

EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD APLICADO EN LOS IMPUESTOS ESTATALES Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA¹

THE PRINCIPLE OF PROPORTIONALITY APPLIED IN STATE TAXES AND INCOME TAX

ENRIQUETA MANCILLA-RENDÓN*²

CARMEN LOZANO-ARIZMENDI**²

RESUMEN: El objetivo de este trabajo es estudiar el principio de proporcionalidad aplicado en las tasas contributivas Estatales para medir la progresividad de los impuestos establecidos en las entidades federativas, y la tarifa tributaria del Impuesto Sobre la Renta (ISR). Se realizó un análisis hermenéutico-crítico para construir una base de datos de los tipos de impuestos y sus tasas, y se aplicó el índice de Suits para calcular la progresividad tributaria. El estudio concluye que el sistema de tributario es regresivo pero cercano a lo proporcional. La aportación del estudio reside mostrar el grado de progresividad de las tasas tributarias Estatales y la regresividad del sistema tributario. El trabajo es de interés para legisladores, entidades públicas de recaudación, analistas en finanzas públicas, fiscalistas, economistas, y público en general.

¹ El estudio es producto del Proyecto “Sueldos y Salarios, y el mínimo vital” de la Universidad La Salle México. Agradecemos al alumno Ricardo Franco Macías de la Universidad Autónoma de Aguascalientes, su participación en el proyecto durante el XXIX Verano de la Investigación Científica de la Academia Mexicana de las Ciencias.

^{2*} Doctora por la UNAM. Investigadora de la Universidad La Salle México, Profesor de Asignatura del Posgrado de Derecho, FES Acatlán, UNAM. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores del Conacyt. Contacto: <maenriqueta.mancilla@lasalle.mx>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0737-4924>.

^{2**} Doctora por el CINVESTAV-IPN. Investigadora de la Universidad La Salle México. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores del Conacyt. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8579-4027>.

Fecha de recepción: 11 de julio de 2020; Fecha de aprobación: 14 de julio de 2021.

PALABRAS CLAVE: *progresividad-proporcionalidad, regresividad, sistema tributario.*

ABSTRACT: The objective of this work is to study the principle of proportionality applied of taxes established in federal entities, and the income tax rate. A hermeneutic-critical analysis was performed to build a database of tax rates and their rates, and the Suits index was applied to calculate tax progressivity. The study concludes that the tax system is regressive but close to proportional. The contribution of the study is to show the degree of progressiveness of State tax rates and the regressive of the tax system. The work is of interest to legislators, civil servant, public finance analysts, tax specialists, economists, and the public.

KEYWORDS: *progresivity-proportionality, regressive, tax system.*

SUMARIO: I. Introducción; II. Una aproximación del origen del principio de la proporcionalidad en el sistema tributario; III. La capacidad económica y contributiva; IV. La proporcionalidad (progresividad) de la tarifa mensual; V. Proporcionalidad de las tasas contributivas con el Índice de Suits. VI. Resultados. VII. Conclusiones; VIII. Fuentes de consulta.

1. INTRODUCCIÓN

Uno de los componentes de la política fiscal en México está definida por los ingresos fiscales, partida integrada por los ingresos petroleros y los ingresos de tributarios, como principales fuentes de ingresos que determinan la estabilidad de las finanzas públicas de la federación³, siendo el Impuesto Sobre la Renta el impuesto de mayor recaudación del sistema tributario

³ Auditoría Superior de la Federación. *Introducción al Sistema Fiscal Mexicano*, 2016. Recuperado de: https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/2._Introduccion_al_Sistema_Fiscal_Mexicano.pdf

mexicano. Éste lo mandata la Constitución Política en su artículo 31 fracción IV⁴ que describe la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, de manera proporcional y equitativa, en la orden de gobierno federal, estatal, y municipal, siempre que haya una ley que lo suscriba. El principio constitucional es estricto, inmanente la vinculación del contribuyente con el sujeto activo en el ejercicio recaudatorio, y al contribuyente, como sujeto pasivo, en la obligación de contribuir.

Cuevas y Chávez⁵ proponen una clasificación de los impuestos en los que se encuentran los impuestos directos, subrayando aquellos que gravan el ingreso, el rendimiento, o el interés⁶, también llamado sueldos, ganancia o utilidad. Esta clasificación está relacionada con el principio Constitucional de proporcionalidad que configura la base impositiva a la que se aplica la tasa del impuesto de la ley del Impuesto Sobre la Renta. Se destaca el interés del análisis de un impuesto directo porque el Derecho tributario formal sistematiza las normas reglamentarias que establecen los deberes del sistema de administración tributaria, a la cual se le ha encomendado la actividad recaudatoria, por ende, se ha instrumentado la aplicación del principio de proporcionalidad (progresividad) en la tarifa del impuesto sobre la renta.

El principio de la proporcionalidad tiene vinculación con la obligación del ciudadano de contribuir al gasto público, y Vargas⁷ ex-

⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *Diario Oficial de la Federación*, lunes 5 de febrero de 1917. 8 de mayo 2020, última reforma.

⁵ Cuevas Ahumada, Víctor, Chávez Gutiérrez, Fernando. Déficit, deuda y reforma fiscal en México. *Problemas del desarrollo*, vol. 38, núm. 148, 2007. Recuperado de: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0301-70362007000100004&lng=es&nrm=iso

⁶ Ley del Impuesto Sobre la Renta, *Diario Oficial de la Federación*, miércoles 11 de diciembre de 2013. 9 de diciembre de 2019, última reforma.

