

BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES



**“VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL CONFERIR
A LOS JUBILADOS Y PENSIONADOS NO MILITARES UN TRATO
DIFERENCIADO EN CUANTO AL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA”**

**TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRA EN DERECHO FISCAL**

PRESENTA

ELISA DE LA LUZ PACHECO RUIZ

DIRECTOR DE TESIS

DR. JOSÉ JESÚS SALVADOR VÁZQUEZ VALLEJO

PUEBLA, PUEBLA, AGOSTO 2020

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO 1. PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y DELIMITACIÓN DE LA RENTA

- 1.1. Principios Constitucionales de Justicia Tributaria
 - 1.1.1. Proporcionalidad
 - 1.1.2. Equidad
 - 1.1.3. Legalidad
 - 1.1.4. Destino del Gasto Público
- 1.2. Principios Doctrinales de Justicia Tributaria
 - 1.2.1. Generalidad
 - 1.2.2. Igualdad
 - 1.2.3. Progresividad
 - 1.2.4. Capacidad contributiva
 - 1.2.5. No Confiscatoriedad
- 1.3. Delimitación de la renta
 - 1.3.1. Producto
 - 1.3.2. Flujo de riqueza desde terceros
 - 1.3.3. Incremento patrimonial
- 1.4. Identificación de tipos de renta
 - 1.4.1. Renta Bruta
 - 1.4.2. Renta Neta
 - a. Renta neta objetiva
 - b. Renta neta subjetiva
- 1.5. Identificación de los elementos del Impuesto Sobre la Renta
 - 1.5.1. Objeto
 - 1.5.2. Hecho Imponible
 - a. Elemento Objetivo
 - i. Aspecto material
 - ii. Aspecto espacial
 - iii. Aspecto temporal
 - iv. Devengo
 - b. Elemento Subjetivo
 - 1.5.3. Sujetos de la Obligación Tributaria
 - a. Sujeto Activo
 - b. Sujeto Pasivo
 - 1.5.4. Base imponible
 - a. Métodos de determinación de la base imponible
 - i. Estimación Directa

- ii. Estimación Objetiva
- iii. Estimación Indirecta
- b. La base imponible del ISR
- 1.5.5. Base liquidable
- 1.6. Características Generales del ISR.
- 1.7. Exención Tributaria

CAPÍTULO 2. MARCO NORMATIVO TRIBUTARIO EN MATERIA DE PENSIONES Y HABERES DE RETIRO

2.1. Marco de Referencia

2.1.1. Instituciones de Seguridad Social

- a. Instituto Mexicano del Seguro Social
- b. Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
- c. Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas

2.1.2. Pensiones

- a. Civiles
 - i. Instituto Mexicano del Seguro Social
 - ii. Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
- b. Fuerzas Armadas (haber de retiro)

CAPÍTULO 3. ANÁLISIS JURÍDICO A LA INEQUIDAD TRIBUTARIA A LA QUE ESTÁN SUJETOS LOS PENSIONADOS EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1. Elementos del Impuesto sobre la Renta de los Pensionados Civiles

3.1.1. Identificación de los elementos del Impuesto Sobre la Renta a los pensionados civiles

- a. Hecho Imponible
- b. Sujeto
 - i. Pasivo
 - ii. Retenedor
- c. Ingresos exentos
- d. Base liquidable
 - i. Pagos provisionales
 - ii. Impuesto del ejercicio

3.2. Tributación de los haber de retiro y pensiones de las fuerzas armadas.

3.3. Inequidad tributaria

3.3.1. Jerarquía de normas

3.3.2. Exención tributaria

3.3.3. Violación a los principios de igualdad y generalidad

3.3.4. Detrimento a la recaudación.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

ANEXO

INTRODUCCIÓN

Dentro del presente trabajo de investigación se abordará desde diferentes perspectivas el trato diferenciado que se le confiere a los jubilados no militares en comparación con los integrantes de las fuerzas armadas por cuanto hace al pago del Impuesto Sobre la Renta.

En un primer momento, el objeto de investigación planteado se encontraba encaminado a estudiar la doble tributación en materia de pensiones, porque desde mi punto de vista en ese entonces, una persona en retiro no tendría porque contribuir por recibir su pensión, cuando primigeniamente ya había realizado el pago de tributos correspondiente al realizar las aportaciones de seguridad social conducentes durante su vida productiva.

Sin embargo, conforme se fue recabando el estado del arte, tanto en México, como en España, comprendí que en México no ocurre la doble tributación en ese supuesto, como si lo ocurre dentro de los países de la Unión Europea, cuando un sujeto pasivo ha laborado en dos o más países.

No obstante lo anterior, para ese entonces ya habían analizado los supuestos de tributación de los pensionados y jubilados, así como el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el que se considera a las pensiones como la cantidad que periódicamente obtiene una persona física que ingresa a su haber e incrementa su patrimonio de forma positiva, aunado al hecho de que el cálculo del Impuesto Sobre la Renta de las personas en activo, se realiza posterior al descuento de las aportaciones de seguridad social, con lo que se desvirtuaba mi hipótesis, sin embargo, pude vislumbrar que la normatividad proveía un trato diferenciado en cuanto al pago del Impuesto Sobre la Renta a los pensionados y jubilados no militares de los haberes de retiro de las Fuerzas Armadas, respecto a los demás sujetos pasivos en dicho supuesto.

Partiendo de ello, se planteó como objetivo de investigación analizar la legalidad del cobro del Impuesto Sobre la Renta a los pensionados civiles que

rebasen el importe de quince Unidades de Medida y Actualización, ante situaciones de hecho similares respecto de los militares en situación de retiro.

En ese tenor, para estar en posibilidad de entender el contexto global, se propusieron como objetivos específicos: a) contrastar las posturas de causación del Impuesto Sobre la Renta; b) emplear los conceptos doctrinales y principios de justicia tributaria que justificaran la equidad ante un mismo supuesto de causación y; c) analizar desde dichas posturas el caso concreto de la tributación del Impuesto Sobre la Renta para las personas en situación de Retiro.

Para tal efecto, mediante el uso del método inductivo se partió de la premisa de que la fracción IV del artículo 93 del Impuesto Sobre la Renta, otorga una exención parcial a las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como pensiones vitalicias u otras formas de retiro; en tanto que el artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas, establece que los haberes de retiro de las fuerzas armadas se encuentran exentos de todo impuesto con lo que configura una exención total contrario a lo señalado por una ley de índole general.

Teniendo en consideración lo anterior, mediante el método deductivo, a lo largo del capítulo uno se analizaron los principios de justicia tributaria tanto doctrinales como constitucionales y la delimitación de la renta, para estar en posibilidad de determinar la legalidad del cobro del Impuesto Sobre la Renta en términos generales.

Sentado lo anterior, dentro del segundo capítulo se procedió a analizar el marco tributario de las pensiones y haberes de retiro, tomando en consideración las instituciones que proveen seguridad social distinguiendo entre las de los ciudadanos civiles y las de los integrantes de las fuerzas armadas, para finalmente dentro del tercer capítulo abordar la violación al principio de equidad tributaria, configurada al otorgar a los jubilados y pensionados no militares un trato diferenciado en cuanto al pago del Impuesto Sobre la Renta, atendiendo a la naturaleza de la creación de dicho tributo desde los principios de legalidad,

igualdad, proporcionalidad, imparcialidad y buena fe que están obligados a respetar las autoridades ante la imposición de los tributos a los gobernados.

Por lo que, una vez tomada en consideración tanto la parte doctrinal, como la legislativa a lo largo de la investigación, se evidencia que, si bien el cobro del impuesto sobre la renta para las personas en situación de retiro no resulta ilegal, la distinción realizada por el legislador para dos supuestos de hechos similares, constituye una evidente violación a los principios de igualdad y generalidad, al ubicar dos supuestos de contribución similares en una evidente inequidad tributaria atendiendo a criterios extraeconómicos como se verá.

CAPÍTULO 1. PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y DELIMITACIÓN DE LA RENTA

Dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos existen diversos preceptos que hacen referencia a la figura jurídica del tributo, ya sea haciendo alusión al mismo como un impuesto o bien como una contribución. Para que un tributo cobre sustento jurídico debe encontrarse expresamente contemplado en la Carta Magna.

Por una parte, en los artículos 73, fracciones VII y XXIX y 131 de la Carta Magna se faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto público, ello después de que se haya aprobado el Presupuesto de Egresos de la Federación, previa aprobación de las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo, esto de acuerdo con el procedimiento previsto en la fracción IV del artículo 74 Constitucional.

Partiendo de lo anterior, tenemos que la fracción IV, del artículo 31 Constitucional señala que¹ son obligaciones 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.

De dicho precepto se recogen los denominados principios de justicia tributaria que son: proporcionalidad, equidad, legalidad y el destino del gasto público que rigen en toda contribución; ahora bien, dentro de la doctrina existen otros preceptos que también se catalogan como principios de justicia tributaria dentro de los cuales encontramos la capacidad económica, la generalidad, la igualdad, la progresividad y la no confiscatoriedad.

Si bien, estos principios son los trascendentales para el quehacer tributario, no son los únicos que deben orientar y limitar la actuación de los poderes públicos

¹ Artículo 31, Fracción VI *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, DOF, 20-12-19 en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_201219.pdf

en el ámbito financiero, pues de la misma Carta Magna derivan otros principios constitucionales que no siendo específicos de este ámbito también forman la materia tributaria y tienen un importante reflejo o incidencia sobre ella, como lo son la legalidad, jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de los derechos individuales, seguridad jurídica, o interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos².

En ese sentido, los principios constitucionales dada su jerarquía constituyen la fuente principal del ordenamiento jurídico-financiero³; es de resaltarse que en nuestra Carta Magna solo se establecen de manera general los principios de justicia que deben cumplir los impuestos, empero, no se detallan las situaciones que se consideran justas o injustas. Para tal efecto, en este capítulo se analizarán los preceptos constitucionales, los doctrinales, así como los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los que se delimiten los principios de justicia tributaria.

1.1.Principios Constitucionales de Justicia Tributaria

1.1.1. Proporcionalidad

El principio de proporcionalidad consiste en que, los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su capacidad económica, debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados

² Luchena Mozo y Gracia María (coord.), *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Tema 6: Principios Constitucionales del Derecho Financiero, Principios Materiales, Atelier Libros Jurídicos, Segunda Edición, Barcelona, 2011, p. 117.

³ Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, Thomson Reuters Aranzadi, Decimosexta edición, Navarra, 2016, p.115.

tributen en forma superior a los de medianos y reducidos recursos; lo que en teoría se logra a través de las tarifas progresivas⁴.

En ese sentido, tenemos que Fritz Neumark considera que “por el hecho de imponer a cada sujeto pasivo individual unas cargas fiscales en proporción a su capacidad de pago, se ha garantizado simultáneamente la distribución interindividual del gravamen tributario⁵”. En ese mismo tenor el maestro Calvo Ortega, señala que el concepto de proporcionalidad tributaria gira entorno a la relación existente entre la obligación tributaria, las obligaciones formales y las responsabilidades exigidas a los sujetos pasivos⁶.

De lo anterior, se desprende que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se deben estructurar de manera que, después de tomar en consideración todos sus factores personales de importancia para su capacidad impositiva, reflejen la relación que existe con sus capacidades individuales de pago, así como las pérdidas ocasionadas por la imposición⁷. En concordancia con lo anterior, Calvo Ortega sostiene que la manera idónea para la aplicación del principio de proporcionalidad es la “interpretación razonable” que opera como un mecanismo de exoneración de responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios⁸.

Este principio se encuentra presente desde la producción de la norma, hasta la extinción de la obligación; de acuerdo con Calvo Ortega su complejidad radica en

⁴ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, 28ª edición, México, 2008, p.272.

⁵ Neumark, Fritz, *Principios de la imposición*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Segunda Edición, Madrid, 1994, p.150.

⁶ Calvo Ortega, Rafael y Calvo Vérguez, Juan, *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario Parte General y Especial, II. Derecho Presupuestario*, Editorial Civitas, Thomson Reuters 20ª edición, España, 2016. p. 76.

⁷ Neumark, Fritz, *Op. Cit.*, p.151.

⁸ Calvo Ortega, Rafael y Calvo Vérguez, Juan, *Loc.Cit.*

una contradicción técnica entre la abstracción de la norma y la capacidad organizativa y administrativa de los sujetos pasivos⁹. Sin embargo, no debemos perder de vista que su objetivo es simplificar la gestión del tributo a medida que la capacidad de contribuyente es menor, de tal manera que todas aquellas personas que tienen una capacidad contributiva paguen un impuesto que signifique el mínimo esfuerzo económico posible.

Sobre ello la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado al respecto en el criterio que reza¹⁰:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que

⁹ *Idem.*

¹⁰ Tesis 232309, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Volumen 187-192, primera parte, p. 113.

proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

De lo anterior, podemos concluir que el objetivo del principio de proporcionalidad radica en que el criterio distributivo de las cargas tributarias que es el origen de lo grabado, debe hacerse sobre las fuentes de riqueza tales como los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por las personas físicas o morales, mismos que deberán ser afectados únicamente en una parte alícuota que permita su capacidad económica¹¹.

1.1.2. Equidad

El principio de equidad encuentra sustento en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, al señalarse que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa.

De acuerdo con la doctrina, para el Alemán Fritz Neumark este principio consiste en que “las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, han de recibir el

¹¹ Kayne, Dionisio J, Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo, THEMIS, México, 2013, p.15.

mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo¹²”, por su parte, Sánchez Hernández, señala que “es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo, con excepción de las cuotas, tasas o tarifa que deben inspirarse en un criterio de proporcionalidad”¹³.

Dicho lo anterior, tenemos que la equidad radica en que, los sujetos pasivos de un mismo tributo, que se encuentren en las mismas condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico al encontrarse en la misma hipótesis de causación, por ello, si un grupo de personas se encuentra obligado a sufragar un determinado tributo y no se encuentren sujetos a la misma obligación tributaria se les estaría dando un trato desigual, al respecto Francisco de la Garza señala que se “debe tratar a los iguales de manera igual y en forma desigual a los desiguales”¹⁴.

Por su parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁵, sostiene que para que los sujetos pasivos puedan considerarse en las mismas condiciones y por ende recibir el mismo tratamiento, deben establecerse un parámetro o término de comparación en el que debe analizarse en primer lugar, si existe un trato legislativo diverso y en segundo lugar, examinar desde un punto de vista comparativo, las características propias de los sujetos comparables como lo son: si es persona física o moral, así como el tipo de manifestación de riqueza gravada, ya sea por la fuente o por la actividad económica que se realiza.

¹² Neumark, Fritz, *Op. Cit.*, p.135.

¹³ Sánchez Hernández, Mayolo, *Derecho tributario*, Editorial Cárdenas Velasco, 2ª Edición, México, 1988, p. 136.

¹⁴ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, p.276.

¹⁵ Tesis 2ª. LXII/2018, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 55, junio de 2018, T II, P.1478.

En ese mismo sentido, la Corte en el criterio P./J. 42/97¹⁶ ha determinado que, este principio consiste en que no se otorgue un trato diferenciado a dos situaciones de hecho o presupuesto de hecho que debió haberse regulado de la misma manera con las mismas consecuencias jurídicas, tal y como se advierte a continuación:

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos

¹⁶ *Tesis P./J. 42/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo V, junio de 1997, p. 36. Reg. IUS. 198408*

semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

De lo anterior podemos concluir que todos somos iguales ante la ley tributaria, por lo que, cuando se configura el supuesto de ser sujetos de un mismo tributo, se debe recibir el mismo tratamiento, con la salvedad de que lo que va a variar es la tarifa aplicada de acuerdo a la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, en la que se deben considerar la aplicación de fines extra fiscales dentro de las cuales el legislador ha previsto las deducciones, exenciones, aminoraciones o reducciones en la tasa para modificar o incentivar el comportamiento del contribuyente o con fines redistributivos¹⁷.

1.1.3. Legalidad

El principio de legalidad se encuentra consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, atiende al aforismo latino *Nullum tributum sine lege*, es decir, que no existirá un tributo que no esté consagrado en forma expresa en una ley; en palabras de Dino Jarach, “significa la existencia de un *corpus* de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias, el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde¹⁸”; en ese sentido, para estar en posibilidad de acatar este principio, es necesario que las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables prevean y precisen el procedimiento o las formalidades que la autoridad debe seguir, de tal manera que

¹⁷ Ríos Granado, Gabriela, *Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción IV Constitucional y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2014, p. 2351.

¹⁸ Jarach, Dino, *El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Abeledo –Perrot, Buenos Aires, Tercera Edición, p. 27.

no quede margen para la arbitrariedad y generen certidumbre al gobernado sobre los aspectos que inciden en sus cargas tributarias¹⁹.

En ese tenor, se deben precisar los elementos formales del tributo en una ley formal y material, para generar certeza al contribuyente, es decir, se deben encontrar plasmados todos aquellos elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, como los sujetos obligados, el hecho, acto o circunstancia grabado, la base del tributo, la tasa o tarifa que debe aplicarse y el momento en que se realizará el pago respectivo²⁰.

De lo anterior, entendemos que ningún contribuyente podrá ser gravado por ninguna carga tributaria que no se encuentre establecida en la ley fiscal, entendiéndose por esta a la norma general, abstracta, impersonal y obligatoria que debe ser emanada por una sola autoridad y aprobada por el Congreso de la Unión o los Congresos Locales, atendiendo a la naturaleza de la norma ya sea de competencia local o federal, pues para que dicha imposición se configure solo puede ser ejercida por el poder legislativo mediante el proceso de formación de leyes, en tal virtud, las contribuciones deben estar establecidas en normas de carácter general.

Por su parte el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su criterio identificado bajo el número 232796²¹ ha señalado lo siguiente en torno al principio de legalidad que deben salvaguardar los impuestos:

**IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR
CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.** Al disponer el artículo 31

¹⁹ Tesis: 1a./J. 105/2017, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Página: 281, Décima Época, Tomo I, Libro 48, noviembre de 2017.

²⁰ Tesis XXII.2o.A.C.6 A, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, viernes 05 de abril de 2019.

²¹ Tesis: 232796, *Semanario Judicial de la Federación*, Página: 172, Séptima Época, Volumen 91-96 Primera parte.

constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "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", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así, no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

De lo anterior tenemos que el legislador tiene la obligación de establecer de manera expresa los elementos de tributo, el monto de éstos y los sujetos a los cuales la obligación corresponde, para que la autoridad exactora se encuentre limitada a aplicar las disposiciones generales de carácter obligatorio a cada caso en concreto, dotando de esta manera de legalidad a los tributos.

1.1.4. Destino del Gasto Público

Este principio encuentra sustento en la fracción IV del referido artículo 31 Constitucional, De la Garza señala que, para que un impuesto tenga validez constitucional se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: que sea proporcional; que sea equitativo y que se destine al pago de los gastos públicos. Si

falta alguno de estos requisitos el impuesto será contrario a lo estipulado por la Constitución²².

Ahora bien, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió al gasto público como el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad²³.

Por su parte, Francisco de la Garza lo define como “aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos²⁴”. En consecuencia, tenemos que este principio busca evitar que los recursos obtenidos mediante las contribuciones se desvíen para utilizarlos en cuestiones ajenas al gasto público, pues no debe perderse de vista su sentido social y el alcance de la colectividad, ya que invariablemente el importe de las contribuciones recaudadas se debe destinar a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos.

El objetivo de este principio estriba en lograr la redistribución de la riqueza garantizando el beneficio de la colectividad, al respecto Miguel Valdéz Villareal, citado por De la Garza señala que para que se dé cumplimiento a este principio es necesario que ocurran tres supuestos:

- a) que la asignación de fondos sea para expensar una contribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o del Municipio;
- b) que quien haga el gasto sea la administración pública centralizada o descentralizada, o los poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio;
- y

²² De la Garza Sergio Francisco, *Op. Cit*, p.287

²³ Tesis 2a. IX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXI, enero de 2005, Página: 605

²⁴ De la Garza Sergio Francisco, *Loc. Cit*.

c) que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto²⁵.

No siendo óbice a lo anterior, que si bien, la mayor parte de los impuestos tiene una aplicación en el gasto público, por excepción algunos pueden tener afectaciones especiales.

