

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DEL BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES



**“CONTROVERSIA EN LA EXENCIÓN DE IMPUESTO SOBRE
PENSIONES DE PERSONAL DE LAS FUERZAS ARMADAS
MEXICANAS”**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN IMPUESTOS**

PRESENTA

L Aidon Jonathan Saiza Vazquez

Ensenada Baja California

Septiembre 2017

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES

MAESTRIA EN IMPUESTOS



CONSTANCIA DE APROBACION

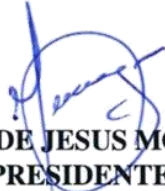
Por este conducto doy mi voto aprobatorio para que el **C. LAIDON JONATHAN SAIZA VAZQUEZ.**

con el tema **“CONTROVERSIA EN LA EXENCIÓN DE IMPUESTO SOBRE PENSIONES DE PERSONAL DE LAS FUERZAS ARMADAS MEXICANAS”** para obtener el **GRADO de Maestro en Impuestos.**

Sin otro particular por el momento, agradezco de antemano las atenciones que se sirva brindar al presente, quedando de usted.

Ensenada B.C., a 11 de septiembre 2017.

Director del trabajo terminal


M.A. JOSE DE JESUS MORENO NERI
PRESIDENTE

Sinodo


M.I. SANTIAGO ALEJANDRO ARELLANO ZEPEDA
SECRETARIO

Sinodo


M.C. MARIA DEL MAR OBREGON ANGULO
VOCAL

DEDICATORIA

*A mi madre,
quien ha sido mi cimiento de la vida,
quien siempre ha estado conmigo moralmente,
quien siempre me ha impulsado a superarme profesionalmente,
a quien siempre le deberé y agradeceré todos mis logros de mi vida.*

*A mi hermano,
quien será por siempre mi motivación para salir adelante,
todos mis logros son para ti.*

*Y a todos aquellos que fueron parte de mi formación profesional en esta
maravillosa etapa, tanto familia como compañeros y nuevos amigos.*

AGRADECIMIENTOS

A mi madre, que en toda circunstancia siempre me has enseñado que no debo rendirme ante una meta, a ser constante y perseverante, y hacerme ver lo bella que es esta vida tomando la mejor actitud ante cualquier situación.

A mi familia, que siempre me ha dado ese apoyo, fortaleza y ánimo para seguir adelante con mis proyectos.

A mis amistades, especialmente a Alejandra Sánchez y Montserrat Jiménez, quienes siempre han creído en mí, me han dado el apoyo moral y profesional, compañía y confianza, y que siempre están ahí para compartir y celebrar los mejores momentos.

A mis compañeros y amigos de la Maestría, especialmente a Eugenia Leyva, Patricia Rivera, Yuridiana Vasquez, Roberto Mendoza y Ernesto Hernández, quienes además de compartir nuevas enseñanzas, me han dejado algo muy valioso y con la que contaré siempre, su amistad, así como muchas anécdotas de esta maravillosa aventura. ¡Un excelente equipo!

A mis maestros, especialmente a Clementina García, por su apoyo incondicional, tanto moral como profesional, en cualquier circunstancia en que yo me encontrara, siempre estuvo para escucharme y aconsejarme, por siempre agradecido por apoyarme a lograr este proyecto. A José Neri, por sus ideales y anécdotas que compartió conmigo, pues gracias a ello pude llevar a cabo el inicio este proyecto que me ha dado muchas satisfacciones. Y Marymar, que sin ella, toda esta aventura no hubiese sido posible, muy agradecido de que haya logrado este posgrado en nuestra Facultad.

Finalmente, a todas esas personas que siempre creyeron en mí y me dieron sus más sinceros ánimos para lograr culminar esta etapa.

Resumen

El presente trabajo terminal es una investigación acerca de uno de los temas que genera controversia en el ámbito fiscal en México, es la no equidad de la contribución al gasto público, que va en contra del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece que todos los mexicanos tienen la obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa según lo disponga la ley respectiva, teniendo como consecuencia una disminución de recaudación de impuestos para solventar el presupuesto del gasto público, según la Ley de Ingresos de la Federación.

Todo trabajador mexicano pensionado, contribuye con su respectiva retención de impuesto sobre sus ingresos. Sin embargo, el rubro del personal de las Fuerzas Armadas Mexicanas se encuentra exento del pago de ingresos sobre pensiones.

Se demostró la inequidad existente en el tratamiento de impuestos sobre pensiones entre civiles y militares en México, comparado con la forma en que se aplica en otros países de América Latina, así como el monto monetario que el sistema tributario mexicano pudiera recaudar para sufragar gastos públicos en dicho país si los militares contribuyeran al impuesto sobre sus pensiones.

Tabla de contenido

Introducción.....	1
1.1 Planteamiento del Problema.....	4
1.2 Justificación.....	7
1.3 Supuesto.....	8
1.4 Objetivo General.....	10
1.5 Objetivos Específicos.....	11
1.6 Limitaciones de Estudio.....	12
Capítulo I. Marco teórico.....	13
I.I Marco Conceptual.....	13
I.II Marco Histórico.....	16
I.III Investigaciones Previas.....	24
Capítulo II. Metodología.....	27
II.I Cualitativo.....	27
II.II Cuantitativo.....	30
Capítulo III. Descripción e Interpretación de Resultados.....	36
Capítulo IV. Conclusiones y Recomendaciones.....	40
Referencias.....	41

Introducción

Desde el año de 1917 la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), establece claramente en el artículo 31°, fracción IV, que es obligación de los mexicanos:

“...Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”¹

El 1 de enero del año 2002, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF), la adición de una fracción en la Ley del impuesto Sobre la Renta (LISR), referente a la retención del impuesto sobre ingresos por pensiones y haberes de retiro para todo trabajador, estableciendo dentro del artículo 109°, fracción III, que:

Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.²

En el año 2003, se reforma el artículo 32° de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (LISSFAM), que establece que:

¹ (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2016)

² (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2002)

“Los haberes de retiro, compensaciones y pensiones quedan exentos de todo impuesto”.³

Esto es por ende, para el personal de las Fuerzas Armadas Mexicanas que reciba ingresos por los conceptos mencionados.

Posteriormente, en el año 2012, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) entró en discusión sobre el tema de la exención del pago de impuesto sobre pensiones al personal de las Fuerzas Armadas Mexicanas, sin dejar una norma jurídica que establezca dicha facilidad administrativa, pues solo consideró que dicho personal pertenece a un régimen especial por su regresión al servicio de la Nación, en caso necesario, aún estando en retiro, establecido por el Ministro de la SCJN, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, quien dijo que:

“...obedecen a un régimen especial en el que impera la disciplina, la obediencia, el honor, pero, sobre todo, la regresión a las filas aún estando en retiro, si así lo exige el alto mando de las fuerzas armadas”.⁴

Asimismo, para efectos laborales, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) establece dentro del artículo 123°, apartado B, fracción XIII, primer párrafo que:

“Los militares, marinos, personal del servicio exterior, agentes del Ministerio Público, peritos y los miembros de las instituciones policiales, se regirán por sus propias leyes”⁵.

Dentro de este fundamento menciona que los militares se regirán por sus propias leyes en el ámbito laboral, sin embargo, ninguna Ley podrá contradecir lo que la CPEUM establezca dentro de la misma, puesto que es la norma de mayor

³ (Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas, 2015)

⁴ (Aranda, SCJN: los jubilados pagarán ISR y reitera exención a militares, 2012)

⁵ (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2016)

jerarquía que rige el país de México, y en este caso el artículo 32° de la LISSFAM contradice lo que establece el artículo 31°, fracción IV de la CPEUM al exentar a los militares del pago del ISR por ingresos de pensiones, cuando todos los mexicanos contribuyen al pago de dicho impuesto, sean activos, jubilados, retirados o pensionados de los demás sectores laborales existentes en el país.

