

INDICE

	<i>pag.</i>
PREFAZIONE	XIX
<i>Roberta Alfano e Fabrizio Amatucci</i>	
NOTA INTRODUTTIVA	XXI
<i>Carla Masi Doria</i>	

PARTE I

PRINCIPI

IN MATERIA DI SANZIONI TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA ITALIANA E SPAGNOLA

INTRODUZIONE

PRINCIPI GENERALI IN MATERIA DI SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA	3
--	---

Enrico Traversa

1. Introduzione	3
2. Principi europei e sanzioni amministrative tributarie: il principio di proporzionalità	5
3. Il diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo	9
4. Il rispetto dei diritti della difesa	10
5. Il principio del <i>ne bis in idem</i> applicato alle sanzioni tributarie penali e amministrative	12
6. Conclusioni	16

	<i>pag.</i>
CAP. I – AFFLITTIVITÀ E PREMIALITÀ DELLE SANZIONI TRIBUTARIE / <i>ESCARMIENTO Y MINORACIÓN EN LAS SANCIONES TRIBUTARIAS</i>	18
Parte I. La prospettiva italiana – <i>Giuseppe Marino</i>	18
1. Afflittività	18
1.1. Inquadramento storico	18
1.2. Natura delle sanzioni e corollari correlati al divieto di <i>bis in idem</i>	24
1.3. Criteri e parametri per valutare l'afflittività della sanzione in concreto	27
2. Premialità	29
2.1. Ravvedimento operoso	30
2.2. Acquiescenza	33
2.3. L'accertamento con adesione	33
2.4. Conciliazione giudiziale	34
2.5. Il regime di adempimento collaborativo	35
2.6. Il paradosso della premialità	39
2.7. L'estensione agli enti della responsabilità per reati tributari	40
3. Conclusioni (per delle sanzioni gentili)	42
Parte II. La perspectiva española – <i>José-Andrés Rozas Valdés</i>	45
1. Planteamiento	45
2. Las Ciencias del comportamiento, nutrientes de las políticas tributarias	47
3. La ecuación del cumplimiento tributario (WBAD)	48
3.1. Políticas tributarias de prevención	48
3.2. Políticas tributarias de estímulo	51
3.3. Políticas tributarias de disuasión	53
4. A modo de conclusiones	55
CAP. II – IL RISPETTO DELLA PROPORZIONALITÀ NEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO NAZIONALE / <i>EL PAPEL ACTUAL DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN SANCIONES Y RECARGOS TRIBUTARIOS</i>	56
Parte I. La prospettiva italiana – <i>Fabrizio Amatucci</i>	56
1. Le fondamenta europee del principio di proporzionalità nei sistemi sanzionatori tributari nazionali	56
2. Il recepimento del principio della proporzionalità europeo ed unionale a livello amministrativo e giudiziario sanzionatorio nazionale	61

	<i>pag.</i>
3. Il rispetto della proporzionalità in ambito sanzionatorio tributario attraverso la verifica dell'afflittività in applicazione del <i>ne bis in idem</i>	65
4. Il contrasto tra il sistema sanzionatorio italiano ed il principio di proporzionalità	70
5. Conclusioni	75
 Parte II. La prospettiva española – <i>Rosa Litago Lledó</i>	 78
1. Introducción. Proporcionalidad y lucha contra el fraude fiscal	78
2. El principio de proporcionalidad de la potestad sancionadora en materia tributaria	80
3. La proporcionalidad en los recargos por declaración extemporánea del art. 27 LGT	81
3.1. Una cuestión conceptual pendiente de reflejo legal: Recargos por “extemporaneidad” y regularización tributaria	81
3.2. Proporcionalidad y justicia tributaria: razones de la reforma del art. 27.2 LGT	84
3.3. El principio de proporcionalidad de la potestad sancionadora aplicado a los recargos del art. 27 LGT	84
4. La reforma del art. 188.3 LGT. El favorecimiento del ingreso voluntario de las sanciones, el principio de proporcionalidad y el derecho de defensa de los obligados tributarios	86
 CAP. III – IL PRINCIPIO DEL <i>NE BIS IN IDEM</i> NELL’ESPERIENZA NAZIONALE / EL PRINCIPIO DE <i>NE BIS IN IDEM</i> EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	 89
 Parte I. La prospettiva italiana – <i>Roberta Alfano</i>	 89
1. Introduzione	89
2. Il dato normativo interno di riferimento (cenni)	92
3. Il <i>ne bis in idem</i> nella giurisprudenza costituzionale	94
4. Il <i>ne bis in idem</i> nella giurisprudenza della Corte di Cassazione	98
5. Conclusioni	101
 Parte II. La perspectiva española – <i>María Ángeles Guervós Maíllo</i>	 104
1. Introducción	104
2. Origen	106
3. Contenido	108
4. Alcance en el ámbito tributario	110
5. Precisiones jurisprudenciales (TEDH y TJUE)	113

