La doble sanción en el delito de omisión de pago del IVA

Anna Rita Ciarcia*

1. Omisión de pago del IVA; 2. El principio de ne bis in ídem en la jurisprudencia nacional y europea; 3. La reforma del 2015 y los modelos de efectividad y proporcionalidad de las sanciones; 4. Los efectos de la crisis de liquidez sobre las sanciones penales y tributarias; 5. El pago de la deuda tributaria como causa de no punibilidad del delito; 6. Conclusiones.

1.**Omisión de pago del IVA**

La omisión de pago del IVA es un delito de carácter omisivo y de carácter instantáneo, que se verifica cuando alguien[1] no le deposita al Tesoro Público el impuesto debido, según los vencimientos periódicos previstos por la normativa tributaria, siempre que la deuda surja de la declaración del contribuyente.
En relación al momento que se consuma el delito, este se determina por el vencimiento del plazo previsto para el pago del anticipo relacionado al período impositivo sucesivo. Por lo tanto, para la consumación del delito, no basta cualquier demora en el pago respecto de los vencimientos previstos, sino que es necesario que la omisión de pago del impuesto adeudado en base a la declaración se prolongue hasta el 27 de diciembre del año posterior al período impositivo de referencia[2].
Por lo tanto, el delito se consuma en el momento que vence el plazo dispuesto por ley para el pago correspondiente, no bastando cualquier demora en el depósito concerniente a los vencimientos previstos.

---

* Investigadora de Derecho Tributario de la Universidad de Campania Luigi Vanvitelli (Caserta, Italia)
1 Cf. Coaloa, Omisión de pago del Iva e iliquidez, en Revista derecho tributario nro. 46 de fecha 3/2013; el cual aclara que si bien el art. 10-ter indica "alguien" como sujeto activo del delito, esto podría cometerlo solo un sujeto Iva, o bien un sujeto, titular de partida Iva, que haya presentado regularmente la declaración.
2 Establecido de esta forma por el art. 6, inciso 2, de la Ley nro. 405 del 29 de diciembre de 1990.

De ello se desprende que el delito de omisión con carácter instantáneo consiste en la falta de depósito al Tesoro Público de las sumas adeudadas en base a la declaración anual.

Por otra parte, teniendo en cuenta el elemento subjetivo del delito se requiere dolo genérico, o sea la simple consciencia y voluntad de cumplir con la obligación tributaria personal[3].

Por lo tanto, no se halla ningún perfil de dolo específico y no deberá procederse a ninguna investigación para saber si la deuda tributaria indicada en la declaración corresponde a la verdad, la cual debe considerarse como un simple hecho, que cuantifica de forma objetiva lo sujeto a contribución y, por lo tanto, la medida del incumplimiento sancionado. En dicho caso, entonces, no estamos frente a un delito de fraude.

La prueba de dolo, según las Salas en pleno, está implícita generalmente en la presentación de la declaración anual, de la cual surge el monto adeudado en concepto de impuesto y que, por ello, debe saldarse dentro del plazo previsto[4], con la consecuencia obvia que la omisión de pago configura el delito.

De acuerdo con el art. 10-ter del Decreto Legislativo nro. 74 del 2000, tiene una pena de reclusión de seis meses a dos años, toda persona que no deposite el impuesto al valor agregado adeudado en base a la declaración anual, dentro del plazo para el pago del anticipo correspondiente al período del impuesto sucesivo, por un monto superior a doscientos cincuenta mil euros por cada período impositivo.

En el caso de omisión del depósito del iva, la normativa tributaria prevé la aplicación de una sanción administrativa, equivalente al 30% del importe no depositado según el art.13, inciso 1, Decreto Legislativo nro. 471 del 1997.

La consecuencia de la aplicación de las normas mencionadas anteriormente es que deberían poder

---

3 Cf. Casación penal, Sala III, sentencia nro. 1725 del 15 de enero de 2015: muchas de las conductas penalmente sancionadas por el Decreto Legislativo nro. 74/2000 pretenden que la conducta ilícita sea dictada por la finalidad específica de evadir impuestos, mientras que esta dirección determinada por la voluntad ilícita no surge, de ningún modo, del texto del art. 10-ter.

4 Cf. Casación, en Pleno, sentencia nro. 37424 del 12 de septiembre de 2014.

encontrar aplicación ambas sanciones, tanto la penal como la tributaria.

2. El principio de *ne bis in ídem* en la jurisprudencia nacional y europea

El art. 4, protocolo 7, del Convenio europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (TEDH - Tribunal Europeo de Derechos Humanos) establece el principio *ne bis in ídem*[5] por el cual reconoce que la tutela de los intereses financieros europeos debe realizarse mediante un sistema de sanciones que sea exhaustivo en acciones represivas, no solo dentro de los límites nacionales, sino también en la dimensión comunitaria[6].

Según el Tribunal EDH (Europeo de Derechos Humanos), el alcance del principio debe entenderse como la prohibición de juzgar a una persona por una segunda "infracción", en caso que esta derive del mismo hecho o de hechos sustancialmente idénticos: por lo tanto, del cotejo de los diferentes expedientes es posible deducir la presencia del requisito de identidad sustancial de los hechos planteados en que se basan los cargos, asumiendo como parámetros de referencia el conjunto de circunstancias efectivas concretas relativas al mismo autor y estrechamente unidas entre ellas en tiempo y en espacio[7].

