



BENEMÉRITA UNIVERSIDAD
AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA
SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS DE
POSGRADO

Director de Tesis: Doctor Salvador Sánchez Ruanova
Asesor Metodológico: Doctor Edmundo Mejía Sánchez

**“Atenuantes en Derecho Fiscal para los
Contribuyentes en México”**

TESIS

Para obtener el Grado de
Maestro en Contribuciones

PRESENTA:

CP Patricia Ramírez Calderón

Puebla, Pue, Mayo 2016

Dr. Jacinto García Flores

Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

Presente

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Director de la Tesis** denominada: **"ATENUANTES EN DERECHO FISCAL PARA LOS CONTRIBUYENTES EN MÉXICO"**, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

PATRICIA RAMÍREZ CALDERÓN

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 12 de mayo de 2016

Atentamente



DR. SALVADOR SÁNCHEZ RUANO



Dr. Jacinto García Flores

Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Asesor metodológico de la Tesis** denominada: **"ATENUANTES EN DERECHO FISCAL PARA LOS CONTRIBUYENTES EN MÉXICO"**, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

PATRICIA RAMÍREZ CALDERÓN

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 12 de mayo de 2016

Atentamente



Dr. EDMUNDO MEJÍA SÁNCHEZ



Dr. Jacinto García Flores

Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto la que suscribe en mi calidad de Asesor temático de la Tesis denominada: "Atenuantes en Derecho Fiscal para los Contribuyentes en México", elaborada por la alumna de la MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES de nombre:

PATRICIA RAMÍREZ CALDERÓN

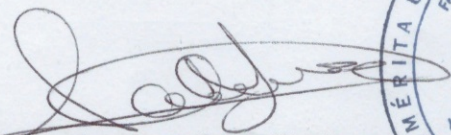
Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 29 de abril de 2016

Atentamente


M.A. Sonia Edith Villeda Martínez



Dr. Jacinto García Flores

Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

Presente

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Lector de la Tesis** denominada: **"ATENUANTES EN DERECHO FISCAL PARA LOS CONTRIBUYENTES EN MÉXICO"**, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

PATRICIA RAMÍREZ CALDERÓN

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 12 de mayo de 2016

Atentamente



DR. NÉSTOR OFFIR SÁNCHEZ Y SÁNCHEZ





Oficio No. FCP-SIEP/062/16
Asunto: Digitalización de Tesis

C. PATRICIA RAMÍREZ CALDERÓN

PRESENTE

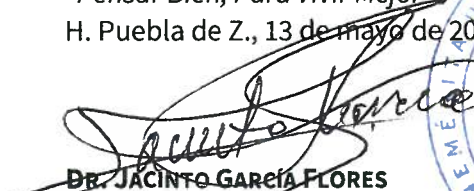
Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la tesis denominada **“ATENUANTES EN DERECHO FISCAL PARA LOS CONTRIBUYENTES EN MÉXICO”**, a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de **MAESTRA EN CONTRIBUCIONES**.

Sin más por el momento, quedo de ustedes.

ATENTAMENTE

“Pensar Bien, Para Vivir Mejor”

H. Puebla de Z., 13 de mayo de 2016


DR. JACINTO GARCÍA FLORES

Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado.



c.c.p. SIEP
JGF*/ECA

Facultad
de Contaduría
Pública

Blvd. Valsequillo 70,
Col. Universidades,
Ciudad Universitaria,
Puebla, Pue. C.P. 72570
01 (222) 229 55 00 Ext. 5552

ÍNDICE GENERAL

- I. INTRODUCCIÓN**
- II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**
- III. JUSTIFICACIÓN**
- IV. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**
 - a. Objetivo General
 - b. Objetivos Específicos
- V. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN**
- VI. HIPÓTESIS**
- VII. VARIABLES**
 - a. Variables independientes
 - b. Variables dependientes
- VIII. DISEÑO METODOLÓGICO**
- IX. ALCANCES**
- X. LIMITACIONES**
- XI. BIBLIOGRAFÍA**

CAPÍTULO I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

- 1.1 Origen del Derecho Tributario, Fundamento.
- 1.2 Conceptos de Derecho, Clasificación.
- 1.3 Fuentes Formales del Derecho.

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO Y ESTADO DEL ARTE

- 2.1 Derecho Fiscal.
- 2.2 Derecho Procesal Fiscal.
- 2.3 Circunstancias Modificativas

CAPÍTULO III. ANÁLISIS DE LAS CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES

- 3.1 Conceptos y tipos de circunstancias atenuantes
- 3.2 Circunstancias atenuantes en otras ramas del derecho
- 3.3 Circunstancias atenuantes en Italia

CAPÍTULO IV. INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL

- 4.1 Situación Actual de Ley y elementos
- 4.2 Propuesta de circunstancias modificativas atenuantes
- 4.3 Conclusión

I. INTRODUCCIÓN

La tributación nace junto con la civilización del hombre; desde el antiguo Egipto, la cultura romana, la edad media e incluso con la conquista en nuestro continente ha evolucionado de tal forma hasta llegar a como hoy en día se le conoce en México al Derecho Fiscal. Cabe resaltar que en la conquista española el tributo era casi igual al que la clase favorecida estaba acostumbrada a pagar antes de la conquista, pero menos favorable para los siervos, ya que los caciques exigían además de los nuevos tributos, también los tributos anteriores, “Para hacer justicia a las diferencias regionales, en el siglo XVI la corona hizo fijar tasas que se adecuaban en cada región, a cada pueblo estableciendo asimismo las condiciones de pago y la forma de liquidar el tributo” (Margadant, 2002, p. 114). Para el siglo XIX hubo un cambio fundamental para México, formación del sentido nacional pero sobre todo una moderna administración. Es de suma importancia en materia fiscal la lucha del porfirismo contra las alcabalas y la nueva ley del timbre en 1887 por mencionar algunos cambios muy relevantes. Con la Revolución Mexicana cambió profundamente la estructura social y el modo de pensar, idealismo, indignación del proletariado por la situación, fue un parteaguas ya que sobre todo influyó en aspectos muy relevantes tales como distribución de la tierra, estabilidad política. Con el crecimiento de la administración pública para la legislación administrativa, fue necesario ofrecer un sistema de recursos contra decisiones administrativas ilegales o inconvenientes para así contar con reconsideraciones, revisiones jerárquicas y tribunales especiales, por ejemplo el Tribunal Fiscal de la Federación creado el 30 de agosto de 1936.

“En esta fase fue promulgado, bajo Portes Gil, el Código Penal de 1929 de 1228 artículos, cuyo padre fue José Almaraz Harris obra de la Escuela Positivista, con un catálogo de atenuantes y agravantes, recomendables pero irrealizables dentro del marco de la economía del México de entonces” (Margadant, 2002, p. 244).

La ley se ha ido modificando, especializando y actualizando con el pasar de los años y es ahí donde nacen algunas interrogantes. En este estudio se analiza una de esas interrogantes, sus antecedentes, consecuencias, comprobación y propuesta.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En este estudio se plantea que en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a las multas de las infracciones y sus agravantes, la ley no nos plantea atenuantes y de acuerdo al artículo 31 fracción IV de la Constitución que a la letra dice “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. (CPEUM, 1993, art. 31 fr. IV). Lo que se observa es la falta de proporcionalidad en este caso específico de la Ley; ya que es la proporcionalidad quien da uno de los elementos básicos de las contribuciones, para el cumplimiento voluntario del pago de los impuestos.

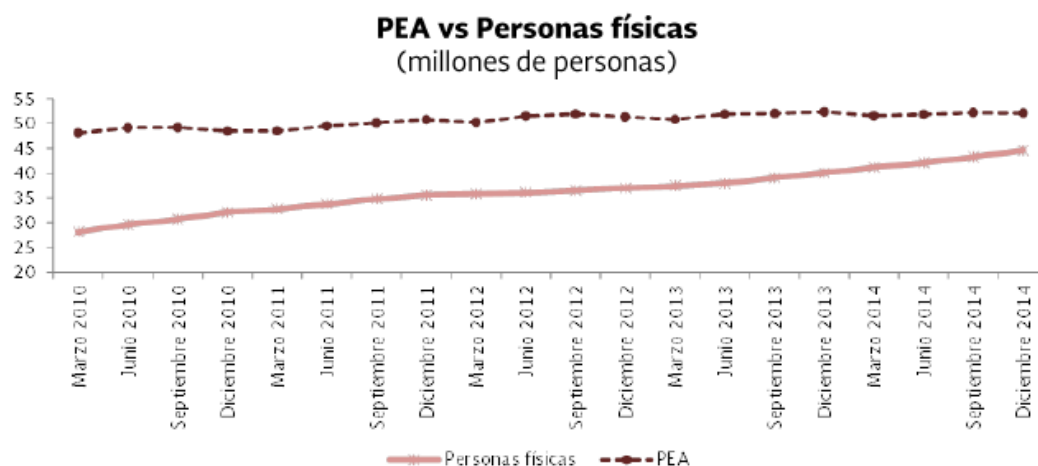
III. JUSTIFICACIÓN

Es necesario distinguir entre agravantes y atenuantes. Agravante es la circunstancia que aumenta la punibilidad del delito o de la infracción; atenuante es la circunstancia que disminuye tal punibilidad y excluyente la que la elimina. De esta manera algunas condiciones que debieran considerarse como atenuantes son:

- Obrar por motivo honorable, impulsado por la miseria, bajo impresión de amenaza grave, por el ascendiente de una persona a la que se deba obediencia o de la que se dependa, o cuan se trate de un indígena carente de instrucción y se compruebe su ignorancia de la ley.
- Que el agente sea menor de 21 años en el momento del hecho y el desconocimiento de la ley. La pena puede ser todavía más atenuada en razón de circunstancia relevante, anterior o posterior a la infracción.
- No haber tenido intención de causar mal de tal gravedad.
- El error o desconocimiento de un elemento constitutivo del tipo legal; el que el autor obre con considerable disminución de su capacidad de conocer la antijuridicidad del hecho o de determinarse conforme a ese conocimiento.

Una vez expuesta la necesidad de atenuantes; es necesario realizar un planteamiento para consideración de la autoridad competente de los Atenuantes en Derecho Fiscal; para protección y defensa de las personas que contribuyen al gasto público, ya que se mostró en el párrafo anterior que el artículo 75 en su contenido tiene agravantes y no tiene atenuantes, sin embargo tienen Obligaciones y también Derechos. Además que el número de Contribuyentes aumenta día a día, así como la recaudación como lo podemos ver en la siguiente gráfica.

Gráfica 1. Comparación población económicamente activa vs Contribuyentes.



Fuente: SAT. *"Reporte Anual 2014 Retos 2015"*. p. 23.

En este sentido las atenuantes, más que eludir las responsabilidades de los contribuyentes, deben ser instrumentos legales que permitan el cumplimiento de las responsabilidades fiscales de una manera más accesible y armónica.

IV. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

a. Objetivo General.

Proponer las Atenuantes aplicables en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación; ya que como lo hemos mencionado anteriormente los contribuyentes son sujetos de derechos y obligaciones, es necesario que el sistema fiscal proporcione esa dualidad beneficiando al fisco, sin perjudicar al Contribuyente.

b. Objetivos Específicos.

- o Conocer los antecedentes históricos del Derecho Fiscal.
- o Estructurar el origen del Derecho Fiscal para mayor comprensión del tema de investigación.
- o Valorar tipos de atenuantes en otras ramas del Derecho.
- o Comparar con otros países este tópico.

V. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

- o ¿Cuáles son los antecedentes históricos del derecho fiscal?
- o ¿Cuáles son los conceptos generales del tema de investigación?
- o ¿Cuáles son los tipos de atenuantes en otras ramas del Derecho?
- o ¿Existen atenuantes en derecho fiscal en otros países?

VI. HIPÓTESIS

Con la presente hipótesis se pretende comprobar, que en las sanciones; proponiendo atenuantes en el derecho fiscal como un procedimiento que no anule la responsabilidad del contribuyente; se presentan las siguientes:

- o Que el Contribuyente no sea reincidente.
- o Que el Contribuyente repare la falta de pago.
- o Que el Contribuyente repare el incumplimiento de información.

Que el Contribuyente entregue información para sanar su situación fiscal mediante convenio con la Autoridad. De manera concreta nuestra hipótesis es:

En la medida en que exista una amplia gama de atenuantes fiscales, el nivel de recaudación aumentará en beneficio de los ingresos económicos del Estado, y por ende del bien público, esto se debe a que se cuenta con instrumentos normativos y legales sensibles que permitan a los ciudadanos contribuir gradualmente con todas sus obligaciones fiscales.

VII. VARIABLES

a. Variables independientes

Las atenuantes dictadas en ley en otras ramas de derecho.

b. Variables dependientes

La falta de certidumbre jurídica para el contribuyente fiscal; que le otorgan agravantes y no atenuantes.

VIII. DISEÑO METODOLÓGICO

La investigación que se llevará al cabo será:

- o Descriptivo deductivo: de lo general a lo particular explicando el origen de la Obligación a Contribuir al Estado, hasta las atenuantes en el Derecho Fiscal que es el estudio de esta tesis.
- o Longitudinal se propone dar seguimiento a este estudio para la aplicación en los Derechos de los Contribuyentes.

Tipo de Estudio	Método	Técnica	Fuentes de Información
Exploratorio	Cualitativo	Observación Documentos Públicos	Leyes y Reglamentos
Descriptivo	Cualitativo	Observación Documentos Privados	Libros especializados

IX. ALCANCES

El alcance de acuerdo al presente estudio que se llevó a cabo; aplicable en México para otorgar al Contribuyente derechos; otorgarle seguridad jurídica ante la Autoridad Fiscal.

X. LIMITACIONES

Las limitaciones de acuerdo a la investigación; aplica en el Código Fiscal de la Federación, en el caso de los contribuyentes que caigan en el supuesto de las infracciones en las leyes fiscales.

“Pues lo del César devolvérselo al César, y lo de Dios a Dios”

San Mateo, 22, 21.

Capítulo I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Con la finalidad de entender el derecho fiscal, es necesario conocer el origen del derecho tributario, desde el inicio de la civilización descrito en la Biblia, en los jeroglíficos de los egipcios, en la cultura romana que aportó muchos elementos en el derecho en general utilizado hasta nuestros días; en la edad media, en la época de las cruzadas así como en otras culturas por mencionar algunas en Rusia con Pedro el grande y en México desde la época prehispánica, con la conquista, independencia y revolución hasta la actualidad. Además conociendo los conceptos generales del derecho así como su clasificación, en sus diferentes ramas hasta llegar al Derecho Fiscal por lo tanto el Derecho Tributario.

1.1 Origen del Derecho Tributario, Fundamento.

El estudio de los impuestos nos lleva a preguntarnos por su origen; los textos de algunos autores nos mencionan a los egipcios, esto data a 2500 años antes de Cristo, la prueba fehaciente son las imponentes pirámides en las que se necesitaron más de 100 mil de hombres para su construcción; además de que las piedras pesan más de 300 toneladas. Las pirámides sobresalientes: Keops, Kefrén y Micerino. En la antigüedad se practicaba la ley del más fuerte y mediante la

creencia del castigo de los dioses el pueblo estaba obligado a tributar al Faraón con trabajo personal. Así como también ya contaban con declaraciones de impuestos por frutos y animales, también descrita en sus jeroglíficos, así como también comprobable en sus construcciones.

El fenómeno religioso ha sido aprovechado a tal modo que en la antigüedad se hacía prácticamente imposible la defraudación de tributos ya que se consideraba que si alguien no cumplía con su deber de pagar, pesarían sobre él calamidades que iban desde enfermedades, demonios, hasta la muerte misma. (Sánchez, 2009, p. 21)

Sin duda el legado de la cultura egipcia para el tema de la tributación, es un gran antecedente y base fundamental para el pago de impuestos hasta nuestros días, como evidencia ver imagen 1.

Imagen 1. La Gran Pirámide de Giza



Fuente: Wordpress.com (2010)

Imagen 2. Artesanos y granjeros pagan sus tributos



Fuente: Vannini, (2013).

National Geographic nos ilustra como Egipto fue el primer estado centralizado, los egipcios fueron los primeros en cumplir con una obligación ineludible de las civilizaciones en todos los tiempos (Pagar Impuestos), “Los faraones crearon un sistema recaudatorio que cubría el conjunto del país, y que se apoyaba en una burocracia especializada y eficiente.” (Vannini, 2011 en línea)¹. Se encargaban de organizar en cada comunidad ceremonias de recaudación le llamaban “el recuento del ganado” se llevaba un control de todas las localidades y se hizo en forma cronológica la cual se convirtió una especie de “Declaración Anual”.

Por otro lado en el tiempo de Hammurabi, quien fue el quinto rey de la dinastía de Babel, formó parte de los reyes que gobernaron entre el año 2057 al 1758 a.C.

¹http://www.nationalgeographic.com.es/historia/grandes-reportajes/el-pago-de-los-impuestos-en-el-antiguo-egipto_7372/1

tuvo una gran capacidad militar y administrativa, llegó a extenderse hasta las costas del mediterráneo que comprendían las regiones de Babilonia, Acadia, Sumeria, Mesopotamia, Asiria y Nínive. Logró la unidad política y administrativa del imperio, así como una gran organización social, organización de la familia y todo esto mediante el llamado Código Hammurabi. Fue descubierto en excavaciones en los años 1901 a 1902 en la región de Susa, es un bloque de piedra y en resumen calculada en 35 artículos que consta de 282 preceptos.

“Por la época en que gobernó Hammurabi, estaba constituida en Estado feudal; una gran parte de la propiedad territorial estaba dividida en feudos que se distribuían generalmente como premio entre vasallos fieles al rey” (Reyes, 1998, p. 268).

Existían dos categorías de sujetos: los hombres libres que gozaban de toda clase de derechos, y los siervos que eran excluidos de las relaciones civiles, esta relación feudal siervo nos muestra como era el tributo, los siervos tributaban para los feudales.

La cultura romana es la que veremos a continuación; los romanos nos dejaron un sistema mucho mejor estructurado en todas las áreas de derecho, que incluso hasta nuestros días utilizamos. Durante varios años se dio la conquista de los romanos a los demás pueblos pero aproximadamente 100 años antes de Cristo cuando fue la máxima expansión de Roma, esta conquistó civilizaciones de lo más evolucionadas entonces tuvo que cambiar su estructura política, ya que tenía problemas sociales y económicos, se hizo un cambio radical con los pueblos dominados. Se sustituyó el federal por el provincial.

Los territorios organizados en provincias eran sometidos al pago de un tributo, y gobernados, según una constitución que variaba de una zona a otra por un magistrado en plenos poderes. En lugar de aliados se tuvieron así auténticos súbditos, cuya explotación constituía una preciosa fuente de riqueza para las arcas del Estado, y ofrecía amplias posibilidades de hacerse una fortuna a

gobernadores sin escrúpulos y a su colaboradores. (Historia Universal, 1982, p. 276).

Sin embargo a partir de Augusto se hizo un total cambio de régimen en todos los aspectos entre ellos el tributario le devolvió el poder al senado, y con esto surgieron muy importantes puntos a seguir “fueron los romanos los primeros en realizar controles sobre los bienes, censar a sus habitantes, poseer órganos recaudadores y cuerpos jurídicos; podemos decir que la organización fiscal, proviene de esta civilización.” (López, 2014). Fue mucho su legado pero solo se mencionarán algunos. Para comenzar términos que utilizamos hasta nuestros días *fiscus*, *tributum* y *aerium*; se sentaron las bases en el derecho tributario, así como los primeros controles recaudatorios, órganos recaudadores, cuerpos jurídicos y el primer censo, esto con motivos recaudatorios. Algunos ejemplos de impuestos se pueden dar uno es con el emperador Augusto que estableció el 1% sobre los negocios globales; el emperador Tito estableció el impuesto sobre los urinarios públicos, los primeros impuestos en Roma fueron los aduanales es decir los de importación y exportación. Esta civilización legó al mundo una impresionante legislación jurídica tributaria que permanece hasta nuestros días.

En la edad media la época de las cruzadas es un claro ejemplo del abuso del poderoso con el débil; el poderoso era el señor feudal que tenía propiedades pero requería de los siervos para el cultivo de la tierra y de protección de posibles agresores. Entonces la relación feudal siervo se vuelve totalmente arbitraria, los siervos tienen que cumplir con dos tipos de obligaciones las personales y además las económicas. Las obligaciones que tenían que cumplir los siervos en esta época eran las siguientes: Las personales la primera consistía en prestar un servicio militar y acompañar al feudal a la guerra, la segunda obligación personal era cultivar las tierras propiedad del feudal. En caso de que los siervos no cumplieran con estas se les obligaba a pagar las “tasas de rescate”. Las obligaciones económicas eran pagar por usar el horno o molino, pagar con vino,

grano, ganado así como el impuesto de la talla este impuesto se pagaba por los siguientes motivos:

- a) El casamiento de una de las hijas;
- b) Armar de caballero a un hijo;
- c) La adquisición de equipo para las cruzadas;
- d) La propiedad inmueble la cual se estimaba de acuerdo con su fertilidad.