	<i>pag.</i>
CAP. IV – LA RESPONSABILITÀ DELLE PERSONE GIURIDICHE / A VUELTAS CON LA CULPABILIDAD DE LA PERSONA JURÍDICA	115
Parte I. La prospettiva italiana – <i>Alessandro Giovannini</i>	115
1. La responsabilità della persona giuridica e la persona fisica autrice della violazione: dalla riforma del 1997 a quella del 2003	115
2. Il disallineamento soggettivo tra autore e responsabile del pagamento: la violazione come fattispecie materiale riferibile alla persona fisica agente e l’obbligazione pecuniaria dell’ente con personalità giuridica come specia- le forma di espromissione	118
3. Il disallineamento soggettivo tra persone giuridiche e persone fisiche o soggetti privi di personalità	120
4. Sul dualismo <i>societas delinquere non potest</i> e <i>universitas delinquere potest et ex delicto etiam puniri criminaliter</i>	120
5. La riforma auspicabile. La colpa c.d. di organizzazione nel D.LGS. n. 231/2001 e l’inidoneità del modello per le violazioni tributarie sanziona- te in via amministrativa	121
6. <i>Segue</i> : il sistema duale della responsabilità e il contrasto di interessi	123
7. L’obbligazione estesa al socio e il vantaggio economico come profitto della violazione	126
8. L’impronta risarcitoria e le “quote variabili”	128
Parte II. La perspectiva española – <i>Antonio Sánchez Gervilla</i>	130
1. Introducción	130
2. La doctrina de la Sala Contencioso-Administrativa del Tribunal Supre- mo sobre la culpabilidad de las personas jurídicas	132
3. La doctrina del Tribunal Constitucional sobre la culpabilidad de las per- sonas jurídicas y la teoría de la capacidad de infringir normas de la perso- na jurídica	135
4. La doctrina de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo sobre la culpabi- lidad de las personas jurídicas	137
5. Conclusiones	140
CAP. V – LE SANZIONI IMPROPRIE NEL SISTEMA TRIBUTARIO: L’ESPERIENZA ITALIANA, GLI ORIENTAMENTI DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE E LE GARANZIE DEL DIRITTO PUNITIVO / RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y SANCIÓN IMPROPIA	142
Parte I. La prospettiva italiana – <i>Lorenzo del Federico</i>	142

	<i>pag.</i>
Premessa	142
1. La Corte costituzionale italiana legittima le sanzioni improprie	145
2. La giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea	147
3. La tipologia delle sanzioni e le sanzioni improprie	151
4. Le sanzioni improprie nel quadro dei valori costituzionali e della CEDU	154
5. L'applicabilità dei principi generali del diritto punitivo e delle garanzie della CEDU	157
6. Conclusioni	159
 Parte II. La perspectiva española – <i>Nuria Puebla Agramunt</i>	 160
1. Introducción	160
2. Las distintas responsabilidades tributarias y sus funciones	160
3. Las sanciones impropias	165
4. La responsabilidad tributaria como sanción impropia	168
5. Conclusiones	172
 CAP. VI – TAX COMPLIANCE E SANZIONI TRIBUTARIE / EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO VERSUS LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA	 174
 Parte I. La prospettiva italiana – <i>Giuseppe Melis</i>	 174
1. Premessa. <i>Compliance</i> in senso soggettivo ed oggettivo	174
2. <i>Compliance</i> oggettiva <i>ex ante</i>	176
3. <i>Segue: Compliance</i> oggettiva <i>ex post</i>	178
4. Conclusioni	185
 Parte II. La perspectiva española – <i>Paula Vicente-Arche Coloma</i>	 187
1. Introducción	187
2. Algunas cuestiones sobre la relación cooperativa en materia tributaria en España	188
2.1. Origen y situación actual. Los Códigos de Buenas Prácticas Tributarias y la norma UNE 19602	188
2.2. En concreto, las infracciones y sanciones y el <i>compliance</i> en el ámbito tributario	193

