



Prodecon

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA
DEL CONTRIBUYENTE

**LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y
LA CONDONACIÓN DE MULTAS
FISCALES. RECOMENDACIONES
03/2011 Y 04/2011 DE LA
PROCURADURÍA DE LA DEFENSA
DEL CONTRIBUYENTE**

ÍNDICE

I. Marco general	1
A) La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, nuevo organismo para la defensa de los derechos fundamentales: los derechos humanos y los derechos tributarios	1
B) Las Recomendaciones: instrumento para la salvaguarda de los derechos fundamentales de los contribuyentes	7
II. Antecedentes históricos: el perdón del príncipe y el perdón en el Estado de Derecho	10
III. Modalidades de la condonación en nuestro sistema tributario	16
IV. La función de la sanción	18
V. La condonación de multas en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación	19
VI. Recomendaciones de la PRODECON en materia de condonación de multas	26

I.Marco General

A) La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, nuevo organismo por la defensa de los derechos fundamentales: los derechos humanos y los derechos tributarios

Los derechos fundamentales como un catálogo de derechos y libertades establecidos internacionalmente en beneficio de las personas, es un concepto que no sólo limita el poder del Estado sino también le impone obligaciones positivas, es por ello que, en un verdadero Estado de Derecho, constituye un presupuesto básico el establecer mecanismos preventivos y de defensa para salvaguardarlos.

Como un instrumento del Estado para garantizar la protección de los derechos fundamentales se crea la figura del *Ombudsman*, un defensor que expresa la voluntad del gobernado de proclamar y reivindicar su dignidad humana y derechos inherentes, garantizándolos incluso más allá del imperio de la ley, pues si la norma positiva o su aplicación implican una vulneración de derechos fundamentales deben prevalecer éstos.

El concepto de derechos fundamentales aparece en escena a partir del siglo XVIII a raíz del constitucionalismo nacido con la Revolución francesa. En los años siguientes tanto el concepto, como las normas e instituciones relativas, han observado un desenvolvimiento importante y permanente de tal forma que su construcción es todavía hoy una tarea prioritaria en el Estado de Derecho.

Debe destacarse la transversalidad de los “derechos humanos” lo cual implica que su contenido y objeto trascienden a todos los ámbitos o materias de la esfera jurídica de los gobernados.

Los derechos fundamentales están ligados a la naturaleza de la persona, le son inherentes y por tanto son universales debiendo hacerse efectivos sin importar el

territorio, país, situación política, jurídica, social o cultural en que se desenvuelve aquélla.

En contraposición, el Estado está ineludiblemente obligado a respetarlos y protegerlos con independencia de si en su orden jurídico se reconocen o no de manera expresa.

Este principio de universalidad inherente de los derechos humanos trae consigo un robustecimiento y revaloración continua de dichos derechos en un proceso universal en el que participan las diferentes regiones, culturas y sistemas políticos del planeta.

La construcción permanente de los derechos fundamentales responde al principio de progresividad. La conjugación de ambos principios, el de universalidad y el de progresividad, lleva necesariamente a postular como titulares de derechos fundamentales a aquéllos gobernados que bajo un principio de solidaridad social participan de su patrimonio para sostener el gasto público del país al que pertenecen.

Los pagadores de impuestos entonces son titulares de derechos fundamentales desde el momento en el que cumplen con uno de los deberes éticos y obligaciones primarias que se establecen en nuestra Constitución Política. Aquí cabe mencionar que en estos conceptos deben entenderse incluidos (si bien con ciertas reservas) a las personas morales contribuyentes, pues se trata de sociedades integradas por personas humanas que además de contribuir de manera importante a la recaudación, se conforman por individuos organizados que son quienes finalmente reciben el impacto de la carga tributaria.

Este acto de colaboración para un bien social superior que trasciende al individuo reivindica al gobernado en su más alta dignidad de ciudadano. Como consecuencia obligada de este postulado resulta entonces un imperativo para el

orden constitucional y jurídico establecer los límites al poder tributario, dichos límites se convierten en derechos fundamentales del pagador de impuestos.

La progresividad y universalidad de los derechos fundamentales han motivado también la necesidad de especialización de los Defensores de estos derechos. Con este fin, en septiembre de 2006, a través de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), se creó en nuestro país el primer *Ombudsman* fiscal, con el objeto de pugnar por una nueva relación entre las autoridades fiscales federales y los contribuyentes en la que se reconozcan su dignidad y derechos fundamentales, garantizando en todo momento su acceso efectivo a la justicia fiscal.

El Estado posee la potestad de imponer contribuciones a sus gobernados en forma unilateral con el objeto de garantizar la subsistencia del pueblo; bajo esta tesitura, el Estado al amparo de ese poder Soberano, se vuelve partícipe de la riqueza de sus gobernados.

En contraposición, sancionado a nivel constitucional, se encuentra el deber de solidaridad social del sujeto pasivo a contribuir al gasto público: "... haciéndolo de manera que aquél resulte justo, equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna..."¹

Así las cosas, la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente obedece a que el legislador apreció la necesidad de brindar a los contribuyentes un medio verdaderamente eficaz para dotarlos de una mayor seguridad jurídica y

¹ Tesis de jurisprudencia 1ª./J. 65/2009, Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX. Julio de 2009, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuyo rubro es "OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD.", p. 284.

de igual forma, evitar con ello la desmedida discrecionalidad de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades².

La conclusión obligada es que el sistema tributario sólo podrá lograr su objetivo, cuando al recaudar los ingresos lo haga en estricto apego a los principios constitucionales, consiguiendo que el proceso contributivo resulte justo, equitativo y proporcional. Así, el apego a los principios rectores de la actividad tributaria garantiza al gobernado el pleno goce de sus derechos fundamentales en materia fiscal. En otras palabras, es la misma potestad tributaria del Estado la que da origen a los derechos y garantías del gobernado.