⁷ Vargas Téllez, César, “¿Es redistributivo el sistema fiscal en México? La experiencia de 1984–2002”, *Estudios sociales*, vol. 18, núm. 35, 2010. Recuperado de: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0188-45572010000100002

plica el alcance de este principio como aplicable en el orden federal, estatal, y municipal, por lo que la carga tributaria se puede volver excesiva para una persona física, cuando se piensa en el pago total de los impuestos que realiza sea a la federación por el impuesto a la renta por el ingreso que obtiene, el impuesto al valor agregado por los actos que realiza, y por los impuestos por actividades específicas. A lo anterior se suma el pago del impuesto al gobierno estatal que son repercutidos al ciudadano, no obstante, el hecho generador del que se trate, por ejemplo, el impuesto por la distribución del servicio del agua; más el pago de los impuestos prediales que le concede la Constitución al gobierno municipal. El total del pago de los impuestos puede ser una carga excesiva para el contribuyente, sin considerar el pago de los derechos que puedan surgir, como los derechos de una licencia, un pasaporte, o los derechos que se pagan por verificar el motor de un vehículo para atender a los indicadores ambientales.

En esta idea, surge la pregunta ¿cómo incide el principio de proporcionalidad en el ingreso de un ciudadano que cumple con sus obligaciones tributarias en el orden federal, estatal, y municipal? ¿qué tan progresivos son los impuestos estatales? ¿existe alguna regresividad en los impuestos? Por ello, el objetivo es estudiar el principio de proporcionalidad aplicado en las tasas impositivas fiscales-estatales que contienen los códigos fiscales y las leyes de hacienda pública de las treinta y dos entidades federativas en el marco de la progresividad tributaria para comprender la relación que existe con la tarifa tributaria federal del artículo 96 del Impuesto Sobre la Renta (ISR).

Se realiza un análisis con conceptos básicos descriptivos del principio de la proporcionalidad apoyando el estudio con la referencia de Sánchez Gil⁸ al afirmar que el principio de la proporcionali-

⁸ Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, Instituto de Investigación Jurídicas, UNAM, 2017.

dad puede aplicarse en diferentes áreas de conocimiento humano, y pronuncia la importancia que tiene este principio Constitucional en el Derecho porque “uno de los principales valores del derecho -la justicia- se funda principalmente en ella: en una determinada proporción”⁹. Coincidimos con Sánchez Gil porque el principio de la proporcionalidad es un principio que tiene un papel importante en el Derecho fiscal, especialmente en materia de retención de impuestos, pues deviene de la capacidad económica de cada sujeto pasivo, el impuesto que el contribuyente aporta a la hacienda pública como una proporción de sus ingresos, aunque en ocasiones esta carga pueda exceder a esta capacidad económica.

El estudio tiene un alcance descriptivo de corte transversal, eminentemente de gabinete, el cual tiene como objetivo un breve estudio del principio de proporcionalidad aplicado en las tasas impositivas fiscales de los Estados y confrontar con la tarifa tributaria del artículo 96 del Impuestos Sobre la Renta (ISR) federal para medir la progresividad de los impuestos cuya premisa sostiene que los impuestos son progresivos y no proporcionales como lo mandata la Constitución. En la primera parte del estudio se realizó un análisis documental en el enfoque hermenéutico-crítico¹⁰, de los códigos fiscales y leyes de hacienda Estatales vigentes en las treinta y dos entidades federativas de los Estados Unidos Mexicanos, que contienen las tasas impositivas de los diferentes tipos de impuestos que fundamentan la recaudación estatal.

Como lo propone Fernández¹¹, las tasas y cuotas tributarias que se extrajeron de los códigos fiscales y leyes de hacienda vigentes se concentraron en una base de datos que contiene la totalidad de las contribuciones Estatales, creando códigos descriptivos e inferencia-

⁹ *Ibidem*, p. 14.

¹⁰ Álvarez-Gayou, Juan, *Cómo hacer investigación cualitativa*. Fundamentos y Metodología, México, 1ª Edición Editorial Paidós Mexicana, 2003.

¹¹ Fernández Núñez, Lissette. *¿Cómo analizar datos cualitativos?*, Institut de Ciències de l'Educació. Universitat de Barcelona. 2018.

les para distinguir y clasificar según el hecho generador el tipo de impuesto. Con el fundamento de Cortés¹², el análisis se centró en las contribuciones que inciden en el ingreso y sobre el patrimonio, porque “son las fuentes de ingreso más importantes para explicar la distribución del ingreso fiscal”, con el propósito de confrontar las tasas y cuotas tributarias de las entidades federativas con la tasa tributaria federal del 35% del artículo 96 del Impuesto Sobre la Renta¹³, para tratar de identificar en la progresividad de la tarifa del ISR, el grado de regresividad de los impuestos Estatales, aplicando el Índice de Suits¹⁴.

El documento se estructura de la siguiente forma: en el epígrafe II se presenta una breve revisión de literatura referente al origen del principio de la proporcionalidad en el sistema tributario; en el epígrafe III se describe y vincula la teoría económica y el principio de la proporcionalidad (progresividad); en el epígrafe IV se explica la progresividad de la tarifa contributiva del impuesto sobre la renta; en el epígrafe V se expone la relación de las tasas tributarias a partir del índice de Suits; en el epígrafe VI se presentan los resultados que muestran el análisis de la aplicación del principio de proporcionalidad-progresividad en el impuesto federal y la relación con el impuesto Estatal; finalmente el epígrafe VII se presentan las conclusiones.

II. UNA APROXIMACIÓN DEL ORIGEN DEL PRINCIPIO DE LA PROPORCIONALIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

El sistema tributario en México se establece desde la época prehispánica. El imperio Azteca tenía un sistema de tributación con un

¹² Citado por Huerta Quintanilla, Rogelio, “Pobreza, distribución del ingreso y renta básica”, *Economía*, UNAM, vol. 9, núm. 26, 2012, p.77. Recuperado de: <http://www.revistas.unam.mx/index.php/ecu/article/view/45033/40585>

¹³ Ley del Impuesto Sobre la Renta, *op. cit.*, última reforma.

