

Programa de condonación de créditos fiscales federales



Comentarios al artículo tercero transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para el ejercicio fiscal 2013

INTRODUCCIÓN

Como recordarán, el pasado 17 de diciembre de 2012 se publicó en el DOF, la LIF para el ejercicio fiscal 2013, misma que entró en vigor a partir del 1 de enero del citado año.

Dicho ordenamiento incluye en su artículo tercero transitorio un programa de condonación de créditos fiscales federales, que fue adicionado por la Cámara de Diputados a la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio 2013, presentada por el Presidente de la República como parte del Programa Económico para este año.

En este sentido, en términos de lo dispuesto por el dictamen elaborado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados a la

Lic. Alec Aranda Ibarrola,
Asociado



NATERA

Lic. Luis Felipe Reyna,
Asociado

Iniciativa previamente identificada,¹ dicho programa de condonación tiene como propósito que el Estado recupere de manera inmediata ingresos de difícil fiscalización, y con ello que se disminuyan los costos en la administración tributaria.

En atención a lo anterior, a continuación se analizará el contenido de lo dispuesto por el artículo tercero transitorio de la LIF, a fin de determinar si las hipótesis, requisitos y lineamientos que en el mismo se contienen se encuentran o no ajustados a Derecho, y si los mismos cumplen con los objetivos planteados durante su proceso legislativo.

ANÁLISIS DE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LIF

En términos de lo dispuesto por el artículo tercero transitorio de la LIF, resulta procedente la condonación total o parcial de los créditos fiscales federales, conforme a lo siguiente:

1. Condonación de créditos fiscales causados con anterioridad al 1 de enero de 2007

a) Resulta procedente la condonación del 80% de los créditos fiscales consistentes en contribuciones federales, cuotas compensatorias y multas por incumplimiento de obligaciones fiscales federales **distintas** de las obligaciones de pago.

b) Resulta procedente la condonación del 100% de los recargos, recargos por prórroga en términos del artículo 66-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), multas y gastos de ejecución que deriven de las contribuciones a las que se refiere el apartado anterior.

c) Resulta procedente la condonación del 100% de los créditos descritos en el inciso "a", en el caso de que los contribuyentes: **(i)** hayan sido objeto de revisión por parte de las autoridades fiscales durante los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011, y **(ii)** se hubiera determinado que cumplieron correctamente con sus obligaciones fiscales o bien, hayan pagado las omisiones determinadas y **(iii)** se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

2. Condonación de créditos fiscales causados entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2012

Resulta procedente la condonación del 100% de los recargos y multas derivados de créditos fiscales

relativos a cuotas compensatorias y contribuciones federales distintas a las que el contribuyente debió retener, trasladar o recaudar.

3. Condonación de multas impuestas durante 2012 y 2013

Resulta procedente la condonación del 60% de las multas impuestas durante 2012 y 2013, por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales, distintas a las obligaciones de pago, con excepción de las impuestas por declarar pérdidas fiscales en exceso.

4. Requisitos para acceder al programa de condonación

Es importante mencionar que en términos de lo dispuesto por el artículo tercero transitorio de la LIF, para que los contribuyentes se encuentren en aptitud de acceder a las condonaciones previamente identificadas, es necesario que cumplan con los siguientes requisitos:

a) Que la parte del crédito no condonada sea pagada totalmente en una sola exhibición, quedando excluidas expresamente como formas de extinción de las obligaciones, el pago en especie o dación en pago y la compensación.

b) Que en caso de que los créditos fiscales objeto de la solicitud de condonación hayan sido objeto de impugnación, el procedimiento de impugnación respectivo haya quedado concluido mediante resolución firme o bien, de no haber concluido, el contribuyente acompañe a la solicitud correspondiente, el acuse de presentación de la solicitud de desistimiento de los medios de defensa respectivos, ante las autoridades competentes.