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, reforzando la tutela que subyace a la prohibición del doble juicio, en medida significativa ha corroborado el principio según el cual también la imposición de una sanción administrativa definitiva puedo impedir el inicio de un

---

5De acuerdo con dicho principio, la persona que haya sido juzgada con resolución definitiva en un Estado miembro, no puede ser perseguida en otro Estado por los mismos hechos, siempre que la pena eventualmente aplicada haya sido cumplida, tanto en la etapa de ejecución o no pueda ser ejecutada según la legislación del Estado que ha sentenciado la condena.

6Cf. Amatucci, Los principios de proporcionalidad y de ne bis in ídem en el sistema de sanciones tributario, en Derecho y prácticas tributarias internacionales, II, nro. 27, de fecha 2015.

7Cf. Tribunal EDU, causa Zolotukhin c/Rusia, sentencia nro. 14939/03, del 10 de febrero de 2009, ver §§ nros. 83 y 84.

proceso penal con respecto a la misma persona, con relación a los mismos hechos que le son imputados[8].

En definitiva, la aplicación del principio de *ne bis in ídem* sanciona la prohibición de duplicación de penas, pero también comprende la prohibición de perseguir al mismo sujeto por el mismo hecho, con dos procesos distintos no coordinados entre sí y, por lo tanto, susceptibles de conclusiones separadas[9].

Incluso el Tribunal EDH aclaró que el principio del *ne bis in ídem s*ubstancial impide la aplicación de una sanción penal (y también, el inicio de un proceso de verificación) y de una pena aflictiva, aun cuando haya sido calificada como administrativa por el ordenamiento

---

8Cf. Tribunal EDU, causa Zolotukhin c/Rusia, cit., y también Tribunal EDU, causa Ruotsalainen c/ Finlandia, sentencia nro. 13079/03, del 16 de junio de 2009.

9Cf. Giovannini, El ne bis in ídem para el Tribunal EDU y el sistema de sanciones tributario doméstico, en Reseña tributaria, nro. 1164, del 5/2014, el cual identifica los principios fundamentales referidos por la jurisprudencia europea sobre este punto: sanción penal y otra pena aflictiva, aunque calificada formalmente como administrativa por la legislación nacional de un Estado en particular, no pueden aplicarse al mismo sujeto y para hechos sustancialmente idénticos; la connotación aflictiva debe comprobarse con una verificación múltiple de elementos, aunque alternativos entre ellos… el primero consiste en la calificación jurídica del ilícito en el derecho nacional, el segundo en el carácter del ilícito, y el tercero en el carácter y en el grado de severidad de la sanción, en la cual el interesado se arriesga a incurrir; la evaluación del hecho coincide con la evaluación de la conducta llevada a cabo en concreto y, sin embargo, los hechos interpretados en el sentido ya establecido, deben ser "sustancialmente los mismos", para que pueda hablarse de su identidad, con la consecuencia que no puede tomarse en consideración, a efectos de la prohibición, una evaluación abstracta basada solamente sobre el dato textual de las disposiciones; último principio, el ne bis in ídem no se agota en la prohibición de duplicidad de las penas, sino que también comprende la prohibición de perseguir al mismo sujeto, por el mismo hecho, con dos juicios diferentes no coordinados entre sí y, por lo tanto, susceptibles de conclusiones separadas, más precisamente, en el delinear los límites del derecho a no ser juzgado o condenado dos veces, el Tribunal de Estrasburgo aclara que la celebración de dos juicios paralelos es compatible con el Convenio, pero siempre que el segundo sea interrumpido en el momento que el primero se haya hecho definitivo, sea este cual fuere.

nacional, a cargo del mismo sujeto y por la misma conducta material[10]; para calificar una sanción y verificar efectivamente si tendría carácter administrativo o penal, deben tomarse en consideración los siguientes parámetros: 1) la calificación jurídica de la medida a nivel nacional; 2) la naturaleza de la medida; 3) el grado de severidad de la sanción[11].

Por lo tanto, la duda que se nos plantea es si el *ne bis in ídem* reconocido en el ámbito europeo viola el sometimiento a juicio penal por el crimen de conformidad con el art. 10-ter del Decreto Legislativo 74/2000 a quien ya haya sido sancionado por la administración tributaria con carácter definitivo por el ilícito administrativo de conformidad con el art. 13, inciso 1, Decreto Legislativo nro. 471/1997.

La Cámara de Casación, Salas en pleno[12] había reconocido la posibilidad de la acumulación de la

---

10Cf. Tribunal EDU, causa Grande Stevens y otros contra Italia, sentencias nros. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 y 18698/10 (unificadas) del 4 de marzo de 2014

11Cf. Tribunal EDU, Sala Cuarta, causa Nykanen c/ Finlandia, sentencia nro. 11828/11 del 20 de mayo de 2014; también el Tribunal de Justicia UE, Gran Sala, en la sentencia del 26 de febrero de 2013, causa C-617/10, ha declarado que donde la sanción calificada como administrativa por el legislador nacional deba considerarse de matriz sustancialmente penal, su concurso con aquella también formalmente penal debe estimarse que perjudica el principio establecido por el art. 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

12Cf. Casación, Salas en pleno, sentencia nro. 37424 del 2014, cit. La Cámara había fallado con relación al caso de delito previsto por el art. 10-bis Ley nro. 74 del 2000, que se asemeja en todo a aquella de conformidad con el art. 10-ter. La Suprema Corte reconstruye la relación entre los dos ilícitos en términos no de especialidad, sino más bien de "progresión": la circunstancia penal –según la tendencia de política criminal adoptada en general por el Decreto Legislativo nro. 74 del 2000, (sobre la cual ver en particular Corte Suprema sentencia nro. 49 del 2002)– constituye en substancia una violación mucho más grave que la administrativa, aunque contenga necesariamente esta última (por lo menos, sin una violación del plazo mensual evidentemente no se pueden determinar los presupuestos de delito), la enriquece de elementos esenciales (certificación, umbral, plazo extendido) que no son atribuibles totalmente al paradigma de la especialidad (que, en caso de que se encuentre operativa implicaría, obviamente, la aplicación del exclusivo ilícito penal), por lo que causan segmentos de

sanciones y, por ello, había excluido la relación de especialidad entre el delito de omisión de pago de IVA (art. 10-ter, Decreto Legislativo nro. 74/2000) y la violación administrativa en conformidad con el art. 13 mencionado, dado que había observado que los elementos constitutivos de los dos ilícitos discrepaban en algunos elementos esenciales.