¹⁴ Suits, D., Measurement of Tax Progressivity. *The American Economic Review*. 1977.

enfoque eminentemente místico y de guerra, y no se conceptualizaba la distribución del impuesto para fines sociales. El imperio centró su estrategia tributaria exitosamente hasta la invasión de los españoles. Colonizado el imperio, el sistema tributario se enmarcó al sostenimiento del virreinato, estableciéndose un esquema de recaudación eficiente cuyo benefactor fue la corona española, quién disfrutó de las delicias fiscales durante casi tres siglos.

El principio de proporcionalidad se incrusta al sistema tributario mexicano en el siglo XIX siendo México un país independiente. El sistema de gobierno trató de estabilizar al país en el ámbito político, jurídico, y de las finanzas públicas, y se introdujo este precepto en la Constitución. El gobierno en curso definió una política fiscal como un mecanismo para que el gobierno se allegara de recursos para estabilizar al país. La Constitución de Cádiz del 19 de marzo de 1812, y el “recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787”, ha sido fuente formal para preparar las Constituciones que se han dado en México. A partir del año de 1814¹⁵, el sistema tributario mexicano establece el principio tributario de la proporcionalidad y el principio de la vinculación para el gasto social, hecho al que también se suma el Sentimiento de la Nación Número 22¹⁶, de José María Morelos y Pavón, que resalta el quitar “la infinidad de tributos, [...] que más agobian y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, [...]”, pues con esta “corta contribución, y la buena administración” puede llevarse la correcta administración en las finanzas públicas.

El precepto refiere a la capacidad económica de cada individuo, hecho que sostiene el principio de proporcionalidad, principio que

¹⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima época, t. 641 Sala auxiliar, Jurisprudencia (Constitucional), Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte, Vigésima Primera Sección, Principios de justicia tributaria, p. 1787.

¹⁶ *Sentimientos de la Nación*, 1813. José María Morelos, UNAM.

se apoya en la holgura económica de cada individuo para que esta contribución fuera repartida entre todos los mexicanos.

El principio de proporcionalidad en el sistema tributario mexicano se consagra como un principio propio desde la Constitución de 1857 ya que establece 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 de los Estados y del municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Dicho precepto, a más de ciento sesenta años establecido en la Constitución, es evidencia de lo visionaria e innovadora que fue esta Constitución, al integrar los principios Constitucionales de la obligatoriedad, proporcionalidad, equidad, vinculación con el gasto público, y legalidad, principios que además tienen la continuidad en la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos decretada el 5 de febrero de 1917, principios aún vigentes.

Al apreciar el surgimiento de la cultura fiscal en este país, y la consolidación del sistema tributario en ambas Constituciones, se comprende la obligatoriedad de los ciudadanos de contribuir con el pago de los impuestos, y la claridad del sistema fiscal cuando emana que esta contribución debe ser en proporción a los haberes del obligado. Por lo tanto, el principio de proporcionalidad es un precepto concomitante al ingreso del contribuyente, para entregarse a la hacienda pública a una proporción del ingreso del contribuyente. Este impuesto será incrementado, es decir, entre mayor sea el ingreso del ciudadano, mayor es la proporción del impuesto, por ende, el pago de la contribución será más grande.

III. LA CAPACIDAD ECONÓMICA Y CONTRIBUTIVA

Para Smith, la obligación de contribuir siempre estuvo atada “al reconocimiento de un conjunto de principios básicos que orientaban la tributación”, criterio que fue apoyado por Adolfo Wagner,

Harold M. Sommers, y Neumark Frits¹⁷. Adam Smith con su teoría de justicia afirma que los tributos son “aquella cantidad o porcentaje de riqueza privada que los ciudadanos deben entregar, bajo criterios de igualdad”¹⁸. También lo reconoce Marín-Barnuevo¹⁹ en la afirmación que hace el Tribunal Constitucional Español en la sentencia 76/1990 del 26 de abril en la que resumen la doctrina de años precedentes con el axioma “el principio de igualdad exige que a iguales presupuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas”.

El principio de justicia o proporcionalidad, expuesto por Smith, afirma que este principio es inmanente a la capacidad económica del individuo, refiriendo que la proporcionalidad tributaria es directamente proporcional a la capacidad contributiva. Es una razón económica para pagar una proporción razonable del impuesto; y es un límite constitucional para el establecimiento del impuesto. Arnold, Martínez y Zuñiga²⁰ afirman que “la proporcionalidad pasó a transformarse en un principio Constitucional de protección de los derechos fundamentales”. Si la capacidad de ingreso es mayor entonces resulta una cantidad mayor de impuesto. Se obtiene más riqueza entonces habrá una base impositiva mayor, por ende, habrá una cantidad mayor en el pago del impuesto.

Contenido el principio de proporcionalidad en el sistema

¹⁷ Simón Otero, Liana, “Los principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana”, *Cuestiones Constitucionales*, vol. 25, Cuba, 2011.

¹⁸ Masbernat, Patricio, “Justicia y sistema tributario. Una mirada desde la perspectiva inglesa”, *Dikaion*, vol. 23 núm. 1, 2014, p. 143.