PARTE II
APPROFONDIMENTI

VIOLAZIONI DEGLI OBBLIGHI
DEGLI OPERATORI FINANZIARI E SANZIONI 201

Loredana Strianese

1. Premessa 201
2. Un *focus* sugli obblighi degli operatori finanziari *ex art.* 1 D.L. 28 maggio 1990, n. 167 203
3. Considerazioni sugli obblighi in capo alla stabile organizzazione italiana alla luce delle linee guida relative all'attività di accertamento dell'Agenzia delle Entrate di cui alla Circolare n. 4/E del 7 maggio 2021 205
4. Qualche riflessione 212

FORZA MAGGIORE E OMESSO VERSAMENTO DEI TRIBUTI
ALLA LUCE DELLA CRISI DI LIQUIDITÀ
DETERMINATA DALLA PANDEMIA:
PRIME RIFLESSIONI 214

Marina Bisogno

1. Introduzione 214
2. L'esimente della forza maggiore nel sistema sanzionatorio amministrativo tributario 216
3. La forza maggiore nell'ambito penalistico e la sua rilevanza nei reati di omesso versamento 220
4. La crisi di liquidità causata dal COVID-19 e la forza maggiore 223
5. Considerazioni conclusive 224

SANZIONI TRIBUTARIE
E MISURE PREMIALI
NELLA GESTIONE DELLA CRISI D'IMPRESA 226

Mariagiulia Trapanese

1. Introduzione 226
2. Genesi delle misure premiali tributarie nella disciplina concorsuale 230

	<i>pag.</i>
2.1. <i>Segue</i> : Recepimento delle misure premiali nella procedura di “composizione negoziata”, D.L. n. 118/2021	232
3. L’uso premiale delle sanzioni amministrative tributarie per il perseguimento di finalità extrafiscali	233
4. Riflessioni conclusive	236

LA SANZIONABILITÀ DELL’AMMINISTRATORE DI FATTO ALL’INTERNO DELL’ORDINAMENTO TRIBUTARIO	237
--	-----

Francesco Paolo Schiavone

1. Premesse sul sistema sanzionatorio tributario: <i>Societas delinquere potest?</i>	237
2. La genesi e la corretta qualificazione dell’amministratore di fatto nel diritto civile e nel diritto penale	238
3. La riferibilità delle sanzioni amministrative-tributarie in capo all’amministratore di fatto	242
3.1. Lo schema societario fittizio e gli oneri probatori dell’Amministrazione finanziaria: spunti di riflessione	245

EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. ASPECTOS PRÁCTICOS Y ONTOLÓGICOS DE SU REGULACIÓN	249
--	-----

Cristina Pérez-Piaya Moreno y Esaú Alarcón García

1. Naturaleza de la potestad sancionadora de la Administración tributaria	249
2. Tramitación separada del procedimiento sancionador tributario	251
2.1. Inicio del procedimiento sancionador tributario	251
2.2. Instrucción	254
2.3. Terminación del procedimiento	256
3. Tramitación conjunta del procedimiento sancionador tributario	257
4. Prescripción de la potestad sancionadora de la Administración tributaria	258

PARTE III

PRINCIPI IN MATERIA DI SANZIONI
TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA LATINOAMERICANA

INTRODUCCIÓN

DERECHO TRIBUTARIO CONTRAVENCIONAL Y PENAL EN AMÉRICA LATINA	263
---	-----

Mauricio A. Plazas Vega

RÉGIMEN TRIBUTARIO SANCIONATORIO EN COLOMBIA. PRINCIPIOS, GENERALIDADES Y CONTROVERSIAS	270
--	-----

*Clara Viviana Plazas-Gómez, Oswaldo Andrés González Barrera,
Brandon Steven Espinel Laverde, Diego Alejandro Hernández Rivera*

