

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

Laidon Jonathan Saiza Vazquez, Universidad Autónoma de Baja California
José de Jesús Moreno Neri, Universidad Autónoma de Baja California

RESUMEN

Uno de los temas que genera controversia en el ámbito fiscal en México, es la no proporcionalidad y 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. Dicha exención está fundamentada en el artículo 32° de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas. Se conoce que es un rubro especial, puesto que ellos, aún pensionados, están sujetos a defensa al momento que se llegara a presentar un atentado en contra del país, es decir, sirven para la Nación, sin embargo, existen otros sectores que también trabajan para la Nación y son indispensables para el pueblo, quienes contribuyen al gasto público, siendo pensionados, entonces, ¿Por qué solo el rubro de Fuerzas Armadas está exento del pago de impuestos, siendo que la contribución al gasto público es equitativa?, ¿Cómo lo aplican en otros países? y ¿Cuánto ingreso recaudaría la Federación si los militares pensionados hicieran su respectiva retención? 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.

PALABRAS CLAVE: Impuesto sobre la Renta, Pensión, Equidad, Inconstitucionalidad

TAX EXEMPTION ON RETIRED INCOME FOR MEXICAN ARMED FORCES: AN ONGOING CONTROVERSY

ABSTRACT

A controversial issue in the Mexican fiscal sphere is the non-proportionality and equity of the contribution to public spending. This non-proportionality goes against Article 31, Section IV, of the Political Constitution of the United Mexican States. The Constitution establishes that all Mexicans have an obligation to contribute to public spending in a proportional and equitable manner as provided by the respective law. This provision results in a reduction of tax collection to meet the budget of public expenditure according to the Law on Income of the Federation. Every pensioned Mexican worker contributes with their respective withholding of tax on their income. However, personnel of the Mexican Armed Forces are exempt from payment of pension income taxes. This exemption is based on Article 32 of the Law on the Social Security Institute for the Mexican Armed Forces. It is a special item, since even

pensioners are subject to defense protection in a time of an attack against the country. They serve the Nation. However, there are other sectors that also work for the Nation and are indispensable for the people. However, only military personnel are exempt from the tax. We ask: Why is only the Armed Forces category exempt from the payment of taxes, given that the contribution to public expense is equitable? How do they apply these rules in other countries? How much income would the Federation collect if the retired military paid their respective tax share? The existing inequality in the treatment of civil and military pension taxes in Mexico is examined in this paper. We compare the Mexican system to other Latin American countries. We also identify the monetary amount that the Mexican tax system could collect to cover public expenses if the military were taxed on their pensions.

JEL: C80, F60, F66, H20, H24, M40, M41, M48, M50

KEYWORDS: Income Tax, Pension, Equity

INTRODUCCIÓN

Desde el año de 1917 la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), establece claramente en el artículo 31º, 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.’ (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2016)

En diciembre 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 109º, fracción III, que:

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. (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2002)

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

‘Los haberes de retiro, compensaciones y pensiones quedan exentos de todo impuesto’. (Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas, 2015)

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, aun 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’. (Aranda, 2012 a)

Asimismo, para efectos laborales, la CPEUM establece dentro del artículo 123º, 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’. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2016)

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%’. (Memoria Anual del ISSFAM 2014, 2014)

Según el dato mencionado, en la actualidad existen 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, específicamente en el sistema de pago de impuestos por ingresos de pensiones, como es el caso 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 busca determinar la existencia del sustento jurídico y los sistemas de pensiones en México, 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; posteriormente se mostrará un comparativo de sistemas de pensiones de estas fuerzas armadas, con otros países de América Latina como son: Estados Unidos Americanos, Argentina, Perú, Colombia, Chile, Ecuador, Honduras, Uruguay y Costa Rica, estableciendo en qué países 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. Para ello, 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, como resultado del análisis de las normas jurídicas de México, se determinará el por qué debería o no estar exento el personal mencionado al pago del impuesto sobre pensión, 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 Militar, uno de los dos componentes de la Secretaría de la Defensa Nacional (SEDENA), Región 2 de la ciudad de Ensenada.

