

Tomo 06

Estudios Legales

Paper	Título	Autores	Primer Autor	Página
CHM191	Indebida Aplicación del Principio de Analogía por las Autoridades Fiscales en el Cálculo de los Recargos por Mora al Actualizar las Contribuciones Omitidas en el Ejercicio Fiscal 2022	Francisco Daniel Ortiz Merino Berenic Martínez Pérez	Ortiz Merino	6.1

Indebida Aplicación del Principio de Analogía por las Autoridades Fiscales en el Cálculo de los Recargos por Mora al Actualizar las Contribuciones Omitidas en el Ejercicio Fiscal 2022

Lic. Francisco Daniel Ortiz Merino¹, Dra. Berenice Martínez Pérez²,
Dr. Antonio Rosalio Rodríguez Berrelleza³.

Resumen— De los artículos 21 y 66, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 8, de la Ley de Ingresos de la Federación, nos podremos percatar de la inexistencia legal de la tasa de recargos por mora, toda vez que, los artículos indicados del Código Fiscal de la Federación, mencionan la aplicación de los cálculos de recargos por mora y prórroga, respectivamente, sin embargo, quien le da existencia legal respecto a que tasa es el artículo 8 de la Ley de Ingresos de la Federación, y esta última, regula únicamente a la tasa de recargos por prórroga y nunca menciona que tasa deberá aplicarse al cálculo de los recargos por mora.

Palabras clave—Tasa de Intereses, Mora, Recargos, Contribuciones, Crédito Fiscal.

Introducción

Todo residente en territorio mexicano, así como aquellos vinculados por sus actividades laborales con una empresa nacional que su establecimiento se encuentre en el extranjero, resultan ser sujetos a diversas acciones a realizar dentro de su ejercicio como contribuyentes activos.

No basta con el simple hecho de conocer tales obligaciones, sino que, además, como contribuyentes nos encontramos sujetos a disposiciones normativas, las cuales, por orden jerárquico de las normas podemos indicar que nuestra principalmente fuente de observancia deviene de la Constitución Mexicana, y a partir de ahí, todas aquellas legislaciones que nazcan con motivo de esos principios rectores de nuestra Carta Magna.

En ese sentido, de conformidad con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana, todo contribuyente se encuentra obligado al pago de contribuciones que nacen bajo procesos legislativos definidos, es decir, son de observancia obligatoria el pago de impuestos, derechos, contribuciones y aportaciones de seguridad social para que el Estado pueda ejecutar el debido gasto público, siempre y cuando, estas contribuciones nazcan a partir de los principios básicos de justicia tributaria.

Ahora bien, cuando en uso de sus facultades de autoridad impositiva, emitan actos de molestia en contra de los contribuyentes, toda autoridad fiscal se encuentra sujeta a la observancia no solo de respetar los principios y elementos del tributo, sino que, además, deben velar por aquellos principios que por mandato constitucional se encuentran sujetas a respetar en cada acto que emitan, como es el de respetar el principio de legalidad y de la debida fundamentación y motivación.

En ese sentido, la autoridad fiscal tanto Federal como las Estatales coordinadas, al momento de emitir su acto administrativo como resolución determinante donde se liquida el adeudo con el importe que se adeuda por las omisiones que se han detectado durante los procesos de fiscalización, para el establecimiento de la tasa de intereses de recargos por mora, la autoridad utiliza como fundamento un artículo señalado en la Ley de Ingresos de la Federación, el cual, de manera anual pasa por discusión y aprobación del Congreso de la Unión.

Ahora bien, es importante señalar que dicho artículo de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2022, establece la tasa que por concepto de recargos se causarán, pero solo para los casos de prórroga, respecto a lo pagos de créditos fiscales cuando el propio contribuyente así lo solicite, y la autoridad fiscal lo apruebe bajo figura de convenio, no así para aquellos recargos que se generen con motivo de la determinación de un crédito fiscal que no cubrió en su oportunidad el contribuyente.

Si bien es cierto que los artículos 21 y 66 del Código Fiscal de la Federación, señalan que se deben determinar al momento de liquidar la cantidad final en adeudo a favor de la Hacienda Pública, también es cierto, que

¹ Francisco Daniel Ortiz Merino es Licenciado en Derecho egresado de la Universidad Autónoma de Baja California, quien ejerce su profesión en la administración pública del Estado de Baja California. ortiz.francisco@uabc.edu.mx

² Dra. Berenice Martínez Pérez es Profesora de Tiempo Completo de la Facultad de Ciencias Administrativas en la Universidad Autónoma de Baja California de Campus Mexicali, Baja California. berenice.martinez.perez@uabc.edu.mx

