

**Auditoría forense y su impacto en las empresas
camaroneras de la Ciudad de Machala**

**Forensic audit and its impact on the
shrimp companies of the City of Machala**

Andrés Josué Sanmartín-Dávila
Universidad Técnica de Machala - Ecuador
sanmartin_est@utmachala.edu.ec

Ivana del Rocio Belduma-Ortega
Universidad Técnica de Machala - Ecuador
ibelduma_est@utmachala.edu.ec

Milca Naara Orellana-Ulloa
Universidad Técnica de Machala - Ecuador
csoto@utmachala.edu.ec

doi.org/10.33386/593dp.2020.6-1.373

RESUMEN

El objetivo del presente artículo es analizar la aplicación de Auditoría Forense especialmente en las empresas del sector camaronero de la Ciudad de Machala; para ello, se optó un enfoque de carácter transversal, tomando como referencia informativa documentos científicos dentro del periodo de estudio del 2018 al 2019, además, se consideró un método de recolección de datos con modelo cualitativo-explicativo, definiendo de esta forma el instrumento de la entrevista a profundidad y la ficha de observación; se determinó una muestra de 185 empresas según datos del MAGAP, sin embargo, para el estudio se aplicara la investigación a 4 organizaciones camaroneras. Los hallazgos encontrados demuestran que las empresas camaroneras de la Ciudad de Machala investigadas, no han ejecutado procesos de prevención, análisis y evaluación de los procedimientos internos, cuentan con grandes flujos de información estadística y documental, por ende, la aplicación del estudio de Auditoría Forense es imprescindible a la hora de detectar anomalías y delitos que atenten contra los intereses de esta industria.

Palabras clave: auditoría forense, mecanismos contables, ética empresarial, fraude tributario

Cómo citar este artículo:

APA:

Sanmartín, A., Belduma, I., & Orellana, M. (2020). Auditoría forense y su impacto en las empresas camaroneras de la Ciudad de Machala. 593 Digital Publisher CEIT, 5(6-1), 166-174. <https://doi.org/10.33386/593dp.2020.6-1.373>

Descargar para Mendeley y Zotero

ABSTRACT

The objective of this article is to analyze the application of Forensic Audit especially in companies in the shrimp sector of the city of Machala; For this, the use of a cross-sectional research model was chosen, taking as informative reference scientific documents within the study period from 2018 to 2019, in addition, a data collection method with a qualitative-explanatory approach was considered, due to With the support of the in-depth interview instrument and the survey form, for this, the population to be investigated was selected, which are 185 shrimp companies according to MAGAP data, the findings found show that the shrimp companies of the City of Machala investigated, they have not executed processes of prevention, analysis and evaluation of internal processes, they have large flows of statistical and documentary information, therefore, the application of forensic audit processes are essential when detecting anomalies and crimes that attempt against companies in this industry.

Key words: forensic audit, accounting mechanisms, business ethics, tax fraud

Introducción

Las empresas en la actualidad están vinculadas a procesos de fraude y corrupción, esto es una problemática que afecta tanto al sector Público como Privado, a nivel mundial. Según (León & Lagunas (2017), se ha generado una participación de un amplio equipo de profesionales en Auditoría Forense: Técnica que integra la contabilidad permitiéndonos identificar actos ilegales dentro de las organizaciones; trabaja en relación con la Justicia para que aquellos actos sean castigados y no queden en la impunidad. Según Ocampo, Trejo, & Solarte (2010), La AF se fundamenta en prevenir y detectar a tiempo anomalías o fraudes de nivel financiero, datos que son utilizados por los órganos judiciales para sancionar delitos.

La Auditoría Forense, ha aumentado en los últimos cinco años, los datos presentados a nivel mundial en: Parmalat (Italia) revelan que es el caso de mayor fraude contable; Enron (Usa) ; World Com (Usa); Royal Ahold (Holanda); Global crossing (Usa), países en los cuales se malversó los fondos incluso con la intervención de bufete de abogados y firmas auditoras, por esta razón se ha aplicado este sistema de Fiscalización que evidenció los movimientos de cada uno de sus funcionarios y empleados (Ramírez & Reina, 2013).

