

DOFISCAL

Revista Especializada de Consulta Fiscal

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT™

PUNTOS FINOS



ESQUEMAS REPORTABLES

como medios de fiscalización



the answer company™
THOMSON REUTERS

Reforma al artículo 28 constitucional y sus implicaciones en materia concursal



L.D. Guadalupe Hinojosa
Garatachía, Socia Directora
de RAH Abogados



RAH
ABOGADOS



Con la reforma que tuvo el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) a partir de marzo de este año, quedaron prohibidas las condonaciones de impuestos; sin embargo, esa prohibición no se puede considerar “absoluta”. Esto, en virtud de que la misma *es en los términos y condiciones que fijan las leyes*, tal y como ya se vio regulada la prohibición para el caso de las exenciones. Por tanto, el considerar lo contrario sería tanto como pretender desconocer todas las establecidas en los diversos ordenamientos fiscales. De ahí que el tratamiento que se dé a la prohibición de las condonaciones debe ser en el mismo sentido

INTRODUCCIÓN

El pasado 6 de marzo, se publicó en el DOF el “Decreto por el que se declara reformado el primer párrafo del [artículo 28](#) de la [Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#), en materia de condonación de impuestos”, para quedar como sigue:

Artículo 28. *En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos, las **condonaciones de impuestos** y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria.*

...

(Énfasis añadido.)

Esa reforma entró en vigor al día siguiente de su publicación, de acuerdo con el artículo primero transitorio. Por su parte, en el numeral segundo transitorio se estableció que el Congreso de la Unión y las legislaturas de las entidades federativas –en el ámbito de su competencia– *deberá armonizar el marco jurídico en la materia*, para adecuarlo al contenido del nuevo texto del [artículo 28](#) de la CPEUM, en un plazo que no debería exceder de un año a partir de su entrada en vigor.

De acuerdo con la exposición de motivos, esa iniciativa tiene como propósito inhibir la práctica de otorgar de manera discrecional, periódica, generalizada y masiva, la condonación de impuestos a los deudores fiscales. Esto, aunado a que la condonación puede llegar a afectar el interés general de la población, debido a que su otorgamiento desmedido repercute en el equilibrio que debe existir entre los ingresos del Estado y los gastos públicos.

ANÁLISIS DEL TEMA

Al analizar la redacción de la reforma al [artículo 28](#) de la CPEUM, nos podemos percatar que quedaron prohibidas las condonaciones de impuestos, en *los términos y condiciones que fijan las leyes*. Esto significa que se reserva al Poder Legislativo la competencia exclusiva para regular todo lo relativo a esta figura.

Es importante mencionar que, previo a esta reforma, nuestra Carta Magna ya contemplaba la prohibición de las exenciones de impuestos.

En este caso, la intención del legislador no fue otra que la de prohibir todo acto de autoridad que tienda a conceder una exención total o parcial de impuestos en favor de persona determinada, pues ello constituye una ventaja indebida en perjuicio de la libre competencia y, por tanto, todas las disposiciones relativas a impuestos deben tener el carácter de generalidad de la ley.

En el caso particular, el Poder Judicial de la Federación (PJF) se ha pronunciado al respecto a través de los siguientes criterios:

EXENCIÓN DE IMPUESTOS. SÓLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA. *El establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según se infiere del [artículo 28](#) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto prohíbe “las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes”, reserva que se confirma por la conexión íntima que la parte*

transcrita tiene con la fracción IV del artículo 31 constitucional , que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Esta Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerar que si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas,

Jurisprudencia P./J. 25/91, de Pleno, de la Octava Época, publicado en el Semanario Judicial de la Federación , en el Tomo VII, Junio de 1991, con número de registro 205799.

EXENCIONES. *De los artículos relativos de la Ley Reglamentaria del artículo 28 Constitucional, de 31 de diciembre de 1931, se desprende que la intención del Constituyente no fue otra que la de prohibir todo acto de autoridad, que tienda a conceder exención total o parcial de impuestos, en favor de persona determinada, por constituir ello una ventaja indebida en perjuicio de la libre competencia y, por lo tanto, todas las disposiciones relativas a impuestos, deben tener el carácter de generalidad de la ley. De modo que si queda comprobado que el derecho concedido a una persona por el Ejecutivo de un Estado, constituye un privilegio que, por ser contrario a la Constitución, no puede generar derecho alguno en su favor, para suprimirlo no es necesario el juicio a que se refiere al artículo 14 constitucional.*

Tesis de la Segunda Sala, de la Quinta Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación , Tomo XLVIII, con número de registro 334321.

