

**DERECHO PENAL TRIBUTARIO ITALIANO:  
NOVEDADES DEL AÑO 2015 Y PROBLEMAS SOBRE  
LA "LISTA FALCIANI"**

**por IVO CARACCIOLI\***

*ÍNDICE : 1.- Las novedades del Decreto Legislativo 158/2015 sobre las modificaciones del Decreto Legislativo 74/2000; 2.- Conclusión general sobre la reforma; 3.- Las sentencias TEDH (Tribunal Europeo de Derechos Humanos); 4.- La "Lista Falciani" y los "Panamá Papers"; 5.- La aplicabilidad de las normas italianas a las sociedades extranjeras consideradas "sociedades deslocalizadas (offshore)".*

**1.- Las novedades del Decreto Legislativo 158/2015 sobre las modificaciones del Decreto Legislativo 74/2000**

El derecho penal tributario italiano ha sido objeto de una ulterior e importante reforma producida por el Decreto Legislativo nro. 158 de fecha 24/9/2015 sobre el Decreto Legislativo nro. 74 del 10/4/2000. Ya en el año 1982 había recibido una modificación importante, a través de la cual se suprimía el principio de la llamada "cuestión prejudicial tributaria", –según el cual el Fiscal no podía dar curso a la acción penal por delitos fiscales sin verificar de forma exhaustiva con anterioridad en ámbito tributario el monto de la deuda fiscal– vigente de forma ininterrumpida desde 1929.

En virtud de la presente reforma han sido modificadas algunas de las circunstancias delictivas más importantes, tanto en lo relativo a ciertos aspectos de las conductas punibles cuanto a los umbrales cuantitativos de punibilidad de los delitos<sup>i</sup>.

De igual modo, ha sido atenuado, aunque no totalmente suprimido, como, por el contrario, ha sido deseado por algunas partes de la doctrina y de la jurisprudencia, el modelo llamado "dos vías", según el cual las conclusiones alcanzadas en el ámbito penal no

---

\* Ex Profesor Ordinario de derecho penal de la Universidad de Turín (Italia) – Presidente Honorario del "Centro de derecho penal tributario" (Turín, Italia).

deberían vincular el juez penal, y aquellas alcanzadas en el ámbito penal no deberían valer en el ámbito tributario. Por lo tanto, de ello ha derivado, luego de la reforma del 2015, un sistema llamado "mixto", en virtud del cual los dos diferentes sistemas de sanciones no pueden ser más considerados, al igual que antes – como imaginariamente se solía decir– "dos rectas paralelas que no se juntan nunca, ni siquiera en el infinito", sino dos diferentes sistemas de represión que pueden cruzarse en las actividades de investigación y en lo referido al valor definitivo de sus conclusiones.

Por lo que respecta a las modificaciones sustanciales aportadas a las circunstancias delictivas desde del punto de vista de su contenido, ellas consisten esencialmente en lo siguiente:

- una mejor aclaración sobre concepto de "impuesto evadido", por el cual no se considera de esa forma el "teórico" (y "no realmente debido relacionado a una rectificación en la disminución de pérdidas del ejercicio o de pérdidas anteriores debidas y utilizables")(art.1 letra f);
- no relevancia penal de las hipótesis del llamado "abuso de derecho" (art.1 letra g bis);
- explicación que por "medios fraudulentos" se entienden las conductas engañosas activas además de aquellas conductas de omisión "realizadas en violación de una obligación jurídica específica, que determinan una imagen falsa de la realidad" (art.1 letra g ter)<sup>ii</sup>.

Han sido altamente elevados los llamados "umbrales cuantitativos de punibilidad" de las circunstancias delictivas, transformando así en simples ilícitos tributarios administrativos algunos hechos que antes eran penalmente relevantes, y ello para responder a los pedidos de real despenalización requeridos por el Gobierno con la Ley-Autorización nro. 23/2014, para alejar el riesgo penal de los inversores extranjeros en nuestro país por los comportamientos que no merecen sanción penal.