En Estados Unidos pocas son las escuelas que incluyen en sus programas clases de Auditorías Forenses, conferencias profesionales: la mayoría de los auditores son con título de CPA (Grisanti, 2016). Para formarse en esta área, se requiere que su instrucción formal sea vasta para aportar con un servicio especializado de calidad, que custodie los beneficios de las empresas. (Toro, Reyes, Arriaga, & Espinoza, 2017). En esta medida se destaca que muchos empresarios tienen poca ética en los negocios, por ello, el fraude forma parte de esta sociedad y al no tomarse en cuenta dichos actos ilícitos por negligencia o por lo costoso que involucraría este servicio, nace la importancia de profundizar más sobre este tema (Quevedo, Barahona, Quevedo, Ramón, & Cabrera, 2019).

En el contexto del Ecuador, la implementación

de una Auditoría Forense debe ser más completa en nuestro país detectando a tiempo los fraudes tanto internos como externos, evitando que las empresas se encuentren vulnerables ante estos delitos; su alcance radica desde que se inicia hasta que finaliza los periodos del delito (Cubero, 2018).

Existen pocos estudios que demuestran una visión amplia de lo que implica la auditoría Forense, este campo es de gran interés, porque ayuda a la toma de decisiones disminuyendo los riesgos en una administración (Calderón, 2017). Por ende, en esta investigación realizada al sector camaronero dentro de la Ciudad de Machala, en las empresas Stalinshrimp S.A, Cerber S.A, Stalkales S.A, Aquataura S.A. El objetivo que se persigue con el presente estudio es analizar el grado aplicación que tienen hacia la Auditoría Forense las empresas pertenecientes a la industria camaronera de la Ciudad de Machala.

El apartado de este artículo comprende la siguiente estructura: como primer aspecto se realiza un análisis situación del sector camaronero y las empresas, con el fin de extraer datos primarios de las cuatro empresas a investigar, recogiendo información documental del periodo de tiempo comprendido entre 2018 y 2019. Posterior a ello, se configura el estado del arte que involucra todos aquellos parámetros a investigar, continuando encontramos la metodología implementada para el estudio, con un modelo cualitativo, se pretende derivar los hallazgos del estudio para finalmente exponer las conclusiones a las cuales se ha llegado con el caso.

Desarrollo

Auditoría Forense

Se considera un proceso investigativo que permite detectar mediante evidencias la cuantía del fraude contable, y los autores involucrados, por ello el contador debe tener las habilidades necesarias y demostrar un dominio en sus conocimientos tanto en contabilidad como en el ambiente legal de litigante para la resolución de los casos (Cajiao & Calvache, 2017). De acuerdo con el autor el fraude es aquella disimulación de

hechos o situaciones donde no se está llevando de manera adecuada el proceso contable, buscando detectar la corrupción de manera eficaz, con información suficiente para brindar resultados óptimos y garantizar la veracidad en la que se lleva la contabilidad de una empresa (Cáceres & De la Torre, 2017).

Tabla 1

Estrategias relacionadas a la Auditoria Forense para minimizar los delitos organizacionales.

Metodología de la estrategia		
Fases	Etapas	Contenido
Planificación	Definición	Indagación del estatus quo mediante entrevistas relacionadas al clima y cultura organizacional.
	Reconocimiento del problema	
Ejecución	Recopilación de evidencias de fraude	Agrupación de pruebas para establecer el tipo de fraude bien sea Corporativo o Laboral.
	Clasificación de las evidencias	
Información	Análisis de la evidencia recolectada	La comunicación escrita: documentos (oficios, memos, correspondencias); Examen físico: inspección de los procesos contables Analítica: Orden (razonamiento); Recursos informáticos:
	Notificación de los hallazgos	Hardware y Software especializados.
Monitoreo	Intervención	
	Registro	Elaboración del informe final con los descubrimientos

Fuente: información tomada del artículo Estrategia de auditoria forense para la prevención de fraudes empresariales (Quevedo, Barahona, Quevedo, Ramón, & Cabrera, 2019). Elaboración propia.

Lavado de Activos

Según Arias, Colcha, Moreno, & Gavilanes (2019), Oculta el origen del dinero y de los bienes

que han sido obtenidos de manera ilegal, es decir consiste en introducir activos de procedencia ilícita. El riesgo que conlleva esta actividad es la pérdida que sufrirá la entidad, sanciones, condena o pago de indemnizaciones, la entidad obtendrá una baja reputación en su imagen, seguirá acciones procesales por incumplir la ley y las normas obligatorias.