1.2. Principios Doctrinales de Justicia Tributaria

1.2.1. Generalidad

Para hablar de generalidad tributaria debemos entender que esta, va de la mano con los principios de capacidad contributiva e igualdad —que más adelante se precisaran—, en ese orden de ideas, el profesor Calvo Ortega refiere al principio de generalidad como aquel en el que: “todos los sujetos de derecho están sometidos a un poder tributario y que no se pueden establecer exoneraciones individuales o de grupo —a personas físicas o jurídicas— que no estén justificadas por el propio ordenamiento y concretamente por la Constitución misma”²⁶, en consecuencia, debe entenderse que el legislador no debe realizar distinción alguna entre los sujetos pasivos atendiendo a criterios extraeconómicos²⁷, pues la obligación de tributar debe alcanzar a todos aquellos sujetos que pongan en manifiesto una capacidad económica para hacer frente a ella. Por tanto, no será posible, que unas determinadas personas que entren dentro de la órbita de una figura impositiva, por

²⁵ De la Garza, Op. Cit. p.288

²⁶ Calvo Ortega, Rafael, *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario Parte General*, Editorial Civitas, 6ª edición, España, 2007, p. 59.

²⁷ Entiéndase por criterios extraeconómicos a la nacionalidad, el estado civil, la clase social u religión.

causas injustificadas gocen de la concesión de beneficios o cualquier otra exención fiscal que les libere de afrontar su deber tributario²⁸.

Por lo anterior, entendemos que se respeta el principio de generalidad cuando todo aquel que tenga capacidad contribuya al gasto público y aquel que no la tenga quede exceptuado de dicha obligación. En ese sentido, los tributos han de exigirse a todos aquellos sujetos que pongan en manifiesto su capacidad económica tipificada en los hechos imposables de los distintos tributos y que se encuentren en el ámbito territorial al que se extienda el poder tributario del ente público, de donde se infiere que el principio de generalidad adquiere su sentido al relacionarlo con el principio de capacidad económica²⁹. Dicho lo anterior, al exteriorizarse su capacidad económica se convierten en titulares de la obligación³⁰ de contribuir conforme al sistema tributario.

Así pues, este principio se opone al establecimiento de exenciones o bonificaciones tributarias que no tengan razón de ser y puedan considerarse discriminatorias³¹, por lo que, en el supuesto de que no se encuentre una justificación objetiva y razonable para el otorgamiento de privilegios e inmunidades fiscales, se debe entender que los mismos se encuentran vedados.

No debe pasar inadvertido que, no toda desigualdad es violatoria del principio de generalidad, siempre y cuando no carezca de fundamento, empero, también resulta evidente que en nuestros ordenamientos fiscales en algunas situaciones se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y por tanto incompatible con nuestro sistema tributario consagrado primigeniamente, en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

²⁸ Pérez Ayala, José Luis y Pérez Ayala Becerril, Miguel, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Madrid, p. 85.

²⁹ Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Op. cit*, p. 125.

³⁰ Cazorla Prieto, Luis María, “*Derecho Financiero y Tributario,...*”, *cit.*, p.115.

³¹ Luchena Mozo, Gracia María, *op. Cit*, p. 125.

En virtud de lo anterior, se debe tener en consideración que, tanto el principio de generalidad como el de equidad en determinadas situaciones admiten la concesión de exenciones y beneficios fiscales, para una porción de obligados tributarios, siempre y cuando dicha exención o beneficio se encuentre encaminado a la obtención de objetivos que gocen de respaldo constitucional. Para tal efecto Collado Yurrita y Moreno González señalan que dentro de las exenciones o beneficios admisibles se encuentran:

1. Atender al mínimo de subsistencia —por exigencia del principio de capacidad económica—;
2. Por razones de técnica tributaria —como las exenciones tendentes a evitar supuestos de doble imposición—;
3. Con el fin de satisfacer determinados fines de política económica y social dotados de cobertura constitucional³².

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que el principio de generalidad tributaria opera cuando una persona —física o moral— demuestre capacidad susceptible de gravamen³³ sin tomar en consideración los criterios extraeconómicos, esto es, sin importar cuál sea su sexo, nacionalidad, edad, naturaleza jurídica, categoría social o preferencia ideológica, entre otros³⁴.

Por su parte, la Primera Sala estableció que el principio de generalidad tributaria se encuentra asociado a la igualdad en la imposición, y constituye un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario, el cual se traduce en un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imposables de

³² Luchena Mozo, Gracia María, *Op. Cit*, p. 126.

³³ Tesis 1a. IX/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t XXIX, enero de 2009, p.552.

³⁴ Tesis 1a. X/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXIX, enero de 2009, p. 547.

los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde se encuentre³⁵.

Así mismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que este principio se presenta bajo dos premisas, la primera implica que todos deben contribuir; de manera que nadie tiene derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, empero ello no implica que no habrá excepciones, pues se considera, que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de la capacidad idónea para tal fin.

La segunda premisa se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva³⁶, por lo que, las formas de liberación de la obligación deben reducirse al mínimo, evitarse o en su caso deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe especificarse porque este postulado puede ser desplazado como medida excepcional ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente titulados.

1.2.2. Igualdad

A nivel internacional la igualdad en los impuestos, ha sido establecida como estandarte en las sociedades democráticas, aun cuando en el fondo sean limitadores de la libertad de los ciudadanos, porque reducen la cantidad de dinero por medio de la expropiación —o recaudación forzosa— que ellos mismos han obtenido en su quehacer cotidiano, pero al establecerse fundamentales para el ejercicio del gobierno superan incluso el derecho a la propiedad privada y el mismo

³⁵ Tesis 1a. CCCXC/2014, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época*, Tomo I, noviembre de 2014, p. 729.

³⁶ Tesis 1a. IX/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t XXIX, enero de 2009, p.552.

estado se concede la oportunidad de confiscar los bienes que posee el ciudadano, todo mediante el propósito de un fin mayor, el bien de la sociedad en su conjunto³⁷.

Para efectos de este principio, se dice que quien tenga la misma capacidad contributiva debe ser tratado de igual manera y quien tenga una capacidad diferente, deberá ser tratado en la medida en que dicha capacidad sea diversa, lo que se traduce en “igual trato a los iguales y desigual trato a los desiguales”³⁸, pues de ninguna manera se debe concluir que todos los sujetos obligados a tributar soporten la misma carga tributaria.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación³⁹ señala que para llevar a cabo un juicio de igualdad o equidad tributaria es necesario contar con un punto de comparación, esto es, con algún parámetro que permita medir a las personas, objetos y magnitudes. En concordancia con lo anterior, el maestro Dino Jarach señala que “la ley misma debe tener un tratamiento igual y que tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar que se dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes⁴⁰”. Tal principio de igualdad es vulnerado a veces por el propio legislador, en el ejercicio del poder tributario, y otras veces por la Administración Tributaria en el ejercicio de la potestad impositiva, aunque también es posible, obviamente la hipótesis de la coexistencia de ambas violaciones⁴¹.

³⁷ Pérez Ayala, José Luis y Pérez Ayala Becerril, Miguel, *Op. Cit.* p 92

³⁸ Ídem, p. 85

³⁹ Tesis 2a./J. 54/2018, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 54, mayo de 2018, T II, P.1356

⁴⁰ Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Editorial L.P., Buenos Aires, 1969, p. 116.

⁴¹ Amatucci, Andrea, “*Los límites de la Potestad Tributaria sobre la Renta en la Constitución Alemana*”, *Revista Española de Derecho Financiero*, numero 168, octubre – diciembre de 2015, p. 69.

Desde una perspectiva global, el principio de igualdad tributaria adquiere su significado propio al conectarlo con los principios de capacidad económica y progresividad⁴². El primero de ellos, pues a partir de este se puede ponderar si dos situaciones son iguales o diversas y en ese orden dilucidar si reciben el mismo o diferente trato, dándose así tratamiento igual a todos los iguales; sin embargo, para que opere una verdadera igualdad, dicho análisis se debe realizar atendiendo al principio de progresividad en virtud de la desigualdad cualitativa que pueda ocurrir. Ante todo, hay que considerar que tal concepto de igualdad tributaria es específico y sobre él incide sensiblemente el principio de capacidad contributiva.

Como podemos observar, aplicar el principio de igualdad tributaria es un tanto complicado, sin embargo, nunca debe perderse de vista que, debe evitarse que el legislador introduzca privilegios o desigualdades discriminatorias entre aquellos que se encuentren en la misma situación de hecho, garantizándoles la dispensa de un mismo tratamiento jurídico a todos aquellos que se encuentren en situaciones idénticas⁴³, por lo que, aquellas normas que diversifican por un voluntarismo selectivo a otras, procurando un fin legítimo, configuran un supuesto de hecho o sus consecuencias jurídicas, en desproporción con su finalidad, lo que atenta no solo contra el principio de igualdad, si no con el de proporcionalidad. En concordancia con lo anterior, Cazorla Prieto señala que el principio de igualdad debe respetarse tanto en el tributo en particular como en el conjunto del sistema tributario⁴⁴.

El Tribunal Constitucional Español se ha dado a la tarea de emitir los criterios que emanan del principio de igualdad en el campo tributario mismos que han sido recogidos por la doctrina siendo los siguientes:

1. El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos

⁴² Luchena Mozo, Gracia María, *Derecho Financiero y Tributario*, Cit. p. 129.

⁴³ Mata Serra, Ma. Teresa, *“El principio de Igualdad Tributaria”* Aranzadi Thomson Reuters, Navarra, 2009, p.71.

⁴⁴ Cazorla Prieto, Luis María, *“Derecho Financiero y Tributario... Cit. p.125.*

supuestos de hecho, cuando la utilización o introducción de elementos diferenciados sea arbitraria o carezca de fundamento racional;

2. El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas, por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados
3. No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción de este principio, sino sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que no pueden considerarse iguales y que carece de justificación objetiva y razonable.
4. Para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es imprescindible además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos⁴⁵.

De lo anterior, podemos concluir que el principio de igualdad tributaria debe observarse desde tres aristas: 1.- Como igualdad *ante* los impuestos⁴⁶, 2.- Igualdad

⁴⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional Español número 76/1990, de 26 de abril y 255/2004, FJ. 6º, 10/20015, Fj. 5º citada por Luchena Mozo, Gracia María, *Derecho Financiero y Tributario*, Cit. p. 129.

⁴⁶ Por ello debe entenderse que todos deben soportar por igual las cargas de la participación en el sostenimiento de los gastos públicos, sin acepción de personas o privilegios de clase, en cuanto les corresponde como miembros de la comunidad política. Es la generalidad de la imposición como condición primera de la igualdad tributaria y el sentido constitucional más propio del deber de contribuir.

en los impuestos⁴⁷ y 3.-Igualdad *por medio* de los impuestos⁴⁸, por lo que para cualquier legislador resulta difícil afrontar el reto de la igualdad tributaria en los sentidos supra citados, pues debe tener siempre en consideración como valores que la inspiran a la equidad, justicia y solidaridad⁴⁹.

1.2.3. Progresividad

De acuerdo con la doctrina se dice que el principio de progresividad debe inspirar el sistema tributario, en ese tenor, Martín Delgado lo define como la “*cualidad del ordenamiento por cuya virtud los titulares de mayor capacidad económica son gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad más baja*”⁵⁰. En virtud de lo anterior, la progresividad debe apreciarse en términos globales y no con relación a un precepto aislado, es decir, se trata de un principio que opera un conjunto del sistema tributario, pero no exige que sean progresivos⁵¹

⁴⁷ Es decir que no basta con establecer la contribución para todos por igual para realizar la igualdad tributaria, es preciso, además que los impuestos se fijen de acuerdo con la capacidad económica de cada uno.

⁴⁸ Para ello, hay que partir de la situación de desigualdad real existente en la sociedad para tratar de corregirla con los impuestos de manera que sea grave en una medida mayor a quienes tienen más riqueza que los que tienen menos. Es el derecho desigual para realizar, precisamente la igualdad.

⁴⁹ Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Igualdad Tributaria y Tutela Constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2011, p. 46.

⁵⁰ Martín Delgado, José María, *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978*, Hacienda Pública Española, número 60, 1979 p.73.

⁵¹ De acuerdo con Blum y Kalven un impuesto proporcional es aquel que grava cada peso de renta al mismo tipo, sin tener en cuenta los ingresos totales del

todos y cada uno de los tributos que lo integran, puesto que algunas figuras tributarias no tienen carácter progresivo sino proporcional⁵².

En ese mismo sentido tenemos que Hayek en su obra *Los Fundamentos de la Libertad* citado por Walter y Kalven señala que el sistema fiscal progresivo a diferencia del proporcional ofrece un módulo que permite determinar cuál debe ser la carga fiscal de cada sujeto obligado, lo que, de alguna manera supone adoptar medidas discriminatorias contra los ricos, sin criterio objetivo que permita determinar la onerosidad de las normas, porque no existe una fórmula que nos indique cuál es la tasa progresiva ideal⁵³.

Por su parte el Tribunal Constitucional Español ha señalado que “en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos siempre que no sea vea afectada la progresividad del sistema⁵⁴”. De ahí que, se diga que para que exista una presencia equilibrada en cada tributo, se deben cumplir con dos supuestos, el primero es que no debe atender a su estructura esencia y finalidad, y el segundo es que se debe acreditar una igualdad ponderada en la capacidad económica de cada uno⁵⁵.

Por su parte, Collado Yurrutia y Moreno González consideran que el efecto de progresividad se logra con la utilización de tipos de gravamen progresivos, como lo son aquellos cuya cuantía aumenta en mayor proporción que incrementa la base imponible del tributo a que se aplican, como ocurre con el Impuesto Sobre la Renta,

contribuyente en tanto que un impuesto progresivo sobre la renta es aquel cuyo tipo crece a medida que la renta del contribuyente aumenta.

⁵² Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Tema 6: Principios Constitucionales..., cit, p. 132

⁵³ Blum, Walter J y Kalven Jr, Harry, *El Impuesto Progresivo un tema difícil*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1956, p.21.

⁵⁴ Tribunal Constitucional Español en la Sentencia 19/2012 de 19 de febrero RTC 2012,19

⁵⁵ Cazorla Prieto, Luis María, “*Derecho Financiero y Tributario...*”, cit., p.128

aunque también debe tenerse en consideración que la progresividad también puede lograrse al emplearse otras técnicas como determinadas exenciones⁵⁶.

A mayor abundamiento, Rodríguez Bereijo considera a la progresividad como una “medida de igualdad⁵⁷” en la cual debe exigirse que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto pasivo, supuesto que va de la mano con el principio de la capacidad económica. Por lo que, se debe entender a la progresividad no como un fin *per se*, sino como un instrumento del cual dispone la Hacienda Pública para influir sobre la distribución de la renta y la riqueza⁵⁸.

Cazorla Prieto asevera que la imposición directa de este principio sería idónea al construirse sobre la capacidad económica global del sujeto pasivo, pues la imposición indirecta en cambio debe atenerse al acto particularizado del consumo y de la transmisión desligándose de elementos generales que permitan la aplicación de la progresividad con fundamento en la capacidad económica global del sujeto pasivo⁵⁹.

Este principio ha sobresalido en los sistemas tributarios contemporáneos, pues se ha instaurado como un medio al servicio de la redistribución de la renta y del principio de justicia material en ese mismo ámbito⁶⁰, aunque no debe pasar inadvertido que existen muchos tributos que por su naturaleza son impropios para la implantación del principio de progresividad.

⁵⁶ Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Loc. cit.*, p. 132

⁵⁷ Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Introducción al estudio del derecho financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1998, p.173

⁵⁸ Blum, Walter J y Kalven Jr, Harry, *El Impuesto Progresivo... cit.*, p.21.

⁵⁹ Cazorla Prieto, Luis María, “*Derecho Financiero y Tributario*”, *cit.*, p.128.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 127.

1.2.4. Capacidad contributiva

Dentro de la doctrina algunos autores ocupan indistintamente el concepto de capacidad contributiva o capacidad económica, y si bien, uno engloba al otro, resulta conveniente distinguirlos. En ese tenor, tenemos que la capacidad económica se define como:

“...la posibilidad real o suficiencia de una persona física o jurídica para hacer frente a una obligación tributaria concreta exigida por una administración pública, como manifestación del deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento del gasto público mediante una ponderación justa de su capacidad contributiva que debe constituir en todo caso una manifestación de riqueza...⁶¹”;

En tanto que, la capacidad contributiva se relaciona con la riqueza del sujeto sobre quién recae la obligación fiscal, que, dicho de otra forma, es la capacidad de pago que tiene el contribuyente, el cual servirá de base para determinar el importe de su contribución al Estado⁶², en ese contexto el maestro Calvo Ortega define a la capacidad contributiva como “una situación subjetiva patrimonial en relación con las obligaciones determinadas⁶³”.

Sentado lo anterior, tenemos que la capacidad contributiva se encuentra relacionada con la riqueza de las personas, esto es, cuando el sujeto pasivo se convierte en titular de una obligación de contribuir tendrá impuestos a pagar, atendiendo siempre a su capacidad de pago, en virtud de que el pago fiscal se incrementa en relación con sus ingresos⁶⁴, por lo que, en un sentido amplio

⁶¹ Cfr. <https://dej.rae.es/lema/principio-de-capacidad-econ%C3%B3mica>

⁶² Álvarez Villagómez, Juan, *El Sujeto Pasivo de la Obligación Fiscal*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera edición, México, 2014 p. 93

⁶³ Calvo Ortega, Rafael, *Curso de Derecho Financiero....*, Cit, p. 59.

⁶⁴ Álvarez Villagómez, Juan, *El Sujeto Pasivo de la Obligación....*, Cit. p. 97.

debemos entender por capacidad contributiva a la aptitud que tiene cada sujeto para contribuir al fisco.

A efecto de entender el principio de capacidad económica debemos preguntarnos que debe haber detrás de cada impuesto, en que se basa el legislador para establecer que determinados actos o situaciones sean gravadas y constituyan el hecho imponible de un impuesto.

El maestro Ayala señala, que este principio parte de la idea fundamental de que cada posible contribuyente tiene unos medios limitados para atender a sus necesidades privadas y a las necesidades públicas. Por tanto, la financiación de estas cargas públicas debe repartirse entre los miembros de la comunidad según sus necesidades privadas y los medios de que disponen para satisfacerlas⁶⁵.

En ese tenor, es necesario que el objeto que el legislador toma como referencia para establecer sobre él, el correspondiente impuesto refleje, efectivamente, una verdadera capacidad de pago del individuo. Por tanto, es preciso, que cuando el impuesto grave la tenencia de un determinado patrimonio o la percepción renta, o incluso la realización de un determinado acto por parte de un sujeto, este sea capaz de hacer frente a esa obligación tributaria, ello en virtud de que, el tributo busca la manifestación de riqueza material en su variada gama de posibilidades, en consecuencia, no se puede gravar más de lo que cada ciudadano tenga⁶⁶.

En concordancia con lo anterior Collado Yurritia⁶⁷ asevera que es posible identificar tres significados a este principio:

1. Inicialmente el deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público que vincula no solo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos⁶⁸;

⁶⁵ Pérez Ayala, José Luis y Pérez Ayala Becerril, Miguel, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Madrid. p 80.

⁶⁶ Cazorla Prieto, Luis María, “*Derecho Financiero y Tributario...*”, *cit.*, p.120

⁶⁷ Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Loc. cit*, p. 119.

2. Como limitante en la configuración de los tributos, es decir, que sólo se establezcan tributos sobre quienes llevan a cabo actos, hechos o negocios jurídicos indicativos de una capacidad económica; para tal efecto el legislador debe diseñar el hecho imponible atendiendo a circunstancias o índices que directa⁶⁹ o indirectamente⁷⁰ sean reveladoras de capacidad económica. Empero, además del hecho imponible también debe tener en consideración la base imponible y el tipo de gravamen;
3. Obliga al legislador a modular la aplicación de los tributos en concordancia con la situación patrimonial y personal de los sujetos obligados, atendiendo a los ya señalados principios de progresividad tributaria e igualdad progresiva, pues a iguales índices de capacidad económica la presión tributaria debe ser la misma, pero a mayor capacidad económica, ésta debe ser sometida a una mayor presión tributaria.

Es por ello que el Tribunal Constitucional Español ha definido al principio de capacidad económica como una capacidad real, individual y efectiva o cierta, a la riqueza que realmente existe en cada sujeto llamado a satisfacer el tributo⁷¹, identificando como la riqueza potencial puesta en manifiesto en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto⁷².

⁶⁸ Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario*, ...Cit p.120

⁶⁹ Por índices directos de capacidad económica se considera a la obtención del renta o titularidad de un patrimonio. *Cfr.* Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Derecho Financiero y Tributario...*, *Cit*, p. 119.