¹⁹ Marín-Barnuevo Fabo, Diego, “La protección de la familia en el sistema tributario”, en Ortega, J., *Justicia Tributaria y Derechos Humanos*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2016, p. 46. Recuperado de:

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4259/4.pdf>

²⁰ Arnold, Rainer; Martínez Estay, José Ignacio, Zúñiga Urbina, Francisco, “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional”, *Estudios Constitucionales*, vol. 10, núm. 1, 2012, p. 68. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=82024258003>

económico-jurídico, entabla el vínculo Estado-individuo, principio que, como se describió en párrafos anteriores, desde la Constitución de 1857 fue elevado al más alto rango normativo. En la opinión de Checa²¹, el establecimiento de un impuesto lleva insertos los principios Constitucionales de obligatoriedad, generalidad, vinculación con el gasto público, proporcionalidad, equidad, y legalidad. Estos principios suelen ser mecanismos de protección para el contribuyente, y la limitación propia del mismo Constitucionalismo. Burgoa²² sostiene que la proporcionalidad contiene elementos impositivos que demuestran riqueza, elementos neutralizadores al tiempo de la capacidad contributiva. Con la capacidad económica del individuo, luego entonces, se determina el importe del impuesto, así el impuesto es una derivación del ingreso. Sánchez²³ enfatiza que el principio de la proporcionalidad es la herramienta “metodológica más importante del Constitucionalismo”, porque es un principio esencial del sistema tributario.

En este orden de ideas, y conforme lo describen los teóricos citados, se puede considerar que el principio de proporcionalidad contiene la capacidad económica de los contribuyentes, porque se retiene una parte justa y lógica del impuesto; es congruente con el ingreso del contribuyente, y coincide que el impuesto no debe sustraer una gran parte de sus ingresos. Es por lo que Arrijoja “sostiene que los únicos tributos que se ajustan a este principio son los que se determinan a base de tarifas progresivas”²⁴. Se concuerda

²¹ Checa González, Clemente, “Globalización económica y principios tributarios”, *Cuestiones constitucionales*, vol. 22, 2010. Recuperado de: <http://www.scielo.org.mx/pdf/cconst/n22/n22a3.pdf>

²² Burgoa Toledo, Carlos Alberto, “Principios tributarios en serio”, *Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM*, vol. 8, 2009. Recuperado de: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-posgrado-derecho/article/view/17207/1541>

²³ Sánchez, R., “Recepción jurisprudencial del principio de proporcionalidad en México”, *Cuestiones Constitucionales*, vol. 1, núm. 21, 2009, p. 471.

²⁴ Arrijoja Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Themis, México, 2020, p. 257.

con el criterio de Arrijoja porque aduce que el sistema tributario mexicano está inspirado en ideales de justicia, y menciona que gravar mediante tasas porcentuales de tipo diferencial grava a quienes posean mayor capacidad económica, y se deben establecer las tasas tributarias “que incidan sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento obtenido por cada ciudadano”²⁵, aunque la aplicación del principio revele otro efecto.

Es por ello que se comenta lo que la Suprema Corte de Justicia²⁶ ha afirmado, sobre el cumplimiento del principio de proporcionalidad, ya que afirma se aplica a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que los contribuyentes de menores ingresos paguen menos impuestos, a diferencia de un contribuyente de ingresos mayores, aunque en realidad se presente un efecto contrario en el momento de aplicar el principio. Se describe a continuación:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

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 cualitativamente 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 y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diver-

²⁵ *Ibidem*, p. 216.

²⁶ *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Pleno. Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte, Vigésima Primera Sección-Principios de justicia tributaria. Apéndice 1917, Septiembre 2011, p. 1790.

esos niveles de ingresos. 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 regula²⁷.

De lo anterior, para efectos del Derecho fiscal, y dar cumplimiento al principio de proporcionalidad, inserto en la tarifa progresiva descrita en el artículo 96 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, se determina el impuesto según el ingreso del contribuyente, como concuerda Masbernat²⁸ cuando afirma que el pago de impuesto de una persona física por un ingreso por salario “debiera recaer sobre la parte que supere lo necesario para la subsistencia”, aunque en el momento de la determinación del impuesto, el efecto de la aplicación es regresivo.

²⁷ *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Tesis, 232197, Pleno, vol. 199-204, p. 144.

²⁸ *Ibidem*, p. 144.

IV. LA PROPORCIONALIDAD (PROGRESIVIDAD) DE LA TARIFA MENSUAL

El Derecho fiscal formal está conformado por el conjunto de elementos instrumentales que se deben seguir para el cumplimiento de las obligaciones sustantivas. Uno de los elementos instrumentales se refiere a la tarifa mensual que determina el importe del impuesto que una persona física debe pagar. Con la afirmación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cumplimiento del principio de la proporcionalidad se realiza a través de la tarifa mensual²⁹, pues mediante ella se consigue que un contribuyente de ingresos menores cubra un impuesto en monto menor a los contribuyentes que tienen un ingreso mayor. El pleno lo explica desde el elemento formal del cumplimiento, pues el sistema tributario instrumenta el principio de proporcionalidad en la tarifa del impuesto mensual (o anual) del artículo 96 de la ley del impuesto sobre la renta que son “las tasas impositivas marginales estatutarias, es decir, las que se reflejan en las leyes³⁰” y que Beltrán también apoya, aunque a decir de la aplicación del principio en la tarifa se incumpla.

La tarifa mensual del artículo 96 de la ley del impuesto sobre la renta es el instrumento formal que se estableció y contiene la técnica fiscal que relaciona el ingreso fiscal de una persona física con el porcentaje de la tasa impositiva, para que se determine el pago del impuesto. La tasa impositiva puede ser del 1.92% hasta llegar al 35%, que es la tasa impositiva para una persona física. Desde el elemento sustancial, el aumento sucesivo del ingreso, por tanto, de la tasa impositiva, hace comprender que la tarifa mensual muestra un aparente comportamiento del principio de proporcionalidad en

29 *Semanario Judicial de la Federación*, op. cit., Pleno. Séptima época, A. 1917, Septiembre 2011. p. 1790.

30 Beltrán Silva, Francisco, “Estimación de la recaudación potencial en el impuesto al trabajo y a los ingresos al capital: comparativo entre México y Estados Unidos”, *Revista Mexicana de Economía y Finanzas. Nueva Época*, vol. 9, núm. 2, 2014, p. 182.

la determinación del impuesto. Ante este efecto, y con fundamento en lo que los teóricos y doctrina exponen, continúa siendo motivos de reflexión ¿qué tan progresivo es el impuesto sobre la renta? ¿qué tan progresivos son los impuestos estatales? ¿qué tanto se cumple el principio de proporcionalidad en la tarifa del impuesto sobre la renta?

