

ANÁLISIS TELEOLÓGICO DEL ARTÍCULO 39 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SU VINCULACIÓN CON EL DECRETO PRESIDENCIAL DE 4 DE MARZO DE 2002¹

Agustín López Padilla

La Doctrina, así como los antecedentes históricos de lo que ahora entendemos como principio de legalidad o reserva de la Ley en materia tributaria, vienen a confirmar y a establecer, que la creación de los tributos únicamente puede hacerse a través de la Ley, tanto en sentido formal como material; es decir, no basta la creación de una norma general, abstracta, impersonal y coercitiva, sino que esta creación debe hacerse a través del Congreso de la Unión, único órgano facultado por nuestra Constitución para la creación de Leyes.

Igualmente, los tratadistas coinciden en señalar que particularmente en materia tributaria, y toda vez que el pago de los tributos implica un esfuerzo y sacrificio para la sociedad, por lo menos esta creación y pago de los tributos debe establecerse por los representantes del pueblo que son los Diputados.

Precisamente por eso, la fracción IV del artículo 74 de la Constitución le otorga facultades exclusivas a la Cámara de Diputados para conocer inicialmente de cualquier contribución para efecto de cubrir el presupuesto.

Bajo este orden de ideas, resulta claro que la materia tributaria únicamente puede tener su origen en la Ley, tanto en sentido formal como material, reuniendo los requisitos que establece la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, o sea, el de obligatoriedad, proporcionalidad, equidad y en estricto sentido el de legalidad, siendo por lo tanto el único órgano, y muy concretamente, el único

¹ Publicado en el *Diario Oficial*, marzo 5 de 2002.

poder autorizado para establecer o suprimir la creación de tributos, a través de la misma vía que es la Ley, el Poder Legislativo, y como una facultad exclusiva para analizar, discutir y aprobar inicialmente los tributos por la Cámara de Diputados. Lo anterior se confirma además, por dos casos de excepción que se encuentran exclusivamente a nivel Constitucional y que son los artículos 29 y 131, que la Doctrina conoce como Decreto Ley y Decreto Delegado, respectivamente. En el primero de ellos, el Presidente de la República, como un caso de excepción, podría establecer tributos en los términos y condiciones que el propio artículo 29 regula, concediéndosele estas facultades únicamente en los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otra situación que ponga a la sociedad en *grave peligro* o *conflicto*; ello requeriría la aprobación del Congreso de la Unión y, en caso de receso, de la Comisión permanente.

Igualmente, en el artículo 131, el constituyente autorizó, en los casos que el propio precepto establece, la delegación de facultades legislativas exclusivamente en *materia de comercio exterior*, y atendiendo a las circunstancias especiales que requiere éste para regularlo (pues muchas veces ante los intempestivos cambios económicos que sufren otros países, pueden dar lugar a una transformación del comercio internacional, como recientemente ha sucedido con Argentina, por poner un ejemplo); se requiere que un órgano de gobierno actúe rápidamente, ya sea autorizando o prohibiendo exportaciones, imponiendo cuotas compensatorias o recurriendo a cualquier otro sistema legal, con el objeto de aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación y, en general, con el único fin de regular el comercio exterior.

Así pues, solamente en los dos casos previstos de los artículos 29 y 131 de la propia Constitución, el Ejecutivo Federal y, muy concretamente el Presidente, como caso de *excepción*, queda facultado para emitir disposiciones de carácter general, abstractas e impersonales, con el fin de regular esas circunstancias que ambos preceptos establecen, y reiteramos, únicamente como un caso de *excepción y a nivel Constitucional*.

Para una mejor comprensión, los citados artículos señalan lo siguiente:

«ART. 29.-En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculos para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.

ART. 131.-Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar en el Distrito Federal los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117. El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida».

Asimismo, el propio Congreso de la Unión, deberá recurrir al mismo sistema que llevó a cabo para la formación de la Ley, para su propia modificación o derogación, según lo establece el inciso f) del artículo 72 de la Constitución al señalar:

«f) En la interpretación, *reforma* o *derogación* de las Leyes o Decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación...» (El resaltado es nuestro).

Dicho en otras palabras, una vez que la Ley es aprobada y se deseara modificarla o derogarla, se tendría que recurrir al mismo sistema utilizado para su formación. Esto es, discutirse en ambas Cámaras del Congreso de la Unión y, hecho lo anterior, ordenar su promulgación y publicación al Ejecutivo Federal.

