

Implicaciones en las empresas con insolvencia por la eliminación de la condonación de créditos fiscales en concurso mercantil



C.P.C., PCFI, L.D., MI y DR. RODOLFO SERVÍN GÓMEZ
Vicepresidente de la Región Centro-Occidente del IMCP
vpr.co.2021-22@imcp.org.mx

Síntesis

La insolvencia de las empresas se ha incrementado por la crisis económica ocasionada por el COVID-19, ante ella, una opción es el concurso mercantil, buscando un convenio con sus acreedores incluidos los fiscales, por medio de la condonación de créditos fiscales; sin embargo, la reforma fiscal 2022 derogó el artículo 146-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), contraviniendo la ley especial en la materia.

Introducción

Con la reforma fiscal de 2022 que derogó el artículo 146-B del CFF, en el que se establecía la condonación de créditos fiscales a los comerciantes personas físicas y morales sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, es evidente que afectará a los contribuyentes que se encuentran en situación de insolvencia y recurren al concurso mercantil como la última alternativa para conservar la empresa y las fuentes de empleo; es una reforma que se justificó, según se desprende de la exposición de motivos presentada por el Ejecutivo federal, en el paquete económico como se muestra a continuación:

Adicionalmente, se plantea la derogación de los artículos 144, décimo párrafo y 146-B del Código, acorde con lo previsto por el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

(Énfasis añadido)

En este artículo se analizarán las disposiciones aplicables a este caso con la intención de demostrar que haber eliminado la condonación de créditos fiscales a los contribuyentes sujetos a un procedimiento de concurso mercantil fue un desacierto, al no considerar cuestiones esenciales que resultan de la aplicación de una norma especial como lo es la Ley de Concursos Mercantiles (LCM), además de que el argumento vertido en la exposición de motivos es insuficiente.

Desarrollo

En primer término, es importante analizar el artículo 28 primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

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

(Énfasis añadido)

Es importante destacar que este primer párrafo que se analiza fue reformado en el *Diario Oficial de la Federación (DOF)* del 6 marzo 2020, con la intención de prohibir las condonaciones de impuestos, pero partiendo de la idea de que se erradicará la práctica recurrente de cada sexenio del Ejecutivo federal en turno de otorgar condonaciones de impuestos de forma recurrente, discrecional, de manera desmedida y aplicable a todos los contribuyentes sin distinción alguna. Es decir, mediante programas como "borrón y cuenta nueva", Programas de Apoyo Fiscal (PROAFI), entre otros. Sin embargo, esta reforma de ninguna manera debe afectar casos especiales que ameritan una condonación de adeudos fiscales como lo es el artículo 146-B del CFF objeto de este análisis, como se puede observar en la exposición de motivos planteada por el Ejecutivo en la reforma constitucional.

En la exposición de motivos del Ejecutivo federal en la iniciativa de la reforma al 28 de la CPEUM se señaló:

No obstante, la condonación de contribuciones puede llegar a afectar el interés general de la población, toda vez que, **de otorgarse en forma desmedida** a los sujetos obligados al pago de contribuciones, cuyos montos debieron haber enterado

al Estado Mexicano y que, en vía de consecuencia, éste dejó de percibir, necesariamente repercute en el equilibrio que debe existir entre los ingresos y los gastos públicos.

Actualmente, el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación confiere al Ejecutivo Federal la facultad de condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias, a través de resoluciones de carácter general.

En épocas recientes, con el fin de normalizar la actividad económica en regiones y sectores, el Ejecutivo Federal, en uso de la atribución antes señalada, ha procedido a la condonación de impuestos.

Sin embargo, en los últimos sexenios, se ha distorsionado el fin de otorgar al contribuyente tal beneficio hasta llegar al punto de otorgar condonaciones generalizadas, prácticamente de forma lisa y llana, sin que exista un enfoque de política fiscal; dicha práctica ha causado un quebranto en los ingresos financieros del Estado, además de que ha provocado un desequilibrio en la carga fiscal que recae en el conjunto de la sociedad en detrimento de los contribuyentes cumplidos.

