

FACULTAD LIBRE DE DERECHO
DE MONTERREY
LICENCIATURA EN DERECHO



LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA TASA FIJA
EN EL ISR PARA PERSONAS MORALES

TESIS QUE EN OPCIÓN A TÍTULO DE
LICENCIADA/LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:
JUAN RENÉ VEGA PÉREZ

SANTA CATARINA, N. L.

ENERO, 2021

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

JUSTICIA FISCAL	5
------------------------	----------

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA	7
---	----------

ELEMENTOS BÁSICOS DE LA PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

A) CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	8
B) RELACIÓN DIRECTA ENTRE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE	17
C) REDISTRIBUCIÓN DE RIQUEZA	22

NATURALEZA Y CARÁCTERÍSTICAS DEL ISR EN MÉXICO

A) EVOLUCIÓN	31
B) ACTUALIDAD	36

ALCANCE DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA EN EL ISR PARA PERSONAS MORALES EN MÉXICO	39
---	-----------

CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN	43
---	-----------

CONCLUSIÓN

INTRODUCCIÓN.

En el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público del Estado, sin embargo, en dicho numeral también se establece la obligación del Estado de respetar el principio de proporcionalidad tributaria, como un principio de Justicia; por lo tanto, el objeto de estudio del presente ensayo será el cumplimiento de dicho principio constitucional, en específico, en lo relativo a la tasa fija del Impuesto Sobre la Renta para personas morales.

Debido a que el contribuir al gasto público del Estado es de suma importancia para las personas, no solo por tratarse de una obligación constitucional, sino, sobre todo, porque resulta en una afectación directa a sus ingresos, es relevante entonces saber si el Estado cumple también con su obligación de respetar el principio de proporcionalidad tributaria.

Así, el cumplimiento de dicho principio implica la realización de distintos elementos como el respeto al principio de capacidad contributiva, la relación directa entre el hecho imponible y la base gravable, y la redistribución de la riqueza; esto último mediante la aplicación de tarifas progresivas.

Por lo tanto, es de preguntarse si mediante el establecimiento de una tasa fija para el pago del Impuesto Sobre la Renta para personas morales, verdaderamente se respeta dicho principio constitucional, desde una óptica de justicia tributaria.

El presente ensayo busca dar respuesta a esta pregunta, primero mediante el análisis del concepto de justicia fiscal y del principio de proporcionalidad tributaria. Una vez abordado lo anterior, es necesario establecer qué elementos se deben dar para que la aplicación del principio de proporcionalidad tributaria conduzca hacia esa justicia fiscal de la que se habla, siendo dichos elementos, la capacidad contributiva, la relación directa entre el hecho imponible y la base gravable, y la redistribución de la riqueza.

Posteriormente, se hará un análisis del impuesto sobre la renta para las personas morales en nuestro país, primero mediante el estudio de su naturaleza y características, tanto actuales como a través del tiempo, y luego mediante el alcance del principio de proporcionalidad tributaria en dicho impuesto, a través del estudio de los elementos de capacidad contributiva y redistribución de la riqueza, aplicados al impuesto en cuestión.

Finalmente, se examinarán los criterios que ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través del tiempo, en lo relativo a las características del Impuesto Sobre la Renta para las personas morales y su aplicación.

Siguiendo la metodología antes presentada, se buscará dar respuesta a la pregunta planteada en los primeros párrafos, esta es: ¿El establecimiento de una tasa fija para el pago del Impuesto Sobre la Renta para personas morales, verdaderamente respeta el principio de proporcionalidad tributaria a la luz de una justicia fiscal?, para concluir que, en efecto, dicho principio no se respeta.

JUSTICIA FISCAL

La existencia de los impuestos ha venido casi de la mano con la existencia del hombre en la forma de los tributos, los cuales se han aplicado por parte de los soberanos, jefes, Estado y fisco (sujetos activos) frente al pueblo o los ciudadanos (sujetos pasivos) con lo que se forma la relación jurídico-tributaria.

Como ejemplo de esto tenemos lo que sucedía en el feudalismo de la Edad Media, el cual nace en respuesta a la desaparición de las estructuras de poder que se perdieron con la caída del Imperio Romano, debido a esto, dicho poder se fragmenta y cae en manos de los ricos (dueños de grandes tierras).

Dichas personas (señores feudales) se encargaban entonces de controlar la zona que le correspondía y, debido a su poder, actuaban como un pequeño Estado, en donde ellos mismos controlaban la justicia, cobro de impuestos y la milicia; sin embargo, existía una piramidación en el poder debido a que un señor feudal débil se subordinaba a uno más poderoso, y en la cima se encontraba el rey.

A razón de esto, los campesinos que habitaban en dicha zona ofrecían sus servicios en trabajo o pagaban un impuesto o tributo al señor feudal a cambio de protección.

Así, en este sistema encontramos un ejemplo de la carencia de justicia fiscal; pues, debido al poder y relación de subordinación, los tributos que el vasallo debía pagar al señor feudal no pueden ser vistos como justos, ya que el sujeto activo disponía de la autoridad para establecer la cantidad que quisiera que le fuera pagada por concepto de contribución, sin tomar en consideración elemento alguno que fuera encaminado a la seguridad jurídica, a la igualdad, o a algún otro elemento que llevara a la justicia fiscal.

A pesar de que este es solo un ejemplo, la historia demuestra que este tipo de injusticia sucedió por mucho tiempo en el mundo y provocó el descontento del sujeto pasivo de dicha relación y en tiempos en que se empezó a desarrollar más libertad de ideas y pensamientos, apareció el economista y filósofo Adam Smith, en

defensa de dicha situación a finales del siglo XVIII que, aunque no fue el primero en abordar dicho tema, sus ideas son sumamente reconocidas a nivel mundial.

Lo anterior se debe a que el pueblo comenzó a darse cuenta que el pago de las contribuciones o tributos que estos tenían que hacer, era visto solamente en la medida de la necesidad del Estado de obtener recursos y de su poder para imponerlos, pero no desde la perspectiva de la posibilidad del contribuyente de pagarlos, ni en aspecto de justicia alguno.

Es decir, el Estado tenía el poder de imponer tributos por el solo hecho de establecer su necesidad, sin considerar en lo más mínimo el efecto que esto causaba al patrimonio de quienes debían pagarlo, por establecer su pago sin contemplar las posibilidades que cada uno tenía de contribuir, existiendo por lo tanto, una clara violación al principio de proporcionalidad tributaria.

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

Adam Smith estableció que los tributos deben estar guiados por distintos principios que, de ser respetados, resultarían en una justicia fiscal que hasta el momento era inexistente¹.

Dichos principios, según Arrijo Vizcaíno, han influido no sólo a los más grandes tratadistas de la materia, sino a las legislaciones constitucionales vigentes en la mayoría de los países occidentales.²

Los principios elementales que deben ser considerados por las normas jurídicas con el fin de establecer una justicia fiscal según Adam Smith son el de proporcionalidad, certidumbre, comodidad y economía.

Conforme a los principios antes mencionados, la imposición de tributos ya no debe hacerse pensando sólo en la necesidad del Estado, sino también en aspectos que impliquen al sujeto pasivo.

Para los fines del presente ensayo, se analiza únicamente lo relativo al principio de proporcionalidad tributaria, al ser éste el cuestionado, por el establecimiento de una tasa fija tratándose del Impuesto Sobre la Renta para personas morales en nuestro país.

Dicho principio es considerado, tanto por la doctrina como por el derecho positivo, como un principio esencial para obtener una justicia fiscal; sin embargo, para que efectivamente se cumpla con dicho principio, deben tomarse en cuenta tres elementos básicos que, aunque no son los únicos, son los mínimos necesarios para que un impuesto cumpla con el mismo, a saber: la capacidad contributiva, la redistribución de la riqueza y la necesaria congruencia entre el hecho imponible y la base gravable.

¹ Smith, Adam. **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**. W. Strahan & T. Cadell, London, 1776.

² Arrijo Vizcaíno, Adolfo. **Derecho Fiscal**. Editorial Themis, México, 2000, pg. 209.

ELEMENTOS BÁSICOS DE LA PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

A) CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El primer elemento a analizar es la capacidad contributiva, esto, para comprender cómo a través del cumplimiento de dicho elemento existe una verdadera proporcionalidad tributaria a la luz de la justicia fiscal; además, porque constituye el primer punto de reflexión que, para llegar a una justicia tributaria debemos alejarnos de la visión unilateral de la sola necesidad del Estado en la imposición de tributos.

Por lo tanto, primero debemos comprender a qué nos referimos con “capacidad contributiva”, de manera que atendemos al autor Villegas, quien establece lo siguiente:

“La capacidad contributiva, también llamada capacidad de pago por los anglosajones (ability to pay), puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos”.³

Por su parte, el autor Calvo Nicolau sostiene lo siguiente:

“La capacidad contributiva es la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado”⁴

Además, es importante señalar que autores como Montilla Varela establecen que el impuesto que por excelencia responde al concepto de capacidad contributiva es el Impuesto Sobre la Renta, por su generalidad y mecanismos de determinación.⁵

En las siguientes tesis jurisprudenciales se establece que la proporcionalidad tributaria está directamente relacionada con la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, es decir, aquel con mayores ingresos debe contribuir en mayor proporción que aquel de menores ingresos.

³ Villegas, Héctor. **Manual de Finanzas Públicas**. Editorial de Palma. Buenos Aires, 2000. Pág. 203.

⁴ Calvo Nicolau, Enrique. **Tratado ISR**. Tomo I, Themis. México, 1999. Pág. 414.

⁵ Montilla Varela, Armando. **La Capacidad Contributiva en la Constitución de 1961 y la de 1999**. Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999. Lvroasca. Caracas, Venezuela, 2000.

“Época: Séptima Época

Registro: 1011933

Instancia: Sala Auxiliar

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Apéndice de 2011

Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte - SCJN Vigésima Primera Sección - Principios de justicia tributaria

Materia(s): Constitucional

Tesis: 641

Página: 1787

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.

El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuándo un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13)". Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas

del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La Primera de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o. del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria", el artículo 36 del proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado años después, mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II, la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art. 31.—Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza,

al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o., 339 y 340). Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.”⁶

“Época: Séptima Época

⁶ **IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.** Jurisprudencia. Amparo directo. Sala Auxiliar. Clave 1011933 (SJF: 7a Época, Tesis 641, Septiembre, 2011, p. 1787). Disponible en línea: <http://200.38.163.178/sjsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8f8cfd&Apendice=1ffdfcfcff&Expresion=1011933&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=1011933&Hit=1&IDs=1011933&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 14/09/2016).

Registro: 232309

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Volumen 187-192, Primera Parte

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis:

Página: 113

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en 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, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica

que lo establece y regula.”⁷

A la luz de dichos criterios, se establece que el principio de proporcionalidad tributaria se cumple cuando el tributo fijado vaya de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo; en otras palabras, aquéllos con ingresos mayores deben pagar más que aquellos con menores ingresos, lo que se refleja en criterios como el siguiente:

“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”.⁸

Ahora bien, es necesario determinar la manera en que se manifiesta y modifica la capacidad contributiva antes mencionada, en el Impuesto Sobre la Renta, para lo que acudimos a distintos criterios doctrinarios.

Griziotti, uno de los principales teóricos en impulsar el principio de capacidad contributiva, establece que dicha capacidad se manifiesta por la riqueza que se gane, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público.⁹

Por su parte, en lo relativo a la manifestación de la capacidad contributiva, el autor Fraga Pittaluga establece lo siguiente:

“Es conveniente recordar entonces que el principio de capacidad contributiva es, como lo ha dicho el Tribunal Constitucional Español, la exigencia lógica de buscar la riqueza donde ésta

⁷ **PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.** Jurisprudencia. Amparo directo. Pleno. Clave 232309 (SJF: 7a Época, Volumen 187-192, p. 113). Disponible en línea:

<http://200.38.163.178/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8f8fcd&Apendice=1ffdf8f8fcd&Expresion=232309&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=232309&Hit=1&IDs=232309&tipoTesis=&Semana=0&Tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 14/09/2016).

