

INCLUYE ACCESO  
A LA VISUALIZACIÓN  
ONLINE DEL FONDO  
COMPLETO DE  
LA REVISTA

DEI'S PRAVIDE ET PRO

# Revista

Julio 2019

44

Revista Penal

# Penal

Julio 2019



tirant  
lo blanch

tirant  
lo blanch



# Revista Penal

Número 44

## Sumario

---

### Doctrina:

- El delito de depósito de armas y tenencia de explosivos con fines terroristas: cuestiones de aplicación y de delimitación con las figuras comunes, por *Emiliano Borja Jiménez* ..... 5
- Hacia la pancriminalización del blanqueo de capitales en la Unión Europea. Un análisis crítico de la Directiva (UE) 2018/1673 relativa a la lucha contra el blanqueo de capitales mediante el Derecho penal, por *Juana del Carpio Delgado*..... 22
- Un análisis crítico de la actual aplicación judicial de la prisión permanente revisable, por *Gabriel Fernández García*..... 42
- Reflexiones en torno al *compliance* penal y a la ética en la empresa, por *Juan Carlos Ferré Olivé*..... 61
- La inexigibilidad como causa de exculpación supralegal en los delitos fiscales en Brasil, por *Marco Aurelio Florêncio Filho*..... 81
- La regulación de los delitos fiscales en el sistema jurídico italiano, por *Alessandro Melchionda* ..... 98
- En torno al concepto jurídico-penal de persona internacionalmente protegida, por *Joaquín Merino Herrera* . 109
- Hacia el fin de la impunidad de las empresas transnacionales por la violación de los Derechos Humanos, por *Ana Isabel Pérez Cepeda*..... 126
- El sistema penal norteamericano y los institutos de justicia negociada: especial énfasis en la criminalidad corporativa, por *Paula Andrea Ramírez Barbosa*..... 147
- Comercio electrónico y suplementos deportivos: una perspectiva jurídico-penal, por *Natalia Sánchez-Moraleda Vilches*..... 160
- El incremento de la protección del medio ambiente a través del Derecho Penal, por *Lucía Sánchez Pérez* ..... 178
- Violencia machista y circunstancia mixta de parentesco, por *José Luis Serrano González de Murillo* ..... 199

**Sistemas penales comparados:** Criminal compliance ..... 214

### Bibliografía:

- Recensión: *Summa de delictis et forum poenis*, Diego de Covarrubias y Leyva, 1540. Ed. a cargo de Justo García Sánchez y Beatriz García Fueyo, Oviedo, 2018, por *Enrique Orts Berenguer*..... 265
- Recensión: *Crime of Agression Library. The crime of aggression: a commentary*. Volumes 1 and 2, Claus Kress y Stefan Barriga (eds.), Cambridge, Cambridge University Press, 2017, 1589 pp., de *Larissa Van der Herik*..... 266

\* Los primeros 25 números de la Revista Penal están recogidos en el repositorio institucional científico de la Universidad de Huelva Arias Montano: <http://rabida.uhu.es/dspace/handle/10272/11778>



Universidad  
de Huelva



UNIVERSIDAD  
DE SALAMANCA



UCLM  
UNIVERSIDAD DE CASTILLA-LA MANCHA



UNIVERSIDAD  
PABLO DE OLAVIDE

am Arias Montano  
Repositorio Institucional  
de la Universidad de Huelva

tirant lo blanch

Publicación semestral editada en colaboración con las Universidades de Huelva, Salamanca,  
Castilla-La Mancha, y Pablo Olavide de Sevilla

### **Dirección**

Juan Carlos Ferré Olivé. Universidad de Huelva  
jcferrreolive@gmail.com

### **Secretarios de redacción**

Víctor Manuel Macías Caro. Universidad Pablo de Olavide  
Miguel Bustos Rubio. Universidad Internacional de La Rioja

### **Comité Científico Internacional**

Kai Ambos. Univ. Göttingen	José Luis González Cussac. Univ. Valencia
Luis Arroyo Zapatero. Univ. Castilla-La Mancha	Victor Moreno Catena. Univ. Carlos III
Ignacio Berdugo Gómez de la Torre. Univ. Salamanca	Francisco Muñoz Conde. Univ. Pablo Olavide
Gerhard Dannecker. Univ. Heidelberg	Enzo Musco. Univ. Roma
José Luis de la Cuesta Arzamendi. Univ. País Vasco	Francesco Palazzo. Univ. Firenze
Albin Eser. Max Planck Institut, Freiburg	Teresa Pizarro Beleza. Univ. Lisboa
Jorge Figueiredo Dias. Univ. Coimbra	Claus Roxin. Univ. München
George P. Fletcher. Univ. Columbia	José Ramón Serrano Piedecasas. Univ. Castilla-La Mancha
Luigi Foffani. Univ. Módena	Ulrich Sieber. Max Planck. Institut, Freiburg
Nicolás García Rivas. Univ. Castilla-La Mancha	Juan M. Terradillos Basoco. Univ. Cádiz
Vicente Gimeno Sendra. UNED	John Vervaele. Univ. Utrecht
Juan Luis Gómez Colomer. Univ. Jaume I <sup>o</sup>	Eugenio Raúl Zaffaroni. Univ. Buenos Aires
Carmen Gómez Rivero. Univ. Sevilla	Manuel Vidaurri Aréchiga. Univ. La Salle Bajío

### **Consejo de Redacción**

Miguel Ángel Núñez Paz y Susana Barón Quintero (Universidad de Huelva), Adán Nieto Martín, Eduardo Demetrio Crespo y Ana Cristina Rodríguez (Universidad de Castilla-La Mancha), Emilio Cortés Bechiarelli (Universidad de Extremadura), Fernando Navarro Cardoso y Carmen Salinero Alonso (Universidad de Las Palmas de Gran Canaria), Lorenzo Bujosa Badell, Eduardo Fabián Caparros, Nuria Matellanes Rodríguez, Ana Pérez Cepeda, Nieves Sanz Mulas y Nicolás Rodríguez García (Universidad de Salamanca), Paula Andrea Ramírez Barbosa (Universidad Externado, Colombia), Paula Bianchi (Universidad de Los Andes, Venezuela), Elena Núñez Castaño (Universidad de Sevilla), Carmen González Vaz (Universidad Complutense) Pablo Galain Palermo (Max Planck Institut - Universidad Católica de Uruguay), Alexis Couto de Brito y William Terra de Oliveira (Univ. Mackenzie, San Pablo, Brasil).

### **Sistemas penales comparados**

Martin Paul Wassmer (Alemania)	Manuel Vidaurri Aréchiga (México)
Luis Fernando Niño (Argentina)	Sergio J. Cuarezma Terán (Nicaragua)
Alexis Couto de Brito y Jenifer Moraes (Brasil)	Carlos Enrique Muñoz Pope (Panamá)
Bencan Li (China)	Víctor Roberto Prado Saldarriaga (Perú)
Angie A. Arce Acuña (Costa Rica)	Volodymyr Hulkevych (Ucrania)
Antonio Rodríguez Molina (España)	Sofía Lascano y Pablo Galain Palermo (Uruguay)
Luigi Foffani (Italia)	Jesús Enrique Rincón Rincón (Venezuela)

[www.revistapenal.com](http://www.revistapenal.com)

© TIRANT LO BLANCH  
EDITA: TIRANT LO BLANCH  
C/ Artes Gráficas, 14 - 46010 - Valencia  
TELF.: 96/361 00 48 - 50  
FAX: 96/369 41 51  
Email: [tlb@tirant.com](mailto:tlb@tirant.com)  
<http://www.tirant.com>  
Librería virtual: <http://www.tirant.es>  
DEPÓSITO LEGAL: B-28940-1997  
ISSN.: 1138-9168  
IMPRIME: Guada Impresores, S.L.  
MAQUETA: Tink Factoría de Color

Si tiene alguna queja o sugerencia envíenos un mail a: [atencioncliente@tirant.com](mailto:atencioncliente@tirant.com). En caso de no ser atendida su sugerencia por favor lea en [www.tirant.net/index.php/empresa/politicas-de-empresa](http://www.tirant.net/index.php/empresa/politicas-de-empresa) nuestro procedimiento de quejas.