³ Dr. Antonio Rosalio Rodríguez Berrelleza es Profesor de Tiempo Completo de la Universidad Autónoma de Baja California Facultad de Derecho Campus Mexicali, Baja California, México. antonio.rodriguez.30@uabc.edu.mx

tales disposiciones del Código Tributario únicamente refieren que será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

No pasa desapercibido que la tasa de interés, en cuanto a los recargos por mora se encuentran establecidos dentro de las Reglas de las Resoluciones Fiscales Misceláneas, sin embargo, si bien es cierto que las autoridades hacendarias se encuentran facultadas para emitir reglas de carácter general a través de la resolución miscelánea fiscal, según lo dispuesto por el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, también es cierto, que dicha facultad no se le autoriza a las autoridades fiscales a subsanar irregularidades que el legislador federal incurrió en sus procesos legislativos.

Resultaría estéril todo lo anterior, sino ubicamos el perjuicio o daño que deriva tal observación de falta de fundamento que sustente la aplicación de una tasa de recargos por mora, por lo que, es preciso establecer que tales acciones conllevan una violación a los derechos de los contribuyentes, ya que, las liquidaciones hechas para determinar omisión de contribuciones, derivan en ser exigibles para su cobro a cargo del contribuyente, situación que genera incertidumbre jurídica sobre el fundamento real que deberá ser aplicado en todos los casos, lo que conlleva resaltar que el resultado final del crédito fiscal pudiera encontrarse viciado de origen, afectando al patrimonio de cada contribuyente.

Metodología

Procedimiento

Abordado desde el estudio de casos, el proyecto aquí expuesto, involucra un estudio detallado de las sentencias emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y de las prácticas realizadas de manera cotidiana por las autoridades fiscales, en la determinación de los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, se fueron analizando diversos trabajos realizados por las autoridades fiscales, identificando un patrón que se trabaja de manera idéntica tanto por autoridades federales como por autoridades locales coordinadas que ejecutan sus facultades de comprobación, derivados del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal que se tiene celebrado con el Gobierno Federal y cada Entidad Federativa.

Referencias bibliográficas

El pago de contribuciones en México no es un tema contemporáneo, ni mucho menos son de reciente creación en el México moderno del Siglo XX o XXI, sino que, de acuerdo al autor José Miranda (1952), el pago de tributos en nuestro país inicio desde la llegada de Colón a México, sin embargo, ese mismo autor establece que desde la época prehispánica se dieron indicios de las cargas que tenían los pueblos primitivos para el pago de tributos, en donde, los pueblos indígenas mexicanos se destacaron por tener el origen y fundamento del pago de tributos, en el desarrollo de los oficios y servicios que cada uno de ellos realizaba, identificando plenamente quien era obligado al pago de ellos, y quienes eran los sujetos beneficiados de esos pagos.

El transcurso del tiempo ha llevado a la evolución de las funciones y organización del Estado, teniendo hoy en día, un Estado Moderno, que según Andrés Serra Rojas (1977) en su obra Derecho Administrativo, señala que *el las actividad del Estado se origina en el conjunto de operaciones, tareas o facultades para actuar, de manera jurídica, material y técnicamente hablando, y que le corresponde como persona jurídica de derecho público ejecutar, y que la realiza por medio de sus órganos*, por lo que, el servicio público es su actividad principal y con ella se busca satisfacer las necesidades generales de la sociedad y mantener la armonía del vivir social.

Para lograr que el aparato del Estado ejecute sus actividades propias del servicio público, es indispensable que pueda abastecerse de recursos que permitan planificar, presupuestar y ejecutar el gasto de recursos públicos para la ejecución de sus finalidades. En ese sentido, Sergio Francisco de la Garza (2008) señala que el Estado y su actividad administrativa se encuentra encaminado a la gestión de intereses económicos, traduciéndose la actividad financiera como una de las principales actividades del Estado moderno. El mismo autor, establece que la actividad financiera conoce de tres momentos primordiales, como son: a) la obtención de ingresos, b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos, la administración y explotación de los mismos, y de sus propios bienes patrimoniales, y c) de la realización de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas.

En ese orden de ideas, tenemos pues que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece en su artículo 31, primer párrafo, fracción IV, que es obligación de todo residente en el país, de contribuir al gasto público, bajo los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, siempre que dichas contribuciones se encuentren reconocidos en un cuerpo legislativo.

Es así, que el concepto democrático de la Noción Constitucional de Contribución, señalado así por el autor Hugo Carrasco Iriarte (2017), señala que las contribuciones parte del supuesto de que los diputados, en representación del pueblo, establecen que contribuciones son requeridas en beneficio de la sociedad, esto, al aprobar anualmente la Ley de Ingresos de la Federación, pero siempre en respeto de los principios constitucionales que garanticen la

seguridad jurídica y la certeza de los sujetos obligados al pago de las contribuciones. Lo anterior es así, ya que, no podemos dejar de mencionar que los particulares nos encontramos obligados a aportar a ese fondo general que sufraga el gasto público, y que el Estado se encuentra investido de un poder especial, con el cual, lo dota de facultades extraordinarias para imponer y obligar al pago de las contribuciones señaladas mediante la potestad tributaria.