Por ello, según la Cámara, la relación entre los dos ilícitos no es de especialidad sino más bien de progresión: el ilícito administrativo, es decir se perfeccionaría al momento de la omisión de pago periódico de cada vencimiento, mientras el delito se consuma al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración anual. La circunstancia penal constituye en sustancia una violación mucho más grave que aquella administrativa y, aunque contenga necesariamente a esta última (por lo menos, sin una violación del plazo mensual evidentemente no se pueden determinar los presupuestos de delito), la enriquece de elementos esenciales (certificación, umbral, plazo extendido) que no son atribuibles totalmente al paradigma de la especialidad (que, en caso de que se

encuentre operativa implicaría, obviamente, la aplicación del exclusivo ilícito penal), por lo que causan segmentos de comportamientos decisivos que se colocan temporalmente en un momento sucesivo a la consumación del ilícito administrativo.

No obstante, la intervención de la Cámara, algunos tribunales han planteado dudas sobre la legitimidad constitucional del art. 10-ter y la doble sanción.

El Tribunal de Treviso[13] ha demostrado como dicha norma parece contradictoria con los principios

---

comportamientos decisivos que se colocan temporalmente en un momento sucesivo a la consumación del ilícito administrativo. Por ello, las Salas en pleno concluyen para resolver el ilícito penal de conformidad con el art. 10-bis Decreto Legislativo nro. 74, de fecha 10 de marzo de 2000, en el sentido que la presencia de la previsión del ilícito administrativo de conformidad con el inciso 1 del art. 13, del Decreto Legislativo nro. 471, de fecha 18 de diciembre de 1997, y la consumación en concreto de este, no son un obstáculo para su aplicación, en referencia al mismo período impositivo y en la repetición de todos los presupuestos específicos.

13Cf. Tribunal de Treviso, resolución de remisión nro. 318 del 18.02.2015. En el presente caso, el Juez de Instrucción del Tribunal de Treviso citaba a juicio al imputado en

constitucionales y, en particular, con la prohibición del *ne bis in ídem* establecido por el art. 4 protocolo nro. (…) TEDH y el art. 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) y, en consecuencia, con el art. 117, inciso 1, de la Constitución[14].

---

epígrafe indicado para responder por el delito de conformidad con el art. 10-ter en relación art. 10-bis Decreto Legislativo nro. 74 del 2000, porque en su calidad de representante legal de la empresa (…), no depositaba el impuesto al valor agregado adeudado en base a la declaración anual Modelo Único para el año impositivo 2009 por un monto equivalente a € 128.889,00 dentro del plazo para el depósito del anticipo relativo al período impositivo sucesivo.

14El Juez observa como el razonamiento de las Salas en pleno de Casación ignora completamente el hecho histórico conectado a la realización del ilícito, sea bajo el perfil objetivo sea bajo el perfil subjetivo: el sujeto agente que omite conscientemente cada tanto los depósitos fiscales mensuales (en este caso específico: los impuestos IVA) integra ya, con la misma conducta, sea el ilícito administrativo, sea una fracción del penal; una vez alcanzado el llamado umbral de punibilidad para la integración de la circunstancia penal, no se coloca en una relación diferente de conciencia con el ilícito cometido, por lo que el contribuyente no ha hecho otra cosa que poner en acción las mismas conductas que ya han integrado una serie de ilícitos administrativos y, en ese punto, integran también el ilícito penal; la diversidad del hecho iría reconocida solo donde se verificara un quid pluris necesario para configurar la naturaleza del ilícito. El quid pluris no puede estar constituido por el elemento subjetivo del delito, que en el caso en cuestión no podrá ser identificado más con el simple dolo genérico de ser consciente de la omisión (y de las varias omisiones periódicas), sino que deberá constituirse por el dolo específico de la evasión de impuestos, sobre la cual se basa toda la ratio de la Ley. nro. 74 del 2000 (con excepción justamente de los artículos 10-bis y 10-ter) y que constituye verdaderamente el único elemento distintivo entre un ilícito penalmente relevante y un ilícito administrativo. Para poder distinguir entre ilícito penal e ilícito tributario y evitar la doble sanción para la misma conducta, según el Juez, es necesario que se identifique en dicha conducta un elemento constitutivo "típico" de la sanción penal, esto es precisamente el dolo, que en el caso concreto, sin embargo, no podrá constituirse más simplemente por ser consciente de las omisiones de contribución, sino que deberá constituirse por la intención específica, la conciencia y la voluntad de evadir el impuesto

Por el contrario, el Tribunal de Bolonia[15] ha planteado una cuestión de legitimidad constitucional por violación del art. 117, inciso 1 de la Constitución, con relación al art. 4 del protocolo nro. (...) del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, además del art. 649 Código Procesal Penal, con relación al art. 10- ter Decreto Legislativo nro. 74 del 2000, en la parte que no prevé aplicar la disciplina de prohibición de un segundo juicio al caso donde al imputado ya se le haya impuesto, por el mismo hecho en el ámbito de un proceso