Los primeros intentos de protección de derechos de los contribuyentes en México se hacen en el denominado “Bando de Hidalgo”, promulgado el 6 de diciembre de 1810, en el decreto sobre la “contribución directa” publicado por los diputados gaditanos el 13 de septiembre de 1813³ y en la “Declaración de los Sentimientos de la Nación” firmada por José María Morelos y Pavón el 14 de septiembre de 1813; documentos que además de ser fundamentales para la construcción de la democracia mexicana son relevantes en materia tributaria al ser parte de sus objetivos erradicar los tributos exorbitantes y establecer un impuesto general, uniforme y proporcional.

Hoy día en México contamos incluso con una Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005, en la que se enlistan de manera enunciativa las prerrogativas que tiene el sujeto pasivo frente a la autoridad tributaria sin desconocer por ello ni invalidar los derechos y garantías ya sancionados en diversas leyes fiscales, como lo es el Código Fiscal de la Federación; así como todos los derechos fundamentales,

² Proceso legislativo de reforma al Código Fiscal de la Federación. Véase el Dictamen de la Cámara Revisora publicado en la Gaceta del Senado de la República 5 de enero de 2004.

³ Cfr. Ortiz Escamilla, Juan y Terrones López, María Eugenia. Coord. *Derechos del hombre en México durante la guerra civil de 1810*. Instituto de Investigaciones Dr. José María Luis Mora y Comisión Nacional de los Derechos Humanos. Segunda Edición, México, 2011.

sustantivos y procedimentales que se consagran en el texto constitucional para los gobernados.

Pero la reforma más significativa, no sólo de la materia tributaria sino de todo el sistema jurídico mexicano, es la publicada en el Diario Oficial de la Federación el pasado 10 de junio de 2011, a través de la cual se realizaron diversas modificaciones a nuestra Carta Magna en materia de Derechos Humanos recogiendo diversos criterios jurisprudenciales, recomendaciones de organismos protectores nacionales e internacionales, disposiciones normativas de tratados y convenciones y criterios de aplicación e interpretación a nivel internacional.

Una de las modificaciones que introdujo el constituyente permanente consistió en renombrar el Capítulo primero del Título primero de nuestra Constitución adicionando al concepto “garantías individuales” el de “derechos humanos”, quedando la nueva interpretación como: “De los derechos humanos y sus garantías”. Según se da a conocer en la exposición de motivos de la propia reforma la razón fue que, hablar de garantías es referirse únicamente a las herramientas para poder prevenir o en su caso reparar las violaciones a los derechos, considerándose con la reforma necesario postular ahora en nuestra Carta Magna tanto la protección de los derechos fundamentales como de nuestras garantías a esos derechos.

Una de las modificaciones relevantes de dicha reforma es la relativa al artículo 1°, en la que se incorpora el principio de interpretación pro persona consistente en que las autoridades deben realizar la interpretación de las normas que implican derechos humanos en la forma más benéfica para los gobernados; asimismo se establece en dicho artículo la obligación del Estado y sus autoridades para que en todo momento se promuevan, respeten, protejan y garanticen los derechos humanos conforme a los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Dichas obligaciones son exigibles a cualquier

autoridad de los tres poderes de gobierno en cada uno de sus niveles: federal, local y municipal.

En la exposición de motivos de la reforma al artículo 1 constitucional se recoge esta idea, tal como se desprende de la siguiente transcripción:

“Es necesario también, consagrar que en materia de derechos humanos, se debe aplicar la disposición que sea más favorable para la persona, independientemente del ordenamiento en el que se encuentre consagrada. Así es indistinto si se encuentra en la ley suprema o en un tratado internacional ratificado por México, debe de aplicarse aquel ordenamiento que mejor tutele los derechos humanos. El bien jurídico mayor es la efectiva vigencia de los derechos humanos, su protección y su defensa; el bien jurídico mayor es la dignidad humana. Por lo que no puede ni debe supeditarse al debate infértil sobre la jerarquía constitucional y legal. Porque mientras nos sumergimos en ese debate infértil, en México miles de personas son agraviadas en sus prerrogativas más esenciales todos los días.”⁴

Por su parte la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la opinión consultiva 2/82 señaló que:

“La Corte debe enfatizar, sin embargo, que los tratados modernos sobre derechos humanos, en general, y, en particular, la Convención Americana, no son tratados multilaterales de tipo tradicional, concluidos en función de un intercambio recíproco de derechos, para el beneficio mutuo de los Estados contratantes. Su objeto y fin son la protección de los derechos fundamentales de los seres humanos, independientemente de su nacionalidad, tanto frente a su propio Estado como frente a los otros Estados contratantes. Al aprobar estos tratados sobre derechos humanos, los Estados se someten a un orden legal, dentro del cual ellos, por el bien común, asumen varias obligaciones, no en relación con otros Estados, sino hacia los individuos bajo su jurisdicción.”⁵

La dimensión de los derechos de acuerdo con la situación y la realidad permitirá que estos cobren sentido. Los principios de universalidad, progresividad,

⁴ Véase la Iniciativa de reforma presentada por los grupos parlamentarios del PRD, PRI, PT, Convergencia y Nueva Alianza publicada en la Gaceta de la Cámara de Diputados no. 2492-II de fecha 24 de abril de 2008.

⁵ Opinión Consultiva OC-2/82 emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

interdependencia e indivisibilidad, así como la interpretación *pro homine* traen un importante cambio de paradigma, una nueva tutela a los derechos fundamentales.

Esta tutela ampliada de derechos fundamentales cobra efectiva vigencia en la materia tributaria, pues los contribuyentes como titulares de derechos fundamentales deben verse beneficiados por este nuevo reconocimiento y defensa prescritos en nuestra Constitución federal.

El reconocimiento de los contribuyentes como titulares de derechos fundamentales implica que el Estado como autoridad impositora y recaudadora de contribuciones debe ser cuidadoso en proteger y salvaguardar la dignidad y derechos del pagador de impuestos.

B) Las Recomendaciones: instrumento para la salvaguarda de los derechos fundamentales de los contribuyentes

Como se ha señalado en los párrafos precedentes la PRODECON es el organismo autónomo del Estado mexicano encargado de proteger, vigilar y promover los derechos de los contribuyentes, sin que desde luego interfiera en la función jurisdiccional reservada a los órganos competentes encargados de la impartición de justicia constitucional, fiscal o administrativa.

