

COMENTARIO LEGISLATIVO AL DECRETO POR EL QUE SE DEJAN SIN EFECTOS LOS PROGRAMAS DE CONDONACIÓN DE DEUDAS FISCALES*

Israel SANTOS FLORES**

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *El decreto presidencial que deja sin efectos los programas de condonación de deudas fiscales.* III. *La condonación como forma de extinción de la deuda tributaria.* IV. *Algunos comentarios sobre las condonaciones fiscales en México.* V. *A modo de conclusión.* VI. *Referencias.*

I. INTRODUCCIÓN

En mayo de 2019 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación (DOF)* el denominado “Decreto por el que se dejan sin efectos los decretos y diversas disposiciones de carácter general emitidos en términos del artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, por virtud de los cuales se condonaron deudas fiscales”. Como su nombre lo indica, este Decreto tiene por objeto expulsar del ordenamiento jurídico vigente los programas de condonación fiscal promovidos en sexenios pasados; además de que establece la promesa del Ejecutivo federal de no continuar con el otorgamiento periódico de programas generalizados y masivos de condonación de deudas tributarias, comprometiéndose con ello a no emitir más decretos en este sentido ni promover este tipo de prácticas.

En síntesis, el Decreto establece que el Ejecutivo federal únicamente hará uso de su facultad potestativa para condonar o eximir del pago de contribuciones, conforme los supuestos de excepción establecidos por las leyes fiscales. Pero ¿cuáles son esos supuestos de excepción? ¿Qué signi-

* Artículo recibido el 26 de julio de 2018 y aceptado para su publicación el 30 de agosto de 2019.

** ORCID: 0000-0003-1512-3057. Doctor en derecho por la Universidad Complutense de Madrid. Investigador en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Correo electrónico: israel.santos@unam.mx

fica la condonación de deudas tributarias? ¿Qué importancia tiene este Decreto en el panorama tributario actual? Las respuestas a estas y otras interrogantes serán abordadas en las siguientes líneas.

II. EL DECRETO PRESIDENCIAL QUE DEJA SIN EFECTOS LOS PROGRAMAS DE CONDONACIÓN DE DEUDAS FISCALES

El Decreto en comentose fundamenta en diversos preceptos constitucionales, especialmente en los artículos 25 (rectoría económica del Estado)¹ y 31, fracción IV (deber constitucional de contribuir a los gastos públicos),² así como en el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que otorga al Ejecutivo Federal la facultad de condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, conforme los supuestos establecidos por la ley.

Sin embargo, el Decreto señala que en los últimos sexenios, la finalidad de ofrecer al contribuyente tales facilidades fiscales “se ha ido distorsionando hasta llegar al punto de condonaciones generalizadas prácticamente lisas y llanas, sin una visión de política pública y que sí causan un quebranto en las finanzas públicas, además de que desequilibran la carga fiscal de la sociedad en detrimento de los contribuyentes cumplidos”.

Por lo anterior, el Decreto deja sin efectos los decretos o disposiciones de carácter general emitidos por el titular del Ejecutivo federal mediante los cuales se otorgaron condonaciones a deudores fiscales, con excepción de los siguientes:

- Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de

¹ El artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos mandata al Estado mexicano velar por la estabilidad de las finanzas públicas; planificar, conducir, coordinar y orientar la economía; regular y fomentar las actividades económicas y organizar un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación.

² El artículo 31, fracción IV, de nuestra carta magna dispone que son obligaciones de los mexicanos, entre otras, contribuir para los gastos públicos, así como, 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.

ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares, publicado en el *DOF* el 31 de octubre de 1994 y sus modificaciones publicadas en el *DOF* el 28 de noviembre de 2006 y el 5 de noviembre de 2007.

- Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales en materia de vivienda, publicado en el *Diario Oficial* el 22 de enero de 2015 (que a grandes rasgos condona el pago del IVA y sus accesorios que hayan causado los contribuyentes hasta el 31 de diciembre de 2014 por la prestación de servicios parciales de construcción destinados a casa habitación).

Por otro lado, el Ejecutivo federal se compromete a no otorgar mediante decretos presidenciales o cualquiera otra disposición legal o administrativa, condonaciones o a eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios a grandes contribuyentes y deudores fiscales, salvo en las situaciones o casos extraordinarios siguientes:

- Aquellos que hayan afectado o traten de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad.
- Catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias, caso en el cual se ejercerá dicha facultad en beneficio de la población afectada.