(Sánchez, 2009, p. 24)

Otro impuesto sin duda como lo habíamos mencionado antes totalmente arbitrario fue el “Impuesto de la mano muerta” consistía en adueñarse de los bienes de un siervo cuando este muriera y el último que mencionaremos de esta civilización es el “Diezmo” que como su nombre lo dice es pagar el 10% del total de sus productos al feudal.

En otras culturas se mencionarán lo más relevante tal como fue en Rusia con Pedro el Grande el Impuesto a la barba; En España con Felipe III el impuesto a los títulos nobiliarios.

En la Revolución Francesa fue un detonante mundial ya que las condiciones eran complicadas antes de este gran acontecimiento histórico; en lo económico la situación en Francia tenía las siguientes características:

- o Monopolio de la riqueza y de la tierra, en beneficio solamente del Clero y la Nobleza.
- o Pago de impuestos exclusivamente por el estado llano.
- o Decadencia del comercio e industria por falta de medios de producción, existencia de trabas aduaneras internas, reducidos salarios, falta de libertad para agricultura, industria y comercio.
- o Derroche del dinero fiscal de la corte de Versalles.

Fuente: Historia universal, en línea.²

² <http://mihistoriauniversal.com/edad-contemporanea/revolucion-francesa/>

Con la Revolución Francesa el Derecho Público se fracciona en varias ramas entre las cuales revisten especial importancia el Derecho Constitucional y el Administrativo, en el cual queda sin más comprendido también el Derecho Tributario, sin embargo, este último sigue careciendo de autonomía con respecto al derecho administrativo y a la economía. No es hasta comenzar el presente siglo que se afirma la tendencia a considerar el derecho tributario como una disciplina autónoma respecto al derecho administrativo y es principalmente por Griziotti que se afirma explícitamente la autonomía científica de esta rama.

Fuente: UDLAP, tesis en línea.³

El veintiséis de septiembre de 1791 se convocan en Francia elecciones para la nueva Asamblea Legislativa. El voto es censitario indirecto, es decir, podían votar unos 4,3 millones de ciudadanos que pagaban como mínimo una contribución de tres días de trabajo, quedando excluidos por falta de recursos unos 3 millones. Elegían a unos 40.000 electores de segundo nivel que tenían que poseer propiedades que rentasen un mínimo de 150 jornadas de trabajo. A ellos estaba reservada la elección de los diputados.

Fuente: Asociación Catalana de expresos políticos, en línea.⁴

Imagen 3. Bastilla Revolución francesa

³ http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/mesta_m_r/capitulo2

⁴ <http://www.cedt.org/RevFrancesa.htm>



Fuente: National Geographic, (2012).

En México en la época prehispánica fue también con el tributo; también como en otras culturas se aplica la ley del más fuerte con el más débil es decir pagaban tributo los artesanos, labradores y comerciantes a los gobernantes, sacerdotes y guerreros. El tributo era en especie, se pagaba mediante trabajo o servicio y bienes, estos bienes eran maíz, frijol, cacao, fruta y animales. Con la conquista española el tributo no disminuyó “se fue acomodando a las normas europeas en forma gradual, de tal modo que durante el siglo XVI éste seguiría manteniendo sus principales características consistiendo en prestaciones materiales y servicios” (López, 2013, p. 5).

Sánchez Piña nos menciona algunos de los impuestos que se han pagado a lo largo de la historia en México:

- o Impuesto de avería, llegó a pagarse el 4% del valor de las mercancías y se aplicaba los dueños de dichas mercancías que entraban o salían al puerto de Veracruz.
- o Impuesto de almirantazgo, llegó a alcanzar el 15% y al igual que el de avería era por el valor de mercancías que entraban o salían a algún puerto.
- o Impuesto de lotería, llegó al 14% se aplicaba sobre el total de la venta de la lotería.
- o Alcabala, este era por pasar mercancía de una población a otra.
- o Impuestos de caldos, se pagaba por la fabricación de vinos y aguardientes.
- o Impuesto del timbre, consistía con un pago amparado por estampillas.
- o Impuestos sobre ingresos mercantiles, llegó al 4 % por el ejercicio de las actividades de los comerciantes este impuesto se derogó recientemente al aparecer el Impuesto al Valor Agregado.

Otros tributos mencionados por la investigación de López, B de la Facultad de Economía de la UNAM que además clasifica como Directos e Indirectos, conceptos que se mencionarán más adelante en este estudio:

Directos:

- o Moneda foránea, el rey lo cobraba por reconocimiento al señorío.
- o Aljamas o morerías, para judíos y moros por estar en territorio castellano.
- o Fonsadera, para los gastos de guerra.

Indirectos:

- o Alcabala
- o Almojarifazgo, gravaba las mercancías que pasaban de Castilla a otros reinos o viceversa.
- o Portazgo, pontazgo y barcaje
- o Otros, montazgo y asadura.

El pago del impuesto alcabala se prolongó desde la conquista hasta la Independencia; ya que se seguía pagando la Alcabala, cuando se pasaba la mercancía entre los estados. Sin embargo fue hasta la promulgación de la Constitución que se derogaron las alcabalas en 1857 en el artículo 124; pero seguía en México la misma administración como lo era en la Nueva España, durante estos años hubo muchos cambios políticos y sociales junto con la Revolución. “La Constitución Política de 1917 representó la síntesis política de la Revolución, al adoptar un tipo de Estado Intervencionista, preocupado por las causas populares y sociales.” (López, 2013, p. 16). En este periodo se crearon gran variedad de impuestos pero no había mucha recaudación de los mismos a continuación se mostrarán cuadros para que tengamos una mejor idea de los impuestos existentes y el año de su creación:

Tabla 1. Impuestos 1917-1940

Impuestos	Año	Creación	Derogados	Vigentes
Impuestos generales		10	3	7
A los derechos de importación	1920-1926-1929	3	1	2
A los derechos de exportación	1920-1926-1929	3	2	1
12% sobre valor aforo	1,938	1	0	1
Impuesto sobre la renta	1924	1	0	1
Superprovecho	1941	1	0	1
10 % adicional	1924	1	0	1
Impuestos específicos		8	5	3
Avisos y anuncios	1917	1	1	0
Importaciones, bebidas y perfumes	1921-1925	2	2	0
10% entradas brutas de Lotería	1923	1	1	0
Expendios de bebidas alcohólicas	1933	1	0	1
Radiodifusoras	1933	1	0	1
Compraventa de alcoholes	1937	1	1	0
Consumo de algodón	1938	1	0	1

Fuente: López, (2013, p. 20)

Lo que se quiere resaltar en este primer apartado es el panorama general del derecho fiscal en el Mundo pero sobre todo en México, la evolución que este ha tenido, como se presenta en el siguiente cuadro sinóptico:

Cuadro Sinóptico 1. Evolución histórica del fundamento de las contribuciones en México

**CONSTITUCIÓN DE CADIZ 1812
ART. 8**

También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.

**CONSTITUCIÓN DE 1857 ART. 31
FRACCIÓN II**

Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

**CONSTITUCIÓN DE 1917 ART. 31
FRACCIÓN IV**

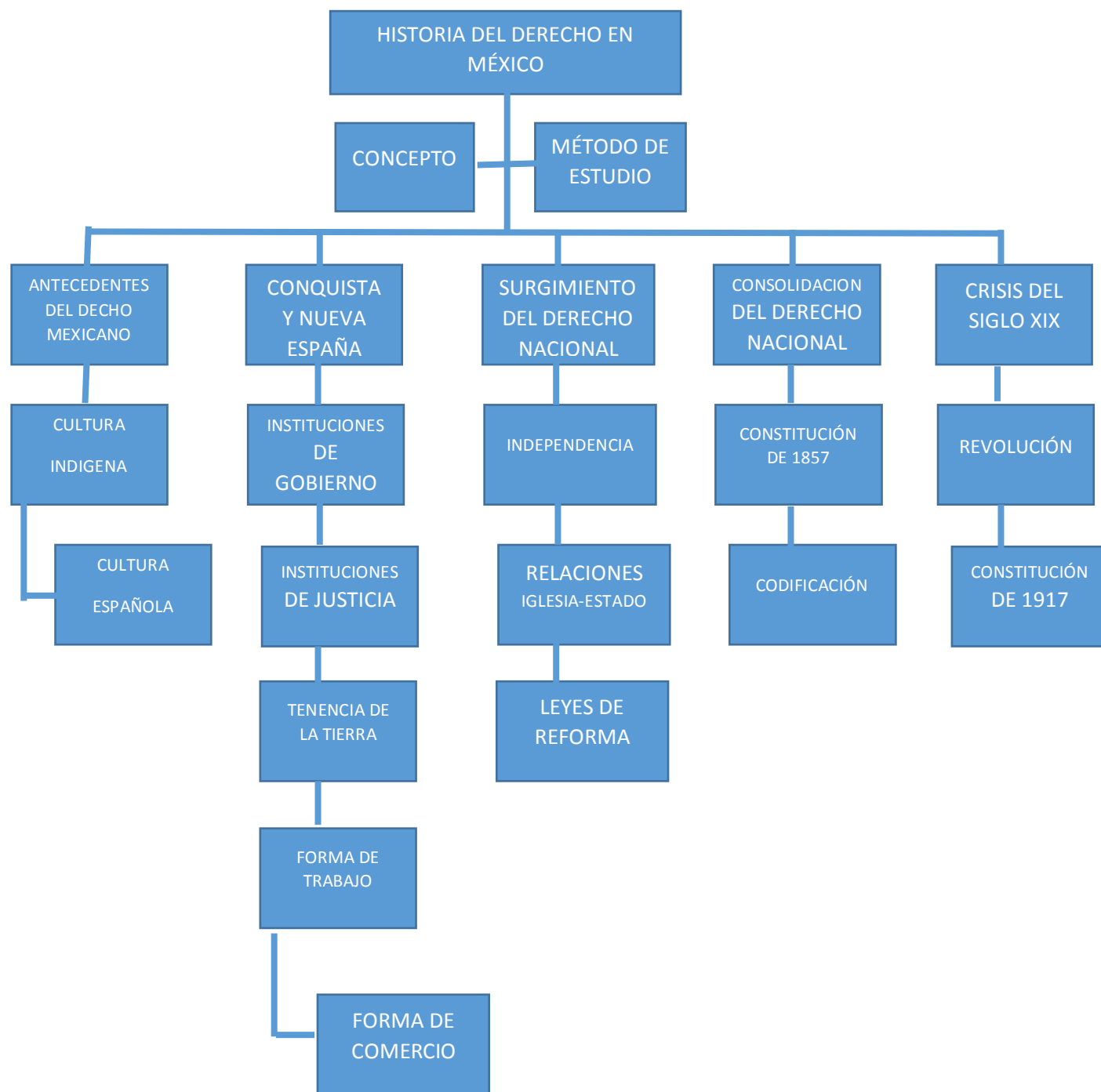
Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

**CONSTITUCIÓN VIGENTE, ART. 31
FRACCIÓN IV (reformado en octubre de 1993)**

Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del **Distrito Federal** o del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Fuente: Derreza, (2016).

Mapa conceptual 1. La Historia del Derecho en México



Fuente: Bucio, (2012, p.14).

Durante el liberalismo en México, se comenzó a trabajar en el derecho civil y en el penal, una comisión comenzó con el derecho penal en 1862, la cual se interrumpió por Maximiliano, pero una nueva comisión continuó en 1870, Código penal para el DF, y además para toda la República en materia federal desde el 1° de abril de 1872.

En el porfirismo durante los años de 1876 a 1911 en materia fiscal son importantes la lucha del porfirismo contra las alcabalas, la nueva ley general del timbre de 1887, los diversos aranceles y la supresión de la zona libre 30 de junio de 1905 que desde 1858 había existido en Tamaulipas, considerándose que la extensión de la red ferroviaria ya había acabado con el aislamiento de dicha zona libre de los grandes centros mexicanos de abastecimientos, aislamiento que en 1858, había justificado la creación de dicha zona. Además, muchas nuevas normas se referían a la organización interna del fisco, a la facultad económica - coactiva 8 de agosto de 1888, y al arreglo de la deuda nacional, interior y exterior.

En derecho en México entre 1920 y 1982; en esta fase fue promulgado, bajo Portes Gil, el nuevo Código Penal de 1929 de 1228 artículo, cuyo padre fue José Almaraz Harris, una obra inspirada en la Escuela Positivista, con, entre muchos rasgos, un largo catálogo de atenuantes y agravantes, y muchas innovaciones, en teorías recomendables, pero irrealizables dentro del marco de la economía del México de entonces. En 1931 este código fue sustituido por el código actual de unos 400 artículos más ecléctico y pragmático.

En los años de 1982 y 1997 los legisladores han continuado con la política de preferir los pequeños cambios graduales, más bien que la elaboración de nuevos códigos. Estos cambios han venido generalmente en paquetes, con repercusión simultánea en lo sustantivo y en lo adjetivo procesal como vemos en el Diario Oficial del 3 de enero de 1989, en esta varias materias del derecho se sustituyen cantidades monetarias absolutas por múltiplos del salario mínimo.

1.2 Conceptos de Derecho, Clasificación.

Para introducirse a este apartado; veremos los conceptos generales del derecho, así como su clasificación.

La definición del derecho “Es un conjunto de normas, principios y definiciones creado y tutelado por el poder público para regular la convivencia entre los hombres” (Rangel y Sanromán, 2009, p. 6). El concepto de derecho es un conjunto de normas; conocemos varios tipos de normas: morales, religiosas y jurídicas. Nos concentraremos en las normas jurídicas ya que son tema de este estudio su definición como sigue:

Son reglas de conducta u organización creadas por un poder legítimo para regular la convivencia pacífica de los seres humanos integrantes de una comunidad, y cuya observancia no está sujeta a la aceptación o no por parte del destinatario, ya que si éste no las cumple puede verse compelido a hacerlo por medio de la coacción haciendo uso de la fuerza que tiene el Estado. (Rangel y Sanromán, 2009, p. 3).

Las características de las normas son las siguientes: Unilateralidad, bilateralidad, interioridad, exterioridad, incoercibilidad, coercibilidad, autonomía y heteronomía. Se definirán las características de las normas jurídicas, Rangel y Sanromán las presentan como sigue:

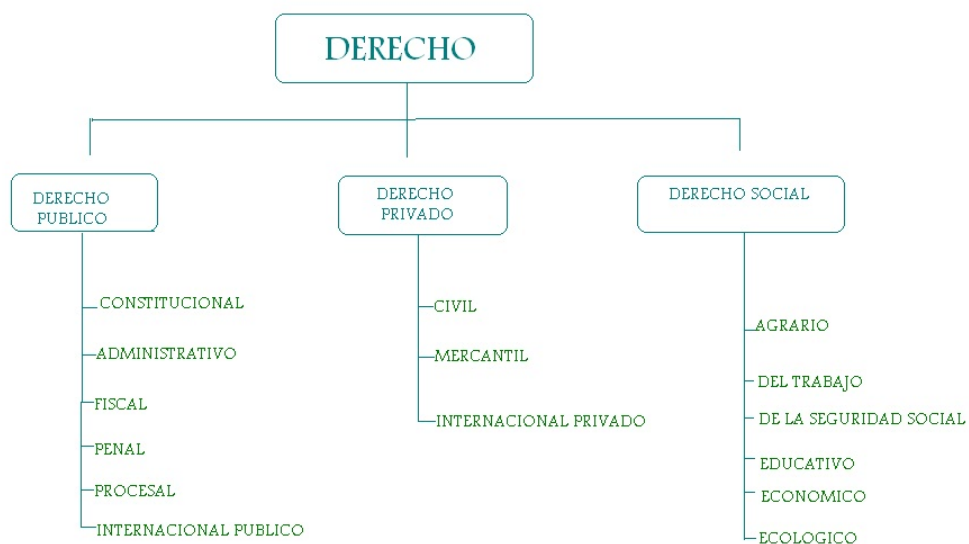
- o Bilateralidad; imponen obligaciones y conceden derechos que pueden ser exigidos por otra persona.
- o Exterioridad; regulan resultados externos de la conducta humana, y sólo en algunas ocasiones se atiende a la intención del sujeto.
- o Coercibilidad; el mandato contenido en ellas debe ser cumplido efectivamente por el destinatario; de no ser así existe la posibilidad por parte del poder público de hacer cumplir la conducta prescrita en la norma.
- o Heteronomía, porque quien las crea es el Poder Legislativo.

Siguiendo con la definición de Derecho el concepto siguiente son los principios que de acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación se definen como sigue:

Son verdades jurídicas notorias indiscutibles, de carácter general, como su mismo nombre lo indica, elaborados o seleccionados por la ciencia del derecho, de tal manera que el juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente, o habría establecido si hubiera previsto el caso; siendo condición de los aludidos principios que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenar. (Sánchez, 2009, p. 50).

Teniendo el conocimiento de Derecho así como de las partes que integran su definición se dará un panorama general del Derecho y sus ramas para irse direccionando hacia el derecho fiscal donde se quiere llegar con este estudio.

Mapa conceptual 2. División General del Derecho

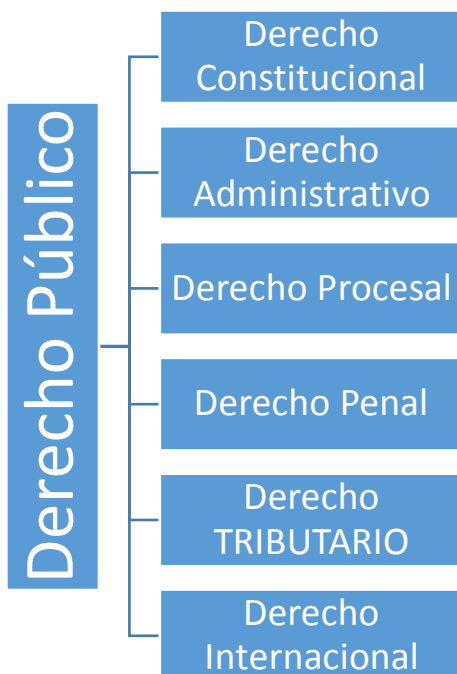


Fuente: Hernández, (2013).

La clasificación del derecho como ya lo habíamos comentado viene del Derecho Romano; los romanos dividen el derecho público del derecho privado, al derecho público también conocido como derecho del Estado “Es el que se aplica a las relaciones y funciones del Estado, a sus relaciones con los particulares, con otros estados y con sus propios órganos.” y el derecho privado “regula las relaciones entre los particulares” (Rangel y Sanromán, 2009, p. 16).

Se definirán los conceptos de acuerdo al Mapa conceptual siguiente:

Mapa conceptual 3. División del Derecho Público



Fuente: Rangel y Sanromán, (2009, p. 16).

- o Derecho Constitucional; “Es el conjunto de normas jurídicas que establecen la situación del individuo frente al Estado, la forma de gobierno, así como la organización y funcionamiento de sus órganos. (Rangel y Sanromán, 2009, p. 17).

- o Derecho Administrativo; “Es el conjunto de normas jurídicas que regulan el funcionamiento y organización del Poder Ejecutivo. (Rangel y Sanromán, 2009, p. 17).
- o Derecho procesal; “Es el conjunto de normas jurídicas que regulan los procedimientos que deben seguirse por el juez, las partes y otros sujetos procesales con el objeto de resolver las controversias jurídicas que se susciten.” (Rangel y Sanromán, 2009, p. 17).
- o Derecho penal; “Es el conjunto de normas jurídicas que se ocupan de establecer los delitos, las sanciones y medidas de seguridad.” (Rangel y Sanromán, 2009, p. 17).
- o Derecho tributario; “Es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del estado, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares.” (De la Garza, 1985).
- o Derecho internacional; “Es el conjunto de normas jurídicas cuya función es regular las relaciones entre los estados como miembros de la comunidad internacional y el funcionamiento de los organismos internacionales” (Rangel y Sanromán, 2009, p. 17).

Teniendo los conceptos generales del derecho ahora nos adentraremos al Derecho Fiscal, su división y conceptos como los define Silvino Vergara.

Para entender y saber el Derecho fiscal y sus divisiones; debemos entender la relación entre particulares y el Estado, es decir la visión del Estado. Esto lo propone él en un Cuadro.

Cuadro 1. Visión del Estado Ideal

Estado Derecho	Estado Bienestar	Estado Policial
Seguridad Jurídica	Seguridad Social	Seguridad Pública
Buena fe del ciudadano.	Respeto a la dignidad humana del gobernado.	Potencial delincuente/ enemigo.
Derechos de libertad.	Derechos de seguridad social.	Protección pública.
Estado liberal.	Estado benefactor.	Estado vigilante.
Derecho civil y mercantil.	Derecho laboral, seguridad social, agrario, indigenista.	Derecho penal y Derecho administrativo sancionador.
Menores contribuciones.	Mayores contribuciones.	Las contribuciones como un control más a la población.
Mayores riesgos permitidos a la población, menos responsabilidad civil.	Regulación de los riesgos a la población, mayor responsabilidad civil.	Prohibición de riesgos a la población, la responsabilidad civil es responsabilidad penal.
Individuos activos.	Individuos pasivos.	Individuos miedosos.
Siglo XVIII y XIX	Siglo XX	Siglo XXI

Fuente: Vergara, Septiembre 2012, *Revista Opciones*, México.

