

**Sobre las denominadas “amnistías fiscales”
como método alternativo para la extinción de la deuda tributaria,
y los efectos que éstas tienen en la distribución
de las cargas fiscales entre los gobernados.**

Juan Carlos Roa Jacobo*

Introducción.

En momentos como el actual, en el que la situación económica es apremiante, no es poco frecuente el debate en torno a si la respuesta que corresponde al Estado es la del reforzamiento de una política fiscal que busque aumentar los ingresos propiamente tributarios y endurecer los procedimientos tendentes a la verificación del cumplimiento de las obligaciones, o bien, la implantación de una política que promocióne la inversión y que persiga el aumento en la recaudación en un segundo plano o, inclusive, que la relegue para el mediano o largo plazo cuando, aun a través de menores tasas, se haya permitido la reactivación económica y, de ser posible, el aumento de la base tributaria.

No es mi propósito abordar dicho tema desde la configuración legislativa del sistema tributario o sobre el diseño propiamente dicho de las obligaciones fiscales —es decir, atendiendo a la corrección o incorrección que podría predicarse de la política fiscal que, en un momento de crisis, busca aumentar las tasas de los impuestos—, sino sobre el enfoque de la administración tributaria y, de manera específica, analizando la pertinencia de los programas de condonación de obligaciones fiscales vencidas, ponderando entre la pertinencia de implementarlos o no, con los efectos positivos y negativos que éstos acarrearán.

Para una debida aproximación a dicho tema, conviene acudir, no solo al contexto que delimita el derecho positivo mexicano —tanto a nivel legislativo, como en los precedentes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación—, sino también a las posiciones doctrinarias que sobre el particular han podido ser elaboradas y,

* Secretario de Estudio y Cuenta adscrito a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

adicionalmente, a las experiencias que dichos programas han tenido en otros países¹, a fin de apreciar si la promesa que implican en cuanto al aumento de la recaudación, no tiene un efecto negativo en el mediano plazo, al reforzar la percepción de que el incumplimiento de la obligación tributaria no tiene consecuencias graves o, cuando menos, que tiene un remedio que no incentiva el acatamiento en el período voluntario.

De esta forma, en el presente ensayo pretendo desarrollar el siguiente esquema argumentativo: en un primer apartado, realizaré una breve mención a las principales formas de extinción de las obligaciones tributarias federales en el derecho positivo mexicano, atendiendo por igual a las disposiciones legales aplicables, como a los precedentes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; posteriormente, relataré los aspectos relevantes del seminario “N” del 63o. Congreso de la “International Fiscal Association”, en el que se abordó el tema de las amnistías fiscales, precisando las características generales que pueden apreciarse en éstas con un enfoque internacional, para finalmente confrontar el tema planteado con el principio de generalidad tributaria, recientemente retomado por la jurisprudencia del Alto Tribunal.

1. La extinción de la deuda tributaria federal en el derecho positivo mexicano.

Para atender al tema de las amnistías fiscales, primeramente debe contextualizarse la materia de análisis, no solo en lo que particularmente resulta aplicable a éstas, sino que también debe hacerse un esfuerzo por evidenciar el carácter excepcional de éstas, como alternativa al pago de la obligación tributaria.

Consecuentemente, a continuación se hará una muy breve mención de algunas de las formas de extinción de la obligación tributaria —excluyendo a algunas, como la prescripción, que no resulta trascendente para los efectos del presente ensayo—, a fin de poder presentar a las condonaciones, reducciones y demás mecanismos que pueden comprenderse en los programas de amnistía fiscal, como supuesto alternativo al medio “tradicional” de extinción de la deuda, es decir, el pago.

¹ Principalmente, al tenor de lo expuesto en el seminario “N” del 63o. Congreso de la “*International Fiscal Association*”, denominado precisamente “*Tax amnesties*” (“Amnistías fiscales”), celebrado en Vancouver en la primera semana del mes de septiembre de 2009, en la ciudad de Vancouver, Canadá.

1.1. El pago.

Aunque existen muchos medios o formas para extinguir la obligación tributaria, el medio normal de extinción de la deuda es el pago. De esta forma, el pago “es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del fisco”². El pago extingue la obligación tributaria “siempre y cuando dicho pago sea aceptado por el fisco”³; en tal virtud, debe señalarse que el monto pagado queda sujeto a revisión de las autoridades fiscales mientras no se extingan sus facultades.

El artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación indica que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, pero que, a falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los plazos que se precisan a continuación:

- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente; o bien,
- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación⁴.

² VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, De Palma, Buenos Aires, p. 377.

³ *Idem*, p. 378.

⁴ Dicha disposición legal presenta un problema práctico cuando es confrontada con el contenido del artículo 31 del propio Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone que cuando las disposiciones fiscales no señalen un plazo para la presentación de declaraciones, se tendrá por establecido el de 15 días siguientes a la realización del hecho de que se trate. Desde luego, no confundo la existencia de dos obligaciones diversas —la de declarar, por un lado, frente a la de pago, por el otro—, para las cuales ciertamente pueden establecerse plazos diversos; no obstante, se aprecia que el plazo establecido en el artículo 31 difícilmente podría ser utilizado en la práctica, dado que el contribuyente que quiera declarar la obligación tributaria en el término de 15 días al que se refiere dicho numeral, ya habría tenido que efectuar el pago respectivo dentro de los 5 primeros días, conforme al artículo 6o. del Código.

Ahora bien, las diversas disposiciones que se refieren a aspectos particulares del pago, permiten reconocer especies dentro de dicha figura jurídica, mismas que se describen a continuación, para efectos de claridad:

- a. Pago liso y llano, es decir, el que se efectúa por la cantidad adeudada, dentro del tiempo establecido legalmente para tal propósito y sin oposición de parte del causante. Esta categoría guardaba un mayor sentido lógico cuando aún existía la posibilidad legal de efectuar el denominado “pago bajo protesta”, pues en dicho supuesto el “allanamiento” o la oposición del causante daban lugar a efectos jurídicos diversos.
- b. El pago de lo indebido, mismo que “se presenta cuando un contribuyente paga al Fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor de la adeudada”⁵; en estricto sentido, no puede hablarse, en este caso, de extinción de obligaciones, puesto que el sujeto no se encontraba obligado. En estos casos, el contribuyente tiene derecho a obtener una devolución de acuerdo al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.
- c. Pago definitivo, que es aquél en el que su realización agota el contenido de la obligación tributaria correspondiente al período de que se trate, es decir, no da lugar a una declaración o pago posterior, ni constituye un entero fraccionado por una obligación causada por un plazo mayor. Un ejemplo de lo anterior es el pago que se realiza por el impuesto al valor agregado.
- d. En oposición al anterior, debe mencionarse el pago de anticipos o pagos provisionales, esto es, cuando los contribuyentes pagan ciertas cantidades a cuenta del impuesto definitivo; en tal virtud, dichas cantidades se descuentan de dicho pago.
- e. Pago extemporáneo, lo cual obviamente se refiere al caso en que la obligación es cubierta fuera de los plazos legales establecidos para tal efecto. Entre este tipo de pagos resulta de trascendencia distinguir a los efectuados de forma espontánea, de aquéllos de los que no puede predicarse tal característica, diferencia ésta que resulta capital, en tanto que la legislación determina que los pagos realizados de espontáneamente, no darán lugar a la imposición de multas.
- f. Pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, mismo que se reconoce como posibilidad para el contribuyente que no cuenta con recursos líquidos suficientes para cubrir la totalidad del adeudo fiscal. Como características relevantes, debe señalarse que el pago a plazos se encuentra sujeto a términos máximos —12

⁵ Cfr, ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México, 2003.

meses para el diferido y 36 para el que se efectúe en parcialidades—; que da lugar al pago de intereses —los cuales incluyen un monto correspondiente a la actualización desde la reforma legal al Código Fiscal de la Federación del 28 de junio de 2006—; y que algunas contribuciones no pueden someterse a dicha modalidad, como acontece —entre otras— con las retenidas, recaudadas y trasladadas.

Entre las modalidades de pago, destacan la dación en pago y una forma de ésta que ocurre al culminar el procedimiento administrativo de ejecución. A través de dichas formas de pago, el deudor —principal o solidario, en su caso— destina sus bienes al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

1.2. Condonación.

La condonación “consiste en la figura jurídica por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor o como consecuencia de un concurso mercantil (quiebra o suspensión de pagos), tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas”⁶.

En este sentido, el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación establece lo que a continuación se transcribe:

“Artículo 74. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación”.

⁶ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.*, p. 563. La condonación con relación causas de fuerza mayor está incluida en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación. Lo relativo a las multas, en el 74 del mismo ordenamiento.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, por cuando el legislador federal se refiere al término condonar, “[...] alude a la facultad del Ejecutivo Federal para perdonar el pago de aquellas contribuciones ya existentes, esto es, cuando ya son exigibles, entonces el Ejecutivo podrá dispensar de su pago”.

En este sentido —precisa la Corte— “la figura jurídica tributaria de la condonación es una forma de extinción de la obligación fiscal, mediante la cual se perdona, total o parcialmente, a los contribuyentes el pago de sus cargas fiscales”⁷, misma que, en el contexto de la doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal, no debe confundirse con las *eximentes* o con las *exenciones*, conceptos éstos que a continuación se precisan, a fin de distinguir la connotación específica de cada uno.

En relación con las eximentes —cuyo otorgamiento se establece como atribución propia del Ejecutivo Federal en los términos del artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación—, la ejecutoria de referencia precisa que “cuando se utiliza el término ‘eximir’, se refiere a la facultad del Presidente de la República para liberar del pago de las contribuciones futuras y no causadas”. En tal virtud —sostiene el Alto Tribunal al distinguir entre condonación y eximente— “[...] es claro que se trata de facultades distintas, pero encaminadas de manera común, a relevar al Ejecutivo Federal de la obligación recaudatoria que, como tal, le ha sido conferida, solamente para los casos contingentes que prevé la Ley del Congreso”.

Finalmente, al precisar lo que debe entenderse por exención, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que “[...] la exención es la figura jurídico-tributaria que elimina de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica (exención objetiva) o bien que declara no obligada al pago del tributo a una categoría de personas

⁷ Las citas corresponden a la ejecutoria de la controversia constitucional 32/2002, promovida por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en contra del titular del Poder Ejecutivo, fallada por unanimidad de once votos, en sesión de fecha doce de julio de dos mil dos, bajo la ponencia del Ministro José Vicente Aguinaco Alemán.

que, conforme a las disposiciones generales, quedarían comprendidas entre los sujetos pasivos, pero que por razones circunstanciales de índole política, económica o social, se declararon exentos (exención subjetiva); debe constar necesariamente en ley, en sentido formal y material y está integrada al sistema del tributo”.