V. PROPORCIONALIDAD DE LAS TASAS CONTRIBUTIVAS CON EL ÍNDICE DE SUITS

Se identificó que los impuestos establecidos en las leyes estatales son tasas o cuotas, y son aplicables para contribuyentes personas físicas y morales. Se estructuró una base de datos (Tabla 1) para relacionar las tasas contributivas y el ingreso por las actividades económicas que giran sobre las diversiones y espectáculos, turismo, cultura y familia; tasas y cuotas por ingresos por la obtención de premios, loterías, rifas y sorteos, juegos y concursos que involucren el azar; tasas y cuotas por el pago de los impuestos (derechos) por la educación media y superior; impuestos vinculados al patrimonio como demasías y caducas; casas de empeños, la adquisición de bienes inmuebles; adquisición de vehículos automotores; y rendimientos de capital. Una vez codificados los impuestos se determinó el promedio de las tasas contributivas y los deciles para pasar al análisis con el índice de Suits.

Tabla 1. Tasas contributivas Estatales por rango de ingresos

Decil	Ingreso	Tasa ISR Federal	1. Diversiones y Espectáculos Públicos	2. Premios por loterías, rifas y sorteos	3. Enajenación de juegos y concursos	4. Turismo, Cultura y Familia	5. Educación, Media y Superior	6. Demasías Cautivas	7. Parques Acuáticos y Balnearios	8. Casas de Empeño	9. Adquisición de Bienes Inmuebles	10. Adquisición Vehículos Automotor	11. Rendimientos de Capital
1	0.20	5.65	0.01	0.01	0.02	0.04	0.04	0.04	0	0.01	0.01	0.003	0.008
2	1.68	18.82	0.12	0.1	0.18	0.37	0.44	0.39	0	0.09	0.1	0.035	0.075
3	2.96	32	0.32	0.27	0.48	0.96	1.15	1.02	0.001	0.24	0.26	0.094	0.193
4	3.44	47.06	0.54	0.46	0.82	1.65	1.97	1.75	0.002	0.41	0.45	0.157	0.331
5	4.12	52.71	0.82	0.69	1.24	2.48	2.95	2.63	0.003	0.63	0.68	0.235	0.496
6	8.31	62.82	1.37	1.16	2.07	4.14	4.92	4.4	0.005	1.35	1.13	0.393	0.828
7	13.09	69.18	2.24	1.9	3.38	6.76	8.04	7.18	0.008	1.69	1.85	0.642	1.352
8	25.00	88.24	3.89	3.31	5.88	11.76	13.99	12.49	0.014	2.94	3.23	1.11	2.352
9	33.33	94.12	6.10	5.19	9.21	18.42	21.92	19.57	0.023	4.6	5.06	1.75	3.685
10	100.00	100	100.00	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Tasa impositiva	35%	6.63%	5.64%	10.0%	20.0%	23.8%	21.25%	0.025%	5.0%	5.5%	1.9%	4.0%
Ed.: elaboración propia con base en los Códigos financieros, Leyes de Hacienda Estatales, y Suits, 1977.												

1. ÍNDICE DE SUITS

El índice de Suits³¹ está inspirado en el índice Gini y es ampliamente utilizado para determinar la medida de progresividad de un impuesto³². Se basa en el supuesto que algunos impuestos son progresivos y otros regresivos, y que existen grados entre cada uno³³.

³¹ *Idem.*

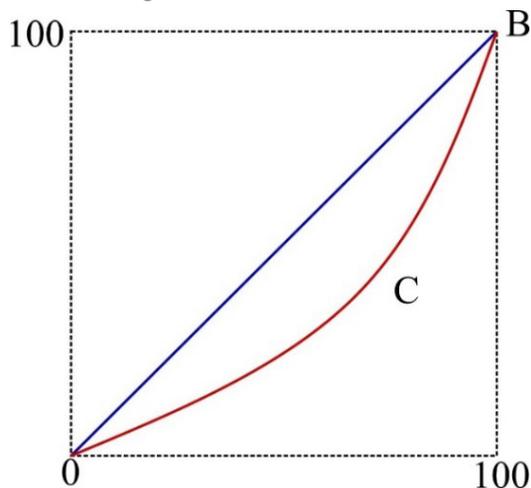
³² Basulto Santos, Jesús, Camúñez Ruiz, José Antonio, Sánchez-Lissén Rocío, “El índice de Suits para medir la progresividad de un impuesto. ¿o bien podría llamarse índice de Lagares?”, en *Historia de la probabilidad y de la estadística VI*, Coord. por José María Arribas Macho, Alejandro Almazán Llorente, Beatriz Mañas Ramírez, Antonio Félix Vallejos, 2012, p. 359-370.

³³ Hierro Recio, L. Ángel, Atienza Montero, Pedro, Patiño Rodríguez, David, “La distribución de los ingresos entre los Estados y Territorios australianos: origen de su

Para este propósito la distribución de la tasa contributiva se dividió en deciles.

Si se considera la curva de Lorenz, OCB en la Figura 1 puede deducirse que si un impuesto es proporcional entonces la diagonal OB coincidirá con la curva de Lorenz OCB.

Figura 1. Curva de Lorenz



Fuente: Elaboración propia.