⁷⁰ Por índices indirectos la doctrina cataloga al consumo de bienes o el tráfico y circulación de la riqueza, *Cfr. Ídem.*

⁷¹ Sentencia del Tribunal Constitucional Español (STC) 27/1981, de 20 de julio FJ. 4º, 209/1988, de 10 de noviembre, FJ. 9º; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 7º, 221/1992, de 11 de diciembre, FJ. 5º; 214/11947, de 14 de julio, FJ. 5º, 194/2000, de 19 de julio, FJ. 8.

⁷² STC 37/1987 de 26 de marzo, Fj. 4º

Así pues, entendemos que se conculca el principio de capacidad contributiva cuando, ante un similar supuesto de tributación existen leyes y reglamentos administrativos, que dan tratamientos fiscales diferenciados, bien sea estableciendo excepciones o estímulos fiscales a favor de ciertas categorías de sujetos, o bien, imponiendo mayores cargas u otros sin justificación suficiente para ello⁷³.

Una vez expuesto lo anterior, es de entenderse que el principio de capacidad contributiva sea considerado fundamental para la creación de los sistemas impositivos mundiales, pues constituye un elemento imprescindible para el logro de la justicia tributaria⁷⁴, pues basta con que exista una capacidad económica potencial o virtual en el conjunto de los casos considerados por la norma jurídico-tributaria, para que este principio constitucional se entienda respetado, bajo la premisa de que habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción⁷⁵.

1.2.5. No Confiscatoriedad

De la lectura integral al artículo 22 constitucional, se advierte la prohibición a la confiscación de bienes, los que doctrinariamente hablando se conoce como principio de no confiscatoriedad en materia tributaria; de acuerdo con la doctrina, al principio de no confiscatoriedad se le concibe como un límite al poder tributario, es decir, como un límite explícito a la progresividad en el sistema tributario⁷⁶, su

⁷³ Gómez Ruiz, Marvin Alfredo, *La equidad tributaria: su correcta aplicación en México*, RM Advisors Ediciones 2011, p. 18.

⁷⁴ Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario...*, Cit, p.120

⁷⁵ Tesis P. LXXIX/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, T VIII, diciembre de 1998, Novena Época, p. 241.

⁷⁶ Véase apartado 1.2.3 relativo al principio de progresividad.

objetivo es impedir que una aplicación radical de la progresividad ocasione una lesión de otros derechos constitucionales, como lo es el de la propiedad privada⁷⁷.

Desde una perspectiva global la prohibición de confiscatoriedad se encuentra directamente ligada al principio de capacidad económica, pues se concibe que, como fuente de imposición, tiene unos límites que revelan la efectiva aptitud para contribuir al sostenimiento del gasto público⁷⁸. De ahí que, lo que se prohíbe no es propiamente la confiscación, sino que la imposición tenga un alcance confiscatorio, por ello Calvo Ortega señala que a la confiscatoriedad habría que declararla en el conjunto de sistemas tributarios⁷⁹ que inciden sobre un sujeto pasivo único⁸⁰, pues es factible que mediante la aplicación de diversas figuras tributarias vigentes se llegue a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades⁸¹. Por ello, esta prohibición confiscatoria se traduce en una prohibición de exesividad, lo que obliga a no agotar la riqueza imponible, generando que la tributación sea moderada y justa.

Por su parte el Tribunal Constitucional Alemán ha señalado como frontera delimitadora de la confiscatoriedad el 50% en la imposición sobre la renta y el patrimonio de las personas, es decir que la cuota pagada no podrá superar el 50% de las rentas obtenidas en el periodo impositivo, para no incurrir en confiscatoriedad⁸². Por otro lado, el Tribunal Francés, señala que lo no confiscatorio

⁷⁷ Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Op. cit*, p. 132.

⁷⁸ Martínez Lago, Miguel Ángel y García De La Mora, Leonardo, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Iustel, Novena Edición, 2012, p. 86.

⁷⁹ Por sistemas tributarios se engloba a las imposiciones de índole Federal, Estatal y Municipal.

⁸⁰ Calvo Ortega, Rafael y Calo Vérguez, Juan, *Curso de Derecho Financiero.... cit.* p. 61

⁸¹ Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario, parte general...cit*, p.130

⁸² *Idem*

“ha de examinarse por referencia de la capacidad económica sobre la que se proyecta el impuesto, los fines perseguidos y el alcance de la exacción⁸³”, bajo ese mismo tenor, en un diverso criterio el Tribunal Francés emitió las pautas básicas para determinar el alcance del principio de no confiscatoriedad consistentes en: no agotar la riqueza imponible, tener en cuenta no sólo la capacidad económica real, sino también la riqueza potencial en los titulares de los bienes y que la riqueza real o potencial se dé en la generalidad de los supuestos previstos por el legislador al crear el impuesto de que se trate⁸⁴.

Dicho de otra manera, este principio puede vulnerarse cuando se establezca un gravamen desproporcionado; o cuando concurren diversas figuras tributarias que recaigan sobre una misma magnitud económica ocasionando sobre imposición.

1.3. Delimitación de la renta

Para la elaboración del presente trabajo de investigación resulta imperante definir el concepto de Renta para fines fiscales, debiéndose entender por este como un tributo, el cual, de acuerdo con Pérez Ayala es un pago de dinero cuya cuantía ha de determinarse, caso por caso con arreglo a los criterios que la propia ley ha de especificar y que, se conformará de la base imponible, la base liquidable y la tarifa o tipos impositivos, supuestos que doctrinalmente se denominan elementos constitutivos del tributo.

Estos elementos forman parte de una relación jurídica en la que el sujeto pasivo tiene el deber de pagar llámese obligación tributaria y la hacienda pública se convierte en el acreedor configurándose de esta manera el hecho imponible⁸⁵. Por

⁸³ Sentencia del Tribunal Francés de 6 de octubre de 2000.

⁸⁴ Sentencia del Tribunal Francés de 22 de noviembre de 2000, (JT200,98)

⁸⁵ Pérez Ayala, José Luis y Pérez Ayala Becerril, Miguel, *Fundamentos de Derecho Tributario,.... cit*, p. 40.

ello, a lo largo del presente acápite se analizará el concepto de renta desde la doctrina tributaria, así como los elementos que la conforman.

Cabe hacer mención que, de la mayoría de la legislación existente en materia de Impuesto Sobre la Renta en los países más desarrollados, casi de ninguno de estos ordenamientos se advierte una definición de dicho precepto, pues en su mayoría únicamente se señalan los supuestos en los que encuadra el hecho imponible, tal es el caso del Estado Mexicano, pues en nuestro ordenamiento solamente se señala los ingresos que deben ser gravados y cuales exentos del pago de dicho tributo.

En ese tenor, para efectos del presente trabajo recogeremos el concepto estipulado en el artículo primero de la ley 35/2006⁸⁶, de la legislación española que señala: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”, de lo anterior, tenemos que nos encontramos ante la presencia de un tributo directo⁸⁷, personal⁸⁸, progresivo⁸⁹ y que debe atender a los principios tributarios .

⁸⁶ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Cfr.* <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>.

⁸⁷ Se dice que es directo, toda vez que grava la obtención de renta por el contribuyente.

⁸⁸ Es un impuesto personal, porque tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente a la hora de gravar las rentas obtenidas por el mismo.

⁸⁹ Como se vio en el capítulo anterior, constituye un impuesto progresivo en virtud de que grava la base liquidable del contribuyente en función de tarifas progresivas, esto es que el tipo de gravamen aplicable aumenta a medida que

No pasa inadvertido, que ante la falta de definición expresa en nuestra legislación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido a la renta como “cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona, el cual puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital”⁹⁰ De allí que, de acuerdo a la doctrina y los preceptos del sistema mexicano y el español, se colige que el legislador tiene un margen de libertad para elegir el hecho imponible en cada caso, lo cual veremos a detalle posteriormente.

En México, el Impuesto Sobre la Renta (ISR) es un gravamen que ha figurado desde el año 1924, este inicialmente distinguía los ingresos por su naturaleza y origen⁹¹, y ha evolucionado de tal manera que actualmente se fija por el volumen total de riqueza acumulada o como se vio con antelación de acuerdo al incremento patrimonial.

Actualmente este tipo de impuesto existe de manera generalizada en los sistemas tributarios de las modernas sociedades industriales, pues constituye un componente esencial de cualquier sistema tributario moderno al ser una fuente recaudatoria esencial⁹², por su parte Fernando Cervera y Francisco Magraner⁹³,

aumenta la base liquidable del contribuyente, salvo determinados tipos de renta cuyo gravamen es fijo.

⁹⁰ Cfr. Criterio sustentado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Tesis 1a. CLXXXIX/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* Tomo XXV, Novena Época, enero de 2007, Página: 483

⁹¹ Álvarez Villagómez, Juan “El sujeto pasivo de la obligación fiscal”.... *Cit*, p.70

⁹² Se dice que es una fuente recaudatoria esencial ya que en algunos casos únicamente es superado por el Impuesto al Valor Agregado y mínimamente por el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

⁹³ Cervera Torrejón, Fernando y Magraner Moreno, Francisco, *El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas de 2006*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2007, p.16.

señalan que esto se debe a dos razones: a) a su importancia recaudatoria; b) a su relevancia como instrumento de equidad social, en atención a sus efectos redistributivos⁹⁴.

Debe precisarse, que el ISR, es un impuesto que cumple cabalmente con las funciones de redistribución, pues constituye el medio más eficaz para lograr las finalidades de justicia social, ya que es un impuesto configurado sobre la manifestación de riqueza de los contribuyentes, que permite gravar más a quien más percibe mediante tipos de gravámenes progresivos⁹⁵, siendo posible eximir de este impuesto a los niveles más bajos de renta, mediante el establecimiento del mínimo exento o cualquier otro medio de exención.

Por su naturaleza el Impuesto Sobre la Renta es un impuesto personal, cuyo propósito radica primordialmente en el principio de equidad, pues su objetivo principal es hacer tributar únicamente sobre determinado nivel de renta la cual se denomina *renta disponible*, está de acuerdo con Cervera Torrejón y Magraner Moreno⁹⁶, se define como la renta sujeta a tributación la cual, cuenta con tres componentes que son, los diversos tipos de rendimientos, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

De acuerdo con la doctrina y algunos ordenamientos tributarios la renta disponible se obtiene una vez que se reduce de la renta neta el mínimo personal y familiar⁹⁷; en la legislación mexicana como tal, no se observa un mínimo personal y

⁹⁴ No es óbice a ello señalar que la Hacienda Pública ha tenido grandes dificultades para aceptarlos socialmente, así como la administración en gestionarlo.

⁹⁵ Cervera Torrejón, Fernando y Magraner Moreno, Francisco, *Op. Cit.*

⁹⁶ *Ibidem* p.24.

⁹⁷ La doctrina define al mínimo *personal y familiar* como aquel importe con el que pueden atenderse las necesidades más esenciales, incluidas las derivadas de la situación familiar de cada posible contribuyente. *Cfr.* Cervera Torrejón, Fernando y Magraner Moreno, Francisco, *El Impuesto Sobre la Renta... Cit.* p.29.

familiar, por lo que la renta disponible se obtiene de restar a la renta neta las deducciones atendiendo a cada caso en concreto.

Se considera que existen tres principales escuelas enfocadas a la delimitación del concepto de renta, esto es, por producto, por flujo de riqueza desde terceros y por incremento patrimonial las cuales se describirán a continuación.

1.3.1. Producto

Sonia Venegas define a la renta como “...el producto susceptible de medición pecuniaria, con características de periodicidad o que proviene de una fuente durable en el estado de explotación y que se manifiesta y se distingue del capital para acumularse a este...”⁹⁸, entonces tenemos que este tipo de renta es aquel que proviene de una fuente duradera de explotación sin que existan variables respecto del ingreso del sujeto pasivo.

En ese sentido, el Dr. García Mullin, señala que la renta debe ser un producto, que constituya una riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que la produce y para ello señala que se deben cumplir con los requisitos de: 1.- Ser un producto, 2.- Debe provenir de una fuente productora durable, 3.- Deber ser periódica, 4.- La fuente debe ser puesta en explotación, 5.- Se requiere la realización y efectiva separación de la renta producto y 6.- La renta debe ser neta⁹⁹.

⁹⁸ Venegas Álvarez, Sonia, *Presunciones y Ficciones del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas en México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México, México, 2007

⁹⁹ García Mullin, Roque “*Impuesto sobre la Renta*” en https://archivos.juridicas.unam.mx/www/site/acerca-de/normativa-interna/criterios_editoriales.pdf

1.3.2. Flujo de riqueza desde terceros

Partiendo del entendido de que la renta producto se caracteriza por un incremento a la riqueza fija, en el caso de riqueza desde terceros se toma en consideración todo aquel ingreso que provenga de terceros y que aumente el haber del sujeto pasivo, para tal efecto, no se distingue la periodicidad o constancia de la misma, no es óbice señalar que en esta clasificación no se puede exigir que el ingreso provenga de una fuente productora durable y abarca ingresos catalogados como: 1.- las ganancias de capital realizadas; 2.- los ingresos por actividades accidentales; 3.- los ingresos eventuales y 4.- los ingresos a título gratuito.

De lo anterior se advierte que en esta clasificación pueden incluirse las herencias, donaciones, legados, regalos o cualquier ingreso esporádico que no constituya parte de su ingreso regular.

1.3.3. Incremento patrimonial

De acuerdo con Roque García esta doctrina busca captar la totalidad del enriquecimiento del individuo para así poder determinar su capacidad contributiva a lo largo de un periodo. Para tal efecto, se evalúa un periodo de tiempo, en el cual, pueden ocurrir dos supuestos en el que los ingresos o bien, se transforman en consumo o acaban incrementando el patrimonio al fin de dicho periodo.

En este enfoque, no interesa saber si la renta fue producto de fuente o no, o si provino de un flujo de riquezas desde terceros, pues únicamente se toman en consideración dos rubros: las variaciones patrimoniales y los consumos¹⁰⁰.

Así que la renta se obtiene por comparación de los valores del patrimonio del contribuyente al comienzo y al fin del periodo y es la suma de dicha diferencia de patrimonio más el consumo del contribuyente en cuestión. La renta sería, la suma

¹⁰⁰ García Mullin, Roque, *Op. Cit.*

de este incremento neto de patrimonio menos el consumo neto del contribuyente en el periodo correspondiente.

1.4. Identificación de tipos de renta

Por renta se entiende a la obtenida por los contribuyentes en función del origen de la fuente de la misma, estas suelen clasificarse por rendimientos de trabajo, rendimientos de capital y rendimiento de actividades económicas¹⁰¹.

En virtud de lo anterior, los rendimientos de trabajo se atribuyen a quien haya generado el derecho de su percepción, por lo que, el Impuesto Sobre la Renta generado por las prestaciones derivadas de los planes de pensiones y haberes pasivos, se atribuirán a las personas en cuyo favor estén reconocidas.

Por su parte, los rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario se atribuirán a los contribuyentes que, sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos de que provengan.

En tanto que, por rendimientos de las actividades económicas se consideran los obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa medios de producción y recursos humanos para desarrollar una actividad.

A lo largo de la vida del Impuesto Sobre la Renta, se ha debatido ampliamente qué debe tomarse como base para la cuantificación de la renta, pues inicialmente está se basaba en tomar en consideración la totalidad de los ingresos obtenidos. Hoy en día las diversas escuelas tributarias y Haciendas Públicas han optado por una base en la que se disminuyen los gastos que son necesarios para la producción del ingreso, así como los gastos indispensables para que el contribuyente cuente con una vida digna.

¹⁰¹ Díaz-Arias, José Manuel (Coord), *Ley comentada del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, concordada, jurisprudencia, consultas tributarias y doctrina*, Ediciones Deusto, Barcelona, 2007, p.43.

En ese sentido, se ha catalogado a la renta sobre cuatro bases generales: 1) Renta bruta, 2) Renta neta, 3) Renta neta objetiva y 4) Renta neta subjetiva, mismas que a continuación se especifican.

1.4.1. Renta Bruta

De la Garza define a la renta bruta como aquella que se considera sin deducción de los gastos que se requieren para la producción de esa renta¹⁰². De lo anterior se aduce que, este tipo de renta conculca el principio de capacidad económica pues no se están tomando en consideración todos los factores que incidieron para que el contribuyente obtuviera ese ingreso y por ende la tasa estaría en detrimento de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

1.4.2. Renta Neta

Así mismo, de la Garza define a la renta neta como aquella que resulta de que a la renta bruta se le deduzcan los gastos de producción de ese tipo de renta. En otras palabras, estaríamos ante la utilidad real del contribuyente, lo que constituye la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Si bien, existen posturas que aducen que únicamente se deben deducir los gastos de producción que sean recurrentes, lo cierto es, que hay otras posturas en las que también se consideran los gastos personales para garantizar un nivel de vida digna e incluso familiar.

En ese mismo contexto, García Frías, señala que lo importante es, que el impuesto considere la capacidad contributiva del sujeto, siendo necesario que se

¹⁰² De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano...*. cit., p. 393.

tribute sobre una renta neta que permita deducciones conforme al principio neto objetivo o subjetivo¹⁰³.

c. Renta neta objetiva

Este principio establece que se deben descontar del ingreso total, los gastos indispensables para la producción del ingreso, en virtud de que, de no haber sido erogadas por el sujeto pasivo el ingreso hubiese sido imposible de generarse.

De esto, se concluye que la renta objetiva neta es aquella en la que se permiten deducir los gastos necesarios para que la actividad económica genere ingresos.

d. Renta neta subjetiva

Este principio establece que deben restarse del ingreso total del contribuyente tanto los gastos de producción, así como los indispensables para satisfacer sus necesidades elementales y familiares con el objetivo de proveerle una vida digna.

En consecuencia, la renta neta subjetiva es aquella que permite descontar los gastos de los que el contribuyente no se puede librar para cubrir sus necesidades básicas y las de su familia como lo son, la alimentación, vestido, educación, vivienda, transporte, los seguros de vida y colegiaturas, así como los gastos extraordinarios generados por alguna enfermedad.

¹⁰³ García Frías, María Ángeles, *El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta Alemán*, Revista de Información Fiscal, Lex Nova editores, pp. 17-57.

1.5. Identificación de los elementos del Impuesto Sobre la Renta

1.5.1. Objeto

El Impuesto Sobre la Renta tiene por objeto gravar la renta global de los sujetos pasivos de acuerdo a las normas emitidas para tal efecto, a esto, se le denomina renta gravada, en ese tenor, la persona que reúna los requisitos para ser considerado contribuyente, deberá tributar por la totalidad de sus rendimientos corrientes derivados de una actividad —los sueldos de los empleados, las ganancias de un empresario individual— o de un capital —los intereses que genera un depósito bancario o el alquiler de una vivienda—, así como las ganancias puntuales, no ordinarias que se produzcan como consecuencia de las variaciones en la composición de su patrimonio¹⁰⁴.

De lo anterior, se desprende que las imputaciones de renta son ya sea de rendimientos o de ganancias patrimoniales, por lo que, se concluye que la suma de unos y otros constituye la renta señalada por la ley como objeto material del tributo.

A efecto de contar con una visión más amplia del objeto de este tributo Luchena Mozo hace la distinción entre el “*objeto del tributo*” y “*riqueza imponible*”¹⁰⁵ entendiéndose por la primera a la manifestación de la realidad económica preexistente que el legislador quiere gravar —la renta, patrimonio o consumo— que es extraída por el legislador para apoyarse en la estructuración del hecho gravable, esto es, para configurar los supuestos de hecho que dan origen a la obligación tributaria, la cual no debe confundirse con la riqueza imponible que es aquella revelación de riqueza que el legislador utiliza para definir el supuesto del hecho del tributo.

¹⁰⁴ Ferreiro Lapatza, José Juan *et al.*, *Curso de Derecho Tributario (Sistema Tributario Español)*, Sexta Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2011, p.13.

¹⁰⁵ Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, ...Cit. p. 271

De ahí que, debe tenerse en consideración que el objeto imponible a diferencia del hecho imponible no crea obligaciones tributarias, pues lo que ocurre es que, con el fin de evitar eventuales conductas defraudatorias¹⁰⁶ del contribuyente, se le atribuyen rentas que propiamente no ha recibido de manera efectiva.

Una de las características principales en cuanto al objeto de la renta es que, el legislador no formula un concepto de renta *per se*, sino que, se refiere y define, únicamente a cada uno de sus componentes, lo que da lugar a que el régimen aplicable para la cuantificación de cada uno de ellos sea distinto, dando pie a un impuesto de carácter analítico¹⁰⁷.