Con dicho concepto coincide ARRIOJA VIZCAÍNO, quien señala que la exención “se define como aquella figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, conveniencia o de política económica”⁸. Dicho autor, en referencia a criterios jurisprudenciales, menciona que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que “mientras una exención se establezca con carácter de general, sin pretender favorecer a determinada persona, sino para que gocen de ella todos los que se encuentran incluidos dentro de la situación prevista, no se viola lo dispuesto por el Artículo 28 constitucional”⁹.

Los “hechos o circunstancias que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan exenciones [...]. Tienen la función de interrumpir el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandato como consecuencia”¹⁰. Por lo tanto la consecuencia de la exención “[...] es impedir (total o parcialmente) que la realización del hecho imponible se traduzca en el mandato de pago normal”¹¹. Como tal, la exención no debe ser considerada como un medio de extinción de la deuda tributaria.

En relación con la diferencia entre exenciones subjetivas y objetivas —a la cual hace referencia la ejecutoria del Tribunal Pleno previamente citada—, la doctrina ha sostenido que, en las primeras, “[...] la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona del destinatario legal tributario”¹²; en cambio, se consideran objetivas “[...] cuando la circunstancia relevante está directamente relacionada

⁸ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Op Cit.*, p. 545.

⁹ *Idem*, p. 549.

¹⁰ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Op Cit.*, p. 366.

¹¹ *Idem*, p. 366.

¹² *Idem*, p. 367.

con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la ‘persona’ del destinatario legal tributario”¹³.

En tal virtud, las precisiones anteriores permiten concluir lo siguiente:

- La *condonación* se refiere a la posibilidad de dejar de cubrir contribuciones causadas y exigibles, mediante perdón —total o parcial—, otorgado por la autoridad competente del Poder Ejecutivo;
- Las *eximentes* también se encuentran dentro de la esfera de actuación del Ejecutivo, pero en un ámbito más acotado —los supuestos del artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación—, y se traduce en la liberación del pago de contribuciones futuras y no causadas;
- Finalmente, las *exenciones* se relacionan con la configuración legislativa de la obligación tributaria, por cuya virtud se elimina de la regla general de causación a ciertos hechos o sujeciones gravables, o bien, se declara no obligada al pago a cierta categoría de personas, por razones de índole política, económica o social.

Consecuentemente, solo la condonación puede ser entendida como una forma de extinguir la deuda tributaria, pues de entre las figuras jurídicas descritas, es la única que tiene como efecto liberar de la obligación tributaria *causada y exigible*. Este aserto es corroborado según lo explicado por DE LA GARZA, para quien la exención impide el nacimiento de la obligación, esto es, “[...] la obligación no llega a nacer porque la norma exentiva se lo impide”¹⁴.

Breve mención a la “reducción” de créditos fiscales.

Las distinciones efectuadas en el apartado que antecede, como parte de la doctrina jurisprudencial de la materia tributaria, forman parte del derecho positivo mexicano. No obstante, considero que la práctica en la materia se ha complicado por la posibilidad de que la autoridad fiscal acuda —con mayor o menor margen de discrecionalidad, tanto en el ejercicio de la atribución de que se trate, como en la configuración del supuesto en cada caso concreto— a diversas figuras jurídicas con la intención de conseguir un único propósito: la minoración de la carga tributaria.

¹³ *Idem*, p. 367.

¹⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, p. 448.

En esta misma vertiente, debe adicionarse un supuesto legal adicional por virtud del cual se autoriza a la autoridad administrativa a extinguir —total o parcialmente— la deuda tributaria: la denominada *reducción* de multas, misma que puede ir acompañada de descuentos en la tasa de recargos que debe cubrirse al fisco federal, establecida en el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación.

El acceso a dicha medida se encuentra sujeto al cumplimiento de una serie de requisitos específicos que acreditan un comportamiento ejemplar por parte del causante¹⁵, circunstancias que —a mi juicio— prácticamente excluyen la imposición de la multa cuya reducción se autoriza. No obstante, en caso de que se acrediten los extremos preceptuados, dicho numeral faculta a las autoridades tributarias a reducir el monto de las multas (firmes) establecidas por infracción a las disposiciones fiscales, en un 100%, y a aplicar la tasa de recargos por prórroga¹⁶ —en lugar de la de mora—, lo cual se condiciona a que el adeudo sea pagado dentro de los 15 días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución correspondiente.

Independientemente del *nomen iuris* al que acude el legislador tributario, parece claro que la *reducción* de multas no es más que una condonación, si bien sujeta a

¹⁵ Entre otros requisitos, el numeral señalado dispone que el beneficio correspondiente se establece a favor de los causantes que hubieren presentado la totalidad —se presupone, al no distinguir el precepto— de los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales; a los que no se les hubieren determinado diferencias a cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10%, respecto de las que hubiera declarado, en los tres últimos ejercicios fiscales; a los que, en caso de haber hecho dictaminar sus estados financieros, no se les hubieren observado omisiones respecto al cumplimiento de sus obligaciones, o habiéndose hecho éstas, las mismas hubieran sido corregidas por el contribuyente; a los que hubieren cumplido con los requerimientos formulados por la autoridad fiscal, en los tres últimos ejercicios fiscales; que no hubieren incurrido en alguna de las agravantes a las que se refiere el artículo 75 del propio Código; que no se encuentren sujetos al ejercicio de una o varias acciones penales, por delitos previstos en la legislación fiscal, o bien, no haber sido condenado por delitos fiscales; y, finalmente, que no hubieren solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

¹⁶ Deben observarse los términos imperativos en los que se redactó el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone que la autoridad fiscal “reducirá” la multa y “aplicará” la tasa de recargos por prórroga, sin que siquiera se establezca la posibilidad de efectuar una reducción parcial de la multa. Lo anterior se contrapone al carácter discrecional de la resolución correspondiente, según se desprende del último párrafo del artículo mencionado.

mayores requisitos que los establecidos en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

La novación.

Existe novación cuando acreedor y deudor alteran substancialmente la obligación, substituyéndola por una nueva; en este sentido, se considera que se está ante una alteración substancial cuando se cambian los sujetos o el objeto de la obligación, cuando la obligación pura y simple se convierte en condicional, o ésta en aquélla.

Algunos autores —como es el caso de VILLEGAS—, consideran a la novación como otra forma de extinguir las obligaciones fiscales, identificando a tal supuesto con los casos de regularización tributaria. Lo anterior coincide con lo señalado por ORTEGA MALDONADO, quien precisa que la novación se presenta en materia fiscal cuando el Estado posibilita la “regularización patrimonial”¹⁷.

En este sentido, el autor mencionado en último término cita como ejemplo los programas de “cuenta nueva y borrón”, en los cuales se posibilita la extinción del adeudo, al surgir una obligación diferente por su objeto —como lo es un tributo de menor monto—, cuyo entero se encuentra condicionado, adicionalmente, a que el contribuyente regularice su situación tributaria.

La novación, como forma de extinción del adeudo tributario, únicamente se suele mencionar doctrinalmente y, si se trae a colación, es precisamente porque el caso que refieren tratadistas como los apuntados corresponde a programas de amnistía fiscal como los que son aludidos en el presente ensayo.

Condonación aplicable al régimen de concursos mercantiles.

El artículo 146-B del Código Fiscal de la Federación establece el régimen aplicable a los contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, estableciendo la posibilidad de condonar determinados créditos fiscales. En este mismo

¹⁷ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México, 2004, p. 327.

sentido, existen disposiciones análogas en la Ley de Concursos Mercantiles, tal y como acontece con el artículo 69 de dicho ordenamiento, mismo que dispone lo que a continuación se transcribe:

“Artículo 69. A partir de la sentencia de concurso mercantil, los créditos fiscales continuarán causando las actualizaciones, multas y accesorios que correspondan conforme a las disposiciones aplicables.

En caso de alcanzarse un convenio en términos del Título Quinto de esta Ley, se cancelarán las multas y accesorios que se hayan causado durante la etapa de conciliación.

La sentencia de concurso mercantil no será causa para interrumpir el pago de las contribuciones fiscales o de seguridad social ordinarias del Comerciante, por ser indispensables para la operación ordinaria de la empresa.

[...]

Tal y como puede apreciarse de lo dispuesto por el artículo citado, es el caso que la legislación concursal aplicable establece la posibilidad de que sean cancelados ciertos accesorios, de entre aquéllos que reporte el contribuyente sujeto a un procedimiento de concurso mercantil.

Adicionalmente, el artículo 146-B del Código Fiscal de la Federación, complementa dicha disposición, en los términos siguientes:

“Artículo 146-B. Tratándose de contribuyentes que se encuentren 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 represente 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”.

De lo anterior, se desprende la existencia de dos supuestos diversos de condonación —“cancelación”— de los accesorios causados en los términos de las disposiciones aplicables, a saber: la cancelación de las multas y accesorios que se hayan causado *durante la etapa de conciliación* —según el artículo 69 de la Ley de Concursos Mercantiles—, así como la condonación parcial de los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse *con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil*.

Ambos supuestos se encuentran sujetos a la condición de que se celebre el convenio a que se refiere el artículo 148 de la Ley de Concursos Mercantiles.

Consecuentemente, una vez celebrado el convenio de referencia, el contribuyente podrá acceder a los siguientes beneficios:

- a. Cancelación¹⁸ de las multas y accesorios que se hayan causado durante la etapa de conciliación;
- b. Cuando los adeudos al Fisco Federal representen menos del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, sólo se otorgará una condonación parcial que no podrá exceder 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;
- c. Cuando los adeudos al Fisco Federal representen 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.

¹⁸ No paso por alto el uso de la voz “cancelación” por el legislador federal, misma que —como será precisado en el apartado siguiente— no implica la extinción del adeudo tributario. No obstante, se incorpora la explicación respectiva en el presente apartado, tanto con la intención de presentar una exposición del régimen de concursos mercantiles, en lo que resulta aplicable, como con la de llamar la atención sobre una posible interpretación en torno a los efectos jurídicos que se le atribuyen a la “cancelación” contemplada en el artículo 69 de la Ley de Concursos Mercantiles, los cuales parecen coincidir con los de una condonación en sentido estricto.

El beneficio precisado en el inciso “a” abarca únicamente a los accesorios causados durante la conciliación, y será otorgado en todos los casos en los que se suscriba el convenio de referencia; por otra parte, los beneficios a que se refieren los incisos “b” y “c” son excluyentes entre sí y se refieren a los créditos fiscales que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil.