---

debido (precisamente, dolo específico); solo el mencionado elemento, de hecho, parece distinguir la sanción tributaria de la penal, bajo el perfil del ne bis in ídem solicitado en los principios establecidos por Tribunal de Justicia Europeo. La jurisprudencia predominante de la Corte Suprema de Justicia, en los ilícitos de conformidad con los artículos 10-bis y 10-ter Decreto Legislativo nro. 74 del 2000, identifica circunstancia "con dolo genérico" y, en cambio, no tiene en consideración el hecho de que todo el marco de la normativa (por lo que concierne a las sanciones penales) está justamente basado en "la finalidad de evadir impuestos" (solicitado por ejemplo por los artículos 2-3-4-5-8-10 y 11, es decir en la práctica todas las circunstancias penales) y tampoco tiene en consideración el hecho de que las normas contempladas por los artículos 10-bis y 10-ter hayan sido introducidas en un momento sucesivo, sin la explícita previsión del dolo específico, haciendo que no se distingan, de ningún modo, los ilícitos de carácter tributario previstos por las mismas violaciones y conductas.

15Cfr. Tribunal de Bolonia, sala I, resolución del 21 de abril de 2015. En el presente caso, el imputado ha sido enviado a juicio, delante del Tribunal Monocrático de Bolonia, para responder por el delito de conformidad con el art. 10 ter Decreto Legislativo nro. 74 del 2000, porque como representante legal de la sociedad (...) no depositaba el IVA adeudado en base a la declaración anual 2008 por un importe superior al umbral previsto por el presente artículo para cada período impositivo, es decir por un total de € 378.180,71 dentro del plazo para el depósito del anticipo relativo al período impositivo sucesivo. Durante el proceso ha sido escuchado el funcionario de la Agenzia delle Entrate (Administración tributaria: Administración Federal de Ingresos Públicos -AFIP-, en Argentina), quien había referido las verificaciones hechas y el registro de la deuda tributaria impugnada en fase administrativa y había confirmado que, al momento del juicio, el imputado ya había procedido al pago en cuotas del impuesto, de las sanciones equivalentes al 30% y de los intereses, no quedando ninguna otra deuda con relación a Equitalia.

administrativo, una sanción a la cual deba reconocerse el carácter penal, de acuerdo con el Convenio EDH y sus respectivos Protocolos[16].

Por este motivo, el Tribunal había solicitado dejar sin efecto la antinomia entre la normativa nacional, que no prevé ninguna prohibición de realizar un juicio penal por hechos ya sancionados en forma definitiva en el ámbito del proceso formalmente calificado como administrativo, y el art. 4 Protocolo 7, que aprueba a nivel europeo el derecho al *ne bis in ídem* en una extensión mucho más vasta que aquella reconocida por la jurisprudencia nacional en el ámbito de la interpretación del art. 649 del Código Procesal Penal[17].

16El presente caso tenía relación con la omisión del pago del impuesto al valor agregado por parte del empresario, por la cual se habían originado dos juicios distintos: uno en el ámbito tributario, por violación del art. 13 Decreto Legislativo nro. 471, del 18 de diciembre de 1997, el otro de carácter penal, según el art. 10-ter Decreto Legislativo nro. 74, del 10 de marzo de 2000. El imputado enviado a juicio, por esta última violación, entonces, había planteado la prohibición de proseguir la acción, produciendo prueba, oral y documental, del depósito realizado por su parte del impuesto evadido, de los intereses y recargos del 30% de lo adeudado (frente a una deuda con el tesoro público de € 378.180,71, en efecto había pagado, al cierre de todo lo pendiente con el fisco: € 450.797, 20).

17El Juez ha reconocido la imposibilidad de interpretar de forma convencionalmente orientada el art. 649 código procesal penal, puesto que la disposición tendría relación solamente con las sentencias del juez penal; luego, ha hecho referencia a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia sobre el valor de la CEDU en el sistema italiano como fuente entablada, idónea a dar vida a una cuestión de legitimidad en la hipótesis de contraste irreparable entre la ley ordinaria y el Convenio como fue interpretado por el Tribunal de Estrasburgo. Finalmente, aplicando al caso la dirección tomada por el juez supranacional en materia del ne bis in ídem, a partir de la sentencia Grande Stevens, ha reconocido, por un lado, la naturaleza substancialmente penal de las sanciones tributarias previstas por el art. 13 Decreto Legislativo nro. 471/1997, y, por el otro, la identidad del hecho tocado por la previsión tributaria y por la de incriminación según el art. 10-ter, Decreto Legislativo nro. 74/2000. Por lo tanto, "en las previsiones del Decreto Legislativo nro. 74/2000, considerado como que no es posible identificar soluciones hermenéuticas tales para permitir obstaculizar la doble pena –en parte por causa de la formulación textual de las disposiciones individuales, en parte por el derecho viviente que se forma en la materia–

Luego de las resoluciones de remisión a la Corte Suprema de Justicia, el legislador ha intervenido con el Decreto Legislativo nro. 158 del 24 de septiembre de 2015[18] sobre la normativa penal-tributaria resolviendo limitar la aplicación de la sanción penal a las circunstancias más graves y ha dispuesto elevar los umbrales de punibilidad para algunos delitos, entre ellos también el delito de omisión de pago del Iva, cuyo umbral ha sido fijado en € 250.000[19].