⁸ **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTOS 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.** Tesis Aislada. Contradicción de tesis. Pleno. Clave 163980 (SJF: 9a Época, Tesis P. XXXV/2010, p. 243). Disponible en línea: <[http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/\(F\(xVmXeU3BHguQiaS3uKhL4k_JRdowbP5KcOx7aj09BR_Q3jGLAm8XMirfAJXxafUOPidf1YG5JWPvju0XlnZszFyWqJxNTNn1a08DAz3Le9Zo9AnQ60iLcBPze2A_yriBbJnuXpQ4J2ZUwZ5mg8VC8wE_os7spdpQVZJ41\)\)/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=163980&Clase=DetalleTesisBL&Semana=0=>](http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/(F(xVmXeU3BHguQiaS3uKhL4k_JRdowbP5KcOx7aj09BR_Q3jGLAm8XMirfAJXxafUOPidf1YG5JWPvju0XlnZszFyWqJxNTNn1a08DAz3Le9Zo9AnQ60iLcBPze2A_yriBbJnuXpQ4J2ZUwZ5mg8VC8wE_os7spdpQVZJ41))/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=163980&Clase=DetalleTesisBL&Semana=0=>)>. SCJN (Consultado: 14/09/2016).

⁹ Griziotti, Benvenuto. **Principios de Política, Derecho y Ciencias de la Hacienda.** Instituto Editorial Reos. Madrid, 1985. Pág. 167.

¹² **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.** Jurisprudencia. Amparo en Revisión. Pleno. Clave 184291 (SJF: 9a Época. Tesis P./J. 10/2003, p. 144). Disponible en línea:

*decir, de acuerdo con la posibilidad del que ha de pagar el tributo, se generaran las condiciones impositivas y, por ende, el pago proporcional a esa capacidad”.*¹³

A propósito, el autor Sánchez Gómez considera que las condiciones impositivas establecidas en la ley por el constituyente permanente, siempre deben atender a la potencialidad real del sujeto pasivo de contribuir al gasto publico y de esta manera se estaría cumpliendo con el principio de proporcionalidad tributaria establecido en nuestra Constitución.

Ahora bien, tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, implica analizarla desde dos perspectivas, la cuantitativa y la cualitativa.

Estas perspectivas de análisis se remontan hasta las ideas del filósofo Aristóteles, quien estableció en su libro “Moral, a Nicómaco”¹⁴, libro quinto, capítulos III y IV, en cuanto explicó que lo “justo” es algo proporcional y que existen dos tipos de justicia, la matemática y la aritmética.

Dichos tipos de justicia son la base de las perspectivas mencionadas anteriormente, entendiendo que la capacidad contributiva cuantitativa puede ser vista a la luz de la justicia matemática y la capacidad contributiva cualitativa a la luz de la justicia aritmética.

Entonces, desde una perspectiva cuantitativa (justicia matemática) se establece que una persona que obtiene ingresos por la cantidad de \$100.00 pesos y una que obtiene \$1,000.00 deberán pagar ambos el 5% sobre dichos ingresos, entonces, la justicia se encuentra en establecer una misma tasa para dos distintas cantidades de ingresos, de manera que la persona con ingresos de \$100.00 pesos deberá pagar \$5.00, mientras que el de \$1,000.00 deberá pagar \$50.00.

Por otro lado, se debe considerar también la capacidad contributiva desde una perspectiva cualitativa (justicia aritmética) en donde la justicia se encuentra en

¹³ Ortega Carreón, Carlos Alberto. **Derecho Fiscal**. Editorial Porrúa. México, 2009. Pág. 45.

¹⁴ Aristoteles. **Moral, a Nicomaco**. S.L.U. ESPASA Libros, Barcelona, 2002.

reconocer que existen diferencias entre los sujetos y por ende se deben considerar las cualidades de cada uno para así establecer una carga diferenciada.

Entonces, desde una perspectiva cualitativa (justicia aritmética) se establece que una persona que obtiene ingresos por la cantidad de \$100.00 pesos deberá pagar el 1% sobre dicho monto y una persona que obtiene \$1,000.00 deberá pagar el 10% sobre dicho monto, por lo que la justicia se encuentra en considerar la capacidad de cada persona al establecer el porcentaje de sus ingresos con que deben contribuir.

Esta segunda perspectiva de justicia cualitativa, fue desarrollada por la Teoría del Sacrificio, obra del filósofo y economista John Stuart Mill, quien estableció lo siguiente:

“Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción al ingreso de que gozan bajo la protección del Estado. Lo fundamental de esta máxima es la afirmación de que los impuestos deben ser justos, equitativos.”¹⁵

Dicha teoría supone que un dólar tiene menos valor para un millonario que para un pobre, por lo tanto, no se estaría exigiendo un sacrificio igual al tomar la misma cantidad de dólares de un rico y un pobre, entonces la necesidad de considerar la capacidad contributiva y, por lo tanto, el establecimiento de una mayor contribución por parte de los ricos que de los pobres.

Sobre la interpretación de dicha teoría, el autor Margáin Manautou señala que si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentren dentro de la misma situación; por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta¹⁶, justificando por lo tanto el trato diferenciado en función de la capacidad contributiva de cada sujeto, cumpliendo así con el establecimiento de una justicia desde una óptica cualitativa.

¹⁵ Stuart Mill, John. Loc Cit. Pg. 686-687.

¹⁶ Margáin Manautou, Emilio. **Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano**. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1979. Pág. 40.

Sobre el tema, la autora Panadés establece lo siguiente:

“El principio de igualdad de sacrificio es el argumento utilitarista más empleado para justificar la progresividad de la imposición sobre la renta. Este principio nos dice que la pérdida de utilidad sufrida como consecuencia del pago de impuestos debe ser la misma para todos los contribuyentes”.¹⁷

Este principio de igualdad de sacrificio, es similar al concebido por Neumark como el Principio de la proporcionalidad o Principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual, en razón del cual, las cargas fiscales deben fijarse en proporción a los índices de capacidad de pago, tanto los índices básicos (renta, patrimonio) como los complementarios o llamados índices de capacidad presunta (ventas, sucesiones, movimientos de riqueza); constituye, pues, un principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes. Es decir, en lo relativo a la carga de los sujetos pasivos, es de gran relevancia que esta carga que se les impone sea adecuada a su capacidad de pago.¹⁸

Una vez que se ha analizado el primer elemento (capacidad contributiva) ahora nos compete estudiar el segundo elemento necesario para que se dé el cumplimiento del principio de proporcionalidad tributaria, es decir, la relación directa entre el hecho imponible y la base gravable.

B) RELACIÓN DIRECTA ENTRE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE.

Para que se respete el principio de proporcionalidad tributaria es necesario también que el hecho imponible se encuentre estrechamente relacionado con la base gravable, sobre todo, pues esta última es la que debe reflejar una auténtica manifestación de la riqueza.

¹⁷ Panadés, Judith. **El Cumplimiento del Principio de la Igualdad de Sacrificio en el IRPF Español**. Unitat de Fonaments de l'Anàlisi Econòmica. Barcelona, 1998. Pág. 2.

¹⁸ Neumark, Fritz. **Principios de la Imposición**. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1994. Pág. 135

Entonces, primero es necesario comprender a que nos referimos con “hecho imponible”, para esto, acudimos al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad...”¹⁹

El hecho imponible es lo que se menciona en este artículo respecto a las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales, es decir, el hecho imponible es la situación establecida en la ley, la cual al momento de ser actualizada por el sujeto pasivo, genera una obligación tributaria al crearse una relación jurídica tributaria entre el sujeto activo y el contribuyente.

Dado a que nuestra legislación no contempla un concepto exacto de lo que se refiere el hecho imponible, acudimos a la Legislación General Tributaria Española, la cual en su artículo 20, establece lo siguiente:

“Artículo 20. Hecho imponible.

El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.”²⁰

Por lo tanto, se soporta lo expuesto anteriormente, respecto a que dicho hecho imponible, al configurarse, crea una relación jurídico tributaria, la cual supone la obligación del sujeto pasivo de pagar el impuesto, en el caso en cuestión.

En lo que respecta a la base gravable, acudimos a la siguiente definición:

“La base imponible o base gravable es la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto”.²¹

Por lo tanto, la base es la cantidad a la cual se aplica la tasa o tarifa, para así obtener la cantidad de impuesto a pagar.

¹⁹ **Código Fiscal de la Federación** (P.O. Diciembre 31, 1981/ Junio 17, 2016).

²⁰ **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** (P.O. Diciembre 18,2003/ Octubre 12,2015).

²¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas. **Diccionario Jurídico Mexicano**. Editorial Porrúa. México.

El autor Fernández Martínez establece el siguiente concepto:

“La base de las contribuciones está representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo de sujeto pasivo, o sea el contribuyente. Puede ser sobre el valor de las actividades o monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa.”²²

Entonces, tratándose del impuesto sobre la renta, la base refleja la manifestación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Tratándose del Impuesto Sobre la Renta para personas morales, el artículo 9 del Impuesto Sobre la Renta, establece la base sobre la que se aplicará la tasa:

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

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título 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.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.”²³

De tal manera que, para determinar la base a la que se aplicará la tasa del 30%, se debe seguir el siguiente ejercicio:

Ingresos acumulables

- Deducciones autorizadas

= Utilidad o pérdida fiscal

- Pérdida fiscal de ejercicios anteriores

= Resultado fiscal

²² Fernández Martínez, Refugio de Jesús. **Derecho Fiscal**. McGraw Hill. México, 1998. Pág. 158.

²³ **Ley del Impuesto Sobre la Renta**. (P.O. Diciembre 11, 2013/ Noviembre 18, 2015).

Por lo tanto, dicho resultado fiscal constituirá la base gravable a la que se aplicará la tasa del impuesto para dar la cantidad a pagar generada por la relación tributaria.

Ahora bien, tras comprender la composición de ambos conceptos, podemos establecer la necesidad de un vínculo estrecho entre el hecho imponible y la base gravable para que se dé el cumplimiento del principio de proporcionalidad tributaria.

Esto se soporta con la tesis aislada con número de registro 163980, la cual establece que, 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 necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.²⁴

Es decir, debido a que la base es una manifestación de la capacidad contributiva del contribuyente, entonces, la base que se aplique debe tener una relación con dicho hecho, de lo contrario, el impuesto se podría alejar de dicha capacidad contributiva, por lo tanto, resultando contrario al principio de proporcionalidad tributaria.

Al respecto, la tesis aislada con número de registro 163980, establece 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

²⁴ **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTOS 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.** Tesis Aislada. Contradicción de Tesis. Pleno. Clave 163980 (SJF: 9a Época, Tesis 535, Tomo XXXII, Agosto, 2010, p. 243). Disponible en línea: <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8f8fcd&Apendice=1ffdfcfcff&Expresion=b ase%2520gravable%2520proporcionalidad&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=223&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=1&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=163980&Hit=31&IDs=2000887,2000888,2000649,2000507,2000223,2000150,160741,160864,163427,163949,163980,164847,164969,164968,165637,165633,165460,165464,165775,167642&tipoTesis=&Semana=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 07/10/2016).

²⁵ **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTOS RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS**

La necesidad de que el hecho imponible y la base gravable tengan una sensata correspondencia resulta necesaria debido a que, el hecho generador impuesto por el Estado tiene que ir de acuerdo a lo que grava de manera que no exista arbitrariedad en este sentido, dejando atrás lo que sucedía en el pasado, es decir, tomar en cuenta solo la necesidad del Estado y no lo respectivo al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Además, un punto importante de la capacidad contributiva es que se grave una autentica manifestación de riqueza (ingreso, propiedad o consumo), por eso es trascendente que en un impuesto exista una relación estrecha entre el hecho imponible y la base gravable, ya que si la base no atiende a un verdadero reflejo de capacidad económica, no puede hablarse de capacidad contributiva ni, menos aún, de proporcionalidad tributaria.