Actualmente, dentro del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM), según la última memoria actualizada al mes de diciembre de 2014, llamada Memoria Anual del ISSFAM 2014, indica que:

“Actualmente este Organismo de Seguridad Social tiene una población objetivo de un millón 116 mil 045 personas, clasificada de la forma siguiente: militares en el activo 22%, militares retirados 5%, derechohabientes 69% y pensionistas 3%”.⁶

Esto quiere decir que existen en la actualidad, según el dato mencionado, 55,802 militares retirados y 33,481 militares pensionados, obteniendo un total de 89,283 militares entre retirados y pensionados que no contribuyen al pago del ISR sobre sus ingresos por este concepto.

Uno de los temas que ha generado controversia en el ámbito fiscal, entre los contribuyentes mexicanos, es la no proporcionalidad y equidad en la contribución al gasto público en México, como lo obliga la CPEUM, siendo específico en el sistema de pago de impuestos por ingresos de pensiones, en este caso el del personal de las Fuerzas Armadas Mexicanas que no está sujeto a la obligación del pago de dicho impuesto ante la LISSFAM.

En la presente investigación se dará a conocer el fundamento jurídico y los sistemas de pensiones en México, específicamente del personal del sector privado, público y de las Fuerzas Armadas Mexicanas, posteriormente se

⁶ (Memoria Anual del ISSFAM 2014, 2014)

mostrará un comparativo de sistemas de pensiones de los últimos mencionados con otros países de América Latina, los cuales serán estudiados: Estados Unidos Americanos, Argentina, Perú, Colombia, Chile, Ecuador, Honduras, Uruguay y Costa Rica, demostrando qué países establecen si están o no exentos del pago de impuestos sobre ingresos por pensión.

Se presentará el cálculo estimado sobre el monto total del Impuesto sobre la Renta (ISR) que se recaudaría si el personal pensionado de las Fuerzas Armadas Mexicanas contribuyera a éste, de conformidad con lo establecido en el artículo 96 de la LISR, se tomará como base el ingreso mensual del pensionado por el número de pensionados existentes en México y posteriormente se aplicará la tarifa que le corresponda al ingreso obtenido por cada pensionado, según lo establecido en el artículo normativo mencionado.

Finalmente se determinará por qué debería o no estar exento el personal mencionado al pago del impuesto sobre pensión, como resultado del análisis de las normas jurídicas de México, así como de la situación en la que se encuentre este personal en base al estudio de campo que se realizará en las instalaciones de la Fuerza Aérea Mexicana Militares, uno de los dos componentes de la Secretaría de la Defensa Nacional (SEDENA), Región 2 de la ciudad de Ensenada.

Para el logro de resultados de este trabajo terminal, se utilizará el método de investigación mixto, es decir, cualitativo y cuantitativo.

1.1 Planteamiento del Problema

En México la población ha crecido en una cantidad muy notoria, según la Encuesta Intercensal 2015 hecha por el INEGI, existen 119 millones 530 mil 753 habitantes en México, obteniendo como resultado de un análisis que:

“De 2010 a 2015, la población se incrementó en 7 millones de habitantes, lo que representa un crecimiento promedio anual de 1.4 por ciento”.⁷

Esto quiere decir que al tener más habitantes dentro de dicho país, incrementará el gasto público, tanto en infraestructura como servicios a la población, por lo que el Sistema Tributario Mexicano deberá recaudar la cantidad presupuestada para sufragar dicho gasto.

Sin embargo, la Cámara de Diputados, aprobó ajustes de reducción del Gasto Público para el ejercicio fiscal 2016 con el fin de mantener la estabilidad macroeconómica en el país.

Los ajustes se presentan en el portal oficial de Transparencia Presupuestaria, dentro del programa de *“Ajuste preventivo al gasto para mantener la estabilidad macroeconómica”*⁸, presentando los siguientes datos dentro de las Dependencias y Entidades del país:

Tabla 1 Ajustes aplicados a dependencias y entidades

DEPENDENCIAS Y ENTIDADES	AJUSTE *
Comunicaciones y Transportes	12,254.1
Medio Ambiente	4,113.1
Educación Pública	3,660.2
SAGARPA	3,000.0
CFE	2,500.0
Salud	2,062.6
SEDATU	1,500.0
Comisión Nacional para el Desarrollo de los Pueblos Indígenas	1,000.0
CONACYT	900.0
ISSSTE	500.0
Economía	360.0
Energía	201.6
Hacienda	150.0
Trabajo	100.0
TOTAL	32,301.6
<i>* Cifras en millones de pesos</i>	

⁷ (INEGI, 2016)

⁸ (SHCP, 2016)

En lugar de aprobar el aumento de impuestos que actualmente tributan en el Estado, se hizo un recorte presupuestal de los gastos públicos mencionados anteriormente.

Considerando que si todos los contribuyentes, formales e informales existentes en México, cumplieran con sus obligaciones fiscales, se lograría sufragar dicho gasto, sin necesidad de hacer recortes que finalmente puede recaer en la sociedad por no contar con los suficientes recursos monetarios y materiales para sufragar sus necesidades.

En México, dentro de los múltiples tratamientos contables-fiscales para contribuyentes del sistema tributario, se encuentra la retención del impuesto sobre salarios, tanto de personal en estado activo como pensionado, de conformidad con lo establecido en la LISR dentro del Título IV de las Personas Físicas, Capítulo I de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, en el artículo 96°, el cual establece que:

Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.⁹

De esta manera el contribuyente cumple con la obligación de contribuir al gasto público de dicho país de manera proporcional y equitativa, como lo establece la CPEUM en el artículo 31, fracción IV. Sin embargo, para el personal pensionado de las Fuerzas Armadas Mexicanas, no es aplicable la retención sobre su ingreso monetario, puesto que la LISSFAM, dentro del artículo 32°, establece que dicho personal no tendrá que pagar impuesto dichos sus ingresos.

⁹ (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2016)

Se requiere hacer un análisis sobre esta situación, pues todos los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, sin exención alguna, y en este caso existe personal que está exento de ello, provocando desigualdad con los mismos mexicanos de otros regímenes laborales y a su vez impide al sistema tributario mexicano recaudar contribuciones del personal exento mencionado.

Por lo anterior, es necesario determinar si es justificable que se aplique dicha exención y por qué, logrando una comprensión para los demás contribuyentes mexicanos pensionados y al mismo tiempo hacer consciente al sistema tributario mexicano que jamás podrá recaudar un monto sobre ingresos de pensión de personal de Fuerzas Armadas Mexicanas.

Por lo antes expuesto, la presente investigación se desarrolla bajo las siguientes preguntas de investigación:

¿Por qué el personal pensionado de las Fuerzas Armadas Mexicanas tiene este privilegio, siendo que la misma CPEUM obliga a todos los mexicanos sin excepción alguna a contribuir al gasto público?;

¿Repercute en la recaudación de contribuciones para sufragar el gasto público presupuestado dentro de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF)?; y

¿Cuánto recaudaría el sistema tributario mexicano sobre pensiones del personal mencionado si estos contribuyeran al gasto público sobre sus ingresos?

1.2 Justificación

Esta investigación es importante porque existe desigualdad en el trato de retención de impuestos en personal retirado de fuerzas armadas a los civiles en

México. Es de utilidad un análisis y comparación de los Sistemas de Pensión de personal de las Fuerzas Armadas Mexicanas con la de otros países de América Latina, con la finalidad de determinar si la exención del impuesto mencionado es también establecida en el mismo sector, en comparación de México.

Los resultados que se presente en este trabajo les permitirá entender a los contribuyentes civiles mexicanos que se encuentran en estado laboral, tanto activo como pensionado, puesto que será fundamentada y justificada la proporcionalidad y equidad sobre la exención de la contribución mencionada.

Asimismo será de utilidad para el Sistema Tributario en México, puesto que se determina el monto a nivel Nacional que éste pudiera recaudar si no existiera dicha exención, ya que para efectos de la LIF, podría sufragar en un mayor porcentaje el gasto público presupuestado para los ejercicios fiscales siguientes, pues tanto militares como civiles gozan de los servicios públicos que se prestan en México.