En conclusión, únicamente la Ley en sentido formal y material es fuente de obligaciones en materia tributaria, sin que se puedan crear tributos mediante cualquier otro sistema que no sea la expresión de la voluntad soberana del pueblo, a través del Congreso de la Unión, iniciándose la discusión en la Cámara de Diputados, y pasando posteriormente como Cámara revisora a la de Senadores.

Independientemente si el sistema expuesto funciona adecuadamente en nuestro país, en los albores del siglo XXI, lo expuesto anteriormente son las bases Constitucionales que establece nuestro sistema jurídico para la creación de tributos, con las excepciones que, igualmente a nivel Constitucional, se señalan. En consecuencia, podemos decir que ésta es la expresión de la Ley y, por lo tanto, la Ley «puede ser dura, pero es Ley».

Establecido así el sistema fiscal que rige nuestro país, las consecuencias en cuanto a la recaudación tienen igualmente aspectos particulares que no rigen para otras materias del Derecho. La causación y pago de los tributos es tan importante, que una vez que el sujeto se coloca en la hipótesis normativa y causa el impuesto, su pago necesariamente es obligatorio, sin que esté sujeto a *dispensa o condonación alguna*. Así lo establece la fracción IV del artículo 31 de la Constitución al señalar que es *obligación* de los mexicanos contribuir a los gastos públicos. Por lo tanto, el Fisco Federal, en estricto sentido, es el mismo pueblo mexicano que, a su vez, es receptor de los beneficios del pago de los tributos; por ese motivo, el pago de los tributos es una cuestión de *orden público* y los primeros en preocuparnos en cuanto a su pago y recaudación y, al mismo tiempo, a una buena administración, somos nosotros los contribuyentes. No cabe duda que uno de los requisitos para que el Estado pueda cumplir con sus funciones, es precisamente contar con los recursos necesarios para prestar adecuados servicios públicos, y entre ellos, quizá el más importante, es el de impartición de justicia y otro que ahora adquiere tintes de desesperación: el de la seguridad pública. Por todas estas razones, el pago de los tributos es obligatorio y por lo tanto una vez causado, su pago no puede condonarse por tratarse de una materia de orden público, elevado este principio a rango Constitucional.

El mismo Congreso de la Unión, a través de una Ley ordinaria, como es el Código Fiscal de la Federación, ha venido estableciendo y otorgándole al Ejecutivo Federal la facultad extraordinaria de conceder condonaciones, reducciones o exenciones de tributos en casos especiales. Así, el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación de 1938, señalaba textualmente:

«Serán condonados o reducidos los créditos fiscales de cualquier naturaleza, cuando por causa de fuerza mayor o por calamidades públicas, se afecte la situación económica de alguna Entidad o región de la República».

«El Ejecutivo Federal declarará, mediante Decreto reglamentario, los impuestos, derechos, productos o aprovechamientos sujetos a la franquicia, y las regiones o entidades en las que se disfrutará de la misma».

Asimismo, el artículo 30 del diverso Código de 1967, señalaba lo siguiente:

«Artículo 30.- El Ejecutivo Federal, mediante disposiciones de carácter general, podrá condonar o en su caso eximir total o parcialmente los créditos fiscales cuando se afecte gravemente la situación de alguna región de la república, o de alguna rama de las actividades económicas».

«Las disposiciones que al efecto se dicten, determinarán los créditos que se condonen o en su caso se eximan, el importe o proporción de los beneficios, los sujetos que gozarán de los mismos, la región o la rama de actividad en las que producirán sus efectos, los requisitos que deben satisfacerse y el período al que se aplique».

Finalmente, el Código vigente a partir del 1º de enero de 1982, establece en el artículo 39:

«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 se 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.

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones

relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa, o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados».

Como puede apreciarse de la simple lectura de los tres artículos transcritos, la condonación o reducción de los créditos fiscales podía autorizarlos, originalmente, el Ejecutivo Federal cuando se debiera a causas de fuerza mayor o por calamidades públicas que afectaran la situación económica de alguna entidad o región de la república; es decir, en presencia de *casos extremos*, como es la fuerza mayor o caso fortuito, definiéndola la Doctrina como aquella «fuerza irresistible, imprevisible y exterior» en donde, por razones especiales, no se puede dar cumplimiento a un compromiso al presentarse una imposibilidad absoluta, no obstante haberse tomado todas las provisiones del caso. Asimismo, el acontecimiento debe ser exterior, es decir, producirse fuera de la esfera de responsabilidad del deudor, o por simples calamidades como pueden ser epidemias o sequías que afectaran la situación económica de alguna entidad o región de la República.