El resto de esta investigación está organizada como sigue: en la sección de revisión literaria incluye el marco conceptual, que hace definición de los principios constitucionales que establecen la obligación del pago de impuestos para todos los mexicanos, en seguida el marco histórico, en el que se desarrolla desde el origen de la obligación de contribución de impuestos, hasta la actualidad de como se ha llevado a cabo esta diferenciación de trato fiscal entre militares y civiles, y además se presentan investigaciones previas, relacionadas con el tema de pensiones y sus respectivos impuestos, entre militares y civiles. Posteriormente se define la metodología aplicada a la presente investigación, con el fin de lograr los resultados requeridos para la misma. Y finalmente se presentan los resultados y conclusiones, demostrando a qué resultado se

llega y sugerencias sobre estas para evitar una controversia por inequidad en este tratamiento fiscal que se lleva a cabo en México.

REVISIÓN LITERARIA

En la revisión literaria se define el Marco Conceptual, Histórico e Investigaciones Previas, con el fin de identificar los principios tributarios que entornan en esta situación, el origen de esta situación fiscal en México, tanto en el ámbito del personal de las fuerzas armadas como de los civiles, haciendo énfasis a las normas jurídicas que establecieron dicha situación, así también como investigaciones relacionadas con la misma.

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.” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2016). De dicho artículo y fracción, emanan los siguientes principios constitucionales:

Legalidad: Para Analaura Medina Conde, el principio de legalidad, ante el artículo constitucional citado, establece que: “El principio de legalidad 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.” (Medina, 2011)

Gasto Público: Existen muchas definiciones y clasificaciones acerca del concepto del Gasto público, sin embargo, la SCJN (2005), 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 recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

Proporcionalidad: El Lic. Adolgo Arrijoja Vizcaíno (2003), 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.”

Equidad: La SCJN (2005), emite la siguiente una tesis, por medio del pleno, en donde define lo que es el principio de equidad tributaria: Impuestos. Principio de Equidad Tributaria Previsto Por el Artículo 31, Fracción IV, Constitucional.

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:

*“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.”* (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2016).

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 beneficios a los mismos.

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, que tenía por objetivo regular las pensiones, compensaciones y haberes de retiro, así como establecer más beneficios a estos conceptos, dentro de los cuales nace el de la exención de impuestos sobre ingresos por retiros y pensiones, en su artículo 18.

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.

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

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 este caso, el descuento se hará efectivo hasta el veinticinco por ciento del importe de la percepción periódica. (Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas, 2015).

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.

En el periódico “El Economista”, se publicó que el día 11 de abril de 2012, el Senado de la República, hace 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, mismo que equivalía en ese momento a \$28,048.00, y entraría en vigor una vez que el presidente de la República Mexicana firmara 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.”* (S.A. 2012, 11 de abril)

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.

Una vez que entra en vigor la reforma mencionada, en noviembre del mismo año 2012, 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.

En esa misma sesión, 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 Seguro Social (IMSS) y el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.”* (Aranda, 2012b).

El día 6 de noviembre del mismo año, 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 Cossío, 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.”* (Aranda, 2012 b).

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.”* (Aranda, 2012 b).

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.”* (Aranda, 2012b).

Además 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!”* (Aranda, 2012 b).

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 consideraron 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.”* (Aranda, 2012 b).

Uno de los ministros en contra, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, consideró que se da un tratamiento diferente, porque el personal militar pertenece a un régimen 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 aun estando en retiro, si así lo exige el alto mando de las fuerzas armadas.”* (Aranda, 2012 b).

Fue hasta esa fecha, 12 de noviembre de 2012, 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.

Investigaciones Previas

Derivado de esta situación, 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 deberían exentarles el pago de impuesto sobre ingresos de pensión, y establece como resultado sobresaliente en su artículo, lo siguiente:

Por un lado es indispensable una reforma al artículo 109 fracción III de la LISR 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, también, hace mención de la discusión de 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 sobre 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. (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, 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.