La explicación es: en Seguridad Social que le gasto público sea destinado al beneficio social, incrementar para la población servicios de salud, educación, crédito para la vivienda, empleo y esparcimiento de hecho lo define la Constitución en su artículo 4° pues se plantea a cada ciudadano respetando su dignidad humana; en segundo lugar en Seguridad jurídica en las inversiones, en el fomento de mayores libertades para las personas, pero principalmente en las libertades económicas, se le denomina estado liberal, en esta perspectiva al Estado le interesa fortalecer los mecanismos regulaciones para fomentar las inversiones de los particulares y considerar que los ciudadanos actúan de buena fe y en tercer lugar la seguridad pública para su población; un estado de policía donde le

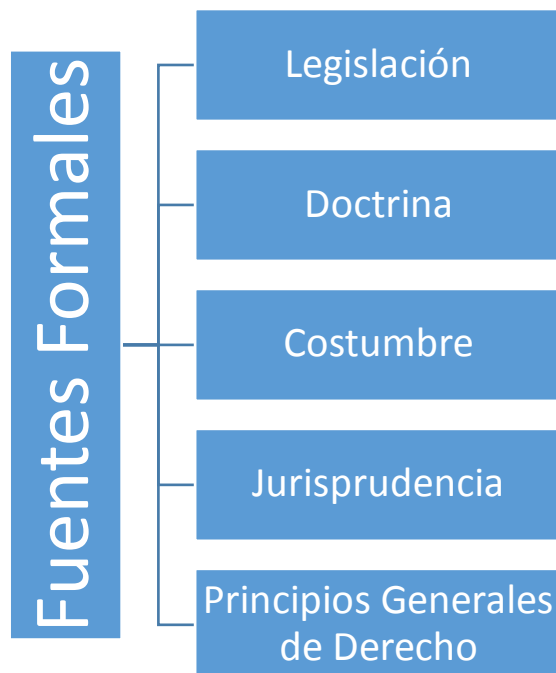
objetivo principal sea la tutela de la integridad de las personas su vida, y su patrimonio en un Estado Vigilante, donde se considera que cualquier ciudadano es potencialmente actor de un delito o de un acto atroz, donde se presume que los ciudadanos actúan de mala fe, se les ve como enemigos y al Estado como víctima entonces en este tema tributario las contribuciones están destinadas a la construcción de centros penitenciarios, servicios de seguridad pública centros de inteligencia policial, criminología, mayor armamento, etcétera. Entonces la intención del Estado es perseguir tanto los delitos comunes como los actuales delitos artificiales es decir los que han acogido con la finalidad de justificar que se está trabajando en abatir la delincuencia que no existiría si no se legislaran conductas simples como delitos.

(Vergara, 2012, pp. 59-61).

1.3 Fuentes Formales de Derecho.

Las fuentes formales del derecho; son los procedimientos establecidos que sirven para creación de las normas jurídicas, ya definidas anteriormente y se clasifican como sigue:

Mapa conceptual 4. Fuentes Formales.



Fuente: Rangel y Sanromán, (2009, p. 8).

Las fuentes se definen de la siguiente manera de acuerdo a Rangel y Sanromán:

- a) Legislación: Es el proceso por el que uno o varios órganos del Estado formula las reglas jurídicas.
- b) Doctrina: Teorías desarrolladas por los estudiosos del derecho con propósitos de sistematización.
- c) Costumbre: Es una práctica constante, considerada por la colectividad como obligatoria.

- d) Principios Generales del Derecho: Verdades jurídicas notorias indiscutibles y de carácter general.
- e) Jurisprudencia: Conjunto de principios y doctrinas contenidas en las sentencias de ciertos tribunales.

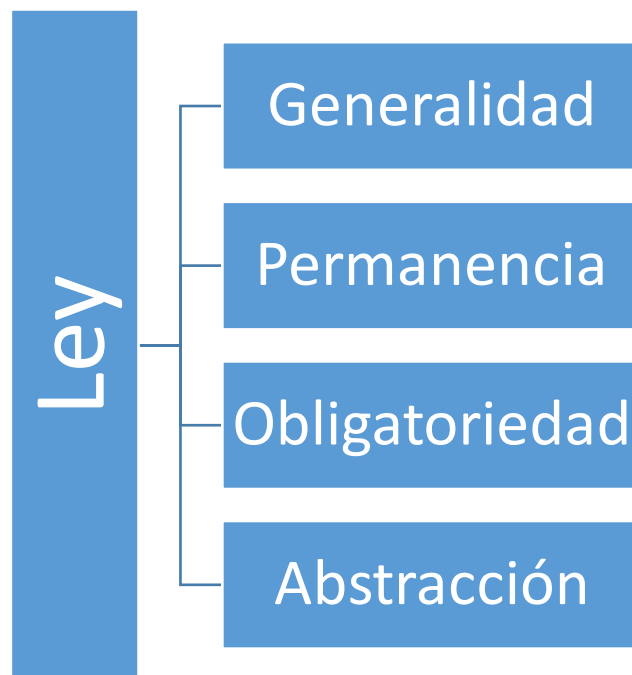
Ahora se verá a detalle cada una de las Fuentes Formales del Derecho según Rangel y Sanromán:

Legislación: En este proceso los órganos del Estado crean las normas jurídicas generales, abstractas y obligatorias que integrarán una ley, es la fuente más importante del sistema jurídico. Las fases del proceso legislativo es un proceso mediante la creación de leyes federales el cual se regula mediante la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y otro proceso para la creación de leyes locales, que se regula por la Constitución Política de cada entidad federativa. En primer lugar está:

- o Iniciativa: es la propuesta para crear una nueva ley o también para reformar una ley existente; los facultados para presentar una iniciativa de ley son: El presidente, los diputados y senadores al Congreso o legislaturas; es decir la iniciativa de ley es un proyecto que se presenta ante el Poder Legislativo.
- o Discusión: en este acto los integrantes de la cámara que haya recibido la iniciativa debatirán acerca de la propuesta, exponen puntos a favor o en contra, además también presentan observaciones y modificaciones que consideran para mejorar la Iniciativa. En donde se genera la propuesta es la cámara de origen, puede ser de diputados o senadores, una vez revisada, discutida, si se considera así pasará a la aprobación.
- o Aprobación: en la cámara revisora puedes ser la de diputados o senadores, para que ellos también analicen el proyecto de ley y también hacer modificaciones que consideren convenientes. En caso de que no se envía a la cámara de origen. En caso la mayoría de la cámara revisora acepte el proyecto se envía al poder ejecutivo, para que este sea promulgado.

- o Sanción: es el acto por el cual el Presidente de la república manifieste mediante su firma, la aprobación del proyecto de ley que le envían las Cámaras.
- o Promulgación: cuando un proyecto de ley ha sido sancionado se promulga, esto significa la aceptación expresa del Presidente para que se cumpla la ley.
- o Publicación: una vez promulgada la ley esta se publica en el Diario oficial de la Federación a nivel federal, a nivel estatal se publica en la Gaceta oficial del Estado.

Mapa conceptual 5. Características de la Ley



Fuente: Rangel y Sanromán, (2009, p. 12).

Generalidad: Aplica a todos los sujetos que caigan en el supuesto normativo.

Permanencia: No se agota por hecho de que se aplique.

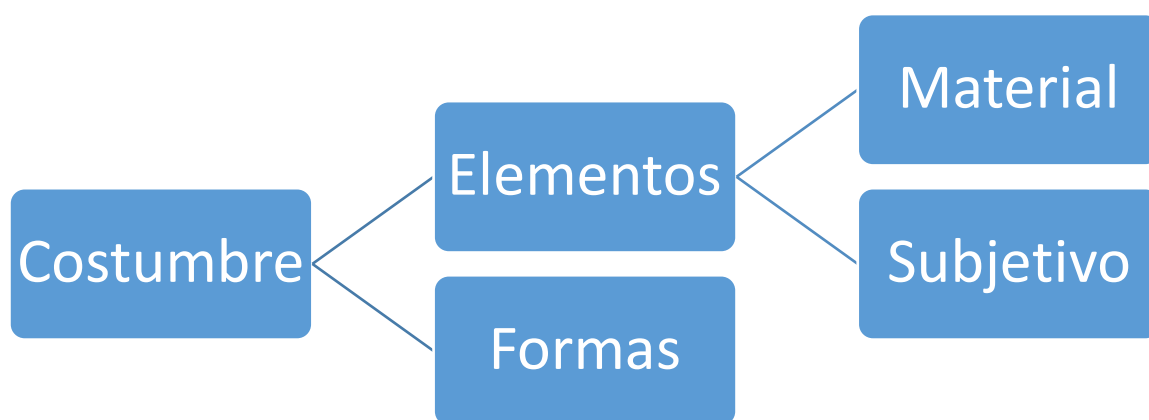
Obligatoriedad: Su cumplimiento es forzoso.

Abstracción: Se manifiesta de forma abstracta, se aplica en casos concretos.

Doctrina: “Estudios científicos que los juristas realizan acerca del derecho, ya sea con el propósito puramente teórico de sistematización de sus preceptos, ya sea con la finalidad de interpretar sus normas y señalar las reglas de su aplicación.” (García, 1977, p. 76). En México se utiliza para documentarse y ampliar la cultura jurídica.

Costumbre: es un acto repetido por una colectividad y por lo tanto ya se considera obligatoria, ya que es general constante y permanente.

Mapa conceptual 6. Costumbre elementos y formas



Fuente: Rangel y Sanromán, (2009, p. 13).

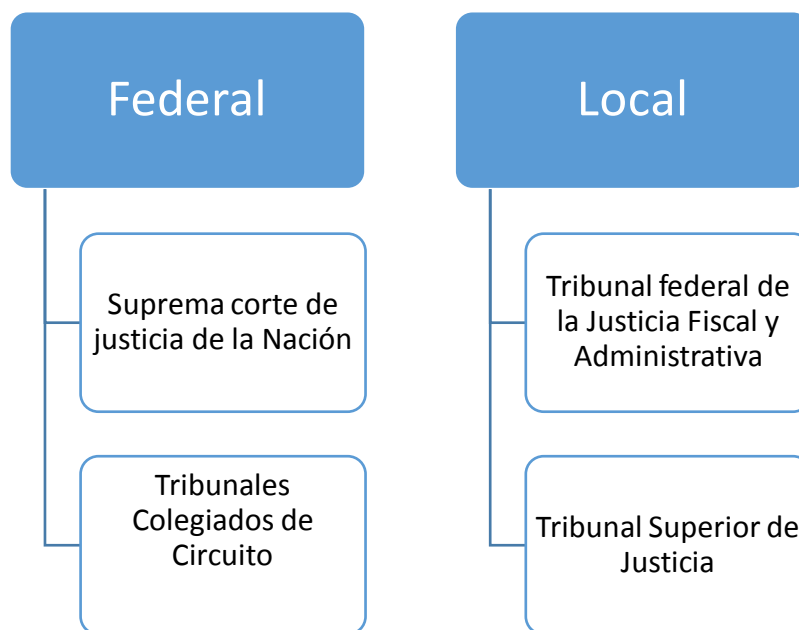
Elemento material: Repetición de un proceder o comportamiento.

Elemento subjetivo: Los individuos que la practicaban le reconocen la obligatoriedad.

Formas: Con arreglo a derecho, contrario a derecho y supletoria del derecho.

Jurisprudencia: Conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de ciertos tribunales. Pueden ser Interpretativas se llaman así porque su función es interpretar la ley, y las integradoras su función es cubrir lagunas que existen en la ley. Los que pueden crear jurisprudencias son de acuerdo al Mapa conceptual siguiente:

Mapa conceptual 7. Crean Jurisprudencia



Fuente: Rangel y Sanromán, (2009, p. 13).

“Artículo 222. La jurisprudencia por reiteración del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se establece cuando se sustente un mismo criterio en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, resueltas en diferentes sesiones, por una mayoría de cuando menos ocho votos.” (Ley de Amparo, 2015).

Principios Generales del Derecho; la definición de la suprema Corte de Justicia, “Las verdades jurídicas notorias indiscutibles, de carácter general, como su mismo nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho de tal

manera que el juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiere estado presente o habría establecido si hubiera previsto el caso, siendo condición de los aludidos principios que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas y omisiones han de llenar.”

Estos principios constituyen la base fundamental del sistema jurídico, sin embargo la eficacia de estos depende del reconocimiento de la ley ya que por ejemplo la Ley Federal del trabajo nos dice “Artículo 17.- A falta de disposición expresa en la Constitución, en esa Ley o en sus Reglamentos, o en los tratados a que se refiere el artículo 6o., se tomarán en consideración sus disposiciones que regulen casos semejantes, los principios generales que deriven de dichos ordenamientos, los principios generales del derecho.” (Ley Federal del Trabajo, 2015) son fuentes formales del derecho pero supletorios.

Algunos principios generales del derecho, aplicables al Derecho Tributario:

- o Lo accesorio sigue la naturaleza de lo principal. (*Accessorium naturam sequi congruit principales*)
- o No se puede conocer la verdad sino son atendidas las circunstancias del hecho. (*Ad veritatem pervenire non possumus, nisi facti circumstantiis attentis*)
- o La confesión hecha una vez no puede retrarctarse sino en el mismo acto. (*Confessio semen facta nequit revocari nise incontinenti*)
- o A quien se permite lo más le es permitido lo menos. (*Cui liceo quod est plus, liceo utique quod*)
- o Cuando es oscuro el derecho de las partes se ha de favorecer más al reo que al actor. (*Cum sunt partium jura obscura, reo favendum est potius quam actori*)
- o No se presume dolo, debe probarse. (*Dolos non praesumitur nisi probetur*)
- o Las dudas deben resolverse en el sentido más favorable. (*Dubia in meliorem partem interpretari debent*)

- o No se presume el hecho si no se prueba. (*Factum non praesumitur quod fieri consuevit*)
- o Se puede hacer aquello que es jurídicamente posible. (Id possumus, quod de jure possumus)
- o A nadie puede quitarse el beneficio que le concede el derecho. (*Indultum a jure beneficium non est alicui auferendum*)
- o En todas las cosas debe atenderse a la equidad, pero sobre todo en el derecho. (*In ómnibus obligationibus in quibus dies non ponitur praesenti die debetur*)
- o En material de penas la interpretación debe ser benigna. (*In poenis benignior est interpretatio facienda*)
- o La reincidencia agrava notablemente el delito. (*Iterario notabiliter aggravat delictum*)
- o Las leyes debe interpretarse en concordancia con los derechos. (*Jura juribus concordari debent*)
- o Los caracteres de la ley deben ser: que sea justa, honesta, posible, no contraria a la naturaleza, conforme a las costumbres, conveniente al lugar y tiempo, útil, clara y dirigida, no al bien privado, sino a la utilidad común de los ciudadanos. (*Lex debet esse justa, honesta, possibilis, secundum naturam, secundum patriae consuetudinem, loco temporisque conveniens, utilis, manifesta, nullo privato comodo, sed pro común civium utilitate conscripta*)

(Vergara, 2009, pp. 225-230)

Se analizan algunos principios:

- o No hay tributo sin Ley: Se tiene que pagar un impuesto siempre que exista una ley.
- o Primero en tiempo es primero en derecho: En nuestra materia aplica con las pérdidas sujetas a amortización para efectos de Impuesto sobre la renta.

- o La ignorancia no exime de responsabilidad: El Estado vigila el cumplimiento sin excusa de no saber.
- o La suerte de lo principal la corre lo accesorio: En la materia se quieren deducir los gastos de mantenimiento de una máquina sin ante demostrar propiedad de esa máquina. (Sánchez, 2009, pp. 50-51).

Desde los inicios de la civilización las autoridades requieren un tributo o pago; para que dicha civilización vaya progresando, por lo que se necesita formar un conjunto de reglas esto es el origen del derecho. Siendo que el derecho se inspira en postulados de justicia y constituye el orden normativo e institucional que dirige la conducta de las personas dentro de una sociedad. Por lo que se entiende como se ramificó el derecho hasta especializarse en derecho tributario.

“Todos somos responsables de nuestros propios hechos y omisiones”

Principio Antiguo.

Capítulo II. MARCO TEÓRICO Y ESTADO DEL ARTE

2.1 Conceptos, clasificación del Derecho Fiscal

En este capítulo II se verán los conceptos, clasificaciones y ramas del Derecho Fiscal; así como las fuentes formales del Derecho Fiscal ya que se especializan, en comparación de las fuentes formales del Derecho en General. Las fuentes formales del Derecho fiscal; los diferentes autores les dan diferentes clasificaciones o las incluyen en el derecho financiero.

Las fuentes formales son “los procesos de creación de las normas” (García Maynez, p. 2).

Silvino Vergara nos da las Fuentes del Derecho Fiscal por orden de importancia:

Tabla 2. Fuentes del Derecho Fiscal

Fuentes del Derecho Fiscal	Constitución / Tratados Internacionales en DH
	Tratados Internacionales en Materia Fiscal
	Ley
	Reglamentos
	Decretos
	Reglas de Carácter General
	Circulares
	Criterios no vinculativos
	Jurisprudencia
	Principios generales del derecho
	Doctrina

Fuente: Vergara, (2012).

Las fuentes del derecho fiscal se entienden como sigue:

- o Constitución – Tratados internacionales de Derechos Humanos: con la reforma del 10 de junio 2011 en el artículo 1° constitucional nos dice que la interpretación es *prohomine, propersonae*. Y en Derechos Humanos que regula Latinoamérica dar Seguridad jurídica, libertades y protección de la propiedad.
- o Tratados Internacionales en materia Fiscal: Tenemos cuatro tratados son libre comercio, doble tributación, asistencia en la fiscalización y asistencia en la recaudación.
- o Ley: Como nos dice el Principio de legalidad tributaria “No hay tributo sin Ley”, y el principio de Taxatividad las disposiciones fiscales se tienen que aplicar en sentido estricto.
- o Reglamentos: Con fundamento constitucional artículo 89 fracción I; los reglamentos sirven para facilitar la aplicación de la Ley; tiene dos limitantes la primera no debe contradecir la Ley y la segunda no regula las materias exclusivas de Ley.
- o Decretos: según el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación es un norma jurídica emitida por el ejecutivo; tiene dos funciones la primera eximir total o parcialmente las contribuciones por caso fortuito y la segunda facilitar el cumplimiento de la obligación fiscal de las contribuciones.
- o Reglas de carácter General: Son de vigencia anual, disposiciones emitidas por la autoridad fiscal para facilitar el cumplimiento de la obligación fiscal pero no son normas jurídicas, tienen derechos y obligaciones.
- o Circulares: la normatividad tiene dos funciones la primera para organizar internamente la oficina de administración pública y la segunda unificar criterios, artículo 35 CFF

- o Criterios no vinculativos: Los criterios del SAT en el diario Oficial de la Federación son opiniones no obligatorias, artículo 33 fracción I inciso h CFF.
- o Jurisprudencia: Es la interpretación de las normas jurídicas o de las instituciones jurídicas por parte de los órganos competentes; primero el Poder judicial a través de la suprema Corte de Justicia de la Nación (once ministros), el segundo Tribunales colegiados de circuito; en México se divide en circuitos y en cada circuito debe haber un tribunal y tres magistrados y el tercero Tribunal Federal de Justicia fiscal y administrativo también fija jurisprudencia, cuando hay contradicción se le da al Poder Judicial Suprema Corte o Tribunal Colegiado.
- o Principios Generales del Derecho: Los vamos a entender como los principios que regulan un sistema jurídico en México y que regula jurisprudencia, reglas del derecho y sirve para resolver controversias en el sistema jurídico, artículo 14 Constitucional.
- o Doctrina: Teorías o propuestas de los investigadores en alguna rama del conocimiento; la doctrina justifica las leyes y las instituciones jurídicas.

