

Condonaciones... ¿se rigen por los principios de justicia tributaria?



Si se considera que la condonación importa un beneficio que no obedece a una exigencia constitucional de justicia tributaria, dado que se establece con una intención promocional en cumplimiento de la Constitución Federal, y a su vez, las normas que establezcan tales condonaciones de deudas fiscales no pueden escapar al control de constitucionalidad, entonces resulta más clara la tesis número P./J.3/2016, misma que señala que los principios de equidad y proporcionalidad tributaria se tienen que tomar en cuenta para la creación de un impuesto, mas no aplican al no ser la condonación un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente

83

INTRODUCCIÓN

El pasado 23 de junio de 2016 fue aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), la jurisprudencia por contradicción de tesis número P./J.3/2016, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación* el 12 de agosto de 2016, y de aplicación obligatoria a partir del 15 de agosto del mismo año.

Por medio de esta jurisprudencia, el Pleno de la SCJN dilucidó la contradicción existente entre la Primera y Segunda Salas, respecto a la aplicación de los principios de justicia tributaria consagrados

The logo for NATERA, featuring an orange circle to the left of the word "NATERA" in a grey, sans-serif font.



Lic. Roberto Flores, Asociado
de Natera Consultores, S.C.

en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), a las normas especiales que prevén una condonación específica de deudas tributarias, así como aquéllas previstas en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) de diversos ejercicios fiscales.

ANTECEDENTES

La jurisprudencia número P./J.3/2016 emitida por el Pleno de la SCJN, emana de la denuncia de contradicción de tesis realizada por el ministro José Fernando Franco González Salas, respecto de los criterios sostenidos entre la Primera Sala de la SCJN¹ al resolver el amparo en revisión 282/2014, y el criterio de la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal,² al resolver los amparos en revisión 156/2008, 966/2008, 1248/2008, 82/2009 y 169/2009.

En esos asuntos, las Salas de la SCJN resolvieron en síntesis lo que se detalla a continuación:

1. La Primera Sala de la SCJN consideró que la condonación de deudas fiscales encuadra dentro de los *beneficios no estructurales de la contribución*.

A juicio de dicha Sala, la condonación de deudas fiscales es un beneficio que tiene como objeto prioritario plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés público.

Por consiguiente, la condonación, al ser un beneficio fiscal concedido por el Estado a través de un acto voluntario, unilateral y discrecional, mediante el cual se exime al deudor del pago de la carga tributaria, debe responder a criterios de *conveniencia o política económica*, por lo que no obedece a la exigencia constitucional de justicia tributaria, establecida en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

No obstante lo anterior, las normas que establezcan condonaciones de deudas fiscales no pueden escapar al control de constitucionalidad, debido a

que la delimitación respecto a quiénes pueden o no contar con tal beneficio, y su implementación, excluyendo o incluyendo a determinados sectores o personas, puede analizarse desde el ámbito más amplio que corresponde a la garantía de igualdad, y no a la de equidad tributaria.

2. Por su parte, la Segunda Sala de la SCJN consideró que la condonación de deudas fiscales incide directamente sobre la obligación material del pago de la contribución, por lo que la misma está sujeta a los principios tributarios consagrados en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

Bajo esta guisa, la Segunda Sala consideraba que la condonación de deudas fiscales, al presuponer la desaparición real de la capacidad contributiva del contribuyente, guarda relación con los principios de *equidad y proporcionalidad* tributaria.

Así, tenemos que la condonación es una forma de extinción de las deudas fiscales y está supeditada a que en cada uno de los casos en que el legislador la utilice, respete los principios de proporcionalidad y equidad, pues estos principios constitucionales se convierten en verdaderos límites respecto de la distribución de las cargas tributarias en aras de lograr que se respete la capacidad contributiva del contribuyente.

Además, la Segunda Sala señala que si los principios de justicia fiscal rigen en todos los elementos del tributo, es inconcuso que la condonación de deudas fiscales se rija por los principios de la justicia tributaria, pues aunque la condonación no sea un elemento de la contribución, sí constituye un elemento que incide necesariamente en la determinación definitiva de la cuantía a pagar.

Por último, la Segunda Sala estimó que si a la compensación o la dación en pago –que son formas de extinción de deudas fiscales– se les aplican los

¹ No. de Registro 2007978. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo I. Décima Época. Primera Sala. Materia constitucional. Tesis 1a.CCCLXXXVIII/2014. Pág.711. Rubro: *CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVÉN NO SE RIGEN POR EL PRINCIPIO DE EQUIDAD ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS*.

² No. de Registro 167290. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XXIX. Décima Época. Segunda Sala. Materia constitucional. Jurisprudencia 2a./J.50/2009. Pág. 119. Rubro: *CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS*.

principios de justicia fiscal, también a la figura de la condonación se le tendrían que aplicar.