Es por ello, que el pasado 20 de mayo del año en curso, el Ejecutivo Federal a mi cargo publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se dejan sin efectos los decretos y diversas disposiciones de carácter general emitidos en términos del artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Con la expedición del Decreto aludido en el párrafo anterior, la presente administración federal generó las bases para que el Estado Mexicano cumpla con el mandato que le confiere el artículo 25 constitucional al garantizar a las mexicanas y los mexicanos la imposibilidad de otorgar condonaciones de impuestos en beneficio de unos cuantos y en detrimento de la mayoría de la población.

Derivado de lo anterior y al constituir el factor central de la Cuarta Transformación actuar por el bien de todos, he considerado necesario que deben mantenerse los principios rectores de justicia y ética tributaria, así como de igualdad ante la ley que deben guardar todos los contribuyentes **al no crear excepciones generalizadas** que tanto lastiman a la sociedad.

Es imperativo del Estado Mexicano velar por las necesidades del país y en general de toda la población, para lo cual, la administración pública federal que me honro en dirigir, pone a consideración de

esa Soberanía la presente Iniciativa a fin de contribuir de carácter permanente en la inhibición de cualquier trato preferencial que, como se mencionó anteriormente, se ha otorgado a lo largo del tiempo primordialmente **en favor de unos cuantos**.

De esta manera, se logrará que el Ejecutivo Federal detenga la nociva práctica de otorgar de forma **discrecional y periódica, y de manera generalizada y masiva la condonación de contribuciones a los deudores fiscales**.

Por las razones expuestas, en mi carácter de titular del Ejecutivo federal, en ejercicio de la facultad que me confiere el artículo 71, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, someto a la consideración de esa Soberanía la siguiente Iniciativa de DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 28 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

ARTÍCULO ÚNICO. Se reforma el primer párrafo del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para quedar como sigue:

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

(Énfasis añadido)

La reforma constitucional prohíbe **la condonación de contribuciones mediante decretos discrecionales del Ejecutivo federal**

Si bien con esta reforma constitucional se prohibieron las condonaciones de contribuciones, dicha reforma se refiere a las condonaciones mediante decretos discrecionales del Ejecutivo federal; también es claro que, en la misma norma constitucional, una vez reformada, se permiten las condonaciones y exenciones de impuestos en **los términos y condiciones que fijan las leyes**. Para muestra las exenciones previstas en el artículo 93 de Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) que siguen vigentes y aplicables aún con la reforma constitucional. Otro ejemplo es el artículo 39 del CFF, que se refiere a la facultad del Ejecutivo de condonar o eximir el pago de contribuciones y sus accesorios o autorizar pago a plazo, diferido o en parcialidades en casos de catástrofe, plagas o epidemias, así como el artículo 74 del CFF que prevé la condonación (reducción a partir de 2022) de multas y, desde luego, el otro ejemplo, sin duda, es el artículo 146-B del CFF, motivo de este análisis.

Para mayor abundamiento es necesario analizar lo que establece el artículo 146-B del CFF.

Artículo 146-B, CFF. 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.

La condonación establecida en el artículo 146-B del CFF, que se está derogando para el 2022, se incorporó al CFF en el año de 2000, por motivo de la reforma fiscal publicada en el DOF el 31 de diciembre de 1999, para dar cumplimiento a la LCM en particular a lo dispuesto en el artículo 152, el cual prevé, que cuando se alcance un convenio concursal con sus acreedores, el comerciante podrá solicitar una condonación a las autoridades fiscales.

Artículo 152.- El Comerciante podrá celebrar convenios con los trabajadores siempre que no agraven los términos de las obligaciones a cargo del Comerciante, **o solicitar a las autoridades fiscales condonaciones o autorizaciones en los términos de las disposiciones aplicables.**

(Énfasis añadido)

Los términos de los convenios con los trabajadores y de las resoluciones de autorizaciones o condonaciones relativas al pago de las obligaciones fiscales deberán incluirse en el convenio que, en su caso, se celebre con arreglo a este Título.