De los criterios anteriores, se puede concluir que la concesión de las exenciones –y ahora, de las condonaciones de impuestos– son facultad exclusiva del Poder Legislativo. Esto, derivado del *principio de reserva de ley*. Es decir, el propio legislador es quien deberá regular sus aspectos esenciales, señalando detalladamente los requisitos necesarios para su procedencia, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Poder Ejecutivo, según se señala en el propio [artículo 28](#) de la CPEUM.

Entonces, si se habla específicamente de la figura de la condonación, esta se identifica como un beneficio fiscal concedido por el Estado detentador de la potestad tributaria, a través de un acto voluntario, sustancialmente unilateral, excepcional y discrecional, por virtud del cual se exime al deudor del pago de la carga tributaria.

Al respecto, Sergio Francisco de la Garza, al definir a la “condonación” menciona que:

... Es el acto que realiza la autoridad fiscal para renunciar a su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas. La condonación de contribuciones sólo puede hacerse un título general y nunca particular, para no violar el principio de equidad tributaria.

En ese orden de ideas, la condonación constituye un **beneficio** otorgado voluntariamente por parte del legislador, y responde a cuestiones de política fiscal, por lo que una vez que este es plasmado en una disposición normativa, se constituye como un derecho al cual puede acceder el deudor, pues con base en la condonación se perdonan adeudos pecuniarios.

En consecuencia, la figura de la condonación implica el perdón o la remisión de una deuda; es decir, se trata de una renuncia al cobro por parte del acreedor, que se identifica como un beneficio fiscal concedido por el Estado, a

través de un acto voluntario, sustancial unilateral, excepcional y discrecional, por virtud del cual se exime al deudor del pago de la carga tributaria, lo que necesariamente debe responder a criterios de conveniencia o política económica, conforme a los artículos 25 (relativo a la rectoría económica del Estado) y 73, fracciones VII y XXX (respecto de las facultades tributarias y legislativas del Congreso) de nuestra Carta Magna, tal y como se establece en el siguiente criterio del PJJ, que señala:

CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. CONSTITUYE UN BENEFICIO OTORGADO VOLUNTARIAMENTE POR EL LEGISLADOR, POR LO QUE NO ES EXIGIBLE AL ESTADO DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido el Estado tiene a su cargo la rectoría económica y el desarrollo nacional, el cual deberá ser integral y sustentable, y que uno de los instrumentos de política financiera, económica y social lo constituyen las disposiciones que plasman la política fiscal en una época determinada, las cuales podrán hacerse patentes en cualquiera de los elementos del diseño impositivo, o bien, en la extinción de la obligación tributaria; en este último supuesto se tiene el establecimiento de beneficios como la condonación, el cual implica el perdón o la remisión de una deuda, esto es, una renuncia al cobro por parte del acreedor. Ahora bien, dicha figura se identifica como un beneficio fiscal concedido por el Estado a través de un acto voluntario, material unilateral, [artículos 25](#) y [73](#), fracciones VII y XXX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. De ahí que no sea dable exigir su establecimiento coactivamente por los sujetos pasivos de la carga tributaria pues, por regla general, responde a cuestiones de política fiscal; en otras palabras, los contribuyentes no tienen un derecho a recibir condonaciones, en razón del lugar que la Constitución otorga al principio de generalidad tributaria. Lo anterior obliga a enfatizar que no existe un derecho constitucionalmente tutelado a la condonación, en tanto que todos están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público.

Amparo en revisión 282/2014. Quálitas Compañía de Seguros, SAB de CV 27 de agosto de 2014. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada.

Derivado de lo anterior, la condonación importa un beneficio que no obedece a una exigencia constitucional de justicia tributaria, si se toma en cuenta que se establece con una intención promocional en cumplimiento de la CPEUM.