Por otro lado, el determinar si es constitucional que se aplique la exención del impuesto mencionado para personal de las fuerzas armadas, se podrá establecer con claridad al Sistema Tributario Mexicano que jamás podrá recaudar dicha contribución.

1.3 Supuesto

De conformidad con lo establecido en el subtema anterior sobre el planteamiento del problema, se presenta la siguiente hipótesis, contestando a la problemática que existe en la obligación de esta contribución.

No resulta justificable el legislado que establece que el personal de las Fuerzas Armadas Mexicanas no contribuya al gasto público, mediante sus ingresos por pensión, ya que repercute sobre los ingresos que debe recaudar la

SHCP para sufragar el gasto público presupuestado y establecido en la LIF, pudiendo obtener la contribución monetaria por 89,283 militares, entre retirados y pensionados, que no contribuyen al pago del ISR sobre sus ingresos por este concepto.

Los ciudadanos mexicanos, al momento de jubilarse o pensionarse, deben seguir contribuyendo sobre los ingresos percibidos, sin embargo existe una exención de personal que no está obligado a contribuir sobre dicho ingreso, que es el de las Fuerzas Armadas Mexicanas. Existe controversia porque el personal de las Fuerzas Armadas Mexicanas goza de este privilegio, siendo que son mexicanos y reciben ingresos al igual que los demás jubilados y pensionados de otros sectores laborales.

Los militares reciben este privilegio por desempeñar un trabajo para la protección y bienestar de la Nación, ya que al momento de jubilarse o pensionarse, quedan sujetos a regresar a defender la Nación en caso de existir una invasión en ésta. Sin embargo, está más claro decir que los militares retirados están exentos del pago de impuesto sobre pensiones por pertenecer a este sector y servir a la Nación día tras día, puesto que no es un trabajo solo de preparación académica, sino de disciplina y acción, por el bienestar y defensa de la sociedad y el patrimonio de México.

Puede repercutir la ausencia de esta contribución sobre el Gasto Público Presupuestado en México, puesto que al determinar el impuesto que le correspondería pagar a cada pensionado de las Fuerzas Armadas, se lograría sufragar la cantidad presupuestada de dicho gasto, inclusive sin necesidad de aumentar los impuestos existentes dentro del Sistema Tributario, ya que la población sigue en aumento y por ende se necesitan sufragar más gastos.

Estas contribuciones exentas, se lograrán calcular en base a los ingresos que perciban los 89,283 militares, entre retirados y pensionados ya mencionados,

que no contribuyen al pago del ISR sobre sus ingresos por este concepto, tomando en cuenta el rango al que hayan pertenecido dichos militares, puesto que perciben distintos montos.

1.4 Objetivo General

En base al planteamiento e hipótesis presentada en los apartados anteriores, se establece el siguiente objetivo general y posteriormente los objetivos específicos.

El objetivo de la presente investigación es determinar si es justificable o no que el personal pensionado de las Fuerzas Armadas Mexicanas contribuya o no al gasto público sobre sus ingresos, así como en comparación de otros países de América, que serán: Estados Unidos Americanos, Argentina, Perú, Colombia, Chile, Ecuador, Honduras, Uruguay y Costa Rica, y asimismo determinar si es inconstitucional o no la exención de pago a este impuesto siendo aplicado únicamente a este sector y no a los demás existentes en el país de México.

Por anterior, se realizará un análisis de las normas jurídicas de México sobre la obligatoriedad del pago de impuestos sobre pensiones, así como de los demás países mencionados, además se analizarán las condiciones en las que se encuentren que justifiquen el hecho de exentar a dicho personal sobre sus pensiones.

Y en base a la cantidad total de personal militar mexicano, así como los ingresos que obtengan según al rango militar que hayan pertenecido, realizar un análisis de cuánto podría recaudar el Sistema Tributario de México si ésta contribución fuese aplicada a este sector.

1.5 Objetivos Específicos

De conformidad al objetivo general que se presentó en el subtema anterior, se despliegan los siguientes objetivos a lograr de manera específica para la presente investigación.

1. Determinar si es justificable o no que el personal pensionado de las Fuerzas Armadas Mexicanas no contribuyan al gasto público por medio de sus ingresos, por medio de un análisis de normas jurídicas mexicanas, tales como leyes de seguridad social, de impuestos y jurisprudencias, así también como las condiciones en las que se encuentre este sector que hace justificación si debe ser exenta o no la contribución al impuesto sobre pensiones del personal mencionado, y en base a estas herramientas lograr sustentar la justificación en caso de serlo.

2. Realizar un análisis comparativo de otros países en América, que serán: Estados Unidos Americanos, Argentina, Perú, Colombia, Chile, Ecuador, Honduras, Uruguay y Costa Rica, acerca de cuáles aplican la exención del impuesto sobre pensión dentro el sector de fuerzas armadas, obteniendo como resultado las situaciones en que se encuentra dicho sector para que sea aplicable ésta exención, tomando en cuenta su normatividad jurídica, doctrinas y condiciones en las que se encuentre este sector que hace justificación si debe ser exenta o no la contribución al impuesto sobre pensiones del personal mencionado.

3. Calcular cuánto se retendría de impuesto sobre el ingreso que recibe una persona pensionada de las Fuerzas Armadas Mexicanas y a su vez cuánto personal pensionado en México existe en la actualidad dentro del mismo sector mencionado, para obtener un monto de cuánto recaudaría el sistema tributario mexicano sobre ingresos del personal mencionado para sufragar el gasto público presupuestado en la LIF de cada ejercicio fiscal, tomando en cuenta el ingreso obtenido por el rango militar al que hayan pertenecido de manera activa y con este mismo haberse retirado.

1.6 Limitaciones del Estudio

La investigación es realizada en base a información jurídica de México, los cuales regulan tanto pensiones como retención de impuestos, que en este caso se encuentran primordialmente la CPEUM, la LISR y la LISSFAM, así como la de otros países de América Latina, que serán: Estados Unidos Americanos, Argentina, Perú, Colombia, Chile, Ecuador, Honduras, Uruguay y Costa Rica, sus respectivas doctrinas y artículos de páginas web, vigentes dentro del periodo del año 2002 al 2016. Cabe mencionar que no existe mucha información al respecto, al menos no documentada.

Asimismo, la investigación de campo será a nivel local, dentro de las instalaciones de las Fuerzas Aéreas Militares Región 2 de la ciudad de Ensenada, Baja California, en entrevista con el personal administrativo jurídico, orientada a obtener datos y generar la información sobre la justificación de la exención de impuestos sobre pensiones.

Capítulo I

Marco Teórico

En este capítulo se define el Marco Conceptual, Histórico y de Investigación, con el fin de identificar los principios tributarios que entornan en esta situación, desde cuándo existe esta situación fiscal en México, tanto en el ámbito de personal de las fuerzas armadas como de los civiles, haciendo énfasis a las normas jurídicas que establecieron dicha situación, así también como investigaciones acerca de la misma.

I.I Marco Conceptual

Para efectos conceptuales y jurídicos, existen los principios constitucionales de las contribuciones, los cuales emanan de la CPEUM en el artículo 31, fracción IV, que establece:

“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”¹⁰

De dicho artículo y fracción, emanan los siguientes principios constitucionales:

- A. Legalidad
- B. Gasto Público
- C. Proporcionalidad
- D. Equidad

¹⁰ (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2016)

A. Legalidad

Para la autora Ana Laura Medina Conde, el principio de legalidad, ante el artículo constitucional citado, establece que:

“...se resume en el aforismo nullum tributum sine lege, que se traduce en la necesidad de que el impuesto, para que sea válido, debe estar consignado siempre en una ley.”¹¹

B. Gasto Público

Existen muchas definiciones y clasificaciones acerca del concepto del Gasto público, sin embargo, la SCJN, por medio de la segunda sala emite la siguiente tesis aislada, en donde interpreta qué es el gasto público para efectos tributarios:

GASTO PÚBLICO.

Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "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", en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la

¹¹ (Medina, 2012)

recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.¹²

C. Proporcionalidad

Para Manuel Hallivis Pelayo, la proporcionalidad es definida como:

“...las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal manera que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.”¹³

El Lic. Adolfo Arrijo Vizcaíno, vincula este principio bajo lo siguiente:

“...la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que procesa, que debe corresponder en función de los ingresos obtenidos.”¹⁴

D. Equidad

La SCJN, emite la siguiente tesis jurisprudencial, por medio del pleno, en donde define que es el principio de equidad tributaria:

¹² (SCJN, Tesis: 2a. IX/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 179575, Segunda Sala, Tomo XXI, Enero de 2005, Tesis Aislada (Administrativa), 2005)

¹³ (Villa, 2007)

¹⁴ (Arroja, 2000)

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.¹⁵

I.II Marco Histórico

El día 5 de febrero de 1917, se expide y publica la Constitución Mexicana de los Estados Unidos que reforma la de 5 de febrero de 1857, estableciendo en el capítulo II, de los mexicanos, dentro del artículo 31, fracción VI, lo siguiente:

¹⁵ (SCJN, Tesis: P./J. 24/2000. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época, 192290, Pleno, Tomo XI, Marzo de 2000, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), 2000)

“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”¹⁶

Esto quiere decir que todo mexicano, desde aquel entonces, tiene la obligación de contribuir al gasto público, de manera proporcional y equitativa, sobre ingresos o actividades que generen utilidades entre los mismos mexicanos.

Años después, el día 15 de marzo de 1926 se publica en el Diario Oficial de la Federación, la Ley de Retiros y Pensiones del Ejército y la Armada Nacionales, que define el concepto de retiro y pensión, así como los beneficio a los mismos, sin tocar temas referentes a impuestos sobre ingresos por pensiones de personal de las fuerzas armadas mexicanas, pues en aquel entonces no se contribuía al gasto público sobre dichos ingresos.

No fue hasta el día 31 de diciembre de 1955, cuando se reforma la Ley anteriormente mencionada, y es publicada en el DOF, la Ley de Retiros y Pensiones Militares, el cual tenía por objetivo regular las pensiones, compensaciones y haberes de retiro, así como establecer más beneficios a éstos conceptos, dentro de los cuales nace el de la exención de impuestos sobre ingresos por retiros y pensiones, dentro del artículo 18, estableciendo:

Artículo 18.- Los haberes de retiro compensaciones y pensiones quedan exentos de todo impuesto. Sólo podrán reducirse por disposición judicial en caso de alimentos. No podrán ser materia de cesión ni de compensación salvo cuando prevenga de crédito a favor del Estado, por error en el pago del haber de retiro, compensación o pensión. En este

¹⁶ (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2016)

caso, el descuento se hará efectivo hasta el veinticinco por ciento del importe de la percepción periódica.¹⁷

Dicho beneficio, sobre exención de impuesto, fue establecido cuando aún no existía ninguna Ley que regulara, específicamente, a los contribuyentes sujetos del pago de impuesto sobre ingresos por retiro y pensión.

Unas décadas después, el día 1 de enero de 2002, se reforma y adicionan artículos y fracciones a la Ley del Impuesto Sobre la renta, en donde se establece el pago de impuestos sobre jubilaciones, pensiones y haberes de retiros, dentro del Título IV de las Personas Físicas, en el artículo 109, fracción III, estableciendo que:

Artículo 109. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

[...]

III. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.¹⁸

¹⁷ (DOF, Ley de Retiros y Pensiones Militares 1955, 1955)

¹⁸ (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2002)

Asimismo, el día 30 de diciembre, del mismo año en que se publica dicho artículo, se adiciona al mismo, un párrafo que especifica que monto se considerará para la aplicación de la exención aplicada sobre ingresos por pensiones y haberes de retiro, que hace cumplimiento con lo establecido en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, estableciendo lo siguiente:

III.

Para aplicar la exención sobre los conceptos a que se refiere esta fracción, se deberá considerar la totalidad de las pensiones y de los haberes de retiro pagados al trabajador a que se refiere la misma, independientemente de quien los pague. Sobre el excedente se deberá efectuar la retención en los términos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.¹⁹

Posteriormente, en el año 2003, entra en vigor la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas, abrogando la anterior, Ley de Retiros y Pensiones Militares, con el fin de darle continuidad al bienestar seguro de los familiares de militares registrados en el Instituto de Seguridad Social para las fuerzas Armadas. En dicha ley, se traslada y conserva el beneficio de la exención de impuestos sobre ingresos por pensión, jubilación y retiro de haberes, dentro del artículo 32, caso contrario a lo que establece el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, estableciendo:

Artículo 32. Los haberes de retiro, compensaciones y pensiones quedan exentos de todo impuesto. Sólo podrán reducirse por adeudos contraídos con el Instituto por créditos hipotecarios o resolución judicial en caso de alimentos. No podrán ser materia de cesión ni de compensación, salvo cuando provenga de crédito a favor del Estado por error en el pago del haber de retiro, compensación o pensión. En

¹⁹ (DOF, Decreto LISR 2002, 2002)

este caso, el descuento se hará efectivo hasta el veinticinco por ciento del importe de la percepción periódica.²⁰

Fue hasta el año 2012 que surge la controversia entre los pensionados, civiles y militares, y magistrados de México, por la inconstitucionalidad que los civiles señalaban por la inequidad de manejo sobre el descuento de impuestos sobre sus pensiones.

El día 11 de abril de 2012, el Senado de la República, hicieron una modificación a la propuesta hecha por el Partido de Trabajo, en diciembre del año 2010, en donde se establecía una exención de impuesto sobre ingresos de pensiones de 25 salarios mínimos generales, la cual quedó disminuida, bajo una minuta por dicho Senado, de 25 a 15 salarios mínimos, lo cual equivalía en ese entonces a \$28,048.00, y entraría en vigor una vez que el presidente de la República Mexicana firme dicha propuesta y sea publicada en el Diario Oficial de la Federación.

Asimismo se mencionó el número de jubilados y pensionados que se verían sujetos a dicha propuesta en ese entonces, según diputado priista:

“Mencionó que de acuerdo con el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP) de la Cámara de Diputados al cierre de 2009, el IMSS tenía registrados a 2,341,000 pensionados y jubilados, y el ISSSTE reportaba 666,000, y se prevé que cada año aumentan más de 100,000 en promedio.”²¹

Lo anterior publicado en la revista noticiera “Proceso”, por Jesusa Cervantes, y en el periódico “El Economista”, autor desconocido, ambos en el año 2012.

²⁰ (Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas, 2015)

²¹ (S.A., 2012)

A consecuencia de las inconformidades y discusiones mencionadas, el día 25 de mayo de 2012, se publica en el Diario Oficial de la Federación, la reforma al artículo 109, fracción III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el aumento de exención de impuesto, de nueve a quince salarios mínimos generales, en el siguiente citado:

Artículo 109. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

I. a II. ...

III. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.²²

Una vez que entra en vigor la reforma mencionada, en noviembre del mismo año, se abre otra sesión entre los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), por la desigualdad aplicada en el tratamiento de retención de impuestos sobre pensiones, entre personal militar y civil.

Los ministros de la SCJN, Olga Sánchez Cordero y José Ramón Cossío, determinaron que es inconstitucional que los militares que se encuentran en retiro o pensión, no contribuyan al gasto público sobre sus ingresos, como lo es el personal civil pensionado que están registrados en el Instituto Mexicano del

²² (DOF, Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2012)

Seguro Social (IMSS) y el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.

El día 6 de noviembre se inició la sesión, en donde discutieron acerca de la presentación de 5 amparos de pensionados del IMSS, quienes impugnaron lo establecido en el artículo 109, fracción III, de la LISR, para que no se consideraran como ingreso gravado, los de pensión y jubilación.

Por lo anterior, dichos ministros, proponen que la legislación que exenta a los militares pensionados de dicho impuesto, el cual se encuentra dentro del artículo 32 de la LISSFAM, también sea aplicable a los civiles al momento de pensionarse.