Según lo señalado en el informe de justificación del nuevo Decreto, en relación con los hechos de omisión de pago del Iva por debajo del nuevo umbral, en consecuencia, se han considerado suficientes las sanciones administrativas ya impuestas por el artículo 13 del Decreto Legislativo nro. 471/1997.

Por este motivo, debe considerarse que, al prever un umbral de punibilidad, el legislador habría querido

---

decide enviar al juez algunas leyes, por violación del art. 117, inciso 1 Constitucional, la cuestión sobre el art. 649 código procesal penal, en la parte que no impide un segundo juicio según el art. 10-ter Decreto Legislativo nro. 74/2000, donde el imputado ya haya sido condenado en el ámbito tributario por el art. 13 Decreto Legislativo 471/1997.

18Cf. Flora, El ne bis in ídem "europeo" y sistema de sanción tributaria: devastador tsunami o viento que se lleva las nubes, en Reseña tributaria, nro. 4 2016, 1001.

19En el informe de justificación se indican bien las razones de la intervención legislativa: Por lo que concierne a los hechos privados de connotación de fraude en sentido objetivo, los criterios de poder llaman al legislador delegado para intervenciones de caráter tendencialmente "mitigador", a través de la previsión de la "posibilidad de reducir las sanciones a las circunstancias menos graves o de aplicar sanciones administrativas en lugar de penales, teniendo en cuenta, incluso, adecuados umbrales de punibilidad". En aplicación de tal criterio, ha sido introducido un umbral de punibilidad de los hechos de omisión de pago del impuesto sobre el impuesto al valor agregado (art. l0-ter del Decreto Legislativo nro. 74 del 2000), bajo el cual el recurso a medidas de sanciones de tipo administrativo, por otro lado ya previstas por la legislación vigente, parece proporcionado a las características del ilícito. Poniendo en práctica el criterio directivo que requiere al Gobierno aplicar a circunstancias menos graves "sanciones administrativas en lugar de penales", el art. 8 del decreto introduce un umbral de punibilidad para el crimen de falta de pago del impuesto al valor agregado (art. 10-ter del Decreto Legislativo nro. 74 del 2000), equivalente a euro doscientos cincuenta mil por cada período impositivo.

reservar la sanción penal para las hipótesis de evasión más graves, precisamente porque son superiores a una suma determinada: dicho valor no representaría un elemento constitutivo de delito, pero sí una condición objetiva de punibilidad, en ausencia de la cual (es decir por debajo del mencionado umbral) el interés de la administración financiera está protegido por las consecuencias civiles de violación de la obligación puesta a cargo del contribuyente (intereses de mora y sanciones).

Por ello, la Corte Suprema de Justicia en vista de la nueva disposición, considerando el hecho de que en los dos casos que se le enviaron, el impuesto evadido era inferior al nuevo umbral, sin entrar en la cuestión de fondo de legitimidad, ha resuelto que le correspondiera al juez designado evaluar la persistencia de la importancia de la cuestión del carácter eventualmente penal de la sanción administrativa tributaria y de la eventual duplicación de sanciones (*bis in ídem*) conectadas al mismo hecho[20].

No obstante la intervención no resolutiva del legislador y de la Consulta, la Cámara de Casación penal continúa oscilando sobre la dirección a seguir: en ocasiones ha absuelto al imputado porque "el hecho no subsiste", dado que el umbral de relevancia penal debe considerarse un elemento constitutivo del hecho de delito, contribuyendo dicho umbral para definir su falta de valor[21]; en otras ocasiones, en cambio, refiriéndose

---

20 Cf. Corte Suprema de Justicia, sentencia nro. 102, del 12 de mayo de 2016; nro. 112, del 20 de mayo de 2016; nro. 209, del 8 de septiembre de 2016.

21Cf. Casación penal, sala III, sentencia nro. 11359, del 4 de febrero de 2016; según los jueces, la novela legislativa del 2015, elevando el umbral de punibilidad del delito, ha atribuido relevancia penal únicamente a las conductas de omisión de pago IVA por un monto superior a € 250.000 para cada período impositivo. Dicha modificación, dado que implica una disposición más favorable respecto a la anterior, se aplica también a los hechos puestos en acción con anterioridad; Casación penal, sala III, sentencia nro. 9936, del 10 de marzo de 2016; la Cámara aclara que, dado que el umbral desarrolla justamente la función sobre el plano de la selección de categoría, su elevación incide sobre la completa y objetiva falta de valor penal del hecho mismo, de manera que esto justifica la necesidad de una revaluación de la congruencia total del tratamiento de sanción a la luz del mencionado ius superveniens. (Circunstancia en la cual, debido al monto del IVA omitido, equivalente a poco más del

a lo expresado por las Salas en pleno, ha considerado que el art. 649 del Código Procesal Penal, en la parte que prohíbe someter a un sujeto, que ya ha sido juzgado, a un nuevo juicio penal por el mismo hecho, no se aplica con referencia a la hipótesis, donde el individuo sea destinatario de sanciones aplicadas por el juez penal y por una autoridad administrativa. Por lo tanto, se afirma nuevamente el hecho de que la conducta de falta de pago de los anticipos de IVA sea castigada tanto en ámbito penal como en ámbito administrativo, pero no se oponga al art. 4, Protocolo nro. 7, complementario del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, planteándose las dos circunstancias, la penal y la administrativo, en términos de progresión ilícita[22].

Una explicación, tal vez definitiva, podría llegar del Tribunal de Justicia.

En efecto, el Tribunal de Bérgamo[23] ha dispuesto la remisión de la causa al Tribunal Europeo, solicitando si la previsión del art. 50 CDFUE, interpretado a la luz del art. 4 protocolo nro. (...) TEDH y la relativa

---

actual doble del umbral de relevancia penal, la decisión sobre este punto debe ser anulada con remisión para la revaluación de la simetría de la pena.)

