

**UNIVERSIDAD DE ELCHE**

**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE**

**TRABAJO FIN DE GRADO**



**GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS**

**TÍTULO:** El Derecho Tributario Sancionador. Especial análisis de las infracciones tributarias y del procedimiento sancionador

**ALUMNO/A:** WIHDANE EL HANNAOUI ESANI

**TUTOR/A:** PATRICIA IZQUIERDO REBOLLO

**DPTO:** DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

## RESUMEN

Con este trabajo analizaremos el procedimiento sancionador tributario, es la vía a través de cual se va a decidir la culpabilidad, y en consecuencia la categoría de sanción tributaria del obligado tributario, ante la posible comisión de una infracción tributaria que se penalizará de forma pecuniaria según el caso, aprenderemos a determinar quiénes son los sujetos infractores y cuales quedan exonerados de culpabilidad además de identificar aquellos regímenes jurídicos y principios de la potestad sancionadora que se le otorga a la Administración Pública con la finalidad de desarrollar las actuaciones precisas, que inciden en la entorno de los administrados, a fin de satisfacer el interés general de los ciudadanos.

En la actualidad, como regla general, la tramitación de estos procedimientos se lleva a cabo de forma separada siguiendo una serie de fases pero no significa que exista una incomunicación entre ambos, ya que pueden tenerse en cuenta en el procedimiento sancionador datos obtenidos en un procedimiento de comprobación o investigación. Pero se podría decir que la renuncia a la tramitación separada por la conjunta está cogiendo mayor protagonismo y en menor medida los supuestos de actas con acuerdo.

## **ABSTRACT**

With this work we will analyze the tax punitive procedure, it is the way through which it is going to decide the culpability, and consequently the category of tax punishment of the tax obligor, before the possible commission of a tax infraction that will be penalized financially according to The case, we will learn to determine who are the offending subjects and which are exempted from guilt in addition to identifying those legal regimes and principles of sanctioning power that is given to the Public Administration in order to develop the precise actions that affect the In order to satisfy the general interest of citizens.

At present, as a general rule, the processing of these procedures Carried out separately following a series of phases but does not mean that there is a lack of communication between the two, since data obtained in a procedure of verification or investigation can be taken into account in the sanctioning procedure. But, it could be said that the waiver of the processing procedure separated by the joint is taking more prominent role to a lesser extent the assumptions of minutes with agreement.

## ÍNDICE

<b>RESUMEN</b> .....	1
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	5
<b>1 .LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS</b> .....	6
1.1Derecho Penal Y Sancionador Tributarios.....	6
1.2 Potestad sancionadora de la Administración Tributaria.....	9
1.3Principios Que Inspiran La Potestad Sancionadora.....	12
1.4 Concepto y Clasificación de las Infracciones Tributarias. ....	17
1.5 SujetosInfractores y Responsables.....	27
<b>2.EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR</b> .....	34
2.1 Características demográficas y socioculturales.....	37
2.2 Contexto escolar y documentación del centro.....	43
<b>BIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA</b> .....	45
<b>CONCLUSIÓN</b> .....	50

## INTRODUCCIÓN

En primer lugar, se tendrá que tener en cuenta en el presente trabajo la existencia de dos cauces de ordenamiento jurídico la vía penal y la vía administrativa que nacen de la vulneración de los derechos de la Hacienda pública por una conducta ilícita que se sancionan en nuestro ordenamiento jurídico Español nos centraremos, en vía administrativa.

Por lo tanto, el objetivo de este trabajo trata el conocer las consecuencias que causan el incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia sancionadora por parte del sujeto pasivo, por ello se realiza una especial atención a una serie de principios formulados su mayoría en la constitución Española y a los que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, les otorgará una regulación más detallada así como también se deberá respetar el procedimiento establecido para la imposición de las correspondientes sanciones.

Al mismo tiempo, no olvidaremos mencionar que el sujeto pasivo al incumplir de forma cociente o inconsciente la legislación tributaria éste se apodera del elemento de culpabilidad que adquiere una especial importancia a la hora de determinar la comisión de una infracción. Por lo general en los supuestos que falte este elemento de culpa cabría destacar que existirá una exoneración de la responsabilidad.

También, a efectos de poder determinar qué infracción se ha cometido y cuál es la correspondiente sanción las calificaremos según su gravedad (leve, grave o muy grave) teniendo en cuenta los criterios de la existencia de ocultación de datos a la Administración Tributaria y la utilización de medios fraudulentos además de las correspondientes sanciones pecuniarias.

Con respecto al procedimiento sancionador en este trabajo nos centraremos en su tramitación separada y sus distintas fases ( Introducción, Iniciación y Terminación del Procedimiento) y finalmente destacaremos la posibilidad de renunciar a esta norma general de tramitación separada por una conjunta todo esto lo extraeremos de la siguiente legislación en cuanto a la primera, del RGRST, recoge en sus artículos 22 a 24 y en cuanto a la segunda , de la Ley general tributaria en el artículo 208.2.

## **1 LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS**

### **1.1. Derecho Penal y Sancionador Tributario**

La violación de los derechos a los que nos somete la Hacienda pública por una conducta propiamente ilícita quedan reprimidos o sancionados en nuestro ordenamiento jurídico Español a través de dos vías claramente diferenciadas: la penal y la administrativa.

El Derecho penal es el encargado de normalizar ciertos delitos contra la Hacienda pública como la elaboración clandestina de productos gravados ( artículo 271º código penal ), que se sancionan a través de las correspondientes penas. El cuerpo legal donde se encuentran recogidos dichos delitos y penas es el Código Penal.

En relación con la vía administrativa el Derecho tributario es el claro encargado de tipificar ciertas conductas como infracciones tributarias tales como: las provenientes del incumplimiento de las obligaciones tributarias (artículo .172º .del Código tributario) las que preceden de una interpretación económica, la elusión Tributaria (Normas VIII

del Código tributario ) a las que se les aplicará directamente por la Administración Pública las oportunas sanciones. El cuerpo legal donde se recoge tales infracciones y sanciones tributarias es la

Aunque también las leyes reguladoras de cada tributo pueden establecerlas por ejemplo, la Ley del impuesto sobre el valor añadido y la de los Impuestos Especiales recogen diferentes supuestos de infracciones. Por lo tanto, se trata de dos vías sancionadoras diferenciadas, pero que a la vez gozan de la misma naturaleza jurídica y como consecuencia, en ambas rigen iguales principios como por ejemplo, el de tutela judicial efectiva, la presunción de inocencia o el derecho a no confesarse culpables, consagrados en el Artículo 24 Constitución Española, y tal y como han señalado la doctrina y la jurisprudencia.

Siguiendo la doctrina sentenciada por la sentencia del tribunal constitucional 18/1981, de 8 de junio, el tribunal constitucional se admite que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento sancionador del Estado Español, tal y como refleja la propia Constitución en su artículo 25 y en una muy reiterada jurisprudencia de nuestro tribunal supremo, hasta el punto de que un mismo bien jurídico podría ser protegido tanto por técnicas administrativas como penales. Ahora bien, como manifiesta la sentencia del tribunal constitucional 76/1990, de 26 de abril, que trata sobre la constitucionalidad de determinados preceptos de la ley general tributaria de 1963 en la redacción dada a los mismos por la Ley 10/1985, la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho administrativo no puede hacerse sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico.

Normalizar una conducta ilícita del administrado que viola los derechos de la Hacienda pública, como delito o como infracción tributaria, depende de la gravedad del daño y de la gravedad de la vulneración del ordenamiento jurídico. En definitiva, es una cuestión de política legislativa el otorgar una distinta intensidad de protección, porque el

bien protegido es el mismo tanto en los delitos contra la Hacienda pública como en el de las infracciones tributarias.

Entre las Principales diferencias existentes entre las dos vías sancionadoras se encuentran las siguientes:

- **El órgano que impone las sanciones:** En el caso de que sea un delito, son los tribunales quienes imponen las penas, mientras que en el caso de las infracciones, son los órganos de Gestión o de Inspección.

- **La propia naturaleza de las sanciones:** en el caso de los delitos, se aplican penas privativas de libertad, mientras que en el caso de las infracciones, no pueden aplicarse dichas penas que puedan privar de libertad al sujeto así queda establecido en el artículo 25.3 Constitución Española

- **Por último, el procedimiento para imponer la sanción:** en el caso de los delitos, se trata del proceso penal, mientras que en el caso de las infracciones, se trata de un procedimiento administrativo.