Siguiendo con los apuntes del doctor Silvino Vergara nos dice que el Derecho Fiscal regula los ingresos públicos del Estado y solamente el Estado puede recaudar de esta forma, estos ingresos son:

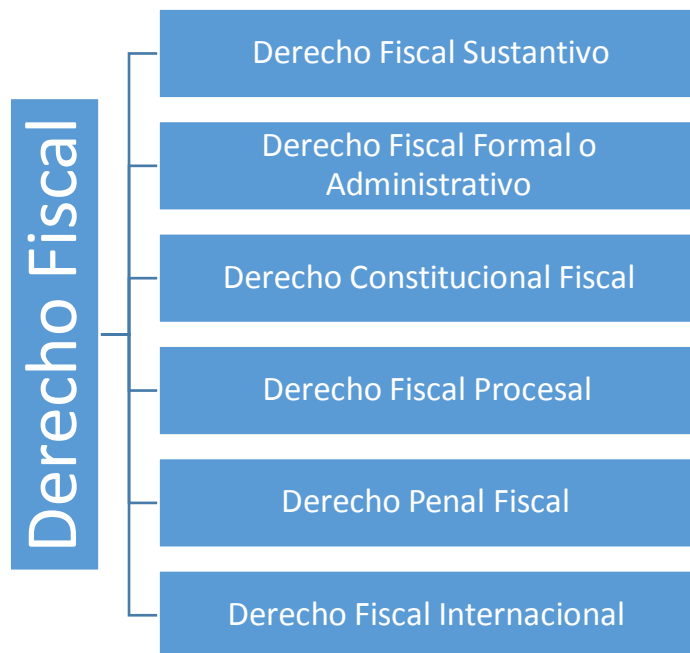
Tabla 3. Ingresos Públicos regulados por el Derecho Fiscal

Ingreso Público regula Derecho Fiscal	Contribuciones
	Aprovechamientos
	Rezagos
	Empréstitos
	Devaluación Moneda
	Emisión papel moneda
	Expropiación
	Confiscación
	Decomiso

Fuente: Vergara (2012).

- o Contribuciones: Son los impuestos, derechos y contribuciones de mejoras.
- o Aprovechamientos: Las multas administrativas de tránsito, sanitarias y las cuotas compensatorias de los ayuntamientos así como las cuotas del Instituto mexicano de propiedad industrial las determina la secretaría de economía se publican en el Diario Oficial de la Federación con vigencia de 5 años.
- o Rezagos: Contribuciones y aprovechamientos pendientes de pago o de liquidación de ejercicios anteriores.
- o Empréstitos: Préstamos internos; CETES, pagarés, certificados de tesorería.
- o Devaluación moneda: Control o libertad del dólar.
- o Emisión papel moneda
- o Expropiación: Apropiación de bienes de un particular y parte del estado por causa de utilidad pública y previa indemnización.
- o Confiscación: Apropiación de los bienes de un particular por parte del Estado en forma total y arbitraria y sin intervención de autoridad judicial, está prohibida en el artículo 22 Constitucional pero permite en ciertos casos de deudores de impuestos.
- o Decomiso: Apropiación de bienes de un particular por parte del Estado cuando hay un delito.

Mapa conceptual 8. Divisiones del Derecho Fiscal



Fuente: Sánchez, (2009, pp. 40-43).

Para enriquecer el concepto de Derecho Fiscal repasaremos varios conceptos:

- o Derecho Tributario; “Es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del estado, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares.” (De la Garza, 1985).
- o Derecho Fiscal; “Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen en la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.” (Sánchez, 2009, p. 40).

Ahora definiremos las divisiones en el Derecho fiscal:

- o Derecho fiscal sustantivo: “Conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, la relación jurídica principal” (Sánchez, 2009, p. 40).
- o Derecho fiscal formal o administrativo: “Conjunto de normas que regulan la actividad de la administración pública que se encarga de la determinación y la recaudación de los impuestos.” (Sánchez, 2009, p. 41).
- o Derecho constitucional fiscal: “Conjunto de normas jurídicas que delimitan y disciplinan al poder fiscal del Estado, así como los diversos poderes tributarios que existen en los Estados Federales.” (Sánchez, 2009, p. 41).
- o Derecho fiscal procesal: “Es el conjunto de normas jurídicas que regula los procesos en que se resuelven las controversias que surgen entre el Fisco y los Contribuyentes” (Sánchez, 2009, p. 41).
- o Derecho penal fiscal: “Conjunto de normas jurídicas que definen los hechos ilícitos que pueden cometerse en materia fiscal.” (Sánchez, 2009, p. 41).
- o Derecho fiscal internacional: “Normas consuetudinarias o convencionales que tratan de evitar los problemas de doble tributación, coordinar métodos para evitar la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de colaboración de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo.” (Sánchez, 2009, p. 41).

La división que hace Sánchez Piña del derecho fiscal parte desde el nacimiento de la obligación tributaria, normas que la regulan, normas jurídicas que la delimitan y disciplinan al poder fiscal, la regulación entre el fisco y los contribuyentes, así como la definición de los hechos ilícitos fiscales y en materia internacional normas para el impedimento de la doble tributación e impedir la evasión. Así mismo es preciso dividir y definir al derecho fiscal como sustantivo, administrativo, constitucional, procesal, penal e internacional. Así mismo en el siguiente apartado conoceremos más a fondo el derecho fiscal procesal partiendo de la clasificación del Derecho Fiscal de Silvino Vergara Nava.

2.2 Derecho Fiscal procesal

Silvino Vergara Nava⁵ nos muestra otra clasificación, que al mismo tiempo engloba todo el Derecho Fiscal y da los conceptos concretos sin excluir elementos:

- o Derecho tributario, “Regula los ingresos públicos del Estado.”
- o Derecho fiscal sancionador o derecho punitivo fiscal “Regula tanto las infracciones como los delitos.”
- o Derecho procesal fiscal o Derecho procedimental fiscal como “La relación del contribuyente con la autoridad Fiscal.”

El Derecho Procesal fiscal es el vínculo entra Particulares (Sujeto Pasivo) y la Autoridad Fiscal (Sujeto Activo); entre ellos existe una relación y son las obligaciones fiscales las cuales son:

- o Dar, enterar, pagar, artículo 31 fracción IV Constitucional
- o Hacer y no hacer, artículos del 27 al 31 del CFF
- o Tolerar o permitir son facultades de comprobación, artículo 42 CFF.

Los sujetos pasivos de la obligación fiscal son:

- o Personas Físicas: los seres humanos, que tienen capacidad de goce y ejercicio, susceptible de ser titular de derechos y obligaciones. (Rangel y Sanromán, 2009, p. 24).
- o Personas Morales: “Aquellas entidades formadas para la realización de fines colectivos y permanentes de los hombres, a los que el derecho objetivo reconoce capacidad para derechos y obligaciones” (Ruggiero, 2015, p. 433).
- o Unidades económicas: Agrupaciones de PF y PM que tienen un fin común pero no tienen una personalidad jurídica propia.

⁵ Información tomada del curso Derecho Procesal Fiscal 2012

Los sujetos pasivos son responsable directos; sin embargo tienen responsables solidarios son: Retenedores, personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, liquidadores y síndicos, adquirentes de negociaciones, representantes, legatarios, donatarios, los socios y accionistas, sociedades, sociedades escindidas, etcétera; artículo 26 CFF.

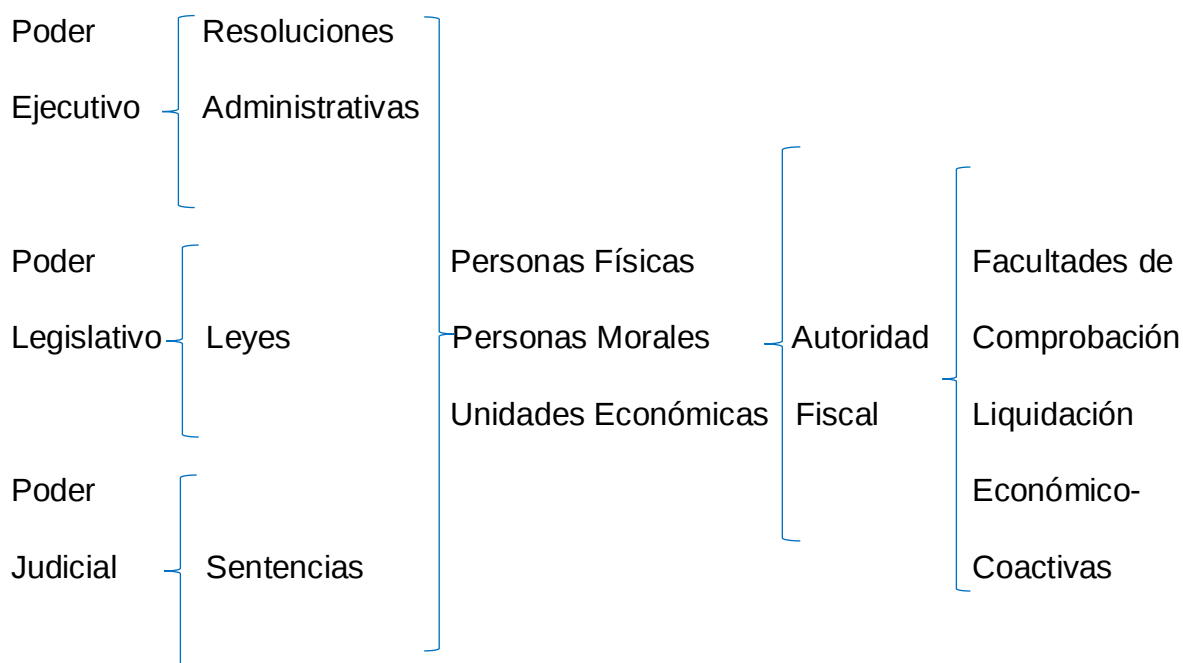
Los sujetos activos en la obligación fiscal son las autoridades fiscales:

- o SHCP Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del SAT Servicios de Administración Tributaria, órgano desconcentrado es autónomo.
- o IMSS Instituto mexicano del Seguro Social, para emitir sus resoluciones es mediante Servicios de administración.
- o INFONAVIT Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
- o SEMARNAT Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales mediante CNA Comisión nacional del Agua.

La Autoridades Fiscales anteriormente mencionadas tienen Facultades tres tipos:

- o Facultades de Comprobación, artículo 42 CFF.
- o Facultades de liquidación, artículo 50 CFF.
- o Facultades económico-coactivas, artículo 145 CFF.

Cuadro Sinóptico 2. Derecho Procesal Fiscal



Fuente: Fundamento de Ley.

La autoridad fiscal emite resoluciones o actos administrativos o sea obligaciones como la inscripción al RFC, la FEA, liquidación, multa, condonación de multa y también crea derechos autoriza devoluciones.

Las resoluciones administrativas son la manifestación unilateral de la voluntad de la administración pública, que crea, modifica o extingue derechos y obligaciones de carácter particular porque va dirigida a una persona.

Las resoluciones administrativas pueden ser de tres tipos de trámite, definitivas y favorables:

- o Trámite: Son aquellas que forman parte de los procedimientos administrativos, no pueden ser materia de impugnación.
- o Definitivas: Son aquellas que le ponen fin al procedimiento administrativo, son materia de impugnación del contribuyente y que la autoridad no puede modificar de oficio, artículo 117 fracción I: a) liquidación del crédito fiscal, b) Negativas de devolución, c) resolución definitiva aduanera, d) Resolución definitiva que causen agravio en materia fiscal, negativa de autorización.
- o Favorables: Otorgan un derecho que reconoce o beneficia a los particulares por tanto están previstas en el artículo 36 CFF, la autoridad no puede modificar, son irrevocables no puede revocarlas de oficio si quieren modificar solo con juicio de lesividad porque lesiona a la autoridad.

Las resoluciones Administrativas las rigen principios de ejecutoriedad, legalidad e irrevocabilidad:

- o Principio de ejecutoriedad: Esto significa que los actos de autoridad se van a cumplir independientemente de la voluntad del contribuyente, y los procedimientos administrativos se tienen que finalizar, siempre se tienen que cumplir las resoluciones, artículo 40 CFF fracción I) multa fracción II) auxilio de la fuerza pública, fracción III) aseguramiento de bienes.
- o Principio legalidad: Establece que los actos de autoridad son válidos salvo en prueba en contrario; el contribuyente tiene que demostrar con los medios de defensa, Juicio contencioso administrativo o Recursos administrativos que veremos adelante. El artículo 68 CFF es una regla jurídica que regula la lógica varias obligaciones si afirma está obligado a probar, si niega no probar lisa y llanamente es decir sin objeción o explicación alguna y negación relativa es negar no probar afirmar si probar.
- o Principio de irrevocabilidad: Significa que debe haber certeza en resoluciones de autoridad, no debe tener principalmente en resoluciones favorables de los contribuyentes previsibilidad.

Los requisitos de las resoluciones administrativas; artículo 38 CFF

- o Constar por escrito para garantizar seguridad jurídica, digital o impreso; para poder aplicar el artículo 14 constitucional que prohíbe la retroactividad de la Ley, deben ser hechos consumados artículo 6 CFF son derechos adquiridos.
- o Autoridad competente, requisito de una persona para fungir como servidor público, si no tiene esto anula el acto de autoridad, debe tener facultad que tiene un servidor público previsto en una norma jurídica para emitir un acto de molestia a un particular. Artículo 51 fracción I LFPCA.
- o Lugar y fecha de emisión la norma debe ser vigente para la aplicación de la ley en el tiempo; con hechos consumados y con los derechos adquiridos en su momento, aquí aplica la retroactividad y se entiende que es aquella norma posterior que afecta esos derechos que una norma anterior ya había beneficiado al Contribuyente, entiéndase como hechos consumados lo aplicable para los elementos de las contribuciones; sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.
- o Fundado y motivado y precisar motivo y objeto, dar garantía de Seguridad Jurídica artículo 16 constitucional. En cuanto a la motivación tienen que ver los antecedentes, razones, circunstancias que dan origen al acto de autoridad, y se precisan las circunstancias; el por qué se emite el acto de autoridad ya que sirve para dos cosas no dejar en estado de indefensión al particular y legitima las funciones de la autoridad al mismo tiempo evita la arbitrariedad. Los actos de autoridad deben estar fundados y motivados; sin embargo hay dos excepciones que confirman la regla, los actos de autoridad que no deben estar motivados son la orden de visita domiciliaria y revisión de escritorio. No deben estar motivados o fundamentados, no dicen la razón por la cual se lleva a cabo. Pero en los dos casos de excepción la primera auditoría viene de una revisión secuencial y en la segunda auditoría si hay razones si debe estar fundada y motivada, precisar las razones ya que la autoridad vuelve a ejercer sus facultades de

comprobación porque son del mismo ejercicio y las mismas contribuciones. En el Fundamento y motivación puede haber dos errores:

- a) Indebida: significa que se interpretó mal la Ley o norma jurídica que se apreciaron los hechos en forma incorrecta; es una violación de fondo, entonces es nulidad o revocación absoluta al acto de autoridad, se niega lisa y llanamente.
- b) Ausencia: Es una violación formal y el acto de autoridad se puede reponer.
- o Firma de la autoridad competente, debe ser la firma autógrafa demuestra la voluntad de la autoridad competente, en un documento electrónico la firma electrónica demuestra la voluntad de la autoridad competente, la firma facsímil no tiene validez. A nombre de la persona debe ser de carácter individual, cada persona debe defender sus propios derechos.

En el artículo 6 CFF nos menciona la aplicación de la Ley en el tiempo y en las normas jurídicas que pueden ser sustantivas y adjetivas.

Las normas jurídicas sustantivas son las que se aplican en estricto sentido, tienen que ver con las violaciones de fondo, anulan lisa y llanamente el acto de autoridad, aplica para contribuciones, aprovechamientos, infracciones, sanciones base y tasa.

Las normas adjetivas son las que establecen los procedimientos, violaciones de forma y se pueden reponer por la autoridad; sus elementos exención, subsidios y estímulos.

Según Von Savigny existen cuatro métodos para interpretar las normas entiéndase leyes y reglamentos:

- o Exegético: Es literal.
- o Histórico: antecedentes de la Ley.
- o Teleológico: del fin propósito de la norma para lo que fue creada.

- o Sistemático: Contextual.

El método de interpretación sistemático es el aplicado en el Derecho Fiscal.

Von Savigny también nos da cuatro tipos de aplicación de la Interpretación de la norma:

- o Extensivo: Va más allá de la literalidad
- o Restrictivo: Se limita al alcance de la norma.
- o Correctivo: Corrige la redacción de la norma.
- o Estricto: Lo que dice la Ley.

El aplicable para el Derechos Fiscal es el Estricto incluso lo menciona el Código Fiscal de la Federación.

Por otro lado la notificación es el medio por el cual la autoridad fiscal da a conocer a un contribuyente una resolución administrativa, los tipos de notificación en materia fiscal según el artículo 134 CFF son:

- o Personal: artículo 137 CFF
- o Medios Electrónicos:
- o Correo Certificado: Servicios postal mexicano
- o Telegrama:
- o Correo ordinario: invitaciones o avisos
- o Estrados: Cuando hay oposición negativa y cuando el domicilio fiscal no está localizado. Es muy importante resaltar las consecuencias del domicilio fiscal no localizado:
 - a) Debe ser notificado por estrados
 - b) Se finca responsabilidad solidaria a los socios de la Empresa.
 - c) Se considera un delito y la pena va de 3 meses a 3 años artículo 110 fracción V, en los delitos fiscales no aplica prisión preventiva.
 - d) Se suspende la caducidad.
 - e) Multa por no presentar el aviso en forma correcta, Artículo 81.
 - f) Se interrumpe la prescripción.

- g) Se suspende el plazo de la caducidad especial.
- o Edictos: Se publican en páginas del SAT por ejemplo las convocatorias de remate, también si no se encuentra al representante legal en México.
- o Instructivo: Se pega en la puerta del contribuyente.

La notificación produce sus efectos; artículo 135 CFF, cuando produce los efectos la notificación nace legalmente esa resolución administrativa, esto nos sirve para el cómputo de los plazos artículo 53 CFF:

Tabla 4. Día que surte efectos la Notificación

Día	Concepto
1	Citatorio
2	Notificación
3	Produce efectos
4	Corre plazo

Fuente: Código Fiscal de la Federación, (Artículo 135).

La notificación debe ser en días hábiles, o sea de lunes a viernes y que no sean días festivos, en horas hábiles de 7:30 horas a 18 horas artículos 12 y 13 CFF ya que se deben ser de buena fe, deben empalmar a los horarios del contribuyente.

También las notificaciones tienen dos excepciones en materia fiscal la primera según el artículo 53 inciso el mismo día es la orden de visita, notificación con testigos y la segunda es el requerimiento de pago o mandamiento de ejecución, se cobra en el momento, mismo día embargo.

Es de suma importancia que las sanciones así como las agravantes deben estar fundadas y motivadas de acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal.

“Todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal

aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas” (Apéndice 1985, Segunda Sala, p. 636).

El contribuyente se comunica hacia la autoridad y con la garantía a través del Derecho de Petición artículo 8 constitucional y este está formado por tres elementos:

- o Derecho a la recepción a la petición del particular artículo 31 CFF, los requisitos para que se reciban las peticiones de los contribuyentes: escrito, nombre del contribuyente, RFC, domicilio fiscal, autoridad y firma.
- o Derecho a que la respuesta se emita en un breve término artículo 37 CFF es de 3 meses
- o Derecho a que la respuesta sea coherente que verse de acuerdo a lo que le estás solicitando, debe versar sobre el fondo del asunto.

Los requisitos a los cuales la Constitución obliga son:

- o Por escrito
- o En forma pacífica y respetuosa
- o Dirigido a la autoridad, y se debe turnar a la autoridad competente, es escrito debe ser coherente.

Según el artículo 18 CFF de documentos impresos con requisitos mínimos, formatos autorizados por el SAT y los escritos libres tienen otra formalidad.

El artículo 19 CFF no marca la prohibición de gestión de negocios, que significa actuar a nombre de un tercero, sin su autorización o consentimiento, si el escrito no autoriza su personalidad, que firme alguien sin ser representante. Se puede hacer un contrato de mandato es de orden civil; debe ser firmado ante fedatario

público corredor o notario público y con dos testigos ratificados. Este contrato de mandato debe tener poder de actos de administración y pleitos y cobranzas, con esto ya puede presentar Recurso de Revocación.

Las peticiones en materia fiscal se clasifican en dos:

- o Peticiones que son instancia: Es cuando la respuesta de la autoridad procede un medio de defensa; como el Recurso Administrativo y Juicio Contencioso Administrativo, la autoridad ejerce facultades regladas y pueden ser:
 - a) Devolución
 - b) Compensación
 - c) Solicitud de pago en parcialidades
 - d) Caducidad
 - e) Prescripción
 - f) Cancelación créditos fiscales
 - g) Autorizaciones
 - h) Recursos administrativos.
- o Peticiones que no son instancia: Es la respuesta que no emite la autoridad; está ejerciendo sus facultades discrecionales, es cuando procede el Juicio de Amparo. Y pueden ser:
 - a) Justicia de ventanilla
 - b) Condonación de multas
 - c) Reducción de recargos
 - d) Reconsideración administrativa
 - e) Consulta

Se explicarán brevemente las peticiones y comenzaremos con las que no son instancia:

- o Justicia de Ventanilla: Artículo 33 a CFF; posibilidad ante la autoridad para que esta cancele multas y requerimientos, los primeros seis días se

puede a través de la página del SAT hacer la aclaración, la multa pagar, pago en parcialidades o diferido y se tienen 45 días para medios de defensa y garantizar.