22Cf. Casación penal, sala III, sentencia nro. 25815, del 22 de junio de 2016; la Cámara aclara que lo dispuesto de conformidad con el art. 649 código procesal penal tiene una eficacia de preclusión, es decir, impide la celebración de un nuevo juicio por el mismo hecho que ya haya sido objeto de un fallo irrevocable e impone al juez dictar sentencia de sobreseimiento o sobreseimiento por falta de mérito en cada estado e instancia del juicio según el art. 129 código procesal penal. Planteado esto, el delito de omisión de pago del impuesto al valor agregado (Decreto Legislativo nro. 74 del 2000, art. 10-ter) no se coloca en relación a la especialidad sino a la progresión ilícita con el Decreto Legislativo nro. 471 del 1997, art. 13, inciso 1, que castiga la sanción administrativa la omisión de pago periódico del impuesto dentro del mes sucesivo al del vencimiento de la deuda mensual IVA, con la consecuencia de que al transgresor se le deben aplicar ambas sanciones.

23Cf. Tribunal de Bérgamo, resolución del 16 de septiembre de 2015. En el presente caso, el imputado ya había resuelto lo tributario pendiente en orden a la misma omisión, habiendo depositado lo adeudado y la pena del 30%. El imputado, persona física, había sido alcanzado por la doble sanción, como imputado en el proceso penal y empresario individual ante la administración financiera.

jurisprudencia del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos, obstaculiza la posibilidad de iniciar un juicio penal que tenga por objeto un hecho (omisión de pago del IVA) por el cual el sujeto imputado ha sido condenado con una sanción administrativa irrevocable.

El TEDH[24] ya se ha pronunciado en la cuestión, otra vez, aclarando que la *ratio* del art. 4 del Séptimo Protocolo adicional del TEDH, que tiene por objeto justamente el derecho de no ser juzgado o castigado dos veces, apunta a prevenir la injusticia subyacente a la duplicación de persecuciones y penas a cargo del mismo sujeto por el mismo hecho: dicho principio no impide, sin embargo, a los ordenamientos nacionales proyectar un sistema de sanciones "integrado", es decir fundado sobre la acción paralela de autoridades públicas diferentes. En efecto, no subsiste ninguna violación donde los dos procesos estén bastante relacionados entre sí bajo el perfil sustancial y temporal (en cambio, no puede decirse lo mismo en caso que cada proceso siga un desarrollo autónomo y se encaminen independientemente uno del otro). Para que pueda inclinarse por la legitimidad de un sistema de semejante clase es necesario demostrar que ambos procesos (el tributario y el penal) han sido combinados al punto de constituir una unidad coherente: esto implica no solo que las finalidades perseguidas –y los medios empleados para dicho fin– deben complementarse entre sí y estar temporalmente conectadas, sino también que las posibles consecuencias de la conducta en objeto de dicho enfoque normativo sean proporcionales y previsibles para el interesado.

Planteadas dichas premisas, el Tribunal no ha identificado ninguna violación con referencia a los acontecimientos de los dos recurrentes, sometidos

---

24Cf. Tribunal Edu, Gran Sala, sentencia del 15 de noviembre de 2016, causa A. y B. contra Noruega, recursos nros. 24130/11 y 29758/11. El Tribunal Edu ya se había expresado sobre este punto, cf. sala V, sentencia del 27 de noviembre de 2014, recurso nro. 7356/10; para el Tribunal la imposición de sanciones administrativas y penales por violaciones contables y fiscales no contrasta con la prohibición del ne bis in ídem, de conformidad con el art. 4 del Protocolo VII del Convenio EDU, aun cuando la infidelidad contable y la fiscal alcancen los mismos datos. Para un comentario a esta última sentencia, ver D'Angelo, El ne bis in ídem y las sanciones tributarias: aclaraciones del Tribunal EDU, en Reseña tributario, 2015, 253.

ambos a sanciones tributarias y penales (la entidad de las segundas calibrada teniendo en cuenta el *quantum* de las primeras) luego de procesos, sustancialmente contemporáneos, basados en parte en los mismos elementos de conocimiento[25].

Sin embargo, es necesario aclarar que la normativa europea plantea un límite a la posibilidad de que un individuo sea procesado (o condenado) por una segunda infracción cuando esta surja de los mismos hechos que han dado origen a la primera sanción. Pero dicha disposición encuentra aplicación en la hipótesis donde por el mismo hecho sea obligado a rendir cuentas el mismo autor, es decir, en el sentido que es necesario también una identidad subjetiva pasiva del destinatario de la sanción.

Se deduce de ello que donde del mismo hecho respondan en conceptos diferentes dos sujetos distintos, es decir, una sociedad destinataria de la sanción tributaria propiamente dicha y un representante legal, único sujeto que será perseguido penalmente por la conducta contemplada en el art. 10-ter, la norma EDH no podrá encontrar aplicación[26].

El Tribunal UE, mientras tanto llamado a pronunciarse por el Tribunal de Santa María Capua Vetere[27], ha explicado que el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentes de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que no obstaculiza una normativa nacional, como la contemplada en los juicios principales, que permite iniciar juicios penales por omisión de pago del impuesto al valor agregado, luego de la imposición de una sanción tributaria definitiva por los mismos hechos, siempre que dicha sanción haya sido impuesta a una sociedad dotada de personería

---

25Para un excursus sobre la cuestión, cf. Giovannini, El ne bis in ídem para el Tribunal Edu y el sistema de sanciones tributario doméstico, cit.