## **1.2 Potestad sancionadora de la Administración Tributaria.**

Otorgamos la potestad sancionadora a la Administración Tributaria puesto que tiene la facultad discrecional de imponer directamente las sanciones en el supuesto de que se cometan infracciones tributarias. Es la propia Administración quien aprecia si hay una existencia de infracción y decide que sanción se deberá aplicar a cada caso es



decir, puede aplicar gradualmente las sanciones en la forma y condiciones que se establezca mediante resolución de superintendencia. Sin embargo, todo este proceso es controlable por los tribunales, en la jurisdicción contencioso-administrativa

La potestad sancionadora de la Administración se podría decir, que su naturaleza es idéntica a la del Derecho penal, tal y como reconocen la doctrina y la jurisprudencia, ya que las sanciones administrativas tienen un carácter marcadamente sancionador al igual que las sanciones penales. Así se desencadena, por un lado, del artículo 25 Constitución Española, que se refiere de forma conjunta a los ilícitos penales y administrativos cuando fija los principios fundamentales entre los que destaca el de legalidad del ejercicio del poder sancionador del Estado español ; por otro lado, de que el bien jurídico protegido es el mismo en el caso de los delitos y de las infracciones tributarias y, por último, de que los tipos objetivos en uno y otro caso se parecen.



### **Las fuentes en materia sancionadora tributaria**

1) El texto fundamental en materia sancionadora tributaria es la ley general tributaria, que regula la potestad sancionadora en los artículos 178 al 212. La LGT no solo regula las infracciones y sanciones, así como el procedimiento sancionador, sino también los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria (legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia de sanciones e irretroactividad, según el artículo 178 ley general tributaria).

2) La norma reglamentaria de desarrollo de la ley general tributaria en esta materia es el reglamento general del régimen sancionador de 15 de octubre, por el que

se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. A diferencia del anterior reglamento sancionador de 1998, el de 2004 no se dedica a fijar los criterios para cuantificar la sanción aplicable a cada caso, dado que estos criterios ya se establecen en la ley general tributaria.

Dicho reglamento, además de desarrollar la ley en materia de procedimiento sancionador, se centra en establecer fórmulas de cálculo para la aplicación de determinados conceptos legales (ocultación, medios fraudulentos, etc.), con la finalidad de reducir los márgenes de actuación administrativa.

Hay que destacar también las disposiciones transitorias de este reglamento (importantes para la aplicación retroactiva de la norma sancionadora más favorable), las reglas para la aplicación del principio de no concurrencia de sanciones tributarias en determinados supuestos, así como la regulación de la tramitación conjunta de los procedimientos de comprobación y sancionador, de acuerdo con lo previsto en la ley general tributaria (en el supuesto de actas con acuerdo y en el resto de supuestos de renuncia a la tramitación separada).

3) Asimismo, las normas reguladoras de cada tributo contienen previsiones específicas de infracciones y de sus correspondientes sanciones. Por ejemplo el impuesto sobre el valor añadido.

4) Finalmente, las normas de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común, relativas a los principios del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración. La DA 5.<sup>a</sup> de la citada ley dispone que las disposiciones de dicha ley son de aplicación subsidiaria a los procedimientos tributario

### **1.3 Principios que Inspiran la Potestad Sancionadora Tributaria**

Con la finalidad de poder satisfacer el interés general de los ciudadanos el ordenamiento jurídico dota a la Administración Pública de ciertos poderes jurídicos que la capacitan para poder desarrollar las actuaciones necesarias, que inciden en la esfera de los administrados estos poderes jurídicos reciben el nombre de potestades administrativas, son poderes concedidos con la finalidad de satisfacer ciertos fines específicos que quedan previstos en nuestro ordenamiento jurídico ( Por ejemplo el de potestad expropiatoria ) Esta potestad otorgada a la Administración Pública ha de respetar en todo momento a la hora de su ejercicio el principio de legalidad se podría decir que esta concesión de poderes representa la supremacía que se justifica por razón del interés general y en ningún momento su objetivo sera el de satisfacer su propio interés.

Entre las potestades administrativas con las que cuenta la Administración Pública está la potestad sancionadora es decir, la Administración Pública tiene atribuida por las leyes administrativas la competencia para imponer determinadas sanciones cuando se pueda producir una infracción administrativa. La potestad sancionadora de la Administración es una manifestación del denominado ius puniendi del Estado, como también lo es la imposición de penas por parte de los Tribunales penales cuando se cometen delitos, la a equivalencia entre los dos ámbitos ha hecho que el Derecho Administrativo sancionador se vaya desarrollando y se vaya perfeccionando con rapidez en a ella ha contribuido la influencia que le dan los principios de legalidad, tipicidad,

culpabilidad, presunción de inocencia, etc. Sin embargo, la asimilación del Derecho Administrativo sancionador al Derecho penal es relativa.

Esto debería de ser así, ya que el objetivo es la de sancionar todos aquellos ilícitos producto de ciertos ciudadanos en el ámbito administrativo que los Tribunales penales no se podrían perseguir con la eficiencia necesaria y así asegurar la correcta aplicación de las leyes, preservar sobre todo los intereses públicos y mantener el Estado de Derecho y con ello una estabilidad colectiva.

Pero a pesar de los avances y beneficios conseguidos el Derecho Administrativo sancionador seguía teniendo bastantes cuestiones abiertas, existiendo una legislación muy heterogénea y una jurisprudencia contradictoria, lo que generaba inseguridad jurídica. Por lo que se debía conseguir un equilibrio entre una eficaz acción punitiva del Estado y las garantías de los ciudadanos.

Esta unificación se venía produciendo por vía jurisprudencial hasta que en 1992 se aprobó la vigente Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común a partir de ahora ley de régimen jurídico de las administraciones públicas en su artículo 3 que dedicaba el Capítulo I del Título IX a esta materia, bajo el título «Principios de la potestad sancionadora».

Esta regulación normativa intentaba subsanar el principal problema que radica en la extensa pluralidad de normas jurídicas administrativas que se encuentran en numerosos textos legales y reglamentarios, por este motivo se podía hablar de un sistema fragmentado y disperso del Derecho Administrativo sancionador. La ley de régimen jurídico de las administraciones públicas recogió las indicaciones de la jurisprudencia, contribuyendo a consolidar la en beneficio de la seguridad jurídica. Con este mismo objetivo más tarde se aprueba la Ley 40/2015, por la necesidad de

conceder a nuestro sistema legal de un Derecho Administrativo sistemático, coherente y ordenado como se argumenta en el Preámbulo de esta Ley. Es en esta relación de disposiciones normativas donde se codifican los Principios de la potestad sancionadora en su Capítulo III.

Por otro lado, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dedica el Título IV a la potestad sancionadora (arts.178 a 212). Se trata de una regulación más detallada, bastante «reglamentista» en de la materia que antes reflejaban los artículos 77 a 89 del viejo código tributario aprobado por la Ley 230/1963.

Según la ley actual los principios de la potestad Sancionadora en materia tributaria se ejercerán de acuerdo con los principios reguladores de la misma materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley. En concreto se aplicarán los principios de : legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia en cuanto al principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley.

### **Principio de legalidad**

EL principio de legalidad establece que tanto las infracciones como las sanciones tributarias deben estar anteriormente definidas o establecidas en la ley o norma de rango similar. No serán de admisión en el ordenamiento jurídico tributario las que consten en un reglamento o norma similar a éste ya que estos pertenecen a una jerarquía de rango inferior a la ley así mismo tenemos como ejemplo las resoluciones de la Administración Tributaria o un Decreto Supremo, órdenes... por lo tanto podríamos decir que este principio es el primer principio que delimitaría la potestad sancionadora administrativa y así dejando la sometida a reserva de ley.

Este principio está ligado a una corriente jurisprudencial y constitucional este principio es de especial importancia ya que toca ámbitos limitativos de la libertad de

los ciudadanos toda garantía que otorgue absoluta reserva de ley implica seguridad a los pública. En materia de derecho penal a esta garantía de reserva de ley se le otorga mayor importancia en comparación con la que se establece en materia administrativa tributaria.