Posteriormente, en el Código Fiscal de 1967, se adiciona la posibilidad de condonar o eximir contribuciones, haciéndola extensiva a alguna *rama de la actividad económica*.

Finalmente, el Código vigente, además de otorgar al Ejecutivo Federal la facultad de condonar o eximir total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, agrega la facultad de autorizar su *pago a plazo, diferido* o en *parcialidades* y haciendo extensiva esta facultad, además de las relacionadas para impedir que se afectara la situación de algún lugar o región del país o de una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, así como en los casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Igualmente, el artículo 39 le concede al Ejecutivo Federal, la facultad de otorgar *subsidios* o *estímulos fiscales*, sin que a este respecto pueda precisarse qué es un subsidio o un estímulo fiscal, pues su concepto *no se encuentra definido en el Código*, y desgraciadamente el legislador ha manejado el concepto de subsidio como *sinónimo de exención, ayuda, crédito* y viceversa. Como ejemplo, el subsidio a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta para los trabajadores del Capítulo I del Título IV, que en realidad no se trata de un subsidio, sino simplemente de una reducción de impuesto, o sea de un ajuste a la tarifa del Impuesto Sobre la Renta.

Esta facultad, concedida al Ejecutivo Federal en el artículo 39, debe entenderse de carácter *extraordinaria y urgente*, pues solamente ante casos de fuerza mayor, catástrofes, o por cuestiones económicas, se trate de *impedir* que se afecte una *actividad o rama de la economía*, o una *región o lugar del país*, pudiendo el Ejecutivo *condonar o eximir total, o parcialmente*, ya sea porque el fenómeno se *presentó* y está causando serios efectos en la economía, o se *trata de impedir*.

Éste es un punto medular, pues no necesariamente el Ejecutivo Federal puede hacer uso de esta facultad que le otorga la fracción I del artículo 39 cuando estos eventos *ya ocurrieron* (condonación), sino que es factible hacer uso de estas facultades *antes de que ocurran* (exención), si se prevén oportunamente, y siempre y cuando, sean de carácter general.

Sin embargo, esta facultad no implica que a través de la misma *se pueda modificar una Ley de índole tributaria en sus elementos constitutivos* —como en su caso son el sujeto, objeto, base, cuota, tasa y tarifa, como bien lo establece la fracción II del artículo 39—, pues tales facultades legislativas se encuentran, exclusivamente, reservadas al Congreso de la Unión y en casos excepcionales al Ejecutivo Federal, a que se refieren los artículos 29 y 131 de la Constitución ya analizados.

Dicho en otras palabras, una vez causado el tributo, su pago es obligatorio y nadie puede eximirlo ni condonarlo, y únicamente como excepción podrá condonarse o eximirse total o parcialmente en los casos apuntados por la propia fracción I del 39, que deben entenderse como casos de extrema urgencia para que el Ejecutivo pueda llegar al extremo de perdonar (condonación) o eximir (eliminar de la

regla general de causación) contribuciones –impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, etcétera–, debido a estos casos extremos y urgentes que, más que una actitud graciosa por parte del Ejecutivo, su otorgamiento es de *imperiosa necesidad*.

Y todo ello sujeto a un plazo, mientras que se restablecen las condiciones que dieron lugar a su concesión u otorgamiento, pues si bien es cierto que mediante este artículo no puede modificarse la Ley en cuanto a sus elementos, pues es una facultad exclusiva del Congreso, también lo es que el condonar tributos o eximir total o parcialmente de los mismos implica, en el fondo, necesariamente, una modificación en las consecuencias previstas en la Ley: en el caso del perdón de los impuestos o tributos, su recaudación no podrá llevarse a cabo; y en el caso de la exención, no obstante que la Ley prevé la causación, el Ejecutivo a través de la exención *elimina esta causación*. *De facto*, pues, existe una modificación a la Ley, siendo por lo tanto muy discutible si el Ejecutivo Federal otorga exenciones al amparo del artículo 39, tal facultad debe entenderse como una modificación de la Ley y, por lo tanto, violatoria del artículo 49 de la propia Constitución que prohíbe la unión de dos o más poderes en una sola Institución o persona, salvo los mismos casos previstos en el propio artículo 49, que son los diversos 29 y 131, ya explicados.