Ha sido ajustado el contenido de circunstancia, como la "declaración jurada fraudulenta mediante ardid o

engaño" contemplada en el art. 3 y "declaración jurada engañosa" contemplada en el art. 4, que en el pasado podían provocar riesgos penales por hipótesis de controversias no necesariamente relacionadas a conductas engañosas, pero inherentes solo a cuestiones de (difícil y discutible) interpretación de cuestiones tributarias inherentes a la, por ejemplo, competencia, inherencia, deducibilidad de determinados costos<sup>iii</sup>.

De igual forma, ha sido reducida la relevancia penal de comportamientos meramente de sanción de obligaciones de depósito de impuestos y de comunicación, que tantas críticas habían recibido desde la práctica hasta la falta de conveniencia de hacer intervenir la sanción penal por cumplimiento solo de tipo operativo.

Finalmente, en tendencia contraria a la llamada "dos vías", se ha previsto la no punibilidad para infracciones menores en el caso de pago total de la deuda tributaria, incluso, mediante el recurso a procedimientos tributarios "de conciliación" de la deuda tributaria<sup>iv</sup>.

Otras dos innovaciones interesantes aportadas por la reforma del 2015 son:

- Eliminación de la relevancia penal del "Comité por la aplicación de normas antielusivas" (art.16): el contribuyente que se hubiera adecuado a las decisiones del Comité mismo no era sancionable a nivel penal. Se trataba, por otra parte, de un remedio poco deseado por los contribuyentes por temor a que la falta de adecuación de dichas decisiones pudiera implicar consecuencias negativas desde el punto de vista de la resolución tributaria de las cuestiones. Al mismo tiempo, ha sido reestructurada en forma íntegra la disciplina de las llamadas "resoluciones tributarias o fiscales", pedidos de acuerdos a la Administración Financiera por parte de los contribuyentes.

- "Custodia judicial de los bienes embargados" (art.18): "Los bienes embargados en el ámbito de los procesos penales relacionados con los delitos previstos por el presente decreto y a todo otro delito tributario, diferente del dinero y de las

disponibilidades financieras, pueden ser confiados por la autoridad judicial en custodia judicial a los órganos de la administración financiera que los soliciten para sus necesidades operativas”<sup>v</sup>.

Queriendo dar una primera evaluación global sobre el alcance de dicha reforma, que por otro lado ha sido recibida por la economía y por la doctrina italiana con gran satisfacción, ya que anteriormente había una opinión crítica generalizada (sobre todo por parte de los empresarios y profesionales) por la extrema severidad penal de la normativa tributaria, teniendo en cuenta, también, que la italiana es especialmente compleja y difícil de comprender, se debe coincidir con la aprobación general recibida por la reforma misma. Si bien algunas dificultades de interpretación y de método habrían podido ser eliminadas o reducidas, como los críticos insatisfechos no dejan nunca de destacar. De todos modos, queda la esperanza que futuras intervenciones, que resulten de la praxis y de la jurisprudencia, realicen mejoras.

A tales efectos, no debe olvidarse que la justicia tributaria italiana es conferida solo en última instancia (Cámara de Casación) a los jueces de carrera y, por el contrario, en las primeras dos instancias del juicio (Comisiones tributarias), a órganos que no siempre están preparados de forma adecuada en la difícil materia fiscal. Por ello, casi siempre se hace necesario recurrir a la tercera instancia de juicio, ya que no pueden ser aceptadas como suficientes las resoluciones de las Comisiones tributarias.