26Ver, Casación penal, sala III, sentencia nro. 9224, del 7 de marzo de 2016; los jueces aclaran que por norma del art. 7 del Decreto Legislativo nro. 269, del 30 de septiembre de 2003, convertido en Ley nro. 326 del 24 de noviembre del 2003, las sanciones administrativas correspondientes a la relación fiscal propias de las sociedades, que tienen personería jurídica, están a cargo de estas últimas y no de la persona física que las representa legalmente.

27Cf. Tribunal de Justicia UE, sala IV, causas unificadas nro. 217/15 y nro. 350/15, sentencia del 5 de abril de 2017.

jurídica, mientras que dichos procesos penales hayan sido encaminados a una persona física[28].
Por lo tanto, según dicho dictamen se puede llegar a la conclusión de que el derecho tutelado por el artículo 50 de la Carta no se aplica cuando las sanciones tributarias hayan sido impuestas a una sociedad comercial y el juicio penal haya sido promovido con respecto a su representante legal, aunque se trate de la omisión de pago del IVA.

3. La reforma del 2015 y los modelos de efectividad y proporcionalidad de las sanciones

Como se lee en el informe de justificación del Decreto Legislativo nro. 158/2015, la revisión del sistema de sanciones se inspira en los «principios de efectividad, proporcionalidad y certeza de la respuesta de sanción del ordenamiento frente a las conductas ilícitas, importantes tanto en el ámbito administrativo como en el ámbito penal».
El concepto de efectividad de la sanción penal se puede interpretar como sinónimo de certeza bajo el perfil de la

28Ya anteriormente, en las Conclusiones del Abogado del Cuerpo de Abogados del Estado, del 12 de enero de 2017, se observaron los tres elementos necesarios para la aplicación del principio de ne bis in ídem, que son: a) la identidad de la persona castigada, b) la duplicación de procesos de sanciones y c) la identidad de los hechos sobre los cuales vierten los procedimientos. En el caso examinado por el Tribunal, la sanción tributaria fue impuesta a dos personas jurídicas en forma de sociedad, mientras que los procedimientos penales fueron promovidos con relación a los respectivos representantes legales. Por lo tanto, teniendo en cuenta dicha circunstancia, según el Abogado "no se puede hablar de doble pena (o de doble juicio) a cargo de la misma persona, dado que la sanción tributaria impuesta a una sociedad de responsabilidad limitada no se compara a la puesta en marcha de un juicio penal con relación a su representante legal, aunque se trate, en ambos casos, de la misma omisión de pago del IVA. En los dos casos mencionados, falta la condición de la identidad personal entre los sujetos sometidos a juicio o sancionados en vía administrativa y penal, imprescindible para aplicar el derecho garantizado por el art. 50 de la Carta. La falta de dicha condición hace superfluo que el tribunal falle sobre el eventual concurso de los restantes elementos necesarios a los fines de la "aplicación del ne bis in ídem".

an, es decir como una necesidad de su aplicación concreta, una vez que se cometa el delito para el cual fue sancionada[29].

Respecto a la proporción, esta evoca con seguridad una evaluación de la conveniencia equilibrada del medio usado para la obtención del objetivo perseguido; en el ámbito penal, la proporcionalidad implica una evaluación de criterio del tratamiento de sanciones aplicado.

Ya en el decreto de necesidad y urgencia, para la revisión del sistema de sanción, se hacía referencia explícitamente al supuesto de proporcionalidad de modelo comunitario[30], con el fin de reproducir mejor las mismas sanciones con la gravedad de la violación cometida y de optimizar la estructura de recaudación impositiva[31].

Una intervención legislativa era necesaria en el estado actual del derecho comunitario, dado que el régimen de las sanciones no es objeto de armonización[32].

En consecuencia, los Estados miembros pueden elegir las sanciones que les parezcan más apropiadas[33], sin

---

29Cf. Paliero, El principio de efectividad en el derecho penal, en Revista italiana derecho procesal penal, 1990, 430.

30Cf. Tribunal UE, sentencia del 26 de octubre de 1995, causa C-36/94, Siesse, punto 21, según el cual: "en ausencia de armonización de las normativas comunitarias en este sector, los Estados miembros tienen la competencia de elegir las sanciones que les parezcan más apropiadas. Sin embargo, ellos están obligados a ejercitar esta competencia respetando el derecho comunitario y sus principios generales y, en consecuencia, a respetar el principio de proporcionalidad (véase también sentencia del 16 de diciembre de 1992, causa C-210/91, Comisión/Grecia, Recopilación pág. I-6735, punto 19)".

31Cf. Amatucci, Principios y nociones del derecho tributario, Giappichelli, Milán, 2016, III ed., 277.

32Cf. Centore, En el Tribunal UE la importancia del ne bis in ídem en el sector fiscal –ne bis in ídem y sanciones fiscales: una revolución cultural antes que jurídica, en GT (Jurisprudencia Total)– Revista jurídica tributaria, nro. 1/2016, 78.

33Cf. Tribunal UE, sentencia del 29 de octubre 2010, causa C-188/09, Profaktor Kulesza, punto 29, según el cual: "Debe recordarse que, al respecto, en ausencia de armonización de la normativa comunitaria en el sector de las sanciones que se aplican, en caso de incumplimiento de las condiciones previstas por un régimen instituido por dicha legislación, los Estados miembros pueden elegir las sanciones que les parezcan más apropiadas".

embargo, aunque se conserve la elección de sanciones, (ellos) deben velar especialmente para que las violaciones del derecho comunitario se sancionen, bajo el perfil sustancial y procesal, en términos análogos a los previstos para las violaciones del derecho interno iguales en naturaleza e importancia y que, en todos los casos, otorguen a la sanción misma un carácter de efectividad, de proporcionalidad y de capacidad coactiva[34].