Una vez que se ha analizado el segundo elemento (relación directa entre el hecho imponible y la base gravable) ahora nos compete estudiar el tercer elemento necesario para que se dé el cumplimiento del principio de proporcionalidad tributaria, es decir, la redistribución de la riqueza.

C) REDISTRIBUCION DE LA RIQUEZA

El elemento en cuestión resulta necesario, debido a que es el Estado mismo quien debe procurar, ante todo, el bienestar de los ciudadanos y parte de eso conlleva una repartición más justa de la riqueza del país, de manera que se considere a todos los individuos en la búsqueda de mejorar las condiciones de aquellos con menores recursos y de tal manera tratar de igualar las situaciones económicas en un país.

SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE. Tesis Aislada. Contradicción de Tesis. Pleno. Clave 163980 (SJF: 9a Época, Tesis P. XXXV/2010, Tomo XXXII, Agosto, 2010, p. 243). Disponible en línea: <http://200.38.163.178/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8f8fcd&Apendice=1ffdfcfcff&Expresion=163980&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=163980&Hit=1&IDs=163980&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 03/10/2016).

A fin de fortalecer más dicha idea, es conveniente mencionar que, si bien las contribuciones tienen el fin de recaudar, es necesario considerar que también existen fines extra fiscales que van encaminados a ser una herramienta por medio de la cual el Estado pueda cumplir con lo establecido en el artículo 25 constitucional, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 25: Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo...”²⁶

De dicho artículo constitucional se desprende que uno de esos fines extra fiscales es el de la distribución más justa de la riqueza, ya que se establece que al Estado le corresponde la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que, mediante una más justa distribución del ingreso y la riqueza, se permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales.

Un ejemplo que podemos tomar es el de Estados Unidos de América, ya que han establecido tarifas progresivas tanto en lo relativo a personas físicas como morales; lo que consta en su legislación: Internal Revenue Code²⁷.

En su sistema, el impuesto sobre la renta para personas morales se rige por el establecimiento de tarifas progresivas, contemplada en el “Internal Revenue Code > Title 26 > Subtitle A > Chapter 1 > Subchapter A > Part II > § 11”:

“(a) Corporations in general

A tax is hereby imposed for each taxable year on the taxable income of every corporation.

(b) Amount of tax

(1) In general The amount of the tax imposed by subsection (a) shall be the sum of—

(A) 15 percent of so much of the taxable income as does not exceed \$50,000,

²⁶ **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos** (P.O. Febrero 05, 1917/ Enero 27, 2016).

²⁷ **Internal Revenue Code - U.S. Code: Title.** (P.O. Octubre 22, 1986).

(B) 25 percent of so much of the taxable income as exceeds \$50,000 but does not exceed \$75,000,

(C) 34 percent of so much of the taxable income as exceeds \$75,000 but does not exceed \$10,000,000, and

(D) 35 percent of so much of the taxable income as exceeds \$10,000,000.”²⁸

Esto, trae como consecuencia una mejor redistribución de la riqueza, como mencionan Kerry, Pickett y Wilkinson:

“We found that among the rich countries and the US States greater equality can be achieved, as in Sweden and the other Scandinavian countries, in which higher levels of equality are achieved through progressive taxation, redistribution, and strong welfare states.”²⁹

Es tras reconocer esto y establecer una mayor progresividad en su sistema fiscal que en dicho país existe una alta redistribución de riqueza.

Soportando lo anterior, la tesis aislada numero 1^a. CCXLIX/2007, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece que la progresividad global del sistema fiscal alienta la aspiración a la redistribución de la renta, además que se menciona que esto se puede conseguir mediante la tributación diferenciada, y también mediante el reparto diferenciado del gasto público, atendiendo a las necesidades sociales que el texto constitucional reconozca.

“Época: Novena Época

Registro: 170651

Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXVI, Diciembre de 2007

²⁸ **Internal Revenue Code - U.S. Code: Title.** Loc. Cit.

²⁹ Kerry, Bill, Pickett, Kate E. and Wilkinson, Richard. **The Spirit Level: Why Greater Equality makes Societies Stronger.** Bloomsbury Press, New York, 2009.

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: 1a. CCXLIX/2007

Página: 144

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LA PROGRESIVIDAD COMO CRITERIO PROPIO DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO SE LIMITA AL ANÁLISIS DE LA IMPOSICIÓN, SINO QUE TAMBIÉN PUEDE INCLUIR JUICIOS EN TORNO AL REPARTO DIFERENCIADO DEL GASTO PÚBLICO.

Algunos sectores de la ciencia económica sostienen que el establecimiento de impuestos progresivos es deseable, pero lo cuestionan como algo complejo; inclusive se ha señalado que la calificación de progresividad no debe formularse considerando exclusivamente el aspecto recaudatorio del fenómeno financiero, sino que también deben valorarse los efectos que corresponden a los sistemas del gasto. En este sentido, en la evaluación de las diferencias que se aprecian en la tributación de los individuos con distintas características puede válidamente involucrarse la diversa distinción derivada de las asignaciones otorgadas a quienes tienen diferentes necesidades, en la parte del fenómeno relacionada con el gasto público. Así, no debe soslayarse que la progresividad del sistema tributario y su intrínseca justicia pueden garantizarse si éste resulta coherente e integrado con el gasto público, que debe dirigirse a satisfacer las prioridades que le asigna la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tendente a lograr una igualdad de hecho. En tal virtud, la desigualdad cualitativa indispensable para cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, es la que se realiza mediante la progresividad global del sistema fiscal en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta, propósito que puede conseguirse a través de la tributación diferenciada, y también mediante el reparto diferenciado del gasto público, atendiendo a las necesidades sociales que el texto constitucional reconozca.”³⁰

La redistribución de la renta se puede fundamentar, a través de la doctrina y tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que han reconocido que los impuestos no solo tienen un fin fiscal, siendo éste el de la recaudación, sino que debe de considerarse también la existencia de fines extra fiscales.

³⁰ **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LA PROGRESIVIDAD COMO CRITERIO PROPIO DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO SE LIMITA AL ANÁLISIS DE LA IMPOSICIÓN, SINO QUE TAMBIÉN PUEDE INCLUIR JUICIOS EN TORNO AL REPARTO DIFERENCIADO DEL GASTO PÚBLICO.** Tesis Aislada. Amparo directo. Primera Sala. Clave 170651 (SJF: 9a Época, Tesis 1a. CCXLIX/2007, Diciembre, 2007, p. 144). Disponible en línea: <http://200.38.163.178/sjsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8f8fcd&Apendice=1ffdfcfcfcff&Expresion=proporcionalidad%2520de%2520las%2520contribuciones%2520debe%2520determinarse%2520analizando%2520las%2520car%25C3%25A1cteristicas&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=5&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=1011998&Hit=3&IDs=205939,820192,1011998,900417,389726&tipoTesis=&Semanaio=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 22/09/2016).

El autor Yebra Martul-Ortega, establece lo siguiente:

“No existen impuestos químicamente puros, lo que significa que todo tributo, de alguna manera, proyecta fines extra fiscales. En la doctrina y legislación alemanas se conciben impuestos en los cuales la obtención de recursos puede constituir un fin secundario de carácter esencial.”³¹

Al respecto, el autor Mariano A. Ricciardi, establece lo siguiente:

“La doctrina moderna reconoce ampliamente que los tributos, no solo atienden a la finalidad recaudatoria, sino a otras finalidades no recaudatorias o extra fiscales. De hecho, es raro encontrar actualmente figuras tributarias en que el elemento fiscal y el extra fiscal no aparezcan en una u otra medida entremezclados.

A efectos clasificatorios, podemos identificar las finalidades extra fiscales de los tributos en las siguientes categorías:

Redistributivas: Atribuyen al sistema tributario la función de influir en la relación comparativa de las situaciones patrimoniales de los individuos, de modo que ésta resulte modificada al observar las situaciones antes y después de la aplicación del tributo...”³²

Por su parte, el autor Dino Jarach hace mención de lo siguiente:

“...se sostiene por algunos autores (Gerloff, W.), que la definición del concepto de impuesto debe tener en cuenta la existencia, en las finanzas actuales, de impuestos con fines fiscales y otros con fines de regulación económica...”

Desde un punto de vista político-económico cabe tener en cuenta la posible finalidad extra fiscal como también el efecto económico del impuesto con fines extra fiscales contrapuestos al efecto económico del impuesto fiscal. Esta contraposición se ejemplifica típicamente en la función de los derechos de importación fiscales y los protectores.

El logro del fin de protección implicará una exigua recaudación o ninguna. El logro del fin fiscal implicará un efecto protector mínimo o nulo. Pero esta contraposición no impide que, en ambos casos, se hable de impuestos, dividiéndolos en impuestos fiscales e impuestos extra fiscales...”³³

De lo expuesto anteriormente, resulta que la doctrina ha venido considerando la existencia de fines extra fiscales de regulación económica o social.

³¹ Martul-Ortega, Yebra. **I fini extrafiscali dell'imposta**. Trattato di Diritto Tributario, Anuario, CEDAM. Milano, 2001. Pag. 657.

³² Ricciardi, Mariano A. **El rol del Estado y el dilema entre eficiencia y equidad**. Comisión de Estudios sobre Finanzas Públicas. Argentina, 1998.

³³ Jarach, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Editorial Cangallo. Argentina, 1989, Pág. 259.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido los siguientes criterios jurisprudenciales:

“Época: Octava Época

Registro: 1011827

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Apéndice 1917-Septiembre 2011

Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte - SCJN Vigésima Primera Sección - Principios de justicia tributaria

Materia(s): Administrativa

Tesis: 535

Página: 1629

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.

Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.”³⁴

“Época: Novena Época

Registro: 161079

Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXXIV, Septiembre de 2011

³⁴ **CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.** Jurisprudencia. Amparo directo. Pleno. Clave 1011827 (SJF: 8a Época, Tesis 535, Septiembre, 2011, p. 1629). Disponible en línea: <http://200.38.163.178/sjsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8f8fcd&Apendice=1ffdfcfcff&Expresion=1011827&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=1011827&Hit=1&IDs=1011827&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 04/10/2016).

Materia(s): Constitucional

Tesis: 1a./J. 107/2011

Página: 506

FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.

En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior en atención a que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.”

Entonces, se entiende que si bien las contribuciones tienen el fin de recaudar, es necesario considerar que también existen fines extra fiscales que van encaminados a ser una herramienta por medio de la cual el Estado pueda cumplir con lo establecido en el artículo 25 constitucional, en cuanto dispone que

corresponde al Estado “el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza”.³⁵

La obligación del Estado, contemplada en el artículo antes mencionado, puede materializarse a través de los fines extra fiscales de los impuestos, tal y como se establece en la tesis jurisprudencial número 1a./J. 28/2007 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“Época: Novena Época

Registro: 173020

Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXV, Marzo de 2007

Materia(s): Administrativa

Tesis: 1a./J. 28/2007

Página: 79

FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.

De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas

³⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Loc. Cit.

estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. En congruencia con lo anterior, al ser los fines extra fiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.”³⁶

Entonces, a través de las leyes tributarias, el legislador puede regular en distintos temas con fundamento en los fines extra fiscales, utilizando esto como herramientas de política fiscal, ya sea para orientar, encausar, alentar o desalentar ciertas actividades o usos sociales con el fin de matizar sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público.

De ahí, que sea válido afirmar que la redistribución de la riqueza sea una parte fundamental de la proporcionalidad tributaria, entendida como un principio de justicia fiscal; pues evidencia que no es suficiente que se tome en cuenta la capacidad contributiva de un individuo, sino que también ésta sea valorada de forma cualitativa con el resto de los individuos, sin desconocer, por tanto, que la recaudación también debe tender a la redistribución de la riqueza.