De hecho, hace tiempo que esto es un aspecto de la cuestión que discute sobre posibles reformas, pero que hasta el momento solo se ha adoptado alguna reforma seria o se comienza a vislumbrar, a causa de una serie de dificultades, incluso de carácter económico. Por otro lado, los modelos de referencia constituidos por las legislaciones tributarias de otros Estados europeos (por ejemplo: Alemania y Francia) presentan marcadas diferencias por lo que no es fácil compararlas con nuestro sistema. Quien no es técnico en la materia y tiene la posibilidad de asistir a audiencias en la justicia

de primera y segunda instancia con seguridad quedará profundamente desilusionado por la falta de tecnicismo de algunos integrantes de los órganos jurisdiccionales.

## **2. Conclusión general sobre la reforma**

Y por lo tanto, a este punto, con respecto a la incidencia de la reforma del 2015 sobre todo el sistema del derecho penal tributario italiano se pueden extraer las siguientes conclusiones:

-Bajo un perfil general, el legislador ha querido restringir la esfera del riesgo penal en materia tributaria, al (no oculto y es más) expresamente declarado propósito de eliminar y/o reducir el temor de realizar inversiones económicas en Italia por parte de operadores extranjeros, hasta ahora siempre preocupados en una forma excesiva por la complejidad del sistema fiscal italiano. Por otro lado, se ha considerado substituir las sanciones penales con las sanciones fiscales-administrativas, que pueden de igual manera tener eficacia disuasiva con respecto a la comisión de ilícitos en esta materia. En consecuencia, se trata de un enfoque y de un resultado que seguramente serán significativos.

Específicamente, con relación al contenido de las circunstancias delictivas residuales en materia tributaria parecen oportunos los siguientes resultados:

- aumento de los umbrales de punibilidad para dejar fuera de la competencia de los jueces penales hechos cuantitativamente de menor importancia;
- fuerte reducción del riesgo penal en relación con todas las cuestiones que no conciernen a hechos objetivos, sino solo a problemáticas estrictamente tributarias, por consiguiente, para dejar dentro de la competencia de los jueces administrativos, como las de temas de identificación correcta del período de competencia (por ejemplo de costos), de inherencia (por ejemplo siempre de costos) y de deducibilidad o no, obviamente cada vez que se trate de "elementos pasivos reales" (no ficticios)";

-mayor incidencia en el campo penal de las llamadas "transacciones" con el Fisco, lográndose eliminar la relevancia penal de determinadas infracciones administrativas y de prever simples reducciones de sanciones en los casos que no merezcan la extinción propiamente dicha.

Por otra parte, dentro de este marco, ha suscitado una cierta sorpresa en las categorías profesionales correspondiente, el agregado, a último momento, de una circunstancia especial agravante (art. 13 inciso 3) "si el delito es cometido por el solicitante en el ejercicio de la actividad de consultoría fiscal desarrollada por un profesional o por un intermediario financiero o bancario a través de la confección o la comercialización de los modelos de evasión fiscal".

Evidentemente el Legislador ha querido referirse a aquellos estudios u oficinas económico-profesionales capaces de brindar a los empresarios interesados los documentos técnicamente adecuados para orientar, justamente de alta manera práctica, la redacción de dichos documentos con la finalidad de incidir, en términos generales, sobre los resultados económicos de las empresas con el consiguiente daño para el Fisco. Por otro lado, el punto que ha suscitado perplejidad es la eliminación (ocurrída a último momento) de "en serie", que habría caracterizado mejor la naturaleza (con su objetivo extendido a una masa de operadores) de los documentos mismos. Al respecto existen diferencias entre los intérpretes.

### **3. Las sentencias TEDH**

Además, dicho sistema ha sido puesto a prueba, en años anteriores, por una serie de sentencias del TEDH (Tribunal Europeo de Derechos Humanos) de Estrasburgo, la más importante de las cuales está relacionada con el conocido caso "Grande Stevens" (que fue el Presidente del Consejo nacional forense y más importante profesional del sector "Fiat"), también seguida por otras que conciernen a Finlandia, Suecia, Noruega y otros Países, según las cuales el Legislador no debería imponer más sanciones penales tributarias

(y administrativas en general) en el caso que ya hayan sido aplicadas o, de otro modo, que sean aplicables algunas sanciones administrativas (*extra-penales*) suficientes, concretamente, como "penas" para castigar la gravedad de los hechos concretos. De tal forma se ha dejado de aplicar el principio general de la sustancial y formal distinción de las diferentes categorías de las sanciones.