A través de su Ley Orgánica el legislador le otorgó al nuevo organismo autónomo, entre otras, la trascendente atribución de "...conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos...y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades."⁶

⁶ Artículo 5, fracción III de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

De conformidad con el artículo 102 apartado B de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos los organismos de protección de derechos fundamentales, son aquéllos que conocen de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad que violen estos derechos. El mismo artículo en su segundo párrafo también señala que estos organismos estarán facultados para emitir Recomendaciones.

Por ello, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente fue estructurada como un defensor no jurisdiccional de derechos fundamentales, es decir, como un *ombudsman* fiscal.

Acorde con las características de los defensores de derechos, la PRODECON es un complemento de los órganos jurisdiccionales en su tarea de administración de justicia, la figura de dicha Procuraduría respeta la división de poderes y la independencia de los juzgadores. Su función es propia de un interlocutor especializado en la materia fiscal que busca proteger la dignidad de los pagadores de impuestos al ser un intermediario entre el contribuyente y la autoridad fiscal.

Sus recomendaciones en sí mismas no son coercitivas para las autoridades a las que se les emiten; no podrán anular, modificar o dejar sin efecto las resoluciones o actos contra los cuales se hubiesen presentado las quejas o reclamaciones y deberán señalar de forma puntual las medidas correctivas concretas que deberá adoptar la autoridad infractora para restituir en sus derechos fundamentales al gobernado o gobernados afectados. Es decir, será la propia autoridad involucrada la que debe corregir, depurar, modificar o cancelar el acto o actos materia de la Recomendación por respeto a los principios más fundamentales del Estado de Derecho y en atención a la recomendación de la Procuraduría.

Las Recomendaciones carecen de mecanismos para hacerlas exigibles, sin embargo, no por ello debemos considerarlas un simple exhorto, petición o ruego a la autoridad responsable, la experiencia en diversos países e incluso en México

con las recomendaciones que ha emitido el *ombudsman* nacional, ha demostrado que su eficacia se apoya en el respeto y el señalamiento público de un acto que transgrede los derechos de los gobernados.

Esta falta de coercitividad resulta en cierta medida un punto de fortaleza. Si las recomendaciones fueran obligatorias para las autoridades, los defensores no jurisdiccionales de derechos, pero sobretodo los gobernados que acuden a quejarse ante los mismos, deberían cumplir con las formalidades de un proceso en sentido estricto, con las dificultades y especialización que implica, por ejemplo la duración del proceso y el costo del patrocinio legal para acudir al mismo.

La publicidad es el elemento clave de las recomendaciones. La PRODECON como un organismo especializado con actuaciones de alto nivel técnico y profesional, tiene la obligación de difundir y poner al alcance de cualquier interesado las recomendaciones que emite y que derivan de sus procedimientos de investigación y análisis. Esta publicidad persigue el objetivo de obtener el concurso y consenso de la sociedad y la opinión pública. En las sociedades modernas la multiplicidad de medios de comunicación, las opiniones de sectores ilustrados y las diversas formas de expresión de los ciudadanos inciden para que las autoridades destinatarias lleguen a aceptar los postulados propuestos en las recomendaciones, los acaten y mejoren la actuación y prácticas administrativas en beneficio de los gobernados y de sus derechos.

Las recomendaciones se convierten así en instrumentos jurídicos que contienen casos paradigmáticos que sirven de apoyo para edificar una nueva cultura en materia de derechos fundamentales de los contribuyentes.

Prueba inequívoca de la fuerza moral con la que cuentan las recomendaciones para modificar el *status quo* en Estados democráticos como el nuestro, es la propia reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, la cual respondió en gran

medida a las recomendaciones del Alto Comisionado de la Organización de las Naciones Unidas para México como resultado del Diagnóstico sobre la situación de los Derechos Humanos realizado en nuestro país.

Mediante dicho documento se recomendó “incorporar el concepto de derechos humanos como eje fundamental de la misma [Constitución federal], y reconocer a los tratados de derechos humanos una jerarquía superior a los ordenamientos federales y locales, con el señalamiento expreso de que todos los poderes públicos se someterán a dicho orden internacional cuando éste confiera mayor protección a las personas que la Constitución o los ordenamientos derivados de ella”⁷.

Las recomendaciones del *ombudsman fiscal mexicano* constituyen así uno de los más importantes instrumentos en la tutela de los derechos fundamentales, pues se trata de documentos que ponen en evidencia a las autoridades fiscales cuando han incurrido en vulneración de tales derechos.

II. Antecedentes históricos: el perdón del príncipe y el perdón en el Estado de Derecho.

Una vez referido el marco general en que se desempeña la labor de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como primer ombudsman fiscal en nuestro país, es interesante presentar los antecedentes históricos involucrados en el tema que nos ocupa relativo a la condonación de multas fiscales.

Según el Diccionario de la Real Academia Española, la palabra perdón significa la “Remisión de la pena merecida, de la ofensa recibida o de alguna deuda u obligación pendiente.”⁸

⁷ Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas. *Diagnóstico sobre la situación de los derechos humanos en México*. Ed. Aedos, México, 2003, p. 7.

⁸ Diccionario de la Real Academia Española, voz: *Perdón*, disponible en: <http://www.rae.es/rae.html>.

Históricamente, la mecánica del perdón, en las diferentes formas de gobierno, se caracteriza por el fin que persigue quien lo dispensa y por la forma de ejecutarse. Así, en la época monárquica esta facultad se encontraba reservada al Soberano quién podía concederlo en cualquier asunto, desde la pena de muerte hasta la falta de la entrega de los tributos en favor de la Corona.

Este tipo de perdón se presenta como una concesión graciosa, una prerrogativa inherente al Soberano que, cuando la ejecutaba en favor de sus súbditos, lo posicionaba como un jerarca magnánimo, confirmándole en la naturaleza divina o suprema de sus decisiones (*“Errar es humano, perdonar es divino”*).