Ahora bien, una vez analizados los elementos en cuestión y para los fines del presente ensayo, es necesario acotar dicho estudio en lo relativo al Impuesto Sobre la Renta para personas morales, por lo tanto, debemos conocer la naturaleza y

³⁶ **FINES EXTRA FISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.** Jurisprudencia. Amparo directo. Primera Sala. Clave 173020 (SJF: 9a Época, Tomo XXV, Marzo, 2007, Tesis 1a./J. 28/2007p. 79). Disponible en línea: <http://200.38.163.178/sjsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8fd8fcfd&Apendice=1ffdfcfcff&Expresion=fin es%2520extrafiscales%2520las%2520facultades&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=7&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=173020&Hit=1&IDs=173020,232199,807429,1001923,1007352,900423,389732&tipoTesis=&Semana=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 04/10/2016).

características de dicho impuesto, para de tal manera, comprender el alcance del principio de proporcionalidad tributaria.

Así, conviene que se examine el origen y evolución del impuesto sujeto a examen.

NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO

A) EVOLUCIÓN.

Pues bien, México logra su independencia en 1821 y adopta un sistema fiscal muy parecido al de la Nueva España.

La alcabala (que gravaba el comercio y era el que más ingresos producía a la hacienda real, pues aunque el diezmo era aun más importante, su perceptor principal era la Iglesia, con participación del rey) era el impuesto más importante de dicho sistema y favorecía más a los ricos que a los pobres, puesto que resultaba regresivo, es decir, que la tasa se reduce a medida que la cantidad sujeta al impuesto aumenta.

El Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814, mejor conocida como “Constitución de Apatzingán”, llamada así por ser ésta la ciudad donde se reunió el Congreso al promulgarla, establecía lo siguiente en sus artículos 36 y 41:

“Artículo 36: Las contribuciones públicas no son extorciones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa”.³⁷

“Artículo 41: Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obedecimiento absoluto a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo”.³⁸

Debido a la situación del país en ese momento, se tuvo que adoptar una constitución rígida, lo que se hace notar por los artículos antes mencionados, en cuanto establecían obligaciones y cargas pensando solo en las necesidades del Estado y no en sus súbditos.

³⁷ Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana. (P.O. Octubre 22, 1814).

³⁸ *Ibidem*.

Esto derivó en la omisión del principio de proporcionalidad tributaria en dicho ordenamiento y se fundó en impuestos cuya aplicación resultaba regresiva, como por ejemplo, la alcabala.

De 1836 a 1856 el sistema tributario en el país seguiría siendo regresivo, y sus leyes se pronunciaban respecto a los impuestos de la siguiente manera:

El artículo 3, fracción II, de Las Siete Leyes de 1836, establecía lo siguiente:

“Artículo 3: Son obligaciones del mexicano:

Fracción II.- Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan”.³⁹

En el ordenamiento denominado “Bases de la Organización Política de la República Mexicana” de 1843 en lo relativo al pago de impuestos, se impuso lo siguiente:

“Artículo 14: Es obligación del mexicano, contribuir a la defensa y a los gastos de la Nación.”⁴⁰

El Estatuto Orgánico Provisional de la República mexicana de 1856 establecía en su artículo 4, lo siguiente:

“Artículo 4: Son obligaciones de los habitantes de la República: observar este Estatuto, cumplir las leyes, obedecer a las autoridades, inscribirse en el registro civil y pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y las establecidas al comercio o industria que ejercieren, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República.”⁴¹

Entonces, del análisis de dichos artículos, podemos ver que solo se establecía el principio constitucional de contribuir a los gastos del Estado, sin que esto fuera protegido por otros principios relativos a dicha contribución por parte de los mexicanos, como lo es el principio de proporcionalidad tributaria; lo que reflejaba un gran desorden en el sistema fiscal.

Las alcabalas se suprimieron hasta la promulgación de la Constitución Política de los Estados Unidos mexicanos de 1857, la cual establecía esto en su artículo 124:

³⁹ **Leyes Constitucionales.** (P.O. Diciembre 30, 1836).

⁴⁰ **Bases de la Organización Política de la República Mexicana.** (P.O. Junio 12, 1943).

⁴¹ **Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana.** (P.O. Mayo 15, 1856).

“Artículo 124.- Para el día 1 de Junio de 1858 quedarán abolidas las alcabalas y aduanas interiores en toda la República.”⁴²

Además, en la fracción III del artículo 31 de la misma Constitución apareció por primera vez en nuestra legislación el principio de proporcionalidad tributaria, al establecer que las contribuciones deberán hacerse “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, de manera que parecía que nuestro país dejaría atrás la aplicación de un sistema impositivo que no tomaba en consideración la capacidad contributiva de los sujetos.

“Artículo 31: Es obligación de todo mexicano:

III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.⁴³

En el año 1910 comienza la revolución en nuestro país y trae como consecuencia ideas socialistas que contemplaban por primera vez la implementación del Impuesto Sobre la Renta en México.

No obstante, debido a que en dicha época se vetó al clero y a la aristocracia semi-feudal, no se pudo implementar el Impuesto Sobre la Renta debido a que el poder en el país había aumentado en las manos de una clase específica (burguesía) que aprovechó esta situación para adoptar un sistema impositivo que favoreciera sus intereses.

La dictadura de Porfirio Díaz trajo consigo las ideas de corte social que se habían venido estableciendo en nuestro país previamente, lo que se vio reflejado cuando el ministro de Hacienda en aquel momento, Ives Limantour, estableció una política fiscal regresiva, como se había estado haciendo anteriormente, pudiendo verse reflejada a través de la teoría del filósofo Robert Nozick de los derechos de propiedad.

Durante esta época en nuestro país, en que se respiraba aire a revolución, las ideas de justicia se empezaron a hacer notar por los opositores del dictador Díaz.

⁴² **Constitución Política de la República Mexicana.** (P.O. Febrero 05, 1857).

⁴³ *Ibidem.*

Uno de dichos opositores fue Ricardo Flores Magón, quien abogaba por un sistema fiscal más justo.

Flores Magón y su Partido Liberal Mexicano firmaron el Ideario del Programa del Partido Liberal Mexicano de 1906 y Manifiesto a la Nación, las ideas sobre las que se basaba este programa en materia fiscal, eran las siguientes:

“Existía una terrible desigualdad entre capital y trabajo, y ésta era fomentada por el sistema fiscal vigente, por lo tanto, se requería gravar al capital e implementar la progresividad en la imposición, ya que de esta forma se lograría abatir la desigualdad en la distribución de la riqueza.”⁴⁴

Estas ideas fueron las que dieron origen a leyes más proteccionistas en aras de cambio y bienestar social.

Durante la lucha revolucionaria se promulgó la Constitución de 1917, vigente en nuestro país, estableciendo lo siguiente relativo al sistema tributario:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”⁴⁵

De este artículo es de donde se desprende, no solo el principio de proporcionalidad, sino todos los principios de justicia fiscal, como lo son la equidad, legalidad, generalidad, obligatoriedad y destino al gasto público.

Sin embargo, en la práctica no se hacían efectivos estos principios constitucionales, ya que como el autor Eduardo Reséndiz establece:

“Durante la Revolución Mexicana no se hizo ningún cambio fundamental al sistema tributario, sino más bien se optó por conllevar el sistema porfirista de tipo regresivo. Tal fue la situación incluso durante el gobierno de Francisco I. Madero. Su ministro de Hacienda se mostró fiel admirador de Limantour y de su sistema impositivo. Sin embargo, la Constitución Política de 1917 representó la síntesis política de la Revolución, al adoptar un tipo de Estado Intervencionista, preocupado por las causas populares y sociales. Pero a pesar de ello todavía existieron problemas, ya que este nuevo sistema fiscal no fue muy adecuado, ya que

⁴⁴ Ricardo Flores Magón. **La Revolución mexicana, compilación de artículos y discursos**. Segunda Edición. Editores Mexicanos Unidos, México, 1995.

⁴⁵ **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**. Loc. Cit.

mantenía aspectos del sistema porfirista y sobre todo gravaba de igual manera a sujetos con diferente capacidad de económica.”⁴⁶

Por lo tanto, el tipo de sistema fiscal verdaderamente progresivo no se adaptaría en México hasta el gobierno de Plutarco Elías Calles, debido a que en el año de 1924 se promulgó la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta en nuestro país, aunque en 1921 a través de la Ley del Centenario se contempló por primera vez este tipo de impuesto.

El autor Alberto Pani establece lo siguiente respecto a la incorporación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al régimen fiscal de nuestro país:

“Este gravamen vendría a solucionar algunos de los defectos más graves del sistema fiscal mexicano. El primero, tenía que ver con el defecto que la misma Constitución de 1917 contenía, esto es, la carencia de preceptos constitucionales, que delimitaran con precisión las respectivas jurisdicciones de tributación del Gobierno Federal, de los Gobiernos de los Estados, así como de los Municipios.”⁴⁷

El autor continúa manifestando:

“De las líneas precedentes nos queda claro que el impuesto sobre la renta fue concebido por las autoridades federales, como un elemento que dotaría a la estructura mexicana de justicia y equidad, ya que encarnaba una contribución directa y progresiva. Y por ello, debemos entender el gravamen por el cual el legislador, se dispone a alcanzar al contribuyente, al suprimir todo intermediario y a su vez evitar que el pago se traslade a terceros, al gravar directamente el disfrute o posesión de la riqueza. Con este impuesto el contribuyente debe tributar solo si es capaz de hacerlo, esto es, solo puede ser requerido, si su renta es superior al mínimo necesario para vivir en una determinada sociedad política. Por la misma razón esta contribución es progresiva, lo que quiere decir, que debe regularse, según tipos de gravamen que comiencen con un mínimo, y se establezca un máximo —el que más gana, más paga—.”⁴⁸

Por lo tanto, la progresividad del sistema tributario aparece por primera vez en nuestro país a través de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1924.

⁴⁶ Reséndiz, Eduardo. **Políticas e impuestos, visión histórica**. Editorial Porrúa. México, 1989.

⁴⁷ Pani J. Alberto. **La política hacendaria y la revolución**. Editorial Cultura. México, 1926. Pág. 18.

⁴⁸ *Ibidem*. Pág. 47.

B) ACTUALIDAD.

Una vez analizada la evolución de dicho impuesto, toca analizar su naturaleza y características actuales, en lo relativo a las personas morales en México; para esto, resulta necesario analizar solamente los elementos relativos al sujeto, objeto, base y tasa o tarifa.

Comenzaremos por analizar lo relativo a los sujetos de dicho impuesto, estableciendo que son dos los sujetos que forman la relación jurídico-tributaria.

Por una parte se encuentra el sujeto activo de dicha relación y se trata de la acreedora, es decir, aquella con la potestad de exigir el pago de los tributos, en el caso concreto, estamos hablando del fisco.

Por otro lado, existe también el llamado sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, es decir, aquella persona (física o moral) obligada al pago de dicho tributo.

Entonces, una vez que conocemos quiénes son los sujetos de dicha relación, es necesario precisar su objeto, para esto, acudimos al autor Boeta Vega, que establece que “la relación tributaria es un vínculo jurídico que se establece entre el sujeto llamado activo, Estado, y otro sujeto llamado pasivo, el contribuyente, cuya única fuente es la ley y nace en virtud de la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado, cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que éste debe destinar a la satisfacción del gasto público.”⁴⁹

Por lo tanto, el objeto es el hecho imponible, debido a que cuando el hecho generado se subsume en el hecho imponible establecido en la ley, se decreta la obligación tributaria objeto de la multicitada relación jurídico-tributaria.

Ahora, el siguiente elemento por analizar es la base, que en palabras del autor Jiménez González, se refiere a “aquella magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por Ley y al que al aplicarse

⁴⁹ Boeta Vega, Alejandro. **Derecho Fiscal. Teoría y Práctica**. Editorial Eacsa, México, 2ª Edición, 1992, pg. 47.

la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la Ley de cómo resultado el monto del tributo a pagar.”⁵⁰

Específicamente hablando del Impuesto Sobre la Renta para personas morales, el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que la base gravable, para las personas morales, a la que se aplica la tasa del 30%, es el resultado fiscal obtenido en el ejercicio.

