tesis aislada, Decima Época, registro 159822, diciembre 2013, tomo I, pag. 133. Decima Época, materia Constitucional

²⁷ Los derechos humanos esencialmente tributarios, Juan Omar Cárdenas López

CONCLUSIONES.

Analizamos lo diversos principios tributarios desde el punto vista de diferentes autores así como los principios que se sustenta el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la facultad establecida en el artículo 73 de la Constitución que otorga al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

Uno de los principales cambios en la ley del Impuesto Sobre la Renta en el 2014 fue el aumento tres últimos renglones de la tarifa del artículo 96 de dicha ley.

Esto dio como origen a la existencia de mucha inconformidad por parte de los contribuyentes específicamente a las Personas Físicas, por el aumento de impuesto a la tarifa del artículo 96 y 106 ya que del 30% aumento hasta un 35% según la base impuesto del contribuyente; considerándola que era ruinoso y excesiva para el mismo.

Si bien es cierto la tasa para personas físicas aumento hasta un 35%, no es una tasa efectiva como en el caso de las Personas Morales; esto lo sustentamos con diversos casos de estudio y comparaciones graficas entre una Persona Física y una Persona Moral; por tal motivo, concluimos que a partir de la base gravable de \$164,894.00 una Persona Física paga de impuesto igual al 30% como las Personas Morales y que el aumento de dicho monto pagaría mas comparado con una Persona Moral.

Para esclarecer nuestro estudio, se analizaron diversas jurisprudencias de nuestro más Alto Tribunal, respecto a los principios de equidad y proporcionalidad las cuales encuadran dentro del marco de la legalidad, por parte de nuestros

legisladores al realizar la mencionada reforma tributaria, en relación el aumento de las tarifas del artículo 96 del Impuesto Sobre la Renta para las Personas Físicas.

Aunque la Suprema Corte no ha establecido un criterio nuevo respecto a este punto, observamos que ya se encontraba como antecedente criterios que señalaban que la existencia de una tarifa para el pago del impuesto, con base en una estructura de rangos, una cuota fija y una tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior, respetaba la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación tributaria, así como también la igualdad o desigualdad de las condiciones en que aquéllos se encuentran frente a la ley.

Y por tal motivo, el hecho de que los contribuyentes al rebasar en una unidad el límite superior de un rango, queden comprendidos en el siguiente, no generaba desproporcionalidad porque la tabla no determina una tarifa progresiva con base únicamente en la diferencia de un número, sino que señala una cuota fija aplicable al límite inferior y una tasa adicional sobre el excedente.

Una vez precisado lo anterior, consideramos que; de acuerdo al estudio realizado y las directrices señaladas por la corte, el legislador trato de considerar la situación objetiva del contribuyente, así como las circunstancias cuantitativas y cualitativas en que se ubica frente a la ley en cuestión, es decir, igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales.

Por otro lado, se analizo también los derechos humanos desde el punto de vista tributario con respecto a la Convención Americana de Derechos Humanos, en conjunto con el principio pro persona así como el principio de proporcionalidad enfocado al mínimo vital, en donde llegamos a comprender que el legislativo tiene que tomar en cuenta que al ejercer su facultad que le otorga la constitución en la elaboración de la ley tributaria; esencial para que el gobernador contribuya al gasto público; no debe de perder de vista que al establecer dicho

tributo, este en armonía con los derechos humanos universales y cerciorarse que no afecte al mínimo vital del contribuyente; es decir, que sea proporcional y que la progresividad de tarifas o tasa este de acuerdo con la capacidad contributiva del todo aquella persona moral o física que se encuentre encuadrada en el hecho generador del impuesto.

Consideramos que uno de los cambios más importante en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fue la modificación que se realizó el 10 de Junio del 2011, se publicó en el DOF el decreto por el que se modificó la denominación del capítulo I del Título Primero de las garantías individuales” a “De los derechos Humanos y sus Garantías”.