En ese sentido, el nacimiento de la obligación fiscal es determinante para conocer el momento exacto en el que los sujetos obligados se vinculan directamente al pago de las contribuciones, teniendo como base, lo establecido en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, que a manera de síntesis establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes, situación que aborda el autor Raúl Rodríguez Lobato (1982), y que además, señala que tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho en particular, lo cual, de acuerdo al autor, señala que es fundamental conocer el momento exacto en que nace esa obligación fiscal, ya que nos permite identificar el momento en que se origina la deuda, con ello, determinar la ley aplicable en tiempo, realizar el cálculo que permita conocer el crédito fiscal que surja, la capacidad para pago, determinar el domicilio fiscal del contribuyente, la época de pago, y las posibles sanciones aplicables.

Teniendo conocimiento de los datos anteriores, nos permitirá establecer la exigibilidad de la obligación fiscal, la cual, de acuerdo al autor Refugio de Jesús Fernández Martínez (2000), la define como *la facultad del ente público para exigir al contribuyente el pago de la prestación, cuando no se haya pagado o garantizado dentro del plazo señalados en las disposiciones respectivas*; y en caso de que el contribuyente resulte omiso de sus obligaciones, se puede constituir como una deuda fiscal en favor del Estado, concepto que bajo las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, se le da el carácter de crédito fiscal.

En efecto, el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación señala que los créditos fiscales son aquellos que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, destacando de lo anterior, que la deuda fiscal, se puede definir según la autora Gabriela Ríos Granados (2020), como la cuantificación monetaria del surgimiento de la obligación tributaria principal, integrándose por una serie de elementos, entre los cuales, el principal lo constituye la cuota, y se le pueden agregar los recargos, la actualización y multas.

De ahí, partimos entonces al contenido del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala entre otros puntos, que cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales deberán pagarse recargos, entendiéndose por estos, aquellos montos que los responsables tributarios deben cubrir por concepto de indemnización al fisco por la falta de pago oportuno de las obligaciones sustantivas tributarias. Los recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, a ese ordenamiento lo conocemos como Ley de Ingresos de la Federación.

Continuando con el estudio, es de observarse que las autoridades fiscales al momento de ejercer sus facultades de comprobación, y bajo la figura potestativa tributaria que por mandato constitucional se les dota para el cobro coactivo de las contribuciones, fundamenta su determinación de crédito fiscal para el cálculo de los recargos, en el artículo 8 de la Ley de Ingresos de la Federación, como una medida de indemnización por falta de pago oportuno, tal como ya fue señalado, lo que se traduce como una carga al particular y que se refiere específicamente a la tasa que resultará aplicable para el cálculo del importe final.

Bajo esa premisa, la autoridad fiscal en la determinación del crédito fiscal para la imposición de la tasa de recargos, la obtiene de incrementar en un 50% a la tasa de recargos por prórroga regulada en el artículo 8, fracción I, de la Ley de Ingresos de la Federación,

Análisis de resultados preliminares.

De los datos obtenidos respecto a programación de facultades de comprobación ejercidas a contribuyentes seleccionados por la Dirección de Auditoría Fiscal del Estado de Baja California, se tienen los siguientes elementos:

ALCANZADOS 2021

Concepto	Número de actos
Visitas domiciliarias	119
Revisiones de gabinete	248

ALCANZADOS 2022

Concepto	Número de actos
Visitas domiciliarias	180
Revisiones de gabinete	210

Fuente: POA del SAT BC 2021 y 2022

Cuadro 1: Metas alcanzadas por la Dirección de Auditoría Fiscal del Estado de Baja California, respecto a la Concertación del Programa Operativo Anual 2022, entre el Gobierno del Estado de Baja California y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto de su Órgano Desconcentrado, el Servicio de Administración Tributaria

De los datos del Cuadro 1, se puede observar que durante el ejercicio fiscal 2021 y 2022, poco más de 750 contribuyentes ubicados en el territorio de Baja California se encontraron vinculados a un proceso de fiscalización únicamente por contribuciones federales coordinadas, por lo que, al momento de la posible determinación de un crédito fiscal por su omisión de pago, le fue aplicado el mismo procedimiento señalado para el establecimiento de la tasa de recargos por mora, es decir, bajo los fundamentos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, en relación con lo dispuesto por el artículo 8 de la Ley de Ingresos de la Federación, del ejercicio fiscal según corresponda.