### **El principio de tipicidad**

El principio de tipicidad es una de las manifestaciones esenciales del principio de legalidad y exige la más estricta adecuación entre la conducta prohibida descrita en el tipo, y el hecho cometido por acción u omisión. Por ello, las normas que definen las infracciones y sanciones no son susceptibles de aplicación analógica

### **Principio de responsabilidad**

La responsabilidad en el procedimiento sancionador implica que sólo pueden ser sancionados por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables de los mismos tenemos el ejemplo de una pareja casada en separación de bienes un día el hombre decide comprar una casa como bien privativo suyo pero en la que puedan vivir los dos juntos pero a causa de la crisis no ha satisfecho a la administración pública su deuda en cuanto al impuesto de bienes inmuebles por lo tanto ,en este supuesto al único que se le aplicaría el principios de responsabilidad es al Hombre puesto que están casados en separación bienes el bien inmueble privativo. Este principio es de fundamental importancia el hecho de condenar a aquella persona que realmente que haya cometido el ilícito garantiza la seguridad a aquellas que no tienen culpa.

### **Principio de no concurrencia**

Según este principio una misma infracción no puede ser sancionada dos veces, siempre que exista identidad de sujetos, de hechos y de fundamentos sobre los que se

basa la sanción, como expresamente exige el art. 133 LRJPAC, (principio non bis in idem) del derecho Penal, aunque no reconocido expresamente en la CE.

### **Principio de proporcionalidad**

Gracias a este principio se exige que la aplicación de sanciones tributarias guarde relación con el hecho que constituye infracción sancionable, atendiendo a la menor o mayor gravedad de la infracción (leve, grave, muy grave) cometida, de tal manera que se encuentre totalmente justificada la imposición de la misma, evitando un exceso en la sanción, que sea razonable y que carezca totalmente de arbitrariedad como podremos apreciar más adelante en el presente trabajo donde citaré con detalle aquellas leyes que apan este principio.



### **Principio de irretroactividad**

Este principio se aplicará con carácter general y teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Este principio prohíbe el que se pueda sancionar conductas en base a normas que se hayan dictado y entrado en vigor con posterioridad a la comisión de ese acto: si lo que la sanción pretende es guiar la conducta de la ciudadanía para que no cometa ciertos actos, no sería lógico sancionar conductas que, en el momento de cometerse, no estaban prohibidas. Por otro lado se trata de una concreción del principio de seguridad jurídica: no se puede acomodar la conducta a una norma que no existe. En sentido contrario, el principio permite la retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables regulada por ley, aunque se esté cumpliendo condena. Es lo que ha ocurrido con la reciente entrada en vigor de la LO 5/2010: la reducción de algunas penas ha supuesto que los penados que cumplen condena por un delito cuya sanción se ha visto modificada obtengan antes (o de inmediato, según lo que hayan

cumplido de la pena) la libertad definitiva. En cambio, si la modificación prevé sanciones más graves, la pena impuesta no se verá alterada.

#### **1.4 Concepto y Clasificación de las Infracciones y Sanciones Tributarias**

Se consideran infracciones según el artículo 183.1 de la ley general tributaria aquellas acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia tipificadas y sancionadas en las leyes. Entendemos por dolosas aquellas que implican la intención de incumplir lo previsto en las normas y por culposas cuando ese incumplimiento parte del desinterés del obligado tributario. Según su clase tenemos por el efecto económico que son aquellas con perjuicio económico y sin perjuicio económico y según la gravedad de la infracción las podemos clasificar como:

##### **1- LEVES:**

- Cuando la base de la sanción no supere 3.000 euros, exista o no ocultación.
- Cuando la base de la sanción supere los 3.000 euros y no exista ocultación.

**Sanción:** multa pecuniaria proporcional del 50%

¿Qué es la ocultación?

*Se define la ocultación art 184.2 como la no presentación de declaraciones o presentación de declaraciones en las que se incluyan hechos inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente ingresos, rentas, bienes u otros datos con incidencia en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de las sanción sea superior al 10%.*



**EJEMPLO** Supongamos que se incorpora en el acta de inspección por el impuesto sobre sociedades de la que resulta una cuota a ingresar de 150.000 euros repartida en:

- 30.000 euros por ventas descubiertas por la Inspección.
- 120.000 euros por contabilización como gasto de inversiones a amortizar.

**SOLUCIÓN:** Se apreciar ocultación por las ventas descubiertas por la inspección, ya que se ha presentado una declaración en la que se han omitido ingresos. Además, la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción es superior al 10% ( $30.000/150.00=20\%$ ).

## 2- **GRAVE:**

- Cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.
- Cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, cuando:
  - Se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que sea constitutivo de medio fraudulento.
  - La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros sea superior al 10% e inferior o igual al 50% de la base de la sanción.
  - Se dejen de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta repercutidos, cuando dichas cantidades no superen el 50% de la base de la sanción.

No obstante lo anterior, siempre será leve cuando el ingreso se haya producido en una autoliquidación posterior sin cumplir los requisitos del artículo 27 de la LGT (identificación del periodo al que se refieren conteniendo únicamente los datos relativos a dicho periodo).

**Sanción:** multa pecuniaria proporcional del 50% al 100%, que se graduará atendiendo a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública.

3- **MUY GRAVE:**

- Cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.
- Dejar de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta repercutidos, cuando dichas cantidades superen el 50% de la base de la sanción.

**Sanción:** multa pecuniaria proporcional del 100% al 150%, que se graduará atendiendo a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Además, hay que tener en cuenta que antes de aplicar la determinada sanción debemos saber si estamos en presencia de una infracción o no y determinar qué sanción le procede aplicar por lo tanto tendremos que realizar las siguientes acciones. En primer lugar, debe comprobarse si la conducta (acción u omisión) es objeto de tipificación por alguna ley tributaria como infracción. En segundo lugar, si la conducta está tipificada como infracción, debe procederse a la calificación de la misma, de acuerdo con los criterios contenidos en el artículo 184 ley general tributaria .Por último, en función de la calificación de la infracción, se determina la sanción aplicable y, en su caso si la sanción es pecuniaria o una multa, su importe por lo tanto, realizaremos la cuantificación de la sanción aplicable. Las infracciones tributarias están tipificadas en la ley general tributaria desde el artículos 191 al 206 de la ley general tributaria :

1) Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (artículo 191).Esta infracción no tiene lugar cuando el obligado regularice su situación tributaria sin requerimiento previo (artículo 27 de la ley general tributaria ) o presente la autoliquidación en plazo voluntario pero sin ingreso, pues en este último caso se inicia el periodo ejecutivo También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas. La base de la sanción será la

cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción. La infracción será (leve grave o Muy grave ) de acuerdo con lo dispuesto en ley.

**EJEMPLO.** El sr Jaime trabaja en una empresa como contable y responsable de marketing como todos los años presenta su declaración de la renta con resultado a ingresar 2000, donde hacienda pública le establece un fecha de pago que sería el 20 de mayo, pasados tres meses de la fecha de pago Jaime no satisface su deuda a hacienda pública.

**SOLUCIÓN :** Es una infracción del artículo 191 de la Ley 58/2003 por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación como la base no es superior euros se califica leve y la multa por dicho impago será monetaria proporcional del 50%

2) Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley. La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto. La base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados

3) Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones (artículo 193). Se aplica a los casos en que, en vez de dejar de ingresar, se obtienen indebidamente devoluciones. La calificación como leve, grave y muy grave y las

sanciones son las mismas que en el artículo 191 referido a la autoliquidación. La base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la infracción.

4) Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales (artículo 194). La infracción se produce por la mera solicitud indebida, aunque la devolución, beneficio o incentivo no se hayan obtenido. Infracción grave por solicitud indebida de devoluciones. Se produce siempre que se omitan datos relevantes o se incluyan datos falsos. La base de la sanción, es la cantidad indebidamente solicitada, la sanción una multa pecuniaria proporcional del 15%. Infracción grave por solicitud indebida de beneficios o incentivos fiscales. Se produce siempre que se omitan datos relevantes o se incluyan datos falsos y no procedan las sanciones por las infracciones de otros artículos (191, 192, 194.1 ó 195). La sanción es una multa pecuniaria fija de 300 euros.