Ello, al precisar que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y efectuará la regulación y el fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga la propia Carta Magna, por lo cual las condonaciones deben reducirse a un mínimo, y en caso de introducirse en el marco normativo, deben seguirse bases objetivas, de manera tal que los medios utilizados resulten razonables en proporción con los fines perseguidos.

De ahí que las normas que rigen la condonación de deudas, la delimitación de quiénes pueden contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a sectores determinados o personas, deben analizarse desde el ámbito más amplio que corresponde a la garantía general de igualdad.

Ahora bien, nuestro sistema tributario mexicano contempla diversos supuestos de condonación; sin embargo, para efectos de la presente colaboración, me referiré únicamente al señalado en el numeral 146-B del Código Fiscal de la Federal ([CFF](#)), que señala:

Artículo 146-B . *Tratándose de contribuyentes que se encuentran sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, las autoridades fiscales podrán condonar parcialmente los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la Ley respectiva y de acuerdo con lo siguiente:*

I. Cuando el monto de los créditos fiscales represente menos del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación no excederá del beneficio mínimo de entre los otorgados por los acreedores que, no siendo partes relacionadas, representen en conjunto cuando menos el 50% del monto reconocido a los acreedores no fiscales.

II. Cuando el monto de los créditos fiscales representa más del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación, determinada en los términos del inciso anterior, no excederá del monto que corresponda a los accesorios de las contribuciones adeudadas.

La autorización de condonación deberá sujetarse a los requisitos y lineamientos que establezca el reglamento de este Código.

Al respecto, la regla 2.17.17. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2020, establece que la solicitud se hará conforme a la Ficha de trámite 205 / CFF "Solicitud de condonación de créditos fiscales a contribuyentes en concurso mercantil", el cual establece que la condonación procederá tratándose de créditos fiscales reconocidos en el procedimiento concursal, ya sean determinados por la autoridad fiscal; los autodeterminados por los contribuyentes de forma espontánea o por corrección, así como los señalados por el conciliador, aun cuando los créditos fiscales se encuentren garantizados.

De acuerdo con la RM para 2020, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) deberá otorgar la condonación de los créditos fiscales, siempre que el contribuyente haya celebrado convenio concursal, y cumpliendo con todo lo señalado en la propia regla.

Y en caso de que el contribuyente incumpla con la obligación de pago de la parte no condonada dentro del plazo otorgado para ello, la autoridad fiscal tendrá por no presentada la solicitud e iniciará el procedimiento administrativo de ejecución.

Por tanto, de lo establecido por el CFF y la RM, la condonación de las contribuciones, cuando un contribuyente se encuentra sujeto a un concurso mercantil, está condicionada a que el solicitante cumpla con una serie de requisitos y, por ende, el otorgamiento del referido beneficio por la autoridad competente implica el ejercicio de una facultad reglada en ese aspecto.

Por su parte, el [artículo 69](#) de la [Ley de Concursos Mercantiles](#) (LCM), señala que los créditos fiscales continúan causando actualizaciones, multas y accesorios. Sin embargo, en caso de alcanzar un convenio, se cancelarán las multas y accesorios que hayan generado durante la etapa de conciliación.

Esto es, la propia legislación concursal establece la posibilidad de que sean canceladas las multas y accesorios causados, y que por falta de liquidez no se pudo realizar su pago.

Además, el [artículo 152](#) de la LCM faculta al comerciante y al conciliador a solicitar a las autoridades fiscales condonaciones o autorizaciones relativas al pago de sus obligaciones fiscales; esto, con el objetivo de lograr la viabilidad de la empresa.

Es importante mencionar que de acuerdo con lo establecido por el [artículo 1](#) de la LCM, es de interés público conservar a las empresas y evitar que el incumplimiento generalizado de las obligaciones de pago ponga en riesgo la viabilidad de estas, y de las demás con las que mantiene una relación de negocios.

En este sentido, la insolvencia y la falta de pago de las obligaciones a los deudores puede ocasionar un efecto *dominó*, el cual impacta de manera importante a la economía del país. Por tanto, no se trata de un simple problema entre particulares, sino que se concibe como una cuestión de interés público, por lo que en caso de que se ponga en riesgo la viabilidad de una empresa, es de interés general y social, salvarla.