Responsabilidad Social Corporativa: <http://www.tirant.net/Docs/RSCtirant.pdf>



## La regulación de los delitos fiscales en el sistema jurídico italiano

Alessandro Melchionda

Revista Penal, n.º 44. - Julio 2019

### Ficha técnica

**Autor:** Alessandro Melchionda

**Title:** The regulation of tax crimes in the Italian legal system

**Adscripción institucional:** Catedrático de Derecho Penal de la Università di Trento (Italia)

**Sumario:** 1. Premisa. El fundamento constitucional del Derecho penal tributario y el papel del bien jurídico protegido con respecto a las técnicas de protección. 2. La evolución de la regulación fiscal tributaria en Italia: la relevancia limitada de los primeros delitos penales en el campo tributario. 3. La reforma de 1929 y el nacimiento de una primera regulación “sistemática” del Derecho penal tributario: el modelo basado en el principio de la “prejudicialidad tributaria”. 4. El abandono del principio de la “prejudicialidad tributaria” y el modelo basado en la previsión de delitos de peligro presunto. 5. Perfiles generales del nuevo sistema de sanciones penales introducidas con la reforma del año 2000: la centralidad de la conducta de fraude declaratorio o infidelidad. 6. Los cambios de los años 2004 y 2006: el retorno a la responsabilidad penal por “deuda tributaria”. 7. El Derecho penal tributario como ejemplo de un nuevo campo del “Derecho penal del enemigo”: la introducción de la “confiscación por equivalente” y la limitación de los beneficios ordinarios. 8. La reforma “delegada” de 2015: contradicciones e ineficacia del actual modelo de legislación tributaria italiana.

**Summary:** 1. Premise. The constitutional basis of tax criminal law and the role of the protected legal right with respect to protection techniques. 2. The evolution of tax tax regulation in Italy: the limited relevance of the first criminal offenses in the tax field. 3. The reform of 1929 and the birth of a first “systematic” regulation of tax criminal law: the model based on the principle of “prejudicial taxation”. 4. The abandonment of the principle of “tax prejudiciality” and the model based on the prediction of crimes of presumed danger. 5. General profiles of the new system of penal sanctions introduced with the reform of the year 2000: the centrality of the declaratory fraud behavior or infidelity. 6. The changes of the years 2004 and 2006: the return to criminal liability for “tax debt”. 7. Tax criminal law as an example of a new field of “criminal law of the enemy”: the introduction of “confiscation by equivalent” and the limitation of ordinary benefits. 8. The “delegated” reform of 2015: contradictions and inefficiency of the current model of Italian tax legislation.

**Resumen:** En este artículo se analiza el fundamento constitucional del Derecho penal tributario en Italia y su evolución histórica desde la reforma de 1929 a la de 2015, haciendo expresa referencia al Derecho penal tributario como ejemplo del llamado “Derecho penal del enemigo”.

**Palabras clave:** Derecho penal tributario, Italia, historia, Derecho penal del enemigo.

**Abstract:** This paper deals with the constitutional basis of criminal tax law in Italy and its historical evolution, from the 1929 reform to the latest changes in 2015. It carries out also an explicit analysis of the criminal tax law as an example of the so called “criminal law of the enemy”.

**Key words:** criminal law tax, Italy, history, criminal law of the enemy

**Observaciones:** Texto de la conferencia celebrada el 23 de mayo de 2018 en la “IV Jornada Internacional de Derecho Penal Tributario”, organizada en la Ciudad de México, por el “Centro Mexicano de Estudios en el Penal Tributario”.

**Rec:** 1/04/2019 **Fav:** 15/05/2019

## 1. Premisa. El fundamento constitucional del Derecho penal tributario y el papel del bien jurídico protegido con respecto a las técnicas de protección

En el marco del sistema legal italiano actual, la necesidad de protección de la ley estatal a la percepción de impuestos tiene una base constitucional sólida bajo las disposiciones del art. 53 de la Constitución italiana, donde se establece la obligación de todos los ciudadanos de “contribuir a los gastos públicos por su capacidad de pago”.

Esta base constitucional, en la que estriba el derecho del Estado a obtener el pago de impuestos, otorga legitimidad también a esa rama del sistema penal tradicionalmente denominado “Derecho penal tributario”<sup>1</sup>.

Sin embargo, el bien jurídico en cuestión puede considerarse desde diferentes perspectivas: (1) Puede ser entendido como el eje del injusto de los hechos punibles —hechos que, en este caso, deben estructurarse como delitos de resultado basados en la evasión fiscal—; (2) o puede ser objeto de una protección anticipada, justificando la previsión de un sistema de delitos basados en la “mera posibilidad” —en cuanto tal, presunta— de una evasión fiscal subsiguiente; (3) o bien, todavía desde esta segunda perspectiva, puede entenderse como un bien jurídico idóneo para fundamentar el derecho a imponer (y sancionar, en caso de su infracción) una concreta obligación de transparencia fiscal, centrando el enfoque de la intervención en la función estatal de determinación del impuesto debido.

Ante estas modalidades de protección (todas ellas obviamente sujetas a variaciones más específicas y posteriores), permanece la necesidad de marcar el alcance de la intervención penal de aquella meramente administrativa y, de este modo, los hechos que pueden suponer una responsabilidad penal de aquellos que solo conllevarían una responsabilidad administrativa. Además, se plantea la cuestión acerca del derecho del Estado a castigar penalmente a aquellos que, aunque cumplieron con su deber de lealtad declarativa, se ven imposibilitados de pagar la totalidad de los impuestos debidos.

La evolución histórica que marca el desarrollo del Derecho penal tributario italiano pone de relieve la existencia de todas estas posibles alternativas. En efecto, el panorama general de la legislación actual presenta características, incluso estructurales, que son precisamente el resultado de una evolución progresiva muy particular, durante la cual el uso del instrumento penal

en materia tributaria ha conocido tiempos muy diferentes entre ellos, caracterizándose por el reconocimiento de principios generales y por la adopción de técnicas de tipificación extremadamente diferenciados y basados en modelos opuestos de política criminal.

Para apreciar y comprender mejor la regulación actualmente vigente en Italia, es necesario partir de un análisis sintético de esta evolución global del sistema legal.

## 2. La evolución de la disciplina penal tributaria en Italia: la relevancia limitada de los primeros delitos penales en el campo tributario

Tras la Unificación de Italia, la regulación en materia de sanciones tributarias presentaba un alivio muy limitado y desorganizado<sup>2</sup>.

En el marco de la legislación fiscal en materia de impuestos directos, dictada por la Ley de 23 de junio de 1873, n. 1444, se preveían figuras delictivas castigadas exclusivamente con sanciones pecuniarias, específicamente denominadas “sanciones pecuniarias” y “recargo de impuestos” (en italiano: “sovratasse”) y con efectos tanto punitivos como compensatorios: se castigaban así la “*Omisión de la declaración tributaria*” “en los términos y en las formas establecido por las Leyes sobre impuestos a la renta para la riqueza y los edificios móviles”, la “*Declaración infiel*” cometida por “quien denunciara los ingresos en una cantidad inferior a la que resulta de la evaluación definitiva”, y también la hipótesis de “*No cooperación con la administración financiera*” por parte del contribuyente que, convocado en el lugar de verificación, no hubiera presentado o denegado “el registro de los lugares o la presentación de los títulos”.

Un primer cambio parcial se realizó a través de la Ley 9 de diciembre de 1928, n. 2834 (“*Sanciones en materia de impuestos directos*”), que introdujo sanciones más graves. Además, se acudió por primera vez también a la sanción penal privativa de la libertad personal. En particular, mientras que los delitos de “*Omisión de declaración de ingresos*” (Artículo 2), “*Declaración infiel*” (Artículo 3) y “*Escrituras destinadas a restar impuestos a los ingresos*” (Artículo 4) permanecieron castigados con la sanción pecuniaria del llamado “recargo de impuestos”, el delito de “*Retraso fraudulento*”, y la “*Sustracción fraudulenta al pago de la suma debida como impuesto*”, empezaron a ser cas-

1 La afirmación de la centralidad de este fundamento constitucional es compartida por toda la doctrina italiana: v. entre los muchos LANZI A. - ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, 2ª ed., Cedam Wolters Kluwer, Milano, 2017, pp. 18 ss.; NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000*, n. 74, Ipsoa, Milano, 2000, pp. 4 ss.

2 Para una visión de conjunto de esta evolución, v. en general CINGARI F., *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, en *I reati tributari*, editado por R. Bricchetti y P. Veneziani, Giappichelli, Torino, 2017, pp. 1 ss.

tigados con la pena privativa de la libertad (de diez días a tres meses).