Asimismo, se aprecia que los beneficios precisados en los incisos “a” y “c” se refieren exclusivamente a los accesorios de las contribuciones, mientras que el beneficio contemplado en el inciso “b” podría —al menos matemáticamente— llegar a abarcar tanto a los accesorios, como al principal, es decir, a la contribución presuntamente omitida actualizada.

1.3. Cancelación.

La cancelación suele ser incluida entre las formas extintivas de la obligación tributaria. Sin embargo, ello no debería ser así, dado que —como señala ORTEGA MALDONADO— “no es un medio de extinguir los créditos fiscales, pues lo único que se hace es eliminar el registro de la deuda por lo incosteable que resulta, aunque esto no significa la extinción de la deuda en sí misma”¹⁹. En este sentido, el artículo 146-A es claro al precisar que “la cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago”.

La cancelación de los créditos fiscales es regulada a nivel federal por los artículos 146-A y 146-C del Código Fiscal de la Federación.

En el primero de dichos numerales, se contempla la posibilidad de cancelar los adeudos tributarios por insolvencia del deudor —identificada con la ausencia de bienes embargables o con la imposibilidad de localizar al deudor—, o bien, por incosteabilidad en el cobro de los créditos fiscales —considerando que se está ante dicha circunstancia cuando su importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión; cuando su importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a

¹⁹ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Op.Cit*, p. 333. En el mismo sentido se pronuncia Alvarado Esquivel (*Op.Cit*, p.256).

20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito; así como en aquellos casos en los que el costo de recuperación sea igual o mayor a su importe—.

A mi juicio, este tipo de disposiciones resultan adecuadas para el manejo de las cuentas públicas, tanto porque permiten introducir un principio de eficiencia en la recaudación coactiva —de tal manera que se evite gastar más de lo que se ingresaría, en un ciego ánimo por recaudar hasta el último centavo disponible—, como porque permiten sanear los registros de la autoridad fiscal, dado que no tiene ningún sentido registrar cuentas por cobrar que no podrán traducirse en recursos reales.

En este sentido, también me parece adecuado que la cancelación no implique la claudicación del fisco federal para el cobro del adeudo, pues podría darse el caso de que algunas personas llevaran a cabo actuaciones fraudulentas que dieran lugar a una insolvencia que solamente sea aparente, o bien, a que el contribuyente se ubique en circunstancias que hagan incosteable el cobro, como acontece con la desocupación del domicilio fiscal sin dar el aviso respectivo a la autoridad fiscal.

Inclusive, aún en el caso de que la insolvencia fuera real, si el deudor eventualmente recuperara una condición económica que permita el cobro del adeudo, los principios de igualdad y generalidad exigirían que se le cobre el adeudo que en otras circunstancias fue simplemente cancelado, a fin de que no dejen de cubrirse las obligaciones que corresponden a capacidades idóneas para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. De esta forma, se evidencia que la cancelación no constituye un trato de favor, sino que cierta circunstancia hacía evidente la imposibilidad de ejecutar el adeudo, por lo que al desaparecer aquélla, lo procedente es el cobro de éste.

En cambio, simplemente llamo la atención sobre la existencia del artículo 146-C del propio Código Fiscal de la Federación, misma que parece obedecer a propósitos diversos. A fin de clarificar tal señalamiento, a continuación transcribo el aludido numeral,

adicionado al ordenamiento señalado mediante la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación del día 28 de junio de 2006²⁰:

“Artículo 146-C. Tratándose de créditos fiscales a cargo de cualquier entidad paraestatal de la Administración que se encuentre en proceso de extinción o liquidación, así como a cargo de cualquier sociedad, asociación o fideicomiso en el que, sin tener el carácter de entidad paraestatal, el Gobierno Federal o una o más entidades de la Administración Pública paraestatal, conjunta o separadamente, aporten la totalidad del patrimonio o sean propietarias de la totalidad de los títulos representativos del capital social, que se encuentre en proceso de liquidación o extinción, operará de pleno derecho la extinción de dichos créditos, sin necesidad de autorización alguna, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

I. Que exista dictamen de auditor externo en el que se manifieste que la entidad no sea titular de activo alguno con el que sea posible ejecutar el cobro total o parcial de los créditos, excluyendo aquellos que se encuentren afectos mediante garantía real al pago de obligaciones que se encuentren firmes y que sean preferentes a las fiscales federales en términos de lo dispuesto por este Código.

II. El Servicio de Administración y Enajenación de Bienes deberá informar a las autoridades fiscales de la actualización de la hipótesis prevista en la fracción anterior.

Cumplido lo anterior los créditos fiscales quedarán cancelados de las cuentas públicas”.

Dicha disposición suele ser cuestionada al establecer la posibilidad de que los adeudos fiscales de los entes públicos sean cancelados de las cuentas públicas, a lo cual se le atribuyen efectos de extinción y, más aún, la misma opera de pleno derecho.

Como punto de partida, destaca la facilidad con la que puede accederse a la extinción de la obligación tributaria: basta el dictamen del auditor para que la extinción

²⁰ No obstante, dicha disposición tiene como antecedente el artículo 23 bis de la Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público, adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de febrero de 2005, cuyo texto se transcribe a continuación:

“Artículo 23 bis. En caso de que una empresa en liquidación tenga pasivos fiscales de carácter federal, y el accionista único sea el Gobierno Federal, operará de pleno derecho la cancelación de dichos créditos fiscales, sin necesidad de autorización alguna, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

I.- Que exista previo dictamen de auditor externo, y

II.- Que sea la última actividad pendiente para concluir el proceso de liquidación.

En estos casos se deberá remitir la documentación respectiva al Servicio de Administración Tributaria, incluyendo el acta de la última sesión del órgano de gobierno de la empresa”.

opere, inclusive, de pleno derecho y sin necesidad de autorización alguna por parte de la autoridad tributaria. Como punto de comparación, se suele señalar que, en el caso de los demás contribuyentes que cuentan con posibilidades limitadas para cubrir sus adeudos fiscales, los artículos 191 y 146-D del Código Fiscal de la Federación demandan el cumplimiento de mayores y más complejos requisitos.

En relación con lo anterior, también suele señalarse que la disposición legal aludida no resultaba necesaria, pues ya el artículo 146-B del propio Código regulaba supuestos en los que objetivamente podía apreciarse que el crédito fiscal difícilmente podría ser cubierto. Si también en dicho numeral se hacía referencia al caso de créditos incobrables por no existir bienes embargables suficientes, se ha cuestionado cuál era la necesidad de establecer una disposición específica para los entes del sector público.

Finalmente, dicha medida también se cuestiona desde la generación de riesgos en términos del ejercicio de la función pública, de la correcta administración de los recursos inherentes a ésta, así como de la eficiencia del sector público, señalando que este tipo de disposiciones pueden llegar a constituir un incentivo para que la dilapidación y malgasto de recursos públicos, tomando en cuenta que, en última instancia, los compromisos fiscales que se dejen de cubrir, contarán con el respaldo del Gobierno Federal.

2. Reporte en concreto del Seminario “N” del 63o. Congreso anual de la International Fiscal Association: “Tax Amnesties”.

El panel, integrado por especialistas de Bélgica, Italia, Argentina, Suiza, Sudáfrica y Canadá, se desarrolló en varios segmentos, en los que se atendieron las cuestiones que a continuación se relatan:

2.1. Características propias de las amnistías fiscales.

En una primera parte, el seminario se propuso definir las amnistías fiscales y describir sus características principales, atendiendo a si deberían ser integradas permanentemente al sistema fiscal, o si, por el contrario, deberían conservarse como una concesión temporal, limitada en su recurrencia y en el plazo por el que se podría aprovechar, normalmente

seguida por un endurecimiento de las prácticas de fiscalización y de las sanciones aplicables.

En relación con lo anterior, sin dejar de reconocer que existen diversos tipos de amnistías fiscales, así como la diversidad de las características observables en éstas, se arribó a un consenso en torno a los elementos esenciales que pacíficamente podrían reconocerse en aquéllas, como son, en primer término, la posibilidad de declarar y pagar contribuciones exigibles, o bien, de declarar en torno a algún aspecto relevante de la situación fiscal (por ejemplo, el valor de activos), una vez vencido el plazo para cumplir con la obligación respectiva; y todo ello, como segundo elemento, a cambio de un perdón por parte de la administración tributaria o, cuando menos, el “olvido” por parte de ésta en torno a la situación de irregularidad que se apreciaba previamente a la corrección inherente a la propia amnistía.

En cuanto al alcance del perdón que suele otorgarse a través de las amnistías fiscales, se comentó que el mismo ordinariamente implica alguna de las siguientes medidas:

- Reducción parcial o total del adeudo principal;
- Reducción parcial o total del monto correspondiente a recargos o multas;
- Compromiso de no aplicar las disposiciones relativas a delitos fiscales, es decir, la no persecución de conductas sancionadas como delitos, lo cual puede incluir limitar los efectos de algunas disposiciones que resultarían aplicables a inversiones realizadas en el extranjero;
- Aplicación de programas de facilidades para el pago —diferido o en parcialidades, por ejemplo— de la cantidad adeudada, mismos que pueden incluir también la posibilidad de reducciones sobre el principal, los accesorios o ambos;
- Compromiso de limitar, por un plazo determinado, el período por el que las autoridades ejercerían sus facultades de comprobación;

En lo que se refiere a la temporalidad de las medidas aludidas, se precisó que, en estricto sentido, las auténticas amnistías fiscales deberían ser temporales, es decir, ser

ofrecidas por un periodo limitado de tiempo, de tal manera que, al expirar la “oferta”, los beneficios de la amnistía fiscal ya no se encontrarían disponibles para los causantes.

En cambio, cuando se trata de programas permanentes, realmente se está aludiendo a procedimientos de regularización, que pueden llegar a formar parte de la estructura de un determinado sistema fiscal y que normalmente se refieren a la reducción o, inclusive, la condonación de sanciones tributarias, recargos, etcétera, en el caso de pagos voluntarios de conceptos omitidos que no fueran detectados mediante el ejercicio de facultades de comprobación²¹.