- o Condonación de multas: Artículo 74 CFF; Condonación total o parcial, cuando se impone al contribuyente una multa y se autocorrige, lo que se puede eximir es la pena.
- o Recargos; artículo 70 a CFF; en lugar que pagues por mora los pagos por prórroga pero si resuelve negativo no se puede interponer medio de defensa.
- o Reconsideración administrativa: artículo 36 CFF; se evita resoluciones indebidas o injustas, se presenta ante el superior jerárquico de quien le está causando un perjuicio al particular. Su objetivo es revocar la resolución que causa agravio en materia fiscal, el requisito es que no se haya interpuesto un medio de defensa.
- o Consulta: artículo 34 CFF; el primer tope requisito formal de las consultas, artículo 18 a CFF contra la respuesta que emita la autoridad no procede medio de defensa no está obligada a acatar la Resolución favorable.
- o Dación en pago: no está en el CFF, pero la extinción de algún crédito fiscal se da con la entrega con un bien distinto al dinero, bienes muebles, inmuebles y prestación de servicios.

Las peticiones que son instancia, procederá medio de defensa:

- o Devolución: artículo 22 CFF; negativa de resolución cuando la autoridad con el fondo del asunto, mal cálculo etcétera. También puede ser por razones de forma como firma, copias, etcétera.
- o Compensación: artículo 23 CFF; presentar declaración y después presentar aviso informativo, para evitar multa.
- o Pago en parcialidades artículo 66, 66 a CF; hasta 36 parcialidades.
- o Caducidad; las facultades de comprobación.

- o Prescripción: los derechos las facultades económico coactivas porque afectan el patrimonio, artículo 146 CFF. Sirven para generar seguridad jurídica porque la autoridad está limitada en el tiempo.
- o Cancelación de créditos fiscales: artículo 146 CFF; por incosteabilidad es más caro cobrar, por insolvencia negación lisa y llana, por la cancelación del crédito fiscal no lo libera de la deuda, el único efecto es que la autoridad no realice gestiones de cobro.
- o Autorizaciones: artículo 36 bis CFF; reglas de carácter general como
- o llevarlo a cabo, ejemplo declaración semestral, sustento legal, si cumpla con los requisitos es una facultad reglada.
- o Recurso administrativo: artículo 131 CFF; Derecho de petición del contribuyente la autoridad debe resolver en tres meses.

Los recursos administrativos no son un juicio es un derecho de petición, no hay partes y tiene varios nombres depende de la Ley que lo regula:

Código Fiscal de la Federación		Recurso de Revocación
Ley aduanera		Recurso de Revocación
Ley de INFONAVIT		Recurso de Revocación
Ley del Seguro Social		Recurso de Inconformidad
Ley de aguas nacionales		Recurso de Revisión

Las facultades que tienen las autoridades ante el contribuyente se dividen en tres tipos: comprobación, liquidación y económico-coactivas.

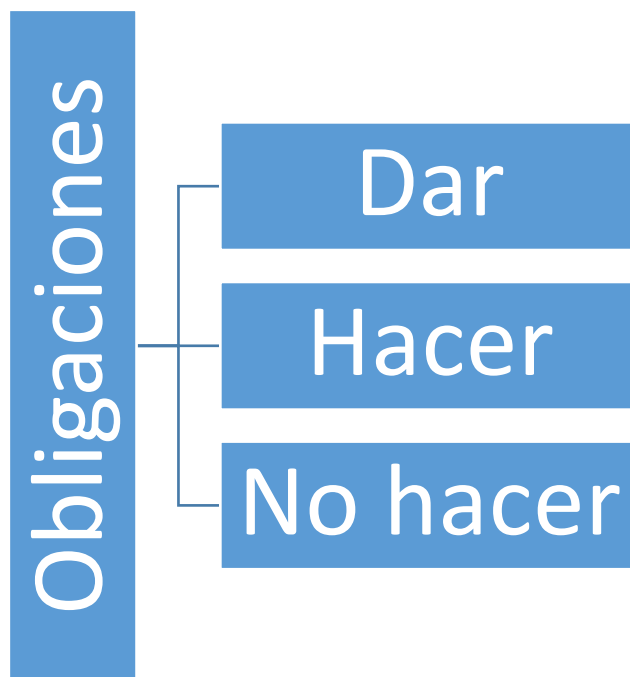
Mapa conceptual 9. Facultades de la Autoridad



Fuente: Fundamento de Ley.

Las facultades de comprobación su fundamento artículo 42 CFF: son actos de molestia, no son actos que afecten el patrimonio, no son actos de impugnación de forma inmediata son investigaciones de la autoridad. No caducan ni prescriben, actos de investigación artículo 16 constitucional, el objetivo de estas facultades es: Verificar el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente que son las siguientes:

Mapa Conceptual 10. Obligaciones del Contribuyente



Fuente: Constitución (art. 31 fr. IV) y CFF (arts. 27-31).

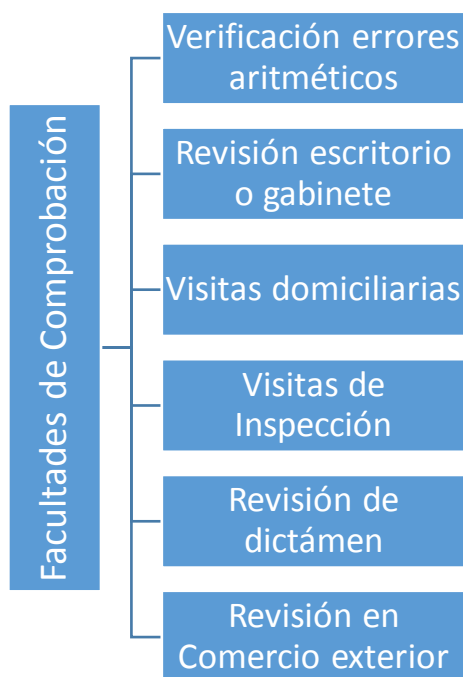
Las consecuencias de no cumplir estas obligaciones del contribuyente son:

- o Derecho Fiscal: Fincar un crédito fiscal o sea facultades de liquidación, caducidad 5 años.
- o Derecho Penal: Formular querellas o denuncias reclamación en derecho penal, la querella la hace al que le afecta en su patrimonio o sea el contribuyente; la denuncia se da cuando hay una afectación a la sociedad.
- o Derecho Contencioso Administrativo: Habiendo una resolución favorable la autoridad puede promover juicio de lesividad para anular la resolución.

Las facultades de Comprobación son discrecionales porque versan sobre la opción que tiene la autoridad de revisar a determinado contribuyentes y son regladas porque los procedimientos de la autoridad son reglados no queda a elección, se tiene que respetar los procedimientos.

Facultades de Comprobación fundamento artículo 42 CFF por regla general el plazo es de 12 meses se revisa lo siguiente:

Mapa conceptual 11. Facultades de Comprobación.



Fuente: CFF, (arts. 42, 50 y 145).

- o Verificación de errores aritméticos en declaraciones y avisos artículo 42 fracción I la multa va del 20 al 25% artículo 78 CFF.
- o Revisión de escritorio o gabinete la autoridad pide información y el contribuyente la muestra en la oficina de la autoridad. Tenemos tres revisiones de escritorio: la del artículo 48 CFF, artículo 18 RTSS y artículo 31 Ley de INFONAVIT. Durante la revisión de escritorio la Autoridad puede:
 - a) Puede emitir otros requerimientos
 - b) Compulsas: Pedir información con otros particulares.

- c) Solicitar información a otras autoridades nacionales o extranjeras si existe tratado de coordinación fiscal.
- o Visitas de inspección artículo 49 CFF:
 - a) Nacieron en 1992 para verificar la expedición de comprobantes fiscales.
 - b) Para verificar los avisos ante el RFC.
 - c) Verificar la legal estancia de mercancía de los puestos fijos y semifijos de procedencia extranjera.
 - d) Verificar los locales que tienen autorización para no cobrar IVA
 - e) Verificar los marbetes y precintos de la Ley del IEPS

Tienen que contar con el nombre del contribuyente, nombre los visitantes, debe traer el apercibimiento, señalar las consecuencias por el incumplimiento a esa orden y notificar con la persona que se encuentre en el domicilio.

- o Visitas domiciliarias: Inician con una orden de visita artículo 38 y 43 CFF, por lo tanto es resolución administrativa de trámite, en consecuencia procede juicio de amparo indirecto. Las ordenes de visita deben estar motivadas, con el domicilio fiscal del contribuyente, con el controbuente o representante legal y ante falta dejar citatorio previo.
- o Revisión de dictamen: Fundamento artículo 52-A y 53-A CFF, El punto de partida es la revisión secuencial, revisión de comercios exterior, auditor no localizado excepción a la revisión secuencial o si muere el auditor, saldos a cargo en el dictamen se excluye la revisión secuencial, sanciones a los auditores son tres; amonestación, suspensión y cancelación fundamento artículo 52 CFF.
- o Revisión en comercio exterior: Se dividen en PAMA y PIMA
 - a) PAMA Procedimiento administrativo en materia aduanera, verifica la legal estancia de la mercancía.

- b) PIMA Procedimiento de inv en materia aduanera, verifica la correcta clasificación arancelaria de las mercancías difíciles de apreciar por los sentidos, verifican la autenticidad de los certificados de origen de los tratados de libre comercio.

Como se acaba de ver hay tres revisiones que son generadas por tres tipos de requerimientos, se presentan según su fundamento legal:

Requerimientos tres tipos:

- o Artículo 48 CFF
- o Artículo 63 CFF
- o Artículo 107 LISR

Estas facultades inician con fundamento en el artículo 48 CFF con un requerimiento de información el cual debe cumplir con los requisitos del artículo 38 CFF que son:

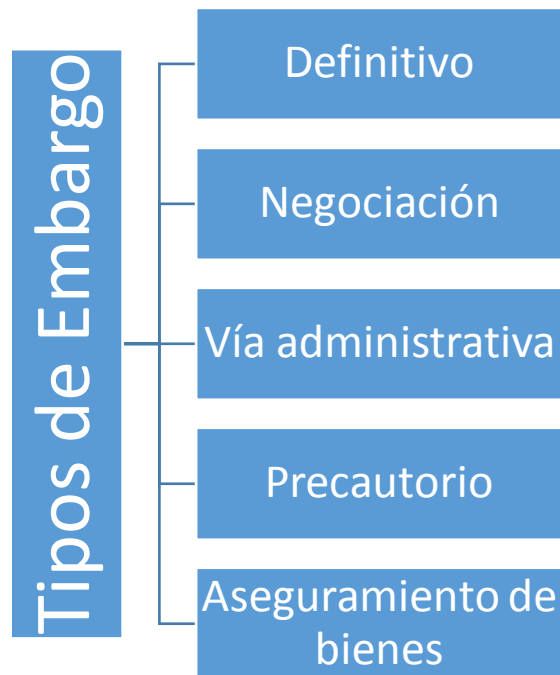
- o Calidad del Contribuyente directo o solidario
- o Contribuciones que requiere la autoridad
- o El periodo que es de quince días artículo 53 CFF

Las consecuencias por falta de entrega de información:

- o Multa artículo 85 fracción I
- o Se suspende el plazo de la revisión artículo 46-A CFF
- o Aseguramiento de bienes artículo 40 CFF
- o Si el contribuyente insiste en no entregar información entonces es delito, ocultamiento de información artículo 111 fracción III CFF

Con el aseguramiento se darán los tipos de embargo que hay son los siguientes:

Mapa conceptual 11. Tipos de embargo.



Fuente: CFF (arts. 151 frs. I-II, 141 fr. V y 145 2° párrafo).

- o Embargo definitivo: Se da porque ya hay un crédito fiscal exigible. Artículo 151 fracción I CFF.
- o Embargo de la negociación: Es para garantizar un crédito fiscal exigible mediante un interventor, artículo 151 fracción II.
- o Embargo de la Vía administrativa: Cuando hay un crédito fiscal y también hay garantía de un adeudo artículo 141 fracción V CFF.
- o Embargo precautorio: Existe un crédito fiscal no exigible artículo 145 segundo párrafo CFF.
- o Aseguramiento de bienes: Es una medida coercitiva del estado, ante el incumplimiento del contribuyente, dentro de las facultades de comprobación artículo 152 último párrafo CFF.
- o Congelamiento de cuentas bancarias

Las facultades de liquidación, su fundamento artículo 50 CFF tiene tres características:

Mapa conceptual 12. Características de las Facultades de Liquidación



Fuente: CFF, (artículo 50).

- o Actos de afectación al patrimonio artículo 14 constitucional. La autoridad determina un crédito fiscal artículo 4 CFF, una vez que se notifica artículo 134 CFF otorga 45 días hábiles al Contribuyente para:
 - o Pagar
 - o Solicitar pagos parciales
 - o Solicitar pagos diferidos
 - o Garantizar
- o Interponer medios de defensa mediante Recurso Administrativo o Recurso contencioso administrativo, la regla general es que la audiencia previa pero en fiscal y penal primero se imponen las multas o fincan créditos fiscales y después el contribuyente se puede defender.
- o Resolución definitiva de la autoridad artículo 117 fracción I CFF. Facultad de determinar un crédito fiscal al contribuyente.

- o Sancionadoras: Las facultades de liquidación son parte del derecho fiscal sancionador. Las sanciones administrativas tienen:
 - a) Facultad para imponer
 - b) La impone una autoridad fiscal: multas, clausuras, pérdida de derecho
 - c) Resolución administrativa definitiva
 - d) Incumplido dolo o error
 - e) Multa por fondo y forma se da sanción
 - f) Derecho fiscal sanción se divide en:
 1. Defraudación fiscal artículo 108 CFF: Aprovechamiento o engaño, para obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.
 2. Evasión: Se realiza el pago de la contribución por alguna razón se omite el pago de la contribución.
 3. Elusión artículo 109 fracción IV CFF. Actos o contratos ficticios que representan que no se realiza la actividad gravada, por lo tanto no se paga.

Estos tres puntos se castigan de la misma forma. Estas conductas en el derecho penal las considere como delitos comunes y son: Defraudación fiscal, elusión fiscal, contrabando y lavado de dinero.

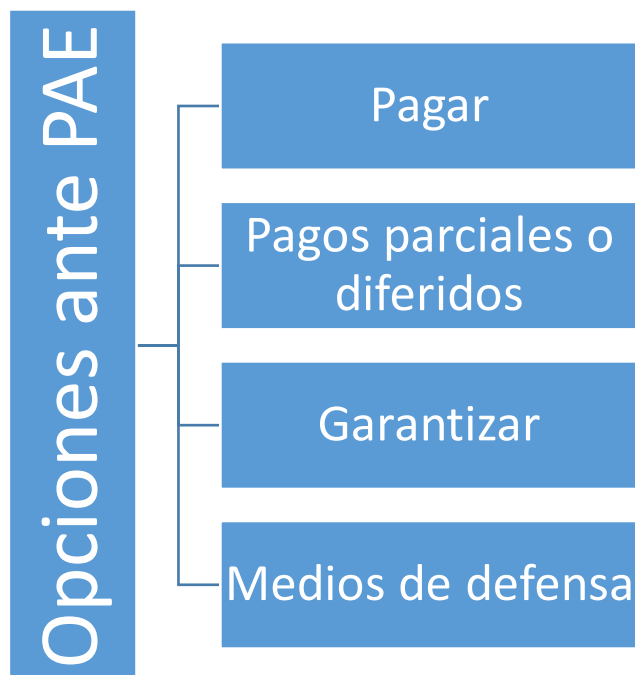
Las facultades económico coactivas artículo 145 CFF es un procedimiento administrativo de ejecución PAE, se le llama autoridad fiscal ejecutora o exactora se lleva a cabo siempre y cuando sea exigible el crédito fiscal y esto sucede en los siguientes momentos:

- o Transcurridos los 45 días hábiles en que produjo efectos la notificación,
- o Cuando se revoca el pago en parcialidades
- o Cuando se revoca el pago diferido
- o Cuando exista la sentencia firme que declare la validez del crédito fiscal, significa una sentencia inapelable
- o Cuando se niega la condonación de multas procede el cobro del crédito fiscal

- o Negativa de la reconsideración administrativa precedente el PAE

Dentro de estos 45 días se puede:

Mapa conceptual 13. Opciones ante PAE.



Fuente: CFF (art 141).

Si se opta por los medios de defensa el día 45 del PAE se:

- o Se solicita suspensión del PAE, se garantiza por la obligación del crédito fiscal para los 12 meses siguientes del adeudo más intereses el fundamento artículo 141 y 144 CFF. Las formas de garantía del interés fiscal:
 - a) Depósito en dinero:
 1. El pago no significa consentimiento
 2. El pago es una forma de garantía del adeudo
 3. El pago bajo protesta lo voy a pagar pero lo voy a objetar

Solamente hay consentimiento si se presenta un medio de defensa en forma extemporánea.

- b) Prenda
- c) Fianza: En la póliza de fianza cobran el 5% del crédito fiscal, a la afianzadora se le tiene que garantizar con algo, la afianzadora acepta si en 120 días no cobran.
- d) Obligación por un tercero
- e) Embargo administrativo: Los contribuyentes garantizan mediante embargo administrativo y se cobra el 2% del crédito fiscal y el contribuyente es el depositario, ya que es el trámite más sencillo.
- o No basta solicitar la suspensión, se solicita la ejecución porque:
 - a) El contribuyente interpuso medio de defensa
 - b) El contribuyente solicitó pago en parcialidades o diferido
 - c) El contribuyente solicitó condonación
 - d) El contribuyente solicitó reconsideración administrativa

La autoridad resuelve el Recurso de Revocación con las siguientes respuestas:

- o Teniendo por no presentado el recurso, cuando no se acredita la personalidad.
- o Se tiene por desechado en forma extemporánea, por lo tanto no se resuelve el fondo del asunto.
- o Sobreseimiento: no se resuelve el fondo del asunto es a favor del autoridad, en los juicios no en los recursos.
- o Se confirma la resolución impugnada, que los argumentos del particular son improcedentes y a favor de la autoridad.
- o Deja sin efectos es decir, revoca lisa y llanamente los actos de autoridad.
- o Se revoca para efectos de reponer el procedimiento o la resolución impugnada. Los argumentos que hizo valer son de forma, la autoridad tiene cuatro meses para reponer el procedimiento y si no lo repone queda sin efectos el acto de autoridad.

- o Modificar la resolución impugnada porque algunos argumentos del particular fueron fundados, esto es más rápido.

El crédito fiscal una vez exigible PAE, hay varias formas de cobro de los créditos fiscales la autoridad embarga bienes para:

- o Rematar
- o Adjudicación
- o Enajenación fuera de remate
- o Embargo de cuentas bancarias
- o Nombramiento de interventor
- o Cuentas por cobrar

Las facultades de las autoridades determinan las contribuciones, aprovechamientos y accesorios para imponer sanciones por: Declaración anual, declaración eventual o infracciones continuas o continuadas.

En este capítulo se muestran las figuras, procedimientos, procesos y opciones de acuerdo a la Ley, que tiene el Contribuyente para pagar, enterar, informar etcétera a la Autoridad de acuerdo a sus obligaciones. De igual forma se muestra para la Autoridad para hacer exigibles dichas obligaciones del Contribuyente.

El resultado de esta investigación es conocer y demostrar que para la imposición de las multas e infracciones de los Contribuyentes, el artículo 75 CFF otorga agravantes sin atenuantes, por lo que es necesario realizar un análisis de las circunstancias atenuantes.

2.3 Circunstancias modificativas

En este apartado veremos de forma general las circunstancias modificativas; así como conceptos generales, clasificación, situación actual y el avance en algunos países.

Las circunstancias del delito: “Son aquellos aspectos de modo, tiempo o lugar del hecho que sin formar parte de su estructura, influyen en la aplicación de la pena” (Reyes, 1998, p. 319). Este concepto nos dice que las circunstancias tienen la capacidad de cambiar la pena.

Las circunstancias de agravación: “Son aquellas modalidades del comportamiento ilícito, y cuyo efecto es aumentar la pena a que se ha hecho acreedor del delincuente” (Reyes, 1998, p. 319).

Las circunstancias de atenuación. “Son aquellas modalidades del comportamiento ilícito, cuyo efecto es disminuir la pena a que se ha hecho acreedor del delincuente” (Reyes, 1998, p. 319).

La causas excluyentes o atenuantes de la responsabilidad fiscal; en relación con la responsabilidad administrativa por infracciones fiscales, se admite generalmente la existencia de causas excluyentes o atenuantes de dicha responsabilidad, de manera parecida a lo que ocurre en el Derecho Penal común.

En Alemania:

“Según Otto Mayer se reconocen respecto de las violaciones que no constituyen delito, sino irregularidades, lo mismo que en relación con las transgresiones delictuales, las causas generales de exclusión del Derecho Penal, tales como el error que no implique

culpa o la imposibilidad de cumplir con la obligación legal, cuando sean probadas estas circunstancias por el infractor” (Lomelí, 2002, p. 193).