LO QUE RESOLVIÓ EL PLENO DE LA SCJN

Al resolver la contradicción de criterios antes mencionada, el Pleno de la SCJN se inclinó por el criterio sustentado por la Primera Sala, consistente en que la condonación de deudas tributarias no se rige por los principios de justicia tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

Por tanto, la jurisprudencia número P./J.3/2016,³ es del tenor literal siguiente:

CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVIEN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

*Los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución son producto de una sanción positiva contenida en una norma típicamente promocional, y pueden ubicarse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos, traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en una época determinada. Así, este tipo de beneficios, como **la condonación de deudas tributarias, puede equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues tienen por objeto prioritario plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés público.** De ahí que 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 Constitución Política de los Estados Unidos*

*Mexicanos, al precisar que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y el fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga la propia Ley Suprema. Por consiguiente, **al no ser la condonación un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente, es inconcuso que las normas que la prevén no se rigen por los principios de justicia fiscal** contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria, ni al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine conforme a la capacidad contributiva que dio lugar al tributo; sin embargo, lo anterior no implica que las normas que establezcan condonaciones escapen al control de la constitucionalidad, ya que la delimitación de quienes pueden contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, desde luego, puede analizarse desde el ámbito más amplio correspondiente al principio de igualdad, y no al de equidad tributaria.*

Contradicción de tesis 276/2015. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 9 de mayo de 2016. Mayoría de ocho votos de los Ministros Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, José Ramón Cossío Díaz, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Norma Lucía Piña Hernández, Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek y Luis María Aguilar Morales. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Dolores Rueda Aguilar.

(Énfasis añadido.)

³ No. de Registro 2012227. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época. Pleno. Materia constitucional. Tesis P./J.3/2016. Rubro: **CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVIEN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

COMENTARIOS A LA JURISPRUDENCIA NÚMERO P./J.3/2016

Considero que el proyecto del ministro ponente, el doctor José Ramón Cossío Díaz, mediante el cual se explica el criterio de la Primera Sala que sirvió como sustento para que el Pleno de la SCJN emitiera la jurisprudencia por contradicción de tesis número P./J.3/2016, es acertado en el sentido de que los principios de justicia tributaria no son aplicables a las normas especiales que prevén una condonación específica de deudas tributarias, siempre y cuando el legislador al crearlas no viole el principio de igualdad.

Lo anterior, dado que la condonación es un beneficio que se establece para cuestiones que no tienen nada que ver con la creación y estructura de los tributos, por lo que su análisis habrá de limitarse a la observancia de otras exigencias constitucionales en relación con una política fiscal.

En efecto, las condonaciones fiscales no son exigibles desde la óptica de que deben cumplir con los principios de equidad y proporcionalidad tributarias, pues no se está creando o estructurando un tributo.

En efecto, a la luz de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria se analiza el pago de contribuciones, mas no así las condonaciones tributarias.

86

Por lo que si la condonación de deudas fiscales no implica una afectación o modificación de ningún elemento estructural del impuesto, es inconcuso que para su análisis no le sean aplicables los principios de equidad y proporcionalidad tributaria.

Una vez señalado lo relativo a que los principios de equidad y proporcionalidad tributaria no son aplicables a las condonaciones tributarias, es preciso

mencionar que éstas no pueden (de ningún modo) quedar fuera de la protección constitucional.

En efecto, el análisis de las condonaciones tributarias no se realiza a partir de los principios de equidad y proporcionalidad tributarias, sino a partir del principio de igualdad.

En ese sentido, cabe mencionar que los principios de equidad y proporcionalidad tributaria se tienen que tomar en cuenta para la creación de un impuesto, y partiendo de ese punto, entonces se debieron tomar en cuenta todas las condiciones que exige la Constitución Federal plasmadas en el artículo 31, fracción IV de la misma, para establecer cuál es la capacidad contributiva y cuál es el monto del adeudo que tiene el contribuyente.

Por consiguiente, la equidad es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, y radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen, por lo que si se trata de un tema que no sean contribuciones, se debe analizar desde una óptica más amplia; esto es, a partir del principio de igualdad.⁴

CONCLUSIONES

La emisión de la jurisprudencia número P./J.3/2016 cobra gran relevancia, dado que constituye un reconocimiento por parte de la SCJN, de que de ahora en adelante el análisis de las condonaciones tributarias se va a realizar a partir del principio de igualdad, y no a partir de los principios de equidad y proporcionalidad tributarios.

Por ello, ahora el legislador al momento de establecer una condonación tributaria estará obligado a fundar y motivar la discrecionalidad con la que actúa, siempre a partir del principio de igualdad, para no tratar de manera desigual a contribuyentes, que bien pudieran encontrarse en semejantes situaciones. •

⁴ No. de Registro 173569. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XXV. Décima Época. Primera Sala. Materias constitucional y administrativa. Tesis 1a./J.97/2006. Enero 2007. Pág. 231. Rubro: *EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.*