En la época inmediata anterior a la independencia de México, al promulgarse la Real Ordenanza de Intendentes de 1786, se preveía entre otras cosas: “...que en caso de calamidad pública, por epidemias o falta de lluvias, los intendentes informarían a la Junta Superior de Hacienda, a la que únicamente se facultaba para establecer una moratoria a los tributarios, atendidas las circunstancias del caso. **La rebaja o condonación de los tributos por cualquier circunstancia quedaba reservada al rey, a quien la Junta consultaría a través de la vía reservada**”.⁹ De esta manera se quería evitar que los tributarios de regiones económicamente florecientes se trasladasen a zonas más deprimidas para liberarse de la obligación de pagar el tributo.

El perdón conlleva en su esencia una relación entre dos sujetos, donde uno tiene la característica de ser el indulgente y el otro el ofensor, siendo el primero el que estima haber sufrido una ofensa. El indulgente a petición del ofensor o bien de manera espontánea decide no mostrar resentimiento y cesa en su ira o indignación, renunciando eventualmente a reclamar un castigo o restitución,

⁹ García Pérez, Rafael D. *Anuario Mexicano de Historia del Derecho*. Info Jus Publicaciones Anuario Mexicano, Vol. XI-XII. Disponible en: www.juricas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=hisder&n=11

además no tendrá en cuenta la ofensa en el futuro de modo que no queden afectadas sus relaciones con el perdonado.

Los elementos constitutivos de ésta estructura se conducen en dos sentidos: cuando se perdonan deudas u otro tipo de obligaciones o cuando se trata de perdonar el castigo o sanción y se renuncia a exigirlos.

El perdón es una alternativa necesaria para la convivencia de los integrantes de una colectividad, sea la pareja, la familia, un grupo o la sociedad.

De esta manera, esta figura del perdón llega a incrustarse en los modernos Estados de Derecho¹⁰, pero ya no como un acto caprichoso, sino ceñido estrictamente al nuevo paradigma: "cualquier órgano del Estado o autoridad, sólo puede hacer lo que la Ley le permite" elemento esencial en los nuevos sistemas constitucionales. Es así que, aún cuando el perdón se pueda seguir considerando una especie de gracia o merced, en las sociedades modernas no puede encontrar fundamento más que en la ley, que debe establecer la facultad y señalar la forma y términos para su ejercicio.

Dentro de los Estados de Derecho se advierte asimismo que esta figura se presenta de diferentes formas, entre las que se pueden señalar:

- El perdón del ofendido por un delito o falta penal;
- El perdón de las penas concedido discrecionalmente por el Estado; por medio del llamado "indulto";
- La amnistía; y
- El perdón de las deudas tributarias, técnicamente llamada "condonación".

¹⁰ Por Estado de Derecho se entiende "...aquél Estado cuyos diversos órganos e individuos miembros se encuentran regidos por el Derecho y sometidos al mismo, esto es, Estado de derecho alude a aquél cuyo **poder y actividad están regulados y controlados por el derecho.**" Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo III, voz: *Estado de Derecho*, 2ª Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Porrúa, México, 2004.

El perdón del ofendido en los asuntos penales

El derecho de castigar o "*ius puniendi*" es un derecho del Estado Moderno para el caso de los delitos perseguibles por querrela de parte u ofendido. El particular tiene el derecho a denunciar y si el correspondiente ordenamiento así lo prevé, a participar activamente como parte acusadora en el procedimiento penal y solicitar una indemnización como víctima.

En los delitos que se persiguen de oficio el perdón del ofendido no tiene efectos jurídicos simplemente puede equivaler a la renuncia de la exigencia de responsabilidades civiles (indemnización y/o recuperación de las cosas objeto del delito).

En los llamados "delitos de querrela" la denuncia del ofendido y su voluntad de que se persiga al autor se configuran como requisito imprescindible para que el Estado pueda perseguir y castigar, es por ello que el perdón del ofendido en este tipo de delitos extingue la responsabilidad penal.

El indulto

El indulto es una causa de extinción de la responsabilidad penal determinada de manera definitiva por los órganos competentes y supone el perdón de la pena. Formalmente en la mayoría de los países lo concede el Jefe de Estado.

El indulto es diferente a la amnistía pues esta última supone renunciar a perseguir delitos. En cambio sólo puede indultarse a quien ya ha sido condenado.

Hoy en día el indulto se concede en muchos países cuando los individuos llegan a demostrar que han pagado su deuda con la sociedad o cuando por otras razones los encargados de concederlo advierten elementos extraordinarios que o bien no fueron considerados en el proceso o resulta palmario que fueron indebidamente valorados. Por ejemplo, en caso de error judicial el perdón también puede ser

concedido si se atiende a que la ley penal por la que se condenó era injusta o que la condena ha resultado violatoria de derechos humanos.

Un ejemplo de indulto es el concedido por el Presidente Calderón el año pasado¹¹ con fundamento en el artículo 89, fracción XIV, de la Constitución Política al reo Antonio Ortega Gallardo que había sido sentenciado a 11 años de prisión por violar a dos menores en una preparatoria de la Ciudad de México. Aunque el reo se encontraba sentenciado, el Presidente de la República decidió otorgar el indulto justificado en el hecho de que había documentos que invalidaban las pruebas presentadas en el proceso y que habían servido de base para la acusación.

El indulto aunque es una potestad discrecional del Titular del Ejecutivo debe cumplir con las formalidades que en las leyes se establecen porque la figura del indulto no se abstrae del Estado de Derecho, se configura dentro del mismo como una garantía de seguridad del gobernado¹².

La amnistía

Del griego *amnestia* su concepto se define como olvido. La gracia del olvido de las conductas delictivas aunque en un inicio era un atributo del Monarca más tarde y bajo la influencia del constitucionalismo esta atribución fue conferida al Poder Legislativo.

