

SCJN: Constitucional gravar las pensiones de jubilados civiles *versus* las de militares



MIRAMONTES
CONTADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

Socio fundador y director de la firma
Actividades: Experiencia en asuntos tributarios, medios de defensa fiscal y consultoría corporativa
Tiene 27 años en la firma

INTRODUCCIÓN

En la pasada sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), de fecha 6 de noviembre de 2012, nuestro Máximo Tribunal resolvió el amparo en revisión 58/2011 mediante el cual se plantearon diversos argumentos de **inconstitucionalidad** subsistentes en el juicio de origen, en relación con lo establecido en el artículo 109, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), tendentes a demostrar, entre otras cuestiones, la violación de ese dispositivo a la garantía de *equidad tributaria*.

Ello, en relación con la **exención total** prevista a su vez por el artículo 32 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (LISSFAM), a los haberes de retiro que perciben –al momento de su jubilación– los miembros de nuestras fuerzas armadas.

ALCANCE DE LA EXENCIÓN DEL ISR A LAS JUBILACIONES CIVILES VS. LAS MILITARES

Lo primero que debe señalarse es que el artículo 109, fracción III de la LISR, dispone una **exención parcial** a las jubilaciones, pensiones y haberes de retiro en general, así como pensiones vitalicias y otras formas provenientes de

los sistemas de seguridad social, contenidas en la Ley del Seguro Social (LSS) y en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (LISSSTE), cuyo monto no exceda de 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, en el entendido de que por el excedente se pagará el impuesto referido en los términos de la propia LISR.

Dicho dispositivo es del tenor siguiente:

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

I. ...

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



excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

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

Como se puede observar, la primera oración de la fracción III del dispositivo en comento es clara en el sentido de establecer que, en principio, todas las jubilaciones, pensiones y haberes de retiro en general, así como las provenientes de los sistemas de seguridad social que se citan, estarán exentas del impuesto sobre la renta (ISR) hasta el monto diario que no exceda de 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, debiéndose pagar el impuesto respectivo por la parte que lo exceda.

Por tanto, resulta válido afirmar que en estos casos la LISR prevé una **exención limitada**, no total, para este tipo de prestaciones.

Por su parte, el artículo 32 de la LISSFAM, publicada el 9 de julio de 2003, dispone de manera absoluta que, tratándose de los haberes de retiro, compensaciones y pensiones que perciban los miembros de las fuerzas armadas, estas prestaciones quedarán **exentas de todo impuesto**, incluido, por tanto, el ISR.

Este otro dispositivo es del tenor siguiente:

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.*

Como se aprecia a simple vista, ambos ordenamientos disponen un tratamiento fiscal **distinto** a los ingresos por concepto de jubilaciones y pensiones, según se trate de trabajadores civiles o miembros de las fuerzas armadas.

Así, a los primeros la LISR les otorga una exención parcial del impuesto, mientras que a los segundos, la LISSFAM les otorga una exención total de ese gravamen por el mismo tipo de percepciones, es decir, por las jubilaciones, pensiones o haberes de retiro.

En virtud de lo anterior, mediante la revisión de amparo que se comenta, la SCJN entró al estudio de los argumen-

tos propuestos por la parte recurrente, con la finalidad de establecer si el artículo 109, fracción III de la LISR, en relación con lo dispuesto por el artículo 32 de la LISSFAM, resultaba violatorio de garantías, en particular, de la garantía de equidad tributaria.

ALCANCE DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA

Conforme al contenido de las diversas tesis sustentadas por la SCJN, en torno al principio de equidad tributaria, previsto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), sobresale la jurisprudencia que se reproduce a continuación, en la cual se llega a la conclusión de que –en esencia– este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran **en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica** que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

Sin embargo, es importante hacer énfasis en que **la igualdad de la que se habla se refiere al objeto del tributo** de que se trate, es decir, **frente a la hipótesis de causación prevista en su objeto**, y no necesariamente en otras situaciones jurídicas o de hecho que puedan implicar diferencias de otra naturaleza, en cuanto a la situación concreta de los sujetos de un tributo, ya sean éstas, razones basadas en su situación particular, jurídica o personal, inclusive.

Es decir, toda distinción que se apoye en cuestiones personales, económicas o sociales, e inclusive en la situación o forma jurídica adoptada para la realización de una actividad económica, la cual pueda dar lugar al nacimiento de un tributo, no son razones válidas –frente al objeto del tributo de que se trate– para establecer diferenciaciones en el trato, a la luz de la garantía de equidad tributaria.