De acuerdo con la ley, el concurso mercantil consta de dos etapas sucesivas denominadas **conciliación** y **quiebra**. Así, la finalidad de la conciliación es la conservación de la empresa o del comerciante a través de un convenio que celebre con sus acreedores reconocidos.

Por otro lado, la quiebra tiene como finalidad la venta de la empresa del comerciante, de sus unidades productivas o de los bienes que la integran, para pagar a los acreedores reconocidos.

Por tanto, el concurso mercantil es un régimen jurídico extraordinario, el cual regula una situación *extraordinaria*, denominada "insolvencia". De ahí que el Derecho Concursal constituye un marco jurídico estableciendo disposiciones que controlan el estado personal y patrimonial del concursado; las relaciones jurídicas de este con terceros, así como un procedimiento destinado a evitar la quiebra.

Sin embargo, en caso de que esta última sea inevitable, dicho marco establece la inhabilitación para continuar ejerciendo actos de comercio; la liquidación de los bienes, y la repartición del producto de la venta entre los acreedores.

CONCLUSIONES

Con la reforma que tuvo el [artículo 28](#) de la CPEUM, a partir del mes de marzo de este año, quedaron prohibidas las condonaciones de impuestos. Sin embargo, esa prohibición no se puede considerar "absoluta", en virtud de que la misma, es *en los términos y condiciones que fijan las leyes* –es decir, tal y como ya se está regulada la prohibición para el caso de las exenciones–, por lo que considerar lo contrario, sería tanto como pretender desconocer todas las establecidas en los diversos ordenamientos fiscales. De ahí que el tratamiento que se dé a la prohibición de las condonaciones debe ser en el mismo sentido.

En materia concursal, tanto la LCM como el CFF cumplió dos supuestos en cuanto al tratamiento que se le deben dar a los créditos fiscales: (i) la *cancelación* de las multas y los accesorios generados conforme a las disposiciones fiscales aplicables, causados durante la etapa de conciliación; y (ii) la *condonación* parcial de los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que inició el concurso mercantil. Ambos supuestos se encuentran condicionados a que se celebre el convenio concursal, a que se refiere el artículo 148 de la propia LCM.

Ahora bien, como quedó señalado, el espíritu y el objeto de la LCM consiste en conservar a las empresas, por lo que se busca a través del Derecho Concursal, que la compañía continúe operando y cumpla de manera desahogada con las obligaciones contraídas, por ejemplo, reestructuras, renovación de plazos, quitas, capitalización de pasivos, condonación, etcétera.

Por su parte, la condonación regulada en el [artículo 146-B](#) del CFF, es una disposición normativa incorporada por el propio legislador, quien estableció los aspectos esenciales y necesarios para su procedencia.

De ahí que este supuesto de condonación de ninguna manera se contrapone a la prohibición de la condonación de impuestos a que se refiere a la reforma al artículo 28 de la Carta Magna, el cual –como se manifestó previamente– tuvo por objeto, inhibir la práctica de otorgar de forma discrecional, periódica, generalizada y masiva, la condonación de contribuciones a los deudores fiscales.

Sin embargo, la condonación a que hace referencia el precepto que se analiza, se encuentra delimitada solamente a aquellos contribuyentes que se coloquen en el supuesto del concurso mercantil.

Lo anterior, máxime que la condonación en este supuesto cobra una relevancia especial, en virtud de que la misma resultante necesaria para evitar que las empresas que no tengan liquidez o se encuentren en un estado de insolvencia, salgan del mercado. Esto, sobre todo cuando en muchos casos, los créditos fiscales resultan ser de las deudas más altas que tienen estas o el comerciante.

Es por ello por lo que las autoridades fiscales no pueden pretender efectuar una aplicación absoluta de la prohibición de las condonaciones, sustentándose en el [artículo 28](#) de la CPEUM, pues de no aplicarlas, aun cuando ya se firmó un convenio concursal, podría traer como consecuencia la quiebra de las empresas. •