Es aquella persona que de manera directa e indirecta impide el origen real, o procedencia de los activos, considerando las sanciones como una pena privativa de 3 a 5 años cuando el valor de los activos es inferior a 100 salarios básicos unificados del trabajador en general, es decir menor a 38600 dólares, y de 7 a 10 años una pena privativa de libertad cuando se refleja un valor de activos superior a éste (Del Pozo, 2020).

Corrupción

En termino concernientes, se puede mencionar en base al estudio efectuado por Aguirre y Flores (2019), que manifiesta que Sudamérica es la región con mayor índice de percepción sobre corrupción, se indica además que se carece de políticas gubernamentales más rigurosas que permitan detectar a tiempo y juzgar conforme la ley.

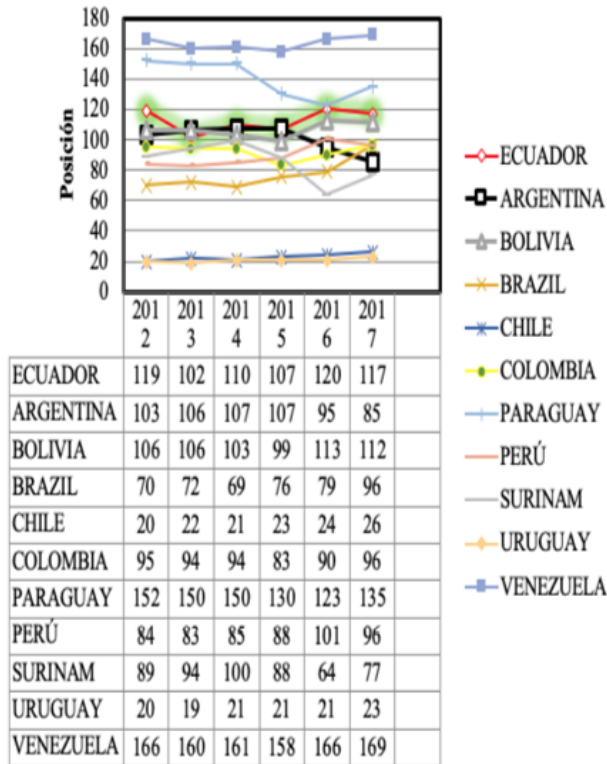


Figura 1. Posición de los países sudamericanos, con relación a la percepción en materia de corrupción, datos tomados del año 2017. Fuente: Artículo La corrupción en Sudamérica. Una aproximación desde la Auditoría Forense (Aguirre & Flores, 2019). Recuperado de: <http://www.revistaespacios.com>

Como se visualizan los datos de la Gráfica 1, se menciona que el País de Uruguay con más alta puntuación es quien tiene menor percepción referente a actos de corrupción. Mientras que Paraguay, Venezuela y Ecuador, ocupan con menores puntajes los más altos índices de percepción de actos corruptos (Cáceres G. N., 2018).

Malversación de activos

Es el fraude que cometen algunas organizaciones para el beneficio personal, haciendo uso de los activos, o del dinero en efectivo, inventarios, suministros, maquinarias, de estas diferentes maneras cometiendo irregularidades y presentando falacias en los informes financieros de manera que utilizan los recursos indebidamente, aprovechándose de una manera inapropiada de los beneficios que se genere en las

organizaciones. Mediante los robos que realizan en las empresas, ponen en evidencia el riesgo del patrimonio que conlleva (Garrido, Mapén, & Rosas, 2020).

Involucra el robo de efectivo o uso indebido de activos de una entidad (inventarios o equipos informáticos), ocultando el robo mediante ajustes en los registros; desvío de ingresos, fraude en la nómina, siendo los activos tanto tangibles (inventarios) o intangibles (información confidencial) objeto de malversación por parte del personal de la entidad, clientes o proveedores (Ventas, 2014).

Materiales y Métodos

La propuesta de Investigación tendrá un enfoque explicativo, porque permite conocer la información objetiva y real mediante la recolección de datos primarios de las empresas camaroneras seleccionadas para el estudio, la documentación recuperada se basó en números, estadísticas y variables que permiten analizar la investigación, de manera que influye como herramienta en la detección oportuna de las actividades ilícitas.