**EJEMPLO** El Sr Jaime presenta en su autoliquidación del IRPF, como un importe a devolver de 2500€, dentro del periodo voluntario. No obstante, anteriormente a la práctica de la correspondiente devolución, se le notifica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que finaliza con la práctica de una liquidación por un importe de 0€.

SOLUCIÓN El Sr., Jaime ha cometido una infracción tributaria por solicitar indebidamente una devolución tributaria, regulada en el artículo 194.1 LGT. Dicha sanción se califica como grave. La base de la sanción es de 2500 € (el importe indebidamente solicitado)

5) La LGT en el artículos 195 tipifica y sanciona la conducta preparatoria consistente en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributario aparentes con una sanción del 15%, en el caso de partidas a compensar o deducir a la base imponible, y del 50%, si se Procedimiento sancionador tributario trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes. La

base de la sanción es la cantidad improcedentemente atribuida y la infracción se califica como grave.

6) La infracción por imputar incorrectamente bases imponibles o deducciones y pagos a cuenta (Artículos 196 y 197 ley general tributaria) por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas (generalmente, las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 ley general tributaria), se sanciona con multa del 40% y del 75%, respectivamente, siempre que no proceda imponer sanción a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 ó 193 ley general tributaria. La base de la sanción consiste en la cuantía atribuida de forma irregular a los socios, partícipes o comuneros de las mencionadas entidades. Las infracciones se califican, en todo caso, como graves.

7) Artículo 198 LGT Por incumplimiento de deberes formales, la falta de presentación de autoliquidaciones o de declaraciones sin que se produzca perjuicio económico a la Hacienda pública se sanciona con multa de 200 €, con carácter general. Tratándose de declaraciones censales o declaraciones por las que se designe representante, o bien de suministro de información, la sanción es superior (400 €). Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información (artículos 93 y 94 LGT), la sanción consiste en multa de 20 € por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 € y un máximo de 20.000 €. Si este tipo de autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo, el importe de la sanción se reduce a la mitad. Asimismo, se tipifica el incumplimiento de la obligación de comunicar el domicilio fiscal o su cambio, por las personas físicas que no realicen actividades económicas, calificada como infracción leve y sancionable con multa de 100 €

**EJEMPLO 1 La Sra. Patricia posee una Restaurante desde hace muchos años y decide no presentar el modelo 390 de resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

SOLUCIÓN: Al tratarse de una información meramente declarativa (sin cuota a ingresar ni a devolver), la infracción tributaria que comete la Sra. López consiste en la prevista en el artículo 198.1 LGT por la falta de presentación en plazo de una declaración sin que se produzca perjuicio económico para la Hacienda pública. La infracción se califica como leve y la sanción aplicable consiste en una multa pecuniaria fija de 200 €.

**EJEMPLO 2 El Sr. Jaime cambia su domicilio fiscal, como consecuencia del traslado de su puesto de trabajo a las oficinas que la empresa en la que trabaja tiene en otra ciudad. El Sr. Jaime se empadrona en la nueva ciudad, pero olvida comunicar el cambio de domicilio a la Administración Tributaria.**

SOLUCIONES: La falta de comunicación del cambio de domicilio fiscal a la Administración Tributaria por parte del Sr. Núñez es constitutiva de la infracción prevista en el artículo 198.5 ley general tributaria. Dicha infracción es leve y le corresponde una multa pecuniaria fija de 100 €.

8) La presentación incorrecta de auto liquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico<sup>60</sup> a la Hacienda pública se sanciona con carácter general con multa de 150 €. La infracción se califica como grave. En este supuesto, a diferencia de la infracción tipificada en el artículo 198, apartados.1 y 2, LGT, la declaración o auto liquidación se presenta en plazo, pero de forma incorrecta sin que se cause perjuicio económico. Tratándose de declaraciones censales la sanción es de 250 € y en el caso de suministro de información<sup>61</sup> la sanción es superior (pudiendo incrementarse en este

último caso en un 100% la sanción procedente por comisión repetida de infracciones tributarias).

9) Por otra parte, la LGT tipifica en los artículos 200 a 203 los incumplimientos calificándolos como infracciones leves, graves o muy graves, en función de los supuestos: incumplimiento de obligaciones contables y registrales, incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación, incumplimiento de obligaciones relativas al NIF y resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria.

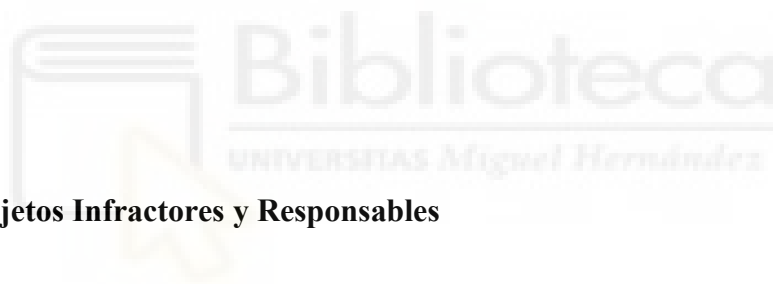
10) Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta (artículo 204). Esta infracción tiene carácter de grave y se sanciona con 300 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad. La sanción se incrementa en el 100% si existe comisión repetida de la infracción.

11) Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta (artículo 205) Infracción leve por incumplir la obligación cuando el perceptor está obligado a presentar autoliquidación: sanción pecuniaria proporcional del 35%. Infracción grave por incumplir la obligación cuando el perceptor no esté obligado a presentar autoliquidaciones: sanción pecuniaria proporcional del 150%

12) Infracción tributaria por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta (artículo 206). Infracción de carácter leve que se sanciona con una multa pecuniaria fija de 150 euros.

**EJEMPLO La Sra. Gema trabajadora más antigua de la empresa Rayitos SL que se dedicada a la venta de zapatos como todos los años quiere realizar su declaración de la renta y para ello necesita el certificado de las retenciones a cuenta del IRPF pero la empresa se niega a dárselo.**

SOLUCIONES : En este ejemplo, la empresa ha cometido la infracción formulada en el artículo 206 LGT, que consistente en el incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones del IRPF a la Sra. Gema . Dicha infracción se califica como leve y la sanción aplicable es una multa pecuniaria fija de 150 €.



### **1.5 Sujetos Infractores y Responsables**

El Derecho penal se rige por principio de responsabilidad personal que viene derivado del elemento de culpabilidad, por lo tanto la sanción solo podrá ser exigida a aquellos que con su conducta hayan producido un infracción constitutiva en diferentes grados, al Derecho sancionador administrativo, también se le es de aplicación el principio de responsabilidad personal pero con ciertos matices de aplicación en el Derecho penal, se niega la condición de sujetos infractores a las personas jurídicas o morales, (*societas delinquere non potest* ).

No obstante, tras la reforma penal operada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, vigente desde el 23 de diciembre de 2010, las personas jurídicas podrán ser jurídicamente responsables por la comisión de determinados delitos previstos en el



Código penal , entre ellos, los delitos contra la Hacienda pública esta ley hace una poca alusión a las motivaciones que han llevado al legislador español a introducir en nuestro ordenamiento un sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas, limitándose a una referencia genérica a los instrumentos jurídicos internacionales que demandan una respuesta penal clara para las personas jurídicas. De entre tales instrumentos, destacan diversas decisiones marco y Directivas europeas que exigían la introducción de sanciones a las personas jurídicas en relación con determinados delitos, si bien es cierto que ninguno de tales instrumentos requería que tales sanciones fueran de carácter penal, pudiéndose haber limitado el legislador español a optar por un sistema sancionador de carácter administrativo.

Pero más allá de la mera referencia a los instrumentos jurídicos internacionales, lo que está motivando la introducción de un sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas en las legislaciones es la necesidad del castigo a la persona jurídica esto se sustenta en:

1. **La concepción de la empresa como un foco de delincuencia**: Se parte de la concepción de que la propia existencia de cualquier tipo de organización genera por sí sola factores delictivos ,la presión que se ejerce sobre directivos y trabajadores para alcanzar los objetivos marcados por la dirección financiera de la empresa provoca que a menudo tales directivos y empleados consideren que deben saltarse la legalidad si pretenden alcanzar los objetivos fijados En otros casos, no son sólo los directivos y los empleados de las empresas son los que actúan al margen de la legalidad para conseguir los objetivos marcados por sus superiores, sino que son los propios administradores y socios de las empresas los que inculcan la ilegalidad para conseguir obtener mayores beneficios: defraudando a Hacienda, falseando o maquillando la contabilidad para conseguir financiación bancaria, llevando a cabo prácticas contrarias a la libre competencia, etc.