En efecto la condonación prevista en el artículo 146-B se incorporó al CFF en el año de 2000, con el objetivo claro de dar cumplimiento a una norma especial, como lo es la LCM por lo que el hecho de derogar el artículo 146-B del CFF es una clara violación al principio de especialidad frente a la materia concursal.

En ese mismo sentido se perdió de vista por parte del Ejecutivo federal que al derogar el multicitado artículo 146-B del CFF, que el bien jurídico tutelado por la LCM es conservar las empresas y evitar que el incumplimiento generalizado de las obligaciones de pago ponga en riesgo la viabilidad de la empresa y de las demás con las que mantenga una relación de negocios, además de ser de interés público, como se desprende del propio artículo 1 de la ley concursal. Ahora bien, para lograr ese objetivo de interés público la parte sustantiva de esta norma es lograr un convenio con sus acreedores incluyendo acreedores fiscales; en dicho convenio concursal invariablemente se busca una quita (condonación) de los adeudos y un plazo para cumplir con las obligaciones con la nueva deuda una vez eliminando la quita alcanzada; es por ello por lo que el artículo 146-B del CFF al ser derogado incumple con la norma especial como la LCM.

Lo anterior es así, si tomamos en cuenta el criterio sostenido en la tesis aislada con registro digital 165344:

ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. CRITERIOS DE SOLUCIÓN. Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, febrero de 2010, al cual establece que la antinomia es la situación en que dos normas pertenecientes a un mismo sistema jurídico, que concurren en el ámbito temporal, espacial, personal y material de validez, atribuyen consecuencias jurídicas incompatibles entre sí a cierto supuesto fáctico, y esto impide su aplicación simultánea. Antes de declarar la existencia de una colisión normativa, el juzgador debe recurrir a la interpretación jurídica, con el propósito de evitarla o disolverla, pero si no se ve factibilidad de solucionar la cuestión de ese modo, los métodos o criterios tradicionales de solución de antinomias mediante la permanencia de una de ellas y la desaplicación de la otra, son tres: 1. criterio jerárquico (*lex superior derogat legi inferiori*), ante la colisión de normas provenientes de fuentes ordenadas de manera vertical o dispuestas en grados diversos en la jerarquía de las fuentes, la norma jerárquicamente inferior tiene la calidad de subordinada y, por tanto, debe ceder en los casos en que se oponga a la ley subordinante; 2. Criterio cronológico (*lex posterior derogat legi priori*), en caso de conflicto entre normas provenientes de fuentes jerárquicamente equiparadas, es decir, dispuestas sobre el mismo plano, la norma creada con anterioridad en el tiempo debe considerarse abrogada tácitamente, y por tanto, ceder ante la nueva; y, 3. Criterio de especialidad (*lex specialis derogat legi generali*), ante dos normas incompatibles, una general y la otra especial (o excepcional), prevalece la segunda, el criterio se sustenta en que la ley especial substraer una parte de la materia regida por la de mayor amplitud, para someterla a una reglamentación diversa (contraria o contradictoria).

Como puede observarse, en este caso, la norma que debe prevalecer es la LCM, y los acreedores fiscales deben someterse al acuerdo concursal alcanzado con los otros acreedores, en los mismos términos y condiciones.

Comentario final

Sin duda, es un caso que requiere ser considerado por las empresas en insolvencia que estén en un proceso de concurso mercantil para medir su afectación y, en su caso, plantearse la probabilidad de recurrir al juicio de amparo por las violaciones a derechos fundamentales que afectan sus intereses, y seguramente el Instituto Federal de Especialistas de Concursos Mercantiles (IFECOM), que depende del Consejo de la Judicatura Federal llevará a cabo acciones jurídicas tendientes a defender este derecho de los comerciantes en concurso mercantil. ☞



Instituto Mexicano de
Auditores Internos, A.C.



XXXVIII

LIVE 
STREAMING

ENCUENTRO NACIONAL DE AUDITORES INTERNOS

22 y 23 de septiembre

Hotel BelAir Unique CDMX-WTC



Conferencistas Nacionales e Internacionales

**Auditoría Interna - Control Interno y Riesgos
Gobernanza - Fraude - Tecnologías de la Información**

www.encuentronacional.com.mx