1.5.2. Hecho Imponible

El hecho imponible se encuentra formado por dos elementos, el elemento objetivo que es aquel acto u hecho tenido en consideración por el legislador para configurarlo y el elemento subjetivo que se da por la necesaria relación entre el sujeto que debe abonar el tributo y el hecho que lo motiva.

De acuerdo con Luchena Mozo, el hecho imponible constituye el presupuesto normativo concebido abstractamente cuya realización será el indicativo de la existencia de capacidad económica precisa para dar lugar a una parte tributaria¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Cevera Torreoión, Fernando y Magraner Moreno, Francisco, *El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas de 2006*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2007, p.23.

¹⁰⁷ Se entiende por Impuestos analíticos a aquellos que gravan de forma diferenciada las modalidades de su materia imponible, esto es, dentro de la globalidad de rendimientos gravados, se aplica un tratamiento distinto a cada uno de ellos dependiendo de los elementos determinantes de dicha renta. *Cfr.* <https://www.encyclopediainanciera.com/diccionario/impuestos-analiticos.html>

¹⁰⁸ *Ídem* p. 268

En ese sentido, tenemos que el Impuesto Sobre la Renta, se configura como un gravamen de carácter individual, cuyo objetivo es identificar al sujeto que debe ser considerado receptor, sin perjuicio de las normas específicas aplicables a cada uno de los componentes de la base imponible, por ello, la renta se entiende obtenida en función de su origen o fuente.

En nuestro ordenamiento tributario, el Impuesto Sobre la Renta grava las rentas netas, que resultan de disminuir a los correspondientes ingresos el importe de los gastos que el legislador considera necesarios, tributándose por este impuesto tanto las rentas dinerarias, es decir las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimiento de trabajo o del capital, así como, las rentas percibidas en especie.

Para efectos de lo anterior, las diversas clases de rendimientos se definen en términos de la fuente de que procedan, de acuerdo con la doctrina estas se clasifican en: a) los rendimientos del trabajo —sueldos—; b) los rendimientos del capital —mobiliario e inmobiliario—; c) los rendimientos de las actividades económicas; d) las ganancias y pérdidas patrimoniales; y e) las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

Cada uno de los rendimientos enlistados con antelación se rigen por normas específicas en cuanto a gastos deducibles, regímenes de determinación y pagos anticipados o a cuenta —retenciones e ingresos a cuenta, pagos fraccionados—, en cuanto a las ganancias y pérdidas patrimoniales —exención total, impuesto diferenciado, tipo proporcional—, debe tenerse en consideración que todas las imputaciones de renta responden en general al propósito de evitar conductas del contribuyente encaminadas a la elusión o reducción de su carga fiscal¹⁰⁹.

Una de las características del Impuesto Sobre la Renta es que es un impuesto periódico, pues en la ley se señala cuando se entiende por obtenida la

¹⁰⁹ Cervera Torreoión, Fernando y Magraner Moreno, Francisco, *El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas de 2006...*, Cit., p.29.

renta y por ende a que periodo impositivo corresponde, para tal efecto deben distinguirse a las rentas regulares de las rentas irregulares; se entienden como rentas regulares a las generadas en el periodo de un año —como el sueldo— y como rentas irregulares aquellas cuyo periodo de generación es superior al año.

En términos generales al hecho imponible se le denomina como la función que cumple el procedimiento de imposición, en palabras de Rodríguez Bejeiro, esto es “crear a favor del ente público un derecho subjetivo, que es el instrumento elegido por el ordenamiento para hacer que el Estado adquiera las prestaciones coactivas tributarias¹¹⁰”. En ese tenor, se entiende al tributo como una obligación a cargo del ciudadano que implica una atribución patrimonial a favor de la Hacienda Pública, como consecuencia de haber manifestado cierta capacidad económica. De lo anterior, se infiere que el hecho imponible es el presupuesto normativo o de hecho al que la norma une como consecuencia jurídica el pago de un tributo necesario para que el contribuyente soporte una detracción económica de carácter coactivo.

c. Elemento Objetivo

Como se señaló en el apartado anterior, uno de los elementos del hecho imponible lo constituye el elemento objetivo, siendo este aquel acto u hecho considerado por el legislador para configurar el hecho imponible.

¹¹⁰ Cfr. Rodríguez Bereijo , citado por Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Tema 12: *La Relación Jurídico-Tributaria. El Hecho Imponible, ...*, cit, p. 267

De acuerdo con Saiz de Bujanda¹¹¹ el elemento objetivo del hecho imponible puede ser analizado desde cuatro perspectivas: aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo.

i. Aspecto material

El aspecto material constituye el acto o hecho que es tenido en consideración para establecer el tributo y que supone una manifestación de capacidad económica, que bien puede ser la actividad de una persona o incluso la titularidad de derechos sobre bienes o cosas.

ii. Aspecto espacial

El aspecto espacial determina el lugar donde se realiza el hecho imponible, este aspecto permite diferenciar cuando un sujeto queda sometido a un tributo. En el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se señalan tres supuestos espaciales para el pago de este tributo:

1. Los residentes en México respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan;
2. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente¹¹² en el país respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente; y

¹¹¹ Cfr. Sainz de Bujanda citado por Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Tema 12: *La Relación Jurídico-Tributaria. El Hecho Imponible, ...*, cit, p. 270.

¹¹² El artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta define al establecimiento permanente como cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o

3. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

i. Aspecto temporal

Por aspecto temporal se entiende al momento en el que la normatividad establece el periodo impositivo, es decir el momento en el que debe realizarse, al igual que los criterios genéricos de imputación temporal de ingresos y gastos¹¹³. En la estructura del hecho imponible el factor tiempo incide de tal manera que da lugar a los tributos instantáneos —siendo estos los que se agotan en un solo acto— y a los periódicos —que son aquellos que repiten con el tiempo—.

En virtud de esta naturaleza temporal, el legislador adopta determinadas unidades de tiempo que permitan que en cada supuesto exista una obligación tributaria. A esta fracción de tiempo se le denomina “periodo impositivo”, el profesor Sainz de Bujanda¹¹⁴ señala que el periodo impositivo es un elemento integrante del hecho imponible, de tal suerte que, solo se podrá entenderse como devengado un tributo cuando el aspecto temporal del hecho imponible se integre con los demás elementos que lo constituyen, dando cumplimiento al efecto jurídico que le asigna la ley.

totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.

¹¹³ Cevera Torreojón, Fernando y Magraner Moreno, Francisco, *El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas de 2006...*” *Cit.*, p.30.

¹¹⁴ *Cfr.* Sainz de Bujanda citado por Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Tema 12: *La Relación Jurídico-Tributaria. El Hecho Imponible, ...*”, *cit*, p. 272.

ii. Devengo

Concatenado al aspecto temporal, se configura el devengo, que es aquel momento en que debe entenderse realizado el hecho imponible, es decir, el instante en el que se produce el supuesto de hecho tributario. Una cosa es el nacimiento de la obligación tributaria que culmina con el devengo y otra cuestión es su exigibilidad; en el caso del Impuesto Sobre la Renta, el periodo impositivo es de un año contemplado del 1 de enero al 31 de diciembre, por lo que este impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, constituyendo un impuesto de aspecto temporal periódico, empero, la obligación de pago, se surge habitualmente durante los primeros cuatro meses del año dependiendo de la naturaleza del sujeto pasivo.

Habiendo analizado los aspectos del elemento objetivo del hecho imponible, tenemos que solo se podrá entender como realizado el hecho imponible cuando se encuentren en su conformación todos los elementos esenciales que lo constituyen¹¹⁵.

De acuerdo con el profesor Sainz de Bujanda la composición del elemento objetivo del hecho imponible se distingue por los siguientes elementos:

1. Es un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificados por las normas tributarias, y transformados, consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de tratamiento determinado por el ordenamiento positivo;
2. Es un acto o negocio jurídico, tipificado por el derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en “hecho” imponible por obra de la ley tributaria;
3. Se debe contemplar el estado, situación o cualidad de una persona;

¹¹⁵ Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Tema 12: *La Relación Jurídico-Tributaria. El Hecho Imponible, ...*”, cit, p. 272

4. Se contempla la actividad de una persona comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica, y
5. Se considera la mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular¹¹⁶.

b. Elemento Subjetivo

El elemento subjetivo del hecho imponible es la relación que habrá de producirse entre el hecho objetivo y el sujeto pasivo que se encuentre en el supuesto de hecho de la norma tributaria.

1.5.3. Sujetos de la Obligación Tributaria

Al configurarse el hecho imponible, se genera una obligación tributaria a cargo del contribuyente, que da como consecuencia un crédito a favor del estado, en la que convergen dos sujetos del supuesto de hecho, que son el sujeto activo y el sujeto pasivo.

c. Sujeto Activo

El sujeto activo se le identifica como el acreedor de la deuda tributaria, pues es el ente público¹¹⁷ titular de la potestad normativa de establecimiento de los tributos, así como de la potestad de gestión. De acuerdo con la doctrina el sujeto activo se

¹¹⁶ *Cfr.* Sainz de Bujanda citado por Luchena Mozo, Gracia María (coord.), Derecho Financiero y Tributario Parte General, Tema 12: La Relación Jurídico-Tributaria. El Hecho Imponible, ...”, *cit*, p. 270.

¹¹⁷ La característica de ente público se puede distinguir en dos momentos; la primera cuando es titular de la potestad normativa de establecimiento de los tributos, es decir, es titular de poder tributario; y en segundo lugar como ente de carácter público titular del rendimiento o recaudación de un tributo.

encarga de la gestión y recaudación del tributo¹¹⁸, es decir que, es quien desarrolla los procedimientos para la aplicación del tributo.

d. Sujeto Pasivo

Los sujetos pasivos son aquellos obligados tributarios a contribuir de acuerdo a la constitución, estos se ajustan a las exigencias de configuración del hecho imponible; lo que significa que por sujeto pasivo o contribuyente debe entenderse por aquella persona física o moral que realiza las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

La doctrina divide a los sujetos pasivos frente a la hacienda pública en obligados principales, responsables y sucesores; de tal manera que por deudores principales u originales se entiende a aquellos llamados a satisfacer una deuda tributaria, así como los deberes accesorios de la misma. Por sujetos responsables se entiende aquellos que no son deudores originarios o llamados en primer lugar de pago de la deuda tributaria, ya que su obligación de pago nace con un presupuesto de hecho diverso al que da lugar a la obligación principal.

Si bien, generalmente el titular de la deuda tributaria debe coincidir con el titular del hecho imponible, existen ocasiones en que la ley establece la obligación material de pago a cargo de un sujeto distinto al sujeto pasivo principal, es decir que dicha obligación se puede trasladar a un tercero, como ocurre en el caso de Impuesto Sobre la Renta en el régimen de sueldos y salarios en el que el patrón tiene la obligación de calcular este impuesto, retenerlo, declararlo y enterarlo al fisco.

En el artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta¹¹⁹, se señala que las personas físicas y morales residentes en México están obligadas al pago

¹¹⁸ Menéndez Moreno, A *Derecho financiero y Tributario. Parte general, lecciones de cátedra*, ed. Lex Nova, Valladolid, 2010. p. 227.

del Impuesto Sobre la Renta respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, lo que, se correlaciona con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, que señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales.

En consecuencia, tenemos que el sujeto pasivo del Impuesto Sobre la Renta es toda persona física o moral, que sea residente en el territorio nacional o en el extranjero con un establecimiento permanente, cuando hubiere obtenido sus ingresos por dicho establecimiento.

1.5.4. Base imponible

En los apartados anteriores se han analizado los diversos componentes del hecho imponible, empero, el componente más importante del Impuesto Sobre la Renta lo constituye la base imponible, siendo esta la determinación de la cuantía de aquello sobre lo que se hará el pago, siendo imperante la necesidad de una base.

Jiménez Ibáñez define a la base imponible como “aquella magnitud, de carácter dinerario o no dinerario susceptible de expresarse de una forma cuantitativa, que ha sido definida mediante la correspondiente norma tributaria, del impuesto a que se refiere y, en consecuencia, ha de aplicarse al caso concreto definido, a fin de obtener la correcta liquidación del impuesto¹²⁰”.

Si bien, en nuestro sistema normativo no se encuentra contenida expresamente la definición de base imponible, podemos abordar por analogía la definición contenida en el artículo 50 de la ley 58/2003 de la Ley General Tributaria

¹¹⁹ Cfr. http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf

¹²⁰ Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Tema 13. Cuantificación de la Deuda Tributaria Antonio José Jiménez Ibáñez...” *cit.* 282

Española¹²¹ que la define como “la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”. En virtud de lo anterior, la base imponible se obtendrá, en el caso del Impuesto sobre la Renta por la diferencia entre los ingresos computables por la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y los gastos necesarios para la obtención de ellos.

De esta suerte, tenemos que el hecho imponible mide la capacidad económica del contribuyente utilizando una serie de índices y parámetros —como lo son la renta, patrimonio, consumo, entre otros— por lo que la base imponible va a medir el hecho imponible, es decir, determinará su cuantificación y en consecuencia la capacidad de contribuir en atención al principio de justicia tributaria, lo que se traduce en que contribuirán todos los sujetos pasivos que pongan en manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación. La doctrina señala que de esta manera se distribuirá más justamente la carga fiscal y se lucha contra el fraude fiscal, por lo que el legislador tributario debe utilizar los instrumentos habilitados por la norma tributaria a fin de cuantificar de la manera más precisa, los elementos que conforman la base imponible.

Finalmente, Jiménez Ibáñez distingue a la base imponible en dos, como base imponible normativa, que corresponde a la definición dada, y la base imponible real, que corresponde a cada hecho imponible concreto, atinente a la aplicación de los tributos con exactitud caso a caso¹²².

c. Métodos de determinación de la base imponible

¹²¹ Ley General Tributaria, *Cfr.* <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>.

¹²² Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Tema 13. Cuantificación de la Deuda Tributaria Antonio José Jiménez Ibáñez...” *cit.*, p.283

La base imponible puede determinarse por tres vías: 1. estimación directa; 2. estimación objetiva; y, 3. estimación indirecta.

i. Estimación Directa

La estimación directa es el método idóneo para determinar la base imponible y el que se usa comúnmente, para ello, el rendimiento neto de la actividad se determinan mediante la diferencia entre los ingresos íntegros —por estos se entienden todos los ingresos obtenidos, incluidos el autoconsumo, las subvenciones, las transferencias y los incrementos obtenidos por la enajenación de bienes o derechos afectos a la actividad ejercida— obtenidos en el ejercicio de la actividad y los gastos necesarios para su obtención —siendo estos los necesarias para la obtención de los ingresos, las disminuciones de patrimonio—. Este régimen de estimación se aplicará a las actividades empresariales y profesionales a las que no se aplique el régimen de estimación objetiva¹²³.

ii. Estimación Objetiva

Este sistema de determinación de la base imponible es el que se ocupa para determinar los rendimientos netos de los empresarios y profesionales que realizan las actividades que han sido establecidas de aplicación por la Hacienda Pública.

Consiste en calcular el importe total del conjunto de sus operaciones y volumen de compras realizadas por el contribuyente, con el objetivo de determinar se es posible aplicar esta modalidad, deben computarse las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el sujeto pasivo.

¹²³ Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Tema 13. Cuantificación de la Deuda Tributaria Antonio José Jiménez Ibáñez...” *cit.*, p.284-285

Esta modalidad está limitada por el volumen de operaciones facturadas en la actividad ejercida y de acuerdo con el Profesor Jiménez Ibáñez se caracteriza por a) ser de carácter voluntario para los sujetos pasivos que reúnan las circunstancias previstas en la norma reguladora y de aplicación proporcional cuando no se haya ejercido la actividad durante todo el año fiscal, y b) solo se aplica a los tributos cuya normatividad lo provea ex profeso¹²⁴.

Para su determinación se aplican diferentes módulos fijados anualmente por la Hacienda Pública en donde, se expresan por unidades y rendimientos predeterminados cada uno de ellos, es decir, que se renuncia al cálculo del rendimiento real, siendo sustituido por los rendimientos fijos netos estipulados que dan lugar a cuotas tributarias determinadas por la aplicación de dichos módulos de cantidad fija e ingreso dentro del ejercicio fiscal.

iii. Estimación Indirecta

Este método consiste en determinar la forma más aproximada posible, al volumen correcto de las operaciones realizadas por el obligado tributario, para ello la administración tributaria debe partir de indicios y renunciar a la certeza de la prueba.

Este régimen se aplica en tres supuestos:

- a) Cuando los obligados tributarios dejan de cumplir con su deber tributario, y por ende no existen datos suficientes o correctos para genera sus autoliquidaciones, siendo necesario fijar las bases imponibles partiendo de presuntos gastos e ingresos en la actividad ejercida y así, determinar las cuotas correspondientes;
- b) Cuando se obstruya o niegue la actuación inspectora por parte del sujeto pasivo que haga imposible la comprobación de los datos; y

¹²⁴ *ídem*

- c) En el supuesto que ocurra la desaparición de los libros obligatorios en donde se registren los asientos contables, aun cuando haya sido por fuerza mayor.

De lo anterior se concluye que este sistema se ocupa de manera subsidiaria para los métodos de estimación objetiva y directa, mediante el empleo de medio indiciarios que deben ser ajustados a presuntos rendimientos.

d. La base imponible del Impuesto Sobre la Renta

De acuerdo con Ferreiro Lapatza¹²⁵, el Impuesto Sobre la Renta se configura como un impuesto individual, a pagar por cada una de las personas físicas que reciban rentas gravadas, en tal virtud, el núcleo de su normativa general en materia de cualificación se centra en la determinación de la base y cuota a pagar por una persona física.

Por ello se entiende por base imponible a la renta disponible del contribuyente, esto se traduce como, la expresión de su capacidad económica, la cual deber ser considerada en concatenación del hecho imponible y el principio de proporcionalidad. Jiménez Ibáñez¹²⁶, precisa que, para la determinación de la base imponible se debe tener en cuenta el principio orientador de todo sistema tributario que es el de capacidad económica y los no menos importantes principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

A efecto de determinar la base imponible, se debe analizar la idoneidad del sujeto pasivo para cumplimentar con la obligación tributaria que se le impone, teniéndose en consideración su capacidad económica.

¹²⁵ Ferreiro Lapatza, José Juan *et al.*, *Curso de Derecho Tributario...* Cít, p.12.

¹²⁶ Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Tema 13. Cuantificación de la Deuda Tributaria Antonio José Jiménez Ibáñez..." *cit.* 280

La base imponible concreta la cuantía de la cuota tributaria con la aplicación de un tipo de gravamen; para estar en posibilidad de calcular la base imponible o renta disponible, es necesario calificar a las distintas rentas, en primer lugar conforme a su origen y naturaleza, considerar los distintos rendimientos¹²⁷, así como los gastos deducibles específicos, que determinan el rendimiento neto, al que se pueden aplicar reducciones en función de su naturaleza y por otro lado, se debe tomar en consideración las ganancias y pérdidas patrimoniales determinadas por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales de procedencia.

Dicho lo anterior, es de concluirse que la base imponible es el aspecto cuantitativo del elemento objetivo del presupuesto de hecho, de donde se infiere que la base imponible es la cantidad de renta obtenida por el sujeto pasivo.

1.5.5. Base liquidable

La base liquidable constituye “*la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas*”¹²⁸. Para su determinación se parte de la base imponible establecida, y se le aplican las reducciones previstas por cada tributo. En consecuencia, tenemos que la base liquidable se determina restando de la base imponible las deducciones otorgadas por ley.

¹²⁷ Se consideran rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo. *Cfr.* Ferreiro Lapatz, José Juan *et al.*, *Curso de Derecho Tributario (Sistema Tributario Español)*, Sexta Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2011, p.31

¹²⁸ *Cfr.* Artículo 54 de la Ley General Tributaria de España, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Resulta conveniente precisar que cuando la normativa propia de cada tributo no prevea la aplicación de reducciones sobre la base imponible, está necesariamente coincidirá con la base liquidable.

1.6. Características Generales del ISR.

En atención a todos los elementos que conforman los tributos descritos con antelación, se puede decir que el Impuesto Sobre la Renta, constituye un impuesto directo y subjetivo que grava la manifestación directa e inmediata de capacidad económica, se caracteriza por ser un impuesto personal, pues se delimita a la manifestación de riqueza de una persona concreta, de acuerdo a sus circunstancias personales y familiares.

Atiende al principio de progresividad y en virtud de su objeto constituye una situación indefinida en el tiempo se cataloga como un impuesto periódico, por lo que el legislador ha fraccionado el hecho imponible de los períodos impositivos para que coincidan con el año natural.