### 3. La reforma de 1929 y el nacimiento de una primera regulación “sistemática” de Derecho penal tributario: el modelo basado en el principio de la “prejudicialidad tributaria”

La primera regulación orgánica de las infracciones penales fiscales se introdujo con la Ley de 7 de enero de 1929, n. 4 (“*Reglas generales para la represión de las violaciones de las leyes financieras*”). De este modo, la rama del sistema legal italiano que ahora se denomina “Derecho penal tributario”, asumió por primera vez una estructura sistemática, basada en una especificidad autónoma de la disciplina.

Aunque emitido antes de la publicación del Código penal italiano de 1930 (que se promulgó el 19 de octubre de 1930), la Ley n. 4/1929 entró en vigor el día 1 de julio de 1931, es decir, el mismo día de la entrada en vigor del Código penal. También por este motivo, el conjunto de reglas dictadas para las infracciones en materia tributaria, tanto penales, como administrativas, llevó inmediatamente a definir este ámbito del sistema jurídico-penal como un sector separado y autónomo dentro del mismo. Sin duda, precisamente algunos de los principios generales que fueron introducidos por esta Ley influyeron de forma determinante en la evolución posterior de todo el sector penal-tributario.

En el plano sustantivo, se introdujo la distinción entre los delitos y las faltas, realizada en conexión directa con las disposiciones del nuevo Código penal de 1930<sup>3</sup>. Además de eso, cabe destacar las siguientes características de esta Ley: a) La previsión del llamado “Principio de fijeza”, según el cual se permitían modificaciones de las sanciones fiscales solo a través de disposiciones expresas<sup>4</sup>; b) la previsión del llama-

do “Principio de alternatividad” entre el ilícito penal y el ilícito administrativo, que impedía castigar con la sanción administrativa un hecho que ya constituyese un delito<sup>5</sup>; c) y la previsión del llamado “Principio de ultractividad” de las sanciones fiscales, que impide la retroactividad de la ley penal más favorable<sup>6</sup>. También se establecieron reglas específicas con respecto a la regulación del “concurso de delitos”<sup>7</sup>, la “prescripción”<sup>8</sup> y la “oblación”, que permite definir el juicio penal con el pago anticipado de una sanción administrativa<sup>9</sup>.

De fundamental importancia, en el plano procesal, fue también la previsión del principio de “*prejudicialidad tributaria*”, en virtud del cual no se permitía llevar adelante el proceso penal antes de haber alcanzado una evaluación definitiva del impuesto debido y del posible “recargo de impuestos” en el marco administrativo<sup>10</sup>. Desde luego, se trataba de un principio coherente con el modelo —antes mencionado— de “alternatividad” entre ilícitos penales y administrativos y que, por supuesto, también se basaba en la necesidad de coordinar de mejor manera la relación entre el juicio penal y el administrativo. De este modo, se evitaba cualquier contraste hipotético para determinar la suma debida a título de impuesto, que, como se vio, en ese momento representaba un elemento constitutivo del injusto criminal.

Dicha estructura específica de los ilícitos penales tributarios también se mantuvo en el marco de las nuevas disposiciones incriminatorias introducidas por el Real Decreto de 17 de septiembre de 1931, n. 1608, que abrogó la Ley anterior n. 2834/1928 y llevó a la previsión de un mini-sistema de cinco ilícitos penales, tres faltas y dos delitos, todos castigados exclusivamente con sanciones pecuniarias.

En la evolución sucesiva del sistema legal italiano, el principio de “*prejudicialidad tributaria*” ha condicionado, sin embargo, las opciones de la política criminal

3 El Artículo 2 de la ley n. 4/1929 estableció que: Tirant lo Blanch. “Constituye un delito o una violación de una norma contenida en las leyes financieras, para lo cual se establece una de las sanciones establecidas por el código penal para los delitos o, respectivamente, para las violaciones”.

4 El Artículo 1, párrafo 2, de la ley n. 4/1929 estableció que: Tirant lo Blanch. “Las disposiciones de esta ley, y como esto no proporciona, las del primer libro del código penal, no pueden ser derogadas o enmendadas por leyes posteriores relativas a impuestos individuales, excepto por declaración expresa del legislador con referencia específica a las disposiciones individuales derogadas o enmendadas”.

5 El Artículo 3 de la ley n. 4/1929 estableció que: Tirant lo Blanch. “Las leyes financieras establecen cuando la violación de las reglas contenidas en el mismo, que no complementan el delito, surge para el delincuente, la obligación de pagar una suma, como sanción pecuniaria, a favor del Estado”.

6 El Artículo 20 de la ley n. 4/1929 estableció que: Tirant lo Blanch. “Las disposiciones penales de las leyes financieras se aplican a los hechos cometidos cuando estas disposiciones estaban en vigor, incluso si las mismas disposiciones son derogadas o modificadas en el momento de su aplicación”.

7 Establecido por el Artículo 8 de la ley n. 4/1929.

8 Establecido por los Artículos 13 y 14 de la ley n. 4/1929.

9 Establecido por el Artículo 16 de la ley n. 4/1929.

10 El Artículo 21, párrafo 4, de la ley n. 4/1929 estableció que: Tirant lo Blanch. “Para los delitos previstos por las leyes de impuestos directos, la acusación ha procedido después de que la determinación del impuesto y del relativo recargo de impuestos se haya convertido en definitivo de acuerdo con las leyes que regulan este asunto”.

que fueron adoptadas, muchos años después, por el legislador.

Ante el aumento progresivo del fenómeno de la evasión fiscal, el legislador decidió acudir a una primera agravación del régimen sancionador. Los cambios introducidos por el d.P.R. de 29 de enero de 1958, n. 645 (*“Texto consolidado de las leyes sobre impuestos directos”*), marcaron así el retorno a la previsión de penas privativas de libertad: en el artículo 243 se preveía, de hecho, la pena de prisión hasta seis meses por una hipótesis agravada de *“Declaración omitida”*, y en el artículo 252 la pena fue de prisión hasta seis meses y la multa de 50.000 a 60.000 liras en algunos casos de *“Fraude fiscal”*. Sin embargo, para otros agravios de responsabilidad penal, se impuso la pena pecuniaria: así, por ejemplo, la *“Declaración omitida o tardía”* constituía una falta castigada con la multa y un *“recargo de impuestos”*, y solo si excedía de seis millones de liras de evasión era castigada con la detención (artículo 243); mientras que la *“Declaración incompleta”* fue castigada con una multa y un *“recargo de impuestos”* (artículo 244).

Aún más claros y drásticos fueron los cambios introducidos durante los años '70: primero a través del d.P.R. 26 de octubre de 1972, n. 633, que introdujo el IVA (*“Establecimiento y regulación del impuesto sobre el valor añadido”*), junto a una serie de delitos castigados incluso con pena privativas de libertad; y luego por medio del d.P.R. 29 de septiembre de 1973, n. 600 (*“Disposiciones comunes sobre la evaluación del impuesto sobre la renta”*), que, por una parte, aumentó el número de agravantes castigadas con la pena privativas de libertad, aumentando también los límites máximos de la pena; y, por otra parte, abandonó el *“principio de alternatividad”* entre las sanciones administrativas y penales.

La efectividad de este sistema más riguroso de sanciones se reveló, sin embargo, muy limitada, precisamente por el mecanismo de *“prejudicialidad tributaria”* antes mencionado: la duración del proceso administrativo de determinación de la evasión fiscal, articulado en cuatro niveles de juicio, conllevaba un atraso relevante del inicio del juicio, dificultando la aplicación concreta de sanciones penales. Por ende, la eficacia general-preventiva del sistema sancionador se vio drásticamente perjudicada.

Frente al preocupante aumento de la propagación y a la gravedad del fenómeno de la evasión fiscal, el legislador italiano decidió entonces optar por un enfoque diferente del modelo de sanciones. Inspirado en algunas fundamentales decisiones del Tribunal Constitucional, que declararon la ilegitimidad constitucional del régimen de *“prejudicialidad tributaria”* en relación con delitos (principalmente en el tema de facturas falsas) que no contenían como elemento constitutivo del tipo la determinación concreta del impuesto evadido<sup>11</sup>, se encontró la posibilidad de abandonar esta disciplina, optando por la previsión de delitos basados en hechos *“prodrómicos”* a la evasión fiscal y, como tal, configurable como una forma liberada de la evaluación necesaria del impuesto evadido.