No obstante, es importante señalar que, de acuerdo al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, especificando, que por cargas a los particulares son aquellas establecidas las normas y que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa; por lo que, el ejercicio de facultades de comprobación mediante la potestad tributaria que tiene el Estado, como facultad extraordinaria de exigir el pago de las contribuciones, debe partir desde una interpretación y aplicación estricta al texto de la norma.

Sin embargo, al remitirse al artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, en relación con la fracción I, del artículo 8 de la Ley de Ingresos de la Federación, se observa que se establece la tasa que por concepto de recargos se causarán pero sólo para los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales, no así para aquellos recargos que se generen con motivo de la determinación de un crédito fiscal que no cubrió su oportunidad la contribuyente.

Conclusiones

En ese orden de ideas, siendo la tasa un elemento esencial del tributo que no admite la aplicación analógica conforme a la tesis mencionada, por tanto, es de aplicación estricta. De ahí que, si la autoridad demandada pretende aplicar a la contribuyente un precepto que no es exactamente aplicable al caso en concreto, ello ante los ojos de la autoridad jurisdiccional, pudiera producir la ilegalidad de la resolución impugnada, lo que pondría en riesgo la estabilidad financiera del Estado, y en consecuencia, su facultad extraordinaria coactiva en la determinación de cualquier crédito fiscal, dejaría de tener la fuerza coactiva que impera en favor del Estado para hacer exigible el cumplimiento de obligaciones omitidas.

Limitaciones

Sin duda alguna, la confidencialidad de los datos y de los procesos con los que trabajan las autoridades fiscales, de conformidad con lo establecido en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, limita el poder tener acceso de manera pronta y expedita a las determinaciones de créditos fiscales, toda vez que, es información considerada como reservada al derivar del ejercicio de fiscalización que realiza cada autoridad, y por ser datos sensibles que se encuentran vinculados con los particulares, impide poder exponer con mayor precisión el número de resoluciones en los que se ha abordado el tema de intereses del presente caso de estudio, y donde podamos obtener mayores datos que nos faciliten la interpretación de este suceso.

Además, debemos considerar que no son trabajos esporádicos, sino que, existe un número importante de liquidaciones y sentencias que pudieras abordar, pero para fines del presente estudio, nos tuvimos que limitar a una muestra pequeña de actas y documentos para estudio.

Lo anterior nos impide poder elaborar conclusiones generales, sin embargo, eso no impide que podamos seguir estudiando e investigando, los efectos de la aplicación de una tasa establecida para pagos por prórroga por los

funcionarios legislativos, en relación con lo practicado con las autoridades administrativas para dar a conocer a los contribuyentes las omisiones del pago de sus obligaciones, de la actualización y de los recargos por su respuesta tardía al pago de las contribuciones.

Referencias

- Miranda, José. "El Tributo Indígena en la Nueva España durante el Siglo XVI" *El Colegio de México*, Primera Edición, México D.F., 1952.
- Serra Rojas, Andrés. "Derecho Administrativo" *Editorial Porrúa*, Octava Edición, México, D.F. 1977.
- De la Garza, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano" *Editorial Porrúa*, Primera Edición, Monterrey Nuevo León, 2008.
- Carrasco Iriarte, Hugo. "Derecho Fiscal I" *IURE Editores*, Séptima Edición, 2017.
- Rodríguez Lobato, Raúl. "Derecho Fiscal" *Oxford University Press*, Segunda Edición, 1982.
- Fernández Martínez, Refugio de Jesús. "Derecho Fiscal" *McGraw Hill*, Primera Edición, 2000.
- Granados Ríos, Gabriela. "Manual d Derecho Fiscal" *Instituto de Investigaciones Jurídicas*, Serie Estudios Jurídicos Núm. 350, 2020.

Referencias Normativas

- a. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. CPEUM
- b. Código Fiscal de la Federación. CFF
- c. Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2022.
- d. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- e. Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria.
- f. Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2022.

Notas Biográficas

El **Lic. Francisco Daniel Ortiz Merino**. Este autor es Licenciado en Derecho egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Baja California. Actualmente labora desde la función pública dentro del Gobierno del Estado de Baja California.

La **Dra. Berenice Martínez Pérez** es profesora investigadora en la Universidad Autónoma de Baja California dentro de la Facultad de Ciencias Administrativas Campus Mexicali.

El **Dr. Antonio Rosalio Rodríguez Berrelleza** es profesor investigador en la Universidad Autónoma de Baja California dentro de la Facultad de Derecho Campus Mexicali. Coautor del Libro "Los retos del Derecho Administrativo en contextos ordinarios y extraordinarios. Una visión de la Juventud Iberoamericana".