En México la amnistía es una atribución del Poder legislativo (73, fracción XXII de la Constitución Federal) esta Ley, también llamada por la doctrina “Ley del punto final” ordena el olvido de una o varias categorías de delitos aboliendo tanto los procesos que comienzan como los que han de comenzarse por las condenas pronunciadas.

¹¹ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de septiembre de 2011.

¹² Por ejemplo, en México la institución del indulto se encuentra regulada en el Título quinto, Capítulo IV del Código Penal Federal y su parte adjetiva en el Título décimo tercero, Capítulo VI del Código Federal de Procedimientos Penales.

Puede darse una amnistía total o parcial en donde la justicia de legalidad es postergada por el órgano legislativo ante importantes consideraciones políticas, sociales o de cualquier otra índole, pero todas de utilidad pública, que aconsejan renunciar a la potestad sancionadora en esos casos o bien moderarla.

La amnistía es un proceso que lejos de considerarse contrario al principio de igualdad debe tenerse como un acto de “prudencia política”. La amnistía supone un nuevo juicio de valor sobre la conveniencia de prohibir o sancionar una conducta y a diferencia del indulto tiene efectos retroactivos, extingue todo tipo de responsabilidad y se aplica a todos los sujetos que se encuentran en el supuesto previsto por la norma.

Finalizada una situación de opresión dictatorial, se plantea usualmente la cuestión de cómo compensar a las víctimas de condenas injustas impuestas por regímenes dictatoriales. Las distintas legislaciones de amnistía intentan, por un lado, perdonar a los criminales cuya persecución podría perjudicar el restablecimiento de la normalidad y, por otro lado, cancelar penas, antecedentes penales u otras desventajas sufridas injustamente por personas sometidas a un régimen injusto particularmente en relación con los llamados delitos políticos.

En nuestro país es el caso de la Ley de amnistía publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de enero de 1994, en relación al conflicto armado en Chiapas donde se decretó la “...amnistía en favor de todas las personas en contra de quienes se haya ejercitado o pudiere ejercitarse acción penal ante los tribunales del orden federal, por los delitos cometidos con motivo de los hechos de violencia, o que tengan relación con ellos, suscitados en varios municipios del Estado de Chiapas el día primero de enero de mil novecientos noventa y cuatro al día veinte del mismo mes y año, a las quince horas...”¹³

¹³ Artículo 1° de la Ley de amnistía publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de enero de 1994.

La condonación

La condonación se entiende como el perdón de una deuda o sanción. Es un acto de naturaleza esencialmente gratuita que equivale a una donación para el infractor.

El reconocimiento del legislador a las condiciones diversas de los gobernados lo ha llevado a adoptar figuras jurídicas que permitan materializar el espíritu de los principios constitucionales y con ello acercarnos un poco más a los postulados dogmáticos de justicia social.

Es dentro de este contexto que debe ubicarse la condonación en materia fiscal, figura que en su esencia atiende a la imposibilidad o dificultad de llevar a cabo la retribución económica que exige el Estado en términos de las leyes aplicables. La condonación en materia fiscal puede producirse respecto del pago de contribuciones y sus accesorios o bien respecto de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales.

Aquí debe distinguirse la condonación de multas de la condonación de contribuciones. La primera procede por regla general en casos individuales, mientras que la segunda ante circunstancias de hecho propias de la colectividad o de sus grupos o sectores.

La condonación es una figura que tiene por finalidad declarar extinguidos créditos fiscales o sanciones cuando la situación económica reinante en el país, o en parte de él lo ameriten o bien para atemperar el rigor de la ley, tratándose de la imposición de multas.

III. Modalidades de la condonación en nuestro sistema tributario

Del análisis de nuestro régimen tributario se advierten siete diversas modalidades de esta institución. Aunque en algunos casos y en sentido estricto la doctrina no

las considera como “condonación” su naturaleza y estructura son muy similares a aquella por lo que hemos considerado que deben ser enumeradas para efectos del presente análisis.

Los diversos tipos de condonación en nuestras normas fiscales, según el ordenamiento fiscal en la que se regula, pueden dividirse en: (i) condonaciones en el Código Fiscal de la Federación y (ii) condonaciones en la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Condonaciones en el Código Fiscal de la Federación

- a) La prevista en el artículo 39, fracción I, que establece la facultad del Ejecutivo Federal de condonar o eximir, total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios la cual procede en términos generales y ante circunstancias extraordinarias.
- b) La del 70 A, que autoriza la condonación de multas y la reducción de recargos para determinados contribuyentes que cumplan con ciertos requisitos establecidos en la propia norma.
- c) La prevista en el artículo 74 que prevé la condonación de las deudas tributarias apreciando discrecionalmente las circunstancias particulares de cada contribuyente y el motivo por el cual se impuso la sanción.
- d) La regulada por el numeral 21 que prevé la condonación de recargos en materia de créditos determinados por precios de transferencia cuando haya clausula de reciprocidad a través de un instrumento internacional.
- e) La contenida en el artículo 146 B que procede respecto de aquellos obligados que se encuentran sujetos a concurso mercantil. Sólo puede aplicarse de manera parcial y no a la totalidad del adeudo.

Condonaciones en la Ley del Servicio de Administración Tributaria

f) La que prevé el numeral 7C para los artistas plásticos que donen parte de su obra a un museo público mexicano y que se constituye en una reducción al impuesto sobre la renta generado por las ventas del propio artista que goza de la quita.

g) La estipulada en el artículo 20 A que dispone la no determinación de contribuciones y sus accesorios tratándose de ciertos contribuyentes que hayan incurrido en errores u omisiones no graves.

IV. La función de la sanción

Con la finalidad de mantener un equilibrio en las conductas de los miembros de los grupos sociales y fomentar un ambiente que propicie el desarrollo económico, político, social, científico e intelectual, tanto en lo individual como en la colectividad, las agrupaciones sociales crean normas y órganos que regulan el funcionamiento de aquéllos así como de los individuos.