1. **La necesidad de involucrar a socios y altos directivos en la prevención de comportamientos delictivos en el seno de la empresa**

lamentablemente, no hay nada como la amenaza de sanción directa a la persona jurídica, que de una manera u otra siempre acabará teniendo incidencia en el resultado económico de un ejercicio, para que socios y altos directivos tomen conciencia de que, igual que adoptan políticas de empresa para la obtención de objetivos económicos, deben adoptar las medidas necesarias para la obtención de objetivos legales. Se trata así de motivar a la empresa para que se autorregule y

2. **La necesidad de incrementar la eficacia del proceso penal:** a menudo nos hallamos con procesos penales en los que, al investigar un delito cometido en el seno de la empresa, tras largos y costosos años de procedimiento no es posible llegar a atribuir la responsabilidad penal a ninguna persona física.

El legislador no ha establecido una definición de "*persona jurídica*" penalmente sancionable, por lo que remitiéndonos a la legislación civil y mercantil debemos concluir que se refiere a cualesquier empresas, entidades o agrupaciones de personas que ostenten personalidad jurídica. Por lo que respecta a las entidades extranjeras, dado que se rigen por su ley nacional, habrá que estar a dicha ley para determinar si ostentan personalidad jurídica y pueden, por tanto, ser susceptibles de sanción penal. El apartado 5 del art. 31 bis CP establece una excepción a esta regla general, en cuanto excluye del este régimen ciertas entidades de derecho público:

Por lo que respecta a las empresas, entidades o agrupaciones que carezcan de personalidad jurídica (por ejemplo, las comunidades de bienes) el legislador ha establecido que puedan aplicársele las consecuencias accesorias del art. 129 Código penal que incluye la mayor parte de sanciones que están prevista en el art. 33.7 código penal para las personas jurídicas.

Existen entidades que, por su particularidad, generan dudas acerca de si pueden ser sancionadas penalmente como personas jurídicas. Nos referimos, por ejemplo, a las

sociedades secretas reguladas en el art. 1669 Cc, a las que por carecer de personalidad jurídica en tanto se mantienen en secreto sólo podrán aplicarse las consecuencias accesorias del art. 129 código penal. Surgen dudas también respecto de las sociedades mercantiles en formación y las sociedades devenidas irregulares, en ambos casos la Circular 1/2011 de la Fiscalía General del Estado sostiene que sí son de aplicación las previsiones en materia de responsabilidad penal de las personas jurídicas. Finalmente, la misma Circular entiende que no será de aplicación el régimen de responsabilidad penal del art. 31 bis código penal a las Uniones Temporales de Empresas (UTE's), sin perjuicio de que las sociedades que las integran, individualmente consideradas, sí puedan ser penalmente responsables.

Por otro lado, tenemos el Compliance penal está compuesto por dos ramas y es un conjunto de herramientas de carácter preventivo, que tienen por objeto garantizar que la actividad que realiza la empresa y quienes la conforman y actúan en su nombre lo hagan en apego a las normas legales, políticas internas, Códigos Éticos sectoriales y cualquier otra disposición que la misma esté obligada a cumplir o que haya decidido hacerlo como parte de sus buenas prácticas. Por su parte, el Derecho Penal, en términos llanos, es la rama del derecho que regula la potestad punitiva del Estado y la implementación de sanciones ante hechos que afecten el orden normativo de una sociedad.

En consecuencia, el Compliance Penal constituye el conjunto de herramientas de carácter preventivo con el objeto de prevenir la infracción de normas de carácter penal y evitar eventuales sanciones que generen responsabilidad a la empresa

En relación a lo dicho hasta ahora tenemos que ,según el artículo 181 de la ley general tributaria serán sujetos infractores , las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes, siempre que resulten ser los responsables de las mismas. Entre otros, podremos decir que serán sujetos infractores:

**1-Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes:** El contribuyente es la persona física o jurídica que realiza el hecho imponible y que manifiesta la capacidad económica gravada por el tributo. Por Ejemplo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el contribuyente es la persona física que obtiene la renta (hecho imponible) y, por tanto, que manifiesta la capacidad económica. Ramón obtiene una renta de 1500 euros mensuales trabajando de carpintero en este caso el contribuyente sería Ramón ya que es el que obtiene de la renta. El sustituto del contribuyente es el sujeto pasivo al que la ley le impone cumplir con la obligación tributaria principal, así como con las obligaciones formales y en lugar del contribuyente. Por ejemplo, en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras el contribuyente es el dueño de la obra, con independencia de si es el dueño del inmueble o no; mientras que el sustituto será quien solicite las correspondientes licencias o realice las construcciones, instalaciones u obras

**2 -Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta.** El retenedor es la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos. En el otro lado de la relación está el obligado a soportar la retención, el propio contribuyente, en lo que legalmente se considera una obligación entre particulares que puede dar lugar a reclamación económico-administrativa.

**3-Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales:** las que, sin tener carácter monetario, son impuestas por la normativa tributaria a los obligados tributarios, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. Entre otras encontramos la obligación de presentar declaraciones censales, La obligación de solicitar y utilizar el NIF, la obligación de presentar declaraciones, auto liquidaciones y comunicaciones.

**4 -La sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal.** Se trata de grupos de sociedades que tributan por un régimen previsto en el IS. El cumplimiento de las obligaciones del grupo de sociedades corresponde a la sociedad matriz o dominante. Por ello, es la sociedad dominante la que es considerada autora de las posibles infracciones derivadas del incumplimiento de los deberes que le corresponden

**5 -Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros.** Existe una infracción tributaria que consiste en el falseamiento de los resultados a imputar a los socios de este tipo de sociedades. Por ello, las sociedades tienen la consideración de sujetos en este tipo de infracciones.

**6- El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar.** Quien actúa en los procedimientos en lugar del representado es el representante legal. Por ello, y por el principio de personalidad de la pena, solo se le deberá de aplicar al representante la correspondiente sanción.

**7- Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.** No olvidemos que el art. 29 bis LGT establece que son obligaciones tributarias aquellas que derivan de la normativa sobre asistencia mutua y que, en el caso de su incumplimiento por los obligados tributarios, podrán imponerse las sanciones tributarias establecidas en la ley

En el supuesto en el que coincida varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria se determinará que quedarán solidariamente obligados frente a la Administración al pago de la sanción. A diferencia, el artículo 179 de la LGT se establece en el principio tipicidad que las acciones u omisiones en las leyes no darán lugar a responsabilidad tributaria explicado anteriormente

Junto a los sujetos infractores, son responsables y sucesores los que :

-Responderán **solidariamente** del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria y las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas en los términos establecidos en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de la LGT, y las personas y entidades declaradas responsables en virtud del apartado 2 del artículo 42 de la ley general tributaria

**Ejemplo Los Sres. Martínez, casados en régimen de gananciales, adquieren conjuntamente un inmueble para su uso personal .Pero debido a los por problemas económicos que de forma inesperada están atravesando finalmente no pudieron hacer frente al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.**

SOLUCIÓN En este supuesto, ambos sujetos han cometido la infracción que aparece en el artículo 191 LGT por la falta de ingreso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Por consiguiente, reciben la consideración ambos de sujetos infractores y responderán de forma solidaria de la sanción que aplique la Administración Tributaria. en cuyo caso, el cónyuge que pague la totalidad de la sanción podrá ejercer una acción de regreso frente al otro cónyuge.

1. -Responderán **subsidiariamente** del pago de las sanciones tributarias los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, así como las personas o entidades declaradas responsables en virtud de lo establecido del apartado 1 del artículo 43 (responsables por levantamiento del velo).

-Las sanciones tributarias **no se transmitirán a los herederos y legatarios** de las personas físicas infractoras. Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las **sociedades y entidades disueltas** se transmitirán a los sucesores de las mismas (los socios) en los términos previstos en el artículo 40 de la LGT.