Asimismo, el artículo tercero transitorio de la LIF establece las siguientes salvedades:

a) Que la solicitud de condonación no causa instancia y, por tanto, que las resoluciones que dicte la autoridad fiscal al respecto, no podrán ser impugnadas.

b) Que no resulta procedente la condonación de los créditos fiscales que deriven de infracciones por las cuales exista sentencia condenatoria en materia penal.

Finalmente, es importante mencionar que el referido artículo transitorio aclara que tratándose de créditos fiscales cuya administración corresponda a las entidades federativas en términos de los

¹ Dictamen con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2013, publicado en la *Gaceta Parlamentaria* número 3665-V, del 12 de diciembre de 2012

convenios de colaboración administrativa, la condonación procedente podrá ser solicitada ante la autoridad fiscal de la entidad federativa que corresponda, que será la encargada de emitir la resolución correspondiente.

MEDIOS DE DEFENSA CONTRA RESOLUCIONES QUE EMITA LA AUTORIDAD FISCAL CON MOTIVO DE LA SOLICITUD DE CONDONACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES

Tal y como se señaló, el artículo tercero transitorio de la LIF aclara que la solicitud de condonación a que el mismo se refiere no causa instancia, y que las resoluciones que la autoridad fiscal dicte al respecto no podrán ser impugnadas.

Dicha prohibición podría ser violatoria de lo dispuesto por el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), dado que impide a los contribuyentes ejercer de manera adecuada su garantía de acceso a la justicia, al no contar con la posibilidad de acudir al recurso de revocación ni al juicio contencioso administrativo.

A fin de comprender lo anterior, es importante no perder de vista cuál es la naturaleza de las facultades que el artículo tercero transitorio de la LIF ha conferido a las autoridades fiscales, a fin de que se encuentren en aptitud de determinar si resulta procedente o no la solicitud de condonación que, en su caso, presenten los contribuyentes.

En ese sentido, tal y como se puede apreciar del contenido del artículo tercero transitorio de la LIF, las facultades que el legislador le otorgó a las autoridades fiscales para resolver las solicitudes de condonación son de naturaleza reglada y no discrecional.

Lo anterior es así, toda vez que las autoridades fiscales se encuentran compelidas a resolver dichas solicitudes atendiendo a los requisitos y lineamientos que para tal efecto se establecen en el propio artículo tercero transitorio de la LIF, de tal forma que si un contribuyente cumple con todos y cada uno de ellos, la autoridad fiscal se encontrará obligada a emitir una resolución en la que reconozca la condonación correspondiente.

En efecto, la condonación a la que se refiere el artículo tercero transitorio de la LIF no la otorga discrecionalmente la autoridad fiscal a cada contribuyente en particular, sino que está conferida de antemano por la ley a quienes reúnan los requisitos y lineamientos aplicables, de tal manera que la autoridad resolutora únicamente tiene la función de verificar que los contribuyentes reúnan dichos requisitos y lineamientos, a fin de determinar si son o no susceptibles de gozar del beneficio conferido por ese precepto.

En términos de lo anterior, las resoluciones que deriven de las solicitudes de condonación no resultan concesiones graciosas o discrecionales por parte de las autoridades, sino que resultan actos en los cuales las autoridades califican cada situación en particular con apego a lo dispuesto por el artículo tercero transitorio de la LIF, de tal forma que su función se limita a determinar si cada caso en concreto encuadra o no en alguna de las hipótesis que dicho precepto contempla, sin que exista la posibilidad de que vayan más allá de lo dispuesto por tal numeral.

Esa situación ha sido reconocida tanto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), como por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), al emitir sentencias y precedentes en las cuales se analizan las facultades de las autoridades fiscales al aplicar programas de condonación regulados por la LIF de ejercicios anteriores.²

Lo anterior resulta relevante, toda vez que si las resoluciones que derivan de las solicitudes de condonación, no resultan más que la verificación de la concreción de las hipótesis y requisitos que el artículo tercero transitorio de la LIF establece, es decir, la aplicación de la ley al caso concreto, es claro que las mismas deben estar sujetas a un control de legalidad.