Tan importante problemática general, que en Italia ha tenido notable repercusión, ya sea por la autoridad y notoriedad del personaje involucrado, ya sea por la relevancia en nuestro ordenamiento del principio de la neta diferencia entre las dos categorías de sanciones, en cierto punto, ha hecho parecer que todo el sistema de sanciones en materia económica (incluso, no solo tributaria) podría desmoronarse, dado que no se puede identificar con seguridad más donde termina el sistema de las sanciones administrativas (o no penales en general) y donde comienza el sistema penal (dotado de mucha más protección constitucional).

Por otro lado, a continuación, luego de una intervención del TEDH, la importancia del problema en nuestro País ahora se ha reducido bastante, incluso desde el punto de vista de la incidencia psicológica; ya que dicha intervención ha establecido con firmeza la relevancia "revolucionaria" de la sentencia Grande Stevens.

Las observaciones generales por las cuales moverse para entender bien la importancia de la cuestión son las siguientes:

La prohibición de un segundo juicio respecto al mismo sujeto por el mismo hecho no está previsto directamente por la Constitución italiana, si bien se observa solamente en los códigos (art. 649 Código Procesal Penal). Esto encuentra su fundamento en las fuentes supranacionales y precisamente en el art. 4 protocolo 7 Convención EDH (Europea de los Derechos Humanos) y en el art. 50 CDFUE (Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, norma esta que debe ser interpretada también a la luz de la primera), y que, representando parte integrante del derecho comunitario, es directamente aplicable por los jueces

nacionales. En todos los casos, es muy importante la interpretación de dichas normas por parte de la Tribunal de Estrasburgo.

En la jurisprudencia de los diferentes Países y específicamente en la italiana, siempre ha sido indiscutible, hasta el dictado de la sentencia Grande Stevens, que no se podría haber podido aplicar el principio de "especialidad" entre las sanciones criminales en sentido estricto (impuestas por los Tribunales penales) y las sanciones administrativas en general (y en consecuencia *extra*-penales) sin tener que tomarse en consideración su naturaleza objetiva y sustancial.

Con la sentencia mencionada, por el contrario, el marco de referencia había cambiado profundamente, al haber afirmado el Tribunal de Estrasburgo que, debiéndose tener en cuenta una serie específica de criterios de interpretación y debiéndose ser examinados de acuerdo con estas características específicas del caso concreto y, sobre todo, de la enorme gravedad y pesantez de las sanciones aplicadas a la persona con la sentencia administrativa, no debería aplicarse más, incluso, la sanción penal misma, de otro modo se habría llegado a una conclusión anormal con respecto a la sanción global del hecho concreto.

Como era fácil de predecir, de ello derivaron:

- grandes expectativas en una infinidad concreta de hipótesis relacionadas al alcance de excluir la aplicación de sanción penal o de sanción *extra*-penal;
- dificultades de coordinación racional en la disciplina de situaciones relacionadas a legislaciones tan diferentes sobre el punto de distinción entre la naturaleza de las sanciones penales y la naturaleza de las sanciones *extra*-penales;
- discrepancia de aplicación por parte de las jurisdicciones de diferentes Estados europeos no coordinados en absoluto entre ellos, y también por las diferentes sutilezas en materia tributaria y económica.