Otra característica que permite apreciar distintos tipos de amnistías fiscales, es lo que se refiere a la posibilidad de identificar, o no, al beneficiario del mecanismo. De esta manera, en algunos casos la aplicación del beneficio se condiciona a que el contribuyente formalmente realice algún trámite y se identifique ante las autoridades fiscales, reconociendo en alguna medida la omisión en la que incurrió, mientras que en otros dicho requisito no es indispensable, bastando que se realice el pago de la parte de la contribución no condonada, inclusive, a través de un intermediario (como podría ser un banco), obteniendo un documento que podría presentarse ante las autoridades fiscales en la eventualidad de una auditoría.

Finalmente, la experiencia internacional ha permitido apreciar que no es esencial a los programas de amnistía el que abarquen exclusivamente deudas tributarias no observadas por la autoridad tributaria, pues dicho beneficio suele extenderse a este tipo de obligaciones, pero también se ha otorgado en relación con cantidades ya determinadas por la administración fiscal.

2.2. Experiencia italiana.

Uno de los casos más comentados fue el de Italia, que recurre con mayor frecuencia a los programas de condonación y beneficio, mencionándose que en los últimos 60 años, se

²¹ En esta línea, lo que en el panel se describió como programa de regularización o amnistía fiscal en un sentido lato, podría corresponder con los supuestos que describen los artículos 66 (pagos diferidos o en parcialidades) y 73 (pago espontáneo) del Código Fiscal de la Federación.

habrían establecido hasta 40 medidas de amnistía, lo cual no parecería ser bien recibido por otros miembros de la Comunidad Europea ni por la estructura organizativa de ésta.

En Italia, puede distinguirse el establecimiento de 3 mecanismos tendentes a la regularización de los contribuyentes morosos, mismos que se describen a continuación.

Amnistías regulares.

Las llamadas amnistías regulares, materializadas a través de lo que en derecho positivo mexicano conocemos formalmente como condonaciones, se otorgan a través de decisiones caso por caso y regularmente se vinculan a una reforma tributaria amplia. Su propósito es el de disminuir la evasión fiscal, haciendo atractiva y conveniente la regularización fiscal para aquéllos que se desempeñan en la informalidad, motivo por el cual no protegen el anonimato.

Este tipo de amnistías abarcan también al adeudo fiscal principal, es decir, no reducen únicamente los recargos y sanciones derivados de éste. Como obligaciones que pueden contar con los beneficios propios del mecanismo, se cuentan los ingresos que no han sido declarados, o bien, los que han sido reportados de manera incompleta, sin que en uno u otro caso se excluya la posibilidad de incorporar al programa los ingresos cuya declaración se encuentre sujeta a una decisión jurisdiccional (en estos casos, el monto a pagar será normalmente determinado de acuerdo con una evaluación vinculada a la probabilidad de un fallo favorable para el contribuyente).

Escudos o blindajes fiscales ("tax shields").

Los escudos fiscales se vinculan a la necesidad de repatriar los capitales depositados en el extranjero por residentes y ciudadanos, que procuran facilitar esa consecuencia y que, ordinariamente, sí protegen el anonimato de la persona que no habría declarado los efectos fiscales de dichas inversiones, en perjuicio del fisco italiano.

Estos mecanismos regularmente consisten en una reducción considerable del adeudo fiscal —por ejemplo, la última versión de este programa previó en Italia la aplicación de una tasa del 5%, que incluía el monto del impuesto, así como los intereses y

sanciones pecuniarias que correspondieran—. Los ingresos que pueden acceder a este tipo de programas se relacionan con el capital que se conservaba en el extranjero, es decir, las fuentes del ingreso producido por el capital son irrelevantes para los propósitos del “escudo fiscal”, a menos que deriven de ilícitos —distintos de aquéllos que se relacionan con la declaración del impuesto omitido, que sí están cubiertos por el “escudo” o blindaje fiscal—.

Una vez que el capital es repatriado a Italia bajo la protección del programa, cualquier otro tipo de violación a la ley fiscal que pudiera estar relacionada con la producción del ingreso en el extranjero, no será considerada como tal.

Medidas estructurales con efectos semejantes a los de las amnistías.

En el panel también se comentaron programas de la administración tributaria italiana que pueden tener como efecto el pago de una cantidad menor, pero su mención se realizó únicamente con un propósito ilustrativo, aclarando que la doctrina de aquel país *no* aprecia en tales figuras un supuesto de amnistía tributaria.

Las medidas referidas son las que se detallan a continuación:

- La “evaluación inductiva” (*inductive assessment*), consiste en la realización de estudios sectoriales y parámetros que son considerados como medidas estructurales, necesarias para el buen funcionamiento de un sistema tributario actualizado y que utilizan instrumentos estadísticos para señalar un nivel medio razonable de recaudación y la cooperación de los contribuyentes para perfeccionar continuamente tales parámetros. Estos programas incidentalmente pueden tener como efecto la no revisión de ciertos contribuyentes o la no persecución de ciertas deudas de carácter tributario.
- La declaración espontánea (*spontaneous reporting*) y la adhesión temprana (*early adherence*), son programas que promueven la cooperación de los contribuyentes, con el objeto de evitar la sobrecarga de la administración tributaria y de los tribunales fiscales. Desde el propio nombre de los mecanismos aludidos pueden apreciarse semejanzas con las figuras de espontaneidad en el pago (artículo 73 del Código Fiscal de la Federación) y de facilidades en el pago de contribuciones, como las que se otorgan en términos del artículo 66 del mismo ordenamiento federal.

2.3. Experiencia suiza.

En relación con la regulación de las amnistías en la legislación sueca, en el 2010 entrará en vigor una nueva ley a través de la cual se establecerá que, por una sola ocasión, se otorgarán ciertas facilidades para aquellos contribuyentes que voluntariamente revelen información relevante en torno a las obligaciones fiscales que no hubieren sido cubiertas oportunamente.

Para efectos de claridad, a continuación se precisan algunos de los beneficios que serán otorgados, así como las condiciones a las que éstos quedan sujetos:

- Por una parte, para los contribuyentes que voluntariamente revelen información, el programa implica la obligación de pago de los impuestos respectivos por los últimos 10 años, en conjunto con los intereses por mora, pero sin penalidades; lo anterior, siempre que se formule la declaración correspondiente y se ofrezca total cooperación a la autoridad hacendaria suiza. Este programa, como se mencionó, se encuentra disponible en una única ocasión y no incluye los casos en los que formalmente se haya incurrido en evasión fiscal, por lo que debe entenderse referido a los casos de elusión de contribuciones.
- Por otro lado, el programa contempla una reducción en los pagos de impuesto en caso de herencia, por lo que se refiere a obligaciones incumplidas por el autor de la herencia. En este supuesto, los casos de herencias abiertos a partir del 20 de marzo de 2008 podrán considerar disminuido —de 10 a 3 años— el período por el que existe responsabilidad; a cambio, deberán calcular el impuesto de manera ordinaria, es decir, sin aplicar tasas fijas o reducidas, y sin contemplar una base especial de causación, cubriendo el monto respectivo, con recargos por mora, pero sin pagar penalidades por la omisión correspondiente.

Como puede apreciarse, la conceptualización del beneficio que puede establecerse a través de programas de amnistía difiere diametralmente en los países a los que se ha hecho alusión, pues las ventajas se encuentran mucho más acotadas en el caso de Suiza —refiriéndome tanto a los beneficios concretos, como al menor número de especies de beneficio que se ponen al alcance de los causantes—, debiendo valorarse, adicionalmente, que el otorgamiento —aun de estos más restringidos beneficios— se sujeta a requisitos que evidencian un mayor grado de exigencia.

2.4. Las amnistías desde el punto de vista jurídico.

En el panel se comentó que las amnistías tributarias suelen ser cuestionadas constitucionalmente desde el derecho a la igualdad, tomando en cuenta que las diversas

normas fundamentales reconocen la necesidad de que se otorgue un trato igual a los ciudadanos en el ámbito tributario y, en todo caso, a que las excepciones que lleguen a establecerse obedezcan a causas razonables —como podría ser, el uso que se dé a la amnistía como medio de investigación para conocer los niveles de cumplimiento y mejorar los mecanismos de control con los que cuente la administración tributaria—.

De esta manera, se hizo referencia a la manera en la que estos programas han sido analizados por diversos tribunales europeos, así como a la forma en la que aquéllos pueden enmarcarse dentro del Derecho Comunitario Europeo. Ambos aspectos se desarrollan a continuación.

Las amnistías fiscales en la jurisprudencia de tribunales nacionales en Europa.

a. En Alemania, el Tribunal de Münster consideró que los programas de amnistía resultan inconstitucionales, dado que tienen un efecto equivalente al de exenciones para los contribuyentes incumplidos, excluyendo de tal beneficio a los causantes que cubren sus adeudos tributarios oportunamente.

Paralelamente, la Corte Constitucional consideró que estos programas son constitucionales, apreciando en ellos un “puente hacia la legalidad” —es decir, un medio para reincorporar al sistema tributario a aquéllos que no habían cumplido sus obligaciones en los tiempos legalmente establecidos para ello—, así como un mecanismo válido para asegurar niveles aceptables de recaudación.

b. Por otro lado, en Italia, la Corte Constitucional confirmó la validez de las amnistías fiscales en virtud de la naturaleza procedimental y temporal de dichos programas, reconociendo que su aplicación suele ir de la mano con la implementación de reformas fiscales con un impacto significativo; asimismo, se señaló que los mismos se justificaban en la necesidad de conservar niveles aceptables de recaudación durante el establecimiento de las reformas aludidas, y coadyuvando a disminuir la carga laboral de los tribunales fiscales.

Las amnistías fiscales desde la óptica del Derecho Comunitario.

La Unión Europea ha establecido normas que resultan aplicables para las amnistías tributarias que lleguen a otorgar los Estados miembros de la propia Unión, en las cuales se aprecian los siguientes lineamientos generales.

a. En relación con impuestos “armonizados” —y, de manera destacada, con el impuesto al valor agregado—, las directivas de la Unión Europea establecen que los Estados miembros no tienen atribuciones para otorgar beneficios o amnistías, e inclusive se han establecido procedimientos sancionatorios para los Estados que las infrinjan.

Inclusive, ya existe jurisprudencia de la Corte Europea de Justicia —los casos de número C-132/06 y C-174/07, iniciados por la Comisión de la Unión Europea contra Italia, que habría otorgado beneficios en materia de impuesto al valor agregado—.

En las resoluciones correspondientes, se sostuvo que la propia Corte ya ha establecido una serie de principios para interpretar el sistema común del impuesto aludido. De esta forma, se ha señalado que los Estados miembros tienen la obligación de asegurarse que el impuesto mencionado sea recolectado en su territorio sin limitantes o excepciones; asimismo, dichos Estados se encuentran obligados a verificar que el cumplimiento de la obligación fiscal por parte de los contribuyentes se dé de conformidad con las bases sentadas en la legislación comunitaria que regula el impuesto al valor agregado.