Por otro lado, tenemos el Compliance que lo componen dos ramas: es un conjunto de herramientas de carácter preventivo, que tienen por objeto garantizar que la actividad que realiza la empresa y quienes la conforman y actúan en su nombre lo hagan en apego a las normas legales, políticas internas, Códigos Éticos sectoriales y cualquier otra disposición que la misma esté obligada a cumplir o que haya decidido hacerlo como parte de sus buenas prácticas.

Por su parte, el Derecho Penal, en términos llanos, es la rama del derecho que regula la potestad punitiva del Estado y la implementación de sanciones ante hechos que afecten el orden normativo de una sociedad.

En consecuencia, el Compliance Penal constituye el conjunto de herramientas de carácter preventivo con el objeto de prevenir la infracción de normas de carácter penal y evitar eventuales sanciones que generen responsabilidad a la empresa

## **2. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR**

A la hora de imponer una sanción se requiere la tramitación del correspondiente procedimiento sancionador, cuya pieza fundamental está basada en el derecho a la defensa, formulada en el artículo 24 de la Constitución Española. En dicho procedimiento, la Administración es quien tiene la potestad para dar constancia de la existencia de la infracción y fijar su correspondiente sanción es decir, es la vía través de la cual se va a decidir la culpabilidad del sujeto y como consecuencia la aplicación de la correspondiente sanción tributaria, ante la posible comisión de una infracción tributaria, cuyos indicios fueron hallados en procedimientos tributarios anteriores. El procedimiento sancionador se rige por las disposiciones contenidas en la ley general tributaria artículo .207 a 212 y por el artículo 20 a 30. De forma Complementaria, se aplican las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.

Se podría decir que en la actualidad, como regla general, la tramitación de estos procedimientos se llevara a cabo de forma separada, y una tramitación conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos, en los supuestos de renuncia del interesado y de actas con acuerdo ( R SAN art.21 ) Además, los procedimientos sancionadores garantizarán los siguientes derechos ( Ley general tributaria art.208.3 ) :

-A ser notificado de los hechos que se imputen, de las infracciones y sanciones que se le impongan, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que le atribuya la competencia.

- A formular alegaciones y utilizar medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico y los demás derechos reconocidos en la ley general tributaria art.34.

Por otro lado, tenemos a los Órganos competentes para la imposición de sanciones :

1) En el caso de las sanciones pecuniarias nos encontramos:

-El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.

2) En el caso de las sanciones que no son pecuniarias tenemos a los siguientes órganos:

- El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.

- El Ministro de Hacienda y Función Pública, el órgano equivalente de las comunidades autónomas, el órgano competente de las Entidades Locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración Pública correspondiente.



- El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en la letra anterior

La atribución de jurisdicción en el procedimiento sancionador es la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive (RSAN art.20.1) salvo que exista disposición expresa en contrario.

Por otro lado, encontramos ciertas reglas para el caso de cambio de adscripción del obligado tributario a otra dependencia o unidad o de comunicación de cambio de domicilio fiscal una vez terminado el procedimiento de aplicación de los tributos (RSAN art.20.2 y 20.3):

- En procedimientos sancionadores derivados de **procedimientos** de aplicación de tributos **distintos de los de inspección o recaudación** y excepción hecha de los de gestión en materia de aduanas e impuestos especiales, en el supuesto de cambio de adscripción del obligado tributario a otra dependencia o unidad, es la nueva adscripción lo que determina el órgano competente para el inicio o continuación del procedimiento sancionador, y en el caso de comunicación del cambio de domicilio fiscal, la competencia para el inicio o continuación del procedimiento sancionador se determina en función del nuevo domicilio una vez transcurrido un mes desde la comunicación, salvo que la Administración en ese plazo inicie un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio.

- En procedimientos sancionadores derivados de **procedimientos de inspección o recaudación**, el domicilio fiscal determinante de la competencia del órgano administrativo es el que el obligado tributario tuviera al inicio de las actuaciones inspectoras o recaudadoras, sin que el posterior cambio de domicilio fiscal o de adscripción altere dicha competencia, salvo acuerdo expreso del director de departamento competente.

## **2.1 TRAMITACIÓN SEPARADA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR**

La separación de procedimiento sancionador surgió de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente fue motivo de intensos debates por parte de la doctrina en los últimos tiempos. El motivo principal del porqué surge esta separación, es por el intento de proteger las garantías mínimas de los contribuyentes, las cuales ante la tramitación conjunta de los procedimientos de aplicación de los tributos y sanción se veían vulneradas.

En la actualidad, entra en vigor el reglamento general sancionador tributario , recoge en sus artículos 22 a 24 la regulación separada del procedimiento sancionador de modo similar a como lo hacía el real decreto 1930/1998, aunque eso sí, de forma más reducida.

Así mismo, el derecho administrativo sancionador admite diversas formas de tramitación del procedimiento sancionador, y aunque en teoría, la regla general está constituida por la tramitación separada como hemos tenido ocasión de argumentar en este trabajo anteriormente, ha ido ganando terreno la tramitación conjunta de los procedimientos de regularización y sancionatorio tributario, tanto por la vía de la renuncia a la tramitación separada, y en menor medida, por la de las actas con acuerdo.

Este procedimiento consiste, en la iniciación de un expediente distinto o independiente para imponer una sanción del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, donde se ponen de manifiesto los hechos presuntamente constitutivos de una infracción. Si bien, los funcionarios con competencia para la tramitación de ambos procedimientos son los mismos, Ahora bien, a pesar de esta separación de procedimientos, ello no significa que exista una incomunicación entre ambos, ya que pueden tenerse en cuenta en el procedimiento sancionador datos obtenidos en un procedimiento de comprobación o investigación.

En este momento nos compete analizarla regulación de la tramitación separada del procedimiento sancionador compuesta por tres fases iniciación, instrucción y terminación del procedimiento

### **Iniciación**

El procedimiento sancionador se inicia de oficio mediante la notificación del acuerdo del órgano competente así queda establecido en el art. 209 de la ley general tributaria y 22.1 del régimen general del régimen sancionador. En cuanto a lo que se refiere al órgano competente para iniciar el procedimiento, en el art. 22.2 del RGRST, realiza una referencia a la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de dicha norma expresa por la ley, el órgano competente para iniciar será aquél que tenga atribuida la competencia para resolver dicho procedimiento, y que recoge el art. 211.5 de la ley general tributaria.

Esta regla general actúa únicamente para los procedimientos sancionadores que tramiten los órganos de gestión tributaria, no obstante para los procedimientos tramitados por los órganos de inspección. Para estos últimos, el art. 22.3 del régimen general del régimen sancionador establece reglas especiales distinguiendo según nos hallemos ante un procedimiento sancionador que trae causa en un procedimiento de inspección propiamente dicho o en actuaciones inspectoras distintas a un procedimiento de inspección.

Si el legislador establezca un plazo de caducidad implica la imposibilidad de interrupción de su cómputo. De hecho, el art. 211.4 de la ley general tributaria establece que, en caso de haberse iniciado el procedimiento sancionador y producirse su caducidad por el transcurso del plazo máximo para resolver, no podrá iniciarse un nuevo procedimiento sancionador, siendo del todo imposible, ejercitar el “Ius Puniendi” de la Administración.

Resta decir que el art. 209 de la LGT exige este plazo, para los procedimientos sancionadores que se inicien como consecuencia de procedimientos de declaración, verificación de datos, comprobación o inspección, sin hacer mención del procedimiento de devolución, en el que también es posible se pongan de manifiesto infracciones tributarias como es el caso de solicitud indebida de devoluciones. Sin embargo, aunque a primera vista pudiera parecer que estamos ante una redacción errónea por parte del legislador, lo cierto es que de detectarse alguna infracción y tener que modificarse la cantidad a devolver por parte de la Administración, dicha modificación deberá llevarse a cabo en el seno de otro procedimiento distinto declaración

Por último, por lo que atañe al número de procedimientos sancionadores a tramitar, se iniciarán, en virtud del apartado cuarto del art. 22 del régimen general del régimen sancionador tributario , tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado o actas de inspección se hayan iniciado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción que se pongan de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación alguna .

Por ello no obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de distinto procedimiento eso sí, deberá dictarse siempre una resolución individualizada por cada una de ellas.