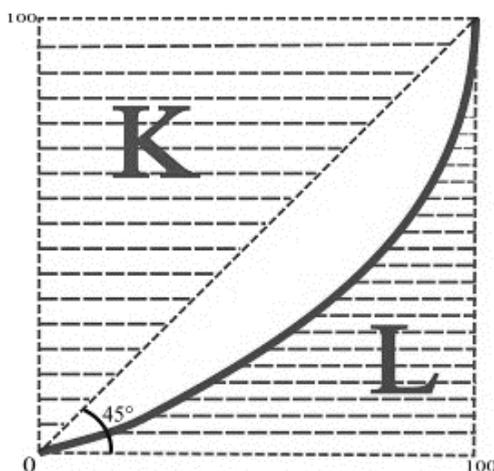
El índice de Suits se calcula considerando la proporción entre el área de la región por arriba de la línea de proporcionalidad OB en la Figura 1 y la región por debajo de la curva de Lorenz. El índice Suits se calcula con la siguiente fórmula:

$$S = 1 - \frac{L}{K}$$

El área L y K se muestran en la Figura 2. Observe que este índice varía entre -1 y 1 . Esto es, el índice de Suits es positivo para impuestos progresivos, negativo para impuestos regresivos y cero para impuestos proporcionales.

desigualdad y progresividad”, *Estudios de Economía Aplicada*, 2009. 27(1), 1-19. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=301/30117097014>

Figura 2. Índice de Suits como proporción de áreas y



Fuente: Elaboración propia

Debido a la relación que existe del índice de Suits con el área de las regiones y y T , se tiene una expresión para calcularlo en términos de una integral:

$$S = 1 - \frac{1}{5000} \int_0^{100} T(y) dy,$$

donde y y T son los porcentajes de ingreso total acumulado y su correspondiente tasa de impuesto acumulado. No obstante, en algunos casos no puede determinarse de forma analítica esa integral en la Ecuación 1, por lo que existe una aproximación numérica para el índice de Suits³⁴:

$$S \approx 1 - \frac{1}{5000} \sum_{i=1}^n \frac{1}{2} [T(y_i) + T(y_{i-1})](y_i - y_{i-1}).$$

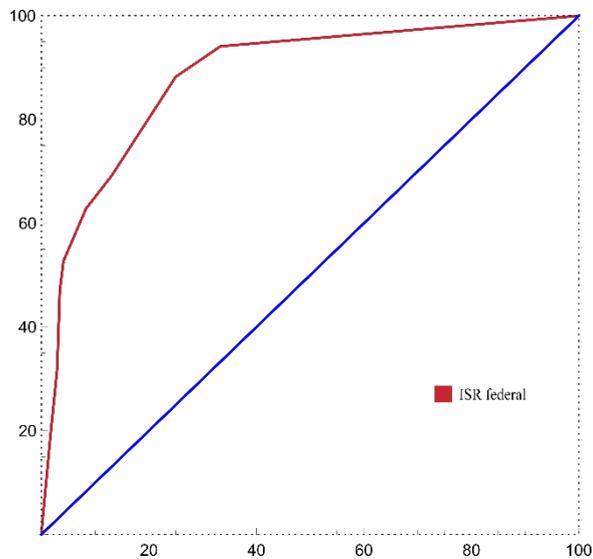
Como se mencionó anteriormente, S será positivo para impuestos progresivos, negativo para impuestos regresivos y cero para impuestos proporcionales.

³⁴ *Idem.*

2. RESULTADOS

Para medir la progresividad de un impuesto se grafica una curva similar a la curva de Lorenz, pero considerando el impuesto acumulado de la carga fiscal en el eje contra el porcentaje acumulado de ingresos en el eje. Para la tasa de ISR federal puede verse que está por encima de la diagonal lo que sugiere un impuesto progresivo (Figura 3). Puede verse que para esta tasa la curva de Lorenz se “arquea” por encima de la diagonal lo que sugiere un índice de progresividad negativo.

Figura 3. Tasa ISR Federal



Fuente: Elaboración propia con datos de la Tabla 1.

Por otra parte, los impuestos a diversiones y espectáculos públicos, premios por loterías, rifas y sorteos, enajenación de juegos y concursos, turismo, cultura y familia, educación media y superior, demasías caducas, parques acuáticos y balnearios, casas de empeño, adquisición de bienes inmuebles, adquisición vehículos automotor, rendimientos de capital se muestran en la Figura 4. Se observa que

las curvas de Lorenz de cada rubro se arquean por debajo de la diagonal, lo que sugiere índices de Suits positivos.

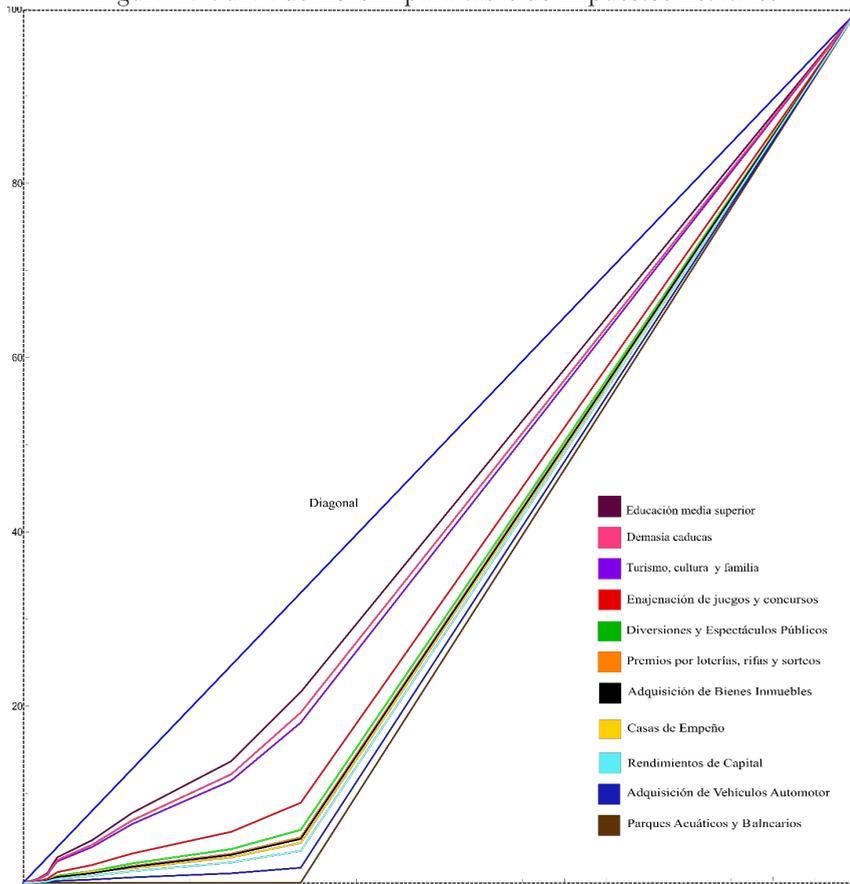
Para calcular el índice de Suits de cada impuesto, se utilizará la Fórmula (2) y los datos de la Tabla 1. Los resultados son mostrados en el Tabla 2.