Se establece también que dicho resultado fiscal se obtendrá disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título 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 a dicha utilidad fiscal se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Finalmente, toca analizar el último elemento, siendo este, la tasa o tarifa, es decir, la medida que, al aplicarse a la base gravable, da el impuesto a pagar.

Como se mencionó en párrafos anteriores, el artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece una tasa del 30%, por lo tanto, queda claro que tratándose de personas morales en México, existe actualmente una tasa fija.

Tras haber analizado dichos elementos, podemos extraer que, en cuanto a la naturaleza y características de dicho impuesto, específicamente en lo relativo a personas morales, se habla de un impuesto personal, directo y con tasa fija que grava ingresos como manifestación de riqueza.

Es un impuesto personal, debido a que como establecen Argente Álvarez y otros “es un impuesto que sólo puede ser concebido por referencia a una persona determinada, es un impuesto que no puede ser pensado sin ponerlo en relación con una persona, sus circunstancias personales y familiares, a diferencia de los

⁵⁰ Jiménez González, Antonio. **Lecciones de Derecho Tributario**. Editorial Thomson. México, 2002, pg. 51.

impuestos reales que pueden ser pensados y definidos por la norma sin referencia a una persona.”⁵¹

Por otra parte, se trata de un impuesto directo, ya que como establecen los mismos autores “grava directamente la capacidad económica de la persona que realiza el hecho imponible: el contribuyente; no siendo posible la traslación de la carga impositiva a otra persona a diferencia de los indirectos en que sí existe esta repercusión (piénsese en el IVA, lo paga el empresario y lo traslada al consumidor).”⁵²

Se concluye también que se trata de un impuesto con una alícuota fija, esto debido a que la cantidad que el sujeto pasivo deberá pagar, dependerá de la tasa fija del 30% establecida en el artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que permanece invariable con independencia de los contribuyentes y del valor de la base gravable.

Ahora bien, tras haber analizado los elementos que forman parte del Impuesto Sobre la Renta para personas morales, toca analizar el alcance del principio de proporcionalidad tributaria, según la naturaleza de dicha contribución.

Por lo tanto, debemos estudiar los elementos básicos de la proporcionalidad tributaria mencionados anteriormente en el presente ensayo, es decir, la capacidad contributiva, la relación entre el hecho imponible y la base gravable, así como la redistribución de la riqueza; esto, a la luz de la contribución específica en estudio.

⁵¹ Arente Álvares, Javier; Arveras Alonso, Carlos; Gil del Campo, Miguel; Márquez Rabanal, Ángel; Martín Fernández, Javier; Mellado Banavente, Francisco Manuel; Rodríguez Vegazo, Antonio. **Guía de Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas**. Grupo Wolters Kluwer, 3ª Edición, España, 2007, pg. 50.

⁵² Loc. Cit.

ALCANCE DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA PERSONAS MORALES EN MÉXICO.

En lo relativo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ésta se mide a través de los ingresos totales que perciben dichos sujetos, a los cuales se les podrán aplicar deducciones en su caso.

En cuanto a la relación que debe existir entre el hecho imponible y la base gravable, debe decirse que si existe dicha relación tratándose del impuesto sobre la renta para personas morales en nuestro país.

Entonces, estos dos elementos (la capacidad contributiva y la relación entre el hecho imponible y la base gravable), reflejan una autentica manifestación de riqueza, al ser la base precisamente el ingreso neto del contribuyente.

Es necesario establecer que, desde el punto de vista cuantitativo, se estaría cumpliendo con el principio de capacidad contributiva con tan solo utilizar la matemática y establecer una carga tributaria en igual porcentaje para todos los sujetos pasivos.

Sin embargo, para dar cumplimiento al mismo principio, pero desde una perspectiva cualitativa, es necesario considerar a las personas desde ópticas distintas, dependiendo de sus cualidades y capacidad para contribuir, soportado, como se mencionó anteriormente, por la Teoría del Sacrificio, esto debido a que el Impuesto Sobre la Renta es un impuesto personal y por lo tanto debe atenderse a las características de la persona, y sea física o moral, que contribuye.

El principio de proporcionalidad tributaria tiene como objeto que los sujetos pasivos de la relación tributaria, contribuyan de acuerdo a su capacidad contributiva, es decir, que aquellos con mayor riqueza paguen más que aquellos con una menor.

Para justificar dicho trato diferenciado, una de las teorías más utilizadas del derecho es la Teoría del Sacrificio de John Stuart Mill, analizada anteriormente en el presente ensayo.

Esta teoría supone que en Estado debe considerar el sacrificio que implica para cada persona el contribuir al Estado, de manera que, aquellos a los que implique un menor sacrificio deberán contribuir más que aquellos para los que implique uno mayor, de tal manera que, en verdad se considera la capacidad contributiva de las personas, ya sean físicas o morales, tal y como exige el principio de proporcionalidad tributaria.

Al respecto, la tesis jurisprudencial con número de registro 388036 emitida por la Sala Auxiliar, establece que uno de los antecedentes de la Fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Mexicana, el cual establece el principio de proporcionalidad tributaria, es la Declaración de los Derechos de Francia de 1799, en la cual se consideró que las contribuciones deben estar igualmente distribuidas entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades y dicha teoría constitucional está apoyada en el principio de capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal, por lo que por vez primera, se estableció en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII.⁵³

Esta teoría robustece el tercer elemento a considerar en la proporcionalidad tributaria, es decir, la redistribución de riqueza, aplicado al Impuesto Sobre la Renta para personas morales, por lo tanto, es preciso determinar si, en efecto, la naturaleza de dicha contribución trae aparejada la procuración del bienestar de los ciudadanos a través de una repartición más justa de la riqueza.

Para establecer, si en efecto, en la aplicación del Impuesto Sobre la Renta para personas morales se cumple con los tres elementos mencionados a lo largo del presente trabajo, debemos acudir al elemento constitutivo de la tasa o tarifa, ya analizado con anterioridad.

Como se mencionó anteriormente, la mecánica de dicha contribución funciona a través de una tasa fija del 30%, contrario a lo que sucede en lo relativo a las personas físicas, cuya mecánica de tributación funciona a través de tarifas progresivas.

⁵³ IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. Loc. Cit.

Por lo tanto, al establecer dicha tasa fija del 30% aplicable para todas las personas morales, se estaría cumpliendo con el elemento necesario de capacidad contributiva, desde una perspectiva cuantitativa, al aplicar un mismo porcentaje para todos, convirtiéndolo justo desde ésta perspectiva, sin embargo, como se ha mencionado anteriormente, para dar un completo cumplimiento al elemento de capacidad contributiva es necesario considerarlo también desde una óptica cualitativa.

Entonces, en este sentido, al establecer una tasa fija para todas las personas morales consideramos que no se está cumpliendo con el elemento de capacidad contributiva, debido a que no se cumple con el requisito de considerar a las personas a partir de sus distintas cualidades.

Para dar cumplimiento al elemento mencionado en el párrafo anterior no se pretende la creación de una ley especial para cada individuo, pero sí una ley que, siendo general, permita tomar en cuenta las circunstancias personales de los individuos, se trate de personas físicas o morales

El Impuesto Sobre la Renta para personas morales en nuestro país considera por igual a todas las personas morales al establecer para todas la misma tarifa, por lo tanto, no considera las cualidades de cada una, que en efecto existen y atenta contra lo establecido a través de la Teoría del Sacrificio.

No se pierde de vista que tratándose de personas morales se considera que su sacrificio es valuado económicamente, es decir, cuánto dinero se obtiene por un peso invertido, pero ello no significa que no deba también considerarse que existe “trabajo”, pues es precisamente lo que hay detrás de la persona moral para obtener beneficios económicos.

Se debe tomar en cuenta también, que existen personas morales distintas entre sí, como por ejemplo las Sociedades Cooperativas, las Asociaciones Civiles, y los socios industriales dentro de las Sociedades Anónimas; sin embargo, no se les da un trato distinto al considerarlas a todas por igual, por lo que no se cumple con el elemento cualitativo de la proporcionalidad tributaria desde una óptica de justicia fiscal.

Al respecto, es preciso citar el siguiente criterio:

*“La desigualdad cualitativa indispensable para cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad tributaria es la que se realiza mediante la progresividad global del sistema fiscal en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta, propósito que puede conseguirse a través de la tributación diferenciada, y también mediante el reparto diferenciado del gasto público, atendiendo a las necesidades sociales que el texto constitucional reconozca”.*⁵⁴

Por lo tanto, se establece que a través de tarifas progresivas y no una tasa fija, se estaría cumpliendo con el elemento cualitativo de capacidad contributiva, además, sienta la base en lo relativo al tercer elemento necesario, consistente en la redistribución de riqueza, sobre lo cual establece que la progresividad alienta la aspiración a la redistribución de la renta, por lo que podemos ver el lazo que existe entre estos dos elementos básicos, objeto de estudio, ya que el correcto cumplimiento del elemento de capacidad contributiva trae como resultado la aspiración al tercer elemento, la redistribución de la riqueza, todo esto a través del establecimiento de tarifas progresivas.

En conclusión, el establecimiento de una tasa fija para las personas morales no cumple con el principio de justicia fiscal que se examina, desde una perspectiva cualitativa, al no considerar la existencia de diferencias en las cualidades de las personas morales; máxime que no toma en cuenta la necesaria redistribución de riqueza, debido a que dicha tasa fija no tiene como fin extra fiscal la aspiración a la redistribución de la renta; sobre esto, es preciso mencionar que a través del establecimiento de tarifas progresivas, se estaría cumpliendo con los elementos que integran el principio de proporcionalidad, como se mencionó anteriormente.

Sin embargo, cabe mencionar la importancia de los distintos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debido a que dichos criterios tienen la fuerza de obligatorios a través de jurisprudencia.

⁵⁴ **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LA PROGRESIVIDAD COMO CRITERIO PROPIO DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO SE LIMITA AL ANÁLISIS DE LA IMPOSICIÓN, SINO QUE TAMBIÉN PUEDE INCLUIR JUICIOS EN TORNO AL REPARTO DIFERENCIADO DEL GASTO PÚBLICO.** Tesis Aislada. Amparo en Revisión. Primera Sala. Clave 170651 (SJF: 9a Época, Tesis 1a. CCXLIX/2007, p. 144). Disponible en línea: <http://200.38.163.178/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8f8fcd&Apendice=1ffdfcfcff&Expresion=170651&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=170651&Hit=1&IDs=170651&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 21/09/2016).

CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.

A continuación, toca analizar la evolución de dichos criterios para así concluir con el vigente hoy en día, además de comprender su razonamiento.

Para esto, debemos mencionar que a través de la tesis jurisprudencial número 388036, la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación presentó un criterio de tipo histórico, a través del cual se exponen los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el fin de poder apreciar cuándo se está ante un impuesto proporcional.

En dicho criterio se establece que la progresividad es con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, lo que se propone, sustentándolo en lo siguiente:

“Si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.”⁵⁵

Entonces, sin distinguir entre los sujetos pasivos del impuesto (personas morales o físicas), se había venido sosteniendo que la progresividad era un elemento clave en cuanto al cumplimiento del principio de proporcionalidad tributaria.

De hecho, la tasa del impuesto sobre la renta para personas morales no siempre ha sido fija, como lo impone hoy en día el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en nuestro país.