METODOLOGÍA

Con la información desarrollada, esta investigación se plantea como objetivo determinar si es constitucional o no, la exención de impuestos otorgada al personal de las Fuerzas Armadas en México. El estudio a desarrollar, permitirá conocer la inequidad legal que existe en el tratamiento diferenciado entre personal pensionado militar y civil, con base a la contribución de impuestos sobre sus ingresos.

El tipo de investigación que se diseñó para ello fue de tipo mixto. En una primera etapa se llevó a cabo un análisis comparativo de legislaciones internacionales, que regulan la Constitución y la Seguridad Social del personal de las fuerzas armadas de su respectivo país. Con este análisis se busca conocer dichas regulaciones, así como la justificación que plantea sobre la exención o no exención de impuestos sobre pensiones, así como 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.

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 1, 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 1: Operacionalización de las Variables

Variable: Perfil del Personal Pensionado de las Fuerzas Armadas Mexicanas	Dimensiones	# de Ítem Asociado
Sección a la que pertenece	SEDENA SEMAR	1
Edad	< 50 años 50-60 años 60> años	2
¿Es retirado o pensionado de las Fuerzas Armadas Mexicanas?	Si No	3
Año de retiro	1990-1995 1996-2000 2001-2005 2002-2010 2011-2015	4
Género	Mujer Hombre	5
Grado perteneciente al momento de retiro	General de División 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	6
Variable: Conocimiento de su situación ante el SAT		
¿Sabía que no paga impuestos sobre los ingresos que percibe por pensión?	Si No	7
¿Considera inconstitucional el que los civiles jubilados y pensionados, paguen impuestos y los militares no?	Si No Tal vez	8
¿Por qué?	Porque los militares trabajan todo el día Ambos deben estar exentos por humanidad	9
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 No Algo he escuchado	10
¿Sabe si existe algún fundamento o sustento jurídico que justifique esta exención de impuestos?	Si No Algo he escuchado	11
Si su respuesta es afirmativa, especifique el sustento	No recuerdo artículo No sé	12

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.

A partir de los datos obtenidos, se busca realizar el cálculo de retención del impuesto sobre el ingreso que recibe el personal pensionado de las FAM. Esto con base al personal registrado hasta diciembre 2015, según el Instituto de Seguridad Social de las FAM, del cual el 8% de dicho personal, equivale a 100,845 militares, entre jubilados, retirados y pensionados, que no contribuyen al pago del ISR sobre sus ingresos como lo establece la 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.

El cálculo se realizará de manera mensual, con el ingreso total que se obtuvo entre personal de la SEDENA y SEMAR, en el ejercicio fiscal 2015, 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 mensual establecida en el artículo 96, para determinar el monto a pagar por ISR. Además, dicho cálculo será determinado de manera anual, aplicando la tarifa anual establecida en el Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.

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.

Tabla 2: 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
EUA	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 Déficit En El País

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 3 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 3. 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%
	< 50 años	0	0%
Edad	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%
	1990-1995	0	0%
	1996-2000	2	33.33%
Año de retiro	2001-2005	3	50%
	2002-2010	1	16.67%
	2011-2015	0	0%
Género	Mujer	0	0%
	Hombre	6	100%
	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
Grado perteneciente al momento de retiro:	Sargento Primer Grado	2	33.33
	Sargento Segundo Grado	0	0%
	Cabo	0	0%
	Soldado	0	0%
	Si	6	100%
	No	0	0%
	Si	1	16.67%
No	4	66.66%	
¿Considera inconstitucional el que los civiles jubilados y pensionados, paguen impuestos y los militares no?	Tal vez	1	16.67%
	Porque los militares trabajan todo el día	4	66.67%
	Ambos deben estar exentos por humanidad	2	33.33%
¿Por qué?			
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%
	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 pesos anuales, como se determina en la Tabla 4.