1.7. Exención Tributaria

Si bien, en nuestro entramado tributario no se cuenta con una definición *per se* de exención tributaria, del artículo 22 de la Ley 58/2003 General Tributaria de España se desprende que “son supuestos de exención aquellos que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación principal”. Dicho en otras palabras, son aquellos supuestos en que, por alguna razón, un sujeto obligado no soporta la carga impositiva que debería corresponderle, por lo que aún y cuando se configure el hecho imponible, se le dispensa del pago de la totalidad o parte del tributo.

En ese mismo sentido Cazorla Prieto, la define como “*una modalidad de sujeción al tributo caracterizada porque no existe obligación tributaria de pago*”¹²⁹. Ello es así, en virtud de que el hecho imponible no se agota en la norma que lo define, sino que, opera la norma de exención la cual supone una consideración más detallada o particularizada. Este mecanismo se articula por la concurrencia de dos normas en sentido contrario: la de sujeción, por la que se establece el presupuesto cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal, y la de exención, por la que se establece que aún a pesar de realizarse el hecho imponible, no surge la obligación de pago de la cuota tributaria, es decir, se excluye de pago por causas técnicas, económicas, sociales entre otras.

De acuerdo con Cazorla Prieto las exenciones se pueden clasificar de diversas maneras¹³⁰ que se detallan a continuación:

1. Por exenciones objetivas tenemos aquellas en las que a la par de la norma definidora del hecho imponible, existe otra que declara exentos uno o varios negocios, actos o hechos incluidos genéricamente dentro de la norma definitoria principal;
2. Las exenciones subjetivas por su parte son aquellas en las que, junto a la norma delimitadora del hecho, existe otra excluyente;
3. Las exenciones temporales son aquellas en que la norma que fija la exención tiene una vigencia temporal limitada, quedando sin efectos cuando transcurre el supuesto de temporalidad;
4. Caso contrario de las exenciones permanentes cuya norma definitoria nace sin una temporalidad;

¹²⁹ Cazorla Prieto, Luis María, Derecho Financiero y Tributario, parte general...cit, p.247

¹³⁰ Cazorla Prieto, Luis María, Derecho Financiero y Tributario, parte general...cit, p.248 -249

5. Por exenciones totales se entienden aquellas en las que se excluye totalmente la obligación tributaria principal;
6. Por su parte las exenciones parciales, son aquellas que ocurren a través de diferencias técnicas tributarias, que, disminuyen en grado distinto el importe de la obligación tributaria principal, sin que esta desaparezca por completo;
7. Las exenciones fiscales obedecen al fundamento de la figura y no incide con la estructura o régimen jurídico;
8. Las exenciones extra fiscales por su parte, se fundamentan en razones derivadas de la lógica sustantiva y estructura del tributo de que se trate.
9. De igual manera, existen las exenciones técnicas que son aquellas cuya función más que un beneficio fiscal, es el de evitar supuestos de sobre imposición o doble imposición sobre una misma capacidad económica, este tipo de exención obedece a razones técnicas, políticas, sociales, económicas o de simplificación tributaria que aconseja la exoneración de determinadas rentas¹³¹.

Derivado de las exenciones señaladas ocurren tres supuestos:

1. Que, la obligación tributaria no llega a nacer a pesar de haberse producido el hecho imponible;
2. Que, habiendo nacido la obligación de pago, este se condone; y
3. Que, habiéndose satisfecho el tributo, con posterioridad el contribuyente pueda obtener el reembolso de la cantidad pagada.

De lo anterior se concluye que, para que se lleve a cabo esta degradación sobre la obligación tributaria es imperante que exista una norma con rango de ley que así lo estipule, a esta se le denomina “norma de exención”, la cual, será la

¹³¹ Díaz-Arias, José Manuel (Coord), *Ley comentada del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, concordada, jurisprudencia, consultas tributarias y doctrina...* cit, p.32.

responsable de que pese haberse realizado el presupuesto de hecho señalado por la ley o norma de sujeción, no nazca a la obligación tributaria, para tal efecto como ya se señaló, se requiera la concurrencia de dos normas en sentido contrapuesto, la primera que define el hecho imponible y la asocia con el nacimiento de la obligación tributaria y la norma de exención que evita que la primera produzca efectos¹³².

Resulta conveniente precisar la diferencia entre los supuestos de no sujeción y las exenciones, pues se trata de dos casos diferentes, el primero de ellos ocurre por la expresa decisión legal de exclusión del hecho imponible, esto es, que éste no se llega a realizar, a diferencia de las exenciones en donde la obligación tributaria nace, pero no tributa por expresa disposición legal¹³³.

En el artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se enlistan algunas exenciones a las que se encuentran sujetas las personas físicas, empero, estas no son de índole total, pues de todos los casos existe un tope, por lo que, se trata de exenciones parciales.

¹³²Luchena Mozo, Gracia María (coord.), *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Tema 13. Cuantificación de la Deuda Tributaria Antonio José Jiménez Ibáñez...” *cit.* 274

¹³³ Díaz-Arias, José Manuel (Coord), *Ley comentada del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, concordada, jurisprudencia, consultas tributarias y doctrina...*” *Cit.*, p.32.

CAPÍTULO 2. MARCO NORMATIVO TRIBUTARIO EN MATERIA DE PENSIONES Y HABERES DE RETIRO

2.1. Marco de Referencia

De acuerdo con los indicadores poblacionales, la expectativa de vida a nivel mundial se ha incrementado considerablemente, lo que se traduce en un inminente envejecimiento poblacional, por lo que, las pensiones cobran importancia y deben ser analizados a la luz de su cobertura, financiamiento y establecimiento de esquemas alternativos o complementarios de protección a la población.

El derecho humano a la seguridad social, de conformidad con los instrumentos internacionales, está integrado por dos elementos: disponibilidad y accesibilidad¹³⁴.

En México, el derecho a la seguridad social se encuentra establecido como una obligación del Estado de acuerdo con los artículos 22 y 25.1 de la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948, los artículos 9 y 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC), el Convenio número 102 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT)¹³⁵, que establecen la Norma Mínima de Seguridad Social, así como la legislación mexicana.

No obstante, los tratados Internacionales enlistados con antelación de los que el Estado Mexicano forma parte y se encuentra obligado a obedecer, es de precisarse que no se cumplen a cabalidad las disposiciones enunciadas en los mismos, por lo que nuestro sistema pensionario no resulta eficaz a las necesidades de la población.

¹³⁴ Escobar, Guillermo y López Ahumada, José Eduardo, *PENSIONES IX informe sobre Derechos Humanos, Federación Iberoamericana de Ombudsmán*, Ed. Trama, Madrid, 2012, p. 46

¹³⁵ De las seis partes que integran el convenio, México ha ratificado cuatro; *Cfr.* <https://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:1:0::NO::>

Hoy en día, la seguridad social se encuentra integrada por tres servicios complementarios entre sí, a saber: a) los servicios de salud integral; b) los sistemas de prestaciones sociales —que incluyen vivienda y servicios de guarderías para hijos de asegurados—; y, c) los sistemas de pensiones, tanto contingenciales como previsionales

Las pensiones contingenciales¹³⁶ son las que protegen riesgos imprevistos cuya eventualidad no es posible evitar como lo son, los riesgos de trabajo que traen aparejadas incapacidades laborales de tipo temporal o permanente, e incluso la propia muerte del operario, o bien, accidentes y enfermedades no profesionales que producen una invalidez temporal o definitiva, o la pérdida de la vida.

Por pensiones previsionales¹³⁷ se entiende a aquellas que son factibles de prever desde el inicio de la vida productiva, en este sector se encuentran contemplados el retiro laboral, la cesantía en edad avanzada y la vejez.

2.1.1. Instituciones de Seguridad Social

En términos del artículo 123 Constitucional apartados A —que regula el trabajo ordinario— y B —que regula el trabajo de los servidores públicos federales, así como de los militares—, México cuenta con tres instituciones federales de alcance nacional que proveen de seguridad social, de donde se sigue que contamos con el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) que atiende al 39.02%¹³⁸ de la

¹³⁶ *Op. Cit.* p. 273.

¹³⁷ *Idem*

¹³⁸ *Cfr.* Encuesta realizada por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), denominada Población total según condición de derechohabiencia 2015, en https://www.inegi.org.mx/temas/derechohabiencia/default.html#Informacion_general

población con derechohabiencia¹³⁹; la Seguridad Social de los Servidores Públicos a cargo tanto del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE) que representa 7.7%¹⁴⁰ de la población y el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM) que representa el 0.87% ¹⁴¹de la población beneficiaria de la seguridad social.

a. Instituto Mexicano del Seguro Social

El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), fue creado el 19 de enero de 1943, por el presidente Manuel Ávila Camacho, para garantizar el acceso integral de los trabajadores al desarrollo, se caracteriza por ser de carácter público y social.

Es el más antiguo y el de mayor infraestructura, cuenta con 6,510 Unidades de Medicina Familiar, 350 Hospitales de Segundo Nivel y 36 Hospitales de Alta Especialidad¹⁴², cuenta con presencia nacional y atiende al mayor número de

¹³⁹ Se entiende por derechohabiencia a la “*información sobre derechohabientes afiliados a las instituciones del Sistema Nacional de Salud, así como la población usuaria de servicios médicos según tipo de institución*” Cfr. Encuesta realizada por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), denominada Población total según condición de derechohabiencia 2015, en https://www.inegi.org.mx/temas/derechohabiencia/default.html#Informacion_general

¹⁴⁰ Cfr. Encuesta realizada por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), denominada Población total según condición de derechohabiencia 2015, en https://www.inegi.org.mx/temas/derechohabiencia/default.html#Informacion_general

¹⁴¹ *Ídem*

¹⁴²

Cfr. <http://www.imss.gob.mx/prensa/archivo/201818/012#:~:text=El%2019%20de%20enero%20de,de%20los%20trabajadores%20al%20desarrollo.&text=A%2075>

mexicanos asegurados, así como, a sus familiares dependientes económicos, por lo que es la institución más importante en materia de salud y seguridad social.

Inicialmente, su cobertura se limitaba a trabajadores formales de las empresas paraestatales, privadas o de administración social, fue en 1955 cuando se hizo obligatorio el aseguramiento de los empleados de las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares de seguros y fianzas de la República Mexicana, y finalmente en 1974 con la reforma al artículo 123, fracción XXIX Constitucional se incluyeron como sujetos de seguridad social a “trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares”¹⁴³.

b. Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado

La seguridad social para los trabajadores al servicio del Estado tiene sus orígenes en la Ley General de Pensiones Civiles de Retiro 1925, la cual cubría a los empleados de la federación y operaba a través de la Dirección General de Pensiones Civiles y Retiro; dentro de la citada ley se contemplaban cuatro tipos de pensiones¹⁴⁴, cuyas aportaciones eran bipartitas.

Dicha ley fue sustituida en 1946 por la Ley de Retiros, la cual extendía su cobertura a los trabajadores del sector público paraestatal como los ferrocarrileros, petroleros y electricistas, mediante un sistema conocido como de reparto o de

%20a%C3%B1os%20de%20su,sus%2074%20millones%20de%20derechohabientes.

¹⁴³ *Cfr.*

http://archivos.diputados.gob.mx/Centros_Estudio/Cesop/Eje_tematico/2_ssocial.htm

¹⁴⁴ Pensiones por retiro, inhabilitación (invalidez), muerte y retiro forzoso. *Cfr.* Ley General de Pensiones Civiles de Retiro en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2791/15.pdf>

beneficio definido, en donde los trabajadores aportaban el 8 por ciento de su sueldo básico, en tanto que las dependencias y organismos públicos aportaban el 12.75 por ciento del sueldo básico.

Posteriormente con la reforma al artículo 123 Constitucional, se realizó la clasificación de los asalariados en apartados “A” y “B”, siendo este último el atinente a los empleados gubernamentales, dándose cabida a la creación del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), mismo que fue creado en diciembre de 1959, el cual, cuenta con infraestructura física y humana instalada importante, atiende a los servidores públicos del Estado adscritos a los tres Poderes de la Unión (Legislativo, Ejecutivo y Judicial), así como, de los órganos jurisdiccionales autónomos, órganos con autonomía por disposición constitucional, a los servicios públicos que laboran para el Gobierno de la Ciudad de México y por convenio expreso, a trabajadores al servicio de las entidades federativas del país que no cuenten con servicio de seguridad social.

Con la finalidad de mejorar la organización administrativa del Instituto, en 1983¹⁴⁵, se aprobó la nueva Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en la cual se amplían las prestaciones, destacándose la reducción de los tiempos y condiciones para el otorgamiento de pensiones y el establecimiento de topes máximos de porcentaje salarial del tiempo trabajado para su otorgamiento¹⁴⁶, manteniéndose el sistema de reparto. Este ordenamiento tuvo diversas reformas que tuvieron lugar en las anualidades de 1985, 1992, 1993 —en donde se introdujo el Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR) que a través del

¹⁴⁵ Ley Abrogada del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, publicada en Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1983, última reforma publicada el 2 de enero de 2006.

¹⁴⁶ *Cfr.* Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, "Antecedentes", en Seguridad Social [Actualización: 17 de febrero de 2006], en www.diputados.gob.mx/cesop/

ahorro en cuentas individuales complementarían las pensiones de jubilación—, 2001, 2002 y 2005.

c. Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas

El Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM), fue creado en diciembre de 1961, brinda servicio público de seguridad social por parte del Estado a los miembros del ejército, armada o naval, y los miembros de la fuerza aérea, así como a sus familiares.

Dentro de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas se prevé un régimen pensionario diverso al de los ciudadanos civiles, pues contempla cierto tipo de privilegios atendiendo a los riesgos a los que sus afiliados se encuentran expuestos.

2.1.2. Pensiones

a. Civiles

Las pensiones jubilatorias laborales, son aquellas que se obtienen ya sea por edad biológica del operario —55, 60, 65 años— por años efectivos de servicios brindados al empleador —25, 28, 32, 35 años o más— o bien, por una combinación de ambos requisitos de acceso, es decir, de edad y de años de servicio en tanto que en conjunto sumen determinada cifra¹⁴⁷.

¹⁴⁷ Aunado a los requisitos anteriores, el trabajador debió de haber cotizado a la seguridad social 1,250 semanas como requisito mínimo —Instituto Mexicano del Seguro Social, 24 años en cifra redonda, Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, 25 años cumplidos—.

La jubilación laboral se traduce en un ingreso salarial una vez llegada la etapa inactiva laboral y generalmente es vitalicia, sin que se pierda de vista que la prestación jubilatoria es diversa de la pensión de seguridad social.

Sentado lo anterior, es de resaltarse que la mayoría de los trabajadores afiliados a sistemas de pensiones públicos con modelo de reparto¹⁴⁸, infortunadamente no cuenta con una portabilidad de derechos entre ellos ni con los sistemas de pensiones basados en cuentas individuales, que les permita migrar de un sistema pensionario a otro.

Consecuentemente los trabajadores que cambian de empleador antes de cumplir con un determinado número de años laborados, pierden por completo sus beneficios pensionarios y de atención médica, careciendo de objeto sus aportaciones efectuadas a la seguridad social para fines pensionarios, lo que se traduce en grandes inequidades y desalienta el interés por la afiliación a los seguros sociales, ello es así, en virtud de que existen trabajadores con grandes carreras laborales, pero indiferentes sistemas pensionarios que al no ser compatibles quedan completamente desprotegidos en lo que debiera ser su etapa inactiva laboral.

Al respecto existen diversas propuestas para consolidar un verdadero sistema nacional de pensiones, que las vuelva compatibles, lo que se implementaría mediante la incorporación de trabajadores independientes y la transformación de los sistemas de reparto públicos en sistemas de cuentas individuales, con portabilidad de derechos.

Las jubilaciones, pensiones y demás formas de retiro gozan de las medidas protectoras al salario contenidas en el artículo 123, apartados A, fracción VIII¹⁴⁹ y B,

¹⁴⁸ Este tipo de sistema se caracteriza en que los trabajadores en activo financian con sus ingresos las pensiones de los trabajadores retirados.

¹⁴⁹ Artículo 123, apartado A, Fracción VIII a la letra dice: “El salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento” *cfr. Constitución Política*

Fracción VI¹⁵⁰ de la Carta Magna ello, con la finalidad de que el trabajador reciba una cantidad que asegure sus necesidades y las de su familia sin atentar contra su dignidad, decoro y libertad humanas.

Como se ha señalado, en sus orígenes los sistemas de pensiones en México, se regían por el sistema de reparto, en los cuales, las cotizaciones de los trabajadores en activo financiaban las pensiones y jubilaciones de los trabajadores retirados. Sin embargo, con la reforma de 1995 a la Ley del IMSS se creó el precedente de abandonar el sistema de reparto en el caso del seguro de Retiro, Cesantía en Edad Avanzada y Vejez e introducir un sistema de capitalización individual, creándose las Administradoras de Fondos de Retiro (AFORES) para el manejo de las cuentas individuales, cuyas aportaciones son de naturaleza tripartita (trabajador, patrón, Estado) o bipartita (Estado y trabajador), dependiendo de la institución a la que se encuentren afiliados.

i. Instituto Mexicano del Seguro Social

Con el sistema de reparto planteado en los orígenes del Instituto Mexicano del Seguro Social, el importe de la pensión se obtenía calculando el promedio nominal de los últimos cinco años laborados por el afiliado, importe que era sufragado por las cotizaciones de los trabajadores en activo, sin embargo con el paso de los años, el crecimiento de la esperanza de vida y el factor de que el número de afiliados no se incrementó conforme se había previsto, resulto necesario transitar a un sistema pensionario diverso puesto que el instituto empezó a operar con números rojos,

de los Estados Unidos Mexicanos, DOF, 15-05-2019 en
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150519.pdf

¹⁵⁰ Artículo 123, apartado B, Fracción VI que señala “Sólo podrán hacerse retenciones, descuentos, deducciones o embargos al salario, en los casos previstos en las leyes; *cfr. Op. Cit.*

siendo la federación quien tenía que sufragar un excedente para mantener su operatividad.

En virtud de lo anterior, en el año de 1992 se reformó la Ley del Seguro Social para disponer las bases de un “Sistema de Ahorro para el Retiro” (SAR), en donde los empleadores estarían obligados a cubrir el 2 por ciento sobre el salario base de cotización de los trabajadores a fin de constituir depósitos de dinero a favor de cada uno de ellos.

Aunado a esto en 1995 se publicó la nueva Ley de Seguro Social que entró en vigor hasta el año de 1997. Con esta reforma, se creó el nuevo sistema de pensiones bajo el modelo de capitalización individual, que es obligatorio para aquellos trabajadores que iniciaron sus cotizaciones a partir de 1997, siendo opcional para los trabajadores sujetos al régimen anterior¹⁵¹.

En este sistema de pensiones, cada trabajador es propietario de su propia cuenta y financia su propia pensión, de tal manera que quienes coticen más tiempo, podrán disfrutar de pensiones con montos más altos y quienes tengan la posibilidad de hacer aportaciones mayores aumentarán el monto de su futura pensión, en tanto que para quienes cotizan las cuotas más bajas, como lo es el salario mínimo pueden acceder a una pensión mínima garantizada por el estado, cuyo monto deberá ser cubierto por el presupuesto federal.

En ese tenor, el trabajador debe contar con un mínimo de 1,250 cotizadas y 65 años cumplidos para la jubilación y para el caso de que el trabajador no alcance el mínimo de cotizaciones, tiene la opción de continuar cotizando voluntariamente o retirar en una sola exhibición el saldo de su cuenta individual.

No es óbice a lo anterior, el hecho de que la propia Ley del Seguro Social, contempla un régimen diverso de jubilaciones y pensiones para sus propios

¹⁵¹ Ruezga Barba, Antonio compilador, “*El nuevo derecho de las pensiones en América Latina*”, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Centro Interamericano de Estudios de Seguridad Social, 2005, p. 381

trabajadores, puesto que, sus trabajadores se jubilan con 28 años de servicio para el caso de los hombres y 27 para las mujeres, sin que se estipule una edad mínima para ello, siendo el promedio de edad de jubilación de 53 años a diferencia de los 65 años que establece la propia Ley del Seguro Social para sus afiliados.

