

Falacias tributarias: la progresividad en la tarifa del ISR en México

Área de investigación: Contribuciones

Mario Gil Aguilar Sánchez

Universidad Autónoma del Estado de Morelos,
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
mariogilas@gmail.com, mariogil_56@hotmail.com

XIX
CONGRESO
INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA
ADMINISTRACIÓN
E
INFORMÁTICA



Octubre 8, 9 y 10 de 2014 ♦ Ciudad Universitaria ♦ México, D.F.



ANFECA
Asociación Nacional de Facultades y
Escuelas de Contaduría y Administración



Falacias tributarias: la progresividad en la tarifa del ISR en México

Resumen

El tema de justicia fiscal ha sido discutido ampliamente. La fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos contiene los principios tributarios que tutelan la justicia tributaria mexicana, sobre todo el de equidad tributaria, el cual se ve reflejado en una de sus vertientes, la equidad vertical y, esta a su vez en el principio de progresividad, este se ocupa del trato que se les da a personas con diferentes niveles de ingresos. Las élites en el poder constantemente manifiestan que el sistema tributario mexicano se rige por dicho principio y que el impuesto progresivo por excelencia es el Impuesto sobre la Renta, debido a que la forma de calcularlo es a través de tarifas progresivas; sin embargo, el grado de progresividad que contiene la tarifa del impuesto sobre la renta en México es una falacia, debido a que no considera adecuadamente el concepto de progresividad que Robespierre introdujo, haciendo creer que efectivamente quien gana más paga más según la magnitud de sus ingresos. En este trabajo se realiza un estudio analítico del grado de progresividad de la tarifa del impuesto sobre la renta en torno al principio de equidad vertical, puesto que no basta con el simple resultado numérico para observar el grado de progresividad de este impuesto.

Palabras claves: Tarifa del ISR Personas Físicas, Equidad vertical, Progresividad Estricta, Falacia Tributaria



FALACIAS TRIBUTARIAS: LA PROGRESIVIDAD EN LA TARIFA DEL ISR EN MÉXICO

Introducción

Todo tributo debe ser, ante todo, justo. Todos estamos llamados a participar en la contribución para los gastos públicos, solo que cada uno en la medida de sus posibilidades.

Por ello, toda propuesta de reforma fiscal debe salvaguardar los principios de justicia tributaria; a la vez que se encamine a mejorar la recaudación de los tributos en beneficio de la población, mediante mejores servicios públicos; así como asegure una mejor distribución de riqueza y el logro de los fines de política económica del país.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que es obligación de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”; de dicho ordenamiento se desprenden los principios de generalidad, destino al gasto público, legalidad, proporcionalidad y equidad, que vinculados con estos se encuentran los conceptos de capacidad contributiva y progresividad.

El pasado 11 diciembre de 2013 fue publicada, en el Diario Oficial de la Federación, la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta en cuya Exposición de Motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, se menciona que un buen marco tributario es aquel cuyos impuestos directos son progresivos y, que precisamente uno de los objetivos de la iniciativa en cuestión consiste en fortalecer la progresividad del sistema tributario mexicano, con el fin de que todos los mexicanos contribuyamos de la manera proporcional a nuestra capacidad económica.

Todo sistema tributario debe seguir una serie de principios fundamentales que permitan tener un sistema equitativo y eficiente; así lo hace saber el Ejecutivo en la Exposición de Motivos (2013: IV) de la iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta al señalar que por mandato constitucional se debe respetar los principios de generalidad, legalidad, equidad y proporcionalidad.

El concepto de progresividad se relaciona con el concepto de equidad vertical, la cual se ocupa del trato que se les da a personas con diferentes niveles de ingresos, es decir, las personas que no están en igualdad de circunstancias deben ser tratados de manera diferente y justa, lo cual se logra aumentando el porcentaje del impuesto a pagar en la medida que aumenta el nivel de la renta.

En el presente trabajo se lleva a cabo un estudio analítico, en distintos periodos, de la tarifa del Impuesto sobre la Renta aplicable a las personas físicas, con el fin de visualizar el comportamiento de la progresividad del impuesto sobre la renta, dentro del marco del concepto de equidad vertical, principio constitucional contenido en la fracción IV del artículo 31, política fiscal, que en reiteradas ocasiones se señala en la Exposición de



Motivos (2013: IV) de la iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta.