A lo que ministros que están en contra de lo propuesto por Sánchez Cordero y Cossio, afirman que es constitucional, puesto que está establecido legalmente en la LISR. Entre otras justificaciones, se dio a conocer la de dos ministros, Salvador Aguirre y Sergio Valls:

Aguirre afirma que existe una desigualdad pero con una justificación razonable:

“Existe una desigualdad, una justificación objetiva y razonable para dar trato diferente a los pertenecientes a la milicia respecto de todos los demás.”²³

Asimismo hizo mención de la reciente reforma del aumento de exención, de nueve a quince salarios mínimos, sobre pensiones a civiles, como se estableció en el artículo 109, fracción III, de la LISR, recalcando nuevamente que:

“Además de que militares y civiles son diferentes y no pueden ser objetivamente iguales.”²⁴

²³ (Aranda, Divide a ministros la exención de impuestos a militares en retiro, 2012)

²⁴ (Aranda, Divide a ministros la exención de impuestos a militares en retiro, 2012)

Valls justifica el por qué se da el trato diferenciado:

*“las condiciones de retiro en la milicia son muy distintas a las del servicio civil, inclusive por razones de salud los tiempos de retiro también son distintos, y lo importante en el caso es que los militares tienen retiro y no jubilación.”*²⁵

Así también, mencionó que el que los militares no tengan jubilación, hace que su personalidad militar siga sujeto a obligaciones del ejército, añadiendo:

*“¡Pueden en algunas situaciones de excepción convocarlos; en consecuencia, no es simplemente un pago por haber cumplido un tiempo!”*²⁶

Días después, el lunes 12 de noviembre, se llega la resolución de dicha propuesta por los ministros Cordero y Cossío, en donde se declara que el tratamiento de militares y civiles pensionados, queda tal cual se venía aplicando, puesto que no es inequitativo que los militares retirados no contribuyan al impuesto sobre sus ingresos.

De los 11 Ministros, 9 votaron en contra, justificando que ellos desempeñan una labor distinta y beneficios que se derivan de ésta:

*“tienen un estatus constitucional diferente, pues desde la misma Constitución se dice que los integrantes de las fuerzas armadas tienen altas finalidades y ciertos beneficios derivados precisamente de las labores que desempeñan.”*²⁷

Uno de los ministros en contra, Arturo Zaldivar Lelo de Larrea, consideró que se da un tratamiento diferente, porque el personal militar pertenece a un régimen

²⁵ (Aranda, Divide a ministros la exención de impuestos a militares en retiro, 2012)

²⁶ (Aranda, Divide a ministros la exención de impuestos a militares en retiro, 2012)

²⁷ (Aranda, SCJN: los jubilados pagarán ISR y reitera exención a militares, 2012)

especial por su regresión al servicio de la Nación, en caso necesario, aun estando en retiro:

“...obedecen a un régimen especial en el que impera la disciplina, la obediencia, el honor, pero, sobre todo, la regresión a las filas aún estando en retiro, si así lo exige el alto mando de las fuerzas armadas.”²⁸

Fue hasta esa fecha en que surgió la última discusión y resolución acerca del tratamiento desigual de dichos regímenes de pensión, sin dejar una norma o jurisprudencia que defina la justificación a este hecho, únicamente rigiéndose con las normatividad de pensiones, jubilaciones y retiros, de los seguros sociales a los que pertenece México.

I.III Investigaciones Previas

Derivado de lo mencionado en el apartado del Marco Histórico surgieron artículos acerca de la exención de impuesto sobre pensiones del personal de las Fuerzas Armadas Mexicanas, tema del cual no se dejó ninguna norma jurídica que justifique el hecho de este beneficio. Sin embargo, existen investigaciones de las cuales se analizan normas jurídicas y situaciones en las que se encuentra el personal pensionado tanto civil como militar, determinando propuestas e identificación de la injusticia que se está aplicando ante esta situación.

En el año 2012, el Mtro. Guillermo Castorena Álvarez, quien es Abogado postulante y académico, publica, en la Revista de “Derecho y Sociedad”, el artículo llamado “Inconstitucionalidad del cobro del impuesto sobre la renta sobre jubilaciones, pensiones y haberes de retiro”, en donde aplica una metodología cualitativa sobre un análisis de los Derechos Humanos dentro de la CPEUM, y del artículo sobre retención de pensiones de la LISR. Este autor determina que se violan dichos derechos de los pensionados civiles, puesto que a estos también

²⁸ (Aranda, SCJN: los jubilados pagarán ISR y reitera exención a militares, 2012)

deberían exentarles el pago de impuesto sobre ingresos de pensión, por lo cual establece como resultado sobresaliente de su artículo, lo siguiente:

Por un lado es indispensable una reforma al artículo 109 fracción III de la LISR y por el otro para salvaguardar las garantías violadas a los pensionados o jubilados con dichas retenciones. Por el otro, la Suprema Corte de Justicia de la Nación deberá conceder el amparo y protección de la justicia federal a los que con toda oportunidad interpusieron juicio de garantías en contra de tan injusto precepto. (Castorena, Castorena, 2012)

En el año 2013, el Dr. Gustavo Leal Fernández, quién es egresado de la Universidad Autónoma de México (UNAM), de la Facultad de Ciencias Políticas y Sociales, presenta y publica su trabajo de investigación llamado, "2013. Condiciones para el retiro y el desafío de la longevidad en México", la cual fue publicada en la librería virtual de investigación científica, "Scielo México". Esta investigación se realizó mediante una metodología cuantitativa, pues hace un análisis de la LISR y la LISSFAM, referente a la exención de impuestos, así también, hace mención de la discusión e los ministros sobre la inconstitucionalidad de dicha exención, entre otros asuntos de salud por la longevidad, como bien lo dice el título del artículo. Finalmente, más en base a la calidad de vida humana que efectos fiscales, propone en su investigación lo siguiente:

Reformar las fallidas "reformas" a la salud y la seguridad social, así como rescatar las condiciones para el retiro de los jóvenes y trabajadores activos de esa fría galaxia financiera, imprimiéndole al asunto público la dimensión humana que le es consustancial, es sin duda la tarea más urgente en la actualización de la agenda mínima para un envejecimiento digno, humanamente enriquecido como continuación del ciclo vital.²⁹

²⁹ (Leal, 2014)

Cabe mencionar que no existe una investigación o tesis que defina la inconstitucionalidad del pago de impuesto sobre pensiones al personal de las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como tampoco, la que determine el monto que el sistema tributario mexicano pudiese recaudar si éstos contribuyeran, de manera proporcional y equitativa, a los civiles pensionados.

Por lo menos debe existir una jurisprudencia, emitida por la SCJN, que interprete el artículo 32° de la LISSFAM, que justifique el por qué se establece la exención únicamente a ellos y que no trasgreda a los principios constitucionales, por la retención de ingresos por pensión de personal del sector público y privado. Sin embargo, dentro de los resultados sobresalientes, de las publicaciones mencionadas, se identifican los artículos constitucionales que son violados por leyes inferiores, en este caso la del ISR e ISSFAM, pues su fundamento se contradice con los principios, de proporcionalidad y equidad, constitucionales.

Capítulo II

Metodología

Para el desarrollo de esta investigación se determinó aplicar una investigación de enfoque mixto, es decir cualitativo y cuantitativo.

II.I Cualitativo

Es cualitativo porque en la primera etapa se realizará un análisis comparativo de legislaciones nacionales e internacionales, las cuales regulan la constitución y la seguridad social del personal de las fuerzas armadas, de su respectivo país, para conocer y comparar dichas regulaciones, así como la justificación, sobre la exención de impuestos sobre pensiones, obteniendo como resultado las situaciones en que se encuentra dicho régimen para que sea aplicable esta exención. Los países a comparar con México son: Estados Unidos de América, Argentina, Perú, Colombia, Chile, Ecuador, Honduras, Uruguay y Costa Rica.

Las normas jurídicas que se analizarán de cada país, respectivamente, serán las Leyes Supremas, es decir la Constitución de cada una, así como la Ley de Seguro Social que regule el régimen del personal retirado, pensionado y jubilado de las Fuerzas Armadas, las cuales se muestran en la Tabla 2.