Introducción	270
1. Principios del régimen sancionatorio en materia tributaria en Colombia	271
1.1. Los principios constitucionales del régimen sancionatorio	271
1.1.1. El debido proceso	272
1.1.2. El principio de legalidad en materia tributaria sancionatoria	275
1.1.3. El principio de tipicidad en materia tributaria	276
1.1.4. El principio de favorabilidad en materia sancionatoria tribu- taria	276
1.1.5. El principio de <i>nulla poena sine culpa</i>	277
1.2. Los principios del régimen sancionatorio cuya génesis es la ley	277
1.2.1. Legalidad	277
1.2.2. Lesividad	278
1.2.3. Favorabilidad	278
1.2.4. Proporcionalidad	278
1.2.5. Gradualidad	278
1.2.6. Economía	279
1.2.7. Eficiencia	279
1.2.8. Imparcialidad	280
2. El procedimiento tributario sancionatorio en Colombia	280
2.1. Generalidades	280
2.2. Principales sanciones tributarias	286
2.3. El delito tributario en Colombia	288
2.3.1. Omisión de agente retenedor	288

	<i>pag.</i>
2.3.2. Omisión de activos y inclusión de pasivos inexistentes	289
2.3.3. Evasión o defraudación fiscal	290
3. Principales controversias del régimen tributario sancionatorio en Colombia	291
3.1. El principio del <i>ne bis in idem</i> : el caso de la sanción por devolución o imputación improcedente	291
3.2. La prohibición de la analogía en el derecho tributario sancionatorio	293
3.3. La sanción por inexactitud en el derecho tributario colombiano	295
3.3.1. Caracterización	295
3.3.2. Dosificación sancionatoria	296
3.3.3. Diferencia de criterios y interpretación errónea de la normativa y la sanción por inexactitud	296
Conclusiones	298

LAS INFRACCIONES EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO ARGENTINO 300

Sebastián P. Espeche y Juan Manuel Álvarez Echagüe

1. Introducción	300
1.1. Las infracciones formales	301
1.2. Omisión de presentar declaraciones juradas o proporcionar datos	302
1.3. Omisión de presentar declaraciones juradas informativas en regímenes de información	303
1.4. Omisión de presentar declaraciones juradas informativas sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivada de operaciones de importación y exportación	304
1.5. Omisión de presentar declaraciones juradas informativa sobre el detalle de las transacciones	306
1.6. Incumplimiento de requerimientos a presentar las declaraciones juradas informativas	307
1.7. Incumplimiento a deberes formales relacionados a proporcionar información en la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales o a la presentación del Informe País por País	308
1.8. Infracción formal genérica por incumplimiento a los deberes formales	310
1.9. Clausura	313
1.10. Clausura Preventiva	314
1.11. Decomiso	316
2. Las infracciones materiales	318
2.1. Omisión de impuestos	318

	<i>pag.</i>
2.2. Defraudación fiscal	321
2.3. Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales	323
2.4. Simulación dolosa de cancelación de obligaciones	324
2.5. Defraudación fiscal específica de los agentes de retención y percepción	325
SANCIÓN FISCAL Y VIGENCIA DE LA NORMA LEGAL EN BRASIL	328
<i>Marcelo Campos y Caroline Palermo</i>	
1. Introducción	328
2. El concepto de sanción	329
3. Sanciones penales	330
4. Sanciones indirectas	331
5. Sanciones fiscales	333
6. El proceso fiscal sancionador	338
7. Principio de “ne bis in idem”	339
8. Conclusión	340
9. Bibliografía	340
SISTEMA DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA SANCIONADORA EN CHILE	342
<i>Patricio Masbernat</i>	
1. Introducción	342
2. Esquema de las sanciones tributarias que incluyen penas de cárcel	344
3. Sanciones por infracciones tributarias que no tienen pena de cárcel	347
4. Sanciones a asesores fiscales	349
5. Reglas de determinación de responsabilidad y participación, y aplicación de las sanciones	349
6. Procedimientos judiciales para la aplicación de sanciones	352
7. Sanciones a personas jurídicas	352
8. Sanciones encubiertas o sanciones indirectas	353
9. Principio de <i>ne bis in idem</i> frente a sanciones penales y administrativas	355
10. Principio de proporcionalidad	356
11. <i>Tax compliance</i>	357
12. Conclusiones	359