1.- El Impuesto sobre la Renta

El Impuesto sobre la Renta es la fuente principal de los ingresos federales, ya que resulta ser el gravamen con mayor recaudación en México, se estima que para el ejercicio fiscal 2014 constituirá el 56.85% de la recaudación por impuestos y el 22.52% de la recaudación federal total (Ley de Ingresos de la Federación, 2013).

El impuesto sobre la renta es un impuesto directo y es en el que más claramente se manifiesta el principio de capacidad contributiva (Samuelson: 320); es considerado como un impuesto justo desde el punto de vista fiscal; también se considera como una herramienta necesaria para llevar a cabo una razonable distribución de la riqueza, ya que el monto del impuesto se determina conforme a una tarifa progresiva, gravando en consecuencia, con mayor precisión la capacidad contributiva de los particulares, a mayor ingreso mayor impuesto (Margáin, 2002:83).

2.- Los principios tributarios

A lo largo de la historia, el ser humano ha estado sujeto al fenómeno de la tributación debido a la existencia del poder que ejercen unos individuos sobre otros, para obtener una parte de su renta, de su riqueza o de trabajos personales que les han sido impuestos unilateralmente.

El Derecho Tributario “es el conjunto de instituciones jurídicas relacionadas con el establecimiento de las contribuciones, su cumplimiento y control de los deberes a cargo de los sujetos obligados por ese motivo” (Ortega, 2004: 14). No obstante el concepto anterior, el Derecho Tributario está constituido, no sólo por normas jurídicas, sino también por un conjunto de “principios”, “postulados” o “máximas” de la imposición, los cuales establecen una serie de criterios que permiten examinar la racionalidad de un sistema fiscal concreto o de una determinada política fiscal (Neumark, 1994).

Desde hace varios siglos, diversos tratadistas han formulado una serie de principios fundamentados en nociones de justicia, que a juicio de ellos, deben ser la base ordenadora de un sistema tributario. Estos principios se originaron en las ideas formuladas por el célebre economista Adam Smith en el libro V de su obra Una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las Naciones y han tenido la virtud de haber influido “a las legislaciones constitucionales vigentes en la mayoría de los países occidentales” (Arrijo, 2000: 209).

Los filósofos políticos y los economistas han formulado dos principios básicos para todo sistema tributario (Samuelson, 2002): el principio del beneficio y el principio de la capacidad de pago; el primero se refiere a que las personas deben ser gravadas con impuestos en relación con los beneficios que reciben del Estado; el segundo, determina que la cantidad de impuestos que paga una persona debe estar en proporción a sus ingresos o riqueza; regularmente, los sistemas tributarios que se basan en este principio se denominan



distributivos, debido a que recaudan mayor impuestos de las personas con mayor ingreso que de las personas con menor ingreso, con el fin de distribuir mejor la riqueza.

Es así como vamos a encontrar incluidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Principio de Destino al Gasto Público, el Principio de Generalidad, el Principio de Legalidad y el Principio de Proporcionalidad y Equidad; denominados Principios Constitucionales de las Contribuciones.

3.- Principio de Proporcionalidad y Equidad

Estos dos principios han sido uno de los puntos más discutidos dentro del derecho tributario mexicano, inclusive todavía existen discrepancias en cuanto a si se trata de un solo principio o si son dos.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) se ha expresado en el sentido que se trata de dos principios al emitir la jurisprudencia 3a./J. 4/91, con registro número 207061, de rubro “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.”, en la cual básicamente señala que la proporcionalidad consiste en que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y que la equidad se refiere a que éstos reciban un trato igual, es decir, se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Tratadistas como José Rivera Pérez Campos, Margáin Manautou, Ignacio Burgoa Llano, Arriola Vizcaíno, Serra Rojas y Gloria Valtierra, comparten la opinión de la SCJN; y por su parte Flores Zavala, Servando J. Garza, Rodríguez Lobato, Gregorio Sánchez León, Francisco de la Garza y Ramón Reyes Vera, sostienen lo contrario (Ortega: 226).