No obstante lo anterior, y a pesar de que las resoluciones que derivan de las solicitudes de condonación no son más que la aplicación de las hipótesis de la ley a los casos concretos, el legislador impidió la posibilidad de que los contribuyentes puedan

² a) No. de Registro 169721. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Tomo XXVII. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Materia Administrativa. Tesis aislada. Tesis 2a. XLIX/2008. Mayo, 2008. Rubro: CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. DIFERENCIAS ENTRE LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 74 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LA CONTEMPLADA EN EL NÚMERAL SÉPTIMO TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007

b) *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*. Quinta Época. Año VI. No. 67. Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Tesis aislada. Tesis No. V-TASR-I-2036. Julio, 2006. Pág. 123. Rubro: CONDONACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES EN TÉRMINOS DEL PÁRRAFO PRIMERO DEL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2004. ES UNA FACULTAD REGLADA Y NO POTESTATIVA DE LA AUTORIDAD FISCAL

“...resulta procedente la condonación de créditos fiscales que deriven de contribuciones federales que el contribuyente debió retener, trasladar o recaudar con anterioridad al 1 de enero de 2007

acceder a los controles de legalidad que existen en materia fiscal, esto es, el recurso de revocación y el juicio contencioso administrativo.

Tal situación podría resultar violatoria de lo dispuesto por el artículo 17 de la CPEUM, toda vez que se impide a los contribuyentes la posibilidad de que se revise la legalidad de resoluciones que no tienen mayor peculiaridad que la aplicación de la ley al caso concreto.

Cabe señalar que aun cuando no resulta procedente el recurso de revocación y el juicio contencioso administrativo en contra de dichas resoluciones, resultaría procedente el juicio de amparo indirecto, ante la probable violación de garantías individuales, como lo es la garantía de legalidad contenida el artículo 16 de la Carta Magna.³

No obstante lo anterior, cuando este tipo de asuntos se limiten a cuestiones de legalidad, sería mejor acudir a un órgano jurisdiccional especializado en el control de legalidad, en lugar de acudir directamente a los órganos jurisdiccionales especializados en el control constitucional.

CONDONACIÓN DE CRÉDITOS DERIVADOS DE CONTRIBUCIONES QUE EL CONTRIBUYENTE DEBIÓ RETENER, TRASLADAR O RECAUDAR

En términos de lo dispuesto por la fracción I, apartado a) del artículo tercero transitorio de la LIF, resulta procedente la condonación de créditos fiscales que deriven de contribuciones federales que el contribuyente debió retener, trasladar o recaudar con anterioridad al 1 de enero de 2007.

Dicha conclusión se desprende del análisis efectuado al apartado a), en relación con el apartado b) de la fracción I del referido artículo, toda vez que mientras el apartado a) permite la condonación de todos los créditos fiscales que deriven de las contribuciones federales –sin hacer distinción alguna–, el apartado b) excluye de manera expresa la posibilidad de condonar multas y recargos que deriven de contribuciones federales que el contribuyente debió retener, trasladar o recaudar.

Esta posibilidad de condonar créditos fiscales que deriven de contribuciones que el contribuyente debió retener, trasladar o recaudar resulta cuestionable, pues con ello se permite que aquellos contribuyentes que retuvieron, trasladaron o recaudaron contribuciones a cargo de terceros, y no las enteraron a las autoridades fiscales correspondientes, queden exonerados de enterar esos recursos, aun cuando los mismos no provienen de sus bolsillos.

En efecto, por virtud de la condonación otorgada por el artículo tercero transitorio de la LIF, los contribuyentes que recibieron recursos de terceros como parte de la mecánica de traslado o retención que implica el pago de la contribución correspondiente, quedan eximidos de efectuar el entero de la totalidad de tales cantidades, no obstante que las mismas no fueron erogadas por esos contribuyentes, sino por terceros.