	<i>pag.</i>
EL DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR EN MÉXICO	360
<i>Arturo Pueblita Fernández</i>	
1. Medidas Sancionatorias	362
1.1. Sanciones Administrativas	363
1.1.1. Multas	363
1.1.1.1. Agravantes	364
1.1.1.2. Disminuciones	364
1.1.1.3. Condonaciones	365
1.1.2. Tipos de Infracciones	365
1.1.3. Otras clases de sanciones administrativas	366
1.2. Sanciones Fiscales	367
1.3. Sanciones Penales	367
1.3.1. Delitos perseguidos por querrela	369
1.3.1.1. Defraudación fiscal	370
1.3.1.2. Equiparables a defraudación fiscal	371
1.3.1.3. Depositario infiel	372
1.3.1.4. Presunción de operaciones inexistentes	373
1.3.2. Delitos perseguidos por denuncia	376
1.3.2.1. Encubrimiento	376
1.3.2.2. Los previstos en el 111-Bis	376
1.3.2.3. Revelación de información financiera	377
1.3.2.4. Robo de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado	377
2. Conclusiones	377
3. Bibliografía	378

ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO BOLIVIANO	379
---	-----

Rafael Vergara Sandóval

Introducción	379
1. Garantías constitucionales de las sanciones tributarias	381
1.1. Sanciones penales tributarias	382
1.2. Sanciones contravencionales tributarias	383
1.3. Sanciones procesales tributarias	384
1.4. Sanciones especiales en materia tributaria	385
2. El principio de “ne bis in idem” y la declaratoria de inconstitucionalidad	385
3. Sanciones aplicadas a las personas jurídicas	388
Bibliografía	389

	<i>pag.</i>
LAS SANCIONES TRIBUTARIAS EN URUGUAY	390
<i>Addy Mazz</i>	
1. Introducción	390
2. Cuadro general normativo de las sanciones tributarias	391
2.1. Enfoque general	391
2.2. Delitos y sanciones penales tributarias	392
2.2.1. Delito de defraudación tributaria	392
2.2.2. El delito de Instigación pública a no pagar tributos	393
2.2.3. El delito de apropiación indebida	393
2.3. Sanciones tributarias	393
2.3.1. La infracción de mora y sus sanciones	394
2.3.2. La infracción de contravención	395
2.3.3. La infracción de defraudación	395
2.3.4. La infracción de omisión de pago	396
2.3.5. Sanción de clausura de establecimiento comercial	397
2.3.6. Graduación de las sanciones	397
2.3.7. Eximentes de responsabilidad	397
3. Sanciones encubiertas (indirectas, eliminación del registro)	397
4. El principio de <i>ne bis in idem</i>	397
5. Las sanciones a las personas públicas	399
6. El compliance tributario y el proceso tributario	399
7. Conclusiones	400
Bibliografía consultada	400
POLÍTICA SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA REPÚBLICA DEL ECUADOR	401
<i>Alvaro R. Mejía-Salazar</i>	
1. El régimen sancionador tributario en la normativa ecuatoriana	401
1.1. El régimen penal tributario en la normativa ecuatoriana	402
1.1.1. El enriquecimiento privado no justificado	402
1.1.2. La defraudación tributaria	402
1.2. El régimen administrativo sancionador tributario en la normativa ecuatoriana	404
1.2.1. Contravenciones	405
1.2.2. Faltas reglamentarias	411
1.2.3. Otras infracciones	412
2. El principio <i>ne bis in idem</i> en el régimen sancionador tributario ecuatoriano	415

	<i>pag.</i>
3. Sanciones tributarias aplicadas a las personas jurídicas en la normativa ecuatoriana	417
Bibliografía	418
NORMATIVA SANCIONADORA EN GUATEMALA	420
<i>Ximena Tercero</i>	
1. Introducción	420
2. Cuadro general normativo de las sanciones tributarias	422
2.1. Sanciones por infracciones a deberes formales	422
2.2. Sanción de cierre temporal	423
2.3. Sanciones derivadas de la omisión o demora en el pago de tributos	423
2.4. Sanciones derivadas de la resistencia a la acción fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria	425
2.5. Sanciones penales tributarias	426
2.6. Sanciones encubiertas o indirectas	427
3. Actuación del principio <i>ne bis in idem</i> en el esquema sancionatorio	427
4. Sanciones aplicadas a personas jurídicas	430
5. Conclusión	432