La SCJN emitió la jurisprudencia con número de registro 232309, con rubro “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.”, en la cual determina medularmente que la “proporcionalidad” consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, por lo que los gravámenes deben fijarse de manera que las personas que obtengan ingresos mayores tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, para lo cual deben establecerse tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que la capacidad económica de los contribuyentes se vea gravada diferencialmente. Así también, puntualizó que el principio de equidad radica en que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

El concepto de justicia tributaria contenida en el principio de “proporcionalidad y equidad”, comprende tanto la equidad horizontal como la vertical; donde la equidad horizontal establece que aquellos que son esencialmente iguales deben ser tratados de igual manera, es decir, los contribuyentes que tienen la misma capacidad contributiva deben pagar los mismos impuestos; en tanto que la equidad vertical se ocupa del trato que se les da a personas con diferentes niveles de ingresos respecto de la tributación, o sea, las personas



que no están en igualdad de circunstancias deberán ser tratados de manera diferente y justa (Samuelson, 2002), lo cual se logra aumentando el porcentaje del impuesto a pagar en la medida que aumenta el nivel de la renta. Aunque en este aspecto, siempre surgen dudas para resolver el problema de la equidad, para saber ¿qué es realmente justo?

En mi opinión, considero que en materia tributaria, la proporcionalidad y equidad deben tratarse como un solo concepto, puesto que sólo unidos denotan justicia tributaria, ya que la expresión “proporcional y equitativa” que contiene la fracción IV, del artículo 31 constitucional, indudablemente fue escrita con la intención de que las contribuciones fueran justas, toda vez que sí la proporcionalidad significa que las contribuciones se fijen de acuerdo con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, gravándolos diferencialmente mediante tarifas progresivas, de manera tal que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos, es en este hecho precisamente, donde se cumple el principio de equidad, ya que estimo justo que quien gane más, también se le grave más, no sólo proporcionalmente a su ingreso, sino en la medida que representa el pago del impuesto a la cantidad gravada, respecto de los que tienen menores ingresos.

4.- Equidad tributaria

La base de este principio es gravar igual a todos los contribuyentes cuya situación es acorde con lo establecido en la norma jurídica.

La SCJN en la jurisprudencia P./J. 24/2000, con número de registro 192290, cuyo rubro es: “IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.”, explica este principio diciendo que el principio de equidad requiere que los contribuyentes que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben tener una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo cual implica que debe tratarse de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los que se ubiquen en una situación diversa, por lo que el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría.

Es decir, lo que sostiene la SCJN es que la equidad tributaria radica esencialmente en la igualdad que se tiene ante la ley por parte de los contribuyentes en un mismo tributo, lo define como el hecho de dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Por otra parte, los doctrinarios como Calvo Nicolau (1999) señalan que el principio de equidad exige que debe darse igual tratamiento a aquellas que son iguales entre sí, entendiéndose como una igualdad jurídica y económica.

A su vez, Margáin Manautou (1967) señala que un tributo es equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los contribuyentes comprendidos en la misma situación.



Por consiguiente, la equidad tributaria de la que se ha estado hablando se refiere a la equidad horizontal de la que habla Samuelson (2002), es decir, la que establece que aquellos que son substancialmente iguales deben ser tratados de igual manera, de tal manera que las personas que tienen los mismos ingresos deben pagar el mismo impuesto.

5.- Progresividad

Robespierre introdujo por primera vez en 1791 el concepto de la “progresividad”, dejando muy en claro lo que hoy se entiende por “progresividad tributaria”: “Los ciudadanos cuyas rentas no excedan lo necesario de su subsistencia –decía- deben ser dispensados de contribuir a los gastos públicos. Los otros deben soportarlos progresivamente según la magnitud de su fortuna”. Esta es la base conceptual que permitió el establecimiento y desarrollo del impuesto sobre la renta (Gaggero, 2008).

Samuelson (2002:319) clasifica a los impuestos en proporcionales, progresivos y regresivos; un impuesto es proporcional, cuando todos los contribuyentes pagan exactamente la misma proporción de su ingreso; es progresivo, cuando el contribuyente con mayor cantidad de ingreso, no solo paga mayor cantidad de impuesto, sino también mayor proporción de su ingreso; y, es regresivo, cuando toma una mayor cantidad del ingreso de los contribuyentes pobres que de los ricos. Se debe hacer notar que las palabras “progresivo” y “regresivo” son términos técnicos de la ciencia económica que se refieren a la proporción de los distintos ingresos que se paga de impuestos.