En relación con lo anterior, la Corte afirmó que en dichos principios está implícita una limitante drástica a las facultades de los Estados miembros de la Unión para implementar programas de amnistía en materia de impuesto al valor agregado. Consecuentemente, falló en contra de Italia por el establecimiento de dichos beneficios.

b. En relación con impuestos “no armonizados” —y, en concreto, con aquellos que gravan los ingresos de personas morales—, los Estados miembros cuentan con atribuciones suficientes para otorgar amnistías, lo cual se encuentra condicionado al cumplimiento de los tratados de la Unión Europea que prohíben la discriminación entre inversionistas o entre instituciones financieras, así como a aquellas reglas comunitarias que se refieren a

las *ayudas de Estado* a las compañías nacionales y que, en términos generales, prohíben tales medidas o, cuando menos, las sujetan al trámite de notificación previa a la Comisión Europea para su autorización.

Según se expuso en el panel, este último supuesto —el de las denominadas *ayudas de Estado*— plantea inquietudes relevantes, pues los programas de amnistía no necesariamente entran en la definición de tal concepto, a pesar de que en todos los casos se trata de una ventaja propia de la materia tributaria, en la que el sujeto activo de la obligación es una autoridad estatal. Para tal propósito —se sostuvo— debe analizarse el esquema bajo el cual se implemente el programa de amnistía, verificando principalmente la justificación de su otorgamiento: si se trata de un mecanismo dependiente de la naturaleza del sistema fiscal del país respectivo, no tendría por qué ser selectivo o discriminatorio —se entiende que en beneficio de las compañías nacionales— entre los casos relevantes dentro del propio territorio.

Ahora bien, en el caso de que el programa correspondiente fuera considerado como una *ayuda de Estado*, cualquier compañía o persona de negocios que no pueda tener acceso a aquél —o, inclusive, que decidiera no beneficiarse de las ventajas del programa de amnistía— tendría derecho a solicitar ante la autoridad judicial el otorgamiento de medidas temporales en relación con dicho programa, entre las cuales se cuenta la suspensión en la implementación del esquema de beneficios del que se trate. Todo lo anterior, hasta en tanto la Comisión Europea resuelva en torno a si se trata de una auténtica *ayuda de Estado*, y si autoriza su implementación.

2.5. Aspectos económicos.

Desde el punto de vista económico, los programas de amnistía fiscal pueden valorarse atendiendo a sus efectos positivos, pero no deben perderse de vista los efectos negativos que igualmente generan.

En primer término, en lo que se refiere a los aspectos positivos derivados de la implementación de las amnistías, deben contarse los siguientes: el incremento en la recaudación; la posibilidad de identificar los casos en los que no se cumplió con la

obligación fiscal —como medio de aprendizaje para optimizar la verificación en casos futuros—; la inyección de recursos al mercado nacional, derivada de la repatriación del capital; así como la detección de casos análogos que podrían dar lugar a posteriores liquidaciones por concepto de omisiones.

Sin embargo —como se ha mencionado—, las amnistías también pueden generar consecuencias negativas, tales como: el deterioro en el nivel de cumplimiento de las obligaciones fiscales (derivado de la consciencia de que pueden existir programas futuros que otorguen algún beneficio para los morosos); la generación de costos en la transición —es decir, la necesidad de que la autoridad hacendaria haga efectiva la advertencia de verificar los casos de aquéllos que no se apeguen al programa de beneficio, sancionándolos como corresponda—; la pérdida del derecho a contar con los recursos cubiertos por el programa; así como el enfrentar reclamos que se formulen en términos de igualdad entre los contribuyentes, como podría suceder si los causantes cumplidos exigieran un crédito, o bien, la necesidad de conservar un estricto sistema de vigilancia sobre los contribuyentes beneficiados por la amnistía, en caso de que ésta quedara condicionada al puntual cumplimiento de obligaciones futuras.

2.6. Conclusiones generales.

En el cierre del panel, los participantes hicieron un llamado a valorar las amnistías fiscales desde los efectos que hubieren tenido para los gobiernos que las otorgaron, tanto en términos del incremento en la recaudación en el corto plazo, como en lo relativo a la optimización del cumplimiento en el período voluntario en los plazos mediano y largo (tomando en cuenta que las personas pueden generar una consciencia en el sentido de que el cumplimiento defectuoso o incompleto puede o suele ser perdonado).

Asimismo, se sugirió que fuera valorado el efecto que las amnistías fiscales provocan en la opinión pública, ya sea atendiendo a las objeciones éticas que se pudieran formular frente a dichos programas, como a los cuestionamientos que se pudieran efectuar a través de juicios en los que se reclame la desigualdad generada por un mecanismo que disculpa u olvida la actuación de quien incumplió o cumplió defectuosamente sus obligaciones tributarias.

En el marco descrito, el panel concluyó preguntando a los asistentes si se encontraban a favor o en contra de la existencia de amnistías fiscales, siendo abrumadoramente mayoritaria la respuesta favorable a este tipo de programas.

3. Los programas de amnistía fiscal, frente al principio constitucional de generalidad tributaria.

Como se desprende de lo reportado en el apartado que antecede, los programas de amnistía tributaria son ofrecidos globalmente, pero las razones que los motivan y los ambientes en los que se enmarcan difieren en las distintas jurisdicciones fiscales.

Con ello en mente, es mi intención analizar dichos programas desde la óptica de la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación —y, en particular, del principio de generalidad tributaria, recientemente retomado por la Primera Sala, y que ha cobrado aplicación en asuntos fallados ante el Tribunal Pleno—, no para emitir un juicio general sobre los mismos, o uno particular sobre algún programa en específico, sino para describir el contexto en el que se inscribe el otorgamiento de tales beneficios, así como la inconsistencia que este tipo de medidas parece presentar en relación con la política fiscal que —a mi juicio— persigue el Estado Mexicano; en otras palabras, el esfuerzo final del presente trabajo consiste en describir las condiciones que —en mi opinión— deberían materializarse en la realidad, a fin de que los programas de amnistía resulten eficientes en mayor medida.

3.1. Precisión terminológica.

Como punto de partida, desde la perspectiva del Derecho positivo mexicano, conviene precisar el concepto de “amnistía fiscal” al que he de referirme, pues el contexto que la voz “amnistía” suele sugerir se refiere a cuestiones propias del Derecho penal. Inclusive, debe apreciarse que tal vaguedad no es exclusiva de México, sino que existen otros países, también de habla hispana, en los que se han formulado precisiones semejantes.

Por ejemplo, CORDERO GARCÍA establece que, “[...] *si bien se puede señalar que la amnistía responde a las características que se atribuyen a la condonación, la*

diferencia existente entre ambas figuras consiste en que si bien las amnistías van a tener como objeto delitos y, eventualmente, sanciones administrativas, las Leyes de condonación fiscal, además, podrán extinguir las cuotas tributarias [...], por lo que “[...] *asimilar la amnistía a la Ley de condonación fiscal sería esencialmente incorrecto, ya que supondría asimilar el delito o la infracción administrativa al tributo [...]*”²².

ARRIOJA VIZCAÍNO considera que la condonación tiene cierta similitud con la llamada remisión de deuda, la cual implica el perdón o la liberación que, por cualquier motivo o circunstancia, un acreedor otorga a su deudor y que ha sido incorporada a la legislación tributaria bajo la denominación de condonación, la cual puede definirse como “[...] *la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor o como consecuencia de un concurso mercantil [...] tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas*”²³.

No obstante las diferencias que pueden existir para el concepto de condonación, dependiendo de la materia en la que verse y de la regulación aplicable en cada país o territorio, es posible afirmar que existen ciertas características que deberán cumplir todos aquellos supuestos que pretendan ser calificados como de condonación, a saber: siempre será voluntaria y provocará la extinción de las obligaciones o responsabilidades sin cumplimiento.

De tal manera, CORDERO GARCÍA señala que es posible afirmar que la condonación, en el ámbito tributario, “[...] *se refiere a la extinción sin cumplimiento de la totalidad o parte de la deuda tributaria [...] realizada por la Ley, directa o indirectamente, atribuyendo competencias para su realización [...]*”²⁴. Partiendo de dicho concepto, el referido autor establece que es posible determinar las características que dicha institución

²² CORDERO GARCÍA, J. Antonio, *La condonación en el ámbito tributario*, Marcial Pons, Barcelona, España, 1999, páginas 75 y 76.

²³ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.*, Editorial Themis, vigésima edición, México, 2006, página 563.

²⁴ CORDERO GARCÍA, J. Antonio, *Op. cit.*, páginas 59 y 60.

presenta, las cuales permiten distinguir a las figuras afines que pueden ser consideradas condonaciones:

- a) De forma directa o indirecta, la Ley deberá ser la que extinga la totalidad o parte de la deuda tributaria, estableciendo determinados requisitos y atribuyendo competencias a órganos administrativos o judiciales para su realización.
- b) La deuda tributaria deberá extinguirse sin cumplimiento. La falta de cumplimiento no podrá suponer la sustitución de la deuda originaria por otras, ya que en este caso no existiría condonación, sino novación.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la condonación de un adeudo fiscal es un acto voluntario y unilateral a través del cual la autoridad estatal de que se trate, exime al deudor del cumplimiento de una obligación y, como en otras figuras fiscales —como la causación, exención, devolución, compensación y acreditamiento—, tiene incidencia directa sobre la obligación del pago del tributo. En ese contexto, la Suprema Corte ha determinado que el análisis constitucional de la condonación debe realizarse en el marco de los principios establecidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional²⁵.

En relación con este aspecto —y retomando el punto de partida anunciado—, se precisa que, cuando en el presente apartado se haga referencia a la condonación, ello acontecerá en el contexto de los artículos 39 y 74 del Código Fiscal de la Federación, los cuales se transcriben a continuación.

“Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

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

²⁵ Tal conclusión se desprende de la tesis jurisprudencial 2a./J. 50/ 2009, emitido en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIX, correspondiente al mes de mayo de dos mil nueve, página 119, y en cuyo rubro se lee: “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”.

la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.
[...].”

“**Artículo 74.-** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código”.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación”.

De las disposiciones recién transcritas, se desprende la facultad del Poder Ejecutivo para condonar —la cual no debe confundirse con la facultad específica de eximir— el pago del adeudo principal (la contribución) y sus accesorios (recargos, multas, etcétera), dependiendo de las circunstancias en las que se ubique el beneficiario de la condonación —ya sea derivada de las condiciones del mercado, del escenario por el que pase el país en ese momento, o bien, de la situación particular del contribuyente—.