En España:

“Según Isabel Sánchez Ayuso puede tenerse por segura la exoneración de responsabilidad de infracción tributaria, cuando el contribuyente incurrió en error al interpretar la ley, ateniéndose a la información proporcionada por la Administración Pública, lo que excluye por sí mismo el dolo o culpa y hace inevitable el error, este caso es sólo uno de los que pueden quedar incluidos en el supuesto de exoneración de responsabilidad” (Lomelí, 2002, p. 193 y 194).

En Chile:

“Se establecen como atenuantes que puede tener en cuenta la Dirección General de impuestos internos para reducir las sanciones mínimas establecidas por las leyes relativas, la falta de intención dolosa del infractor, su condición de iletrado, su escasez de medios pecuniarios, su buen cumplimiento general anterior de las obligaciones tributarias o el escaso monto del impuesto no satisfecho. Las mismas circunstancias se convierten en eximentes o excluyentes de responsabilidad cuando la infracción no acarreo perjuicio al interés fiscal” (Lomelí, 2002, p. 195)

En México también existen algunas causas excluyentes de responsabilidad:

“Nuestras leyes marcan ejemplos de las tres calificaciones; así el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación señala varios casos de atenuantes y de agravantes de infracciones, en tanto que el 73 señala un caso de excluyente.” (Rodríguez, p. 300).

En el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación establece dos excluyentes de la responsabilidad:

- o No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales.
- o No habrá sanciones cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o caso fortuito.

“La idea suprema es la idea de bien a la que se subordinan las demás; ideas morales, (justicia)”

Platón.

Capítulo III. ANÁLISIS CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES

3.1 Conceptos y tipos de circunstancias atenuantes.

Circunstancia: “Accidente de tiempo, lugar, modo. Etcétera que está unido a la sustancia de algún hecho o dicho.”

(Diccionario, 1981, p. 461).

Atenuar del latín *attenuare* de ad “a” y *tenuis* tenue, sutil.

- o Poner tenue, sutil o delgada alguna cosa.

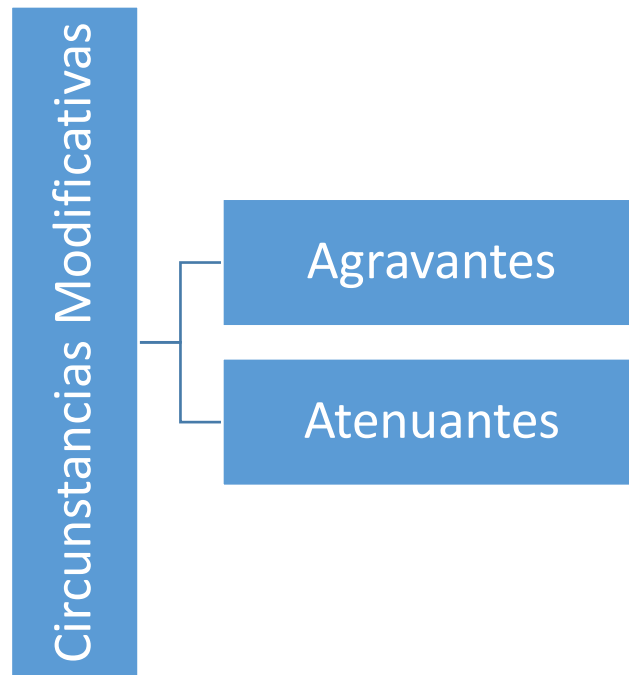
- a. Minorar o disminuir alguna cosa.

Atenuante: Disminución de una magnitud. (Diccionario, 1981, p. 192).

De acuerdo con la Enciclopedia jurídica en línea; las circunstancias atenuantes, “Son aquellas circunstancias accidentales al delito que por incidir sobre el elemento esencial de la culpabilidad, producen el efecto de disminuir la responsabilidad criminal del sujeto determinando en consecuencia menor pena.”

Se entiende por circunstancias modificativas del delito aquellos datos accidentales de los que depende no la existencia misma del delito, pero sí su gravedad y necesidad de sancionar. Por ejemplo, entre las agravantes: la alevosía, el ensañamiento, el cometer el delito por motivos racistas; o bien, entre las atenuantes: la reparación del daño del delito, la confesión a las autoridades de la infracción. (Código Penal Español, 2003, Artículos 21 y 22).

Mapa conceptual 14. Circunstancias modificativas al Delito

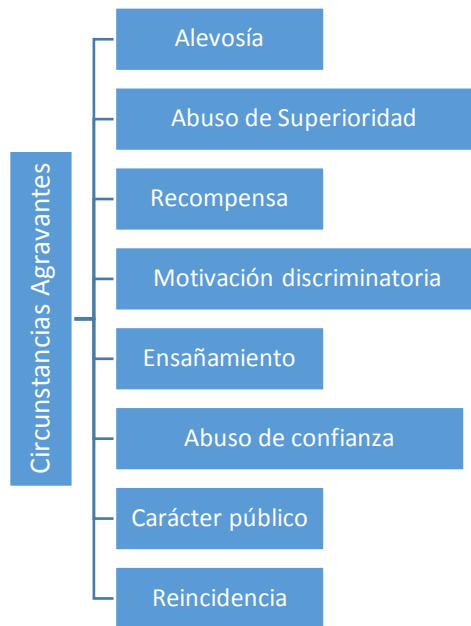


Fuente: Código Penal, (Artículo 81).

“Las Circunstancias modificativas del delito son aquellos datos accidentales de los que depende no la existencia misma del delito, pero sí su gravedad y necesidad de sancionar, tienen la virtualidad en nuestro Derecho positivo de influir directamente en la determinación de la pena.” (Reforma Código Penal, 2003, p. 81).

- o Circunstancia agravante: Motivo legal para recargar la pena del reo.
- o Circunstancia atenuante: Motivo legal para aliviarla.

Mapa conceptual 15. Circunstancias agravantes



Fuente: Universidad de Navarra, (en línea).

Mapa conceptual 16. Circunstancias Atenuantes



Fuente: Universidad de Navarra, (en línea⁶).

Veremos los conceptos de los diferentes tipos de Circunstancias Atenuantes

- o Causas eximentes incompletas
- o Adicción a drogas y otras sustancias
- o Arrepentimiento
- o Estado pasional
- o Reparación del daño causado
- o Circunstancia análoga
- o Circunstancias aminorantes

Otra clasificación de acuerdo a la Universidad de Navarra España las circunstancias atenuantes es la siguiente:

- o Eximentes incompletas
- o Adicción a drogas y alcohol
- o Estado pasional
- o Confesión de la infracción
- o Reparación del daño
- o Dilaciones procesales indebidas
- o Circunstancias analógicas

En lo general tanto los conceptos de circunstancias atenuantes y las clasificaciones también coinciden en su gran mayoría, se darán los conceptos generales de forma sintetizada a comparación de como aparecen en los Códigos de España:

- o Eximentes incompletas
 - a) Circunstancias atenuantes privilegiadas: “La Ley permite una atenuación mayor de la pena que en las restantes. En concreto,

⁶ www.unav.es/penal/iuspoenale

desciende en uno o dos grados respecto a la pena tipo” (Código Penal artículo 68).

- b) Circunstancias atenuantes ordinarias vinculadas a la sancionabilidad: “Las circunstancias atenuantes ordinarias pueden en ciertos casos dar lugar a una atenuación más extensa de la pena.” (Código Penal Artículo 66).
- o Adicción al alcohol y drogas: “Circunstancia que afecta a la culpabilidad, es decir, a la capacidad de guiarse por normas, que es lo que se ve mermado por la ingesta o consumo de alcohol y drogas” (Código Penal Artículo 20).
- o Estados pasionales: “Se trata de una circunstancia que afecta a la culpabilidad, a la capacidad de guiarse mediante normas, que se vería mermada si el agente obra por causas o estímulos tan poderosos que hayan producido arrebato u otro estado pasional de entidad semejante.” (Código Penal, Artículo 21)
- o Confesión a la infracción: “pueden hacer menos necesario castigar al agente. Son razones de política criminal no vinculadas al hecho o a la culpabilidad, las que aconsejan posibilitar la disminución de la pena. Así, se trata de favorecer a quien ha contribuido a esclarecer el hecho, obrando más allá de lo que el Ordenamiento le exige.” (Código Penal, Artículo 21.4).
- o Reparación del daño: “el culpable procede a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral.” (Código Penal Artículo 21.5).
- o Dilaciones procesales indebidas “los retrasos en el procedimiento, siempre que no se deban a provocación del procesado o a la complejidad del asunto en juicio, deben tener reflejo en la pena mediante su atenuación.” (Código Penal Artículo 21.6)

- o Circunstancias analógicas: “La llamada atenuante de análoga significación no constituye en propiedad una circunstancia específica, sino una vía de apertura a nuevas circunstancias que puedan presentarse, dentro de ciertos límites.” (Código Penal artículo 21).
- a) “Cualquier otra circunstancia de análoga significación que las anteriores”. Un enunciado suficientemente abierto. (Rubio, 2014).

Se presentó concepto y clasificación de las Circunstancias agravantes y atenuantes del delito de acuerdo a la Universidad de Navarra pero con fundamento al Código Penal de España.

Imagen 4. Análisis.



Fuente: www.atresadvocats.com

Enseguida se muestra una clasificación que nos presenta otro autor también español, en esquemas lo cual funciona para un mejor entendimiento del objeto de investigación. Circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal el autor nos presenta en primer lugar las llamadas “Error” que tienen su fundamento en el artículo 14 del Código Penal Español.

Cuadro 2. Circunstancias modificativas Error.

Circunstancias Modificativas de la Responsabilidad Criminal	
Error (Art. 14)	Artículo 14 1. El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.
	2. El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación.
	3. El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados.
	Notas:
	1. Error invencible sobre un elemento esencial del tipo delictivo (Error de tipo o Error de hecho). Excluye, si es invencible, la responsabilidad criminal. Pero si el error es VENCIBLE, la infracción se castiga como imprudente. 2. Error sobre la concurrencia de agravantes o hechos que califiquen la infracción. Impide que se pueda apreciar. 3. Error invencible sobre la antijuricidad de la conducta (Error de prohibición o Error de Derecho). Excluye la responsabilidad criminal. Pero si el error es vencible, se impone la pena inferior en uno o dos grados.

Fuente: Formación en derecho penal, (en línea⁷).

⁷ http://ignacioch.es/moodle/formacion_on_line/penal/esquemas_1a3_penal.pdf

Cuadro 3. Circunstancias modificativas eximentes.

Eximentes Arts. 19 y 20	Causas de Inimputabilidad Exclusión de la culpabilidad	Circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal Minoría de edad (18 años) Art.19.1 No serán responsables criminalmente con arreglo al Código. Cuando un menor cometa un hecho delictivo podrá responder conforme a la ley que regule la responsabilidad penal del menor. Alteraciones anomalías psíquicas Art. 20.1º 1º) El que al tiempo de cometer la infracción penal, a causa de cualquier anomalía o alteración psíquica, (enfermedad mental de carácter estable y permanente), no pueda comprender la ilicitud del hecho o actuar conforme a esa comprensión. El trastorno mental transitorio no eximirá de pena S10cuando hubiese sido provocado por el sujeto con el propósito de cometer el delito o hubiera previsto o debido prever su comisión. Intoxicación plena Art. 20.2º. 2º) El que al tiempo de cometer la infracción penal se halle en estado de intoxicación plena por el consumo de bebidas alcohólicas, drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas u otras que produzcan efectos análogos, siempre que no haya sido buscado con el propósito de cometerla o no se hubiese previsto o debido prever su comisión, o se halle bajo la influencia de un síndrome de abstinencia, a causa de su dependencia de tales sustancias, que le impida comprender la ilicitud del hecho o actuar conforme a esa comprensión. Alteraciones en la percepción Art. 20.3º. 3º) El que, por sufrir alteraciones en la percepción desde el nacimiento o desde la infancia, tenga alterada gravemente la conciencia de la realidad. Miedo insuperable Art. 20.6º. 6º) El que obre impulsado por miedo insuperable. (Situación de terror que anule la capacidad mental del sujeto de actuar en forma coherente). Estado de necesidad Art. 20.5º.
	De Justificación Exclusión de la antijuricidad	5º) El que, en estado de necesidad, para evitar un mal propio o ajeno lesione un bien jurídico de otra persona o infrinja un deber, siempre que concurren los siguientes requisitos: Primero.- Que el mal causado no sea mayor que el que se trate de evitar. Segundo.- Que la situación de necesidad no haya sido provocada intencionalmente por el sujeto. Tercero.- Que el necesitado no tenga, por su oficio o cargo, obligación de sacrificarse. Cumplimiento de un deber o ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo. Art. 20.7º. 7º) El que obre en cumplimiento de un deber o en el ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo. Legítima defensa Art. 20.4º. 4º) El que obre en defensa de la persona o derechos propios o ajenos, siempre que concurren los requisitos siguientes: Primero.- Agresión ilegítima. En caso de defensa de los bienes se reputará agresión ilegítima el ataque a los mismos que constituya delito o falta y los ponga en grave peligro de deterioro o pérdida inminentes. En caso de defensa de la morada o sus dependencias, se reputará agresión ilegítima la entrada indebida en aquélla o éstas. Segundo.- Necesidad racional del medio empleado para impedirla o repelerla. Tercero.- Falta de provocación suficiente por parte del defensor.

Fuente: Formación en derecho penal, (en línea ⁸).

Cuadro 4. Circunstancias agravantes.

Circunstancias agravantes (Art. 22)	Alevosía Art. 22.1 ^a
	1 ^a) Ejecutar el hecho con alevosía.
	Hay alevosía cuando el culpable comete cualquiera de los delitos contra las personas empleando en la ejecución medios, modos o formas que tiendan directa o especialmente a asegurarla, sin el riesgo que para su persona pudiera proceder de la defensa por parte del ofendido.
	Disfraz, Abuso de superioridad o aprovechamiento de las circunstancias Art. 22.2 ^a .
	2 ^a) Ejecutar el hecho mediante disfraz, con abuso de superioridad o aprovechando las circunstancias de lugar, tiempo o auxilio de otras personas que debiliten la defensa del ofendido o faciliten la impunidad del delincuente.
	Precio, recompensa o promesa Art. 22.3 ^a
	3 ^a) Ejecutar el hecho mediante precio, recompensa o promesa.
	La agravante no existirá si el autor estaba totalmente preordenado a la comisión del delito, incluso antes del ofrecimiento realizado.
	Cometer el delito por motivos racistas, antisemitas u otra clase de discriminación Art.22.4 ^a .
	4 ^a) Cometer el delito por motivos racistas, antisemitas u otra clase de discriminación referente a la ideología, religión o creencias de la víctima, la etnia, raza o nación a la que pertenezca, su sexo, orientación o identidad sexual, la enfermedad que padezca o su discapacidad.
	Aumentar deliberada e inhumanamente el sufrimiento de la víctima Art.22.5 ^a .
	5 ^a) Aumentar deliberada e inhumanamente el sufrimiento de la víctima, causando a ésta padecimientos innecesarios para la ejecución del delito. (Ensañamiento). Este ensañamiento ha de ser deliberado y consciente.
	Abuso de confianza Art.22.6 ^a .
	6 ^a) Obrar con abuso de confianza.
	Prevalerse del carácter público Art.22.7 ^a .
	7 ^a) Prevalerse del carácter público que tenga el culpable.
	Ser reincidente Art. 22.8 ^a .
	8 ^a) Ser reincidente. Hay reincidencia cuando, al delinquir, el culpable haya sido condenado ejecutoriamente por un delito comprendido en el mismo título de este Código, siempre que sea de la misma naturaleza. A los efectos de este número no se computarán los antecedentes penales cancelados o que debieran serlo.
	Reincidencia cualificada. (Art. 66. 5 ^a Código Penal). El sujeto ha sido condenado ejecutoriamente, al menos, por tres delitos comprendidos en el mismo título de este Código, siempre que sean de la misma naturaleza à Se podrán aplicar la pena superior en grado a la prevista por la Ley para el delito de que se trate.

Fuente: Formación en derecho penal, (en línea ⁹).

⁸ http://ignacioch.es/moodle/formacion_on_line/penal/esquemas_1a3_penal.pdf

⁹ http://ignacioch.es/moodle/formacion_on_line/penal/esquemas_1a3_penal.pdf

Cuadro 8. Circunstancias atenuantes.

Circunstancias atenuantes (Art 21)	Eximentes completas (Art 21.1)	Las causas expresadas en el capítulo anterior, (Art. 20), cuando no concurrieren todos los requisitos necesarios para eximir de responsabilidad en sus respectivos casos.
	Atenuantes especificadas (Art 21.2 a 2)	Actual el culpable a causa de su grave adicción al alcohol, drogas tóxicas, estupefacientes, etc. Art. 21.2º. 2ª) La de actuar el culpable a causa de su grave adicción a las sustancias mencionadas en el núm. 2 del artículo 20. El sujeto actúa en estado consciente y con sus facultades mentales simplemente limitadas, pero su dependencia de alguna de estas sustancias le lleva a cometer el delito Arrebato, obcecación u otro estado pasional de semejante entidad. Art. 21.3º. 3ª) Obrar por causas o estímulos tan poderosos que produzcan arrebato, obcecación u otro estado pasional de entidad semejante. Arrepentimiento espontáneo Art. 21.4º. 4ª) Proceder el culpable, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él, a confesar la infracción. Reparación del daño o disminución de sus efectos. Art. 21.5º. 5ª) La de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral. Dilaciones indebidas. Art. 21.6 6ª) La dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, siempre que no sea atribuible al propio inculpado y que no guarde proporción con la complejidad de la causa.
	Atenuantes por analogía (Art 21.6)	7ª) Cualquier otra circunstancia de análoga significación que las anteriores. Siempre relacionadas directamente con una de las circunstancias anteriores. (Senilidad, pobreza o indigencia)

Fuente: Formación en derecho penal, (en línea¹⁰).

Por lo que podemos apreciar en estos cuadros o esquemas, como los denomina el autor, ya se había visto las circunstancias modificativas agravantes y atenuantes, pero se acaban de presentar además las Error y Eximentes con sus definiciones para saber y entender de mejor manera el objeto de investigación y estudio;

¹⁰ http://ignacioch.es/moodle/formacion_on_line/penal/esquemas_1a3_penal.pdf

además de que por lo que se aprecia son muchas las variantes en circunstancias modificativas, que ya se han estudiado, analizado y lo más importante aplicado, todo esta información procede de España, que evidentemente nos lleva ventaja en el estudio del Derecho.

3.2 Circunstancias Atenuantes en otras ramas del Derecho.

Los conceptos y tipos de circunstancias atenuantes se basan en el Derecho Penal en artículo 21. Sánchez-Terán nos aporta diferencias y comparaciones entre el Derecho Penal y el Derecho administrativo sancionador; específicamente la comparación de las circunstancias modificativas con los criterios de graduación.

Si comparamos los criterios de graduación de los ilícitos administrativos con las circunstancias atenuantes y agravantes de la responsabilidad criminal de los artículos 21 y 22 del Código Penal; son conceptos totalmente distintos. No tienen que ver en el ámbito administrativo agravantes como la alevosía, el ensañamiento, el abuso de confianza, ni atenuantes como adicción al alcohol o el estado de arrebato. Ni mucho menos la atenuante de reparación del daño ocasionado a la víctima.

Sin embargo si puede conectarse con los conceptos de perjuicio causado y cantidad defraudada o con la gravedad de los daños mencionados como criterios de graduación de las sanciones como criterio atenuante atípico, Artículo 39 Texto Refundido de la Ley de Infracciones y Sanciones en el Orden Social.

La agravante de reincidencia que menciona el artículo 22.8 del Código Penal tiene su equivalente, definición y efectos, en el ámbito administrativo sancionador en general en el artículo 131.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento y en el artículo 41 TRLISOS.

El elemento culpabilidad es necesario del delito y del ilícito administrativo:

“La determinación del grado de culpabilidad es esencial en el ámbito penal para la aplicación de la pena, mientras que en el ámbito administrativo se atiende además a elementos objetivos distintos.” (Sánchez-Terán, 2007, p.61).