Independientemente de la constitucionalidad de este precepto, por lo que corresponde fundamentalmente a la facultad de eximir tributos, tales facultades solamente deben ejercerse en casos, como ya lo hemos reiterado, de extrema urgencia. No vamos a entrar al detalle, si el Decreto publicado el 5 de marzo de 2002 se trata de asuntos de extrema urgencia, pues esto tendría que estudiarse muy detenidamente, analizando las ramas de actividad que se ven favorecidas con la exención de algunos tributos, algunas en forma total y otras en forma parcial y que debería formar parte de una motivación explícita, concreta, que no diera lugar a dudas dentro de los considerandos del propio Decreto, pues se trata de un uso de facultades extremadamente delicadas, que por cierto en la práctica se han venido utilizando a nuestro juicio en forma *sumamente ligera*, que no justifica su utilización ni las razones por las cuales fue creada. Así, por ejemplo, tenemos los famosos llamados Programas de Ayuda a los Contribuyentes

(PROAFI 1, PROAFI 2) que, con la mano en la cintura, el Ejecutivo Federal –argumentando problemas económicos en el país (y esto lo hemos padecido en los últimos treinta años)– otorga el perdón total o parcial de contribuciones, con la condición de que los contribuyentes se pongan al corriente en el último mes o en el último ejercicio, etcétera, etcétera; así, estos PROAFIS no solamente crean una seria duda en cuanto a su legalidad, sino además en cuanto a la violación a la seguridad jurídica, pues premia a los morosos e incumplidos y castiga a aquellos que cumplieron fielmente con las obligaciones fiscales que la Ley les imponía.

En cambio, ha habido ocasiones en que se ha hecho uso de esta facultad en casos que, a nuestro juicio, son realmente extremos: el del terremoto de 1985 que afectó a la ciudad de México y gran parte del centro de la República; la explosión en parte importante de un sector de Guadalajara, Jal. en 1992; o incluso el levantamiento en el Edo. de Chiapas a principios de 1994, pero de estos últimos ejemplos a los programas de facilidad a los contribuyentes para que se pongan al corriente en el pago de los tributos, existe una diferencia abismal y por lo tanto de dudosa legalidad.

Finalmente, en cuanto al Decreto publicado recientemente por el Presidente de la República en el Diario Oficial el día 5 de marzo, él mismo hace uso de la facultad que le confiere el propio artículo 39 y exime totalmente el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS), tratándose de bebidas hidratantes o rehidratadas, concentrados, polvos, y otros a que se refiere el artículo Primero; en una sexta parte al impuesto de las bebidas alcohólicas a que se refiere el artículo Segundo; amplía un estímulo a la compra de agave a que se refiere el artículo Tercero. En el artículo Cuarto exime totalmente a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el servicio de suministro de agua para uso doméstico y, finalmente, en el artículo Quinto exime también totalmente a los contribuyentes del pago del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, a que se refiere la fracción I, inciso a) del artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación y únicamente para los residentes en el Edo. de Baja California y en la franja fronteriza de 20 kms. paralela a la líneas divisorias internacionales del norte y sur del país. Bajo estas

consideraciones, en principio, el Ejecutivo Federal estará haciendo uso correcto de las facultades y única y exclusivamente analizando tal atribución desde un punto de vista eminentemente legal, pues está otorgando exenciones totales y/o parciales, y en este aspecto su actuación se adecua a la letra de la Ley.

Sin embargo, adolece de un requisito elemental o esencial, que establece el último párrafo del artículo 39, al no señalar por cuánto tiempo se expide o se otorga esta exención, pues únicamente se establece un plazo hasta el 30 de septiembre de 2002 para los contribuyentes, a que se refiere el artículo Primero del Decreto a que hemos hecho referencia, y el resto de los contribuyentes, a que se refieren los artículos Segundo a Quinto, quedan beneficiados con una exención *sin que se señale el período para el cual se otorga*, o condicionando su duración a un determinado evento, lo que puede traducirse en una modificación de las Leyes, como ya lo hemos dicho, en forma indefinida, y con el peligro de que tal modificación pueda considerarse como inconstitucional, igualmente en los términos que ya hemos precisado.

En conclusión, atendiendo a los antecedentes del principio de legalidad en materia tributaria, consideramos que las facultades que le otorga el Legislador al Ejecutivo Federal en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación son violatorias del artículo 49 de la Constitución, mismas que debieron quedar comprendidas en la propia Constitución, como es el caso de los diversos 29 y 131.

© Índice General

© Índice ARS 28