Para que dichas normas sean respetadas en muchas ocasiones su violación trae aparejada una sanción, "... la experiencia ha mostrado al hombre que puede controlarse la conducta de un individuo por medio de la amenaza de que se le infligirá un mal en caso de que realice una conducta no deseada."¹⁴

Las características de la sanción son:

a) Inherentes al orden jurídico;

b) En la proposición jurídica o regla de derechos que formula la ciencia del derecho, la sanción se encuentra en la consecuencia del enunciado hipotético;

¹⁴ Enciclopedia Jurídica Mexicana, voz: *condonación*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Tomo VI, Editorial Porrúa, México, 2004, p. 360.

c) El contenido normativo calificado de sanción generalmente consiste en un acto que impone al sujeto infractor un mal o un daño, esto es, la privación de ciertos bienes o valores o la imposición de ciertos perjuicios o dolores;

d) En el derecho moderno la imposición de las sanciones, así como su ejecución la llevan a cabo los órganos del Estado, en tanto se le conciba como un orden normativo centralizado que establece el monopolio de la coacción física por sus órganos; y,

e) Las finalidades de las sanciones son de tres clases: retributivas, intimidatorias o compensatorias del daño producido por el acto ilícito.¹⁵

Aunque en general las sanciones administrativas pretenden castigar al infractor, es importante que el Estado diseñe de manera inteligente estas sanciones a fin de que pueda vigilar las conductas típicas antijurídicas y que su consecuente castigo o sanción cause el suficiente menoscabo en el gobernado de forma tal que desaliente a la realización de dicha conducta.

Efectivamente un elemento más destacable en las sociedades modernas es que las sanciones persiguen sobretudo el desaliento de las conductas ilícitas o irregulares más que la persecución implacable del infractor y ello es lo que abre precisamente la puerta a figuras como la condonación.

V. La condonación de multas en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación

En el sistema tributario mexicano encontramos que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), los ciudadanos estamos obligados al pago de las

¹⁵ Cfr. Enciclopedia Jurídica Mexicana, Instituto de Investigaciones Jurídica de la UNAM, Tomo VI, Editorial Porrúa, México, 2004, p. 361.

contribuciones que señalen las leyes fiscales, lo cual también obliga a residentes en el país y a extranjeros que tengan su fuente de riqueza en México.

Ahora bien, en caso de que algún contribuyente no dé cumplimiento en la forma debida con alguna de las obligaciones que se señalan en las leyes fiscales, podrá hacerse acreedor a una multa.

La multa fiscal es el castigo o sanción económica consistente en el pago a la autoridad fiscal de una cantidad de dinero señalada en la ley por no cumplir de manera voluntaria con las obligaciones fiscales o por cumplirlas de manera incorrecta o extemporánea.

Las multas que puede imponer la autoridad fiscal dependen de la obligación que se haya dejado de cumplir o se haya cumplido incorrectamente, ya que son de diversos tipos. Pueden mencionarse las siguientes:

- Las relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes (RFC).
- Las relacionadas con las obligaciones formales relativas al entero de contribuciones, presentación de declaraciones, solicitudes, avisos e información o expedición de constancias.
- Las relacionadas con la determinación del monto de la contribución y su entero.
- Las relacionadas con la obligación de llevar contabilidad.

Dice el Maestro Arrijo Vizcaíno que 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

pago), tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas.”¹⁶

Para efectos del presente análisis se aborda únicamente la condonación regulada en el artículo 74¹⁷ del Código Fiscal de la Federación, en el cual se otorga la facultad a la autoridad fiscal para que perdone a los contribuyentes los montos adeudados por concepto de multas. La propia norma para tal efecto prevé que la autoridad deberá apreciar discrecionalmente las circunstancias particulares de cada contribuyente y el motivo por el cual se impuso la sanción.

El propio texto del artículo en cita se refiere a la condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales sin hacer distinción alguna acerca de si se trata a multas derivadas por el incumplimiento de obligaciones formales o a multas por la omisión total o parcial en el pago de las contribuciones.

Se ha sostenido que la facultad de condonación contenida en el artículo 74 es aplicable únicamente para las multas derivadas por el incumplimiento de obligaciones formales, ya que para el caso de la condonación de multas por omisión total o parcial en el pago de contribuciones existe el artículo 70 A del Código Fiscal de la Federación que se refiere a ese supuesto.

Al respecto se tienen los argumentos sostenidos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia Nación en la tesis siguiente:

“CONDONACIÓN DE MULTAS. LOS GOBERNADOS QUE INCURRAN EN UNA INFRACCIÓN QUE ÚNICAMENTE IMPLIQUE EL INCUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA FORMAL TIENEN DERECHO A OBTENER TAL BENEFICIO, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 74 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. De la evolución del

¹⁶ *Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal.* Editorial Themis, vigésima edición, México, 2006, p. 563.

¹⁷ “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.”

sistema de condonación de multas previsto en el Código Fiscal de la Federación se advierte que, originalmente, en su artículo 74, confería a las autoridades hacendarias la facultad discrecional para condonar las que fueran impuestas a los gobernados con motivo de la comisión de alguna infracción a las disposiciones fiscales, con independencia de que la conducta sancionada diera lugar a la omisión en el pago de contribuciones o se limitara al incumplimiento de una obligación formal; incluso, bastaba que los gobernados realizaran la respectiva solicitud para que las autoridades competentes ejercieran su arbitrio y discrecionalmente apreciaran si las circunstancias del caso justificaban la respectiva condonación, sin que estuviera condicionada a requisito alguno; posteriormente, mediante decreto publicado el 31 de diciembre de 1998, se adicionó al mencionado código el artículo 70-A, a través del cual se establecieron reglas específicas de condonación de multas para el caso en que la respectiva conducta infractora hubiere dado lugar a la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, precisándose que para otorgar tal beneficio la autoridad competente debe verificar que el solicitante cumpla con una serie de requisitos previstos en este último numeral. En tal virtud, debe estimarse que este último acto legislativo sólo afectó parcialmente la vigencia del indicado artículo 74, por lo que este dispositivo continúa siendo aplicable respecto de la solicitud de condonación de multas impuestas como consecuencia del incumplimiento de alguna obligación formal contenida en las disposiciones fiscales, que no dé lugar a una omisión total o parcial en el pago de contribuciones, sin que en estos casos, por ende, el otorgamiento del referido beneficio se rija por lo dispuesto en el diverso 70-A.