La investigación será de enfoque cualitativo, porque la información se la obtendrá en el lugar de los hechos a través del uso de técnicas de recolección (Bernal, 2010). De esta forma se seleccionó como instrumento de levantamiento de datos una ficha de observación, que permitirá medir y evaluar criterios de manera objetiva del nivel de afectación de un fenómeno en particular (Mararé, Gil, Chiva, & Moliner, 2017). En base a indicadores derivados de la entrevista a profundidad realizadas a un Ingeniero Forense, se procede a estructurar el instrumento.

Nuestro enfoque explicativo, ayudara a interpretar la información a través de un conjunto de definiciones, mediante la explicación de hechos en sus causas, del por qué se presenta esta situación dentro de las empresas del sector camaronero y los procedimientos que deben regir en la Auditoría Forense.

Muestra

Existe una población de 185 empresas camaroneras en el cantón Machala -Provincia El Oro, según datos extraídos del Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG), de las cuales se estudiara a 4 empresas camaroneras, porque se emplea el muestreo no probabilístico accidental por el hecho de que hablamos de 185 empresas radicadas en el contexto de la investigación y manejar otro tipo de muestreo se necesita recursos muy costosos y un tiempo prolongado de estudio, es por ello que se aplica el muestreo más acto para esta investigación.

Las empresas seleccionadas para realizar las técnicas de investigación se justifican por el cumplimiento de los siguientes parámetros:

- 10 años en el mercado porque demuestra la sostenibilidad de las empresas a través del tiempo.
- Empresa vendedora a exportadora porque tiene una dinámica expansión al mercado Internacional.
- 600 toneladas anuales de camarón.
- Empresa con certificación ambiental.

Resultados

Tabla 2

Ficha de observación para medir el nivel de probabilidad de fraude, en las empresas camaroneas investigadas.

Indicadores de riesgo	Nivel de probabilidad					Efectos		
	No probable	Poco probable	Más o menos probable	Probable	Muy probable	Alta	Media	Baja
Procesos desactualizados				x				
Base de datos discontinuada			X					
Información no verificada			x					
Colaboradores no capacitados		x						
Actividades no planificadas					x			
Carencia de controles en firmas de documentaciones				x				
Deficiencia en el seguimiento de actos ilícitos hacia la empresa					x			
Anomalia en el registro de información					x			
Falta de ética empresarial			x					
Ineficiente sistema de control y vigilancia				x				

Fuente: (Garrido, Mapén, & Rosas, 2020). Elaborado por: los autores.

Los principales hallazgos investigativos demuestran que, la empresa Stalinshrimp, posee procesos desactualizados, adiferenciade Stalkales, Aquataura y Cerber, las cuales esta mayormente adaptadas a los cambios del entorno empresarial. de esta forma la empresa Stalinshrimp, cuenta con un registro de datos deficiente, debido a que no se constata la procedencia de la información

y no existe un control oportuno al momento de ser ingresada al sistema contable, mientras que las empresas Cerber, Stalkales Y Aquataura, oportunamente están más a la vanguardia de estos procedimientos, debido a que cuentan con programas de manejo de información completos que les permite manejar de mejor manera el flujo de datos.

Según la Ficha, en la empresa Stalinshrimp, se constata que no existe personal pertinente dentro del área de influencia, es decir, no se encuentran actos para ejercer el cargo, sin embargo, por su tiempo de trabajo poseen el derecho de desempeñarse en esas funciones, no obstante, las empresas Cerber, Stalkales Y Aquataura, ponderan más la capacidad y el nivel de especialización para manejar de manera eficiente cada uno de los cargos.

Una de las principales falencias detectadas, es la falta de planificación de actividades relacionadas con cada departamento, provocando que exista una descoordinación total del manejo de información, logrando en el flujo de datos perder documentación valiosa, de acuerdo a la ficha de observación, las empresas poseen deficiencias altas en el manejo, evaluación y control de datos, los procesos no se fundamentan en actividades o manuales, su control a nivel interno es bajo, lo que está generando consecuencias altas de que existan riesgos y se den anomalías y adulteración de documentaciones.

En torno a esta problemática, es menester señalar que en las entidades privadas del sector camaronero se preocupan por llevar un adecuado control y orden de la información financiera, pues se pudo verificar que en las 4 empresas investigadas, todos los datos son respaldados a través de anexos, tales como: fotos, órdenes de trabajo, bitácoras de registro de bote, bases de datos, informes, entre otros; estas acciones se efectúan con el fin de evitar el desarrollo de actividades ilícitas como lavado de dinero, malversación de activos, así como también para detectar errores.