Sin duda la obligación que deriva del art. 1º de La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el tenor de que las normas relativa a los derechos humanos se interpretaran de conformidad con esta constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas de protección más amplia, implicara que los operadores de control constitucional en torno a Derechos Humanos, como lo es la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a examinar el contenido y trascendencia de tales derechos a partir del principio pro persona, que es un criterio precisamente de interpretación relacionado con Derechos Humanos, que impacta todo el Derecho Internacional referente a Derechos Humanos, en base al cual en la labor de interpretación y aplicación de Derechos Humanos, deberá prima fase, asistirse a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva cuando se trata de reconocer derechos protegido inversamente , a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos.

Es importante el señalar que los derechos humanos tributarios de proporcionalidad y equidad tributaria y el derecho constitucional al mínimo vital o

mínimo existencial deberán ser interpretados en los medios de control constitucional, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia indivisibilidad y progresividad, destacando en torno a este último principio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe ser progresiva y no regresiva en su labor de control constitucional relacionada con la interpretación de derechos humanos tributarios y la relativa al derecho constitucional a mínimo vital, en el entendido que retroceder en los criterios que se han formulado entorno a estos derechos humanos, sería atentar con una congruencia que los contribuyentes afectados esperan de nuestro Máximo Tribunal Constitucional.

FUENTES DE CONSULTA.

- ✓ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- ✓ Ley del Impuesto Sobre la Renta
- ✓ Adolfo Arrijo Vizcaíno, Derecho Fiscal
- ✓ Voto Concurrente que formula el Señor Ministro Sergio A. Valls Hernández, en el amparo en revisión 2237/2009.
- ✓ Flores Zavala, Ernesto, op. Cit nota 6, p.213.
- ✓ Vid Burgoa, Ignacio. Diccionario de derecho constitucional garantías y amparo. editorial Porrúa México.
- ✓ MARGARIN MANAUTOU, Emilio. La constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano universidad autónoma de San Luis Potosí
- ✓ Los derechos Humanos esencialmente tributarios en nuestra Constitución, una visión a raíz de la reforma hacendaria 2014, Juan Omar Cárdenas López.

Jurisprudencias:

- ✓ RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Época: Novena Época , Registro: 198695, Pleno, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Mayo de 1997
- ✓ RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.
- ✓ RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL CONSIDERAR COMO DEDUCCIÓN PARA LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES EL COSTO DE LO VENDIDO Y, POR TANTO, OTORGARLES UN TRATO DISTINTO RESPECTO DE LAS MORALES QUE TRIBUTAN BAJO EL RÉGIMEN GENERAL, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (APLICACIÓN DE LAS TESIS 1a. CLXXI/2007 Y 1a. CLXXIX/2007). Novena Época, Registro: 170617, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXVI, Diciembre de 2007.
- ✓ PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS. Novena Época, Registro: 161233, Primera Sala, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Agosto de 2011.

- ✓ LEYES TRIBUTARIAS. LA MODIFICACIÓN DE UN RANGO, TASA O CUOTA DE UNA TARIFA APLICABLE PARA LA DETERMINACIÓN DE UNA CONTRIBUCIÓN, CONSTITUYE UN NUEVO ACTO LEGISLATIVO QUE AFECTA EL INTERÉS JURÍDICO DE LOS CONTRIBUYENTES. Novena Época, Registro: 192789, Segunda Sala, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Diciembre de 1999.
- ✓ RENTA. EL ARTÍCULO 113 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. Novena Época, Registro: 178907, Segunda Sala, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXI, Marzo de 2005.
- ✓ EQUIDAD TRIBUTARIA: SUS ELEMENTOS. Novena Época, Registro: 198403, Pleno, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo V, Junio de 1997.
- ✓ DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN DE LIBRE CONFIGURACIÓN EN CUANTO A LOS MECANISMOS QUE PUEDE ELEGIR PARA SALVAGUARDARLO. Tesis aislada, Decima Época, registro 159822, diciembre 2013, tomo I, pag. 133.

Amparos:

- ✓ Amparo en revisión 321/92.
- ✓ Amparo en revisión 1243/93.
- ✓ Amparo en revisión 1215/94