Por último, en su artículo transitorio único, se señala que el Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación —esto es, el 21 de mayo de 2019— y estará vigente hasta 2024.

III. LA CONDONACIÓN COMO FORMA DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

La condonación es un tema que suele estudiarse dentro las formas de extinción de la deuda tributaria en la parte general de los manuales de derecho financiero y tributario.

Antes de adentrarnos a explicar en qué consiste esta forma de extinción de las obligaciones tributarias, debemos preguntarnos primero qué significa *condonar*, atendiendo a su significado etimológico y gramatical.

Pues bien, en su significado etimológico, la palabra *condonación* proviene del latín *condonatio* y del verbo *condono-are*, que significa “hacer donación, gratificar, conceder, regalar” (Alvarado Esquivel 2008, 275). Como se puede observar, el castellano hizo una recepción de la palabra *condonar* sin mayores cambios ni variaciones de modo que en la actualidad se emplea como sinónimo de perdón, favor o regalo (Alvarado Esquivel 2008).

Ahora bien, de acuerdo con su sentido común o gramatical, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española nos dice que *condonar* significa “perdonar o remitir una pena de muerte o una deuda” (RAE 2017). Es interesante que *condonación* hace también alusión al verbo “remitir”, el cual significa, entre otras acepciones reconocidas, “perdonar, alzar la pena, eximir o liberar de una obligación”, “dejar, diferir o suspender” y “dicho de una cosa: ceder o perder en parte de su intensidad”.

Por tanto, además de significar el perdón liso y llano (de una deuda, de una obligación, de una pena, etcétera), *condonar* también alude a remisión, que además de entrañar la idea de perdonar, representa también una forma de suspender o dejar sin efectos algo.

De este modo, la *condonación* implica el acto por el cual el acreedor perdona o remite a su deudor una obligación de pago. Extrapolando esta noción al ámbito del derecho tributario, la *condonación* de la deuda tributaria representa el proceso por virtud del cual el Estado perdona o remite a su deudor el cumplimiento de una obligación para con la Hacienda Pública (Alvarado Esquivel 2008, 267).

En este sentido, la doctrina es pacífica en definir a la *condonación* tributaria como la extinción, total o parcial y sin cumplimiento, de la deuda tributaria y/o sus accesorios, que otorga el Estado por ministerio de ley o por medio de autoridades administrativas en ejercicio de las facultades que la ley le otorga y en los supuestos que ésta señala (Cordero García 1999, 59).

En el caso mexicano, la *condonación* tributaria se prevé en el artículo 31, fracción I, del Código Fiscal de la Federación (CFF),³ que establece

³ Artículo 39, fracción I, CFF: “El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

facultades de emergencia al Ejecutivo federal para condonar el pago de contribuciones y sus accesorios, y en el artículo 74 del CFF,⁴ para el caso de la condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, conforme las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.⁵

Tratándose de la condonación del pago de contribuciones y sus accesorios, es el titular del Ejecutivo federal quien ostenta esta facultad potestativa, siempre que se actualice alguno de los supuestos para su procedencia, como cuando se haya afectado o se trate de evitar que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de la actividad, la producción o venta de productos, así como en casos de catástrofes producidas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Como se puede ver, las facultades de emergencia contenidas en el artículo 39, fracción I, del CFF, persiguen la finalidad de normalizar la actividad económica en regiones y sectores cuando se considera necesario mediante el otorgamiento del perdón o remisión de la deuda tributaria.

En cualquiera de estos casos, la condonación puede ser total o parcial. En el primer caso, el perdón de la deuda extinguirá la obligación tributaria en su totalidad, junto con sus accesorios (recargos, intereses, multas, etcétera); mientras que en el segundo caso únicamente implicará la extinción de los accesorios, subsistiendo la suerte principal de la deuda tributaria.

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional”.

⁴ Artículo 74, CFF: “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada”.

⁵ Cabe señalar que, hasta antes de 2014, la condonación de multas era una facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Para un estudio al respecto se recomienda Bernal, Santos Flores y Manzanilla Melgar (2014).

Ahora bien, cabe señalar que, a diferencia de lo que ocurre con la condonación en el derecho civil, en el ámbito tributario el perdón de la deuda se perfecciona con la sola manifestación expresa del acreedor de la obligación, no siendo necesaria la aceptación por el obligado tributario. Asimismo, al tratarse de un acto de mera liberalidad, el perdón de la deuda tributaria implica su gratuidad absoluta, de modo que el acreedor no obtiene beneficio alguno derivado de la deuda extinguida (Alvarado Esquivel 2008, 269).