#### 4. El abandono del principio de la *“prejudicialidad tributaria”* y el advenimiento de un modelo basado en la previsión de delitos de peligro presuntos

El Decreto Ley de 10 de julio de 1982, n. 429, luego convertido en la Ley de 7 de agosto de 1982, n. 516, introdujo una reforma radical del sistema penal-tributario. Dicha reforma se proyectaba en algunos ejes principales:

11 Con una primera sentencia del 12 de mayo de 1982, n. 88, la *Corte costituzionale* italiana declaró la ilegitimidad del instituto de la *“prejudicialidad tributaria”* por violación de los Artículos 101, párrafo 2, y 24, párrafo 3 de la Constitución, al considerar que: Tirant lo Blanch. “El primero es violado porque la evaluación administrativa realizada en el proceso penal impide el ejercicio del derecho inviolable a la defensa. El segundo porque la preclusión del juez penal, que se deriva de la evaluación administrativa en asuntos tributarios, diferencia irracionalmente la condición de los acusados según si el cargo se debe a una evaluación tributaria o no y, como parte de las evaluaciones administrativas tributarias, tanto relacionados con los impuestos directos o indirectos”.

Con sentencia de 12 de mayo de 1982, n. 89, el *Corte costituzionale* italiana declaró Tirant lo Blanch “la ilegitimidad constitucional del art. 56, último inciso, del decreto legislativo 29 de septiembre de 1973, n. 600 (Disposiciones comunes sobre la evaluación del impuesto sobre la renta) en la medida en que establece que el proceso penal no puede iniciarse o continuarse antes de que la evaluación tributaria sea definitiva, también para la hipótesis prevista por el tercero coma letra d) del mismo art. 58 del d.P.R. 26 de octubre de 1972, n. 633 en la parte en la que dispone que la acusación se ha ejecutado después de que la investigación se ha convertido en definitiva, incluso en el caso de la ofensa indicada en el cuarto párrafo del art. 50 del mismo d.P.R. n. 633”, considerando en particular que: Tirant lo Blanch “cuando, como en el cuarto párrafo del art. 50 de d.P.R. n. 633, la ofensa es completamente independiente del monto del impuesto, porque involucra la facturación falsa de transacciones inexistentes, indicación de facturas de tarifas que exceden el monto real, o de los registros relacionados; cuando, en otras palabras, como lo expresa la Casación, ‘un crimen formal y peligroso, independiente de un hecho concreto de evasión y punible por sí mismo como malicia general’; cuando no se hace referencia al castigo de la pena de la evasión: entonces la prohibición de proceder hasta que la evaluación del impuesto se haya convertido en definitiva integra una exención, sin ninguna justificación, al principio del enjuiciamiento obligatorio consagrado en el art. 112 de la Constitución, que es suficiente para determinar la ilegitimidad de la ley denunciada y dispensa a la Corte de examinar la cuestión en relación con el art. 3 de la Constitución”.

a) Por un lado, algunas de las prerrogativas más importantes del modelo sancionador anterior fueron abandonadas y derogadas: tanto el “Principio de rigidez” de las sanciones fiscales, como también el principio de la “*prejudicialidad tributaria*”;

b) por otro lado, precisamente para no hacer depender el juicio sobre las infracciones tributarias de los tecnicismos fiscales subyacentes a la determinación concreta del impuesto evadido, se introdujeron numerosos supuestos incriminatorios, principalmente faltas, enfocados en la predicción de la conducta prodrómica con respecto a la evasión fiscal, como, por ejemplo, la facturación omitida o parcial y el mantenimiento omitido o irregular de los registros contables.

En cuanto a las sanciones, además de la hipótesis de “fraude fiscal”, configurada como delito castigado con una pena de prisión de hasta cinco años, la mayoría de los nuevos delitos se caracterizaron por la provisión de sanciones no particularmente elevadas (muchas de las cuales también se pueden definir por medio de la oblación). La nueva “cara” de esta reforma del Derecho penal tributario fue, sin embargo, representada muy claramente también por medio del eslogan con el que se presentó: ¡“*grillettes para los evasores*”!

Sin embargo, las implicaciones de este sistema en cuanto a la identificación del bien jurídico protegido fueron evidentes. Si bien una parte de la doctrina criticó la drástica y discutible anticipación de la intervención penal determinada por la previsión de tipos de peligro abstracto (o presunto), otros autores destacaron la posibilidad de identificar en el trasfondo de la nueva regulación un nuevo bien jurídico dado por la “transparencia fiscal”, entendida como la necesidad de garantizar un control más fácil por parte de la administración financiera sobre el cumplimiento de las obligaciones legales impuestas al contribuyente<sup>12</sup>.

Sin embargo, este modelo planteó múltiples problemas. La provisión de sanciones privativas de libertad por hechos meramente “prodrómicos” suscitó muchas dudas en cuanto al principio de lesividad y, no obstante de la autonomía del proceso penal frente al administrativa, se generaron discusiones también a propósito del

riesgo de una posible duplicación (y superposición) de sanciones.

La configuración de tipos delictivos sin resultado patrimonial de evasión, y centradas en el incumplimiento de deberes de carácter administrativo, condujo, de hecho, a poner en segundo plano la protección del patrimonio del Estado, acentuando en cambio la relevancia de las obligaciones funcionales a permitir la realización del control fiscal por parte de la administración financiera. De esta manera, además de la notoria rarefacción del contenido ofensivo del delito fiscal, también hubo una tendencia a superponer el área de aplicación del delito con la del delito administrativo. Básicamente, en esta fase evolutiva del Derecho penal tributario se realizó una “administrativización” del Derecho penal tributario, que perdió su autonomía, jugando un papel principalmente sancionador de infracciones administrativas.

Sin perjuicio de lo anterior, el modelo de protección diseñado por el d.l. n. 429/1982 se reveló criticable sobre todo desde la óptica político-criminal, demostrándose ineficaz tanto en términos de prevención general negativa, como de prevención general positiva.

En cuanto a la prevención general negativa, el déficit de este sistema dependía, en primer lugar, del hecho de estar basado en delitos caracterizados por un bajo contenido ofensivo y castigados con penas dotadas de escasa capacidad preventiva; y también, en segundo lugar, del hecho de que la previsión de un número excesivo de delitos fiscales produjo una cantidad de investigaciones que las fiscalías no fueron capaces de gestionar. La ineficacia preventiva del sistema regulado por el decreto legislativo n. 429/1982 también dependió de otros factores sistémicos, tales como amnistías frecuentes, la introducción de sanciones sustitutivas y los ritos alternativos.

El sistema penal en cuestión tampoco cumplió una función de prevención general positiva, pues no fue capaz de transmitir a los ciudadanos el valor de la solidaridad fiscal. En cambio, la incriminación de actos caracterizados por un nivel de desvalor relativamente bajo fue percibido como injusta, y dirigida a afectar y

Principios similares fueron reiterados por la Corte costituzionale con la sentencia del 9 de enero de 1989, n. 2, cuando se declaró Tirant lo Blanch “la ilegitimidad constitucional del art. 56 último párrafo del decreto legislativo 29 de septiembre de 1973, n. 600 (Disposiciones comunes sobre la evaluación del impuesto sobre la renta) en la medida en que establece que el proceso penal no puede iniciarse o continuarse antes de que la evaluación tributaria sea definitiva, también para la hipótesis prevista por el tercero coma letra d) del mismo art. 56”, considerando en particular que: Tirant lo Blanch “la existencia y la determinación de tal delito, que se consuma con la indicación falsa, es completamente independiente de la entidad del impuesto evadido, del mismo modo que no prescribe la penalidad prevista para ello. Entonces, como ya lo sostuvo este Tribunal en los casos considerados por la sentencia no. 89 de 1982, la prohibición de proceder hasta que la evaluación del impuesto no se haya convertido, en definitiva, sin que sea de ninguna justificación sustancial o procesal, integra una derogación irracional al principio de enjuiciamiento obligatorio sancionado en el art. 112 de la Constitución”. Después de estas sentencias, el Tribunal Constitucional también declaró la ilegitimidad de la “*prejudicialidad tributaria*” con la sentencia de 23 de mayo de 1991, n. 258, y con la sentencia del 12 de enero de 1993, n. 5.

<sup>12</sup> Para esta opinión v. GALLO F., *Tecnica legislativa e interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, en *Giur. comm.*, 1984, 279.



“golpear” más a los pequeños contribuyentes, que a los grandes evasores.