En la siguiente figura se muestran gráficamente este tipo de impuestos:

Gráfica 1

Por consiguiente el principio de progresividad se refiere a esa mayor proporción con la que cada contribuyente de mayores ingresos aporta al financiamiento de los gastos públicos, en relación con su capacidad económica, y consiste en aplicar un porcentaje impositivo mayor, a medida que aumenta la base gravable, de tal manera que los contribuyentes con mayor capacidad contributiva, pagarán un impuesto más alto. Pudiéndose decir que la progresividad es la variación del impuesto pagado por unidad de base gravable, es decir, mide el cambio del impuesto pagado por cambio unitario de la base gravable.

El ejemplo clásico de un impuesto progresivo es el Impuesto sobre la Renta, al establecer una tarifa progresiva para la determinación del impuesto de las personas físicas; regularmente en este tipo de tarifas, la tasa impositiva es baja en las primeras fracciones de renta y gradualmente más alta a medida que las fracciones se incrementan, hasta llegar a la fracción considerada más alta.

Al respecto la SCJN emitió la tesis 1a. CXXXVI/2007, con número de registro 171934, cuyo rubro dice “RENTA. EL MECANISMO DE PROGRESIVIDAD APLICADO EN LA TARIFA DEL IMPUESTO RELATIVO DEBE MEDIRSE CONFORME AL INCREMENTO DE LA ALÍCUOTA AL CAMBIAR DE RENGLÓN, Y SU AUMENTO DEBE SER PROPORCIONAL CON EL INGRESO.”, donde explica que el gravamen de los ingresos de las personas en función de su capacidad contributiva se logra a través de



tarifas progresivas, como es el caso del impuesto sobre la renta, siendo necesario que exista un mecanismo de progresividad que no solamente considere el incremento en la alícuota al cambiar al renglón siguiente, sino también en que el aumento de aquélla sea proporcional con el ingreso, lo cual quiere decir que para analizar la efectiva progresividad de la tarifa debe tenerse en cuenta el mecanismo que la establece, relacionándolo con la cantidad comprendida entre un límite inferior y uno superior, además de valorarse que el aumento de la alícuota entre un renglón y otro sea proporcional al del ingreso que conduce al cambio de renglón.

6.- Proporción

La palabra “proporción” es de uso común en la población y fácil de comprender en cualquier área del conocimiento humano. Fue empleada por primera vez en las matemáticas y en la filosofía griega clásica (Sánchez, 2007: 9). Es uno de los escasos conceptos matemáticos ampliamente difundido en la población. Se utiliza para señalar que dos cosas o cantidades son semejantes entre sí, entendiéndose por semejanza el aumento o disminución de una magnitud (Ströbl, 1977: 185) guardando una proporción.

Proporción es la igualdad entre dos razones (Rich, 1970: 89), donde una razón se define simplemente como un cociente de dos cantidades, es decir, se dividen ambas cantidades, ya sea, la “mayor” entre la “menor” o la “menor” entre la “mayor” y se dice que dichas cantidades se encuentran en “razón de” o en “relación de”, por ejemplo, comparando el ingreso de dos personas, una con ingreso de \$1500.00 y la otra con \$3000.00; dividiéndolas, ya sea, 1500/3000 o 3000/1500, se dice que están en razón de 1 a 2 o que están en razón de 2 a 1, o sea, la cantidad menor es la mitad de la cantidad mayor o viceversa.

Otro ejemplo: Las bases gravables de Ricardo y Arturo son \$7,500.00 y \$15,000.00 y la tasa de impuesto es del 20%, entonces el impuesto a su cargo es: \$1,500.00 y \$3,000.00 respectivamente.

Comparando el impuesto a cargo con la base gravable de cada una de estas personas obtenemos: $R_{Ricardo} = 1500/7500=0.20$ y $R_{Arturo} = 3000/15000=0.20$, lo que significa, que por cada \$100.00, tiene a su cargo \$20.00 de impuesto; claramente puede observarse que el impuesto a cargo de Arturo es proporcional con el impuesto a cargo de Ricardo, dado que $R_{Ricardo} = R_{Arturo}$; es decir, se les cobró el impuesto de forma semejante, en la misma proporción.