Por otro lado el salario pensionable, incluye conceptos adicionales al sueldo tabular como lo son: dos aguinaldos más a lo establecido en la Ley del Seguro Social, un fondo de ahorro, un finiquito de cinco mensualidades al fallecimiento entre otros; aunado al hecho de que tres de cada diez trabajadores del Instituto Mexicano del Seguro Social se jubilan con el salario de la categoría inmediata superior, lo que se traduce en que este tipo de trabajadores reciban en promedio una pensión 30 por ciento superior a su último salario base de pensión¹⁵².

ii. Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado

En el caso del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado la pensión puede recibirse en dos modalidades; mediante una renta vitalicia contratada con una compañía de seguros cuya prima única es el saldo de la cuenta de ahorro individual o a través de retiros programados con el PENSSIONISTE o la Afore que administre los recursos del trabajador.

En este instituto son candidatos a obtener una pensión de retiro por edad y tiempo de servicios aquellos trabajadores que habiendo cumplido 55 años de edad, tuviesen 15 años de servicios como mínimo e igual tiempo de cotización al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, pudiendo obtener el 50 por ciento de su salario o hasta el 95 por ciento de su salario con 29 años de servicios.

¹⁵² Ruezga Barba, Antonio compilador, *“El nuevo derecho de las pensiones en América Latina”*, Op, cit., p. 388

Únicamente aquellos trabajadores que cumplan con 30 años o más de servicio para el caso de los hombres y 28 años para las mujeres e igual tiempo de cotización al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, pueden obtener una pensión por jubilación equivalente al 100 por ciento del sueldo según el promedio del sueldo básico disfrutado en el año inmediato anterior a la fecha de baja del afiliado¹⁵³. El cálculo de este tipo de pensiones se realiza sobre la base del sueldo básico, teniendo como limitante que el mismo no puede rebasar diez veces el salario mínimo general.

A diferencia del Instituto Mexicano del Seguro Social, para el caso de aquellos trabajadores que hubieren trabajado al menos quince años, pueden separarse del servicio, dejando sus aportaciones en el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado y al cumplir la edad requerida de pensión pueden gestionar su otorgamiento.

De los acápites anteriores, podemos advertir que tanto en la Ley del Seguro Social como en la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social se establece que cuando un trabajador cumpla con la edad y los requisitos necesarios para obtener su pensión de cesantía en edad avanzada o vejez puede optar por dos opciones: la primera es destinar los recursos de su cuenta individual a la contratación de una renta vitalicia a su favor y de sus beneficiarios o ajustarse a un plan de retiros programados.

Para el caso de la pensión por renta vitalicia el trabajador deber contratar una compañía de seguros a través de su Afore, misma que deberá pagarle a este de por vida una cantidad, a cambio de que éste le entregue el saldo acumulado en su cuenta individual. La renta vitalicia se actualiza anualmente conforme al Índice Nacional de Precios al Consumidor, la ventaja de esta modalidad impera en que no importa cuántos años viva el asegurado ya que las aseguradoras absorben el

¹⁵³ *Idem p.* 391

“riesgo de longevidad”¹⁵⁴ a cambio de un cobro denominado prima. En este caso, no debe pasar inadvertido que una vez optado por esta modalidad y habiéndose definido la renta, el pensionado no tiene acceso a los recursos y no se pueden utilizar en caso de tener alguna contingencia, ni tampoco se pueden dejar como herencia en caso de fallecimiento.

La única limitante para la obtención de la renta vitalicia estriba en el supuesto de que está fuere inferior a la pensión garantizada de un salario mínimo en el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social y dos salarios mínimos en el caso del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado¹⁵⁵; fuera de ello una vez aceptada dicha modalidad, el trabajador no puede cambiarse a la modalidad de retiros programados.

Por su parte, la modalidad de retiros programados consiste en que los pensionados conservan sus fondos en la administradora —Afore o PENSIONISSSTE— fraccionando el monto total de los recursos de la cuenta individual para recibir mensualmente una parte de su fondo mientras éste tenga saldo. El monto es directamente proporcional al ahorro acumulado al retirarse, las cantidades que se paguen por este concepto, se recalculan anualmente y contrario a lo que ocurre con la modalidad de pensión vitalicia, el pensionado que este bajo este supuesto puede cambiarse al de renta vitalicia, siempre y cuando el excedente sea superior al 30 por ciento de la pensión mínima garantizada.

Puede ocurrir el caso de que el trabajador que cumpla con la edad y el número de cotizaciones para jubilarse, no tenga en su cuenta individual los recursos suficientes para acceder a la pensión por renta vitalicia en cuyo caso el gobierno federal aportara la cantidad que resulte de restar al monto constitutivo el saldo de la

¹⁵⁴ Azuara Oliver, *Diagnostico del Sistema de pensiones mexicano y opciones para reformarlo*, Banco Interamericano de desarrollo, 2019, p. 9.

¹⁵⁵ Sánchez-Castañeda, Alfredo y Morales Ramírez, María Ascensión, *Derechos de las personas pensionados y jubilados*. Colección Nuestros Derechos, UNAM-INEHRM, 2018, p. 14

cuenta individual del trabajador para garantizar que el trabajador tenga acceso a una pensión garantizada, que es de un salario mínimo mensual general para los afiliados al Instituto Mexicano del Seguro Social y de dos salarios mínimos para los afiliados al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, monto que se actualizará anualmente conforme al Índice Nacional de Precios al Consumidor¹⁵⁶. En este supuesto inicialmente la pensión garantizada debe ser entregada por la afore bajo la modalidad de retiros programados, una vez agotados dichos recursos de la cuenta individual, la pensión será otorgada directamente ya sea por el Instituto Mexicano del Seguro Social o el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, con recursos proporcionados por el gobierno federal.

b. Fuerzas Armadas (haber de retiro)

Dentro de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Mexicanas Armadas se señala que para ser acreedor al haber de retiro¹⁵⁷ se deben satisfacer dos supuestos: a) cumplir 20 años de servicio; o bien, b) Llegar a la edad límite contemplada en el artículo 25 de la ley de referencia —que oscila entre los 50 a 65 años atendiendo al rango— con las excepciones previstas en el artículo 26¹⁵⁸ de dicho ordenamiento, quienes pueden continuar en activo hasta por cinco años más, cuando las Secretarías lo estimen necesario.

¹⁵⁶ *Op. Cit.* P. 16

¹⁵⁷ El Haber de retiro es la prestación económica vitalicia a que tienen derecho los militares retirados en los casos y condiciones que fija la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

¹⁵⁸ Entiéndase a los Diplomados de Estado Mayor, los que hayan obtenido un grado académico a nivel de licenciatura o superior, los especialistas, técnicos, mecánicos y los servidores domésticos de instalaciones militares que presten sus servicios en las Fuerzas Armadas Mexicanas

Resulta conveniente precisar que, para efectos de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, se considera haberes de retiro a la cantidad que los militares que ya no se encuentran en activo reciben periódicamente de manera vitalicia, en tanto que por pensión se entiende por aquella cantidad que reciben los familiares de un militar, como lo es el caso de la pensión por fallecimiento.

De una lectura integral al capítulo segundo de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, es de advertirse que contrario a lo que ocurre con los pensionados civiles, aquellos militares en retiro¹⁵⁹, al cambiar de estatus activo a inactivo obtienen diversos beneficios que se ven reflejados en sus haberes de retiro dentro de los cuales destacan los siguientes:

- a) En primer lugar, es de resaltarse que el artículo 27 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, señala que los militares que por resolución definitiva pasen a situación de retiro, ascenderán al grado inmediato siguiente, para el cálculo del beneficio económico correspondiente.
- b) Se toma como base el porcentaje del haber del grado con que vayan a ser retirados —después del ascenso señalado en el inciso que precede— y se le adicionará el 80 por ciento del mismo, más las primas complementarias por condecoraciones de perseverancia, así como las asignaciones de técnico, de vuelo, de salto o técnico especial, entre otras.

¹⁵⁹ De acuerdo con el artículo 21 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, el retiro es la facultad que tiene el Estado y que ejerce por conducto de las Secretarías de la Defensa Nacional y de Marina para separar del activo a los militares al ocurrir alguna de las causales previstas en dicha ley. Cfr. http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/84_070519.pdf

- c) A lo anterior se le adiciona una compensación por tiempo de servicios, tomando como base el haber del grado que haya ostentado el militar en servicio activo.
- d) Para el caso de los militares que pasan a situación de retiro con 30 o más años de servicio efectivo, además de lo señalado en el inciso a), a la adición del 80 por ciento se le agrega un incremento del 50 al 90 por ciento atendiendo a los años laborados —el rango oscila de 30 a 45 o más años—.
- e) Aquel integrante de las fuerzas armadas que pase a situación de retiro con más de 45 años de servicios efectivos, al haber señalado con antelación se le aumentara un 10 por ciento.

Una vez integrados los preceptos señalados en el haber de retiro, son considerados como un solo concepto para todos los efectos legales, mismos que de acuerdo con el artículo 32 de dicho ordenamiento legal quedan exento de todo impuesto.

Por otro lado, tenemos que aquellos militares que computen cuando menos 20 años de servicios tienen derecho a un haber de retiro, en un porcentaje menor siempre y cuando hubieren sido incapacitados fuera de actos de servicio o se encuentren imposibilitados para el desempeño de sus obligaciones militares a causa de una enfermedad que dure más de seis meses.

Para efectos del objeto de investigación, únicamente se tomaron en consideración a las Instituciones más representativas de seguridad social, puesto que existen empresas paraestatales tales como Petróleos de México y la Comisión Federal de Electricidad u organismos autónomos como el Banco de México y las Universidades Públicas que tienen programas de pensiones propios para sus trabajadores con una serie de prestaciones por mucho, mejores que las ofrecidas por Instituto Mexicano del Seguro Social o Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, aunque en ningún caso superiores a las

establecidas en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

A modo de conclusión en cuanto a la obtención de las pensiones por cesantía en edad avanzada para el caso de los civiles o haberes de retiro para los integrantes de las fuerzas armadas, es un hecho notorio para estos últimos pasar a situación de retiro, representa un honor y un beneficio económico con el que podrán sufragar tranquilamente sus años restante.

En tanto que para los civiles, con excepción de los propios trabajadores del Instituto Mexicano del Seguro Social, representa una total incertidumbre puesto que jubilarse, especialmente para los que les aplica de lleno la ley de 1997 se encuentran *subjudice* a la cantidad recaudada en su subcuenta para el retiro almacenada en su AFORE, y como infortunadamente los mexicanos no contamos con una cultura del ahorro, el ingreso decrece considerablemente pues en la mayoría de las ocasiones, los trabajadores que cotizan para el Instituto Mexicano del Seguro Social su salario base de cotización es por mucho inferior al que perciben por concepto de quincena, ello tomando en consideración que el salario pensionable considera el promedio de salario de las últimas doscientas cincuenta semanas de cotización, lo que se traduce en un aproximado de cinco años, cuyo importe pensionario en muchas ocasiones es únicamente el 34 por ciento de lo que percibían en activo, cantidad que generalmente no es el suficiente para llevar una vida digna.

Ante tal situación en julio del año 2020, el poder ejecutivo previo trabajo con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la iniciativa privada, mediante el comunicado de prensa del gobierno federal número 61, anuncio una reforma para fortalecer el Sistema de Pensiones¹⁶⁰, cuyo propósito es mejorar la calidad de vida de los trabajadores del país en la etapa de retiro.

¹⁶⁰ Cfr. <https://www.gob.mx/shcp/prensa/comunicado-no-061-gobierno-de-mexico-anuncia-reforma-para-fortalecer-el-sistema-de-pensiones>

La propuesta consiste en incrementar las aportaciones tripartitas del 6.5 por ciento al 15 por ciento trasladando al patrón dicho incremento, de tal manera que se reducirían de 1,250 a 750 las semanas cotizadas necesarias para alcanzar una pensión garantizada, pasando de 25 años a 15 años para el derecho a una pensión mínima garantizada, cifra que se incrementará de manera paulatina, cuyo único objetivo es beneficiar a los trabajadores en activo, que dados los términos estipulados en la ley de 1997 no alcanzan a tener una pensión garantizada.

Para el caso de aprobarse la reforma en septiembre de 2020, en los términos comunicados, el incremento de aportación sería gradual en un lapso de ocho años, lo que se traduce a que el importe a percibir por parte de los trabajadores con este proyecto de reforma se incrementaría a más del doble, siendo una de las cuestiones más atractivas de esta iniciativa, la posibilidad de combinar esquemas de rentas vitalicias con retiros programados.

CAPÍTULO 3. ANÁLISIS JURÍDICO A LA INEQUIDAD TRIBUTARIA A LA QUE ESTÁN SUJETOS LOS PENSIONADOS EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Una vez analizados en el capítulo uno del presente trabajo de investigación los principios que rigen a la justicia tributaria, así como los elementos para la causación del Impuesto sobre la Renta por una parte y por otra los supuestos pensionarios y de haberes de retiro que imperan en nuestro país dentro del capítulo dos. Es evidente, que al ser aplicada normatividad diferente entre unos y otros, se generan disímiles supuestos de causación y exención del Impuesto sobre la Renta mismos que se abordaran dentro del presente capítulo.

3.1. Elementos del Impuesto sobre la Renta de los Pensionados Civiles

Tal y como se señaló en el apartado 1.5.1 del presente trabajo, el objeto del Impuesto Sobre la Renta es el de gravar los ingresos de los contribuyentes¹⁶¹, determinándose por la Suprema Corte de Justicia de la Nación a las pensiones como un ingreso que encuadra dentro del supuesto relativo a los asalariados, aplicándoles por tanto el Capítulo IX, denominado “de los demás ingresos que obtengan las personas físicas” de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dentro de los que se identifican los siguiente.

3.1.1. Identificación de los elementos del Impuesto Sobre la Renta a los pensionados civiles

a. Hecho Imponible

¹⁶¹ El Servicio de Administración Tributaria define al contribuyente como aquella persona que está dada de alta y que genera ingresos por realizar alguna actividad económica,

De acuerdo por el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁶², las pensiones y jubilaciones son objeto del Impuesto Sobre la Renta, pues la cantidad que periódicamente obtiene una persona física por esos conceptos es un monto en efectivo que ingresa a su haber, el cual, incrementa su patrimonio en forma positiva, supuesto que recae sobre una auténtica y real manifestación de capacidad contributiva.

En ese sentido, el tratamiento que reciben las pensiones y jubilaciones es la de asimilables a un producto de trabajo, pues si bien, se obtienen cuando el prestador del servicio, por su edad, número de años trabajados o alguna otra circunstancia adquiere el derecho de percibir las, sustituyen al salario del trabajador cuando ya no está laboralmente activo y los ingresos derivados de estos conceptos tienen por objeto satisfacer sus necesidades y las de su familia.

b. Sujeto

i. Pasivo

El sujeto pasivo realizador del hecho imponible es quien recibe ingresos por concepto de jubilaciones, pensiones y haberes de retiro. Únicamente en el caso de que su ingreso sea superior a quince Unidades de Medida Actualizadas al mes.

ii. Retenedor

En el caso de los pensionados y jubilados las retenciones se efectuarán de manera mensual¹⁶³ por quien sea su pagador, es decir el Instituto Mexicano del Seguro

¹⁶² Criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis P. XXXVI/2013 (10a.), Semanario *Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, Página: 63

¹⁶³ *Cfr.* Artículos 96 y 106 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Social o el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, los cuales deberán hacer la retención y entero del impuesto correspondiente, y finalmente calcular el impuesto anual, previa acreditación de dichos anticipos.

c. Ingresos exentos

En el caso de los pensionados y jubilados civiles, tenemos que el artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su fracción IV señala lo siguiente:

Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

[...]

- IV.** 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, y el beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

De la transcripción del artículo anterior, tenemos que el legislador previó excluir del pago del Impuesto sobre la Renta a aquellos pensionados o jubilados

que ganen como máximo hasta 15 Unidades de Medida de Actualización (UMA)¹⁶⁴ elevado al mes, en tanto que aquellos que tengan mayores ingresos, deberán pagar por el excedente el respectivo impuesto.

Unidad de Medida de Actualización 2020	Tope de exención	Elevado al mes	Monto Máximo Exento.
86.88	15	30,4	\$ 39,617.28

De la tabla anterior se advierte que aquellos pensionados o jubilados que por tengan ingresos superiores a \$39,617.28 están obligados al pago del Impuesto sobre la Renta, respecto de su excedente.

d. Base liquidable

i. Pagos provisionales

Para los pagos provisionales, la base liquidable se obtendrá de considerar la totalidad de las pensiones y de los haberes de retiro pagados al sujeto pasivo, independientemente de quien los pague, y sobre el excedente se debe efectuar la

¹⁶⁴ Se entiende por UMA a la Unidad de Medida y Actualización que se utiliza como unidad de cuenta, índice, base, medida o referencia para determinar la cuantía del pago de las obligaciones y supuestos previstos en las leyes federales, de las entidades federativas y de la Ciudad de México, así como en las disposiciones jurídicas que emanen de dichas leyes. *Cfr.* Artículo 1, fracción III de la Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida de Actualización publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2016.

retención en los términos que establezca el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta¹⁶⁵.

ii. Impuesto del ejercicio

Para efecto del impuesto del ejercicio, se considera como base liquidable, al resultado de sumar los ingresos mensuales del pensionado, a dicho resultado, se le disminuye el monto de la exención mensual y, la cantidad obtenida como monto excedente será sobre la que se calcule el Impuesto Sobre la Renta.

En el caso de que el sujeto pasivo perciba ingresos por dos o más personas en forma simultánea, deberán además presentar su declaración anual en términos del artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esto es, al resultado obtenido de sumar los ingresos, después de efectuar las deducciones autorizadas, disminuyéndose las deducciones autorizadas por ley se le aplicara la tarifa anual a cuota fija¹⁶⁶ que se señalan en la tabla de dicho artículo.

Teniendo en consideración lo precisado en el capítulo dos relativo a la obtención de las pensiones por cesantía en edad avanzada a que tienen derecho los civiles y toda vez que el monto máximo exento asciende a la cantidad de \$39,617.28, atendiendo a la media de ingreso *per capita* podría llegarse a la conclusión de que muy pocos de los pensionados podrían arribar al supuesto de realizar el pago del Impuesto Sobre la Renta, después del importe exento.

Sin embargo, también debemos tener en consideración aquellos supuestos en los que un contribuyente además de haber obtenido una pensión por cesantía en edad avanzada, también es acreedor a una pensión por concepto de viudez, que

¹⁶⁵ Cfr. Artículo 93, fracción IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

¹⁶⁶ *ídem*

equivaldría al 90 por ciento del ingreso que le hubiera correspondido al *de cujus* por concepto de cesantía o vejez.

Otro supuesto, estriba para el caso de que un trabajador haya cotizado a la par para dos sistemas pensionarios diversos y por ende tenga derecho a ambos ingresos, como los son Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, Instituto Mexicano del Seguro Social o Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado y algún sistema de pensiones estatal, paraestatal o universitario.

Sentado lo anterior, se advierte que las pensiones, jubilaciones y haberes de retiro de Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, los Sistemas Pensionarios Estatales o universitarios y de viudez no son incompatibles entre sí, por lo que, en esos supuestos es factible que un solo contribuyente obtenga ingresos superiores a la exención parcial prevista en artículo 93, fracción IV de la Ley Impuesto Sobre la Renta.

En ese contexto la fracción V del propio artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala:

Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

[...]

IV. Para aplicar la exención sobre los conceptos a que se refiere la fracción anterior, 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.

En ese supuesto, una vez sumado el total de los ingresos mensuales percibidos por jubilaciones, pensiones o haberes de retiro, de todas las personas que realizan pagos al contribuyente, si no excede de quince la Unidades de Medida y Actualización estarán exentos, y el pagador no efectuara la retención mensual del impuesto sobre el excedente.

Por el contrario, cuando se tengan dos ingresos, para el caso de exceder el importe señalado el artículo 93, fracción IV cada una de las personas que efectúen los pagos mensuales al contribuyente deberán realizar la retención mensual del impuesto sobre el excedente conforme de acuerdo a lo siguiente:

- Se sumará al monto total de ingresos mensuales que paguen al contribuyente, el total de sus ingresos mensuales que este perciba de otras personas por los mismos conceptos.
- Al resultado obtenido se le disminuirá el monto de la exención.
- La cantidad que se obtenga, será el monto excedente sobre el que se deberá aplicar el procedimiento previsto en el artículo 93, fracción IV de la Ley.
- El factor se determinará del resultado de dividir los ingresos mensuales por los conceptos señalados en el artículo 93, fracción IV de la ley, pagados al contribuyente, entre el total de dichos ingresos mensuales percibidos en el mismo periodo por todas las personas que le realizan dichos pagos y que el contribuyente le hubiera informado.
- Dicho factor se multiplicará por el Impuesto que se haya determinado y el resultado obtenido será el monto de la retención mensual que deberá realizar el pagador, la cual deberá enterarse en los términos y condiciones establecidos en el Título IV, Capítulo I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.2. Tributación de los haberes de retiro y pensiones de las fuerzas armadas.