Con anterioridad a la reforma publicada en 1986, se venía estableciendo una tarifa progresiva aplicable a las personas morales, tal y como hoy sucede con las

⁵⁵ IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. Loc. Cit.

personas físicas, según lo establecido en el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

Un ejemplo de lo anterior es el artículo 13 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980, el cual establecía lo siguiente:

“ARTICULO 13.- Los contribuyentes calcularán el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio y determinado en los términos de esta Ley, la siguiente:

<i>Límite Inferior.</i>	<i>Límite Superior.</i>	<i>Cuota Fija.</i>	<i>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior.</i>
<i>M \$ N</i>	<i>M \$ N</i>	<i>M \$ N</i>	<i>%</i>
<i>De 0.01</i>	<i>A 2,000.00</i>	<i>-----</i>	<i>Exenta</i>
<i>De 2,000.01</i>	<i>A 3,500.00</i>	<i>----</i>	<i>5.00</i>
<i>De 3,500.01</i>	<i>A 5,000.00</i>	<i>75.00</i>	<i>6.00</i>
<i>De 5,000.01</i>	<i>A 8,000.00</i>	<i>165.00</i>	<i>7.00</i>
<i>De 8,000.01</i>	<i>A 11,000.00</i>	<i>375.00</i>	<i>8.00</i>
<i>De 11,000.01</i>	<i>A 14,000.00</i>	<i>615.00</i>	<i>9.00</i>
<i>De 14,000.01</i>	<i>A 20,000.00</i>	<i>885.00</i>	<i>10.00</i>
<i>De 20,000.01</i>	<i>A 26,000.00</i>	<i>1,485.00</i>	<i>11.00</i>
<i>De 26,000.01</i>	<i>A 32,000.00</i>	<i>2,145.00</i>	<i>13.00</i>
<i>De 32,000.01</i>	<i>A 38,000.00</i>	<i>2,925.00</i>	<i>16.00</i>
<i>De 38,000.01</i>	<i>A 50,000.00</i>	<i>3,885.00</i>	<i>18.00</i>
<i>De 50,000.01</i>	<i>A 62,000.00</i>	<i>6,045.00</i>	<i>19.00</i>

<i>De 62,000.01</i>	<i>A 74,000.00</i>	<i>8,325.00</i>	<i>20.00</i>
<i>De 74,000.01</i>	<i>A 86,000.00</i>	<i>10,725.00</i>	<i>21.50</i>
<i>De 86,000.01</i>	<i>A 100,000.00</i>	<i>13,305.00</i>	<i>22.50</i>
<i>De 100,000.01</i>	<i>A 150,000.00</i>	<i>16,455.00</i>	<i>24.10</i>
<i>De 150,000.01</i>	<i>A 200,000.00</i>	<i>28,505.00</i>	<i>26.76</i>
<i>De 200,000.01</i>	<i>A 300,000.00</i>	<i>41,885.00</i>	<i>29.64</i>
<i>De 300,000.01</i>	<i>A 400,000.00</i>	<i>71,525.00</i>	<i>34.00</i>
<i>De 400,000.01</i>	<i>A 500,000.00</i>	<i>105,525.00</i>	<i>38.00</i>
<i>De 500,000.01</i>	<i>En adelante</i>	<i>210,000.00</i>	<i>42.00</i>

Si el resultado fiscal estuviera comprendido entre \$500.000.01 y \$1.500,000.00, se deducirá de la cuota fija de \$210.000.00 la cantidad que resulte de aplicar el 6.65% sobre la diferencia entre \$1'5000,000.00 y el resultado fiscal.

De la cantidad que se obtenga por la aplicación de la tarifa y párrafo que anteceden se harán, además, las siguientes reducciones:

I.- 40%, si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería o pesca.

II.- 25% si los contribuyentes a que se refiere la fracción anterior, industrializan sus productos.

III.- 25%, si los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo realizan actividades comerciales o industriales en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos.

III.- 25%, si los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo realizan actividades comerciales o industriales en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos.

*IV.- 50% si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la edición de libros. Cuando no se dediquen exclusivamente a esta actividad calcularán la reducción del 50%...*⁵⁶

⁵⁶ **Ley del Impuesto Sobre la Renta.** Loc. Cit.

Esto es, en el texto normativo que se cita, no se hacía distinción entre personas físicas y morales, por lo que a ambas personas les aplicaba un sistema de tarifas progresivas.

En la Cámara de Diputados se llevaron a cabo discusiones que posteriormente dieron lugar a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980, en las cuales se estableció que, por su carácter de impuesto directo, incide sobre todos los que perciban ingresos, con una estructura y progresividad que permite que la contribución se establezca con equidad de acuerdo al volumen del incremento patrimonial de cada uno de ellos con un claro propósito redistributivo.

Entonces, con anterioridad a la reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1986, se contemplaba una tarifa progresiva escalonada aplicable a personas morales, en la cual se establecía una alícuota creciente a medida que aumenta la base gravable.

Cabe mencionar que en la exposición de motivos de la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1986 no se establecieron razones concretas para justificar el cambio de dicha tarifa progresiva a una tasa fija en la nueva ley.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al fallar los amparos en revisión números 181/88, promovido por Ladrillera Monterrey, Sociedad Anónima y coagraviados, resuelto por mayoría de diecisiete votos en este tema; 911/88, promovido por Servicio y Refacciones Viaducto, Sociedad Anónima de Capital Variable, resuelto por mayoría de quince votos en el tema; 5793/90, promovido por Heliservicio Campeche, Sociedad Anónima de Capital Variable y coagraviados, resuelto por mayoría de catorce votos en el tema; 5892/90, promovido por Stabilit, Sociedad Anónima de Capital Variable y coagraviados, resuelto en la materia por mayoría de quince votos; y 33/92, promovido por Industrial Eléctrica Filor, Sociedad Anónima, resuelto por mayoría de quince votos; estableció que con motivo de las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las cuales entraron en vigor en 1987, se modificó la mecánica de dicho impuesto, es decir, de una tarifa progresiva para personas morales a una tasa fija, para aplicarles el principio de “transparencia fiscal”, el cual busca al sujeto definitivo del gravamen.

Expone también que el impuesto que se establece a las personas morales es temporal o transitorio, ya que es sobre las personas físicas que integran dicha sociedad en quienes recae definitivamente el impuesto, y estas tributan mediante la aplicación de tarifas progresivas y, por lo tanto, establece que las personas morales son solo contribuyentes aparentes.

Posteriormente, dicho criterio fue interrumpido en la sesión del día nueve de mayo de mil novecientos noventa y seis, al fallar por mayoría de siete votos el amparo en revisión 2810/89, promovido por C. C. y G., Sociedad Anónima, debido al cambio en la integración de la Suprema Corte de Justicia, la cual estableció entonces un criterio distinto.

La Suprema Corte no compartió el criterio fundado en el sistema de “transparencia fiscal”, debido a que el argumento central por medio del cual se resolvía sobre la proporcionalidad estaba basado solo en un supuesto, en el que las personas morales decretan dividendos, no siendo esto lo que ocurre siempre.

Se estableció entonces que, debido a que las personas morales podían deducir de sus ingresos los dividendos, entonces solo debían ser consideradas como sujetos aparentes y en quienes recaía el impuesto solo de manera transitoria.

Sin embargo, dicho criterio se basa únicamente en un solo supuesto, debido a que las personas morales, en determinados ejercicios no decretan dividendos, es decir, no en todos los casos las personas físicas son las destinatarias finales y definitivas de las ganancias de las personas morales, por lo tanto, no deberían ser considerados como sujetos aparentes, además de que la legislación fiscal distingue a las personas morales y físicas como sujetos distintos, tanto así, que se establece con toda claridad un régimen fiscal distinto para cada una de ellas.

No obstante, la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera constitucional el establecimiento de tarifas proporcionales o fijas para personas morales, además de que trata de invalidar los criterios de la tesis jurisprudencial con número de registro 388036, presentada anteriormente, en la cual se establece que el cumplimiento del principio de proporcionalidad tributaria se cumple mediante el establecimiento de tarifas progresivas, debido a que considera que dicho criterio se

inspiró en la teoría del sacrificio fiscal de John Stuart Mill y que dicha teoría no resulta un factor fundamental para el caso, ya que, tratándose de personas morales, no se grava un ingreso proveniente directamente del trabajo, sino del capital.

Por lo tanto, establece que “tratándose de sociedades mercantiles no resulta aplicable la teoría del sacrificio fiscal, ya que el esfuerzo en la obtención de ingresos o utilidades gravables, al ser producto del capital, es igual para todas ellas, encontrando su diferencia en cuanto a su monto, en factores como la administración, comercialización, calidad del producto, etcétera.”

Además, de lo anterior, establece que las tesis jurisprudenciales dictadas con anterioridad a la que derivó de los criterios antes señalados, en las que se establece que la progresividad solo se cumple mediante el establecimiento de tarifas progresivas, por ejemplo la jurisprudencia número 696, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fueron dictadas como consecuencia a ejecutorias de asuntos promovidos por personas físicas y por lo tanto, que nunca se había considerado que las personas morales se encontraran en el mismo supuesto.

Ahora bien, se considera que el criterio antes mencionado parte de un indebido análisis, debido a que existen criterios jurisprudenciales derivados de juicios de amparo que sí fueron promovidos por personas morales, como, por ejemplo, la tesis jurisprudencial número 275, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“Época: Séptima Época

Registro: 389728

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo I, Parte SCJN

Materia(s): Constitucional

Tesis: 275

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en 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, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”⁵⁷

Este criterio deriva de los amparos en revisión 5554/83 promovido por Compañía Cerillera "La Central", S.A. y resuelto el 12 de junio de 1984, Amparo en revisión 2502/83 promovido por Servicios Profesionales Tolteca, S.C. y resuelto el 25 de septiembre de 1984, Amparo en revisión 3449/83 promovido por Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. y resuelto el 10 de octubre de 1984 y Amparo en revisión

⁵⁷ **PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.** Jurisprudencia. Amparo directo. Pleno. Clave 389728 (SJF: 7a Época, Tesis 275, 1995, p. 256). Disponible en línea: <http://200.38.163.178/sjsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8df8fcd&Apendice=1ffdfccfcff&Expresio n=389728&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=389728&Hit=1&IDs=389728&tipoTesis =&Semario=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 28/09/2016).

5413/83 promovido por Fábrica de Loza "El Ánfora", S.A. y resuelto el 10 de octubre de 1984, Amparo en revisión 441/83.—Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A.—6 de noviembre de 1984.

De dicha jurisprudencia se desprende que el cumplimiento del principio de proporcionalidad tributaria se realiza a través de tarifas progresivas, por lo tanto, mostrando lo que consideramos un indebido análisis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para establecer que dichos criterios no aplicaban a personas morales ya que derivaban de juicios de amparo promovidos solo por personas físicas, cuando en verdad no es así.

No obstante, con independencia de si los criterios que examinó la Corte provenían de amparos promovidos por personas físicas, lo cierto es que ello no puede válidamente significar, por sí solo, que las tarifas progresivas solo son justas al tratarse de personas físicas.

Además, al rechazar la teoría del sacrificio para las personas morales, la Suprema Corte de Justicia no estableció en base a qué teoría estableció su razonamiento, es decir, ignoró todos los antecedentes del principio de proporcionalidad tributaria, dejando su criterio a simples opiniones sin fundamento en teorías anteriores, por ejemplo, que las ganancias de las personas morales no derivan de su aportación de trabajo, sino del capital y por lo tanto no les es aplicable la teoría del sacrificio.

En lo referente a dicho criterio, se considera que resulta incompleto, debido a que el juzgador generaliza al establecer que las aportaciones, tratándose de personas morales, son solo de capital, pues no considera, por ejemplo, a las sociedades cooperativas, las cuales tienen capital y trabajo, como se desprende los artículos 27⁵⁸ y 28⁵⁹, entre otros, de la Ley General de Sociedades Cooperativas, y

⁵⁸ El artículo 27 de la Ley General de Sociedades Cooperativas establece lo siguiente: "Artículo 27.- Son sociedades cooperativas de productores, aquéllas cuyos miembros se asocian para trabajar en común en la producción de bienes y/o servicios, aportando su trabajo personal, físico o intelectual. Independientemente del tipo de producción a la que estén dedicadas, estas sociedades podrán almacenar, conservar, transportar y comercializar sus productos, actuando en los términos de esta Ley."