Es importante señalar que el ejemplo anterior es el caso de un impuesto proporcional, mas no progresivo, dado que, si bien es cierto que a Arturo se le cobra más impuesto que a Ricardo, también es cierto que la capacidad de Arturo es mucho mayor que la de Ricardo, por lo que a Arturo debería cobrarse un porcentaje de impuesto más alto.

7.- La Tarifa del Impuesto sobre la Renta

Esta tarifa se encuentra en el artículo 96 de la Ley vigente de la materia, la cual se aplicará a las personas físicas que hayan obtenido ingresos conforme a los capítulos I, III, IV, V, VI,



VIII y IX, del título IV, para determinar el pago mensual provisional del impuesto sobre la renta.

Dicha tarifa es la que se muestra en la tabla 1 y está elaborada, según las autoridades fiscales, para que el cálculo del impuesto sobre la renta sea de forma progresiva, cuya comprobación es objeto de este trabajo.

Límite inferior el excedente del límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00

FUENTE: Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2014

Tabla 1

De un análisis visual de la tabla anterior puede observarse que conforme aumenta la base gravable, el impuesto a cargo aumenta, sólo que, para comprobar que esta tabla cumple con el principio de progresividad, debemos estar seguros que el que tiene mayores ingresos, no solamente su impuesto es mayor por ser mayor su ingreso, sino cuál es esa mayor cantidad de impuesto en proporción a su ingreso para que se considere que efectivamente se cumple este principio de progresividad.

Es conocido por todos en la actividad contable que el procedimiento para el cálculo del impuesto sobre la renta, a partir de esta tarifa es el siguiente:

1.- Dada la base gravable, se localiza en cuál de los tramos o intervalos se encuentra dicha cantidad.



- 2.- A la base gravable se le resta la cantidad que representa el límite inferior del tramo en donde se localiza la base gravable.
- 3.- Al resultado del punto anterior, se le multiplica por el % de la tasa que se encuentra en ese mismo tramo.
- 4.- Al resultado del punto anterior se le suma la cuota fija que se encuentra en ese mismo tramo donde se localiza la base gravable.

El anterior procedimiento, puede representarse por medio de la siguiente ecuación:

Impuesto = %(Base gravable – L.I.) + cuota fija, o con la siguiente notación:

$i(x) = \%(X - L.I.) + CF$; en donde $i(x)$ representa el impuesto a cargo de la base gravable “X”; % indica la tasa que se aplica al excedente del límite inferior; “X” es la base gravable; L.I. significa la cantidad que representa el límite inferior del tramo de la tarifa en donde se localiza la base gravable y CF es la cuota fija de ese mismo tramo.

Por consiguiente, siguiendo con esta misma notación y partiendo del concepto de progresividad, llegamos a la siguiente ecuación: $p_{((x))}=i_{((x))}/X$; donde $p_{((x))}$ es la progresividad del impuesto; de tal manera que se puede decir que un impuesto $i_{((x))}$ es progresivo, sí y solo sí $i_{((x))}/X$ aumenta conforme “X” aumenta.

Dado que la ecuación de la progresividad representa una curva, el grado de progresividad de la misma está dado por: $(\partial(p_{((x))})/\partial X) \geq 0$; cuyos valores oscilan entre 0 y 1; “0”, significa que no es progresivo y “1”, que es estrictamente progresivo.

Puesto que la ecuación de la progresividad es una curva, esta puede ser cóncava hacia arriba o cóncava hacia abajo y, dado que se analiza en un intervalo, los gráficos pueden ser de las siguientes dos formas:

cóncava hacia abajo

cóncava hacia arriba

Nótese que en el caso de la curva cóncava hacia abajo, la curva tiende a hacerse horizontal conforme se mueve hacia la derecha (X aumenta), es decir, la progresividad disminuye y, en el caso de la curva cóncava hacia arriba, la curva tiende a hacerse vertical, o sea, la progresividad aumenta. En el primer caso se puede hablar de progresividad “débil” y en el segundo de progresividad “estricta”.

Evidentemente, la progresividad “estricta” es la que cumple con el principio de progresividad formulado por Robespierre y al que tanto acuden las élites en el poder para señalar que el sistema tributario mexicano es progresivo, lo anterior se asevera, puesto que de las dos gráficas, ésta es la que nos indica, que conforme la base gravable (X) aumenta el grado de progresividad aumenta.