Pues bien, habiendo conceptualizado a la amnistía fiscal como un medio para obtener la extinción de la deuda tributaria, acudo ahora al desarrollo de los postulados del principio de generalidad tributaria, según fueron apuntados por el más alto Tribunal de la República.

3.2. El principio de generalidad tributaria.

En sesión del 5 de noviembre de 2008, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió, por unanimidad de 5 votos, el amparo en revisión 811/2008, en el cual se pronunció por la constitucionalidad del artículo 109, fracción XXVI, numeral éste en el que se establece una exención parcial para los ingresos derivados de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas cuando su enajenación se realice a través de bolsas de valores concesionadas en los términos de la Ley del

Mercado de Valores o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores.

En términos generales, la parte quejosa en el asunto aludido reclamaba la incorporación de ciertos requisitos y condiciones aplicables para conseguir la exención en materia del impuesto sobre la renta. La Sala negó el amparo, pero el punto sobre el cual quisiera abundar se refiere a las consideraciones a través de las cuales se retomó al principio de generalidad tributaria como principio rector en la forma en la que el sistema fiscal se incorpora en el marco constitucional.

En tal virtud, a continuación detallaré algunas de las consideraciones relevantes de la resolución emitida por la Primera Sala del Alto Tribunal, principalmente aquéllas en las que se desarrolló el referido principio constitucional.

Comienza la Sala por señalar que la propiedad privada tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales puede destacarse la que corresponde al deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social.

Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a la que hace referencia el artículo 25 constitucional —sostiene la ejecutoria—, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción.

La decisión que se comenta ilustra lo anterior señalando que, en caso de que un impuesto llegara a ser eliminado de la esfera jurídica del contribuyente, éste dispondría de mayor riqueza y de mayores oportunidades, en relación con quienes sí tienen que pagar el tributo relativo; no obstante, se señala que la libertad que se ganaría al quedar liberado de la imposición es fugaz, pues ésta se pierde en la defensa de los derechos propios, antes garantizada por el Estado, sostenido con las propias contribuciones.

En ese sentido —se afirma—, resulta primordial el momento en que son definidas tanto la forma, como los términos en los que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público, pues, en efecto, *todas las personas* (sean físicas o morales) que demuestren capacidad susceptible de gravamen deben estar sujetas a imposición sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en caso de haber excepciones, éstas tienen que obedecer a objetivos de política general, sociales o culturales que se consideren de ineludible cumplimiento.

Lo anterior —precisa la Sala— conduce explícitamente al denominado principio de generalidad tributaria, el cual se entiende como una condición necesaria para lograr la igualdad tributaria y como límite constitucional al establecimiento de las contribuciones. Asimismo, se configura como un mandato dirigido al legislador fiscal, a fin de que, al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, “buscando la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”²⁶.

Efectuando un paréntesis en la síntesis de la ejecutoria que se comenta, debe señalarse que existen otros autores que enuncian estos postulados en condiciones semejantes. Así, PLAZAS VEGA²⁷ afirma que el principio de generalidad —al igual que la garantía de igualdad— deriva del principio de justicia, y proscribe los privilegios odiosos a favor de determinadas personas, grupos o sectores, el cual se configuró como una de las causas fundamentales de la Revolución francesa de 1789, pues en esos tiempos, la nobleza y el clero gozaban de inmunidades y privilegios fiscales desmedidos que implicaban el sacrificio tributario del llamado Tercer Estado. En ese sentido, el referido principio se orienta a impedir tratamientos discriminatorios derivado del establecimiento de privilegios que no tienen justificación alguna.

En esa línea, PLAZAS VEGA también señala que el principio de generalidad se relaciona con los regímenes especiales sobre beneficios tributarios y minoraciones

²⁶ La ejecutoria de la Primera Sala reconoce que tal frase deriva de lo sostenido por el Tribunal Constitucional Español, en la STC 27/1981, del 20 de julio de 1981.

²⁷ PLAZAS VEGA, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Tomo II, segunda edición, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2005.

estructurales de los tributos, los cuales se orientan a estimular determinadas actividades que son de interés económico o social, o bien, a compensar situaciones de riesgo o conflicto que tengan que ser afrontadas por quienes realicen gestiones de empresa o de cualquier otra índole.

Sobre esta misma línea, la Primera Sala afirma que el principio de generalidad es reconocido unánimemente por la doctrina y ha sido postulado por Tribunales Constitucionales que comparten nuestra tradición jurídica, siguiendo en líneas generales lo sostenido por NEUMARK, quien precisó que “el principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, todas las personas (naturales y jurídicas) —en tanto tengan capacidad de pago y quienes queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad (jurídica), estamento y clases sociales, religión, raza, etcétera— sean sometidos al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos de la técnica tributaria”²⁸.

La Primera Sala del Tribunal Constitucional abunda sobre este tema, precisando que el referido principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponderá al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad contributiva sean de alguna forma recogidos en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; por otro lado, la segunda óptica bajo la cual puede aproximarse al mencionado principio, en sentido negativo, se refiere a la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos; en otras palabras, no deben existir prerrogativas que permitan la liberación de la obligación.

No obstante —se afirma—, de conformidad con este principio, si bien es cierto que *nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria*, lo cual

²⁸ La propia ejecutoria remite a la siguiente cita: NEUMARK, Fritz, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

incluye a todos los signos demostrativos de capacidad idónea para concurrir al levantamiento de las cargas públicas, ello no implica que no habrá excepciones, ya que la causa que legitima la obligación de contribuir es la existencia de capacidad *idónea* para tal fin.

Así, el parámetro en el cual ya no resultaría constitucionalmente válida una intromisión por parte del legislador tributario, es lo que se ha denominado como “mínimo vital” o “mínimo existencial”, el cual funge como parámetro y límite al creador de la norma, relacionado con el principio de proporcionalidad tributaria, mismo que ha sido analizado no solo por algunos sectores de la doctrina, sino también por la propia jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En efecto —continúa la ejecutoria—, el Alto Tribunal ha sostenido que la capacidad contributiva ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real en el que se desenvuelve el sujeto pasivo del tributo, precisando que, si bien el deber de tributar es general, el derecho constitucional al mínimo vital —el cual deriva de la interpretación sistemática de los artículos 1o., 3o., 4o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123 de la Constitución Federal— exige analizar si el contribuyente que no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente, puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales. Por ende, se considera que los causantes deben contribuir al gasto público atendiendo a su capacidad contributiva, únicamente en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente; razón por la que no se podría equiparar la simple capacidad derivada de la obtención de algún recurso (capacidad económica) con la capacidad de contribuir al gasto público²⁹, pues la simple capacidad económica podría, en todo caso, ser una guía

²⁹ Dichas apreciaciones de la ejecutoria se sustentan en los criterios aislados 1a. XCVII/2007, emitido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXV, correspondiente al mes de mayo de 2007, página 793, cuyo rubro señala: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO”; así como la tesis aislada 1a. XCVIII/2007, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, correspondiente al mes de mayo de 2007, página 792, de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO”.

para el legislador, pero resultaría impracticable como un criterio de control del ejercicio del poder legislativo.

De tal forma, la aparente exclusión del mínimo vital o mínimo exento del sistema de tributación, no implica —según señala la Sala— una vulneración al principio de generalidad, sino que es el reconocimiento al hecho de que, en dichos casos, simplemente, no se aprecian las condiciones que constitucionalmente autorizan el establecimiento de las obligaciones tributarias.

En este sentido, explica la Sala que cuando el legislador reconoce un nivel de renta o patrimonio —o, de ser el caso, alguna definición de consumo— que debe quedar liberado de la obligación tributaria, ello podría ser identificado como una excepción al principio de generalidad; sin embargo —según se precisa—, en realidad, la salvedad es sólo aparente, porque lo cierto es que las personas con niveles de ingreso o patrimonio que apenas resultan suficientes para subsistir, no deberían verse conminados a aportar cantidad alguna a título de contribuciones.

En consecuencia, la Sala afirma —como lo hace NEUMARK— que se cumple la generalidad de la imposición cuando todos los individuos dotados de capacidad de pago —es decir, los que perciben una renta superior al mínimo de existencia³⁰— están sujetos a la obligación tributaria.

Por otra parte, el principio de generalidad tributaria en sentido negativo, implica la proscripción de exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva, toda vez que las exenciones —y, en general, las formas de liberación de la obligación en la apreciación de los signos de capacidad idóneos para tributar, al momento de delimitar el

³⁰ Sobre esta línea, el autor aludido por la Sala señala lo siguiente (en una cita también apreciable en la ejecutoria aludida):

“A pesar de que ya en tiempos relativamente remotos hubo defensores de un ‘mínimo de existencia’ libre de impuesto (por ejemplo, Justi, Sonnenfels, Bentham y Sismondi), lo cierto es que este concepto fue combatido hasta finales del siglo [XIX] por innumerables economistas de la escuela liberal; su actitud se debía a que ‘tomaban al pie de la letra’ la generalidad, cosa que tal vez fuera lógica y defendible en la época que se ha llamado del ‘Estado burgués’ pero que, y de esto no cabe duda alguna, (ya) no es sostenible en la ‘época social’ o en la del intervencionismo social”.

hecho imponible— deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente, en el marco de la Constitución.

La mencionada premisa se desprende, no sólo de la fracción IV del artículo 31 constitucional, sino también del texto del numeral 28 de la Ley Fundamental, mismo que claramente establece que en los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidas las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes.

En consecuencia, del principio de generalidad tributaria no se desprende que esté constitucionalmente vedada la concesión de exenciones o la utilización del tributo con fines extrafiscales o de política económica. Es más, en ocasiones, el establecimiento de tales beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo, e incluso, venir exigido para la realización efectiva de otros principios, o bien, para la consecución de otros bienes u objetivos protegidos por la Constitución Federal.

Las consideraciones anteriores dieron lugar, entre otras, a las siguientes tesis aisladas de jurisprudencia:

“GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO. Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual

no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones”³¹.

“DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. Conforme al principio de generalidad tributaria, cuando una persona reúne las condiciones relativas a la obligación de contribuir al gasto público, debe tributar sin importar cuál sea su sexo, nacionalidad, edad, naturaleza jurídica, categoría social o preferencia ideológica, entre otros criterios; sin embargo, afirmar que todas las personas deben contribuir no implica que no habrá excepciones, ya que la causa que legitima la obligación tributaria es la existencia de capacidad idónea para tal fin, parámetro que debe entenderse vinculado con lo que se ha denominado "mínimo vital" o "mínimo existencial", y que se ha establecido en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como una garantía fundada en la dignidad humana, configurada como el requerimiento de que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática. En ese sentido, cuando el legislador reconoce un nivel de renta o patrimonio -o, de ser el caso, alguna definición de consumo- que debe liberarse de la obligación tributaria, no se configura una excepción real al principio de generalidad, pues debe admitirse que las personas cuyos niveles de ingreso o patrimonio apenas resultan suficientes para subsistir no deberían verse conminadas a aportar cantidad alguna a título de contribuciones, pues ello sólo agravaría su ya precaria situación, lo cual no es la intención de una obligación fundada en un deber de solidaridad entre los gobernados. Con base en lo anterior, puede afirmarse que la exclusión de la imposición al mínimo vital permite cumplir con el principio de generalidad, al posibilitar que todas las personas contribuyan al

³¹ Tesis aislada 1a. IX/2009, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXIX, correspondiente al mes de enero de 2009, página 522.

sostenimiento de los gastos públicos, excepto aquellas que, al no contar con un nivel económico mínimo, deben quedar al margen de la imposición”³².

3.3. Los programas de amnistía fiscal en el marco propio del sistema tributario mexicano.

Atendiendo a los postulados que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido en torno al principio de generalidad tributaria, a continuación expondré mi opinión en relación con los efectos que los programas de amnistía tienen en relación con la política fiscal que actualmente parece seguir el Estado Mexicano.

Como punto de partida, debo reconocer que el principio de generalidad tributaria, en los términos en los que ha sido reconocido por la Suprema Corte, no se refiere específicamente a la condonación de tributos, sino a la configuración legislativa del sistema fiscal, como un criterio rector dirigido al legislador tributario, a fin de que, al definir el hecho imponible de los tributos, busque agotar, en la medida de lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, “buscando la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”, reconociendo que ninguna persona con capacidad cuenta con un derecho constitucionalmente tutelado a no pagar contribuciones, y buscando que las exenciones se limiten en la mayor medida posible, acotándolas a casos en los que tal extremo se justifique.

Sin embargo, no es difícil comprender que tales postulados, dirigidos a la configuración normativa del hecho imponible, tienen un reflejo en lo que se refiere a los medios de extinción del tributo y, de manera destacada, en la condonación. En efecto, no tendría sentido sostener que el legislador está obligado a contemplar las manifestaciones de capacidad en un sentido amplio al momento de delimitar el objeto de los tributos, pero que las formas de minoración o extinción de la deuda tributaria podrían manejarse libremente, pues de nada serviría al sistema tributario un esquema normativo incluyente y amplio, en el que finalmente no se cumplan las obligaciones fiscales, no solo por las

³² Tesis aislada 1a. X/2009, emitida por la Primera Sala del Alto Tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXIX, correspondiente al mes de enero de 2009, página 547.

omisiones de los sujetos pasivos, sino por la voluntad del Estado de permitir que éstas no sean sancionadas.

Bajo esta lógica, el postulado jurisprudencial que sostiene que las exenciones deberían limitarse en la medida de lo posible, parecería indicar también que los programas de amnistía que impliquen una condonación de las contribuciones omitidas, también deberían ser los menos posibles. Y ello, no solo en un ánimo —constante actualmente en el debate fiscal en el país— de ampliar la base de contribuyentes, sino también para conseguir que las manifestaciones de capacidad que resulten aptas no queden liberadas de la obligación tributaria, y para que no se generen incentivos para la falta de cumplimiento con dicho deber, o para su cumplimiento parcial.

En efecto, el día de hoy es un tema recurrente el de la necesidad de “ampliar la base de contribuyentes”, es decir, de conseguir que sean más los mexicanos que contribuyen al gasto público. Para tal propósito, los programas de condonación tienen un efecto benévolo, pero —si no se administra correctamente— éste es de muy corto plazo, como lo es la posibilidad de incorporar a los contribuyentes que habían incumplido, con la recaudación adicional que de ello derive.

En tal virtud, como un medio para acercar a los morosos al sistema tributario, y de hacerlos subsanar las omisiones en que hubieren incurrido, los programas de amnistía tributaria que impliquen condonación de contribuciones, pueden ser útiles y prácticos, pero ello debe ir acompañado de otras medidas, a fin de paliar los efectos negativos que este tipo de programas pueden generar, en términos de incentivos para el incumplimiento —sobre el cual ahora existe una presunción de ser disculpable, en la esperanza de que se proponga un nuevo programa— en el período voluntario, así como de igualdad entre los contribuyentes, pues los que puntualmente habían cumplido con su obligación resienten como afectación, cuando menos, el costo de oportunidad de no haber omitido, pues siempre se preguntarán cómo habrían podido aprovechar los recursos que destinaron al pago de contribuciones, cuando la sanción que los disuadió, finalmente, no solo no se aplicó, sino que fue sustituida —según el alcance de cada programa— por algún beneficio o descuento.

Consecuentemente, considero que el establecimiento de este tipo de programas debe configurarse ajustado a determinadas medidas específicas, y deberían limitar su aplicación a aquéllos casos en los que las facultades de comprobación de la administración tributaria y su capacidad de descubrimiento, ya representen un auténtico riesgo para el contribuyente moroso.

Así, las medidas conforme a las cuales debería diseñarse el programa de condonación, en mi opinión, son las siguientes:

- A. La manifestación de una fecha definitiva para la terminación del mismo, y un anuncio en el sentido de que, agotado dicho período, iniciará un proceso de revisión exhaustivo y agresivo sobre los casos que no se apeguen al mecanismo de que se trate.
- B. Inclusive, de manera ideal, previamente inclusive al establecimiento del programa, debería ya contarse con una idea cierta del universo de potenciales beneficiarios —contribuyentes incumplidos—, de tal manera que se pueda conocer el nivel de eficacia del mecanismo de que se trate.
- C. Asimismo, como una medida de aprendizaje para la administración tributaria, debería acotarse el beneficio a los casos en los que se pueda obtener información que permita conocer el vacío legal o administrativo que permitió el incumplimiento que ahora se corregiría.
- D. Por otro lado, debería buscarse que el beneficio que se otorgue se encuentre acotado a casos específicos en los que la administración tributaria reconozca un problema difícil de fiscalizar, o lo suficientemente extendido como para aumentar de manera considerable los costos de la revisión.

Como puede inferirse, en el esquema que describo considero que la implementación de programas generales de condonación, a fin de ser útiles en cuanto a la

incorporación de los morosos al sistema tributario —y, por ende, fieles a los postulados del principio de generalidad—, debe presentarse como una oportunidad única y extraordinaria, y bajo la premisa de que se cuenta con una administración tributaria fuerte y capaz, que no permitirá que los que incumplieron una vez vuelvan a hacerlo, o que terminen de nueva cuenta excluidos del sistema tributario, y que cuenta con los recursos jurídicos, materiales y humanos para fiscalizar con eficacia en todos los sectores y a todo tipo de personas, a fin de hacer efectiva la advertencia adelantada en el sentido de que todo aquél que no se regularizara, enfrentaría los procedimientos y consecuencias no atenuadas que el sistema fiscal contempla.

No hablo sino desde la experiencia profesional y desde mi apreciación particular sobre estos temas, pero considero que, actualmente, no se puede hablar de una administración tributaria que evidencie características como las apuntadas y, como simple ejemplo, refiero el caso del comercio ambulante informal, por cuyo conducto escapan numerosos recursos que generan ingresos, causan las contribuciones correspondientes, pero que no se reflejan en un entero de los tributos respectivos.

En términos generales, considero que el problema en el caso mexicano es el de una falta de cultura del cumplimiento con las obligaciones tributarias. Es común escuchar el repudio de los particulares a los que se suele denominar “regímenes especiales” que merman la recaudación, pero no es tan frecuente el examen de conciencia sobre las contribuciones que en lo personal se omiten, sobre las compras que se realizan en la informalidad —y que consienten el no pago de tributos—, sobre las obligaciones no declaradas o que se reportan insuficientemente —por ejemplo, los casos de contratos de arrendamiento no registrados ante las autoridades correspondientes para efectos fiscales—, o sobre los trabajadores que no se dan de alta ante las autoridades del Instituto Mexicano del Seguro Social, estando obligado a ello.

En otras palabras, aprecio que muchas personas ven en la evasión de impuestos un fenómeno muy lejano, donde un malicioso individuo, escudado en argumentos legaloides, en vacíos legales o en ineficiencias administrativas —cuando no abiertos actos de corrupción—, deja de cumplir con obligaciones con las que —faltaba más— la persona

que emite el juicio cumple puntualmente. Y, desde luego, no es que considere que no existen este tipo de personas, que reflejen los alcances de lo que sobre ellos se expresa y que, obviamente, merecen el reproche que se les efectúe —jurídica o socialmente—, sea que se cuente con autoridad moral para emitir tal juicio, o no.

Pero difícilmente se aprecia que, en ocasiones, el propio sujeto que reprocha casos como éste, incurre también en omisiones que no derivan de simple negligencia: más de uno piensa que lo que deja de pagar es porque otras contribuciones que se cubren —y que casi en todos los casos se le retienen, es decir, que le resultan ineludibles— son suficientes para satisfacer lo que consideran suficiente como obligación fiscal; hay otros que sostienen que si dejan de pagar impuestos, es porque no los “ven trabajar” o no se ven retribuidos en una medida equivalente; también los hay que no están de acuerdo con las políticas que sigue el Estado y que aprovechan esta discrepancia para justificar el no pago; están también los que, al menor signo de corrupción en la administración pública, consideran que no deberían pagar sus impuestos para evitar que se destinen a un interés particular —como si lo que hicieran no fuera también destinar el dinero de los tributos a un fin distinto al gasto público—.

En fin, argumentos hay muchos y muy variados, que no conocen de afiliaciones políticas, estrato social, nivel de educación, ámbito profesional, sino que se distribuyen homogéneamente entre los particulares. Y no quiero decir que algunos de dichos argumentos estén exentos de razón, pero desde luego no puede sostenerse que de ellos se desprende, lógica o jurídicamente, una causa justificada para dejar de cumplir con las obligaciones tributarias.