Tabla 4. Cálculo Anual

Ingresos Anuales Por Haberes de Retiro de las FAM 2015						
Clasificación	Ingreso de Personal		Ingresos Total	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.

CONCLUSIÓN

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.

En opinión de los autores, hay inequidad, pero no existe legalmente la inconstitucionalidad y justificación 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 concluye 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. (2012a). Divide a ministros la exención de impuestos a militares en retiro. Recuperado de: <http://www.jornada.unam.mx/2012/11/07/sociedad/044n1soc>

Aranda, J. (2012b). SCJN: los jubilados pagarán ISR y reitera exención a militares. Recuperado de: <http://www.jornada.unam.mx/2012/11/13/sociedad/040n1soc>

Arriola, A. (2000). Principios Constitucionales en Materia Fiscal. *Revistas Jurídicas de la UNAM*: Recuperado de: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/10890/9962>

Castorena, G. (2012). Castorena. (S. Works, Ed.) Recuperado de: <http://castorena.com.mx/documents/2.pdf>

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (2016). Recuperado de: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_29ene16.pdf

DOF. (2012). Ley del Impuesto Sobre la Renta. Recuperado de: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lisr/LISR_ref21_25may12.pdf

INEGI. (2016). Cuéntame INEGI. Recuperado de <http://cuentame.inegi.org.mx/poblacion/habitantes.aspx?tema=P>

Leal, G. (2014). 2013. Condiciones para el retiro y el desafío de la longevidad en México. Recuperado de: <http://www.revistas.unam.mx/index.php/rep/article/view/44115/39906>

Ley del Impuesto Sobre la Renta. (2016). Recuperado de: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_181115.pdf

Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas. (2015). Recuperado de: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/84_270115.pdf

Memoria Anual del ISSFAM 2015. (2015). Recuperado de: http://www.issfam.gob.mx./archivos/transparencia/informes/memoria_anual_2015.pdf

S.A. (2012, 11 de abril). El Economista: Diputados aprueban exención ISR a jubilados. Recuperado de: <http://eleconomista.com.mx/sistema-financiero/2012/04/11/diputados-aprueban-exencion-isr-jubilados>

SCJN. (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). Recuperado de: http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=100000000000&Expresion=179575&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2

SCJN. (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). Recuperado http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=100000000000&Expresion=impuestos.%2520principio%2520de%2520equidad%2520tributaria%2520previsto%2520por%2520el&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=1&Orden=1&Clase=DetalleTes

SHCP. (2016). Transparencia Presupuestaria. Recuperado de: http://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/Ajuste_Preventivo

RECONOCIMIENTO

Agradezco a Dios, a mi familia por su incondicional amor y apoyo que es mi base para seguir adelante en mi vida, y a los docentes de la Universidad Autónoma de Baja California quienes fueron contribuyentes de mi formación en esta etapa, especialmente a la Maestra Clementina Enriqueta García Martínez, quien a

lo largo de este proyecto estuvo conmigo y contribuyó mayoritariamente al mismo, apoyándome de manera profesional, atenta y generosa.

BIOGRAFÍA

Laidon Jonathan Saiza Vázquez es Licenciado en Contaduría, próximo Maestro en Impuestos, por la Universidad Autónoma de Baja California, Campus Valle Dorado, en la Facultad de Ciencias Administrativas y Sociales. Ensenada, Baja California, México. Se puede contactar en el correo electrónico: laidon.saiza@gmail.com

José de Jesús Moreno Neri es Maestro en Administración por la Universidad Autónoma de Baja California. Profesor Titular Nivel B de tiempo completo en la Universidad Autónoma de Baja California, adscrito a la Facultad de Ciencias Administrativas y Sociales. Se puede contactar en la Facultad de Ciencias Administrativas y Sociales, Boulevard de los Lagos y Boulevard Sánchez Zertuche sin número Ensenada, Baja California, México, Correo electrónico jjmoreno@uabc.edu.mx