Considerando todos estos elementos se ha podido llegar a un profundo révirement (cambio de opinión) de la jurisprudencia del TEDH, y esto ha sucedido con una sentencia sobre un caso de Noruega (sentencia EDH, Gran Sala, 15/11/2016 en las demandas 24130/11 y 29758/11 en c/ A y B c/ Noruega), en la cual se ha afirmado que el sistema de dos vías de sanciones previsto en materia tributaria en el ordenamiento noruego no representa una duplicación de proceso en contra del principio en cuestión, el elemento determinante fue justamente la confirmación que existía la sufficiently closed connection, in substance ed in time [sic] (conexión sustancial y temporal suficientemente estrecha), que por el contrario había sido excluida en los casos anteriores, que habían suscitado tanto impacto (incluso, se llegó a afirmar en un caso relacionado con Suecia, que aun el sometimiento al proceso penal, que por otra parte concluyó con la absolución del imputado, debería considerarse un "sufrimiento" que se equipara a la aplicación de una sanción administrativa)<sup>vi</sup>.

#### **4.- La "Lista Falciani" y los "Panamá Papers"**

Mucha repercusión a nivel periodístico y judicial han tenido también en Italia los casos de la "Lista Falciani" y de los llamados "Panamá Papers", a los cuales, por otro lado, es necesario hacer referencia exclusivamente por lo relacionado a los aspectos jurídicos de la cuestión que corresponde a la procedibilidad en Italia por la infracción de normas que se realizaron en el exterior<sup>vii</sup>. Por lo que concierne al primer caso, mientras la cuestión resulta estar todavía en las primeras investigaciones, con relación al segundo caso, luego de muchos procedimientos puestos en marcha y de sentencias dictadas, incluso, intervino la Cámara de Casación. Al respecto se recuerdan dos sentencias (llamadas "gemelas") publicadas el 19/8/2015 nros. 16950-16951, de las cuales ha surgido el siguiente principio de derecho: "La Administración financiera, en

la actividad de control y de auditoría de evasión fiscal puede, en principio, servirse de cualquier elemento que tenga valor de indicio, aun único, con exclusión de aquellos cuya imposibilidad de utilización derive de una resolución específica de la ley tributaria o por el hecho de haber sido adquirido infringiendo derechos fundamentales de rango constitucional”.

En los considerandos, Casación parte del punto de vista según el cual “el elemento de la prueba para presunciones puede estar bien constituido por adquisiciones provenientes de una autoridad extranjera en el ámbito de las directivas comunitarias o de acuerdos bilaterales”. En este caso, se trata de una Directiva del Consejo CEE (Consejo de Comunidades Europeas), relativa al “intercambio de cualquier información que se muestre útil para una correcta verificación del impuesto a las ganancias y del patrimonio en diferentes Estados”.

Además, la sentencia en análisis considera que “no entra como límite de la cooperación de información el llamado secreto bancario”, por el cual, “al deber del secreto bancario, al que los institutos de crédito están obligados tradicionalmente, no corresponde para los clientes particulares de los bancos una posición jurídica subjetiva constitucionalmente protegida, ni un derecho personal, puesto que el ámbito de confidencialidad que rodea tradicionalmente las cuentas y las operaciones de los usuarios de los servicios bancarios se ajusta de forma directa al objetivo de la seguridad y del buen funcionamiento de los tráficos comerciales, que no puede llegar al punto de hacer de ello un obstáculo para el cumplimiento de los deberes inderogables de participar del gasto público en razón de la propia capacidad de contribución según lo previsto en el art. 53 de la Constitución”. Y, por lo tanto, “la cooperación de información en materia de disponibilidades bancarias en los institutos extranjeros no encuentra obstáculo en el hecho de que los datos sensibles sean otorgados a autoridades italianas por autoridades de un País miembro de la Unión Europea, que los recibe de un empleado de un banco extracomunitario, que los ha

obtenido de los correspondientes archivos informáticos”.

En esta línea de interpretación las Salas de Casación italiana en pleno llegan a afirmar que “basándose en la privacidad de las relaciones entre bancos y clientes no hay valores de la persona humana para proteger, sino solo intereses patrimoniales e instituciones económicas”. Y, en consecuencia, a la luz de la considerada irrelevancia, respecto a proteger los derechos fundamentales de la persona, de temáticas estrictamente de dimensión económico-financiero, no se le “permitiría al juez tributario realizar una especie de exequátur incidental, ya que no ha sido llamado para proteger derechos fundamentales de rango constitucional”.