⁵⁹ El artículo 28 de la Ley General de Sociedades Cooperativas establece lo siguiente: "Artículo 28.- Los rendimientos anuales que reporten los balances de las sociedades cooperativas de productores, se repartirán de acuerdo con el trabajo aportado por cada socio durante el año, tomando en cuenta que el trabajo puede evaluarse a partir de los siguientes factores: calidad, tiempo, nivel técnico y escolar."

sin considerar tampoco los socios industriales, ni que detrás del capital, necesariamente hay trabajo que lo desarrolla y que marque diferencias considerables entre las personas morales.

Así mismo, la tesis aislada número I.3o.C.1039 C (9a.) emitida por un Tribunal Colegiado de Circuito, hace referencia al artículo 2 de la Ley mencionada en el párrafo anterior y establece los principios que rigen a las sociedades cooperativas:

“Época: Decima Época

Registro: 159894

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo 2

Fecha: Diciembre de 2012

Materia(s): Civil

Tesis: I.3o.C.1039 C (9a.)

Página: 1565

SOCIEDAD COOPERATIVA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN.

El artículo 2 de la Ley General de Sociedades Cooperativas reconoce a la sociedad cooperativa como una forma de organización social integrada por personas físicas con base en intereses comunes y en los principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, con el propósito de satisfacer necesidades individuales y colectivas, a través de la realización de actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios. La idea de principios denota el origen y desarrollo de criterios fundamentales, que si bien no pueden considerarse verdades absolutas, sin embargo, responden a una general aspiración que se traduce en la realización de su contenido. El precepto citado señala que las sociedades cooperativas responden a principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, con el propósito no sólo de satisfacer necesidades colectivas, sino también necesidades individuales. El primer principio hace referencia a la asistencia que debe existir entre los miembros de un mismo grupo. La ayuda mutua implica la necesidad de prestarse unos a otros auxilio en la consecución de los fines comunes, poniendo los medios para el logro de algo. El esfuerzo propio implica que todos contribuirán con su trabajo o con el consumo de

los productos distribuidos por la sociedad a que ésta prospere y alcance los propósitos para los cuales fue creada, como es la satisfacción de intereses personales y colectivos, es decir, los atinentes al socio en sí y los de la cooperativa como un ente colectivo.”⁶⁰

A través del criterio antes presentado, se establece que los principios por los que se rige este tipo de sociedad son los de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, que como se mencionó anteriormente, están reconocidos por el artículo 2 de la Ley General de Sociedades Cooperativas.

El esfuerzo propio implica que la manera en que contribuirán los socios será a través de su trabajo o consumo de productos, por lo tanto, soporta aún más lo establecido en párrafos anteriores, es decir, que las sociedades cooperativas cuentan no solo con capital, sino también con trabajo para satisfacer necesidades individuales y colectivas; así, no debe considerarse a todas las personas morales como iguales cuando claramente existen diferencias entre ellas y como consecuencia la Teoría del Sacrificio le debería ser aplicable a las personas morales, como sucede con las personas físicas, debido a la necesidad de considerar las características individuales y personales de cada persona.

La tesis aislada número I.3o.C.1038 C (9a.) emitida por un Tribunal Colegiado de Circuito, establece las características de las sociedades cooperativas, entre las que menciona que existe una distribución de utilidades acordes con el trabajo u operación realizados por cada asociado⁶¹.

⁶⁰ **SOCIEDAD COOPERATIVA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN.** Tesis Aislada. Amparo directo. Pleno. Clave 159894 (SJF: 10a Época, Tesis I.3o.C.1039 C (9a.), Diciembre, 2012, p. 1565). Disponible en línea: <http://200.38.163.178/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8fd8fcfd&Apendice=1ffdfcfcfcff&Expresion=sociedades%2520trabajo&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=421&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=1&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=159894&Hit=21&IDs=159894,159893,159890,2002209,2001931,2001655,2001505,2001400,2001401,2001058,2001150,2000660,160182,160328,2000287,2000026,160492,2000036,161680,161679&tipoTesis=&Semana=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 01/11/2016).

⁶¹ **SOCIEDAD COOPERATIVA. SUS CARACTERÍSTICAS.** Tesis Aislada. Amparo directo. Pleno. Clave 159893 (SJF: 10a Época, Tesis I.3o.C.1038 C (9a.), Diciembre, 2012, p. 1566). Disponible en línea: <http://200.38.163.178/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8fd8fcfd&Apendice=1ffdfcfcfcff&Expresion=sociedades%2520trabajo&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=421&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=1&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=159893&Hit=22&IDs=159894,159893,159890,2002209,2001931,2001655,2001505,2001400,2001401,2001058,2001150,2000660,160182,160328,2000287,2000026,160492,2000036,161680,161679&tipoTesis=&Semana=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 01/11/2016).

Entonces, al considerar los principios y características de las sociedades cooperativas, es evidente que se trata de una sociedad de trabajo, es decir, que las aportaciones de los socios son producto de su esfuerzo personal y no su capital.

Así, al utilizar como ejemplo este criterio en el que la Suprema Corte establece que la Teoría del Sacrificio no aplica a las personas morales debido a que éstas solo aportan capital, resulta evidente que dicha afirmación se encuentra incompleta pues no considera que la naturaleza de una sociedad cooperativa no encaja al menos en tal razonamiento.

Más aún, se debe considerar que la sociedad cooperativa se encuentra dirigida a un sector especial de la sociedad: la clase trabajadora, la cual en muchos de los casos no cuenta con un gran capital que le permita competir o insertarse en actividades económicas propias de las demás sociedades mercantiles, pues es a través de la aportación de su trabajo personal o de la utilización o adquisición de los servicios que la propia cooperativa distribuye, que se mantiene la actividad de aquélla.⁶²

No obstante, existen otros casos que no fueron considerados, como por ejemplo, la existencia de socios industriales en sociedades anónimas, además de la naturaleza de las asociaciones civiles, todo esto, reforzando aún más el argumento de la necesidad de considerar las diferencias no solo entre las mismas personas físicas, sino las morales también, a través de una óptica cualitativa.

Por último, se observa lo incompleto del criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, si se trae a colación el elemento de redistribución de la riqueza que como ya se observó, también debe considerarse para atender a la proporcionalidad tributaria.

⁶² **SOCIEDAD COOPERATIVA. SU CLASIFICACIÓN.** Tesis Aislada. Amparo directo. Pleno. Clave 159890 (SJF: 10a Época, Tesis I.3o.C.1040 C (9a.), Diciembre, 2012, p. 1569). Disponible en línea: <http://200.38.163.178/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8f8fcd&Apendice=1ffdfcfcfcff&Expresion=sociedades%2520trabajo&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=421&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=1&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=159890&Hit=23&IDs=159894,159893,159890,2002209,2001931,2001655,2001505,2001400,2001401,2001058,2001150,2000660,160182,160328,2000287,2000026,160492,2000036,161680,161679&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 01/11/2016).

Lo anterior, debido a que como se ha establecido anteriormente en el presente ensayo, el fin extra fiscal de redistribución de riqueza se encuentra estrechamente ligado al correcto cumplimiento del elemento de capacidad contributiva, todo esto a través del establecimiento de tarifas progresivas.

Por lo tanto, el hecho de que se establezca una tasa fija y no tarifas progresivas, conlleva al incumplimiento del elemento de capacidad contributiva en su ámbito cualitativo y por lo tanto, también al incumplimiento del principio consistente en la redistribución de la riqueza, al no darle un trato diferenciado a las personas morales y considerarlas a todas por igual.

Entonces, tras haber analizado dichos criterios, consideramos que el establecimiento de una tasa fija para el Impuesto Sobre la Renta para Personas Morales sí resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria visto desde el punto de vista de la justicia fiscal, esto debido a que, no se respetan los elementos básicos para la existencia de dicho principio, siendo estos, la capacidad contributiva desde sus dos perspectivas (cuantitativa y cualitativa), así como la redistribución de la riqueza, que solo se respetan a través del establecimiento de tarifas progresivas.

CONCLUSIÓN.

La legislación fiscal en nuestro país establece un trato diferenciado entre personas físicas y morales, en lo relativo al pago del Impuesto sobre la Renta.

Las personas físicas realizan su pago mediante las tarifas progresivas que la misma ley contempla y las personas morales lo deben hacer mediante la aplicación de una tasa fija.

El principio de proporcionalidad tributaria contemplado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Política, establece que, para el establecimiento de las contribuciones, a través de su potestad tributaria, el Estado debe contemplar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Dicha capacidad contributiva se refiere a la potencialidad real que cada persona tiene, para contribuir al Estado, lo que se puede apreciar mediante la manifestación de la riqueza.

En lo relativo al pago del Impuesto Sobre la Renta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tras haber venido estableciendo el mismo trato tanto para las personas físicas como para las morales, cambió su criterio para fundamentar que una tasa fija no implica una violación al principio de proporcionalidad tributaria en cuanto a las personas morales.

Su fundamento no se apoyó en ninguna de las teorías de los impuestos, reconocidas mundialmente, sino simplemente, manifestando que a las personas morales no les aplica la teoría del sacrificio ya que estas solo aportan capital y no trabajo.

La justificación dada por esta Corte Constitucional resulta equivocada por incompleta, debido a que, además de no tener ningún apoyo, no se consideró lo relativo a las Sociedades Cooperativas, ya que éstas en efecto contribuyen a través de su trabajo y esfuerzo, así como a las reales diferencias entre personas morales, y la necesidad del Estado de cumplir con los elementos de capacidad contributiva,

relación estrecha entre el hecho imponible y la base gravable, así como la redistribución de la riqueza.

En cuanto al primer elemento, la capacidad contributiva, este debe ser visto desde una perspectiva cuantitativa y una cualitativa.

Se considera que una tasa fija incumple con el elemento de capacidad contributiva desde su óptica cualitativa, desarrollada por la Teoría del Sacrificio, obra del filósofo y economista John Stuart Mill, la cual considera necesario un trato diferenciado, ya que se debe considerar el sacrificio que implica para cada persona el contribuir al Estado, de manera que, aquellos a los que implique un menor sacrificio deberán contribuir más que aquellos para los que implique uno mayor, de tal manera que, en verdad se considera la capacidad contributiva de las personas, ya sean físicas o morales, tal y como exige el principio de proporcionalidad tributaria.

Ahora bien, en cuanto al segundo elemento que compone el principio de proporcionalidad tributaria (la necesidad de que el hecho imponible este estrechamente relacionado con la base gravable) para su cumplimiento, es necesario el establecimiento de tarifas progresivas, ya que, solo mediante estas se atiende verdaderamente a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

En cuanto al tercer elemento, la redistribución de la riqueza, el artículo 25 constitucional, establece que le corresponde al Estado garantizar que este sea integral y sustentable mediante una más justa distribución de la renta.

Esto implica la existencia de fines extra fiscales que deben soportar los impuestos, siendo uno de los más importantes el de la redistribución de la riqueza.

Al establecer una tasa fija e incumplir con el elemento cualitativo de la capacidad contributiva, se atenta contra una real distribución de la riqueza, la cual se logra en parte, a través de un trato diferenciado a través de la recaudación, atendiendo a las necesidades sociales para procurar el bienestar de los ciudadanos a través de una repartición mas justa de la riqueza.

La progresividad alienta la aspiración a la redistribución de la renta, lo que se puede conseguir mediante la tributación diferenciada, por lo tanto, una tasa fija no

atiende a dicho fin extra fiscal, desatendiendo lo establecido en el artículo 25 constitucional.

Entonces, al considerar los elementos que componen al principio constitucional de proporcionalidad tributaria, se concluye que solo mediante el establecimiento de tarifas progresivas se cumple con los elementos esenciales.

De ahí que se concluya que, mediante el establecimiento de una tasa fija para el pago del Impuesto Sobre la Renta en lo relativo a personas morales, se viola el principio de proporcionalidad tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

A.- DOCTRINA.

Smith, Adam. **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations.** W. Strahan & T. Cadell, London, 1776.