La tesis de jurisprudencia que se cita es del contenido siguiente:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. *De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto **que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias***

deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XI. Pleno. Materias Constitucional y Administrativa. Jurisprudencia. Tesis P./J. 24/2000. Marzo, 2000. Pág. 35.

DESCRIPCIÓN DEL FALLO DE LA SCJN

Conforme al proyecto inicial de Resolución a cargo de la ministra ponente, se dijo que si bien es cierto que conforme al análisis del proceso legislativo que culminó con la LISSFAM, se advierte que se aludió a la situación precaria en la cual se encuentran militares en situación de retiro, debe tenerse presente que esa consideración se hizo para justificar la incorporación de diversas prestaciones en su haber, mas no para justificar en forma particular la exención que se les otorga.

Agregando –a mayor abundamiento– que ello es así, porque hay trabajadores que durante su vida laboral tienen ingresos bajos, y una vez jubilados obtienen una pensión cuyo monto no siempre alcanza para cubrir las necesidades básicas.

De aquí se sigue que si el estado de precariedad no es privativo de los militares, entonces no constituye una razón objetiva para justificar el trato diferenciado que se da, precisando además que desde el punto de vista exclusivamente fiscal, no existen diferencias objetivas entre militares en situación de retiro y civiles pensionados de los sectores público y privado, que justifiquen que los primeros estén exentos de cubrir un ISR por cuanto al ingreso que obtienen por concepto de haber de retiro o pensión, y los últimos gocen de una exención limitada, porque desde ese punto de vista, tanto unos como otros se ubican en una situación de igualdad.

En ambos casos, el monto que se recibe constituye un ingreso por un concepto que denota la conclusión de una relación de trabajo, y se afirma que se trata de un ingreso, porque modifica positivamente el patrimonio.

Siendo así –desde el punto de vista tributario–, tanto para militares como para civiles, el haber de retiro o pen-

sión constituye un ingreso que por su propia naturaleza está gravado.

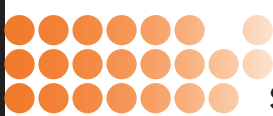
Entre otros argumentos en contra del proyecto original de Resolución, se señaló que: **(i)** se advierte que los recurrentes buscan que se les otorgue un beneficio que está previsto en una ley, la cual por su propia naturaleza está dirigida exclusivamente a los miembros de la milicia nacional, quienes por sus condiciones especiales tienen un trato diferente a los demás beneficiarios de la seguridad social; **(ii)** las características de la situación en la que se encuentran los militares, los distinguen de los demás beneficiarios de la seguridad social, y la diferencia de trato se sustenta en que se trata de dos sujetos distintos, con lo que se respeta, pues, el principio de equidad tributaria; **(iii)** de conceder el amparo sería casi como extender leyes militares a los civiles, otorgándoles un privilegio que los quejosos no tienen; **(iv)** en todo caso, el artículo 109, fracción III de la LISR, no es el que establece la distinción, sino en realidad el que la establece es el artículo 32 de la LISSFAM. Entonces, el vicio de inconstitucionalidad se ubicaría precisamente sobre este precepto de la citada LISSFAM que, por otro lado, no fue impugnado en el amparo, y además sería cuestionable incluso el interés de los quejosos para impugnar la inconstitucionalidad de este precepto, porque simple y sencillamente no son sujetos de ese ordenamiento, lo cual confirma que se encuentran en un plano diferenciado respecto del resto de los contribuyentes; **(v)** la sujeción que tiene el militar, aun estando en situación de retiro, implica que debe estar en disponibilidad para que, si el Ejército lo requiere, él deba regresar a prestar el servicio que corresponde, lo cual no sucede, de ninguna manera, tratándose de cualquier otro de los sujetos pensionados a que se refiere el artículo 109, fracción III de la LISR.

Por estas razones y por mayoría de votos, los ministros consideraron constitucional el artículo 109, fracción III de la LISR, al argumentar que no vulnera el principio de equidad tributaria.

COMENTARIOS AL FALLO DE LA SCJN

Es importante señalar –en relación con los argumentos vertidos en el fallo que se comenta– que el Derecho Positivo mexicano es una estructura jurídica integrada por diversos ordenamientos legales, los cuales no pueden ser entendidos ni interpretados de manera aislada, sino, por el contrario, deben serlo de manera sistemática y armónica, buscando en principio su congruencia con el texto constitucional.

Así, el hecho de que la exención fiscal de la que se habla se encuentre inmersa en una ley especial, cuyo ámbito personal de validez está dirigido a todos los miembros de



las fuerzas armadas, como destinatarios de la misma –y no precisamente en la LISR–, no es un motivo válido para negarle a esa porción normativa su carácter estrictamente tributario, ni para privarle su interpretación armónica con las demás disposiciones fiscales vigentes.