Como ejemplo de lo anterior, podemos considerar el caso de un contribuyente persona moral que recibe servicios profesionales de personas físicas, y que efectúa la retención del 10% del impuesto sobre la renta (ISR) sobre el monto de los honorarios que les paga a dichos profesionistas, tal y como lo dispone el artículo 127, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

Sin embargo, esta persona moral no entera las cantidades retenidas a las autoridades fiscales, sino que las emplea para financiar proyectos propios, razón por la cual esas autoridades le han determinado diversos créditos fiscales por el monto de las cantidades retenidas y no enteradas, más accesorios.

No obstante lo anterior, por virtud de lo dispuesto por la LIF, las autoridades fiscales deberán condonar los créditos fiscales referidos en el párrafo anterior, en tanto se ubiquen en el supuesto contemplado en la fracción I, inciso a), del artículo tercero transitorio de la LIF, incluso cuando dichos créditos

³ No. de Registro 193608. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Tomo X. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Materia administrativa. Jurisprudencia. Tesis 2a./J. 86/99. Julio, 1999. Rubro: **CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. EL PARTICULAR AFECTADO CON LA RESOLUCIÓN QUE LA NIEGA, POSEE INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER EL JUICIO DE AMPARO EN SU CONTRA**

se refieren a cantidades retenidas de terceros y no enteradas a las autoridades fiscales.

Esta situación resulta cuestionable, pues se permite que los contribuyentes que trasladaron, retuvieron o recaudaron contribuciones de terceros, se aprovechen de recursos que no provienen de su patrimonio, sino del patrimonio de otros que sí cumplieron con sus obligaciones fiscales.

DESISTIMIENTO DE MEDIOS DE IMPUGNACIÓN PENDIENTES DE RESOLUCIÓN

De conformidad con lo dispuesto por la fracción III del artículo tercero transitorio de la LIF, tratándose de créditos fiscales que fueron objeto de impugnación, para que resulte procedente su condonación es necesario que a la fecha de la presentación de la solicitud correspondiente, el procedimiento de impugnación haya quedado concluido mediante resolución firme o bien, de no haber concluido, que el contribuyente acompañe a la solicitud de condonación el acuse de presentación de la solicitud de desistimiento de los medios de defensa ante las autoridades competentes.

Tal situación podría ser violatoria de la garantía de acceso a la justicia contemplada por el artículo 17 de la CPEUM, en tanto que se obliga a los contribuyentes a que previo a la presentación de su solicitud de condonación, se desistan de los medios de impugnación interpuestos en contra de los créditos que constituyan el objeto de la misma.

Lo anterior es así, toda vez que los contribuyentes no tienen la certeza o garantía de que las autoridades fiscales resolverán de manera favorable a sus intereses las solicitudes de condonación que les presenten; por ello, no resulta razonable que se les exija que previo a la presentación de la solicitud correspondiente, se desistan de los medios de impugnación intentados en contra de las resoluciones por las que se determinaron los créditos que pretendan condonar.

En este sentido, en aquellos casos en que no resulte procedente la solicitud de condonación correspondiente, los contribuyentes que se hayan desistido de los medios de impugnación que hayan interpuesto, ya no podrán interponer medio de defensa alguno en contra de las resoluciones que hayan determinado dichos créditos y por tanto, se encontrarán compelidos a pagar la totalidad de los mismos, aun cuando pudieran resultar ilegales.

En atención a lo anterior, consideramos que una solución al problema planteado podría ser que se exija el desistimiento de los medios de impugnación

interpuestos, como requisito necesario para que surta efectos la resolución que derive de la solicitud de condonación, pero no como un requisito previo a la presentación de la referida solicitud.

CRÉDITOS FISCALES DERIVADOS DE INFRACCIONES POR LAS CUALES EXISTA SENTENCIA CONDENATORIA EN MATERIA PENAL

Tal y como se había mencionado, en términos de lo dispuesto por el artículo tercero transitorio de la LIF, no resulta procedente la condonación de adeudos fiscales derivados de infracciones por las cuales exista sentencia condenatoria en materia penal.