Sánchez-Terán nos menciona tres características en las cuales se diferencian las circunstancias modificativas y los criterios de graduación:

2. En el Código Penal las agravantes y atenuantes modulan directamente la pena en aplicación del principio de proporcionalidad, mientras que en el derecho administrativo sancionador en el orden social; en este se sanciona de acuerdo al grado ya que califican las infracciones como leves, graves o muy graves, En lo penal no hay clasificación en este sentido sino que va directamente a la pena de acuerdo a si hay agravantes o atenuantes.
3. La modalidad de su aplicación; el criterio de graduación puede ser aplicado para atenuar o agravar una infracción administrativa, lo que se puede destacar es que su aplicación es bidireccional, atenuante o agravante. Por el contrario en el código penal en su artículo 21 son solo atenuantes y en el 22 son solo agravantes la aplicación de cada artículo es unidireccional.
4. Técnica aplicativa: cuando existan o no varias circunstancias, el artículo 66 establece las reglas ante la presencia de diversas circunstancias, es decir puede ser que haya varias circunstancias agravantes y atenuantes pero también se dan los casos que solo haya una circunstancia atenuante entonces no hay problema en la aplicación de la ley. pero el TRLISOS es muy austero en cuanto a eso ya que si no hay ningún criterio agravante, de cualquier forma se impondrá la sanción en su grado mínimo, y nunca se puede imponer una sanción inferior a la establecida en la Ley.

De lo dicho se deduce que el artículo 66 del Código Penal no sólo no es de aplicación directa en cuanto a las infracciones en el Orden Social – el código penal no está dentro de las fuentes del Derecho Administrativo sancionador, tampoco sus principios

pueden inspirar la aplicación de los criterios del artículo 39 del TRLISOS, salvo en cuanto a la apreciación conjunta cuando exista concurrencia de criterios ponderados como atenuantes y como agravantes, y que el margen de arbitrio que se deja ha de ser prudente, o sea no arbitrario ni carente de motivación apropiada. (Sánchez-Terán, 2007, p. 63).

A efectos aplicativos se introduce una norma inspirada en el artículo 66 del Código Penal para existencia de atenuantes calificadas en el artículo 45 de la Ley orgánica 15/1999 “si en razón de la circunstancias concurrentes se apreciará una calificada disminución de la culpabilidad del imputado o de la antijuricidad del hecho el órgano sancionador establecerá la cuantía de la sanción aplicando la escala relativa a la clase de infracciones que precedan inmediatamente en gravedad a aquella en que se integra la considerada en el caso de que se trate.”

Sánchez- Terán nos muestra un análisis especial del ordenamiento tributario:

Características de su régimen sancionador: Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria y la normativa fiscal, se establece así en España una de las pocas especialidades procedimentales administrativas, sin perjudicar a la supletoriedad del procedimiento común, tiene las siguientes características:

5. Separan los conceptos deuda tributaria de sanción tributaria;
 - a) La Ley General Tributaria dedica un título completo para regular la potestad sancionadora.
 - b) Por lado del orden social siempre se distingue entre deuda a la seguridad social y su sanción sin perjuicio de la existencia de actas conjuntas de liquidación y de infracción por los mismos hechos.
- Simón Acosta destaca “en la LGT las sanciones ya no son un componente de la deuda tributaria, son un elemento del tributo”

6. En cuanto a la aplicación de los principios generales del derecho en materia sancionadora muy importante en la Constitución y en las normas generales del derecho administrativo, se destacan: Legalidad, tipicidad, responsabilidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad; por ejemplo el principio de proporcionalidad solo se menciona en el artículo 178 LGT.

Banacloche destaca “la norma ha evitado cualquier otra referencia a ese principio, lo que obliga a invocarlos ante los Tribunales de Justicia que, lógicamente deben pronunciarse al respecto”

7. La tipificación de las infracciones tiene una clasificación tripartita en infracciones leves, graves y muy graves. Banacloche destaca que “no existe base científica para esta clasificación y lo único que interesa es el cálculo objetivo y automatizado de las sanciones.”
8. Reducciones de las sanciones para los supuestos de actas de acuerdo y de pago sin recurso de la sanción.
9. La calificación de una infracción como grave requiere la existencia de ocultación, y la calificación de como muy grave requiere la concurrencia la concurrencia de medios fraudulentos.

En cuanto a la función de los criterios de graduación en la Ley General Tributaria; se hace un análisis:

10. Las infracciones tributarias sean tributarias o formales, se tipifican en un determinado precepto y en el mismo se clasifican como leves, graves o muy muy graves. Finalizando el precepto con la determinación de la sanción, que puede ser pecuniaria o no pecuniaria: la

pecuniaria consiste en una multa fija o proporcional, y la no pecuniaria es siempre una accesoria a la multa en las infracciones graves o muy graves.

11. Una vez determinada la cuantía mínima de la multa se añaden en su caso los incrementos porcentuales, los criterios de graduación son aplicables simultáneamente.

La norma tributaria sancionadora es muy diferente al Tratado de la Ley de Sanciones e Infracciones; esto porque la estructura fiscal es más parecida al Código Penal, tal como lo describe Sánchez-Terán en el siguiente párrafo:

Nos encontramos en definitiva con que la norma sancionatoria tributaria presenta unos perfiles bastante diferenciados de los establecidos en TRLISOS, ya que la estructura de su forma fiscal es más parecida a la del código penal, es decir que en el mismo precepto se describe el tipo básico del ilícito administrativo y, según determinadas circunstancias, califica la infracción como leve, grave o muy grave, señalando a la vez, para cada calificación la sanción mínima prevista. Los que la LGT denomina “criterios de graduación” solamente sirven para agravar dicha cuantía, y no para modular unos determinados grados dentro de los cuales se marca un abanico de cuantías sancionatorias, ni para ser apreciados, según las circunstancias concurrentes, como agravantes o como atenuantes, como, por el contrario, sucede con los criterios del artículo 39 del TRLISOS. La reducción en los casos de acuerdo, conformidad y pago en plazo no tiene la característica de criterio de graduación, como luego veremos, siendo un error técnico el haber incluido los dos primeros en el mismo artículo que los criterios para agravar. (Sánchez-Terán, 2007, p. 85).

Sin embargo los criterios de graduación del Tratado de la Ley de Sanciones e Infracciones, pueden ser aplicados en todas la infracciones, los de la Ley General Tributaria tienen una aplicación en casos concretos.

En el artículo 187 de la Ley General Tributaria “Criterios de graduación de las sanciones tributarias” nos dicta lo siguiente

12. Comisión repetida de infracciones: “Se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza” (LGT, Artículo 187 1ª). Se considera un concepto muy similar a la reincidencia en el TRLISOS, Artículo 41.
13. Perjuicio económico para la Hacienda Pública: “Consiste en la diferencia entre lo que debió pagar y lo que dejó de pagar total o parcialmente” (LGT, Artículo 187 1b). Se considera un concepto muy similar al perjuicio causado y cantidad defraudada en el TRLISOS Artículo 39.2.
14. Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación: “Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por 100 si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores” (LGT, Artículo 201).
15. Acuerdo o conformidad del interesado: Este acuerdo es un incentivo, para que el expediente sancionatorio termine de la manera más rápida y sencilla.

3.3 Circunstancias Atenuantes en Italia

Como se ha comentado la mayoría de información acerca de las circunstancias modificativas del delito vienen de fuentes españolas; sin embargo enseguida se muestran apuntes del objeto de estudio en el Derecho italiano.

En la evolución del pensamiento dogmático italiano, desde los comienzos del Derecho penal moderno hasta la actualidad, en relación con las circunstancias del delito, son de destacar los planteamientos de figuras como la del precursor y reformista BECCARIA (1738–1794), quien reaccionando frente al inhumano sistema penal del momento, y rechazando el criterio subjetivo a la hora de graduar los delitos, se centró en el criterio del “daño a la sociedad” para la medida de los mismos. (Arias, 2006, p. 126).

Este autor italiano Beccaria pertenece a la escuela clásica para él la gravedad de los delitos debe tomarse en cuenta en relación con el daño a la sociedad. A Beccaria lo siguieron estudiosos como Carmignani y Carrara quienes desarrollaron este concepto.

ROSSI (1787 – 1848), por su parte, centrará su atención en la infracción del deber violado por el sujeto y CARRARA (1805–1888), tras sostener que cada delito tiene su propia cualidad, sostiene que cada uno de ellos debe llevar pareja diversa medida de imputación, separando entre cualidad o cantidad de los delitos y el grado de la pena, y reconduciendo las circunstancias, en última instancia, a la teoría de la pena. (Arias, 2006, pp. 127-128)

El legislador Rossi hizo la determinación de los elementos esenciales del delito, la concreción y determinación de la pena, la de las circunstancias agravantes del delito, de los hechos excusantes, los determinantes de una menor gravedad y su respectiva repercusión.

Por su parte para el legislador Carrara la pena no debe ser arbitraria; debe someterse a criterios de proporción a factores como la calidad y la cantidad en relación con el daño sufrido, por el derecho o el peligro causado al mismo.

Como se sabe, el pensamiento positivista en el ámbito penal se orientó en dos direcciones absolutamente dispares en el estudio del delito: el positivismo criminológico italiano centrado en el delincuente, y el positivismo jurídico alemán que hizo del delito como infracción de la ley penal positiva su centro de atención. La Scuola Positiva centrará su atención en la peligrosidad del criminal como refirió LOMBROSO, o en la “*temibilità*” en palabras de FERRI y GAROFALO, en suma, en el peligro de que el sujeto lleve a cabo otras conductas delictivas. (Arias, 2006, p. 136).

El positivismo italiano ha tenido una gran influencia en el derecho español; como se puede apreciar para la Escuela Positiva italiana esa peligrosidad podía determinarse en atención a la gravedad, motivos y circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, y además tomando en especial consideración la personalidad del delincuente en base a sus condiciones individuales, familiares y sociales.

Características generales del modelo italiano actual de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal:

Se dice que el sistema italiano de las circunstancias del delito es el más completo de los actuales, pudiéndose afirmar aquí, a diferencia de lo que sucede con el tratamiento dogmático que en España se dispensó tradicionalmente a esta materia, que el desarrollo de la teoría general de las circunstancias en Italia ha alcanzado un elevado grado de desarrollo, habiendo dado lugar a continuas reformas legislativas en la materia, y habiendo tenido lugar en este país numerosas construcciones dogmáticas, como la del “delito circunstanciado” en oposición al delito. (Arias, 2006, p. 137).

Se afirma que la doctrina italiana es la más rica a nivel internacional, sobre todo en su positivismo, en esta materia el más completo y complejo de los demás. Sin embargo el modelo español es muy similar al italiano los artículos que contienen esta información son artículos 59, 61, 62, 62 bis, del *Codice Penale* y para su aplicación del 63 al 69.

Las circunstancias agravantes comunes o generales.

Son circunstancias agravantes comunes o generales el haber actuado el sujeto por motivos abyectos o fútiles; el haber perpetrado el delito para ejecutar u ocultar otro, o para lograr, garantizarse o asegurarse a uno mismo, o a otros, el producto, el provecho, el precio o la impunidad de otro delito; el haber actuado en los delitos culposos a pesar de la previsión del evento; el haber empleado sevicias, o el haber actuado con crueldad hacia las personas; el haberse beneficiado de circunstancias de tiempo, de lugar o de persona obstaculizando la defensa pública o particular; el haber cometido el culpable el delito durante el tiempo en que se ha sustraído voluntariamente a la ejecución de un mandado o de una orden de arresto o de captura o de encarcelación, en relación con un delito anterior; en los delitos contra el patrimonio, o que impliquen una ofensa o lesión del patrimonio, o en los delitos determinados por motivos de lucro, haber causado a la persona ofendida por el delito un daño patrimonial de importante gravedad; el haber agravado o intentado agravar las consecuencias del delito cometido; el haber cometido el hecho con abuso de poder, o con violación de las obligaciones inherentes a una función pública o a un público servicio, o en calidad de ministro de un culto; el haber cometido el hecho contra un funcionario público o contra una persona encargada de un servicio público, o investida de la calidad de ministro del culto católico o de un culto admitido en el Estado. (Arias, 2006, p. 141).

En el derecho italiano cada delito, situación y circunstancia agravante viene explicada y especificada su fundamento el artículo 61 del *Codice Penale*.

Las circunstancias atenuantes comunes o generales

Contempla como circunstancias atenuantes comunes o generales las siguientes: el haber actuado por motivos de particular valor moral o social; el haber reaccionado en estado de ira, determinado por un hecho injusto ajeno; el haber actuado por sugestión o impulsos de una multitud en tumulto, cuando no se trate de reuniones o agrupaciones prohibidas por la ley o por la autoridad, y el culpable no sea delincuente o contraventor habitual, o profesional, o delincuente por tendencia; en los delitos contra el patrimonio, o que impliquen una ofensa o lesión del patrimonio, haber causado a la persona ofendida por el delito un daño patrimonial de especial levedad, o

en los delitos determinados por motivos de lucro, haber actuado para conseguir, o haber conseguido de hecho un lucro de especial levedad, cuando también el evento dañoso o peligroso sea de especial levedad; el haber concurrido a la causa del evento junto a la acción u omisión del culpable, un hecho doloso de la persona ofendida; el haber, antes del juicio, reparado totalmente el daño, mediante el resarcimiento del mismo y, cuando sea posible, mediante la correspondiente restitución; o el haberse, antes del juicio y fuera del caso previsto en el último párrafo del art. 56, empleado espontánea y eficazmente para eludir o atenuar las consecuencias dañinas o peligrosas del delito. (Arias, 2006, p.143).

Las circunstancias modificativas agravantes también los legisladores italianos las especifican en cada delito y situación que pueda presentarse, su fundamento artículo 62 del *Codice Penale*.

Las circunstancias atenuantes genéricas

Se ha contemplado expresamente la posibilidad de atenuar la pena por la concurrencia de circunstancias genéricas no contempladas expresamente en la Ley al disponerse que: El juez, independientemente de las circunstancias previstas en el art. 62, puede tomar en consideración otras circunstancias diferentes, allí donde lo considere oportuno para justificar una disminución de la pena. En tal caso, las mismas serán consideradas, al objeto de aplicar este apartado, como una sola circunstancia, pudiendo concurrir con una o varias de las circunstancias indicadas en el precedente art. 62. (Arias, 2006, p. 145).

En el derecho italiano nos las presentan como atenuantes genéricas, los españoles las llaman circunstancias modificativas atenuantes “análogas”, se refieren a situaciones que no están contenidas en Ley pero que no puede negarse su existencia, entonces se hace una adecuación para que la pena sea correcta. Su fundamento artículo 62 bis *Codice Penale*.

La imputación de las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal

En la actualidad, el citado artículo 59, en relación con las circunstancias no conocidas o erróneamente supuestas establece que las circunstancias que atenúan (arts. 62, 62–

bis y 114) o excluyen la pena, se valorarán a favor del agente aunque las desconozca, o por error las considere inexistentes, mientras que las circunstancias que agravan la pena se valorarán a cargo del agente sólo si él las conoce o las ignora por culpa o las considera inexistentes por error determinado por la culpa. Respecto a los casos en los que el agente considera por error que existen circunstancias agravantes o atenuantes, éstas no se valoran en contra ni a favor del mismo y si el agente considera por error que existen circunstancias de exclusión de la pena, éstas son siempre valoradas a su favor; no obstante, si se trata de un error determinado por culpa, la punibilidad no se excluye cuando el hecho está previsto por la ley como delito culposo. (Arias, 2006, p. 148).

Este tema es de suma importancia con la última reforma que hicieron los italianos, las personas juzgadas se les tiene que aplicar si las circunstancias agravantes pero también las atenuantes, incluso aunque la persona las ignore.

El juicio de comparación o equivalencia

Para los supuestos de concursos heterogéneos de circunstancias, es decir, para los casos en los que en un mismo supuesto concurren al unísono circunstancias atenuantes y agravantes, el art. 69 del Codice Penale consagra la regla del juicio de comparación o equivalencia, dejando en manos del juzgador un amplio margen de discrecionalidad no revisable en casación en la determinación de la pena. Ahora bien, ese juicio de comparación, lejos de ir dirigido a la arbitrariedad, se instaura en orden a lograr una más justa adecuación de la pena a la verdadera entidad del hecho y a la personalidad del agente. (Arias, 2006, p. 150).

El juicio de comparación entre las circunstancias agravantes y atenuantes se entiende como unitario, es decir, se le da una valoración integral y además obligatoria para la persona y para el hecho; para establecer las agravantes y considerar las atenuantes, las cuales predominan con respecto a las agravantes.

“En cuanto alguien comprende que obedecer leyes injustas es contrario a su dignidad de hombre, ninguna tiranía puede dominarte”

Gandhi.

Capítulo IV. INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL

4.1 Situación Actual y Elementos

En esta apartado mostramos el Artículo 75 del Código Fiscal de la Federación en el cual se comprueba lo dicho a lo largo de este estudio a los Contribuyentes Fiscales se les está aplicando agravantes más no atenuantes.

Artículo 75.- Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:

a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.

b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.

g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

III. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

VI. En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera, ni cuando se presente el supuesto de disminución de la multa previsto en el séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento, así como el supuesto previsto en el artículo 78, de este Código. (Código Fiscal de la Federación, 2014, Artículo 75).

Por otro lado se hizo esta investigación documental, se encontró un documento en donde la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) hace una consulta a la Secretaría de Administración Tributaria (SAT) en la cual, incluso esta procuraduría que se supone esta para defender al contribuyente cita entre otros el artículo 75 del CFF, se presenta el documento.

MINUTA CORRESPONDIENTE A LA SEGUNDA REUNIÓN PERIÓDICA CELEBRADA EL 04 DE NOVIEMBRE DE 2014, ENTRE LA DELEGACIÓN CHIAPAS DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE Y AUTORIDADES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE TUXTLA GUTIÉRREZ, CON SEDE EN EL ESTADO DE CHIAPAS.

En Tuxtla Gutiérrez, Chiapas, siendo las 11:00 horas del día 04 de junio de 2014, en la Sala de Juntas de esta Delegación Estatal Chiapas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ubicada en la Cuarta Calle Poniente No. 280, esquina con Segunda Avenida Sur, Colonia Centro, C.P. 29000, de la misma localidad, se procedió a levantar la presente minuta.

PARTICIPANTES

Por parte del Servicio de Administración Tributaria de Tuxtla Gutiérrez, con sede en Chiapas:

Nombre del funcionario	Cargo
Lic. Elena Soberano Luna	Administradora Local de Servicios al Contribuyente de Tuxtla Gutiérrez
Lic. Gabriel Herrera Velázquez	Administrador Local de Recaudación de Tuxtla Gutiérrez
C.P. Javier Raúl Ortiz Vargas	Administrador Local de Auditoría Fiscal de Tuxtla Gutiérrez

Por parte de la Delegación Estatal Chiapas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

Nombre	Cargo
Lic. Felipe Herrera Hernández	Delegado Estatal en Chiapas
Lic. José Romeo Pedrero Miranda	Subdelegado

ORDEN DEL DÍA

1. Toma de asistencia
2. Apertura de la reunión, bienvenida a los invitados y funcionarios de la Delegación.

3. Presentación de los temas: *"Atención brindada y forma de resolver las solicitudes de condonación presentadas ante las Administraciones Locales de Recaudación en la Entidad, en términos del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación – Implementación de los nuevos lineamientos para agilizar las solicitudes de devolución de impuestos – Trámite para la obtención de la firma electrónica avanzada en comunidades"*.
4. Acuerdos
5. Clausura

DESAHOGO DEL ORDEN DEL DÍA

PRIMERO.- Apertura de la reunión, bienvenida y presentación de los participantes.

El Lic. Felipe Herrera Hernández, Delegado Estatal en Chiapas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, dio inicio a la Segunda Reunión Periódica del año 2014, con las autoridades del Servicio de Administración Tributaria de Tuxtla Gutiérrez, con sede en Chiapas, agradeciendo la asistencia a cada uno de los participantes.

Acto seguido, procedió el Lic. José Romeo Pedrero Miranda, Subdelegado Estatal en Chiapas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a la presentación de los participantes mencionando su nombre y cargo, así como, cuál sería la mecánica de participación, con la finalidad de iniciar formalmente la reunión.

SEGUNDO.- Exposición a cargo de los funcionarios de la Delegación Chiapas de la PRODECON sobre los aspectos que se consideran relevantes de los temas.

1.- Atención brindada y forma de resolver las solicitudes de condonación presentadas antes las Administraciones Local de Recaudación en la Entidad, en términos del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

En atención a los trabajos realizados y al cumplimiento de los acuerdos generados durante la primer reunión periódica realizada en junio del presente año, la Administración Local de Recaudación de Tuxtla Gutiérrez, informó a ésta Delegación Chiapas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente las reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación de multas formales en términos del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, en uso de sus facultades ésta Delegación, ha detectado que la atención a las solicitudes de condonación en términos del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, ha sido por demás dilatoria generando con ello afectación a la esfera jurídica de los contribuyentes, ya que se deja de observar lo establecido en el artículo 8° Constitucional.

2.- Implementación de los nuevos lineamientos para agilizar las solicitudes de devolución de impuestos.

Dándole seguimiento al tema de devoluciones de impuestos que también formó parte de la primer reunión periódica de 2014, resulta de vital importancia atender y conocer la nueva estrategia interna del Órgano Recaudador para auditar la procedencia de las solicitudes de devolución de IVA –la cual inició el pasado 1 de octubre de 2014- misma que constituye un avance relacionado con la reglas de actuación que deberán llevar a cabo en dicha materia, pues es la primera vez que se hacen públicas estrategias internas.