En la doctrina italiana, esta clase de enfoque se muestra censurable, dado que no es verdad que la tutela del ahorro no sea un bien de relevancia primaria en ámbito constitucional, puesto que el art. 47 de la Constitución dispone que “la República fomenta y tutela el ahorro en todas sus formas; disciplina, coordina y controla el ejercicio del crédito. Favorece el acceso al ahorro popular a la propiedad de vivienda, a la propiedad para cultivos y a la directa e indirecta inversión de acciones en grandes complejos productivos del País”.

En consecuencia, el enfoque seguido por Casación no se presenta como aceptable para quien escribe, cuando determina una distinción, fundada a partir del contenido de las normas, entre disposiciones constitucionales que se consideran dignas de supremacía sobre las otras que, por el contrario, no poseen valor primario sino secundario y, por ello, no pueden considerarse sobre el mismo plano de las primeras.

Básicamente, de acuerdo con esta tesis, que a nivel general encuentra incluso, algunos, destacados defensores en la doctrina constitucional, las normas para tutelar determinadas exigencias políticamente evaluadas con un grado superior (como las relacionadas con el pago de tributos y consiguientes

exigencias de carácter político-económico) deberían ser consideradas supremas sobre todas las otras disposiciones constitucionales, justamente que se consideran desestimadas y de segundo nivel.

Y, en consecuencia, por ejemplo, la tutela del secreto bancario, puesto que concierne solamente a algunas cuestiones "secundarias" relativas a la organización de la economía, debería necesariamente ceder ante las normas generales de protección de derechos e intereses de carácter político general.

Por otro lado, como es fácil darse cuenta, se trata de una visión que, no solo contrasta con la falta de previsión por parte de nuestro ordenamiento de una doble categoría de normas constitucionales (por el contrario, todas estimadas sobre el mismo plano), sino que vuelve incierto todo el sistema político general, que es dejado al caos de las diversas ideologías políticas que dominan en los diferentes períodos históricos.

Por ello, como ya fue observado en un comentario anterior por quien escribe, "es claro que, a través de semejantes enfoques culturales, aplicados a la interpretación de disposiciones individuales ordinarias, y el consiguiente dominio del principio según el cual las normas constitucionales deben someterse a las normales reglas de interpretación, se puede fácilmente llegar a justificar cualquier agregado en las normas ordinarias mismas de presuntos modelos de preferencia subjetiva de un criterio de interpretación respecto de otro y, por lo tanto, en consecuencia, se puede llegar a considerar que la tutela de los informes económicos debe subordinarse a la tutela de los derechos tradicionales de libertad general".

#### **5.- La aplicabilidad de las normas italianas a las sociedades extranjeras consideradas "sociedades deslocalizadas (offshore)".**

Específicamente con referencia al delito contemplado en el art. 5 Decreto Legislativo 74/2000 modificado por el Decreto Legislativo 158/2015 ("falta de declaración") se plantea un delicado e interesante problema sistemático-interpretativo, que concierne a las sociedades que presentan balances y declaraciones de

ganancias e IVA en Estados diferentes de su declarada residencia, sean estos "Paraísos fiscales" propiamente dichos, sean, en cambio, Estados con reducción de impuestos respecto a Italia.

La experiencia italiana de las auditorías fiscales ha conocido muchos casos de este tipo, incluso casos de Estados que forman parte de la Unión Europea, como Luxemburgo.