Amparo en revisión 1030/2002. Administración y Operación Profesional, S.A. de C.V. 7 de febrero de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; en su ausencia hizo suyo el asunto Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Rafael Coello Cetina.”

No obstante lo anterior años después la propia Segunda Sala ha emitido criterios diversos, señalando que la condonación contenida en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación sí es aplicable de forma general tanto para las multas derivadas por del incumplimiento de una obligación formal como para las multas por la omisión total o parcial en el pago de contribuciones.

“CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. DIFERENCIAS ENTRE LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 74 DEL CÓDIGO

FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LA CONTEMPLADA EN EL NUMERAL SÉPTIMO TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007. Si bien ambos preceptos regulan la condonación de multas fiscales, poseen los siguientes elementos que permiten distinguir cada sistema: **1) El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación prevé un sistema general de condonación de multas por cualquier infracción a las disposiciones fiscales,** mientras que conforme al artículo séptimo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007, sólo pueden condonarse multas por incumplimiento a las obligaciones fiscales distintas al pago; **2) En el primer supuesto la autoridad debe apreciar o valorar discrecionalmente las circunstancias del caso y, de ser posible, los motivos que se tuvieron para la imposición, por lo que no existen reglas para ello y se deja libertad para el análisis de la situación particular,** en tanto que en el precepto transitorio el legislador ordinario estableció las bases, montos y requisitos para su procedencia, sin que la autoridad fiscal pueda elegir si la concede o la niega de acuerdo a su libre convicción, porque esa situación dependerá del cumplimiento de los parámetros fijados para acceder a dicho beneficio; y, **3) El Código Fiscal de la Federación no limita la condonación a un tipo especial de multas o de la anualidad o ejercicio fiscal del que dimanó el incumplimiento de la obligación fiscal que generó esa multa,** como sí sucede en el indicado artículo séptimo transitorio.

Amparo en revisión 156/2008. Servicios Profesionales y Maquinados BGH, S.A. de C.V. 16 de abril de 2008. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Israel Flores Rodríguez.”

(**Énfasis** añadido)

Es importante destacar que este último criterio es el que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente comparte pues como se señaló en el extracto de la Recomendación 3/2011 la autoridad fiscal no puede señalar como argumento para negar la condonación, que esta deriva de una multa por incumplimiento de obligaciones formales, pues el referido artículo del Código Fiscal de la Federación no limita la condonación a un tipo especial de multas, ya que “todas las multas

derivan del incumplimiento de disposiciones legales, por lo que de razonarse con la autoridad, se haría nugatoria la figura de la condonación.”¹⁸

Otro aspecto para analizar, es el segundo párrafo del artículo 74 que establece que la solicitud de condonación no constituye instancia y que la resolución que recaiga a dicha solicitud no podrá ser impugnada por los medios de defensa que se establecen en el Código Tributario.¹⁹

La inimpugnabilidad de las resoluciones que recaen a la solicitud de condonación, tal como lo señala la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se sostiene en cuanto a que, si bien el artículo 74 del Código Tributario establece que los contribuyentes no podrán impugnar por ninguno de los medios contenidos en dicho ordenamiento la resolución que recaiga a la solicitud, ello no resulta óbice para negarles el acceso a los medios de control constitucional, por lo cual ante la resolución que niega la condonación de multas los contribuyentes podrán ocurrir en juicio de amparo indirecto a reclamar las ilegalidades que se hayan dado en la emisión del acto.

De lo anterior se desprende como conclusión ineludible que la negativa a la condonación si ocasiona una lesión en la esfera jurídica del contribuyente. Es decir, aunque es indiscutible que se trata de una facultad discrecional de la autoridad fiscal, se encuentra sujeta a cumplir con las garantías y derechos humanos que le sean aplicables, es decir, con los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad que le exigen nuestra Constitución y la ley secundaria, tal como lo sustenta la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia por contradicción emitida por la Segunda Sala, bajo el rubro: *“CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. EL PARTICULAR AFECTADO CON*

¹⁸ Extracto de la Recomendación 3/2011 emitida por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Disponible en: www.prodecon.gob.mx

¹⁹ “Artículo 74.- ... 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 RESOLUCIÓN QUE LA NIEGA, POSEE INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO.*²⁰

No sólo esto, sino que a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el que el Código Tributario establezca que el contribuyente no podrá impugnar la negativa de condonación, es precisamente lo que determina la procedencia del juicio de amparo indirecto, pues de otra forma no se tutelarían las garantías y derechos fundamentales para cuya protección fue diseñado el juicio de control constitucional concreto, denominado “amparo”.

Finalmente en cuanto a la potestad de la autoridad para conceder o negar la condonación debe resaltarse que la autoridad fiscal en la motivación de la resolución deberá atender a las circunstancias específicas de cada contribuyente y a las causas que originaron que se le impusiera la multa, por lo que deberá apreciar todos los hechos bajo las reglas de la lógica y la razón, y plasmar los motivos y fundamentos que sean sustento de su decisión.

Es decir, la negativa de condonación no deberá dictarse de manera imprecisa o al cobijo de argumentos genéricos, ya que de hacerlo así se estarían violentando el

²⁰ Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, X, Julio de 1999, Página: 144, Tesis: 2a./J. 86/99, Jurisprudencia. *CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. EL PARTICULAR AFECTADO CON LA RESOLUCIÓN QUE LA NIEGA, POSEE INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO.* El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, autoriza al contribuyente para solicitar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales. Si la resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es en el sentido de negar la condonación, ello ocasiona una lesión en la esfera jurídica del contribuyente, por lo que esa determinación puede ser impugnada a través del juicio de amparo, pues es claro que le produce afectación en su interés jurídico dado que la autoridad al resolver discrecionalmente concediendo o negando la condonación, al ejercer la facultad discrecional que le otorga la ley, deberá tomar en cuenta las circunstancias, así como los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, lo que implica que esa actuación de la autoridad sea susceptible de violar garantías individuales del gobernado pues las facultades discrecionales concedidas por la ley siguen sujetas a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la ley secundaria.

principio de certeza y seguridad jurídica con que cuentan los gobernados, previstos en los artículos 1, 14 y 16 de la Constitución.