De acuerdo con el artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, los haberes de retiro, compensaciones y pensiones que perciban el Ejército, Fuerza Aérea y la Armada Mexicanos, se encuentran exentos de todo impuesto como puede advertirse del artículo que a continuación se transcribe:

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.

De lo anterior se puede advertir que las fuerzas armadas cuentan con una exención de naturaleza objetiva permanente, misma que no llega a materializarse.

3.3. Inequidad tributaria

Habiendo abordado dentro del capítulo 1 de la presente investigación los principios de justicia tributaria y el concepto de Renta, así como las formas de tributación tanto de los pensionados civiles como de los pensionados de las fuerzas armadas en el capítulo 2; resulta evidente que existe una inequidad en el tratamiento que se le otorga a dos supuestos de hecho iguales, pues de ninguna manera resulta justificable la exención total del pago del Impuesto Sobre la Renta a los haberes de retiro de las fuerzas armadas.

Por ello, dentro del presente apartado se estudiará esta inconstitucionalidad a la luz de tres supuestos: a) la jerarquía de normas, b) la exención tributaria y c) la violación a los principios de igualdad y generalidad.

3.3.1. Jerarquía de normas

A efecto de tener una mayor claridad dentro del presente apartado, es imperante transcribir cuatro preceptos normativos, el primero de ellos, lo constituye el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que reza:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV. 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.

Así como el artículo 123, apartado B, Fracción XIII de la Carta Magna:

Artículo 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley.

[...]

B. Entre los Poderes de la Unión y sus trabajadores:

XIII. Los militares, marinos, personal del servicio exterior, agente del Ministerio Público, perito y los miembros de las instituciones policiales, se regirán por sus propias leyes.

Por otro lado, el artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala:

Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

[...]

IV. 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, y el beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

Y finalmente el artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas es del tenor siguiente:

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.

De los artículos transcritos tenemos que, de acuerdo con nuestro máximo ordenamiento, es obligación de todos los mexicanos, sin distinción alguna, contribuir al gasto público, de la Federación, los Estados y del Municipio en que se residan; en concordancia con lo anterior, el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que, las personas físicas y morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta, en tanto que, el diverso artículo 93 del mismo

ordenamiento establece un rango de exención respecto al pago de dicho impuesto¹⁶⁷.

Por otro lado, tenemos que el artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, exenta de todo impuesto a los haberes de retiro y pensiones, de donde se advierte un trato diferenciado entre los pensionados civiles y los pensionados de las fuerzas armadas ante un mismo supuesto de hecho, lo que se traduce en una antinomia.

Ello es así, porque el artículo 133 constitucional prevé dos dimensiones del sistema constitucional, en primer lugar, la supremacía de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en segundo lugar la Jerarquía Normativa, es decir, que todas las leyes que emanen de Congreso de la Unión, así como los tratados deberán ajustarse a la Ley Suprema de la Unión.

En ese sentido, tenemos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta constituye una ley de índole general, es decir que, se encuentra dirigida a todos los ciudadanos, en tanto que, la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas constituye una Ley Especial pues es de aplicación exclusiva para los integrantes de las fuerzas armadas; en ese contexto, no debe pasar inadvertida la jerarquía normativa existente, pues la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, es de rango inferior tanto de la Ley del Impuesto sobre la Renta como de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que, no puede contradecir, ni vulnerar lo establecido por una norma de rango superior.

Expuesto lo anterior, resulta evidente la inconstitucionalidad del artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, pues dicho precepto normativo colisiona con el artículo 31, fracción IV, constitucional al exentar a las Fuerzas Armadas al pago del Impuesto Sobre la Renta, por sus haberes de retiro.

¹⁶⁷ Véase apartado 3.2.1

En ese mismo contexto, es de resaltarse que si bien, el propio artículo 123, apartado B, en su fracción XIII, le otorga un trato diferenciado a los militares y marinos entre otros, atendiendo a la naturaleza de sus funciones, lo cierto es, que esta ilegalidad tributaria se configura única y exclusivamente para los integrantes de las fuerzas armadas en retiro y no así para el personal en activo, pues de la tabla de haberes del personal militar¹⁶⁸ se advierte que todos los integrantes de las fuerzas armadas en activo, dentro del apartado atinente a las deducciones, tienen una afectación relativa al Impuesto Sobre la Renta, por lo que resulta evidente, que no existe justificación alguna para que prevalezca la vigencia del artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, pues en ese mismo contexto, se le estaría otorgando un trato diferenciado no solo entre los pensionados civiles, sino ente los propios miembros de las fuerzas armadas.

A mayor abundamiento en Vigésimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en la Tesis: I.20º.A.14 A (10a)¹⁶⁹ señalo, que para la configuración de una antinomia se requieren: 1) la existencia de dos normas que pertenezcan a un mismo sistema jurídico; 2) la concurrencia de ambas en los ámbitos temporal, espacial, personal y material de validez; y, 3) el establecimiento de consecuencias jurídicas incompatibles entre sí a un mismo supuesto fáctico, que impida su aplicación simultánea, situación que ocurre para el caso que nos ocupa, pues tanto el 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como el artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas pertenecen al mismo sistema jurídico; dichos preceptos normativos inciden en la misma temporalidad dentro de un mismo supuesto fáctico, resultando evidente la existencia de una coalición de normas dentro del nuestro sistema jurídico.

¹⁶⁸ Cfr. Anexo

¹⁶⁹ Cfr. Criterio sustentado por el Vigésimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tesis: I.20º.A.14 A, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Tomo IV Décima Época, diciembre 2017, libro 49, página 2232

3.3.2. Exención tributaria

Retomando lo expuesto en el acápite que precede y lo señalado en el apartado 1.7 relativo a la definición de exención tributaria encontramos que tanto el artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como el artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas se pueden advertir dos tipos de exenciones tributarias.

Para el caso del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que es la aplicable a los pensionados y jubilados civiles, nos encontramos ante una exención de índole parcial, objetiva y permanente. En tanto que la relativa al artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas es de carácter total, objetiva y permanente.

Lo que es de llamar la atención en el caso de estudio, es que formalmente no existen datos objetivos y razonables que justifiquen un trato diferenciado entre los supuestos comparados, pues de la exposición de motivos de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, no se advierte que el legislador justifique de forma suficiente el trato diferenciado otorgado a los pensionados y jubilados y civiles, frente a los militares retirados.

Dicha distinción ha sido discutida por los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la sesión pública número 119 celebrada el 12 de noviembre de 2012¹⁷⁰ en donde el ministro Zaldívar Lelo de Larrea justifico el trato diferenciado a los militares retirados aduciendo que cuentan con un estatus constitucional diferente pues le son asignadas altas finalidades y funciones en beneficio del país, lo que en su caso justificaría ciertos beneficios derivado de las labores que desempeñan; y en un principio se podría pensar que dicho razonamiento fuese atinado, siempre y cuando se le otorgara el mismo tipo de tributación a los militares

¹⁷⁰Cfr.

https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/versiones-taquigraficas/documento/2016-11-03/12112012POsn_0.pdf, pág. 4

en activo que en situación de retiro, situación que en el caso no ocurre, porque hasta dentro de la milicia existe y trato diferenciado.

Es por ello que, el mismo Ministro Zaldívar señala que la motivación del legislador contenida en la Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas es insuficiente para justificar el trato desigual, puesto que según el legislador la vida de los militares en retiro es precaria y en consecuencia resulta preciso otorgarles este tipo de prestaciones. Argumento que es a todas luces insuficiente, pues como ya se vio en el capítulo 2, existen algunos haberes de retiro que de ninguna manera pueden calificarse como precarios para quienes los gozan.

Además de la propia lectura a la fracción IV del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se advierte que no se pagará impuesto sobre la renta por “las jubilaciones, pensiones, **haberes de retiro**, así como las pensiones vitalicias [...] cuyo monto diario no exceda de quince veces el salario mínimo general [...] Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título”. De lo anterior, se observa que el propio legislador contemplo a los haberes de retiro dentro del precepto de exención parcial respecto de sus ingresos cuando se encuentren en situación de retiro, de donde se evidencia la ilegalidad del artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, pues otorga un trato privilegiado a un sector con una capacidad económica por demás comprobada.

3.3.3. Violación a los principios de igualdad y generalidad

Del análisis realizado en el capítulo primero del presente trabajo de investigación, de acuerdo con el profesor Calvo Ortega este define al principio de generalidad como, aquel en que “todos los sujetos de derecho están sometidos a un poder tributario y que no se pueden establecer exoneraciones individuales o de grupo que no estén justificadas por el propio ordenamiento y concretamente por la

Constitución misma” por lo que el legislador no debe realizar distinción alguna entre los sujetos pasivos atendiendo a criterios extraeconómicos como lo son la nacionalidad, el estado civil, la clase social, religión entre otros.

Partiendo de lo anterior, tenemos que la exposición de motivos de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas no se advierte que el legislador durante el proceso legislativo haya justificado de manera suficiente el trato desigual otorgado a los pensionados y jubilados civiles, frente a los militares retirados, en virtud de que esta fue publicada el veintinueve de junio de mil novecientos setenta y seis, en tanto que la Ley del Impuesto Sobre la Renta fue publicada en el Diario Oficial el primero de enero de dos mil dos, es decir entre un ordenamiento y otro obran veintiséis años de diferencia y en ese contexto se debería actualizar el principio: “de que ley posterior, reforma a la anterior”, sin embargo en la reforma de la Ley Sobre la Renta, no se estableció ningún artículo derogatorio de las disposiciones que estuvieran en contrario, situación que en el caso debió ocurrir.

Aunado a lo anterior, antiguamente se decía que los militares tenían una vida precaria, pues no contaban con las percepciones que actualmente reciben, por lo que era razonable otorgarles un trato diferenciado respecto al resto de la población, sin embargo, ahora mismo dichos razonamientos ya no son aplicables, pues existen algunos haberes de retiro de militares que superan por mucho el límite establecido en el artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para otorgar una exención parcial a los pensionados y jubilados civiles.

3.3.4. Detrimento a la recaudación

Por recaudación fiscal se entiende a la función del Estado de englobar todos aquellos derechos de cobro a que tiene derecho por los que puede captar recursos financieros con la finalidad de cubrir los gastos de la federación, los cuales de

acuerdo con el Código Fiscal de la Federación se clasifican en contribuciones¹⁷¹, aprovechamientos¹⁷², créditos fiscales¹⁷³ y las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares. Como no es factible saber a ciencia cierta el importe a recaudar, cada ejercicio fiscal se publica la Ley de Ingresos de la Federación en donde se realiza una proyección de la recaudación anual del país.

De esta recaudación, se sufragan dos rubros que son el gasto corriente y el gasto público, entendiéndose por el primero a la adquisición de bienes y servicios realizada por el sector público para su operatividad; en tanto que por gasto público es el importe que se destina a la satisfacción de necesidades de carácter colectivo, como lo es salud, seguridad, educación pública, impartición de justicia, desarrollo social y con la finalidad de organizar estas erogaciones cada año se publica el Presupuesto de Egresos de la Federación, cuya finalidad de acuerdo con su

¹⁷¹ De acuerdo con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

¹⁷² El artículo 3 del CFF define a los aprovechamientos como los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

¹⁷³ De acuerdo con el ordenamiento en cita los créditos fiscales son aquellos a los que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena, este tipo de recaudación se hará por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

artículo primero¹⁷⁴ es el ejercicio, control y evaluación del gasto público federal de cada ejercicio fiscal así como la contabilidad y la presentación de la información financiera correspondiente.

De lo anterior, se sigue que para el funcionamiento adecuado del país, es imperante contar con una debida recaudación; en México el sistema de recaudación fiscal es progresivo, dado que el impuesto se cobra en forma proporcional a la capacidad económica de quien lo paga, es decir de acuerdo a su ingreso y gasto.

En teoría el procedimiento de recaudación implementado en el país debería ser el idóneo para sufragar los gastos, sin embargo, la recaudación fiscal es muy baja debido a que existe una alta tasa de evasión, esto ocurre por dos razones, la primera es que los contribuyentes no declaran cantidades reales y la segunda es que existe un alto índice de informalidad, de ahí que, una proporción importante de la población no pague impuesto o pague cantidades simbólicas.

Según la Secretaría de Hacienda y Crédito Público únicamente el 41 por ciento de las personas físicas paga impuestos es decir 5.9 millones y solamente 3.2 millones de las personas morales que es el 38 por ciento¹⁷⁵ lo hace, lo que evidencia el alto índice de evasión fiscal. En virtud de lo anterior, una de las maneras de elevar el monto de ingresos tributarios implicaría revisar la estructura del sistema de recaudación mexicano para advertir las deficiencias.

Teniendo en consideración lo anterior y para el caso de que las autoridades encargadas de la recaudación de la mano del poder legislativo realizaran una revisión de aquellos supuestos en los que podrían obtener mayores ingresos, uno de los supuestos a gravarse parcialmente conforme el artículo 93, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, serían precisamente los haberes de retiro de las

¹⁷⁴ Cfr. Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2020, visible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/PEF_2020_111219.pdf

¹⁷⁵ Bergman, Marcelo, *La capacidad de recaudar impuestos del gobierno mexicano*, México, CIDE, 2000, p. 14

fuerzas armadas del país, eso porque como se señaló en líneas precedentes, para el cobro de un tributo debe existir una manifestación de riqueza.

En ese sentido tenemos que dentro de las fuerzas armadas se entiende por haber a la remuneración que percibe el personal que desempeña sus servicios en el Ejército, Fuerza Aérea y Armada Nacionales¹⁷⁶ este precepto oscila entre los \$3,615.65 mensuales para la categoría más baja que es la de Soldado, hasta los \$14,774.05 para un General de División, a esto se le agrega el sobre haber, que de acuerdo con la misma tabla contemplada en el anexo del presente documento se define como aquellas remuneraciones adicionales que se cubren al personal militar en activo en atención al incremento del costo de la vida o insalubridad del lugar donde preste su servicio, que corresponde al 80 por ciento de su haber, rubros que suenan lógicos en atención a la naturaleza de sus funciones.

Sin embargo para los rangos de Soldado a Teniente se les otorga una compensación técnica definida como aquellas asignaciones destinadas a cubrir servicios transitorios que presten los diputados y senadores del congreso de la unión y su personal administrativo, así como el personal civil y militar, diferentes a las compensaciones por servicios especiales¹⁷⁷, que oscila de los \$6,540.00 a \$6,590.00 para los rangos de soldado a sargento 1/o y de \$1,995.00 a \$2,005.00 para Subteniente y Teniente.

Además de lo anterior de los rangos de Subteniente a General de División se les otorga una compensación garantizada que es la asignación que se otorga de manera regular y se paga en función de la valuación de puestos y del nivel salarial de los servidores públicos de enlace, de mando y homólogos, en términos de los tabuladores autorizados¹⁷⁸, importe que se incrementa gradualmente iniciando en \$6,773.70 a \$129,350.15, teniendo en consideración que en los rangos de Teniente

¹⁷⁶ *Cfr.* Tabla de haberes del personal militar a partir del 1/o. Ene. 2020, anexo 1

¹⁷⁷ *ídem*

¹⁷⁸ *ibídem*

y Subteniente se perciben ambas compensaciones, la compensación garantizada y la compensación técnica.

De la tabla de haberes en comento, también puede advertirse una asignación adicional al sueldo por \$120.00 a las categorías Soldado a Sargento 1/o y despena de \$365.00 para los rangos de Soldado a Sargento 1/o, incrementándose a \$885.00 para las categorías de Subteniente a General de División, conceptos definidos como importes en efectivo que el ejecutivo federal otorga a los servidores públicos de las dependencias y entidades como apoyo a la economía familiar, en donde se incluye la previsión social múltiple, compensación por desarrollo y capacitación, entre otras.

Sumando los preceptos señalados entonces, tenemos que un Soldado tiene un ingreso mensual bruto de \$14,259.74 en tanto que un General de División gana \$158,405.85. Ahora bien, para efectos del pago del impuesto sobre la renta, al personal militar se le contempla dentro del Título IV, Capítulo I atinente a las personas físicas, esto es, aquellas personas residentes en México que obtenga ingresos en efectivo; descontándose por dicho precepto \$1,752.42 para el rango más bajo relativo a un Soldado y de \$46,166.00 para un General de División.

De las líneas precedentes puede advertirse que todas las personas físicas que habitan en el territorio mexicano tributan de acuerdo al Título IV, Capítulo I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin que se advierta distinción alguna por criterios extraeconómicos.

Ahora bien, como se vio en el capítulo segundo el artículo 27 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, prevé los preceptos que integran los haberes de retiro, que de alguna manera podrían equipararse al ingreso que perciben los militares en activo, ello es así, pues en primer lugar les corresponde un ascenso al grado inmediato siguiente para efecto del cálculo económico, de donde se le adiciona el 80 por ciento lo cual equivaldría en un 10 por ciento menos al sobre haber que perciben los militares en activo, a ello

se le aumentan las primas complementarias y condecoraciones, más una compensación por tiempo de servicios.

De lo anterior, podemos advertir que cuando un militar, pase a situación de retiro dentro de los últimos cinco rangos —General de División, General Brigadier, Coronel, Teniente Coronel y Mayor— sus haberes oscilan entre \$40,308.24 a 110,511.28, importes que superan los \$39,617.28 que se consideran exentos dentro de la fracción V del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Aunado a lo anterior, es de observarse que una vez que los militares pasan a situación de retiro, en términos del artículo 23 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas sus haberes de retiro son cubiertos por el erario federal. Sin embargo, si se declarara la inconstitucionalidad el artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas al acreditarse la capacidad contributiva de los últimos cinco rangos, se incrementaría la recaudación por parte del Estado dándose cabal cumplimiento al artículo 25 Constitucional en cuyo segundo párrafo se señala que el Estado velara por la estabilidad de las finanzas públicas y el sistema financiero para coadyuvar a genera condiciones favorables para el crecimiento económico.

Consecuentemente, para el caso de declararse la ilegalidad del artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, los militares en retiro encuadrarían en el mismo supuesto de hecho de los pensionados civiles, y por ende estaría sujetos a una exención parcial respecto de su haberes de retiro tributando en la parte excedente a 15 Unidades de Medida Actualización mensuales, convirtiéndose de esta manera en una justa distribución del ingreso y de la riqueza, otorgándoseles el mismo tratamiento a dos supuestos de hecho iguales, en atención a los principios de generalidad, capacidad económica y progresividad tributaria.

CONCLUSIONES

En el presente trabajo de investigación se analizó la legalidad del cobro del Impuesto Sobre la Renta a los pensionados civiles que rebasan el importe de 15 Unidades de Medida Actualizada diario respecto del personal de las fuerzas castrenses en situación de retiro que gozan de una exención total.

La hipótesis de estudio versaba en la existencia de otorgar un trato desigual a supuestos de contribución similares. En ese tenor, en el capítulo primero se estudiaron tanto los principios doctrinales, como constitucionales de justicia tributaria que se deben tener en consideración para la construcción de un tributo, de donde llegamos a la conclusión que, a cada sujeto pasivo se le deben de imponer cargas fiscales atendiendo a su capacidad de pago.

Teniendo en consideración que el sistema tributario mexicano impone sus tributos a través de tarifas progresivas mediante las cuales se consigue que cubran un impuesto superior los contribuyentes con más elevados recursos; atendiendo al principio de equidad tributaria, en donde los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, con excepción de las cuotas, tasas o tarifas que deben inspirarse en un criterio de proporcionalidad.

De ahí que, una vez analizados en el apartado 2.1.2. los supuestos para el otorgamiento de las pensiones a los civiles y los haberes de retiro para las Fuerzas Armadas, se pueden advertir dos circunstancias. La primera reside en que para los civiles desde el momento del otorgamiento de su jubilación se configura un detrimento en su ingreso, pues es mínimo el porcentaje de la población que se retira con el cien por ciento de lo que percibían en activo; en tanto que, por cuanto hace a las Fuerzas Armadas, si bien no se genera un incremento con el personal en activo, pues reciben sobre haberes y compensaciones que elevan su salario en activo como se vio en el apartado 3.3.4, lo cierto es que, atendiendo a lo estipulado

en el artículo 27 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, al pasar a situación de retiro obtienen un ascenso inmediato y compensaciones que mantienen su haber de retiro, casi como si se mantuvieran en activo.