Tomemos el modelo de una sociedad, cuyo "management" (administración) se encuentre localizado en el mencionado Gran Ducado, y ello, tal vez, no solamente por razones de carácter tributario (por ejemplo: existencia en ese País de una legislación de protección de marcas industriales mejores amparadas que en Italia: como sucedió en el conocido caso de Dolce & Gabbana", que en Italia ha dado origen a un ruidoso caso judicial, que solo recientemente ha concluido de forma definitiva), mientras en cambio la Autoridad fiscal y judicial italiana considera que se trata de una sociedad italiana "deslocalizada (offshore)", y esto por profundas investigaciones de hecho (ejemplo: reconstrucción de órdenes que provienen del "management" italiano a través del análisis de "emails" que provienen de Italia y concretamente realizadas por la sucursal de Luxemburgo, por su parte no dotada de los instrumentos operativos fundamentales).

En casos de este tipo (también que concierne a sociedades de menor importancia), la Administración financiera italiana objeta el fenómeno de la llamada "offshore", con la consiguiente transmisión de los autos al Ministerio Público Fiscal de la República de Italia por el delito contemplado en el art. 5 Decreto Legislativo 74 modificado por el Decreto Legislativo 58 cit. [sic], que considera como no válidas las declaraciones presentadas, por ejemplo en Luxemburgo.

Normalmente el proceso penal se inicia solo contra los directores de la sociedad italiana; en algunos casos, también, se obtuvo la imputación por concurso de los directores extranjeros, sobre todo si ello puede derivar en exhortos entre ambos Países.

Ahora bien, en estos casos se plantea el problema de evaluar si en la reconstrucción de evasión penalmente relevante se debe o puede computar costos soportados en el País extranjero con el objetivo de superar el "umbral de punibilidad" previsto por el art. 5 cit.

El problema para determinar la superación del umbral de punibilidad resulta ser el siguiente: Puesto que los balances y las respectivas declaraciones de ganancias e IVA han sido confeccionados teniendo en cuenta la normativa fiscal, por ejemplo de Luxemburgo, que obviamente es diferente a la de Italia, para verificar si superó o no los respectivos umbrales de punibilidad, se puede llegar a la siguiente conclusión: los umbrales mismos se superan si se refiere a los italianos; no se superan si se refiere a los de Luxemburgo. En principio, una vez que se estima que se aplica el art. 5 cit. italiano, la normativa tributaria del Gran Ducado no debería tener ninguna importancia.

Por otra parte, de esta forma, se llegaría a la curiosa y discutible conclusión de la reconstrucción de elementos constitutivos del delito sobre la base exclusiva de la normativa de un País diferente a la que se aplica y que es considerada aplicable por los que redactan el balance al momento de elaborar los documentos societarios y tributarios, que solo posteriormente son censurados por la Autoridad fiscal de otro País.

Bajo un riguroso perfil de interpretación de las normas tributarias, en casos de este tipo, se puede proceder a la extensión por analogía, aquí "in *bonam partem*" y por lo tanto aplicable, de las nuevas normas introducidas por el ordenamiento penal-tributario italiano (por ejemplo las del art. 4 cit.) para la reconstrucción de la ganancia sometida al Fisco italiano, y, entonces, llegar concretamente a la conclusión de que el hecho -que podría ser considerado punible siempre que no se tuvieran en cuenta algunas reglas que excluyen la punibilidad en relación con temáticas fiscales inherentes a la competencia, inherencia y deducibilidad- no debe ser considerado punible precisamente en virtud de la extensión por analogía al art. 5 cit. de las reglas italianas más favorables.

Otra situación concretamente comprobable: el "establecimiento permanente" (oculto o múltiple) que es un instituto regulado por el art. 162 de la Ley de Impuestos a las Ganancias (T.U.I.R).

Dicho instituto ha captado la atención de los operadores y estudiosos italianos respecto al perfil penal-tributario, por el conocido caso "Philip Morris", ya que, en su momento, los jueces penales italianos tuvieron en cuenta la relevancia penal de la impugnación realizada en ámbito fiscal, por otra parte basada en normativa anterior a la reforma del 2000 y, en consecuencia, en una época en que el hecho no poseía todavía relevancia penal.