Es importante destacar asimismo que el escrito por el cual el contribuyente solicita la condonación de multas regulada por el artículo 74 del CFF, no exige requisitos especiales sino sólo colmar los requisitos generales que se establecen para toda promoción en los artículos 18 y 18 A de citado ordenamiento jurídico.

VI. Recomendaciones de la PRODECON en materia de condonación de multas

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha emitido dos Recomendaciones las número 3/2011 y 4/2011 en materia de condonación de multas, en las que se denuncia la violación a los Derechos fundamentales de los contribuyentes por parte de las autoridades fiscales que niegan la condonación al amparo de su facultad discrecional como único argumento genérico. Es decir, las autoridades objeto de la Recomendación no apreciaron correctamente los hechos ni los ajustaron a las reglas de la lógica y la razón en atención a las específicas circunstancias de cada caso presentado y a las causas que originaron la imposición de las sanciones, desconociendo con esto el fin de esta estructura jurídica en nuestro Estado de Derecho, que no puede ser otro que el de coadyuvar a garantizar la justicia fiscal.

Efectivamente, al actuar así, las autoridades no atienden al sentido de su facultad discrecional, pues es el propio artículo 74 del Código Fiscal Federal el que dispone:

“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.**”

El precepto transcrito contiene dos elementos destacables referentes a la facultad de la autoridad:

a) “Podrá condonar multas... para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso...” en donde queda claro el condicionante de la discrecionalidad: **la apreciación de las circunstancias concretas o particulares del asunto.**

b) “...y en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción”.- lo que implica una facultad “*revisora*” del acto de la autoridad sancionadora para verificar si cumplió con lo que constituye una garantía y derecho fundamental de los contribuyentes: la fundamentación y motivación.²¹ Asimismo la expresión “*en su caso*”, no puede entenderse como una alternativa caprichosa para la autoridad que resuelve sobre la condonación, sino que, a semejanza de lo que se ha analizado en apartados anteriores respecto del indulto presidencial para sentenciados del orden común, atiende a la probable equivocación en la apreciación de esos elementos por parte de la autoridad impositora, lo que ya no puede ser corregido a través de un medio de defensa, al ser definitiva la sanción impuesta.

En conclusión, la apreciación discrecional que la autoridad puede realizar en el caso de la condonación prevista en el artículo 74 en cita, debe necesariamente regirse por una interpretación garantista, que es además la que expresamente mandata el nuevo artículo 1° constitucional. En este orden de ideas, al ser las garantías individuales y derechos fundamentales imperativos transversales que se adueñan de todas las relaciones jurídicas que se establecen entre los gobernados y el poder público, la apreciación discrecional de la autoridad para condonar la

²¹ Efectivamente, aunque el texto del artículo 74 habla solamente de “*motivos*” de la autoridad sancionadora, es de explorado derecho que nuestro régimen constitucional no existe motivación posible sin fundamentación pues por motivación se entiende encuadrar las conductas que se produjeron en las hipótesis legales.

multa deberá estar en todo caso determinada por las circunstancias del caso concreto.

Ahora bien, como se ha sostenido en este análisis la autoridad tiene la obligación de resolver las solicitudes de condonación que se le presenten, a la luz de los derechos constitucionales de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad, pero también debe hacerlo observando lo establecido por el principio de igualdad consagrado en el artículo 1º último párrafo de nuestra Constitución federal ya que si bien el perdón es una gratuidad de la autoridad administrativa, ello no excluye, como se ha visto, que en un régimen constitucional necesariamente deba respetar los derechos fundamentales y garantías individuales.

La autoridad fiscal, entonces, está obligada a dar el mismo tratamiento a los contribuyentes que se encuentran en situaciones análogas, por lo que deberá condonar las multas fiscales de los contribuyentes que presentan las mismas circunstancias, es decir, no obstante el carácter discrecional de la referida facultad deberá cumplir con este mandato precisamente en respeto al principio de equidad y a la garantía de igualdad.

Este mandato nos conduce directamente a las obligaciones constitucionales de transparencia de las entidades del sector público. La transparencia gubernamental es un medio de control con que cuentan los gobernados para cerciorarse de que las autoridades proceden conforme a derecho, cumpliendo con las leyes y con las regulaciones que resulten aplicables. Cuando el ciudadano no conoce ni puede establecer porque un contribuyente en circunstancias análogas o incluso básicamente idénticas a las suyas obtiene la condonación de una multa que a él le es negada, se genera una percepción de inequidad o trato desigualitario, en esencia violatorio de las máximas constitucionales. Ello solo podrá superarse si el Servicio de Administración Tributaria transparenta, como es su obligación, los criterios o lineamientos generales con base en los cuales aprecia las

circunstancias de los casos específicos que se le plantean en materia de condonación.

Por tanto, las autoridades deberán observar y garantizar que al resolver las solicitudes de condonación actúen con apego a los principios de legalidad, pro-persona y a las garantías de igualdad, de lo contrario sus actos serán violatorios de los postulados constitucionales que atienden a buscar el mayor beneficio a los gobernados.

En conclusión, la existencia y actuación de la PRODECON en la sociedad mexicana demuestra el interés real del Estado por tutelar de manera efectiva los derechos de los contribuyentes, por lo que cualquier desinterés o menosprecio por parte de las autoridades a las recomendaciones que tutelan derechos humanos o fundamentales del contribuyente, atenta contra el espíritu, esfuerzo y compromiso de todos los mexicanos por alcanzar el nuevo modelo de país que se está construyendo.

*Colaboraron en la elaboración de este documento
Diana Bernal Ladrón de Guevara, Alejandra Guerra
Juárez y César Iván de la Torre Flores.*