Para tal efecto, tal y como se analizó en el apartado 1.7 la exención tributaria se opone al establecimiento de exenciones o bonificaciones tributarias que no tengan razón de ser y puedan considerarse discriminatorias. En ese contexto, se observa que el artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas otorga a las Fuerzas Armadas en situación de retiro una exención total respecto de su ingreso, sin que se justifique tal circunstancia, ya que si bien, los miembros de las fuerzas armadas consagran su vida al servicio de la patria y su lealtad y compromiso deben ser valorados y recompensados, lo cierto es que los militares en activo, no cuentan con una exención de esta naturaleza, por lo que se concluye que no existe una justificación objetiva y razonable para el otorgamiento de privilegios a los militares en situación de retiro.

En ese tenor, resulta evidente que se le está otorgando un trato legislativo diverso a dos supuestos de hecho similares, sin que exista justificación alguna para gravar su fuente de riqueza, pues no deben tomarse en consideración el sexo, nacionalidad, edad naturaleza jurídica, categoría social o preferencia ideológica para establecer la exención de un tributo, puesto que la obligación de tributar debe alcanzar a todos aquellos sujetos que pongan en manifiesto su capacidad económica.

De ahí que, se confirma la hipótesis de investigación al advertirse la existencia del trato desigual a los pensionados civiles de los militares en retiro, ello es así, porque el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta otorga una exención de índole parcial objetiva y permanente a los jubilados civiles, en tanto que el artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas otorga una exención de carácter total, objetiva y permanente. De donde se sigue que los militares en situación de retiro, no soporta la carga impositiva que debería corresponderle, aun y cuando de acuerdo con la fracción IV,

del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se configure el hecho imponible, lo que da lugar a que se configure una coalición de normas pues el artículo en cita define el hecho imponible y la asocia con el nacimiento de la obligación tributaria y la norma de exención que en este caso es el artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas evita que la primera produzca efectos.

Sentado lo anterior, resulta evidente la existencia de un trato desigual a los jubilados civiles de las militares en situación de retiro, por lo que, lo ideal sería otorgarles el mismo tratamiento a ambos supuestos, pues si la fracción IV del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta ya engloba a los haberes de retiro dentro de la exención parcial, lo conducente sería eliminar la porción normativa relativa al artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, otorgándoseles una exención limitada a los haberes de retiro.

De esta manera se estaría gravando sobre una auténtica y real manifestación de riqueza, puesto que el gravamen no recae sobre la totalidad del ingreso obtenido, solo sobre el excedente respectivo, el cual denota su capacidad de contribuir a los gastos públicos a través de una riqueza que es susceptible de gravarse, pues el margen de quince unidades de medida actualizadas garantiza sus necesidades elementales para una existencia digna y decorosa.

De todo lo anterior, es de concluirse que en el presente trabajo de investigación se confirmó la hipótesis planteada en el problema de investigación, pues sin duda existe una desigualdad legislativa ante un mismo supuesto de hecho, derivado de la antinomia de normas de diferente jerarquía debiendo prevalecer a norma general que en este caso es la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues tal y como se analizó, no existe una justificación razonable para exentar de tributar a las fuerzas armadas que, como se vio se encuentran dotados de capacidad contributiva.

BIBLIOGRAFÍA

Libros y Revistas

ÁLVAREZ VILLAGÓMEZ, Juan, *El Sujeto Pasivo de la Obligación Fiscal*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera edición, México, 2014.

AMATUCCI, Andrea, *Los Límites de la Potestad Tributaria Sobre la Renta en la Constitución Alemana*, Revista Española de Derecho Financiero, número 168, octubre – diciembre de 2015.

AZUARA, Oliver, *Diagnostico del Sistema de pensiones mexicano y opciones para reformarlo*, Banco Interamericano de desarrollo, 2019,

BERNAL PULIDO, Carlos, *El Principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2007.

BERGMAN, Marcelo, *La capacidad de recaudar impuestos del gobierno mexicano*, México, CIDE, 2000,

BERMÚDEZ Espinosa, A. *Derecho Militar Mexicano*. México, Editorial Porrúa, 2000.

BERMÚDEZ F, R. *Compendio de Derecho Militar Mexicano*. Distrito Federal, Porrúa, 1996.

BOBEO, Norberto, *Igualdad y libertad*, Traducción al Castellano de Aragón, Editorial Paidós, Barcelona, 1993.

BLASCO LAHOZ, José Francisco, *Las Pensiones por Jubilación*. Editorial Tirant lo Blanch, Valencia 2014

BLUM, Walter J y KALVEN Jr, Harry, *El Impuesto Progresivo un tema difícil*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1956, 254p.

- CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario Parte General*, Editorial Civitas, 6ª edición, España, 2007.
- CALVO ORTEGA, Rafael y CALVO VÉRGUEZ, Juan, *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario Parte General y Especial, II. Derecho Presupuestario*, Editorial Civitas, Thomson Reuters 20ª edición, España, 2016. 654 pp.
- CARLOS ESPINOSA, Alejandro, *Derecho Militar Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2000.
- CERVERA TORREJÓN, Fernando y MAGRANER MORENO, Francisco, *El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas de 2006*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2007, 243 pp.
- COLLADO YURRITA Miguel Ángel y MORENO GONZÁLEZ Saturnina, *Principios Constitucionales del Derecho Financiero: Principios Materiales en Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Atelier Libros Jurídicos, Segunda Edición, Barcelona, 2011.
- CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, Thomson Reuters Aranzadi, Decimosexta edición, Navarra, 2016, 706 pp
- DE GORTARI, Eli. *La Metodología: Una Discusión y Otros Ensayos sobre el Método*, Primera Edición, Grijalbo. México. 1980.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, 28ª edición, México, 2008, 1025 pp.
- DÍAZ-ARIAS, José Manuel (Coord), *Ley comentada del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, concordada, jurisprudencia, consultas tributarias y doctrina*, Ediciones Deusto, Barcelona, 2007, 613 p.
- DIEP DIEP, Daniel, *El tributo y la constitución*, México, Pac, 1999.

DORANTES CHÁVEZ, Luis Felipe, et, al, *Derecho Fiscal*, México, Grupo Editorial Patria, 2012.

ESCOBAR, Guillermo y LÓPEZ AHUMADA, José Eduardo, *PENSIONES IX informe sobre Derechos Humanos*, Federación Iberoamericana de Ombudsman, Ed. Trama, Madrid, 2012.

FERNÁNDEZ NIETO, JOSEFA, *Principio de proporcionalidad y derechos fundamentales: una perspectiva desde el derecho público común europeo*.

FERRAJOLI, Luigi, *Principia, iuris, teoría del diritto e della democrazia*, vol. 1, Madrid, Trotta, 2007.

FERREIRO LAPATZA, José Juan et al., *Curso de Derecho Tributario (Sistema Tributario Español)*, Sexta Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2011, 379 pp. ISBN 978-84-9768-976-8 (autores Ferreiro Lapatza, José Juan, Martín Fernández, Javier y Rodríguez Márquez, Jesús)

GARCÍA DORADO, Francisco, *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, págs. 294

GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, *El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta Alemán*, Revista de Información Fiscal, Lex Nova editores, pp. 17-57.

GÓMEZ RUIZ, Marvin Alfredo, *La equidad tributaria: su correcta aplicación en México*, RM Advisors Ediciones 2011.

JARACH, Dino, *El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Abeledo –Perrot, Buenos Aires, Tercera Edición, 225 p.

JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Editorial L.P., Buenos Aires, 1969.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Curso de derecho Tributario*, México, Taxx Editores.

KAYE, Dionisio J, *Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo*, THEMIS, México, 2013.

LUCHENA MOZO, Gracia María (coord.), *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Atelier Libros Jurídicos, Segunda Edición, Barcelona, 2011, p. 588.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, *Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones*, quincena fiscal, número 4, febrero 2012, p 15-28.

MATA SIERRA, María Teresa, “*El principio de Igualdad Tributaria*” Aranzadi Thomson Reuters, Navarra, 2009, primera edición, 225 pp.

MARTÍN DELGADO, José María, *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978, no. 60, 1979*

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y GARCÍA DE LA MORA, Leonardo, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Iustel, Novena Edición, 2012, págs. 488.

MENÉNDEZ MORENO, A *Derecho financiero y Tributario. Parte general, lecciones de cátedra*, ed. Lex Nova, Valladolid, 2010. p. 227

MORALES VÁZQUEZ, Blanca H, et, al, *La epistemología y la metodología un binomio fundamental para la construcción de la Tesis*, Dirección de Fomento Editorial Benemérita Universidad Autónoma de Puebla, México, 2015.

NEUMARK, FRITZ, *Principios de la imposición*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Segunda Edición, Madrid, 1994, 445 pp.

ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, *Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2009.

PÉREZ AYALA, José Luis y PÉREZ AYALA Becerril, Miguel, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Madrid, Manuales Jurídicos Dykinson, 2011.

- PITTEN VELLOSO, Andrei, *El principio de Igualdad Tributaria de la teoría de igualdad al control de las Desigualdades en la Imposición*, Editorial Juruá, 2010, Lisboa, Portugal, 422 p. ISBN 978-989-8312-10-5
- RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, *Lecciones de Fiscalidad Internacional*, Ed. Tecnos, Madrid, 2014.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, Editorial Porrúa, UNAM 2009.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción IV Constitucional y de las Convenciones Internacionales sobre derechos humanos*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2014, 2351 pp.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, *Introducción al estudio del derecho financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1998.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, *Igualdad Tributaria y Tutela Constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2011, págs. 253 ISBN 978-84-9768-89-5
- RUEZGA BARBA, Antonio compilador, *“El nuevo derecho de las pensiones en América Latina”*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Centro Interamericano de Estudios de Seguridad Social, 2005, p. 381
- SÁNCHEZ-CASTAÑEDA, Alfredo y Morales Ramírez, María Ascensión, *Derechos de las personas pensionados y jubilados*. Colección Nuestros Derechos, UNAM-INEHRM, 2018.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, *Derecho Tributario*, Editorial Cárdenas Velasco, 2ª Edición, México, 1988.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Presunciones y Ficciones del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas en México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México, México.

Fuentes disponibles en internet

GARCÍA MULLIN, Roque, *Impuesto Sobre la Renta*, en https://archivos.juridicas.unam.mx/www/site/acerca-de/normativa-interna/criterios_editoriales.pdf

PLATÓN, *La República*, disponible en: <http://kimera.com/RECURSOS/PLATON/la%20republica.pdf>

VÁZQUEZ, Daniel y DELAPLACE, Domitille, *Políticas públicas con perspectiva en derechos humanos: un campo en construcción*, en: Sur, revista internacional de derechos humanos, v. 8, n. 14, junio 2011, semestral, edición en español, p. 43, disponible en: <http://www.surjournal.org/esp/conteudos/pdf/14/02.pdf> p. 43, fecha de consulta 20 de octubre de 2014 y en <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r27672.pdf>, fecha de consulta 19 de septiembre de 2017.

<https://www.encyclopediafinanciera.com/diccionario/impuestos-analiticos.html>

Encuesta realizada por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), denominada Población total según condición de derechohabiencia 2015, en https://www.inegi.org.mx/temas/derechohabiencia/default.html#Informacion_general

Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, "Antecedentes", en Seguridad Social [Actualización: 17 de febrero de 2006], en www.diputados.gob.mx/cesop/

<https://www.gob.mx/shcp/prensa/comunicado-no-061-gobierno-de-mexico-anuncia-reforma-para-fortalecer-el-sistema-de-pensiones>.

https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/versiones-taquigraficas/documento/2016-11-03/12112012POsn_0.pdf, pág. 4

Leyes

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, DOF, 20-12-19 en
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_201219.pdf

Código Fiscal de la Federación

Ley del Impuesto sobre la Renta

Ley Abrogada del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, publicada en Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1983, última reforma publicada el 2 de enero de 2006

Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas

Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2020, visible en
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/PEF_2020_111219.pdf

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Cfr.* <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>.

Ley General Tributaria, *Cfr.* <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>.

Criterios jurisdiccionales

Tesis: 232796, *Semanario Judicial de la Federación*, Página: 172, Séptima Época, Volumen 91-96 Primera parte.

- Tesis 232309, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Volumen 187-192, primera parte, p. 113.
- Tesis P./J. 42/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, Tomo V, junio de 1997, p. 36. Reg. IUS. 198408
- Tesis: 1a./J. 105/2017, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Página: 281, Décima Época, Tomo I, Libro 48, noviembre de 2017.
- Tesis XXII.2o.A.C.6 A, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, viernes 05 de abril de 2019.
- Tesis 2a. IX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXI, enero de 2005, Página: 605
- Tesis 1a. IX/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t XXIX, enero de 2009, p.552.
- Tesis 1a. X/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXIX, enero de 2009, p. 547.
- Tesis 1a. CCCXC/2014, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Tomo I, noviembre de 2014, p. 729.
- Tesis 1a. IX/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t XXIX, enero de 2009, p.552.
- Tesis P. LXXIX/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, T VIII, diciembre de 1998, Novena Época, p. 241.
- Tesis 2a./J. 54/2018, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 54, mayo de 2018, T II, P.1356
- Tesis 2ª. LXII/2018, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 55, junio de 2018, T II, P.1478.

Tesis 1a. CLXXXIX/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* Tomo XXV, Novena Época, enero de 2007, Página: 483

Tesis: I.20º.A.14 A, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Tomo IV Décima Época, diciembre 2017, libro 49, página 2232

Tesis P. XXXVI/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, Página: 63

Sentencia del Tribunal Constitucional Español número 76/1990, de 26 de abril y 255/2004, FJ. 6º, 10/20015, Fj. 5º citada por Luchena Mozo, Gracia María, *Derecho Financiero y Tributario*, Cít. p. 129.

Tribunal Constitucional Español en la Sentencia 19/2012 de 19 de febrero RTC 2012,19

Sentencia del Tribunal Constitucional Español (STC) 27/1981, de 20 de julio FJ. 4º, 209/1988, de 10 de noviembre, FJ. 9º; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 7º, 221/1992, de 11 de diciembre, FJ. 5º; 214/11947, de 14 de julio, FJ. 5º, 194/2000, de 19 de julio, FJ. 8.

Sentencia del Tribunal Francés de 6 de octubre de 2000.

Sentencia del Tribunal Francés de 22 de noviembre de 2000, (JT200,98)

Anexo

Tabla de haberes del personal militar a partir del 1/o. de enero de 2020.														
Partida	Percepciones ordinarias mensuales								Descuentos de ley mensuales				Monto Neto	
	11201	13501	13406	15402	15403	15403	15403	13605	15103	14405	Ley del I.S.R.	Total		
Grado.	Haber	Sobrehaber (90%)	Compensación Técnica al Servicio	Compensación Garantizada	Asignación Adicional al Sueldo	Despensa	Ayuda para Servicios	Asignación Técnica Especial	Total	Fondo de Ahorro (F.A.)	Seguro Colectivo de Retiro (S.C.R.)	Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.)	Total	Monto Neto
General de División.	14,774.05	13,296.65	0.00	129,350.15	0.00	885.00	0.00	100.00	158,405.85	886.44	842.12	46,166.00	47,894.57	110,511.28
General de Brigada	13,857.70	12,471.93	0.00	116,856.65	0.00	885.00	0.00	75.00	144,146.28	831.46	789.89	41,317.75	42,939.10	101,207.18
General Brigadier	12,892.30	11,603.07	0.00	99,231.25	0.00	885.00	0.00	50.00	124,661.62	773.54	734.86	34,692.97	36,201.36	88,460.26
Coronel	11,214.00	10,092.60	0.00	81,066.85	0.00	885.00	0.00	25.00	103,283.45	672.84	639.20	27,424.39	28,736.43	74,547.02
Teniente Coronel	10,247.20	9,222.48	0.00	47,781.60	0.00	885.00	0.00	0.00	68,136.28	614.83	584.09	16,150.31	17,349.24	50,787.04
Mayor	9,330.55	8,397.50	0.00	34,400.30	0.00	885.00	0.00	0.00	53,013.35	559.83	531.84	11,613.43	12,705.11	40,308.24
Capitán 1/o.	7,983.45	7,185.11	0.00	28,765.15	0.00	885.00	0.00	0.00	44,818.71	479.01	455.06	9,155.04	10,089.11	34,729.60
Capitán 2/o.	7,065.30	6,358.77	0.00	25,693.35	0.00	885.00	0.00	0.00	40,002.42	423.92	402.72	7,710.16	8,536.80	31,465.62
Teniente	6,336.15	5,702.54	2,005.00	10,042.90	0.00	885.00	0.00	0.00	24,971.59	380.17	361.16	4,056.67	4,798.00	20,773.59
Subteniente	5,751.30	5,176.17	1,955.00	6,773.70	0.00	885.00	0.00	0.00	20,541.17	345.08	327.82	3,094.14	3,767.04	16,774.13
Sargento 1/o.	4,934.20	4,440.78	6,590.00	0.00	120.00	365.00	365.00	0.00	16,814.98	0.00	281.25	2,298.22	2,579.47	14,235.51
Sargento 2/o.	4,664.20	4,197.78	6,580.00	0.00	120.00	365.00	365.00	0.00	16,291.98	0.00	265.86	2,186.51	2,452.37	13,839.61
Cabo	4,000.15	3,600.14	6,550.00	0.00	120.00	365.00	365.00	0.00	15,000.29	0.00	228.01	1,910.61	2,138.61	12,861.67
Soldado	3,615.65	3,254.09	6,540.00	0.00	120.00	365.00	365.00	0.00	14,259.74	0.00	206.09	1,752.42	1,958.52	12,301.22

Partida	Concepto	Descripción técnica de los rubros de la citada tabla.
11201	Haberes	Remuneraciones al personal que desempeña sus servicios en el Ejército, Fuerza Aérea y Armada Nacionales.
13501	Sobrehaberes	Remuneraciones adicionales que se cubre al personal militar en activo en atención al incremento en el costo de la vida o insalubridad del lugar donde preste sus servicios.
13406	Compensación Técnica al Servicio	Asignaciones destinadas a cubrir servicios transitorios que presten los diputados y senadores del congreso de la unión y su personal administrativo, así como el personal civil y militar, diferentes a los señalados en la partida 13403 compensaciones por servicios especiales.
15402	Compensación Garantizada	Asignaciones que se otorgan de manera regular y se pagan en función de la valuación de puestos y del nivel salarial a los servidores públicos de enlace, de mando y homólogos, en términos de los tabuladores autorizados.
15403	Asignaciones Adicionales al Sueldo	Importes en efectivo que el ejecutivo federal otorga a los servidores públicos de las dependencias y entidades como apoyo a la economía familiar. Incluye previsión social múltiple, compensación por desarrollo y capacitación, entre otras.
15403	Despensa	
15403	Ayudas para Servicio	
13605	Asignaciones de Técnico Especial	Remuneraciones complementarias a los haberes de los Generales del Ejército y Fuerza Aérea, así como, de los Almirantes de la Armada que sean autorizadas por el titular del ramo y las que éste mismo autorice en casos especiales para los Jefes y Oficiales del Ejército y Fuerza Aérea, Capitanes y Oficiales de la Armada.
15103	Fondo de Ahorro (F.A.)	Asignaciones destinadas a cubrir las cuotas que corresponden al Gobierno Federal para la constitución de este fondo, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.
14405	Seguro Colectivo de Retiro (S.C.R.)	Asignaciones destinadas a cubrir las primas que correspondan a las dependencias y entidades, por concepto del seguro colectivo de retiro del personal a su servicio, según acuerdos contractuales establecidos.
Ley del I.S.R.	Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.)	Es el pago a que están obligadas las personas físicas y las morales, conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aplicándose al personal militar en cumplimiento a lo estipulado en el Título IV, Capítulo I de ésta ley y mismo Título y Capítulo de su Reglamento.

Percepciones adicionales										
Anualmente se cubren 40 días de haberes (sueldo base) por concepto de gratificación de fin de año (aguinaldo) y 20 días de haberes (sueldo base) por concepto de prima vacacional al personal Militar.										
De conformidad con la Ley de Ascensos y Recompensas del Ejército y Fuerza Aérea Mexicanos, se cubren los siguientes porcentajes como prima de perseverancia en base en el haber mensual:										
Años de Servicio	10	15	20	25	30	35	40	45	50	
Porcentajes	10%	15%	20%	25%	30%	35%	40%	45%	50%	
Al personal que acredita estudios a nivel licenciatura y que reúna los requisitos establecidos por esta Secretaría de Estado, se le otorga una "Asignación de Técnico" equivalente al 40% del haber mensual.										