Además, es relevante mencionar que de las 4 empresas investigadas solo 2 entidades disponen como política de control que toda la información financiera sea supervisada por dos personas, las cuales son considerados como los inspectores de la información consolidada, adicional aquello se realizan conciliaciones bancarias junto con los movimientos mensuales del libro Bancos que ayudan a descubrir y corregir errores contables.

Paralelamente, cada semana se realizan

inspecciones de las cajas de la producción generada, las cuales son manejadas por los operadores de logísticas, que, de acuerdo a la teoría de la Auditoría Forense, su labor esta encasillada a actuar como modelo de control; en torno a este aspecto la Auditoría más empleada, difundida y legalmente obligatoria es la tradicional conocida como Auditoría Financiera.

Los resultados reflejan que no se aplica la Auditoría Forense en las empresas camaroneras, hablando de la importancia que representa ejecutar esta auditoría, para prevenir fraudes en las organizaciones se indican a continuación procesos a tener en cuenta: contar con un personal a gusto, mantener informados a los socios sobre las actividades, decisiones y estrategias que se vayan a ejecutar, mantener un control de todo el movimiento de la empresa revisando y comparando la información por los diferentes departamentos, establecer políticas administrativas, contables y financieras encaminadas a cumplir los estándares de calidad y pertinencia, presentar estados financieros auditados a los organismos de control.

Conclusiones

En las empresas del sector camaronero, la Auditoría Forense no es aplicada como herramienta de control, posee un grado de participación nula, para la prevención y detección del fraude, es por esta razón que en los procedimientos realizados no existe su aplicación.

Según una investigación realizada acerca del delito de lavado de activos, en la Ciudad de Santiago de Cali, explica que es fundamental identificar el tipo de fraude cometido, el donde el principal acto era ocultar divisas ilegales que evadían los controles y que además no se pudieron justificar su procedencia, detentando el fraude de lavado de dinero, para ello, se procedió a judicializar al implicado comprobando mediante documentación, registros de cuentas su grado de participación (Grajales, Hormechea, & Trujillo, 2015).

A través de los análisis de los resultados obtenidos, se considera que en la gran mayoría

de empresas no cuenta con la iniciativa de un departamento de prevención de riesgo con respecto al fraude y errores contables que es lo que establece la auditoría forense para poder combatir la corrupción.

Según los datos investigados las empresas camaroneras manejan grandes cantidades de dinero, causa suficiente para optar por la incorporación de la Auditoría Forense en sus procesos, dado que la mayor parte de empresas no solo en Ecuador sino en Latinoamérica este tipo de auditoría no es comúnmente aplicado. La auditoría forense se aplica con una mayor relevancia en países desarrollados.

La prevención de lavado de dinero y activos no es considerada un tema de relevancia en las empresas del sector camaronero, donde sus empleados no reciben programas de capacitación.

Los mecanismos empleados por las empresas camaroneras no cumplen con los procedimientos adecuados que sugiere una auditoría forense, donde sus revisiones son realizadas periódicamente y sus anexos no son lo suficientemente óptimos para prevenir los actos de corrupción.

De acuerdo con la investigación de Auditoría Forense realizada en América Latina, se menciona que la temática es poco estudiada y no dispone de la importancia suficiente por parte de las empresas (Arbeláez, Correa, & Silva, 2013). En la práctica las organizaciones deben de implementar este tipo de procesos al menos una vez dentro de cada ejercicio fiscal, a fin identificar y minimizar los impactos negativos que acarrearán los fraudes financieros (Quintanilla & Mendoza, 2015).

Referencias bibliográficas

Aguirre, J., & Flores, M. (2019). La corrupción en Sudamérica. Una aproximación desde la auditoría forense. *Espacios*, 40(3), 1-9. Obtenido de <http://www.revistaespacios.com/a19v40n03/a19v40n03p27.pdf>

Arbeláez, C. D., Correa, C. L., & Silva, S. J. (2013). Un acercamiento a los desarrollos

investigativos en la auditoría forense. *Tendencias*, 14(2), 216-230. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4722794>

Arias, G. I., Colcha, O. R., Moreno, A. M., & Gavilanes, S. M. (2019). La Gestión De Riesgos En El Lavado De Activos En La Empresa. *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, 1-15. Obtenido de <https://www.eumed.net/rev/oe1/2019/03/riesgos-lavado-activos.html>