Respecto al período sucesivo, incluso si el fenómeno ha sido tomado en cuenta muchas veces a raíz de las auditorías tributarias y, por lo tanto, por las consecuencias estrictamente fiscales, no existe aún una jurisprudencia penal adecuada con referencia a las nuevas circunstancias previstas en los arts. 3, 4, 5 de la normativa penal-tributaria actualmente vigente.

Por lo tanto, en presencia de un establecimiento permanente (considerado) "oculto" de una sociedad extranjera, que en consecuencia no ha presentado declaraciones en Italia, es evidente que las conclusiones anteriormente alcanzadas sobre la extensión, por ejemplo, del modelo contemplado en la letra d) del art. 4 cit. por la hipótesis del art. 5 cit. deben arribar a la misma conclusión sistemática, bajo el perfil que el juez penal, para evaluar la eventual evasión fiscal de la sociedad italiana –la cual, justamente porque está oculta, no ha presentado ninguna declaración en Italia– se debe arribar a la misma conclusión de la aplicabilidad de la letra d) (que da importancia solo a los costos realmente soportados de hecho, y no solo a los puramente del punto de vista tributario) incluso para la reconstrucción de las ganancias del establecimiento permanente oculto italiano<sup>viii</sup>.

<sup>i</sup> Sobre la reforma v., entre otros comentarios, CARACCIOLI, Los nuevos delitos tributarios. Comentario al Decreto Legislativo 24/9/2015 nro. 158, 2016; GAMBOGI, La reforma de los delitos tributarios, 2.º ed., 2016; IORIO Los nuevos delitos tributarios, 2.º ed., 2015; GIARDA - PERINI - VARASSO, La nueva justicia penal tributaria, 2016. Por partes generales interesantes del derecho penal tributario en el actual momento histórico v. VALENTE - IANNI - CARACCIOLI - VIDONI, Blanqueo de capitales ilícitos (lavado de dinero) y criminalidad, 2017.

<sup>ii</sup> Cf. específicamente, IMPERATO, en CARACCIOLI, op.cit., pág. 55 ss.; CAGNOLA - PUTINATI La reforma de los delitos tributarios, 2015, pág. 1 ss.

<sup>iii</sup> Cf. BASSO - VIGLIONE, Los nuevos delitos tributarios, 2017, pág. 78 ss.

<sup>iv</sup> Cf. MASTROGIACOMO, en CARACCIOLI, op.cit., pág. 265 ss.

<sup>v</sup> Cf. GARAVOGLIA - DIVISO, en CARACCIOLI, op. cit., pág. 346 ss.

<sup>vi</sup> Para un atento análisis del caso v. COLAIANNI - MONZA, El problema del "conflicto" entre "ne bis in idem internacional" y la doble vía tributaria: ¿Parábola del principio hacia el eclipse?, en Revista derecho tributario, 2017, III, pág. 23, y citas posteriores.

<sup>vii</sup> Sobre este argumento, v, también para las citas, CARACCIOLI, "Lista Falciani" y "Panamá Papers": ¿existe una jerarquía entre las normas constitucionales?, en Revista derecho tributario, 2016, III, pág. 50, y las citas de la doctrina constitucional.

<sup>viii</sup> Para el desarrollo de estas conclusiones v. CARACCIOLI, Falta de declaración, "sociedades deslocalizadas (offshore)", nuevo concepto de "inexistencia": repercusiones internacionales de la reforma, en Por un nuevo ordenamiento tributario, Escritos en honor de V. Uckmar, vol. II , 2016, pág. 233. Posterior tratamiento general de dichos institutos VALENTE - CARDONE, Sociedades deslocalizadas (offshore): Perfiles de pruebas y metodologías de defensa en las auditorías, 2015; VALENTE - VINCIGUERRA, Establecimiento permanente oculto. Perfiles de aplicación de las auditorías, 2013.