Así, después de algunas intervenciones correctivas (introducidas por la Ley de 15 de mayo de 1991, n. 154)<sup>13</sup>, en parte motivadas por nuevas decisiones del Tribunal Constitucional<sup>14</sup>, el legislador italiano decidió avanzar hacia la definición de otro modelo de intervención.

### 5. Perfiles generales del nuevo sistema de sanciones penales introducidas con la reforma del año 2000: la centralidad de la conducta de fraude declaratorio o infidelidad

Los rasgos característicos de este tercer modelo de Derecho penal tributario (en cierta medida, un modelo intermedio respecto a los anteriores) se fijaron con la Ley Delegada de 25 de junio de 1999, n. 205.

Los principios establecidos por el Parlamento italiano en el art. 9 de la dicha Ley suponen un cambio de paradigma respecto al modelo anterior basado, como observamos, en previsiones de crímenes de contenido formal y caracterizados por presunciones de peligro de evasión de impuestos. En efecto, por medio de la Ley Delegada se encargó el Gobierno de Tirant lo Blanch “prever un sistema limitado de tipos penales, de naturaleza exclusivamente delictiva, con penas de seis meses a seis años..., caracterizadas por un nivel relevante de lesividad para el patrimonio público y por el fin de la evasión o de la obtención reembolsos no debidos”, y centrados principalmente en conductas de fraude, infidelidad u omisión, relacionadas con la declaración de impuestos. Se estableció también Tirant lo Blanch “prever, salvo que para los casos de emisión o uso de documentos falsos y la ocultación o destrucción de documentos contables, umbrales de punibilidad idóneos a limitar la intervención penal sólo a hechos ilícitos económicamente relevantes”. Además, se trató de coordinar de forma adecuada este sistema con el sistema de sanciones administrativas, imponiendo al Gobierno Tirant lo Blanch “prever la aplicación solo de la disposición especial cuando el mismo hecho fuese castigado

por una disposición penal y otra que previese una sanción administrativa”, y de Tirant lo Blanch “coordinar las nuevas disposiciones con el sistema de sanciones administrativas, a afectos de garantizar respuestas punitivas consistentes y concretamente disuasivas”.

El Gobierno implementó estos principios a través del Decreto Legislativo del 10 de marzo de 2000, n. 74 (“Nueva regulación de las infracciones relativas a los impuestos sobre la renta y sobre el valor agregado”), que introdujo un modelo muy diferente al anterior.

Se estableció así la previsión de los siguientes delitos:

- “Declaración fraudulenta mediante el uso de facturas u otros documentos para transacciones inexistentes” (art. 2)<sup>15</sup>;
- “Declaración fraudulenta a través de otros artificios” (art. 3);
- “Declaración infiel” (art. 4);
- “Declaración omitida” (art. 5);
- “Emisión de facturas u otros documentos por transacciones inexistentes” (art. 8);
- “Ocultación o destrucción de documentos contables” (art. 10);
- “Sustracción fraudulenta al pago de impuestos” (art. 11).

Aparte del tipo de “Emisión de facturas u otros documentos por transacciones inexistentes”, previsto por el art. 8 del Decreto Legislativo n. 74/2000, todos los nuevos delitos se han caracterizado por una lesividad directa y concreta de los intereses patrimoniales del Estado y —además de la exclusión expresa, por muchos delitos, de la punibilidad de la “tentativa” (establecido por el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 74/2000)—, y se han fijado umbrales de punibilidad idóneos para limitar la intervención penal a los casos de gravedad objetiva e indiscutible.

Como resulta evidente, la relevancia penal de los hechos sancionados se relaciona directamente a la connotación fraudulenta o, de todos modos, infiel, de las conductas previstas. Y este aspecto se reforzó con la caracterización expresa, común a todos los delitos previstos, de la existencia necesaria de una malicia espe-

13 Sobre esta reforma v. INSOLERA G., La deludente riforma della legge n. 516 del 1982, en *Indice pen.*, 1991, 622 ss.

14 Con sentencia de 28 de enero de 1991, n. 35, la Corte costituzionale italiana declaró Tirant lo Blanch “la ilegitimidad constitucional del art. 4, primer párrafo, n. 7, del decreto ley 10 de julio de 1982, n. 429 (Reglas para la represión de la evasión en materia de impuesto a la renta y valor agregado y para facilitar la definición de asuntos fiscales pendientes), convertida en ley el 7 de agosto de 1982, n. 516, con modificaciones, en la parte en que no establece que la simulación de componentes positivos o la simulación de componentes negativos del ingreso debe tomar la forma de formas fraudulentas”.

15 Este es el texto actual del Artículo 2 del Decreto Legislativo n. 74/2000: Tirant lo Blanch “1. Será castigado con prisión de un año y seis meses a seis años, cualquier persona que, con el fin de evadir impuestos sobre la renta o el valor agregado, utilizando facturas u otros documentos para transacciones inexistentes, indicará en una de las declaraciones anuales sobre dichos impuestos elementos pasivos ficticios. / 2. El hecho se considera cometido utilizando facturas u otros documentos para transacciones inexistentes cuando tales facturas o documentos se registran en los registros contables obligatorios, o se mantienen a los efectos de la prueba contra la administración financiera”.

cífica centrada en el Tirant lo Blanch “propósito de la evasión fiscal”<sup>16</sup>.

Al mismo tiempo, se introdujo una nueva regulación, también de carácter procesal, de las relaciones con el sistema de sanciones administrativas, y el “principio de especialidad” fue explícitamente previsto entre las dos áreas de protección, estableciendo a este efecto que: Tirant lo Blanch. “Cuando el mismo hecho fuese castigado por una de las disposiciones del Título II y una disposición que prevea una sanción administrativa, se aplicará la disposición especial” (Artículo 19, Decreto Legislativo N° 74/2000).

De manera coherente con este sistema basado en la ofensividad, el sistema de sanciones también se fortaleció, tanto mediante la previsión de sanciones de custodia más severas (hasta seis años), como a través de un marco paralelo de sanciones accesorias interdictivas.

### 6. Los cambios de los años 2004 y 2006: el retorno a una responsabilidad penal por la “deuda tributaria”

Debido quizás también a la persistente ineficacia de la administración tributaria en la evaluación y recaudación de impuestos, tampoco este modelo de Derecho penal tributario llevó a una reducción efectiva de la evasión fiscal.

A partir de 2004, el legislador italiano empezó a introducir otras modificaciones, cambiando aún más la estructura inicial de este tercer modelo de sanciones.

Un primer cambio se realizó en 2004, a través de la reintroducción del delito de “Pago omitido de retenciones adeudadas o certificadas”, insertado en el art. 10-bis del Decreto Legislativo n. 74/2000 (art. 1, párrafo 414, de la Ley de 30 de diciembre de 2004, n. 311). Tras esta primera reforma, el art. 35, párrafo 7, del Decreto Ley de 4 de julio de 2006, n. 223, convertido, con modificaciones, en la Ley 4 de agosto de 2006, n. 248, introdujo dos nuevas figuras delictivas: la de “Pago omitido de IVA” (incluido en el art. 10-ter del Decreto Legislativo No. 74/2000), y el delito de “Compensación indebida” (art. 10-quater, Decreto Legislativo No. 74/2000).

Estas nuevas figuras marcan un cambio sustantivo respecto del sistema general diseñado en el año 2000. Si bien el eje de la protección penal se mantiene centrado en la lesión tangible y significativa de los derechos

del Tesoro (es decir, del interés patrimonial del Estado), parece también evidente que el desvalor de resultado de los hechos sancionados no se acompaña con el paralelo —y muy importante— desvalor de la acción subyacente a todos los demás delitos, caracterizados por conductas de fraude o, al menos, de infidelidad declarativa manifiesta.

En estas nuevas figuras delictivas, el elemento central del hecho típico consiste en la mera omisión del pago de impuestos, sin perjuicio del hecho de que la obligación de pago se base en una declaración previa del impuesto correcta, completa y veraz. También desde un punto de vista del elemento subjetivo, estos nuevos delitos son sensiblemente diferentes de los que ya están vigentes, pues ya no se requiere aquel “dolo específico” que, como vimos, el legislador de 2000 indicó como requisito necesario y “propio” de los delitos nuevos: los nuevos delitos, en cambio, solo requieren un dolo genérico que, según la interpretación defendida por el Tribunal Supremo italiano, se considerará configurado siempre que el sujeto agente tenga conocimiento del vencimiento del plazo obligatorio para pagar el impuesto, sin cumplir con su obligación<sup>17</sup>.