Tabla 2. Leyes Supremas y de Seguridad Social.

LEYES SUPREMAS Y DE SEGURIDAD SOCIAL		
PAÍS	LEY SUPREMA	SEGURO SOCIAL
Argentina	Constitución de la Nación Argentina	Ley N° 24.241
Chile	Constitución Política de la República de Chile	Ley Orgánica Constitucional de las Fuerzas Armadas
Colombia	Constitución Política de Colombia	Ley 100 de 1993
Costa Rica	Constitución Política de Costa Rica	Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social
Ecuador	Constitución de la República de Ecuador	Ley de Pensiones de las Fuerzas Armadas
E.U.A.*	Constitución de los Estados Unidos	Social Security Act
Honduras	Constitución Política de la República de Honduras	Ley de Previsión Militar
México	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas
Perú	Constitución Política de Perú	Ley de Situación Militar de los Oficiales de las Fuerzas Armadas
Uruguay	Constitución de la República Oriental de Uruguay	Ley N°14.157

Compilación de normas jurídicas y leyes de seguridad social, aplicables en los países aquí señalados. Tabla elaborada por el autor.

** E.U.A. = Estados Unidos de América.*

Sobre dichas normas jurídicas se analizará el fundamento y/o justificación del tratamiento sobre el pago de impuestos sobre ingresos por pensiones, identificando así, los países en los que se está o no exento de dicho impuesto, logrando la determinación de justificar a estos fundamentos, como se muestra en la Tabla 3.

Tabla 3. Exenciones y Justificaciones a determinar.

EXENCIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE IMPUESTO				
PAÍS	LEY SUPREMA	SEGURO SOCIAL	SI/NO EXENTO	JUSTIFICACIÓN
Argentina	CNA	LEY 24.241		
Chile	CPRC	LOCFA		
Colombia	CPC	LEY 100 DE 1993		
Costa Rica	CPCC	LCCCSS		
Ecuador	CRE	LPFA		
E.U.A.	CEU	SSA		
Honduras	CPRH	LPM		
México	CPEUM	LISSFAM		
Perú	CPP	LSMOFA		
Uruguay	CPROU	LEY 14.157		

Tabla para el vaciado de los datos producto de la revisión de las normas jurídicas y las leyes de seguridad social sobre la exención o no y su justificación. Elaboración del autor.

II.II Cuantitativo

La segunda etapa consistió en la aplicación de un cuestionario, de forma presencial, a militares mexicanos, pensionados y retirados, residentes en Ensenada, Baja California. Dicho cuestionario se centró en identificar el punto de vista respecto al beneficio de la exención de impuesto que ellos gozan y los civiles no, así como el grado adquirido al momento de su retiro y el nivel de conocimiento sobre la legislación que los protege. El cuestionario fue contestado por los seis residentes localizados y que aceptaron participar, determinándose el mes de noviembre para su aplicación y considerando como plazo el mes completo para su localización.

La herramienta aplicada se elaboró y validó, haciendo un pilotaje para saber si las preguntas resultaban claras y ayudaban a obtener las respuestas necesarias. Cabe mencionar que los términos utilizados en dicho cuestionario, son conocidos por los militares, para efectos de una respuesta veraz.

A continuación se muestra en la Tabla 4, la operacionalización de las variables, del cuestionario que se aplicó a militares retirados y pensionados, identificándose con sus respectivas variables, dimensiones e indicadores e ítem asociado, para lograr obtener el punto de vista de algunos de ellos.

Tabla 4. Operacionalización de las Variables.

Variable: Perfil del personal pensionado de las Fuerzas Armadas Mexicanas.	DIMENSIONES	# DE ÍTEM ASOCIADO
Sección a la que pertenece:	SEDENA	1
	SEMAR	
Edad:	< 50 años	2
	50-60 años	
	60> años	
¿Es retirado o pensionado de las Fuerzas Armadas Mexicanas?	Si	3
	No	
Año de retiro:	1990-1995	4
	1996-2000	
	2001-2005	
	2002-2010	
	2011-2015	

Género:	Mujer	5
	Hombre	
Grado perteneciente al momento de retiro:	General de División	6
	General de Brigada	
	General de Brigadier	
	Coronel	
	Teniente Coronel	
	Mayor	
	Capitán Primer Grado	
	Capitán Segundo Grado	
	Teniente	
	Subteniente	
	Sargento Primer Grado	
	Sargento Segundo Grado	
	Cabo	
Soldado		
Variable: Conocimiento de su situación ante el SAT		
¿Sabía que no paga impuestos sobre los ingresos que percibe por pensión?	Si	7
	No	
¿Considera inconstitucional el que los civiles jubilados y pensionados, paguen impuestos y los militares no?	Si	8
	No	
	Tal vez	
¿Por qué?	Porque los militares trabajan todo el día.	9
	Ambos deben estar exentos por humanidad.	
Variable: Conocimiento de los fundamentos legales que sustenta la exención.		
¿Conoce lo estipulado en la Ley del ISSFAM respecto a su no pago de impuestos?	Si	10
	No	
	Algo he escuchado	
¿Sabe si existe algún fundamento o sustento jurídico que justifique esta exención de impuestos?	Si	11
	No	
	Algo he escuchado	
Si su respuesta es afirmativa, especifique el sustento.	No recuerdo artículo.	12
	No sé.	

Elaboración propia. En la Operacionalización de Variables, dentro del cuestionario aplicado, se consideraron las siguientes variables: perfil del personal pensionado de las FAM, conocimiento de su situación ante el SAT (Servicio de Administración Tributaria), y conocimiento de los fundamentos legales que sustenta la exención; éste fue aplicado a seis miembros jubilados de la SEDENA en Ensenada, B. C., en donde cada pregunta está asociada con un ítem y su respectiva dimensión de respuestas a seleccionar por los miembros mencionados.

Ante la imposibilidad de acceder a la totalidad de los miembros de las fuerzas armadas (pensionados y retirados) de México, la información sobre los datos de la población y los ingresos percibidos por los mismos, tanto en forma mensual como anual libre de impuestos, con la finalidad de obtener el cálculo del ISR que deberían pagar si no contaran con este beneficio, dichos datos se recuperaron de la Memoria Anual 2015 del ISSFAM.

Con los datos mencionados, se realizará el cálculo de retención del impuesto sobre el ingreso que recibe el personal pensionado de las FAM. Esto en base al personal registrado hasta diciembre 2015, según el Instituto de Seguridad Social de las FAM, del cual el 8% de dicho personal, es por 100,845 militares, entre jubilados, retirados y pensionados, que no contribuyen al pago del ISR sobre sus ingresos por este concepto como lo establece la misma Ley que lo regula, y así obtener un monto de cuánto recaudaría el sistema tributario mexicano sobre ingresos del personal mencionado para sufragar el gasto público presupuestado en la LIF de cada ejercicio fiscal, tomando en cuenta el ingreso obtenido por el rango militar al que hayan pertenecido de manera activa y con este mismo haberse retirado.

A continuación se presentan los grados militares e ingresos respectivos con los que se retira cada miembro de este sector, al año 2015, publicado en el portal virtual de transparencia de la SEDENA.