Tabla 2. Índice de Suits para los impuestos Estatales

	Impuesto	Índice de Suits
1.	Tasa ISR Federal	-0.765913
2.	Diversiones y Espectáculos Públicos	0.274156
3.	Premios por loterías, rifas y sorteos	0.282998
4.	Enajenación de juegos y concursos	0.243989
5.	Turismo, Cultura y Familia	0.154675
6.	Educación Media y Superior	0.120757
7.	Demasías Caducas	0.143537
8.	Parques Acuáticos y Balnearios	0.333079
9.	Casas de Empeño	0.288395
10.	Adquisición de Bienes Inmuebles	0.284253
11.	Adquisición Vehículos Automotor	0.316345
12.	Rendimientos de Capital	0.297567

Se observa que la tasa ISR Federal es el único impuesto cuyo índice de Suits es negativo y cercano a lo que demuestra que se trata de un impuesto regresivo. El valor más cercano a cero es el impuesto Estatal a Educación Media y Superior, esto es, es un impuesto progresivo pero cercano al proporcional. Mientras que, el impuesto a Parques Acuáticos y Balnearios es el que presenta mayor grado de progresividad de todos los impuestos locales.

Figura 4. Curva de Lorenz para tasas de impuestos Estatales



Fuente: Elaboración propia con datos de la Tabla 1.

El índice de Suits proporciona, además, una herramienta para determinar el índice de progresividad para un sistema de dos o más impuestos en términos de los promedios ponderados de los índices de progresividad para cada impuesto local para residentes nacionales y sus respectivas tasas impositivas. La fórmula para calcular el índice de progresividad de las dos tasas impositivas es

$$S_{sistema} = \frac{r_1 S_1 + \dots + r_{12} S_{12}}{r_1 + \dots + r_{12}}$$

donde es el valor de la tasa impositiva dado en la Tabla 1 y es el valor del índice de Suits de la Tabla 2, . Entonces,

$$S_{sistema} = \frac{-0.06}{1.38} = -0.05$$

El valor del índice de progresividad para el sistema tributario total es el promedio ponderado de los valores de los impuestos locales. Es así como el sistema de impuestos es regresivo pero cercano a lo proporcional.

VI. CONCLUSIONES

El estudio nos permite apreciar la triangulación del principio Constitucional de proporcionalidad (progresividad) y los impuestos Estatales con el índice Suits. La aportación del estudio radica en el reconocimiento de la tasa del Impuesto Sobre la Renta ISR (35%) como un impuesto regresivo (se mide el grado de regresividad en -0.765913) y este indicador contrapone el criterio de la corte cuando afirma que la tarifa del impuesto a la renta instrumenta el principio de proporcionalidad (progresividad). Se infiere que el grado de regresividad del impuesto federal incide fuertemente en el ingreso del contribuyente.

La relación de la tasa del Impuesto Sobre la Renta (ISR) con los impuestos Estatales se puede apreciar como ninguno de ellos tiene el grado de regresividad del ISR; lo que querría decir que hay cumplimiento con los límites constitucionales establecidos en el orden de gobierno Estatal. Probablemente esto tenga que ver con lo que le es conferido al gobierno federal y municipal, y las prohibiciones al gobierno Estatal para establecer su sistema fiscal.

El impuesto a la educación media superior es el impuesto más cercano a la proporcionalidad, lo secundan los impuestos codificados a la diversión, y posteriormente los impuestos de juegos con azar, siendo los impuestos relacionados con el patrimonio los menos

progresivos, es decir, los que contienen tasas impositivas más altas. En lo individual los impuestos Estatales no son regresivos, no obstante, que en conjunto el sistema tributario mexicano se acota como regresivo, aunque en una medida corta. Esto tiene un efecto determinante en la capacidad económica del contribuyente, pues tiene menos recursos para aspirar a los derechos fundamentales de la salud, educación, vivienda, recreación, a la cultura, entre otros que consagra la Constitución.

Frente al cierre del estudio, se ha demostrado con él índice Suits que el principio de proporcionalidad es diferente a la progresividad, y en la interpretación integral de los datos, y la evidencia de la regresividad del Impuesto Sobre la Renta (ISR), el principio de proporcionalidad no cumple con lo que tutela la Constitución, mostrando en sí mismo una carga tributaria progresiva importante en el ingreso del contribuyente, aceptando la hipótesis propuesta. Por tanto, se infiere que la suma de la carga tributaria de un ciudadano en el orden federal, más el impuesto Estatal, más el impuesto municipal es alto, porque prevalece la existencia de los impuestos por las actividades de enajenación, prestación de servicios, el uso o goce y la existencia de los impuestos indirectos que conlleva el ejercicio de éstas, además de los impuestos especiales y los patrimoniales, que necesariamente al realizar el pago de ellos, mengua el ingreso del contribuyente, cuyo efecto disminuye la oportunidad de tener acceso a otros insumos que podrían proveer una mejor calidad de vida.