Quizás también debido a la grave crisis financiera que sacudió todo el mundo de la producción en los años sucesivos al 2008, se registraron cada vez más casos en los que el incumplimiento de la obligación de pago se refería a situaciones de crisis financiera y consecuente falta de liquidez. En estos casos, la respuesta de la jurisprudencia ha sido rigurosa, afirmando la irrelevancia de este contexto de crisis y atribuyendo al imputado la carga de la prueba Tirant lo Blanch “sobre la no imputabilidad a sí mismo de la responsabilidad por la crisis de liquidez de la empresa, y sobre la imposibilidad de enfrentar dicha acudiendo también a medidas también desfavorables para su patrimonio personales”<sup>18</sup>.

### 7. El Derecho penal tributario como ejemplo de un nuevo campo del “Derecho penal del enemigo”: la introducción de la “confiscación por equivalente” y la limitación de los beneficios ordinarios

El mayor rigor resultante de estos últimos cambios se vio agravado por otras innovaciones que el legislador italiano realizó más tarde.

16 En el artículo 1 del Decreto Legislativo n. 74/2000 se declara además que: Tirant lo Blanch “el ‘fin de evadir impuestos’ y el ‘fin de permitir la evasión de terceros’ se entienden que incluyen, respectivamente, también el fin de obtener un reembolso o reconocimiento indebido de un crédito fiscal inexistente, y el fin de permitirlos a terceros”.

17 V. entre otras, Cass. pen., Sez. III, sentencia de 23 de septiembre de 2015, n. 45033, según la cual: Tirant lo Blanch. “El elemento subjetivo necesario a efectos de la configuración de la omisión de pago del IVA es el dolo genérico, siendo suficiente, para configurar el delito, la conciencia y la voluntad de presentar una declaración del IVA, omitiendo el pago de las sumas indicadas en el mismo, dentro de la fecha límite. Determinante es la conciencia de que el impuesto evadido excede el umbral de la punibilidad identificado por la ley”.

18 Así, entre otras, Cass. pen., Sez. III, sentencia del 1 de febrero de 2017, n. 15235.

Con el art. 1, párrafo 143, de la Ley de 24 de diciembre de 2007, n. 244 (“Disposiciones para la preparación del presupuesto anual y de largo plazo para el presupuesto estatal de 2008”) se introdujo para casi todas las infracciones tributarias la denominada “Confiscación por equivalente”<sup>19</sup>. De este modo, ya en la primera fase de las investigaciones preliminares, se puede disponer de la incautación preventiva e inmediata de los activos, de los cuales el delincuente tiene la disponibilidad, por un valor correspondiente al impuesto evadido. Esta posibilidad ha causado problemas aplicativos considerables cuando, habiendo el acusado actuado como administrador de la empresa, la ventaja fiscal del presunto delito no le es imputable a él<sup>20</sup>.

A partir de 2011, además, tras la aprobación de Ley de 14 de septiembre de 2011, n. 148 (“Conversión en ley, con enmiendas, del decreto ley de 13 de agosto de 2011, n. 138, que contiene medidas urgentes adicionales para la estabilización financiera y el desarrollo”), toda la regulación penal-tributaria se ha visto drásticamente agravada por cambios e innovaciones que han afectado varios aspectos: respecto de las figuras delictivas, los umbrales de la punibilidad se han reducido, mientras que, en una perspectiva más general, los plazos de prescripción se han ampliado, se han fijado limitaciones más estrictas para la posibilidad de otorgar el beneficio de la suspensión condicional de la pena, y el acceso a la “transacción penal” (la conformidad del acusado) ha sido condicionado al pago de la deuda tributaria<sup>21</sup>.

El impacto de estas últimas reformas en el modelo regulatorio adoptado en el año 2000 es inmediatamente evidente.

Como ya se mencionó, desde un punto de vista funcional, se observa que el fortalecimiento de la lucha

contra la evasión fiscal que comenzó en el año 2004 ha llevado a un cambio del eje de la intervención penal, de la fase “declarativa” a la de la “recaudación”, configurándose así dos perspectivas de intervención punitiva radicalmente diferentes y heterogéneas.

El aspecto de la recaudación del modelo vigente plantea, sin embargo, serias cuestiones, tanto ante el principio de ofensividad, como ante el principio de subsidiariedad y *ultima ratio*. Por un lado, y en la perspectiva del principio de la necesaria ofensividad del hecho punible, los delitos centrados en el mero incumplimiento de la obligación tributaria resultan caracterizados por un desvalor escasamente significativo y carentes de identidad, aproximando de nuevo el injusto penal al administrativo, y reactivando aquel proceso de “administrativación” del Derecho penal tributario que, como se ha visto, fue introducido por la reforma de 1982 (“grilletes para los evasores de impuestos”) y eliminado por la reforma del año 2000. Por otra parte, y a propósito del principio de subsidiariedad, este Derecho penal tributario no representa un instrumento auxiliar para la protección de los bienes jurídicos merecedores de protección frente a formas de agresión especialmente calificadas, sino como un instrumento sustitutivo de un sistema administrativo eficiente de recaudación de impuestos, evidentemente demasiado “caro” y difícil de realizar.

En este contexto de menor homogeneidad político-criminal, las últimas intervenciones que limitan las posibilidades de acceso al beneficio de la suspensión condicional y la negociación de la pena lleva cada vez más a considerar la legislación tributaria penal como un nuevo sector del denominado “Derecho penal del enemigo”, en cuyo marco la necesidad primaria de protección del Estado lleva a poner en segundo plano el

19 Esta disposición prevé la aplicabilidad, Tirant lo Blanch “en los casos mencionados en los artículos 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater y 11 del decreto legislativo 10 de marzo de 2000, n. 74” de la regla prevista en el artículo 322-ter del Código Penal, según el cual, Tirant lo Blanch “en caso de condena o aplicación de la pena a petición de las partes... siempre se ordena la confiscación de los bienes que constituyen el beneficio o el precio, a menos que pertenezcan a una persona extraña al delito o, cuando no sea posible, a la confiscación de bienes, de los cuales el delincuente tiene disponibilidad, por un valor correspondiente a ese precio o ganancia”.

20 V. Cass. pen., Sez. IV, sentencia de 24 de enero de 2018, n. 10418, según la cual: Tirant lo Blanch. “En el caso de los delitos fiscales cometidos por el administrador de una empresa, la incautación preventiva destinada a la incautación por equivalente se puede disponer, en relación con el mismo, sólo cuando, el resultado de una evaluación de los Estado actúa en el estado de la persona jurídica, es imposible aprovechar directamente el beneficio de la ofensa contra el cuerpo que se ha beneficiado de la comisión del delito”. En el punto v. también Cass. pen., Sez. V, sentencia de 20 enero de 2017, n. 31450, según la cual: Tirant lo Blanch. “Con respecto a las infracciones tributarias cometidas por el representante legal de una persona jurídica, es legítimo confiscar el patrimonio, incluso si no fue precedido por la incautación preventiva, del beneficio del delito, correspondiente a la cantidad de impuestos o retenciones en la fuente, sobre los bienes del administrador, en los casos en que no se adquiere nada o surgen indicaciones contrarias sobre la disponibilidad de bienes para la entidad jurídica”.

21 En cuanto a la regulación de la suspensión condicional de la pena, en el artículo 12 del Decreto Legislativo n. 74/2000, se ha agregado un nuevo párrafo 2-bis, que prevé lo siguiente: Tirant lo Blanch. “Para los delitos previstos en los artículos 2 a 10 de este decreto, la suspensión condicional de la pena a la que se refiere el artículo 163 del Código Penal no se aplica en los casos en que se cumplan las siguientes condiciones en forma conjunta: a) la cantidad de impuestos evadidos es mayor al 30 por ciento de la facturación; b) el monto del impuesto evadido es más de tres millones de euros”.

reconocimiento de un tratamiento sancionador plenamente conforme al principio de igualdad<sup>22</sup>.