Los puntos a destacar serían los siguientes:

- Cuando con motivo de la solicitud de devolución, el Servicio de Administración Tributaria inicie una auditoría para verificar su procedencia, deberá concluir su acto de fiscalización en 90, o máximo 180 días, notificando dentro de esos mismos plazos la resolución favorable o desfavorable al contribuyente.
- En toda auditoría, y siempre dentro de los citados plazos, se levantará acta final de visita para dar oportunidad al contribuyente de refutar cualquier observación efectuada por la autoridad.
- La auditoría que, en su caso, el Servicio de Administración Tributaria realice para revisar la procedencia de la devolución, se hará preferentemente a través de visita domiciliaria, cuyo objetivo será verificar la existencia material de las operaciones que den origen al saldo a favor solicitado.
- Siempre se hará del conocimiento del contribuyente auditado la solicitud de informes a terceros.
- Si el pagador de impuestos cuenta con varias solicitudes de devolución de un mismo impuesto, se podrá efectuar un solo requerimiento de información y documentación por todas las solicitudes y, en su caso, practicar una sola auditoría.

3.- Trámite para la obtención de la firma electrónica avanzada en comunidades.

Derivado de las actividades que ésta Delegación Chiapas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha llevado a cabo en la entidad tanto en el área de atención en la unidad de

asesoría, quejas y defensa, así como durante las jornadas móviles implementadas en diversos municipios, se han presentado contribuyentes manifestando la dificultad de tramitar la firma electrónica avanzada (FIEL) ya que su domicilio se encuentra en comunidades alejadas donde no cuenta con servicio de internet, y que trasladarse a la ciudad donde se encuentran las oficinas del SAT les resulta costoso.

Con base en lo anterior, resulta de la mayor importancia conocer las acciones que se están llevando a cabo a efecto de facilitar a los contribuyentes que se encuentran dentro de la jurisdicción de la Administración Local de Servicios al Contribuyente de Tuxtla Gutiérrez, la obtención de la firma electrónica avanzada; ya que, si bien es cierto con base en el Anexo 19 la Secretaría de Hacienda del Estado de Chiapas, tendrá a su cargo la tributación de los contribuyentes que se encuentran el régimen de incorporación fiscal, también lo es, que requieren de dicho instrumento para cumplir con sus obligaciones.

TERCERO.- Exposición a cargo de los funcionarios del Servicio de Administración Tributaria de Tuxtla Gutiérrez.

Lic. Gabriel Herrera Velázquez, Administrador Local de Recaudación de Tuxtla Gutiérrez.

Si bien es cierto que esa Delegación de la Prodecon presentó 3 –tres- solicitudes de condonación a favor de diversos contribuyentes, también cierto es que 2 –dos- de dichas solicitudes fueron presentadas antes de que el Servicio de Administración Tributaria emitiera las Reglas de Carácter General en las que se dio a conocer los casos, requisitos y procedimiento para la condonación del tipo de multas a que se refieren las solicitudes presentadas (multas por incumplimiento a las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago), razón por la cual esta autoridad no contaba con las reglas para pronunciarse al respecto, tal y como se señaló en la Minuta de Acuerdos de la Primera Reunión Periódica celebrada el pasado 3 de junio de 2014, acordándose en dicha reunión que una vez que se dieran a conocer las Reglas señaladas esta autoridad se pronunciara al respecto.

Ahora bien, por lo que hace a la solicitud restante y también hago referencia a las dos solicitudes antes mencionadas, esta autoridad fiscal una vez dadas a conocer las Reglas de Carácter General emitidas por el Servicio de Administración Tributaria a través de la Segunda Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 4 de julio de 2014, la cual entró en vigor el día 7 de julio de 2014, conforme lo establecido en el Artículo Primero Transitorio de la misma, esta autoridad, dentro del plazo establecido en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación vigente, se pronunció respecto a las

3 –tres- solicitudes, emitiéndose al efecto los requerimiento por omisión de un requisito -leyenda de asunto penal-, los cuales ya fueron notificados a esa Delegación.

En ese orden de ideas y como abono de lo anterior, es de indicársele a esa Procuraduría que esta Administración Local de Recaudación el pasado 21 de octubre de 2014, elevó una consulta a la Coordinación de Apoyo de Operativo de Recaudación de la Administración General de Recaudación relativa a las condonaciones de multas en términos del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación en relación con las Reglas I.2.17.3., fracción VI, I.2.17.4., I.2.17.5., I.2.17.6., I.2.17.7. y I.2.17.8. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, las cuales versan sobre la condonación de multas por incumplimiento a las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, por lo que una vez que se resuelva la misma, esta autoridad fiscal resolverá en definitiva las solicitudes presentadas por esta Procuraduría.

Como mero dato adicional, hago del conocimiento de esa Procuraduría los 3 –tres- temas específicos en los que versaron la consulta: **a).**- Reincidencia en términos del artículo 75 del Código Fiscal de la Federación; **b).**- Multas impuestas en términos del artículo 81, fracción XXVI, en relación con el diverso artículo 82, fracción XXVI, ambos del Código Fiscal de la Federación (omiso en proporcionar la información a que refiere la VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado -relativa sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores-); y, por último, **c).**- En relación a qué debemos de entender "por única ocasión", señalado de esta manera en el primer párrafo de la Regla I.2.17.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.

C.P. Javier Raúl Ortiz Vargas, Administrador Local de Auditoría Fiscal de Tuxtla Gutiérrez.

El C.P. Javier Raúl Ortiz Vargas, precisó lo siguiente: *me permito hacer de su conocimiento que la Estrategia a través de la cual se dan a conocer las Reglas de Actuación para llevar a cabo el procedimiento de fiscalización para comprobar la procedencia de solicitudes de devolución conforme al noveno párrafo del artículo 22 del CFF, se han estado implementando en la Administración Local de Auditoría Fiscal de Tuxtla Gutiérrez de conformidad a lo instruido en la referida estrategia por nuestra área normativa.*

Lic. Elena Soberano Luna, Administradora Local de Servicios al Contribuyente de Tuxtla Gutiérrez.

Es importante comentar que para los contribuyentes inscritos en el Régimen de Incorporación fiscal no es necesaria la firma electrónica para facturar ya que ellos cuentan con la herramienta de mis cuentas y factura fácil y pueden acceder a este con su contraseña, además de que los contribuyentes que no tengan acceso a internet podrán acercarse a los puntos de atención de

Gobierno del estado ya que con la firma del anexo 19 el Gobierno del Estado están en convenio para la atención de este régimen.

En cuanto a la generación de Firma electrónica para el caso de los contribuyentes que la requieran podrán ser atendidos para la Generación de la misma en el módulo sede de Tuxtla Gutiérrez y el Módulo de Servicio Tributario de San Cristóbal de las Casas.

CUARTO.- Toma de Acuerdos

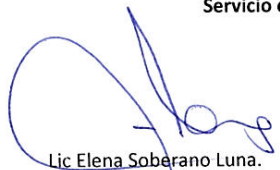
Derivado de lo expuesto, los acuerdos son los siguientes:

- Por parte del Administrador Local de Recaudación de Tuxtla Gutiérrez, al momento de tener respuesta a la consulta realizada a oficinas centrales, atenderá las peticiones que se encuentran en trámite y en las subsecuentes se resolverán respetando los plazos establecidos en las disposiciones fiscales y en el 8° Constitucional.
- Respecto a las Solicitudes de Devolución el Administrador Local de Auditoría Fiscal propone realizar mesas de trabajo para atender los casos en particular.
- La Administradora Local de Servicios al Contribuyente se compromete a comunicarse con los módulos que se encuentran fuera de la Ciudad de Tuxtla Gutiérrez, a efecto de darles a conocer que se deberá dar una atención prioritaria a los contribuyentes que acudan de una comunidad foránea.

QUINTO.- Clausura de la reunión

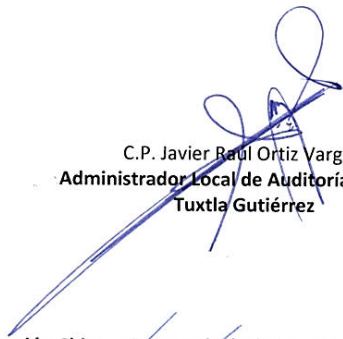
El Lic. Felipe Herrera Hernández, Delegado Estatal en Chiapas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, agradeció la participación de todos los asistentes, y dio por concluida la Segunda Reunión Periódica con autoridades del Servicio de Administración Tributaria de Tuxtla Gutiérrez, con sede en Chiapas, firmando al margen y al calce todos los que intervinieron en la reunión de mérito.

Servicio de Administración Tributaria

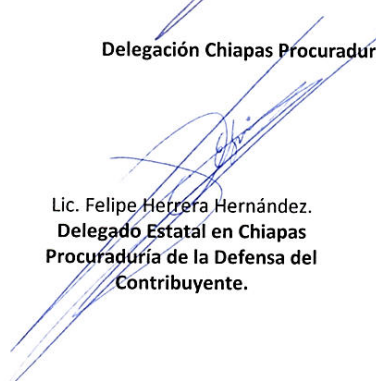

Lic. Elena Soberano Luna.
Administradora Local de Servicios al
Contribuyente de Tuxtla Gutiérrez

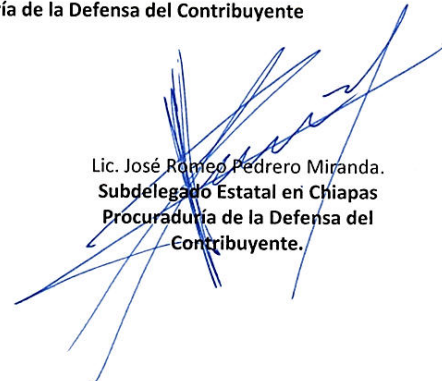

Lic. Gabriel Herrera Velázquez.
Administrador Local de Recaudación de Tuxtla
Gutiérrez.




C.P. Javier Raúl Ortiz Vargas.
Administrador Local de Auditoría Fiscal de
Tuxtla Gutiérrez

Delegación Chiapas Procuraduría de la Defensa del Contribuyente


Lic. Felipe Herrera Hernández.
Delegado Estatal en Chiapas
Procuraduría de la Defensa del
Contribuyente.


Lic. José Romeo Pedrero Miranda.
Subdelegado Estatal en Chiapas
Procuraduría de la Defensa del
Contribuyente.

Es por eso que se hace el planteamiento de incluir atenuantes a la Ley; específicamente en el artículo 75 CFF, ya que como lo acabamos de comprobar se expresa claramente las agravantes en las que puede incurrir el contribuyente, y como consecuencia ser sancionado con una multa; pero haciendo la comparación con ejemplos de otras ramas del derecho así como de otros países, es necesario incluir atenuantes en estos procesos de Ley, así como lo habíamos mencionado al principio del estudio se reclama la proporcionalidad que debe tener la Ley; como lo menciona la Constitución en su artículo 31 Fracción IV “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” (CPEUM, 1993, Art. 31 Fr. IV).

4.2 Propuesta de circunstancias modificativas atenuantes

De acuerdo a la investigación y comparación elaborada en el Derecho español e italiano, se proponen para el Derecho Fiscal las Circunstancias Modificativas Atenuantes:

- Reparación del daño: El Contribuyente repara el daño, mediante resarcimiento del mismo es decir con el pago, enterar o declarar a la Autoridad, se plantea eliminar el castigo pues ya no hay delito o infracción que perseguir. El fundamento de la circunstancia es el arrepentimiento del culpable, la reparación del daño debe ser antes del juicio y el resarcimiento debe ser integral, es decir cubrir por completo el pago, la información y debe ser de forma voluntaria.
- o Dilaciones procesales indebidas: Se refiere a retrasos en los procedimientos legales, siempre y cuando no sea por el Contribuyente o por lo complejo del asunto, se refleje en atenuación del castigo, ya que genera incertidumbre jurídica al Contribuyente. Es decir la dilación es imputable a la autoridad.
 - o Confesión de la infracción u otras ignoradas por la autoridad: El Contribuyente puede confesar a la Autoridad, se plantea disminuir el castigo.
 - o Atenuantes análogas o genéricas: Estas circunstancias se refieren a que en el caso que no esté regulada alguna situación puede darse un caso parecido a alguno de los anteriores, el fundamento es que no se puede negar la existencia aunque no están previstas en Ley, sin embargo pueden ser parecidas a alguna circunstancia si legislada y por lo tanto adecuar la atenuante correspondiente al Contribuyente.

La aplicación de estas atenuantes será mediante facultades regladas y de oficio, es decir así como se dan las circunstancias agravantes que se suman al caso, así

también se disminuirán las circunstancias atenuantes al caso investigado; por estar expresadas en Ley y sin petición del contribuyente. Es de suma importancia que el contribuyente, ya que esta es una agravante para el contribuyente.

Es importante aclarar que en el Código Fiscal de la Federación; si hay artículos que expresan en caso de que se cumpla en forma espontánea, fuerza mayor o caso fortuito se condonan las multas y sus accesorios, como puede ser por ejemplo los desastres naturales, en donde se pierden papeles, información o los tiempos estipulados por la autoridad ya no es posible tomarlos en cuenta. “No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito” (CFF, 2013, art.73).

Imagen 5. Balance.



Fuente: Vuono, 2016, www.freedigitalphotos.net

4.3 Conclusión

A lo largo de este estudio se ha visto que la relación de tributo del pueblo con el Estado nació desde el origen de la humanidad, antes aplicando la Ley del más fuerte contra el débil que era la mayoría, y hasta aplicando el miedo, por lo tanto el pueblo actuaba por temor a los Dioses, esto en la mayoría de las culturas, con el avance en general del pueblo, Estado pero sobre todo leyes y aportes muy importantes del derecho romano, que hasta nuestros días sigue siendo el más avanzado la justicia cada día es mejor y algunos estudiosos y legisladores siguen luchando porque así sea.

Por otro lado se vio el Derecho de forma general a lo particular desde sus fuentes, conceptos y características. Su división general es decir derecho privado, social y público que es el que nos lleva al derecho tributario, ya que ahí es donde se concentra nuestro estudio. De ahí se desprenden sus fuentes que desde la Constitución que como habíamos comentado el avance en la justicia le dio a la población derechos y obligaciones en las cuales tanto la población como el Estado se deben regir, de ahí se surgen todas las leyes y reglamentos que de forma específica rigen las actividades económicas que regula el Estado para se supone beneficio de la población.

El estudio del derecho tributario hasta el procesal fiscal nos hizo percatarnos que como se sabe, hay algunas lagunas en la Ley, es entendible porque las diversas situaciones son innumerables. Por lo tanto se sugiere el planteamiento del problema de este estudio la Ley que nos otorga Derecho y Obligaciones, debe ser justa y tener un Balance, como lo muestra Silvino Vergara en su cuadro del Estado ideal, sin embargo en el Código Fiscal de la Federación Título Cuarto de las infracciones y delitos fiscales capítulo I de las infracciones artículo 75 la autoridad al imponer multas por las infracciones cometidas por el Contribuyente da todas las agravantes que se pueden tomar en cuenta en

perjuicio del Contribuyente pero no da las atenuantes que pueden beneficiar al mismo Contribuyente en la misma infracción cometida.

Por lo tanto se hace una propuesta de Circunstancias Modificativas Atenuantes se considera que esto le da un balance al Contribuyente, le da al Contribuyente seguridad jurídica que otorga la misma Constitución, ya que se puede dar un juicio de comparación entre las circunstancias agravantes y atenuantes e implica una valoración integral de la infracción del Contribuyente todo esto sin perjuicio al Estado sino en Beneficio al Contribuyente.

Imagen 6. Justicia.



Fuente: 2016, www.abogadosgratis

“La justicia se defiende con la razón y no con las armas. No se pierde nada con la paz y puede perderse todo con la guerra.”

Juan XXIII

Bibliografía

Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. (2014). *Código Fiscal de la Federación*. México: ISEF.

Diario Oficial de la Federación. (2014). *Constitución Política de Estados Unidos Mexicanos*. México: ALCO.

Enciclopedia. (1981). *Diccionario Enciclopédico*. España: HACHETTE CASTELL.

Enciclopedia. (1982). *Historia Universal*. España: UTEHA-NOGUER.

Escritores bíblicos. (1999). *Biblia*. Desclée.

Lomelí, M. (2002). *Derecho Fiscal Represivo*. México: Porrúa.

Margadant, G. (2002). *Introducción a la historia del derecho mexicano*. México: Editorial Esfinge SA de CV

Rangel-Sanromán. (2009). *Derecho de los Negocios Tópicos de derecho privado*. México: CENCAGE Learning.

Reyes, A. (1998). *Obras Completas Tomo III*. Colombia: Editorial Temis SA.

Sánchez, J. (2009). *Nociones de Derecho Fiscal*. México: Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas SA de CV.

Vergara, S. (2012). *Clasificación de las violaciones de Fondo y Forma en los procedimientos de la autoridades tributarias*. México: PARMENAS.

Vergara, S. (2009). *La Utilidad de la Filosofía del Derecho en el Derecho Tributario*.

México: Porrúa.

Ruggiero, R. (2015) *Instituciones de Derecho Civil*. México: Jurídicas UNAM.

- Revistas

Vergara, S. (Septiembre 2012) *Revista Opciones*, México.

- **Electrónicas**

http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2015_t1/Reporte_Anual2014_Retos2015.pdf

<http://dle.rae.es/?id=XBPPICw>

<https://reformasyobras.wordpress.com/2010/01/10/las-piramides-de-egipto-geopolimeros>

<https://derechofiscalunivia.wordpress.com/category/unidad-i>

http://132.248.84.200/seminarios/seminario_internacional/actualizacion-febrero-2013/ANEXO%202.pdf

<http://mihistoriauniversal.com/edad-contemporanea/revolucion-francesa/>

http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/mesta_m_r/capitulo2.pdf

<http://www.cedt.org/RevFrancesa.htm>

<http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/atenuantes-circunstancias/atenuantes-circunstancias.htm>

Vannini, S. (2013). *Artisanos y granjeros pagan sus tributos*, National Geographic: España.

http://www.nationalgeographic.com.es/historia/grandes-reportajes/el-pago-de-los-impuestos-en-el-antiguo-egipto_7372/1

López, B (2013). *Evolución Histórica de los Impuestos en México*, UNAM: México.

<http://herzog.economia.unam.mx/profesores/blopez/fiscal-historia.imp.mex.pdf>

Derreza, R (2016). *150 años pagando los mismos impuestos*, Stratega Magazine: México.

<http://w-ww.strategamagazine.com/reforma-fiscal-mexico>

Bucio, A. (2012). *Historia del Derecho en México*, Red Tercer Milenio: México.

http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/derecho_y_ciencias_sociales/Historia_del_derecho_en_Mexico.pdf

Hernandez, J. (2013). *Trabajos en la materia de derecho*, Blogspot: en línea.

<http://javierhernandezperez.blogspot.mx/2013/02/mapa-conceptual-de-la-clasificacion-del.html>

Cruz, N. (2012). Principios generales del Derecho, LinkedIn: en línea
<http://es.slideshare.net/nancynenakaren/principios-generales-29859138>

Domingo, V. (2008). *Justicia Restaurativa y Mediación Penal*. España: Justicia21.org
http://www.justica21.org.br/arquivos/bib_306.pdf

Rubio, J. (2014) *Las atenuantes por analogía: doctrina y supuestos concretos de aplicación*. España: elderecho.com
http://www.elderecho.com/tribuna/penal/codigo_penalatenuantes_por_analogia_11_687805001.html

Sánchez-Terán, J. (2007). *Los criterios de graduación de las sanciones administrativas en el orden social*. España: Lex Nova.
https://books.google.com.mx/books?id=E6KdB4g9zfcC&pg=PA85&lpg=PA85&dq=atenuantes+en+otras+ramas+del+derecho&source=bl&ots=t4p-PN7z2n&sig=SSgkF7dVTUT25Swr9uE4Q-jzKk&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwi3x_Wy3bbLAhVH5SYKHVtYD7wQ6AEIODAF#v=onepage&q=atenuantes%20en%20otras%20ramas%20del%20derecho&f=false

Artero, Ferrer y Macías. (2014) *La agravante de reincidencia*. España: Atresadvocats.
<https://atresadvocats.wordpress.com/acerca-de/>

Antonio, I. *Derecho Penal*. España: Formación online.
http://ignacioch.es/moodle/formacion_on_line/penal/esquemas_1a3_penal.pdf

Arias, M. (2006) *Apuntes sobre el sistema italiano de la circunstancias del delito*. España: Unirioja.
<http://www.unirioja.es/dptos/dd/redur/numero4/arias.pdf>

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/82/art/art12.htm>

Rodríguez, G. *Infracciones y delitos fiscales*. México: En Línea.