VII. FUENTES DE CONSULTA

1. BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ-GAYOU, Juan, *Cómo hacer investigación cualitativa. Fundamentos y Metodología*, 1ª ed., México, Paidós Mexicana, 2003.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Themis, México, 2020.

AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN, *Introducción al Sistema Fiscal Mexicano*, 2016. Recuperado de: https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/2._Introduccion_al_Sistema_Fiscal_Mexicano.pdf

BASULTO SANTOS, Jesús, Camúñez Ruiz, José Antonio, Sánchez-Lissén Rocío, *El índice de Suits para medir la progresividad de un impuesto. ¿o bien podría llamarse índice de Lagares?*, en Historia de la probabilidad y de la estadística VI, Coord. por José María Arribas Macho, Alejandro Almazán Llorente, Beatriz Mañas Ramírez, Antonio Félix Vallejos, 2012, págs. 359-370.

2. HEMEROGRAFÍA

ARNOLD, RAINER, Martínez Estay, José Ignacio, Zúñiga Urbina, Francisco, “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional”, *Estudios Constitucionales*, vol. 10, núm. 1, 2012, pp. 65-116. <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=82024258003>

BELTRÁN SILVA, Francisco, “Estimación de la recaudación potencial en el impuesto al trabajo y a los ingresos al capital: comparativo entre México y Estados Unidos”, *Revista Mexicana de Economía y Finanzas. Nueva Época*, vol. 9, núm. 2, 2014, pp.175-194. Disponible de: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=423739497005>

BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, “Principios tributarios en serio”, *Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM*, vol. 8, 2009, pp. 193-209. <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-posgrado-derecho/article/view/17207/1541>

CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “Globalización económica y principios tributarios”, *Cuestiones constitucionales*. Vol. 22, 2010, p. 80-113. Recuperado de: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-91932010000100003&lng=es&nrm=iso

- CUEVAS AHUMADA, Víctor, Chávez Gutiérrez, Fernando, “Déficit, deuda y reforma fiscal en México”, *Problemas del desarrollo*, vol. 38, núm. 148, 2007. Recuperado de: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0301-70362007000100004&lng=es&nrm=iso
- FERNÁNDEZ NÚÑEZ, Lissette, ¿Cómo analizar datos cualitativos?, Institut de Ciències de l’Educació. Universitat de Barcelona. 2018.
- HIERRO RECIO, L. Ángel, Atienza Montero, Pedro, Patiño Rodríguez, David, “La distribución de los ingresos entre los Estados y Territorios australianos: origen de su desigualdad y progresividad”, *Estudios de Economía Aplicada*, 2009. 27(1), 1-19. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=301/30117097014>
- HUERTA QUINTANILLA, Rogelio, “Pobreza, distribución del ingreso y renta básica”, *Economía, UNAM*, vol. 9, núm. 26, 2012, pp. 68-81. Recuperado de: <http://www.revistas.unam.mx/index.php/ecu/article/view/45033/40585>
- MARÍN-BARNUEVO Fabo, Diego, “La protección de la familia en el sistema tributario”, en Ortega, J., *Justicia Tributaria y Derechos Humanos*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, pp. 41-82.
- <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4259/4.pdf>
- MASBERNAT, Patricio, “Justicia y sistema tributario. Una mirada desde la perspectiva inglesa”, *Dikaion*, vol. 23 núm. 1, 2014, p. 135-169.
- SÁNCHEZ, R., “Recepción jurisprudencial del principio de proporcionalidad en México”, *Cuestiones Constitucionales*, vol. 1, núm. 21, 2009, pp. 471-489.
- SÁNCHEZ GIL, Rubén, “El principio de proporcionalidad”, Instituto de Investigación Jurídicas, UNAM, 2017, pp. 9-15.

- SIMÓN OTERO, Liana, “Los principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana”, *Cuestiones Constitucionales*, vol. 25, 2011, Cuba, p. 201-266.
- SUITS, D. Measurement of Tax Progressivity. *The American Economic Review*, 1977, p. 747 – 752.
- UNAM, Sentimientos de la Nación, 1813, José María Morelos, 2020, UNAM.
- VARGAS TÉLLEZ, César, “¿Es redistributivo el sistema fiscal en México? La experiencia de 1984–2002”, *Estudios sociales*, vol. 18, núm. 35, 2010. Recuperado de: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0188-45572010000100002

3. LEGISGRAFÍA

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *Diario Oficial de la Federación*, lunes 5 de febrero de 1917. 8 de mayo dev2020, última reforma.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta, *Diario Oficial de la Federación*, miércoles 11 de diciembre de 2013. 30 de noviembre de 2016, última reforma.
- Leyes de Hacienda y Códigos Fiscales de las Entidades Federativas tomadas de las páginas web de las administraciones públicas estatales.
- Semanario Judicial de la Federación, Pleno. Séptima Época. Apéndice 1917-septiembre 2011. Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte-SCJN Vigésima Primera Sección-Principios de justicia tributaria, 1790. Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Semanario Judicial de la Federación, Tesis Aislada (Constitucional) 2a. CXXXVII/2015 (10a.), Décima Época. Libro 24, Tomo II (2015): pp. 1298. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Semanario Judicial de la Federación, Tesis 1a. XCVIII/2007 (Constitucional, Administrativa) Tesis Aislada. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época. Primera Sala, Tomo XXV, (2007), pp. 792. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Semanario Judicial de la Federación, Séptima época, t. 641 Sala auxiliar, Jurisprudencia (Constitucional), Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte, Vigésima Primera Sección, Principios de justicia tributaria, p. 1787.