En este contexto, ya de por sí preocupante, se ha desarrollado una jurisprudencia que ha extendido la presunta relevancia penal a fenómenos elusivos. Se hace referencia, en particular, al fenómeno del denominado “Abuso del derecho”, cuya noción, establecida en el área tributaria por una sentencia conocida del Tribunal de Justicia de 2006 (conocida como “Halifax”)<sup>23</sup>, y confirmada a nivel nacional por el Pleno de la Casación en el año 2008<sup>24</sup>, también fue valorado en el ámbito penal a partir de una famosa sentencia del Tribunal Supremo de febrero de 2012, que reconoció expresamente la relevancia penal incluso de la conducta centrada en la mera “evasión de impuesto”<sup>25</sup>.

Como también se ha observado recientemente, esto “de hecho ha creado problemas en términos de seguridad jurídica, así como tensiones evidentes con los principios fundamentales en los que se basa el sistema penal”<sup>26</sup>.

### 8. La reforma “delegada” de 2015: las persistentes contradicciones y la ineficacia del actual modelo de legislación tributaria italiana

Esta línea de rigor se atenuó solo parcialmente con la reforma más reciente introducida por la Ley Delegada de 11 de marzo de 2014, n. 23, implementada a través de dos decretos legislativos diferentes: el Decreto Legislativo n. 128/2015 y el Decreto Legislativo n. 158/2015.

El D. Lgs. de 5 de agosto de 2015, n. 128, sobre “Disposiciones en materia de seguridad jurídica en las relaciones entre las autoridades fiscales y los contribu-

yentes”, introdujo cambios —este es el aspecto más relevante para el Derecho penal— con el objetivo de hacer más clara la distinción entre el fenómeno de la evasión tributaria y la mera “elusión de impuesto”, con la exclusión de la equivalencia directa a la cual, como se mencionó, había llegado la interpretación jurisprudencial anterior. En particular, esta disposición abrogó el art. 37-bis d.P.R. n. 600/1973, que preveía las principales operaciones elusivas no oponibles ante la Administración Financiera, e introdujo el art. 10-bis, que establece que, sin perjuicio de la aplicación de sanciones administrativas, las transacciones ilegales no dan lugar a actos punibles en virtud de las leyes penales<sup>27</sup>. Más precisamente, según la jurisprudencia que se pronunció después de la introducción del art. 10-bis, la “irrelevancia penal” establecida por el art. 10-bis se refiere exclusivamente a las hipótesis de abuso del derecho que no suponen violaciones de normas específicas contra la evasión y que no están caracterizadas por elementos fraudulentos<sup>28</sup>.

Con el D.Lgs. de 24 de septiembre de 2015, n. 158, en materia de “Revisión del sistema sancionador”, por otra parte, se ha modificado de una manera mucho más profunda la estructura general de la regulación fiscal-tributaria, con cambios que involucran a varias disposiciones previas. Entre las numerosas innovaciones, en particular, se ha proporcionado una regulación expresa de los casos de definición tardía del pago del impuesto, convertida en causa de no punibilidad para algunos delitos, y en circunstancia meramente atenuante para otros<sup>29</sup>. Sin embargo, todos los endurecimientos en materia de confiscación<sup>30</sup> y de limitación del acceso al beneficio del condicional, se han mantenido sin cambios<sup>31</sup>.

22 FLORA G., Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del “diritto penale del nemico”?, en *Dir. pen. proc.*, 2012, 15 ss.

23 Tribunal de Justicia CE, 21 de febbraio de 2006, C-255/02, Halifax e a., en [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

24 V. Cass. civ., Sez. Un., sentencias de 23 de diciembre 2008, n. 30055, n. 30056 y n. 30057, en *Giust. civ.*, 2009, I, 2131.

25 Este es, en particular, el conocido caso relacionado con el caso “Dolce e Gabbana”, decidido por Cass. pen., Sez. II, 22 novembre 2011, n. 7739, en *Cass. pen.*, 2012, 4222 (con comentario de TUGNOLI F., *Note a margine della asserita rilevanza penale dell'elusione fiscale alla luce del caso Dolce & Gabbana*), con el cual se ha afirmado que: Tirant lo Blanch. “Los delitos fiscales de declaración infiel u omisión de declaración también pueden configurarse por la conducta elusiva a efectos fiscales que son estrictamente atribuibles a las hipótesis de elusión expresamente previstas por la ley, es decir, las que se derivan del art. 37, párrafo 3, y 37-bis del decreto n. 600 de 1973”. Para un comentario sobre esta decisión, v. también CORSO P., *Abuso del diritto in materia penale verso il tramonto del principio di legalità?*, en *Corr. trib.*, 2011, 2937; VENEZIANI P., *Elusione fiscale, “esterovestizione” e dichiarazione infedele*, en *Dir. pen. proc.*, 2012, 863.

26 SEVERINO P., La riforma dei reati tributari: un'occasione perduta, en *Arch. pen.*, 2016, 3.

27 Sobre este tema v. PICOTTI L., *Riflessi penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario*, en *Dir. pen. contemp.*, 13 settembre 2017.

28 V. Cass., Sez. III, 1.10.2015, en *Cass. pen.*, 2016, 927 ss.; Cass., Sez. III, 16.11.2016, n. 48293; Cass., Sez. III, 5.10.2016, n. 41755.

29 En particular, esto se refiere a la regulación actualmente prevista en los artículos 13, 13-bis e 14 del D.Lgs. n. 74/2000.

30 Aunque se rige en forma renovada en el artículo 12-bis del D.Lgs. n. 74/2000

31 Para una perspectiva general sobre esta reforma v. SEVERINO P., *La riforma dei reati tributari: un'occasione perduta*, en *Arch. pen.*, 2016, 3, y CINGARI F., *I reati tributari*, a cura di R. Bricchetti e P. Veneziani, Torino, 2017, 10 ss.; AMBROSETTI E.M. - MEZZETTI

Desde este punto de vista, en efecto, también es cierto que el legislador ha declarado expresamente su intención de intervenir para garantizar “la estabilidad del marco jurídico de referencia, entendiéndose que se refiere no solo a la regulación sustancial de los impuestos individuales o a la transparencia y la simplificación de la relación tributaria, sino también a la predeterminación de la conducta ilícita, a la certeza de la medida sancionadora, a la velocidad del tiempo de imposición de la sanción y a la percepción del castigo como respuesta adecuada, ni vejatoria ni expropiatoria”<sup>32</sup>.

Más allá de algunos aspectos más favorables<sup>33</sup>, el marco general de la actual disciplina fiscal impositiva sigue marcada por aspectos de considerable rigor, pero también de dudosa coherencia y legitimidad constitucional.

Como se indicó, despiertan serias preocupaciones las limitaciones del beneficio de la suspensión condicional de la pena, así como aquellas sobre el tema de la negociación de la pena (la “transacción penal”), en relación a las cuales ya se han resaltado los perfiles de inconstitucionalidad. En algunos casos, el Tribunal Constitucional ha rechazado estas críticas con respecto a las condiciones establecidas para el acceso a la negociación de la pena, pero no se ha pronunciado sustancialmente en relación con las relativas a la suspensión condicional de la pena<sup>34</sup>.

Además de estos —y tal vez también otros— aspectos más específicos de legitimidad constitucional, el elemento más contradictorio del sistema penal italiano en materia tributaria es la coexistencia de soluciones basadas en perspectivas de política criminal entre ellos fuertemente heterogéneas y contrastantes.

En efecto, incluso con la última reforma, se ha mantenido, y en algunos casos acentuado, el fortalecimiento de la intervención penal frente a conductas fraudulentas caracterizadas por un desvalor particularmente relevante, con una reducción paralela de la punibilidad de conductas que, aunque constituyan ilícitos administrativos, no reflejan un desvalor significativo.

Un claro ejemplo de esta primera solución es ciertamente la extensión del alcance del delito de declaración fraudulenta mediante el uso de facturas u otros docu-

mentos para transacciones inexistentes (art. 2), y el fortalecimiento del nivel de efectividad del delito de declaración fraudulenta por medio de otros artificios (art. 3 del Decreto Legislativo n. 74/2000); intervenciones que demuestran el objetivo de fortalecer la protección penal contra las conductas más agresivas.