Es decir, en el caso concreto, es claro que respecto a la exención hacia las pensiones obtenidas por los miembros de las fuerzas armadas, al tratarse de percepciones que en principio son objeto de la LISR, su justificación debe ser analizada, no sólo de manera sistemática con lo que establece este último ordenamiento, sino de manera particular, a la luz de las garantías tributarias consagradas en la propia CPEUM.

Por otra parte, y como ya se mencionó con antelación, la igualdad prevista por la **garantía de equidad tributaria debe ser entendida como la igualdad frente al objeto del tributo**, es decir, **frente a las hipótesis de causación**, y no como suele distinguirse, mediante situaciones que tienen que ver con las *características personales, sociales, jurídicas o económicas* de los sujetos; llegando al extremo –en este caso– de formular distinciones basadas en las características especiales del trabajo que se desempeña –servicio militar– que nada tiene que ver con el objeto del ISR.

De ser válidas tales distinciones, entonces necesariamente **habría que otorgar beneficios fiscales** similares a otros sujetos que por razón de sus actividades laborales, prestan a la sociedad un servicio personal especial –ya sea altruista o altamente valioso para el bienestar de la población– lo cual, obviamente, reñiría con el **principio de justicia tributaria**, el cual exige, a todos los sujetos pasivos, contribuir al sostenimiento del gasto público conforme a su verdadera capacidad contributiva, sin distingos o excepciones injustificadas.

A mayor reflexión de lo que se dice, conviene traer para su análisis la siguiente tesis de jurisprudencia, la cual permite, en casos como el que se analiza, otorgar el mismo beneficio a aquellos contribuyentes que de manera injustificada no se encuentren comprendidos en la norma de exención de que se trate, habiéndose reconocido para ello la desatención a la garantía de equidad.

NORMA FISCAL QUE OTORGA UN BENEFICIO SÓLO A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, SIN INCLUIR A OTROS QUE JURÍDICAMENTE SON IGUALES. EL EFECTO DE LA SENTENCIA DE AMPARO QUE DECLARA SU INEQUIDAD, ES QUE SE INCLUYA AL QUEJOSO EN EL BENEFICIO. *En los juicios de amparo en que se combata una norma fiscal que otorga un beneficio a determinados contribuyentes, excluyendo a otros jurídicamente iguales, y se estime fundado el concepto de violación relativo a la inequidad tributaria de la ley reclamada, los efectos de la*

protección constitucional se traducen en otorgar al quejoso el mismo trato del que gozan los contribuyentes destinatarios de la norma; esto es, hacerle extensivo el beneficio contenido en la ley declarada inconstitucional, porque así se le restituiría en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación.

Contradicción de tesis 61/2009. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo y Tercero, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 24 de junio de 2009. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Amalia Tecona Silva.

Tesis de jurisprudencia aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del primero de julio del dos mil nueve.

CONCLUSIONES

Como lo he expresado en otras ocasiones, México requiere urgentemente desarrollar y promover una auténtica **cultura fiscal** que nos permita alcanzar el ideal de *justicia tributaria*.

Ese ideal se puede alcanzar si se mejora el proceso legislativo, de tal suerte que: se produzcan leyes que se ajusten a los principios tributarios, particularmente a los **de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria**; se promueva el debido cumplimiento por parte de los particulares; se apliquen de manera fundada y motivada las leyes por parte de las autoridades; se imparta justicia fiscal **pronta y expedita** en los casos sujetos a jurisdicción, y, desde luego, asegurando la aplicación puntual de las contribuciones al gasto público.

Finalmente –y en cuanto al tema aquí tratado–, debe aclararse que las **exenciones fiscales y**, por ende, todos aquellos **beneficios tributarios** otorgados por el legislador, se encuentran sujetos al cumplimiento de los principios tributarios de **legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria**, consagrados en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, puesto que al tratarse de excepciones mediante las cuales –conservándose la relación jurídico-tributaria– se libera de la obligación material del pago de las contribuciones, es claro que tales excepciones *se integran* al sistema del tributo de que se trate.

Entonces, si el establecimiento de esas contribuciones es una potestad exclusiva del legislador, misma que se encuentra sujeta al cumplimiento de los requisitos exigidos por la CPEUM para ello, es obvio que su liberación no puede ser otorgada de otra manera, sino por el propio creador del tributo, quien está obligado a seguir esos mismos principios de legalidad, capacidad contributiva y equidad tributaria para crear impuestos y derechos, pero también para aplicar las exenciones, como la aquí expuesta.