Como se puede ver, la condonación fiscal representa un modo de excepción para la extinción de deudas tributarias —recuérdese que por regla general el pago es la forma natural de extinción de toda obligación pecuniaria—, que libera al obligado tributario de hacer frente a su deber constitucional de contribuir a los gastos públicos en virtud del perdón que le es concedido.

IV. ALGUNOS COMENTARIOS SOBRE LAS CONDONACIONES FISCALES EN MÉXICO

Los programas de condonación fiscal no están exentos de debate en ningún lugar del mundo, especialmente porque, como se ha dicho, constituyen una forma excepcional de liberación de la deuda tributaria, y por ello, su utilización debe hacerse de forma especialmente cautelosa, racional y transparente, estableciendo garantías o cautelas que limiten su uso indiscriminado y discrecional. De no contar con estas cautelas de igualdad, seguridad jurídica y transparencia, se corre el riesgo de generar externalidades negativas en la percepción de cumplimiento de los contribuyentes, mermando en consecuencia la cultura contributiva y el cumplimiento voluntario y espontáneo de las obligaciones fiscales.

En este sentido, un uso indebido de los programas de condonación fiscal puede advertirse entonces como una quiebra al deber constitucional de pago de contribuciones y una abdicación de la Hacienda Pública en sus facultades de gestión y cobro de tributos.

Bajo esta línea de pensamiento se inserta el Decreto en comento, según el cual, en los últimos sexenios, la finalidad de ofrecer al contribuyente facilidades fiscales “se ha ido distorsionando hasta llegar al punto de condonaciones generalizadas prácticamente lisas y llanas, sin una visión de política pública y que sí causan un quebranto en las finanzas públicas,

Esta obra está bajo una *Licencia Creative Commons*

Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional, IJJ-UNAM.

Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 155, mayo-agosto de 2019, pp. 1259-1268.

además de que desequilibran la carga fiscal de la sociedad en detrimento de los contribuyentes cumplidos”.

El Decreto prosigue con una crítica a los programas de condonación de los años 2000, 2006 y 2012, las cuales califica como “condonaciones a ciegas” “ordenadas” y “generalizadas” que no tomaron en cuenta el principio fiscal y de justicia tributaria que las regula; esto es, permitir la condonación exclusivamente en los casos en que se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

En suma, el Decreto señala que en México la condonación se ha convertido en una práctica nociva que ha pervertido

el mandato constitucional de que todos los mexicanos contribuyan a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que fijan las leyes; y también pervirtiéndose la condonación de contribuciones como una política pública que, bien utilizada, debe fomentar la actividad económica y ayudar a normalizar situaciones y sectores en desventaja.

Como se puede advertir, las consideraciones del Decreto (que si bien pueden ser objeto de crítica en aspectos varios)⁶ parten de una realidad en la que el uso indebido y opaco de la condonación fiscal (junto con otras medidas, como la cancelación de créditos fiscales por incobrabilidad e incosteabilidad) propició desencuentros entre autoridades fiscales, obligados tributarios, abogados, asesores fiscales, instituciones financieras y académicos.

Hasta ahora en México ha sido imposible conocer quiénes han sido beneficiados con este tipo de medidas,⁷ aun cuando el Instituto Nacional

⁶ No podemos dejar de mencionar, por ejemplo, lo curioso que resulta que un Decreto de 2019 decida “dejar sin efectos” una norma de 1994 (a saber, el “Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares”, publicado en el *DOF* el 31 de octubre de 1994).

⁷ La pugna por la transparencia y el acceso a la información en esta materia se gestó en el seno del ámbito académico por Gabriela Ríos Granados e Issa Luna Pla (2010), quienes

de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI) y organizaciones civiles como FUNDAR han pugnado por la transparencia y la rendición de cuentas en esta materia, dando pie a sendos procesos judiciales para obligar a las autoridades fiscales a revelar los nombres de los beneficiarios, sin obtener éxito hasta ahora.

Cabe apuntar que la reticencia de las autoridades fiscales no es exclusiva del caso mexicano. En muchos países en los que se han implementado este tipo de programas de condonación, regularización o amnistías fiscales, parece haber una resistencia natural de las autoridades a la rendición de cuentas que incluso suele ser convalidada por las autoridades judiciales (aunque en el derecho comparado se puedan encontrar algunos casos de excepción). El último caso sobre el que se tiene registro es el de Indonesia, cuyo programa de amnistía (Law 11/2016 on Tax Amnesty) fue objeto de revisión por la Corte Constitucional Indonesia, con motivo de diversos recursos interpuestos por la sociedad civil y organizaciones de trabajadores. Sin embargo, los recursos fueron negados en su totalidad (Dwi Nugroho 2017, 5).