Bernal, C. A. (2010). *Metodología de la investigación*. Bogotá: Pearson Educación

Cáceres, G. G., & De la Torre, L. C. (2017). Auditoría Forense Como Medio Para Combatir La Corrupción. *ARJÉ. Revista de Postgrado FaCE-UC*, 11(21), 88-97. Obtenido de <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm>

Cáceres, G. N. (2018). La auditoría forense y la corrupción en la gestión pública ecuatoriana. *593 Digital Publisher*, 3(1), 4-16. Obtenido de http://www.593dp.com/index.php/593_Digital_Publisher/article/view/42/166

Cajiao, O. M., & Calvache, P. P. (2017). El rol del auditor en el control de los recursos públicos y la Auditoría Forense. *Revista Publicando*, Vol. 4(N. 11), 172-183. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6115146>

Calderón, N. J. (2017). Auditoría forense. Posibles tendencias de las investigaciones. *Revista Publicando*, Vol. 4(Nº. 10), 383-390. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6115233>

Cubero, T. (2018). La auditoría forense, una perspectiva desde el currículo de las carreras de Contabilidad y Auditoría en el Ecuador. *Revista Economía y Política*(28), 21-34. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6745381>

- Del Pozo, B. H. (02 de 03 de 2020). *Registro Oficial*. Obtenido de Registro Oficial: <https://www.registroficial.gob.ec/index.php/registro-oficial-web/publicaciones/registro-oficial/item/13388-registro-oficial-no-274>
- Garrido, L. M., Mapén, F. F., & Rosas, C. J. (2020). Auditoría Forense Estrategia para prevenir y mitigar la apropiación indebida de activos en estaciones de combustible en México. *Telos: Revista de Estudios Interdisciplinarios en Ciencias Sociales*, Vol. 22(Nº. 1), 125-143. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7200003>
- Grajales, Q. J., Hormechea, J. K., & Trujillo, G. B. (2015). El papel de la auditoría forense en un caso de lavado de activos en Santiago de Cali. *Cuadernos de Contabilidad*, 16(42), 713-731. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5712017>
- Grisanti, B. A. (2016). Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto. *Sapienza Organizacional*, vol. 3(núm. 6), 11-36. Obtenido de <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=553056828002>
- León, V. E., & Lagunas, P. S. (2017). Auditoría forense: Conceptualizaciones y adopción en América Latina. *RECAI: Revista de Estudios en Contaduría, Administración e Informática*, 6(15), 1-23. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6881880>
- Mararé, V. M., Gil, G. J., Chiva, B. O., & Moliner, M. L. (2017). Validación de una ficha de observación para el análisis de habilidades socio-emocionales en Educación Física. *Retos: nuevas tendencias en educación física, deporte y recreación*(31), 8-13. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5841334>
- Ocampo, C., Trejo, O., & Solarte, G. (2010). Las Tecnicas Forenses Y La Auditoria. *Scientia Et Technica*, 113.
- Quevedo, M., Barahona, P., Quevedo, J., Ramón, G., & Cabrera, G. (2019). Estrategia de auditoria forense para la prevención de fraudes empresariales. *Dominio de las Ciencias*, Vol. 5(Nº. 2), 402-415. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6989267>
- Quintanilla, C. J., & Mendoza, T. J. (2015). Caracterización de las investigaciones sobre Auditoria Forense y Corrupción en América Latina. *Revista Publicando*, 2(5), 143-153. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5833373>
- Ramírez, M., & Reina, B. (2013). Methodology and Development of the Forensic Audit on Detecting Accounting Fraud in Colombia. *Cuadernos de administración*, Vol. 29(Nº. 50), 186-195. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5006362>
- Toro, A. W., Reyes, T. M., Arriaga, B. G., & Espinoza, M. J. (2017). La auditoría forense como herramienta en la detección de delitos de cuello blanco. *Revista de Estrategias del Desarrollo Empresarial*, 3(8), 1-13. Obtenido de http://www.ecorfan.org/spain/researchjournals/Estrategias_del_Desarrollo_Empresarial/vol3num8/Revista_de_Estrategias_del_Desarrollo_Empresarial_V3_N8.pdf#page=8
- Ventas, S. R. (2014). La transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social en el derecho penal español. *Letras jurídicas: revista electrónica de derecho*(Nº. 18), 1-23. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6885338>