### **Introducción**

La LGT en su artículo 208.3.b garantiza a los sujetos afectados por el procedimiento sancionador el derecho a formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.

Por lo tanto, los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos gestión tributaria, inspección o recaudación y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución conforme establece el artículo 210.2 de la LGT,

En lo que se refiere al derecho a exponer alegaciones y ser oído, su puntualización al plano sancionador se realiza en los artículos 210.4 de la LGT y en los artículos 22 y 23 del RGRS. Por lo tanto teniendo en cuenta la articulación mencionada se notificará al interesado la propuesta de resolución, indicándole en dicha notificación la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de quince días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos. El RGRS prevé que la indicación de este derecho, así como del momento y plazos para su ejercicio, se realizará en el propio escrito de iniciación del procedimiento. En cualquier caso, el artículo 23.4 del RGRS reconoce al sujeto obligado el derecho de manifestar alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que crea convenientes en cualquier momento que sea anterior a la propuesta de resolución.

Una cuestión importante en esta materia son las consecuencias de la omisión del trámite de audiencia en el procedimiento sancionador. Así, si bien la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos de aplicación de los tributos, como vimos en el apartado correspondiente, no es determinante de nulidad de pleno derecho, ni siquiera de anulabilidad, salvo en este último caso si produce desamparo, en el caso del procedimiento sancionador, rigen el haz de garantías del art. 24 de la CE, y la omisión del trámite de alegaciones en este caso supondría la nulidad del acuerdo de imposición de sanciones, puesto que supondría imponer una sanción.

### **Terminación del procedimiento**

Una vez iniciado el procedimiento sancionador tributario, el artículo 211 de la LGT establece que deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. El vencimiento de este plazo de seis meses sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento. Esta declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Una vez producida la caducidad el procedimiento será imposible la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.

Sin embargo, en los supuestos en los que, derivando las sanciones de la regularización efectuada por la Administración tributaria, se tramitan conjuntamente los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionador por renuncia del obligado a la tramitación separada, el artículo 27 del RGRS previene que será de aplicación para ambos procedimientos la regulación establecida para el procedimiento de aplicación de los tributos, incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento. Esto mismo establece el artículo 28 del RGRS para el caso de las actas con acuerdo.

Los efectos del incumplimiento del plazo dependerán de que el procedimiento de aplicación de los tributos sea o no el procedimiento inspector, porque si no es el procedimiento inspector, el plazo para ultimar el procedimiento será de seis meses, determinando la caducidad del procedimiento la inobservancia de dicho plazo, pero con la posibilidad de volver a iniciar de nuevo el procedimiento si no ha operado la prescripción. Si, por el contrario, el procedimiento de aplicación de los tributos fuera el inspector, el plazo para ultimar el procedimiento será, al menos, de doce meses, y no determinante de caducidad su inobservancia, ello sin perjuicio de los efectos previstos en el artículo 150 de la LGT, a los que nos hemos referido ya en el apartado correspondiente a los derechos en el procedimiento inspector

## **2.2 .TRAMITACIÓN CONJUNTA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR**

Como en toda regla general, existen excepciones como ya hemos visto con anterioridad esas excepciones son los supuestos en que el interesado renuncie a la tramitación separada del procedimiento sancionador y en los supuestos de actas con acuerdo este tipo de tramitación queda regulado en ley general tributaria en el artículo 208.2 creando la tramitación conjunta. que consiste en siguiente proceso :

La renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador siempre se manifestará de forma expresa y por escrito por norma general , debe ejercitarse , durante los dos primeros meses del procedimiento de aplicación de los tributos. Si antes de agotarse dicho plazo se notificara la propuesta de resolución, la renuncia puede efectuarse durante el trámite de alegaciones posterior. En el procedimiento de inspección, durante los seis primeros meses. Si antes de agotarse dicho plazo se abriese el trámite de audiencia previo a la suscripción del acta, la renuncia puede efectuarse hasta la fiscalización de dicho trámite. Si el procedimiento de aplicación de los tributos se ha iniciado directamente mediante la notificación de la propuesta de resolución, se puede renunciar exclusivamente durante el plazo de alegaciones posterior a dicha propuesta.

Cuando la renuncia se realice fuera de los plazos establecidos no producirá efectos y, hecha en plazo, no se podrá rectificarse bajo ningún concepto. Para el calculo de los plazos no se tendrán en cuenta los períodos de interrupción justificada del procedimiento de aplicación, ni las dilaciones no imputables a la Administración. Cuando el interesado haya manifestado que renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, su inicio debe notificarse y, a partir de ese momento, las cuestiones relativas al procedimiento sancionador se analizan conjuntamente con las del procedimiento de aplicación de los tributos, y la documentación y elementos de prueba obtenidos durante la tramitación conjunta se consideran integrantes de ambos

expedientes, debiéndose incorporar formalmente a estos, con vistas a los recursos que pudieran interponerse contra la resolución dictada en cada procedimiento.

Las propuestas de resolución del procedimiento de aplicación de los tributos y la del procedimiento sancionador que de él derive deben notificarse simultáneamente. No obstante, si va a notificarse la propuesta de resolución del procedimiento de aplicación de los tributos (salvo los de inspección) antes de los dos primeros meses de duración del procedimiento, o se trata de un procedimiento de aplicación de los tributos que se inicia directamente mediante la notificación de la propuesta de resolución, deben notificarse el inicio y la propuesta de resolución del procedimiento sancionador con anterioridad o simultáneamente al momento en que se notifique la resolución del procedimiento de aplicación de los tributos, sin que deba notificarse de nuevo la propuesta de resolución de este. No obstante su tramitación conjunta, cada procedimiento finaliza con un acto resolutorio distinto.

Este tipo de actas supone la renuncia por parte del obligado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, conforme a los artículos el Reglamento Sancionador.

Se entenderá iniciado el procedimiento sancionador con el acta con acuerdo que se extienda, en la que también se incluirá la propuesta de sanción que proceda y se hará constar expresamente la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, así como la conformidad del interesado con las propuestas de regularización y de sanción que se formulen.

Se entenderá impuesta y notificada la sanción en los términos de la LGT, sin que sea preciso dictar acto resolutorio específico de imposición de la sanción.

Cuando antes de de la formalización de un acta con acuerdo se hubiese iniciado el procedimiento sancionador, la suscripción del acta con acuerdo supondrá la



aceptación íntegra de la propuesta de sanción que en ella se contenga, entendiéndose que el procedimiento sancionador finaliza con la notificación prevista en la ley.

## CONCLUSIONES

Para finalizar este trabajo haremos un recorrido a lo largo todo lo desarrollado en los diferentes epígrafes del mismo, destacando los puntos más importantes que ponen de manifiesto la principal problemática que se vive en la actual práctica sancionadora tributaria, con el objetivo de determinar las ideas principales y mi opinión sobre ellas.

Siempre que se vulneran los derechos de la Hacienda pública Española por una conducta ilícita esto se reprime o sanciona en nuestro ordenamiento jurídico Español y según el grado en que se vulneren estos derechos de la Hacienda pública se calificarán como delito o infracción por lo tanto será cuestión de la política legislativa el otorgar una distinta intensidad de protección, ya que el bien que se protege es el mismo tanto en los delitos contra la Hacienda pública como en el de las infracciones tributarias. Nuestro trabajo se centrará en aquellas conductas tipificadas como infracciones y deja atrás aquellas a las que calificamos como delitos y cuyo ordenamiento sería el Derecho penal por lo tanto, el Derecho administrativo tributario será el encargado de sancionar aquellas infracciones que se calificarán como conductas ilícitas cometidas por el obligado tributario y su cuerpo legal será la ley general tributaria aunque también las leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer las suyas.

Yo creo que, la separación que se le da a estos dos derechos el penal y el administrativo no se debe a la existencia de delitos por naturaleza ni infracciones administrativas que tengan un contenido u objeto que sea exclusivo e inherente a las mismas sino que solamente son manifestaciones del poder que tiene el Estado para reprimir determinadas conductas del sujeto a determinados límites constitucionales, en

donde la proporcionalidad se transforma en un elemento esencial en el que el derecho penal es la última instancia a la cual solamente podemos acudir cuando las demás ramas del ordenamiento jurídico hayan agotado su participación en sus áreas de protección, quedando como única opción para resolver un conflicto la aplicación de la ley penal.