TABLA DE HABERES DEL PERSONAL MILITAR A PARTIR DEL 1/0. ENE. 2015															
DESCUENTOS DE LEY MENSUALES															
PERCEPCIONES ORDINARIAS MENSUALES															
PARTIDA	11201	13501	13406	15402	15403	15403	15403	13605	13605	13605	15103	14405	TOTAL	MONTO NETO	
GRADO.	HABER	S/HABER	COMP. TEC. AL SERVICIO	COMP. GARANTIZA DA	ASIG. ADIC. AL SUELDO	AYUDA DE DESPENSA	AYUDA DE TRANSPORTE	ASIG. TEC. ESP.	TOTAL	F.A.	F.G.R.E.F	S.C.R.	I.S.R.	TOTAL	MONTO NETO
GRAL.DIV.	12,577.30	11,319.57	-	153,813.44	-	365.00	-	100.00	178,175.31	754.64	177.81	716.91	53,983.84	55,633.20	122,542.11
GRAL.BGDA.	11,797.20	10,617.48	-	134,885.00	-	365.00	-	75.00	157,739.68	707.83	157.37	672.44	47,035.73	48,573.37	109,166.31
GRAL.BRIG.	10,975.35	9,877.82	-	99,356.80	-	365.00	-	50.00	120,624.97	658.52	120.26	625.59	34,416.72	35,821.09	84,803.88
CORONEL	9,546.60	8,591.94	-	73,194.20	-	365.00	-	25.00	91,722.74	572.80	91.36	544.16	24,589.97	25,798.29	65,924.45
TTE.COR	8,723.60	7,851.24	-	42,756.00	-	365.00	-	0	59,695.84	523.42	59.33	497.25	14,229.65	15,309.65	44,386.19
MAYOR	7,943.25	7,148.93	-	30,540.00	-	365.00	-	0	45,997.18	476.6	45.63	452.77	10,120.05	11,095.05	34,902.13
CAP.1/0.	6,796.40	6,116.76	-	25,450.00	-	365.00	-	0	38,728.16	407.78	38.36	387.39	7,939.35	8,772.88	29,955.28
CAP.2/0.	6,014.80	5,413.32	-	22,905.00	-	365.00	-	0	34,698.12	360.89	34.33	342.84	6,730.33	7,468.39	27,229.73
TENIENTE	5,394.00	4,854.60	1,750.00	8,858.50	-	365.00	-	0	21,222.10	323.64	19.11	307.46	3,433.68	4,083.89	17,138.21
SBTTE.	4,896.20	4,406.58	1,750.00	6,000.00	-	365.00	-	0	17,417.78	293.77	15.30	279.08	2,611.32	3,199.47	14,218.31
SGTO.1/0.	4,200.55	3,780.50	5,250.00	0	120.00	365.00	365.00	0	14,081.05	0	0	239.43	1,898.59	2,138.02	11,943.03
SGTO.2/0.	3,970.65	3,573.59	5,250.00	0	120.00	365.00	365.00	0	13,644.24	0	0	226.33	1,805.29	2,031.62	11,612.62
CABO	3,405.40	3,064.86	5,250.00	0	120.00	365.00	365.00	0	12,570.26	0	0	194.11	1,575.89	1,770.00	10,800.26
SOLDADO	3,078.05	2,770.25	5,250.00	0	120.00	365.00	365.00	0	11,948.30	0	0	175.45	1,443.04	1,618.49	10,329.81

El cálculo se realizará de manera anual, obteniendo el ingreso total que se obtuvo entre personal de la SEDENA y SEMAR, y al mismo se le aplicará la exención de 15 salarios mínimos generales de impuesto que establece el artículo 93, fracción IV (antes 109, fracción III), de la LISR, para determinar la base gravable. Una vez obteniendo la base gravable, se le aplicará el cálculo con la tarifa anual, establecido en el Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016:

1. Tarifa para el cálculo del impuesto correspondiente al ejercicio 2015.			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00

Lo anterior será conforme a la vigencia del año 2015.

A continuación se presenta la Tabla 5, que reflejan los datos y procedimiento del cálculo del ISR sobre los ingresos del personal pensionado de las fuerzas mexicanas armadas.

Tabla 5. Procedimiento del Cálculo Anual.

INGRESOS ANUALES POR HABERES DE RETIRO DE LAS FAM 2015						
CASIFICACIÓN	INGRESO DE PERSONAL		INGRESOS TOTALES	EXENCIÓN 15 SMG	INGRESOS GRAVADOS	ISR
	SEDENA	SEMAR				
HABERES DE RETIRO						
PENSIONADOS						
TOTAL						

Elaboración propia. Datos y procedimiento del cálculo del ISR anual sobre los ingresos del personal pensionado de las fuerzas armadas mexicana, con base a los ingresos anuales proporcionados por la Memoria del ISSFAM 2015, así como la tarifa aplicable para efectos de retención de ISR, normado por la LISR 2015.

Capítulo III

Descripción e interpretación de resultados.

Como resultado de las normas jurídicas internacionales analizadas, como se identifica en la Tabla 2, se determina que normativamente es constitucional en algunos países, la exención de impuestos por ingresos de pensión de dicho personal, y por otro lado no se aplica la exención al mismo, siendo también normativamente constitucional, en la Tabla 5 se muestran las exenciones y justificaciones de los respectivos países a investigar.

Tabla 6. Exenciones y Justificaciones.

EXENCIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE IMPUESTO				
PAÍS	LEY SUPREMA	SEGURO SOCIAL	SI/NO EXENTO	JUSTIFICACIÓN
Argentina	CNA	LEY 24.241	No	Aplica a civiles y militares
Chile	CPRC	LOCFA	No	Aplica a civiles y militares
Colombia	CPC	LEY 100 DE 1993	Si	Funciones riesgosas
Costa Rica	CPCC	LCCCSS	N/A	No hay ejército militar
Ecuador	CRE	LPFA	Si	Funciones riesgosas
E.U.A.	CEU	SSA	Si	Aplica a civiles y militares
Honduras	CPRH	LPM	Si	Funciones riesgosas
México	CPEUM	LISSFAM	No	Regresión a defender Nación
Perú	CPP	LSMOFA	Si	Funciones riesgosas
Uruguay	CPROU	LEY 14.157	No	Disminuir el déficit

Listado de países y sus respectivas justificaciones de ser o no exento de impuesto, considerando el nombre de la Ley Suprema que legisla a cada país y su respectiva norma del Seguro Social; y la determinación de que si procede la exención o no, así como la justificación que se señala en cada caso.

La Tabla 7 incluye los resultados del cuestionario aplicado a los seis militares retirados y pensionados, identificándose con sus respectivas variables, dimensiones, resultados en valor absoluto y en porcentajes, lográndose obtener el punto de vista de algunos de ellos.

Tabla 7 Resultados de cuestionario aplicado.

Variable: Perfil del personal pensionado de las Fuerzas Armadas Mexicanas.	DIMENSIONES	RESULTADOS (Valor Absoluto)	RESULTADOS (%)
Sección a la que pertenece:	SEDENA	6	100%
	SEMAR	0	0%
Edad:	< 50 años	0	0%
	50-60 años	2	33.33%
	60> años	4	66.67%
¿Es retirado o pensionado de las Fuerzas Armadas Mexicanas?	Si	6	100%
	No	0	0%
Año de retiro:	1990-1995	0	0%
	1996-2000	2	33.33%
	2001-2005	3	50%
	2002-2010	1	16.67%
	2011-2015	0	0%
Género:	Mujer	0	0%
	Hombre	6	100%
Grado perteneciente al momento de retiro:	General de División	0	0%
	General de Brigada	0	0%
	General de Brigadier	0	0%
	Coronel	0	0%
	Teniente Coronel	0	0%
	Mayor	2	33.33%
	Capitán Primer Grado	0	0%
	Capitán Segundo Grado	1	16.67
	Teniente	0	0%
	Subteniente	1	16.67
	Sargento Primer Grado	2	33.33
	Sargento Segundo Grado	0	0%
	Cabo	0	0%
Soldado	0	0%	

Variable: Conocimiento de su situación ante el SAT			
¿Sabía que no paga impuestos sobre los ingresos que percibe por pensión?	Si	6	100%
	No	0	0%
¿Considera inconstitucional el que los civiles jubilados y pensionados, paguen impuestos y los militares no?	Si	1	16.67%
	No	4	66.66%
	Tal vez	1	16.67%
¿Por qué?	Porque los militares trabajan todo el día.	4	66.67%
	Ambos deben estar exentos por humanidad.	2	33.33%
Variable: Conocimiento de los fundamentos legales que sustenta la exención.			
¿Conoce lo estipulado en la Ley del ISSFAM respecto a su no pago de impuestos?	Si	2	33.33%
	No	1	16.67%
	Algo he escuchado	3	50%
¿Sabe si existe algún fundamento o sustento jurídico que justifique esta exención de impuestos?	Si	1	16.67%
	No	4	66.66%
	Algo he escuchado	1	16.67%
Si su respuesta es afirmativa, especifique el sustento.	No recuerdo artículo.	2	33.33%
	No sé.	4	66.67%

La tabla de resultados del cuestionario aplicado, muestra los resultados obtenidos de las respuestas vertidas, tanto en valor absoluto como en porcentaje, sobre las preguntas de sus respectivas variables de perfil de los militares jubilados y retirados, conocimiento sobre el tratamiento de impuestos sobre pensión entre militares y civiles, jubilados y pensionados, y su respectivo fundamento y justificación legal, determinadas y dirigidas a los miembros seis de la SEDENA que autorizaron contestar.