8.- Comportamiento de la progresividad en la tarifa 2014

En el primer tramo de la tarifa, la ecuación que determina el impuesto y la progresividad son las siguientes: $i(x) = 0.0192X$ y $p(x) = 0.0192$.

La gráfica 2 muestra como en este tramo, el comportamiento del impuesto es proporcional; $(\partial(p(x)))/\partial X=0$; por esa razón en esa parte de la gráfica se presenta como una recta horizontal que parte de 1.92% de impuesto pagado.

X	i	i/X	R
100	1.92	1.92	100.00
200	3.84	1.92	50.00
300	5.76	1.92	33.33
496.07	9.52	1.92	20.16

Gráfica 2

En el segundo tramo de la tarifa, la ecuación que determina el impuesto y la progresividad son las siguientes: $i(x) = 0.064X - 22.23$ y $p(x)=0.064-22.23/X$; de donde $(\partial(p(x)))/\partial X=22.23/x^2$

No olvidemos que “X” va de 496.08 a 4210.41; por lo que si valoramos $(\partial(p(x)))/\partial X$ entre estos límites, se obtienen valores cercanos a cero (0.00009 a 0.00000125), lo que nos indica que en ese tramo la progresividad es débil. Esto se confirma con la gráfica (cóncava hacia abajo), la cual nos indica que conforme la base gravable aumenta, acercándose al límite superior, el grado de progresividad disminuye, haciéndose el impuesto proporcional, mas no progresivo.

La gráfica 3 muestra el comportamiento de la progresividad del impuesto en el tramo 2.

X	i	i/X	R
496.08	9.52	1.92	20.16
600	16.17	2.70	16.67
800	28.97	3.62	12.50
1000	41.77	4.18	10.00
1500	73.77	4.92	6.67
2000	105.77	5.29	5.00
3000	169.77	5.66	3.33



3500	201.77	5.76	2.86
4210.41	247.24	5.87	2.38

Gráfica 3

Las gráficas 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 y 12 muestran el comportamiento de la progresividad del impuesto en los tramos 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 y 12, respectivamente; en todos los casos se presentan curvas cóncavas hacia abajo, con grados de progresividad diferentes; pero en todos los casos se trata de una progresividad “débil”.

X	i	i/X	R
4210.42	247.23	5.87	2.38
4500	278.74	6.19	2.22
5000	333.14	6.66	2.00
5500	387.54	7.05	1.82
6000	441.94	7.37	1.67
6500	496.34	7.64	1.54
7399.42	594.20	8.03	1.35

Gráfica 4

X	i	i/X	R
7399.43	594.24	8.03	1.35
7500	610.33	8.14	1.33
7800	658.33	8.44	1.28
8000	690.33	8.63	1.25
8400	754.33	8.98	1.19
8601.5	786.57	9.14	1.16



Gráfica 5

X	i	i/X	R
8601.51	786.55	9.14	1.16
9000	857.96	9.53	1.11
9300	911.72	9.80	1.08
9600	965.48	10.06	1.04
10000	1037.16	10.37	1.00
10298.35	1090.62	10.59	0.97

Gráfica 6

X	i	i/X	R
10298.36	1090.61	10.59	0.97
11000	1240.48	11.28	0.91
12000	1454.08	12.12	0.83
13000	1667.68	12.83	0.77
14000	1881.28	13.44	0.71
15000	2094.88	13.97	0.67
16000	2308.48	14.43	0.63
17000	2522.08	14.84	0.59
18000	2735.68	15.20	0.56
19000	2949.28	15.52	0.53
20770.29	3327.41	16.02	0.48



Gráfica 7

X	I	i/X	R
20770.3	3327.42	16.02	0.48
21000	3381.45	16.10	0.48
22000	3616.65	16.44	0.45
23000	3851.85	16.75	0.43
24000	4087.05	17.03	0.42
25000	4322.25	17.29	0.40
26000	4557.45	17.53	0.38
27000	4792.65	17.75	0.37
28000	5027.85	17.96	0.36
29000	5263.05	18.15	0.34
30000	5498.25	18.33	0.33
31000	5733.45	18.50	0.32
32736.83	6141.95	18.76	0.31