Arriola Vizcaíno, Adolfo. **Derecho Fiscal.** Editorial Themis, México, 2000, pg. 209.

Villegas, Héctor. **Manual de Finanzas Públicas.** Editorial de Palma. Buenos Aires, 2000. Pág. 203.

Calvo Nicolau, Enrique. **Tratado ISR.** Tomo I, Themis. México, 1999. Pág. 414.

Montilla Varela, Armando. **La Capacidad Contributiva en la Constitución de 1961 y la de 1999.** Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999. Lvroasca. Caracas, Venezuela, 2000.

Griziotti, Benvenuto. **Principios de Política, Derecho y Ciencias de la Hacienda.** Instituto Editorial Reos. Madrid, 1985. Pág. 167.

Fraga Pittaluga, Luis. **Principios Constitucionales de la Tributación Internacional.** Editorial McGraw Hill. Venezuela, 2006. Pág. 55.

Bravo Cucci, Jorge. **La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. Tema II: Implicancia de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta.** VII Jornadas Nacionales de Tributación. Lima, 2002. Pág. 63-64.

Ortega Carreón, Carlos Alberto. **Derecho Fiscal.** Editorial Porrúa. México, 2009. Pág. 45.

Aristoteles. **Moral, a Nicomaco.** S.L.U. ESPASA Libros, Barcelona, 2002.

Margain Manautou, Emilio. **Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano.** Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1979. Pág. 40.

Panadés, Judith. **El Cumplimiento del Principio de la Igualdad de Sacrificio en el IRPF Español.** Unitat de Fonaments de l'Anàlisi Econòmica. Barcelona, 1998. Pág. 2.

Neumark, Fritz. **Principios de la Imposición.** Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1994. Pág. 135.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. **Diccionario Jurídico Mexicano**. Editorial Porrúa. México.

Fernández Martínez, Refugio de Jesús. **Derecho Fiscal**. McGraw Hill. México, 1998. Pág. 158.

Kerry, Bill, Pickett, Kate E. and Wilkinson, Richard. **The Spirit Level: Why Greater Equality makes Societies Stronger**. Bloomsbury Press, New York, 2009.

Martul-Ortega, Yebra. **I fini extrafiscali dell'imposta**. Trattato di Diritto Tributario, Anuario, CEDAM. Milano, 2001. Pag. 657.

Ricciardi, Mariano A. **El rol del Estado y el dilema entre eficiencia y equidad**. Comisión de Estudios sobre Finanzas Publicas. Argentina, 1998.

Jarach, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Editorial Cangallo. Argentina, 1989, Pág. 259.

Ricardo Flores Magón. **La Revolución mexicana, compilación de artículos y discursos**. Segunda Edición. Editores Mexicanos Unidos, México, 1995.

Reséndiz, Eduardo. **Políticas e impuestos, visión histórica**. Editorial Porrúa. México, 1989.

Pani J. Alberto. **La política hacendaria y la revolución**. Editorial Cultura. México, 1926. Pág. 18.

Boeta Vega, Alejandro. **Derecho Fiscal. Teoría y Práctica**. Editorial Eacsa, México, 2ª Edición, 1992, pg. 47.

Jiménez González, Antonio. **Lecciones de Derecho Tributario**. Editorial Thomson. México, 2002, pg. 51.

Arente Álvares, Javier; Arveras Alonso, Carlos; Gil del Campo, Miguel; Márquez Rabanal, Ángel; Martín Fernández, Javier; Mellado Banavente, Francisco Manuel; Rodríguez Vegazo, Antonio. **Guía de Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas**. Grupo Wolters Kluwer, 3ª Edición, España, 2007, pg. 50.

B.- LEGISLACIÓN

Código Fiscal de la Federación (P.O. Diciembre 31, 1981/ Junio 17, 2016).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (P.O. Diciembre 18,2003/ Octubre 12,2015).

Ley del Impuesto Sobre la Renta. (P.O. Diciembre 11, 2013/ Noviembre 18, 2015).

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (P.O. Febrero 05, 1917/ Enero 27, 2016).

Internal Revenue Code - U.S. Code: Title. (P.O. Octubre 22, 1986).

Leyes Constitucionales. (P.O. Diciembre 30, 1836).

Bases de la Organización Política de la República Mexicana. (P.O. Junio 12, 1943).

Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana. (P.O. Mayo 15, 1856).

Constitución Política de la República Mexicana. (P.O. Febrero 05, 1857).

C.- JURISPRUDENCIA.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. Jurisprudencia. Amparo directo. Sala Auxiliar. Clave 1011933 (SJF: 7a Época, Tesis 641, Septiembre, 2011, p. 1787). Disponible en línea:

<http://200.38.163.178/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8f8fcfd&Apendice=1ffdfcfcff&Expresion=1011933&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=1011933&Hit=1&IDs=1011933&tipoTesis=&Semana=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 14/09/2016).

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. Jurisprudencia. Amparo directo. Pleno. Clave 232309 (SJF: 7a Época, Volumen 187-192, p. 113). Disponible en línea:

<http://200.38.163.178/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8f8fcfd&Apendice=1ffdfcfcff&Expresion=232309&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=232309&Hit=1&IDs=232309&tipoTesis=&Semana=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 14/09/2016).

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. Tesis Aislada. Contradicción de tesis. Pleno. Clave 163980 (SJF: 9a Época, Tesis P. XXXV/2010, p. 243). Disponible en línea:

<[http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/\(F\(xVmXeU3BHguQiAS3uKhL4k_JRdowbP5KcOxA7aj09BR_Q3jGLAm8XMirfAJXxafUOPidf1YG5JWPvju0XlnZszFyWqJxNTNn1a08DAz3Le9Zo9AnQ60iLcBPze2A_yriBbJnuXpQ4J2ZUwZ5mg8VC8wE_os7spdPQVZJ41\)\)/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=163980&Clase=DetalleTesisBL&Semana rio=0=>](http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/(F(xVmXeU3BHguQiAS3uKhL4k_JRdowbP5KcOxA7aj09BR_Q3jGLAm8XMirfAJXxafUOPidf1YG5JWPvju0XlnZszFyWqJxNTNn1a08DAz3Le9Zo9AnQ60iLcBPze2A_yriBbJnuXpQ4J2ZUwZ5mg8VC8wE_os7spdPQVZJ41))/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=163980&Clase=DetalleTesisBL&Semana rio=0=>)>. SCJN (Consultado: 14/09/2016).

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

Jurisprudencia. Amparo en Revisión. Pleno. Clave 184291 (SJF: 9a Época, Tesis P./J. 10/2003, p. 144). Disponible en línea:

<http://200.38.163.178/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fdfdf8fcfd&Apendice=1ffdfcfcff&Expresion=184291&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=184291&Hit=1&I=184291&tipoTesis=&Semana rio=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 21/09/2016).

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.

Tesis Aislada. Contradicción de Tesis. Pleno. Clave 163980 (SJF: 9a Época, Tesis 535, Tomo XXXII, Agosto, 2010, p. 243). Disponible en línea:

<http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fdfdf8fcfd&Apendice=1ffdfcfcff&Expresion=base%2520gravable%2520proporcionalidad&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=223&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=1&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=163980&Hit=31&IDs=2000887,2000888,2000649,2000507,2000223,2000150,160741,160864,163427,163949,163980,164847,164969,164968,165637,165633,165460,165464,165775,167642&tipoTesis=&Semana rio=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 07/10/2016).

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.

Tesis Aislada. Contradicción de Tesis. Pleno. Clave 163980 (SJF: 9a Época, Tesis P. XXXV/2010, Tomo XXXII, Agosto, 2010, p. 243). Disponible en línea:

<<http://200.38.163.178/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fdfdf8fcfd&Apendice=1ffdfcfcff&Expresion=163980&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes>>

,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=163980&Hit=1&IDs=163980&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema=>. SCJN (Consultado: 03/10/2016).

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LA PROGRESIVIDAD COMO CRITERIO PROPIO DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO SE LIMITA AL ANÁLISIS DE LA IMPOSICIÓN, SINO QUE TAMBIÉN PUEDE INCLUIR JUICIOS EN TORNO AL REPARTO DIFERENCIADO DEL GASTO PÚBLICO. Tesis Aislada. Amparo directo. Primera Sala. Clave 170651 (SJF: 9a Época, Tesis 1a. CCXLIX/2007, Diciembre, 2007, p. 144). Disponible en línea:
<

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Jurisprudencia. Amparo directo. Pleno. Clave 1011827 (SJF: 8a Época, Tesis 535, Septiembre, 2011, p. 1629). Disponible en línea:
<

FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS. Jurisprudencia. Amparo directo. Primera Sala. Clave 173020 (SJF: 9a Época, Tomo XXV, Marzo, 2007, Tesis 1a./J. 28/2007p. 79). Disponible en línea:
<

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LA PROGRESIVIDAD COMO CRITERIO PROPIO DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO SE LIMITA AL ANÁLISIS DE LA IMPOSICIÓN, SINO QUE TAMBIÉN PUEDE INCLUIR JUICIOS EN TORNO AL REPARTO DIFERENCIADO DEL GASTO PÚBLICO. Tesis Aislada. Amparo en

Revisión. Primera Sala. Clave 170651 (SJF: 9a Época, Tesis 1a. CCXLIX/2007, p. 144). Disponible en línea:

<http://200.38.163.178/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8f8fcfd&Apendice=1ffdf8fcfcff&Expresion=170651&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=170651&Hit=1&IDs=170651&tipoTesis=&Semanaario=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 21/09/2016).

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Jurisprudencia. Amparo

directo. Pleno. Clave 389728 (SJF: 7a Época, Tesis 275, 1995, p. 256).

Disponible en

línea:<http://200.38.163.178/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8f8fcfd&Apendice=1ffdf8fcfcff&Expresion=389728&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=389728&Hit=1&IDs=389728&tipoTesis=&Semanaario=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 28/09/2016).

SOCIEDAD COOPERATIVA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN. Tesis Aislada.

Amparo directo. Pleno. Clave 159894 (SJF: 10a Época, Tesis I.3o.C.1039 C (9a.), Diciembre, 2012, p. 1565). Disponible en línea:

<http://200.38.163.178/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8f8fcfd&Apendice=1ffdf8fcfcff&Expresion=sociedades%2520trabajo&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=421&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=1&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=159894&Hit=21&IDs=159894,159893,159890,2002209,2001931,2001655,2001505,2001400,2001401,2001058,2001150,2000660,160182,160328,2000287,2000026,160492,2000036,161680,161679&tipoTesis=&Semanaario=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 01/11/2016).

SOCIEDAD COOPERATIVA. SUS CARACTERÍSTICAS. Tesis Aislada. Amparo

directo. Pleno. Clave 159893 (SJF: 10a Época, Tesis I.3o.C.1038 C (9a.),

Diciembre, 2012, p. 1566). Disponible en línea:

<http://200.38.163.178/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd8f8fcfd&Apendice=1ffdf8fcfcff&Expresion=sociedades%2520trabajo&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=421&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=1&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=159893&Hit=22&IDs=159894,159893,159890,2002209,2001931,2001655,2001505,2001400,2001401,2001058,2001150,2000660,160182,160328,2000287,2000026,160492,2000036,161680,161679&tipoTesis=&Semanaario=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 01/11/2016).

SOCIEDAD COOPERATIVA. SU CLASIFICACIÓN. Tesis Aislada. Amparo directo. Pleno. Clave 159890 (SJF: 10a Época, Tesis I.3o.C.1040 C (9a.), Diciembre, 2012, p. 1569). Disponible en línea:
<http://200.38.163.178/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fdfdf8fcfd&Apendice=1ffdfcfcff&Expresion=sociedades%2520trabajo&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=421&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=1&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=159890&Hit=23&IDs=159894,159893,159890,2002209,2001931,2001655,2001505,2001400,2001401,2001058,2001150,2000660,160182,160328,2000287,2000026,160492,2000036,161680,161679&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema=>>. SCJN (Consultado: 01/11/2016).