Paralelamente, paradigmático de la reducción de la intervención penal y de la separación entre lo penal y lo administrativo, es sin duda la transformación del delito de falsedad, de ilícito penal “artificial” a ilícito, por así decirlo, “natural”, realizada, por un lado, con la modificación de la expresión “elementos pasivos ficticios” en “elementos pasivos inexistentes”; así como, por otro lado, a través de la inclusión en el art. 4 de los párrafos 1-bis y 1-ter, que sacan del ámbito de aplicación del tipo en cuestión: a) Las clasificaciones y evaluaciones erróneas de los elementos activos o pasivos realmente existentes, si los criterios utilizados se han indicado en el presupuesto u otra documentación relevante para fines fiscales; b) las evaluaciones incorrectas que difieran menos del 10% de las correctas; c) el incumplimiento de los criterios para determinar el año relevante; d) el incumplimiento de los criterios para determinar la inherencia; e) la violación de los criterios de no deducibilidad de los elementos pasivos reales. De esta manera, el delito de falsedad reformado abarca falsedades relacionadas con elementos pasivos inexistentes *in rerum natura*, y no las falsedades meramente “artificiales”, basadas en la mera infracción de la regulación tributaria.

En segundo lugar, y aun desde la óptica de la reducción del área de intervención penal, se explica el aumento de los umbrales cuantitativos para la punibilidad de los delitos de declaración fraudulenta mediante “otros artificios”, de declaración infiel y declaración omitida.

Por otro lado, sin embargo, la reforma del Decreto Legislativo n. 158/2015 también fortaleció la recaudación como elemento del modelo actual. Así se explica la expansión del alcance del supuesto previsto en el art. 10-bis del Decreto Legislativo n. 74/2000, en relación con la omisión de pago de las retenciones de impuestos, aplicable no sólo a las retenciones debidas y certifi-

E. - RONCO M., *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2016, 4a ed., 455 ss. También de interés es la Relazione n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015, presentado por el Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, en *Dir. pen. contemp.*, 6 novembre 2015.

32 V. Relazione al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

33 V. FIMIANI P. - IZZO G., Gli effetti “in bonam partem” della riforma dei reati tributari, en *Dir. pen. contemp.*, 21 aprile 2016.

34 Las cuestiones fueron planteadas por el juez de la audiencia preliminar del Tribunal ordinario de La Spezia, por decisión de 3 de diciembre de 2013, pero fueron parcialmente rechazadas (las relativas a la negociación de la sentencia), parcialmente consideradas inadmisibles (sobre el tema de la suspensión de la sentencia) por la Corte Costituzionale con sentencia de 14 de mayo de 2015, n. 95 (en *Cass. Pen.*, 2015, 3112), en relación con lo cual v. PUTINATI S., *Le più recenti decisioni della Corte Costituzionale in materia di reati tributari e la riforma del D.Lgs. n. 158/2015*, en *Rass. Trib.*, 2015, 1521 ss. Por cuestiones similares de legitimidad constitucional, v. también ANDREAZZA G., *La “miniriforma” dei reati tributari di cui al d.l. n. 138 del 2011, convertito nella l. n. 148 del 2011*, en *Cass. pen.*, 2011, 3695 ss.

cadadas, sino también a las simplemente debidas, y sobre todo la nueva regulación de los efectos de extinción derivados del pago de la deuda tributaria. En particular, el reformado art. 13 del Decreto Legislativo n. 74/2000, en lugar de la circunstancia atenuante original prevista para el pago de la deuda tributaria, prevé una causal de no punibilidad, tanto en relación con los delitos de omisión de pago de la deuda tributaria (arts. 10-bis, 10-ter, 10-quater), como en relación con los delitos de declaración infiel y declaración omitida de los arts. 4 y 5 del Decreto Legislativo n. 74/2000, que consiste en el pago de la deuda tributaria junto con sanciones e intereses administrativos. En segundo lugar, la lógica de la recaudación se refleja también en la extensión del concepto de “impuesto por recuperar”, que afecta no solo a la conducta ilícita que recae en la cuantía de la base tributaria, sino también aquellas que contribuyen a determinar la cuantía del impuesto debido, como las denominadas “deducciones fiscales”.

Finalmente, responde a la misma lógica también la intervención en materia de confiscación. Por un lado, nos referimos a la expansión del alcance de la confiscación, que el art. 12-bis, introducido por el Decreto Legislativo n. 158/2015, ha extendido a todas las infracciones fiscales previstas por el Decreto Legislativo n. 74/2000, incluido el de ocultación o destrucción de documentos contables de conformidad con el art. 10, el único que antes de la reforma permanecía fuera del ámbito de aplicación del art. 322-ter c.p.; y, por otro lado, la previsión por la cual la confiscación no se aplica a la parte que el contribuyente se compromete a pagar.

Ahora bien, por un lado, la idea reformista dirigida a aumentar la efectividad de los tipos penales declaratorios caracterizados por un coeficiente de desvalor particularmente significativo y la restricción del alcance del tipo de declaración infiel, y la consecuente expulsión del ámbito de relevancia penal de las conductas no caracterizadas por un nivel relevante de desvalor, resulta coherente con los principios de efectividad y subsidiariedad penal.

Por otro lado, el fortalecimiento del elemento de la recaudación resulta problemático, no solo por los límites ya señalados respecto de principios de garantía ante

supuestos de mero incumplimiento de la obligación tributaria, sino también desde el punto de vista político-criminal.

El fortalecimiento de dicho elemento puede perjudicar la capacidad preventiva del sistema tributario penal. Nos referimos, en particular, a la causal de no punibilidad prevista en el art. 13, D.Lgs. n. 74/2000, respecto de los delitos regulados en los arts. 10-bis, 10-ter, 10-quater, y los delitos previstos en los arts. 4 y 5 del Decreto Legislativo n. 74/2000. En efecto, si, por un lado, dicha medida puede permitir la recaudación efectiva de la deuda, por otro, puede debilitar la capacidad preventiva del sistema tributario<sup>35</sup>.

Sin embargo, este retorno a un modelo sancionador de la mera deuda tributaria se valora negativamente por suponer un reinicio del proceso de “administrativización” del Derecho penal tributario, que, como señalamos, había sido introducido por la reforma de 1982 (que indicamos bajo el lema “grilletes para los evasores”) y cancelado por la reforma del año 2000. Este fenómeno es ampliamente criticado y, recientemente, ha planteado muchos problemas también en la perspectiva de una correcta relectura del *ne bis in idem* sustancial<sup>36</sup>.

Además, volvemos a destacar la tendencia a entender el sector del Derecho penal tributario como un ámbito en el que se pueden justificar excepciones a los principios fundamentales del Derecho penal. Paradigmática de esta tendencia es, sin duda, la reciente cuestión sobre las consecuencias del famoso fallo del Tribunal de Justicia Europeo, Gran Sala, en el caso “Taricco”<sup>37</sup>, tras el cual el Tribunal de Casación italiano había llegado a reconocer la aplicabilidad retroactiva *en malam partem* de los efectos limitantes al régimen de la prescripción<sup>38</sup>.

Como es sabido, la cuestión ha sido superada por la fundamental intervención del Tribunal Constitucional, que ha frenado cualquier efecto en contraste con los principios fundamentales de legalidad y no retroactividad<sup>39</sup>.

Pero esto no elimina las inconsistencias, ya señaladas, de un sector del Derecho penal, en el cual, como hemos visto, la coherencia de la intervención punitiva aún debe encontrar un equilibrio efectivo y apreciable.

35 INGRASSIA A., Ragione fiscale vs “illicito penale personale”, Rimini, 2016, 177.

36 El tema también ha sido objeto de muchas decisiones recientes del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de la Corte Costituzionale: v. Tribunal de Justicia, Gran Sala, sentencia de 20 de marzo de 2018, causa C-524/15; C-596/16 y C-597/16; causa C-537/16, y sobre ellas v. MINNELLA C., *Così la Corte di giustizia limita il “ne bis in idem” e conferma il doppio binario previsto per le sanzioni*, en *Guida al Diritto*, 2018, n. 16, 12 ss. V, además Corte costituzionale, sentencia de 24 de enero 2018, n. 43

37 Tribunal de Justicia, Gran Sala, 8 de septiembre de 2015, causa C-105/14.

38 V. Cass. pen., sez. III, sentencia de 15 de septiembre de 2015, n. 2210, en *Dir. pen. contemp.*, 22 gennaio 2016, comentada por VIGANÒ F., *La prima sentenza della Cassazione post Taricco: depositate le motivazioni della sentenza della Terza Sezione che disapplica una prescrizione già maturata in materia di frodi IVA*.

39 V. Corte costituzionale, ordinanza de 26 de enero 2017, n. 24, en *Dir. pen. contemp.*, 30 enero de 2017, comentada por CUPELLI C., *La Corte costituzionale ancora non decide sul caso Taricco, e rinvia la questione alla Corte di Giustizia*.