Gráfica 8

X	i	i/X	R
32736.84	6141.95	18.76	0.31
35000	6820.90	19.49	0.29
40000	8320.90	20.80	0.25
45000	9820.90	21.82	0.22
50000	11320.90	22.64	0.20
55000	12820.90	23.31	0.18
60000	14320.90	23.87	0.17
62500	15070.90	24.11	0.16



Gráfica 9

X	i	i/X	R
62500.01	15070.90	24.11	0.16
65000	15870.90	24.42	0.15
70000	17470.90	24.96	0.14
75000	19070.90	25.43	0.13
80000	20670.90	25.84	0.13
83333.33	21737.57	26.09	0.12

Gráfica 10

X	i	i/X	R
83333.34	21737.58	26.09	0.12
90000	24004.24	26.67	0.11
100000	27404.24	27.40	0.10
125000	35904.24	28.72	0.08
150000	44404.24	29.60	0.07
175000	52904.24	30.23	0.06
200000	61404.24	30.70	0.05
225000	69904.24	31.07	0.04
250000	78404.24	31.36	0.04



X	i	i/X	R
250000.01	78404.23	31.36	0.04
300000	95904.23	31.97	0.03
400000	130904.23	32.73	0.03
500000	165904.23	33.18	0.02
600000	200904.23	33.48	0.02

1

9.- Conclusiones

a).- La tarifa en estudio, efectivamente es progresiva, solo que se trata de una progresividad “débil”, progresividad que está muy lejos de cumplir con los principios de justicia tributaria a los que aluden constantemente las élites en el poder, queriendo hacer creer a todos los mexicanos que en el sistema tributario se atiende al principio de que quien gana más, paga más, constituyendo esto una verdadera falacia tributaria.

b).- Prueba de lo anterior es simplemente el análisis que pueda hacerse, por ejemplo, del tramo 2, la persona cuya base gravable es de \$496.08, paga \$1.92 por cada \$100.00 y la de \$4210.41, paga \$5.87 por cada \$100.00; podría decirse que efectivamente el de \$4210.41 paga más; pero cuanto representan \$100.00 de los \$496.08, el 20.16%, una quinta parte de esta cantidad; y, cuanto representan \$100.00 de los 4210.41, el 2.38%, una quincuagésima parte de esta cantidad; ¿para quién es mayor sacrificio?

c).- Por otra parte, sostengo que la tarifa le causa inseguridad jurídica a los contribuyentes, personas físicas que tributan en este régimen, en virtud que no existe una razón, fundamento o motivación que sostenga la manera en cómo fue construida la tarifa, atendiendo al principio de progresividad tan gastado por las élites en el poder.

11.- Referencias

Arrijo Vizcaíno, A. (2000). Derecho Fiscal. México: Themis.

Calvo Nicolau, E. (1999). Tratado ISR. Tomo I. México: Themis.

Exposición de Motivos. (2013). México, Gobierno de la República. Paquete Económico para el Ejercicio Fiscal 2014. Reforma Social y Hacendaria. Ingresos. Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta. Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/>

Gaggero, J. (2008). La Progresividad Tributaria, su origen, apogeo y extravío. Documento de Trabajo No. 23. Centro de Economía y Finanzas para el Desarrollo de la Argentina.



Ley de Ingresos de la Federación. (2013). SEGOB. Diario Oficial de la Federación. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2014, y se reforma el primer párrafo del artículo 2 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2013. Recuperado de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5322823&fecha=20/11/2013

Margáin Barrasa, E. (2002). Ley del Impuesto sobre la Renta en la Reforma Fiscal. En G. Ríos Granados (Ed.), Conceptos de Reforma Fiscal (p. 83). México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM.

Neumark, F. (1994). Principios de la Imposición. España: Instituto de Estudios Fiscales.

Ortega Maldonado, J.M. (2004). Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano. México, D.F.: Porrúa.

Rich, B. (1970). Geometría Plana con Coordenadas. Colombia: McGraw-Hill.

Samuelson, P., Nordhaus, W. (2002). Economía. México: MCGraw-Hill.

Sánchez Gil, R. (2007). El Principio de Proporcionalidad. Recuperado de <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2422/pl2422.htm>

Ströbl, W. (1977). Diccionarios Rioduero. Matemática. Madrid, España: Rioduero