El monto resultante a nivel Nacional que el Sistema Tributario Mexicano pudiera recaudar si no existiera dicha exención, es por un aproximado de \$862,917,433.00 (Ochocientos sesenta y dos millones, novecientos diecisiete mil cuatrocientos treinta y tres pesos 00/100 M.N.) anuales, como se determina en la Tabla 8.

Tabla 8. Resultado del Cálculo Anual.

INGRESOS ANUALES POR HABERES DE RETIRO DE LAS FAM 2015						
CASIFICACIÓN	INGRESO DE PERSONAL		INGRESOS TOTALES	EXENCIÓN 15 SMG	INGRESOS GRAVADOS	ISR
	SEDENA	SEMAR				
HABERES DE RETIRO	57,261	14,852	\$12'591,535,183	\$5',545,529,717	\$7'046,005,466	\$617,061,479
PENSIONADOS	24,356	4,376	2'933,318,259	125,976,600	2'807,341,659	245,855,954
TOTAL	81,617	19,228	\$15'524,853,442	\$5,671,506,317	\$9'853,347,125	\$862,917,433

Datos, procedimiento y resultado del cálculo del ISR anual sobre los ingresos del personal pensionado de las fuerzas armadas mexicana, con base a los ingresos anuales proporcionados por la Memoria del ISSFAM 2015, así como la tarifa aplicable para efectos de retención de ISR, normado por la LISR 2015.

Capítulo IV

Conclusiones y recomendaciones.

Dentro del artículo 123°, apartado B, de la CPEUM, menciona que los militares se regirán por sus propias leyes en el ámbito laboral; sin embargo, ninguna Ley podrá contradecir lo que la CPEUM establezca dentro de la misma, al ser la norma de mayor jerarquía que rige el país de México, y en este caso el artículo 32° de la LISSFAM contradice lo que establece el artículo 31°, fracción IV de la CPEUM al exentar a los militares del pago del ISR por ingresos de pensiones, cuando todos los mexicanos contribuyen obligatoriamente al pago de dicho impuesto, sean activos, jubilados, retirados o pensionados de los demás sectores laborales existentes en el país.

Si bien los militares pensionados que lograron ser encuestados, no tienen un sustento legal con el cual puedan justificar dicha exención, sin embargo, ellos explican que por su labor tan riesgosa y el estar sujeto obligatoriamente a regresar a defender el país, tienen ese beneficio, cuando la realidad es que a su edad, su vitalidad no les será tan factible para llevar a cabo una defensa de gran magnitud como lo es una guerra o invasión.

Se concluye, con base a la opinión de los autores y personal, que hay inequidad, pero no existe legalmente la inconstitucionalidad y justificación legal de dicha inequidad, sin embargo, su naturaleza sigue siendo inconstitucional ante la contradicción de los principios constitucionales que prevalecen dentro del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, en donde se identifica con claridad la inequidad de la retención de impuestos entre militares y civiles jubilados y pensionados.

Se recomienda que por lo menos debe existir una jurisprudencia, emitida por la SCJN, que interprete el artículo 32° de la LISSFAM, que justifique el por qué se establece la exención únicamente a ellos y que no trasgreda a los principios constitucionales, por la retención de ingresos por pensión de personal del sector público y privado. Sin embargo, dentro de los resultados sobresalientes, de las

publicaciones mencionadas, se identifica un artículo constitucional, que es violado por leyes inferiores, en este caso la del ISR e ISSFAM, pues su fundamento se contradice el principio constitucional de equidad.

Referencias

- Aranda, J. (7 de Noviembre de 2012). *Divide a ministros la exención de impuestos a militares en retiro*, La Jornada:
<http://www.jornada.unam.mx/2012/11/07/sociedad/044n1soc>
- Aranda, J. (13 de Noviembre de 2012). *SCJN: los jubilados pagarán ISR y reitera exención a militares*, La Jornada:
<http://www.jornada.unam.mx/2012/11/13/sociedad/040n1soc>
- Arroja, A. (2000). *Principios Constitucionales en Materia Fiscal*, Revistas Jurídicas de la UNAM: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/10890/9962>
- Castorena, G. (15 de Febrero de 2012). *Castorena*. (S. Works, Ed.):
<http://castorena.com.mx/documents/2.pdf>
- Castorena, G. (15 de Febrero de 2012). *La Jornada*. (S. Works, Ed.):
<http://www.jornada.unam.mx/2012/11/13/sociedad/040n1soc>
- DOF (29 de Enero de 2016). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_29ene16.pdf
- DOF. (31 de Diciembre de 1955). *Ley de Retiros y Pensiones Militares 1955*:
http://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?cod_diario=196296&pagina=7&seccion=3
- DOF. (31 de Diciembre de 2002). *Decreto LISR 2002*:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lisr/LISR_ref01_30dic02.pdf
- DOF. (25 de Mayo de 2012). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lisr/LISR_ref21_25may12.pdf
- INEGI. (2016). *Cuéntame INEGI*:
<http://cuentame.inegi.org.mx/poblacion/habitantes.aspx?tema=P>

- Leal, G. (13 de Enero de 2014). 2013. *Condiciones para el retiro y el desafío de la longevidad en México*. Revistas UNAM:
<http://www.revistas.unam.mx/index.php/rep/article/view/44115/39906>
- Ley del Impuesto Sobre la Renta*. (1 de Enero de 2002). Diario Oficial de la Federación:
http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=717019&fecha=30/12/2002
- Ley del Impuesto Sobre la Renta*. (18 de Noviembre de 2016) LISR:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_181115.pdf
- Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas*. (27 de Enero de 2015). LISSSFAM:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/84_270115.pdf
- Medina, A. (14 de Octubre de 2012). *PROBLEMÁTICA FISCAL DE LA MIPYME MEXICANA EN TORNO A LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL*: http://www.eumed.net/libros-gratis/2012b/1216/principios_constitucionales.html
- Memoria Anual del ISSFAM 2015*. (31 de Diciembre de 2015). Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas:
http://www.issfam.gob.mx./archivos/transparencia/informes/memoria_anual_2014.pdf
- S.A. (11 de Abril de 2012). *El Economista*:<http://eleconomista.com.mx/sistema-financiero/2012/04/11/diputados-aprueban-exencion-isr-jubilados>
- SCJN. (29 de Febrero de 2000). *Tesis: P./J. 24/2000. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época, 192290, Pleno, Tomo XI, Marzo de 2000, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa)*.IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.:
http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=impuestos.%2520principio%2520de%2520equidad%2520tributaria%2520previsto%2520por%2520el&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=1&Orden=1&Clase=DetalleTes
- SCJN. (Enero de 2005). *Tesis: 2a. IX/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 179575, Segunda Sala, Tomo XXI, Enero de 2005, Tesis Aislada(Administrativa)*:
<http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=179575&Dominio=R>

ubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=2
0&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,

SHCP. (2016). *Transparencia Presupuestaria*:

http://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/Ajuste_Preventivo

Villa, J. L. (02 de Septiembre de 2007). *LA NECESIDAD DE IMPLEMENTAR EL
CONCEPTO DEL DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN LA LEGISLACIÓN
TRIBUTARIA MEXICANA*. Obtenido de

http://207.249.17.176/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/392/Becarios_084.pdf