A nuestro juicio, la sanción referida en el párrafo anterior a quienes resultaron condenados en materia penal resulta excesiva.

Lo anterior es así, toda vez que se le está dando efecto en la vía administrativa, a una sanción que corresponde a una vía distinta e independiente, como lo es la vía penal.

Si bien es cierto que una misma conducta puede ser sancionada tanto por la vía administrativa, como por la vía penal, es importante no perder de vista que esas sanciones resultan autónomas e independientes entre sí, y que inclusive derivan de procedimientos totalmente distintos, sustanciados por autoridades totalmente distintas.

No obstante lo anterior, el artículo tercero transitorio de la LIF hace extensiva a la materia administrativa una sanción impuesta a los contribuyentes en materia penal, al no permitir que los condenados en esa materia se beneficien de la condonación a que el mismo se refiere.

En adición a lo anterior, resulta incongruente que la LIF impida por una parte la condonación de créditos que deriven de conductas por las que los contribuyentes fueron sancionados penalmente, y por otra permita la condonación de créditos que deriven de conductas que si bien no fueron sancionadas penalmente, podrían actualizar algún tipo penal, como es el de defraudación fiscal equiparada a que se refiere el artículo 108 del CFF, el cual resulta muy amplio y puede incluir prácticamente cualquier conducta que dé lugar a la omisión en la declaración y pago de contribuciones.

CONDONACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES EN DETRIMENTO DE LOS CONTRIBUYENTES CUMPLIDOS

Finalmente, consideramos que la condonación a que se refiere el artículo tercero transitorio de la

LIF constituye un beneficio para los contribuyentes incumplidos, que desincentiva a quienes sí cumplieron con sus obligaciones fiscales.

Lo anterior es así, toda vez que a diferencia de los contribuyentes que cumplieron debida y oportunamente con sus obligaciones fiscales, los contribuyentes incumplidos no sufrieron ni sufrirán el detrimento patrimonial debido por virtud del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En efecto, a diferencia del detrimento patrimonial que sufrieron los contribuyentes cumplidos, los contribuyentes incumplidos únicamente tendrán que pagar un porcentaje de los créditos fiscales que adeudan para que se considere que se encuentran al corriente de sus obligaciones fiscales.

Dicha situación resulta relevante si tomamos en consideración que uno de los problemas fiscales más importantes de nuestro país es el de recaudación, situación que ha provocado que gran parte de la carga tributaria recaiga en un pequeño sector de la población.

Este sector es el que nuevamente se ve perjudicado con el artículo tercero transitorio de la LIF, pues aun cuando ha cumplido con sus obligaciones fiscales, no recibe beneficio alguno que derive de dicho cumplimiento; por el contrario, los que resultan beneficiados son los contribuyentes incumplidos.

CONCLUSIONES

Tal y como se desprende del análisis efectuado a lo dispuesto por el artículo tercero transitorio de la LIF, el programa de condonación de créditos fiscales a que el mismo se refiere establece ciertos lineamientos, requisitos y excepciones que pudieran resultar violatorios de las garantías individuales de quienes pretendan acceder a sus beneficios.

No obstante lo anterior, en términos de lo dispuesto por los dos últimos párrafos del referido artículo, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) aún debe emitir las reglas necesarias para la aplicación de las condonaciones previstas en dicho precepto.

En este sentido, al emitir las referidas reglas, el SAT debe procurar que las mismas aclaren de manera adecuada dichos requisitos y lineamientos, de tal forma que se disminuya el riesgo de posibles violaciones a las garantías individuales de los contribuyentes.

Asimismo, es importante destacar que dicho programa de condonación podría resultar contraproducente, toda vez que lejos de lograr que los contribuyentes morosos cumplan debidamente con sus obligaciones fiscales, sigue fomentando su ilegal actuación y además desmotiva, en cierto modo, a los contribuyentes cumplidos a continuar siendo puntuales en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