Todo lo anterior lo refiero porque los programas de amnistía tributaria se enmarcarían en este tipo de ambiente, en el que no se aprecia una auténtica cultura de cumplimiento con este deber constitucional —y, en honor a la verdad, tampoco se aprecia un esfuerzo verdadero por implementar tal forma de pensar—, por lo que parecería contradictoria una política pública que, con el solo ánimo recaudatorio —es decir, sin los mecanismos de contrapeso que lo justifiquen desde la óptica del principio de generalidad tributaria—, permita que las omisiones del pasado queden simplemente disculpadas.

En el panel reportado del seminario, atendiendo al caso italiano, uno de los participantes utilizó el siguiente ejemplo para justificar la existencia del programa: si todos los ciudadanos italianos decidieran estacionar sus coches en doble fila, no existiría la capacidad de los funcionarios de tránsito para multarlos a todos. Esto debe ser cierto, desde un punto de vista práctico, pero el problema que enfrentaría la sociedad es muy distinto al de las capacidades de sus agentes y, en realidad, debe dar lugar al planteamiento de la siguiente pregunta: ¿qué condiciones existen en la sociedad italiana —sin ánimo de particularizar, pero siguiendo el ejemplo planteado—, en sus niveles de educación, en su cultura cívica y en la educación de sus ciudadanos, para permitir que todos se estacionen en doble fila?

Trasladado a la materia tributaria, afirmarí que los programas de condonación parten —desde un punto de vista práctico y de administración pública—, de un ánimo de hacer más con menos recursos, es decir, de obtener mayor nivel de cumplimiento —aun fuera del período voluntario— sin necesidad de incurrir en todos los costos inherentes (o de evidenciar las carencias de la administración tributaria), pero la pregunta que deberíamos plantearnos se refiere al nivel de cultura fiscal que tenemos y que genera un medio propenso para que existan beneficiarios potenciales de los programas de condonación, que no es sino una forma diferente de referirse a los contribuyentes que incumplen con sus obligaciones fiscales, por la razón que sea.

Desde luego, debo señalar que no pretendo afirmar que no existan causas que claramente justifican el no sometimiento al gravamen, pero ellas no deberían encontrar curso a través de los programas de condonación.

En efecto, comparto lo señalado en las tesis de la Primera Sala a las que se ha hecho referencia, en el sentido de que son las manifestaciones de capacidad *aptas* las que deben quedar sometidas al tributo y que no deberían escapar al alcance de la norma tributaria, ni al de la administración pública para hacer cumplir la Ley. En cambio, quienes no detentan capacidad económica idónea para tal propósito —ni siquiera como excepción al principio de generalidad, sino en cumplimiento de éste, para entenderlo correctamente

en el sistema constitucional mexicano— no deberían quedar sujetos al sistema tributario.

En este sentido, la legislación mexicana también establece una diferencia radical entre ambos conceptos, puesto que la condonación puede ser otorgada por el Poder Ejecutivo, mientras que las exenciones deben ser fijadas únicamente por el Congreso de la Unión, a través de la propia Ley. Análogamente, lo señalado por CORDERO GARCÍA ayuda a comprender mejor la diferencia entre condonación y exención, la cual estriba en que, en relación con la primera, “[...] *debemos partir de la existencia de una deuda tributaria que es extinguida total o parcialmente [...]*”, mientras que en el caso de la exención “[...] *la obligación principal no surge. No puede perdonarse una deuda que no existe [...]*”³³.

Si bien mediante la exención y la condonación se otorga un beneficio tributario que pareciera ser de la misma naturaleza, la distinción primordial que sobreviene es que la exención evita la existencia de una obligación fiscal, siendo que la condonación reconoce la presencia de dicha obligación, pero la perdona —parcial o totalmente—, bajo ciertas condiciones que dependen de la situación jurídica del beneficiado.

Pero —como afirmaba— esta distinción entre uno y otro concepto debe plasmarse en la configuración normativa del sistema, es decir, debe influir en el acatamiento que el legislador fiscal haga de este principio, liberando los casos relevantes de la obligación correspondiente o, idealmente, excluyendo el caso concreto del sometimiento al gravamen, cuando un interés más alto —un “relevante interés social o económico nacional”³⁴, en el marco constitucional— así lo exija, y no solo un ánimo de otorgar un trato de favor para socorrer a los así exonerados.

³³ CORDERO GARCÍA, J. Antonio, *op. cit.*, página 84.

³⁴ La cita corresponde a lo que ha sostenido la propia Primera Sala, en la tesis aislada 1a. CXL/2005, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXII, correspondiente al mes de noviembre de 2005, página 41, cuyo rubro y texto se transcriben a continuación: “MEDIDAS DE EXONERACIÓN EN MATERIA FISCAL. SU PROPÓSITO DEBE RESPONDER A UN RELEVANTE INTERÉS SOCIAL O ECONÓMICO NACIONAL, Y ATENDER AL PRINCIPIO DE IGUALDAD. Dichas medidas no son simples instrumentos de política económica, ni son inmunes al control de constitucionalidad como opciones

Si dicha distinción a los casos apuntados proviene del legislador tributario, ello podrá someterse al juicio constitucional —y no ser necesariamente resentido como un trato desigual no justificado— y, cuando menos, tendrá la virtud de ser algo proyectado, en relación con lo cual no podría hablarse de una insuficiencia en el nivel de recaudación, si se considera que se trata de recursos que no se encontraban disponibles para el sometimiento a gravamen —no se trata pues de un incumplimiento a la obligación fiscal, sea que se aprecie desde el punto de vista constitucional o legal—.

En cambio, cuando la liberación de la obligación se da a través de un programa de condonación, la premisa evidente es que existe, cuando menos, un incumplimiento a una obligación legal, cuya satisfacción era esperada por la administración tributaria y que, por virtud del programa aludido, podría ser recibido con descuentos o, al menos, sin el costo —en actualizaciones, recargos o multas— que normalmente corresponde a los pagos extemporáneos no espontáneos.

Finalmente, el constante otorgamiento de este tipo de beneficios, a través de planes de amnistía fiscal, genera la —a mi juicio, equivocada— idea de que su establecimiento es algo, no solo deseable y esperado, sino exigible de la administración tributaria, lo cual se pone de manifiesto cuando algunos contribuyentes han reclamado en el amparo la insuficiencia de la medida otorgada, o bien, han expresado su insatisfacción con el tema de que el programa no contemple —o, al menos, no explicita— que no debe

políticas; por el contrario, llevan implícita una valoración específica de nociones de justicia, la cual debe efectuarse tomando en cuenta los fines sociales, económicos o de cualquier otra naturaleza que persigan. Bajo esta perspectiva, se comprende que un beneficio fiscal, como puede ser una eximente establecida por un Decreto emitido por el Poder Ejecutivo -actuando en uso de la competencia conferida por el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación-, no puede constituir un tratamiento de favor, ni siquiera para socorrer a los exonerados. Su propósito debe responder a un relevante interés social o económico nacional, pues toda subvención, exoneración o beneficio fiscal, en cierta medida afectan el principio de igualdad, el cual representa uno de los más importantes límites al poder tributario estatal; de esta manera, el trato diferenciado puede estar autorizado al enfocarse a evitar una situación que se estima inapropiada o indeseable, a la solución de una problemática particular, o bien, a impedir la expansión de sus efectos. En cuanto corresponde al órgano de control de constitucionalidad, si encuentra que el tratamiento diferente dado a una persona en una determinada situación carece de respaldo constitucional, deberá poner fin a la discriminación que de tal circunstancia se deriva”.

reconocerse el ingreso que deriva, para el ejercicio fiscal en el que se obtiene la condonación, y por lo que se refiere al adeudo perdonado.

4. A manera de conclusión.

En el apartado anterior he dejado patente mi opinión sobre el tema al que me he referido. Solamente como una recapitulación, quisiera expresar que —a mi juicio— los programas de amnistía fiscal pueden tener enorme valor para la administración tributaria y, en términos de valor presente, pueden implicar un aumento considerable en los niveles de recaudación; asimismo, pueden constituir un mecanismo óptimo para incorporar al sistema tributario a quienes se encuentran al margen de él.

Sin embargo, me parece que casos como el mexicano ameritan una valoración detallada y reflexiva, no solo de los beneficios apuntados, sino de los problemas de fondo que se pueden provocar por la implementación de tales programas. Ante la falta de una auténtica cultura tributaria en nuestro país, el establecimiento de este tipo de mecanismos afianza la idea de que las omisiones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales siempre podrá verse recompensado con algún beneficio, pues la experiencia habría demostrado que, si la persona es en cierta medida cautelosa y tiene la personalidad que le permita aguardar al siguiente programa de condonación, siempre existirá la oportunidad de corregirse sin mayor sanción o reproche, ya sea jurídico, social o de cualquier índole.

También debe pensarse en lo que este tipo de programas provocan en la mente de quienes sí cumplen con sus obligaciones tributarias puntualmente, pues verían que quienes no lo hacen así, obtienen beneficios por parte del sistema, sin haber tenido que sobrellevar la carga propia del cumplimiento, y sin haber quedado expuestos a la carga administrativa, jurídica e, inclusive, psicológica, de atender al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Finalmente, el establecimiento de programas de condonación o amnistía —en mi opinión— imposibilitan un cambio de mentalidad que considero necesario entre los ciudadanos de un país como México. Más allá de los postulados que se desprenden de la doctrina jurisprudencial de la Corte, considero que los tributos deben dejar de ser vistos

como un desastre común a la ciudadanía, y que las personas que detentan capacidad contributiva deben saber reconocer, no solo la existencia de esta circunstancia, sino también las consecuencias de ésta y, específicamente, la vinculación con la tributación como un deber constitucional, pero también como un mandato de solidaridad, permitiendo que el Estado coparticipe con el éxito privado, a fin de que cuente con recursos para procurar el advenimiento del Estado más igualitario que la Constitución pretende establecer.

En este sentido, los programas de condonación desvinculan al contribuyente de este deber de solidaridad e, inclusive, anteponen el interés privado de quien no había cumplido con su obligación contributiva —otorgándole un beneficio por tal conducta y tal vez un aliciente para la reincidencia— al interés público que debería existir para que todos —todos— cumplamos con nuestros deberes fiscales.

Por todo lo anterior, concluyo que, en tanto no se generen las condiciones sociales y culturales necesarias, o en tanto no se cuente con una estructura administrativa que auténticamente incentive el cumplimiento de las obligaciones tributarias —sea que ello ocurra en el denominado período voluntario, o a través del procedimiento administrativo de ejecución—, considero que la implementación de programas de amnistía tributaria debería ser valorada detenidamente, pues los problemas que pueden generar en el mediano y largo plazo pueden ser mucho mayores a los beneficios que pueden reportar en el corto plazo.