Por otro lado, aunque los programas de condonación contribuyen a aumentar los índices de recaudación en el corto plazo, su implementación habitual e indiscriminada perjudica gravemente a la Hacienda Pública.

De acuerdo con información proporcionada por el SAT, durante el periodo 2007-2018 fueron condonados 400 mil millones de pesos a un total de 153,530 contribuyentes, de los cuales 45 concentraron un 33% del total del monto condonado (FUNDAR 2019). Datos que reflejan lo perjudicial que puede resultar para las finanzas de un país pasar por alto las cautelas y garantías señaladas líneas arriba y que hace sugerir que hubiese sido más provechoso que el titular del Ejecutivo federal ordenara al órgano recaudador a desglosar con mayores niveles de profundidad estos datos.

Por lo anterior, es importante insistir, tal como lo señala algún sector de la doctrina (Memon 2015), que el diseño de un programa de condonación o amnistía fiscal debe pasar por un análisis calibrado en el que se estudie el comportamiento y percepción de los contribuyentes, el nivel de

fueron pioneras en cuestionar el dogma del secreto fiscal en los programas de condonación y cancelación masiva de créditos fiscales.

Esta obra está bajo una *Licencia Creative Commons*

Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional, IJJ-UNAM.

Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 155, mayo-agosto de 2019, pp. 1259-1268.

cultura contributiva del país en su conjunto, los niveles de informalidad y la detección de evasores fiscales por las autoridades fiscales.

En este sentido, lo aconsejable es que los programas de condonación no se implementen de forma habitual o rutinaria, se transparente su uso en todo momento y se refuerce su aplicación con medidas administrativas y sancionadoras que garanticen el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias.

V. A MODO DE CONCLUSIÓN

La condonación fiscal representa un modo de excepción para la extinción de deuda tributaria que libera al sujeto pasivo de hacer frente a su deber constitucional de contribuir a los gastos públicos en virtud del perdón que le es concedido por la autoridad fiscal.

El Decreto por el que se dejan sin efectos los programas para la condonación de deudas fiscales tiene por objetivo eliminar ciertos privilegios fiscales concedidos años atrás, además de que cristaliza el compromiso del presidente de la República de no otorgar condonaciones o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios a grandes contribuyentes y deudores fiscales.

Aunque en el corto plazo los programas de condonación contribuyen a aumentar los índices de recaudación, su implementación habitual e indiscriminada perjudican a la Hacienda Pública, especialmente en países en desarrollo como México, en donde los niveles de informalidad son muy altos y los de cumplimiento tributario muy bajos. Por ello, la utilización de este tipo de medidas debe hacerse de forma especialmente cautelosa, racional y transparente.

VI. REFERENCIAS

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. 2008. *Manual de Derecho tributario: Extinción de la deuda tributaria*. México: Porrúa.

BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, Diana, FLORES SANTOS, Israel y MELGAR MANZANILLA, Pastora. 2014. *Hacia una mayor seguridad y certeza jurídica: Evolución de la facultad de la Administración tributaria en condonación de multas fiscales (artículo 74 CFF)*. Serie Cuadernos de Prodecon. núm. XV. México: Prodecon.

Esta obra está bajo una *Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional*, IJJ-UNAM.
Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 155, mayo-agosto de 2019, pp. 1259-1268.

- CORDERO GARCÍA, Antonio José. 1999. *La condonación en el ámbito tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- DWI NUGROHO, Adrianto. 2017. “The 2016 Tax Amnesty Law: Unveiling Beneficial Owners?” *Asia Pacific Tax Buletin* 2 (23): 1-10.
- Fundar. 2019. *Prohibir la condonación de impuestos, un paso fundamental contra la desigualdad*. México. <https://fundar.org.mx/el-presidente-prohibe-la-condonacion-de-impuestos/>.
- LUNA PLÁ, Issa y RÍOS GRANADOS, Gabriela. 2012. *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal: Desafíos en México*. México: Jurídica Grijley.
- MEMON, Najeeb. 2015. “Designing a Tax Amnesty. ONE Size does not Fit All”. *Asia Pacific Tax Buletin* 1(21): 2-16.