Este ordenamiento jurídico del Derecho administrativo otorga a la Administración Pública el poder para desarrollar las actuaciones necesarias con el fin de satisfacer el interés general de los ciudadanos Españoles estos poderes jurídicos reciben el nombre de potestades administrativas, y se conceden para fines específicos previstos en el ordenamiento jurídico ésta está sujeta al principio de legalidad además se hará conveniente hacer una referencia a aquellos principios jurídicos aplicables a la potestad sancionadora ejercida por la Administración estos son : el de legalidad ,tipicidad , responsabilidad, no concurrencia ,proporcionalidad y por último el de irretroactividad son los mismos que rigen en el orden penal para la imposición de las penas.

Según mi punto de vista , ésta potestad que se le otorga a la Administración Pública de imponer determinadas sanciones cuando se haya producido una infracción administrativa siempre será positiva mientras sus esfuerzos estén destinados a satisfacer un fin público objetivo y no para satisfacer un concreto interés de quien ejerce la potestad administrativa por ello diremos que en cierto modo está garantizada por el principio de legalidad por lo que siempre habrá reserva de ley por lo que delimitará la potestad sancionadora que ejerce la Administración pública.

Ahora ya teniendo claro el ordenamiento jurídico a aplicar y quien tiene potestad para aplicarlo nos queda saber a quienes se les van a imponer las sanciones por la comisión de una infracción estos serán los sujetos responsables o obligados tributarios que adquieran el elemento de culpabilidad en los casos que falte éste elemento existirá exoneración de culpa. Diremos que los sujetos responsables tendrán culpa cuando tengan la intención de incumplir las normas establecidas por la ley pero

no a todos se les aplicará la misma sanción sino dependiendo del grado de vulneración a la administración se calificarán entre muy grave, grave, leve además la Ley general tributaria tipifica desde el artículos 191 al 206 las clases de infracciones.

En mi opinión, existe un exceso afán de aplicación de sanciones y una ausencia de proporcionalidad en los criterios sancionadores pienso que esto puede causar inseguridad jurídica y esto es gravemente perjudicial para nuestro ordenamiento jurídico de nuestro país

No olvidemos que las sanciones únicamente deben imponerse cuando existe una culpabilidad demostrada. Conceptos como la culpabilidad, la intencionalidad o la negligencia deben estar presentes siempre en todo expediente sancionador y así lo han manifestado prácticamente todos los Tribunales de nuestro ordenamiento jurídico. El criterio que se utiliza, lamentablemente más lo que me gustaría, es el de imponer una sanción porque se a de acatar un artículo extremadamente .A mi parecer , esto causa problemas y uno de ellos es el de aquellas empresas que son entidades no residentes y que en muchas ocasiones es difícil poder explicarles el motivo de estas sanciones tan elevadas cuando no están familiarizados con nuestro sistema impositivo y no es la mejor imagen que podemos dar de cara al extranjero.

Por último y no menos importante hablaremos del procedimiento sancionador tributario y el porqué de una tramitación separada, indicar que el artículo establece que por regla general según el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario se llevará a cabo una tramitación separada salvo dos excepciones renuncia a la tramitación separada y aquellos supuestos de actas con acuerdo .Los objetivos principales que se persiguieron con esta medida, fueron por un lado, mejorar la garantía de los derechos del contribuyente, y por otro lado, garantizar equilibrio del procedimiento sancionador.

Cabe destacar la nueva opción entre tramitación separada o conjunta del procedimiento sancionador. Hasta ahora, para imponer la sanción, era necesario, en todo caso, abrir un procedimiento separado del de gestión o de inspección pero partir de ahora, el contribuyente podrá renunciar al procedimiento separado , lo que le permitirá conocer el total a pagar por deuda tributaria y sanción, consiguiéndose, además, una simplificación de la tramitación del procedimiento sancionador.

Pero en mi opinión personal, probablemente la exigencia, establecida por el Reglamento, de renunciar al derecho de tramitación separada durante los primeros meses, del procedimiento de gestión o de inspección, hará poco operativa esta nueva posibilidad debido a estas rigideces.



## **BIOGRAFÍA**

NORMATIVA

LEY 40/2015, DE 1 DE OCTUBRE, DE RÉGIMEN JURÍDICO DEL SECTOR PÚBLICO [HTTPS://WWW.BOE.ES/DIARIO\\_BOE/TXT.PHP?ID=BOE-A-2015-10566](HTTPS://WWW.BOE.ES/DIARIO_BOE/TXT.PHP?ID=BOE-A-2015-10566)

LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, <HTTPS://WWW.BOE.ES/BUSCAR/ACT.PHP?ID=BOE-A-2003-23186>

REAL DECRETO 2063/2004, DE 15 DE OCTUBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO GENERAL DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO. <HTTPS://WWW.BOE.ES/BUSCAR/ACT.PHP?ID=BOE-A-2004-18398>

MANUALES:

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS (CEF) 2017.

GONZÁLEZ-JARABA MANUEL (2016) LAS CLAVES DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

## **WEBGRAFÍA**

ANÓNIMO AÑO LOS TIPOS DE INFRACCIONES Y SU SANCIÓN EL PROCEDIMIENTO DE IMPOSICIÓN (2017) RECUPERADO DE: [HTTP://WWW.FISCAL-IMPUESTOS.COM/3-LOS-TIPOS-DE-INFRACCIONES-Y-SU-SANCION-EL-PROCEDIMIENTO-DE-IMPOSICION.HTML](http://www.fiscal-impuestos.com/3-LOS-TIPOS-DE-INFRACCIONES-Y-SU-SANCION-EL-PROCEDIMIENTO-DE-IMPOSICION.HTML)

ANÓNIMO AÑO (2017) RECUPERADO DE: [HTTP://WWW.FISCAL-IMPUESTOS.COM/INFRACCIONES-TRIBUTARIAS.HTML](http://www.fiscal-impuestos.com/infracciones-tributarias.html)

GUIASJURIDICAS WOLTERSKLUWER (2017). LA POTESTAD SANCIONADORA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (1).RECUPERADO DE:[HTTP://GUIASJURIDICAS.WOLTERSKLUWER.ES/CONTENT/DOCUMENTO.ASPX?PARAMS=H4SIAAAAAAAAAEAMTMSBF1JTAAAXMJQWNTTBLUOULM\\_DXBIWNDIWMTO3OQQGZAPUT-CKHLQAPTWMJOC SOA79JTDDUAAAA=WKE](http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/content/documento.aspx?params=h4sIAAAAAAAAAEAMTMSBF1JTAAAXMJQWNTTBLUOULM_DXBIWNDIWMTO3OQQGZAPUT-CKHLQAPTWMJOC SOA79JTDDUAAAA=WKE)

SUPECONTABLE (2017). TRAMITACIÓN SEPARADA/CONJUNTA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.[ONLINE]RECUPERADO DE [:HTTPS://WWW.SUPERCONTABLE.COM/INFORMACION/RECURSO\\_HACIENDA/TRAMITACION\\_SEPARADA-CONJUNTA\\_DEL\\_PROCEDIMIENTO\\_SANCIONADOR.HTML](https://www.supercontable.com/informacion/recurso_hacienda/tramitacion_separada-conjunta_del_procedimiento_sancionador.html)

GARBERÍ PENAL. (2017). ¿QUÉ ES EL COMPLIANCE PENAL? RECUPERADO DE: [HTTP://WWW.GARBERIPENAL.COM/CORPORATE-PROGRAMA-COMPLIANCE-PENAL/](http://www.garberipenal.com/corporate-programa-compliance-penal/)

JURÍDICAS, N. (2017). LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS: SOCIETAS DELINQUERE ET PUNIRI POTEST · NOTICIAS JURÍDICAS. NOTICIAS JURÍDICAS. RECUPERADO DE:[HTTP://NOTICIAS.JURIDICAS.COM/CONOCIMIENTO/ARTICULOS-DOCTRINALES/4746-LA-RESPONSABILIDAD-PENAL-DE-LAS-PERSONAS-JURIDICAS:-SOCIETAS-DELINQUERE-ET-PUNIRI-POTEST/](http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4746-la-responsabilidad-penal-de-las-personas-juridicas:-societas-delinquere-et-puniri-potest/)