En el caso de omisión de pago del Iva, deberá prestarse mayor atención a las sanciones aplicadas, según el carácter del tributo "propio" de la comunidad europea.

En este sentido, efectivamente, para asegurar el cobro de todos los ingresos que provengan del IVA y tutelar de esa forma los intereses financieros de la Unión, los Estados miembros disponen de una libertad de elección de las sanciones que se aplican.

Respecto al problema de la doble sanción, los Estados están legitimados para recurrir, en forma contemporánea, a medidas administrativas y penales, siempre que la calificación formal de las primeras no encubra en realidad una injusta duplicación de castigo[35].

En particular, la evaluación sobre la compatibilidad de la acumulación de sanciones con el principio del *ne bis in ídem* le corresponde en primer lugar al juez nacional, quien también puede basarse sobre estándares de tutela interna, mientras que ello no invalide el nivel de protección asegurado por la Carta y la supremacía del derecho UE.

La posibilidad por parte del juez interno de observar y censurar una duplicación de pena encuentra su límite en la circunstancia que la sanción que queda respete justamente aquellos modelos de efectividad, proporcionalidad y de disuasión, impuestos en varias ocasiones por el derecho de la UE y que derivan de la exigencia de garantizar la plena efectividad en el ámbito estatal.

Todo ello implica una evaluación no abstracta, pero referida a cada caso en particular concreto, para ser cumplido por el juez de la cuestión en el ámbito de

---

34Cf. Tribunal UE, sentencia del 31 de enero 1984, en causas unificadas C-286/82 y C-26/83, Luisi y Carbone; Tribunal UE, sentencia del 21 de septiembre de 1989, causa C-68/88, Comisión c/ Grecia.

35Cf. Tribunal EDU, sentencia 4 de marzo de 2014, Grande Stevens

remisión, tratándose de evaluar la conveniencia del tratamiento de sanciones[36].
El juez nacional deberá, de todos modos, evaluar el criterio de la "conexión suficiente" entre los dos procesos sancionados por el Tribunal europeo[37].

4. Los efectos de la crisis de liquidez sobre las sanciones penales y tributarias

Sobre todo en los últimos años, las dificultades económicas y financieras que han asediado a muchos sectores llevaron a un aumento del delito de omisión del pago del IVA, con diferentes consecuencias respecto a la aplicación de las dos sanciones.
La jurisprudencia penal[38] ha considerado irrelevante la crisis financiera adoptada como "justificación" por el contribuyente/empresario, destacando cómo este debería haber guardado unas reservas de los impuestos necesarios para satisfacer la deuda tributaria en lugar de usar dichas sumas para otros fines; esto en consideración de que el Iva recaudado no entra en la disponibilidad del empresario, quien no es el sujeto afectado por el impuesto, sino "solo" el que, por ley, cobra del consumir final para luego depositárselo al Estado[39].

36Cf. Tribunal UE, sala III, sentencia nro. 45/08, del 23 de diciembre de 2009. Según el Tribunal para evaluar el carácter eficaz, proporcional y de disuasión de la sanción administrativa no es necesario tener en cuenta la posibilidad y/o el nivel de una eventual sanción penal ulterior.
37Cfr. Tribunal Edu, Gran Sala, sentencia del 15 de noviembre de 2016, causa A. y B. c/ Noruega, cit. En efecto, el Tribunal ha hecho referencia al criterio del "sufficiently close connection, in substance and in time" [conexión sustancial y temporal suficientemente estrecha] afirmando que los dos procesos (uno por imponer el recargo fiscal, el otro la sanción penal) deben estar lo suficientemente conectados entre sí bajo el perfil sustancial y temporal (no puede decirse lo mismo, en cambio si cada trámite sigue un desarrollo autónomo propio y se encamina independientemente uno del otro).
38Cf. Casación penal, sala III, sentencia nro. 6113, del 7 de enero de 2016.
39Cf. Cardone - Pontieri, La incidencia de la iliquidez de la empresa sobre los delitos de conformidad con los artículos 10 bis y 10 ter del Decreto Legislativo nro. 74/2000, en Revista derecho tributario, nro. 2/2013, III, 19; los Autores

Los espacios para suponer la ausencia del elemento subjetivo o la subsistencia de un atenuante de causa por fuerza mayor como consecuencia de una repentina e imprevista situación de iliquidez parecen, sin embargo, objetivamente limitados.

En los delitos de omisión para que se pueda integrar la causa de fuerza mayor, es necesario la absoluta imposibilidad y no la simple dificultad de poner en acción la conducta de omisión[40].

De ello se deduce que: a) el margen de elección excluye siempre la causa de fuerza mayor, ya que no excluye la *suitas* de la conducta; b) la falta de provisión necesaria para el cumplimiento de la obligación tributaria penalmente relevante no puede, por lo tanto, adoptarse en base a una causa de fuerza mayor cuando sea, en todos los casos, el fruto de una elección/política empresarial tomada para afrontar una crisis de liquidez; c) no se puede invocar la causa de fuerza mayor cuando el incumplimiento penalmente sancionado haya sido con-causado por la falta de pago de cada vencimiento mensual y, en consecuencia, por una situación de ilegitimidad; d) el incumplimiento tributario penalmente relevante puede atribuirse a una causa de fuerza mayor solo cuando derive de hechos no imputables al empresario, que no pudo remediar con rapidez por motivos ajenos a su voluntad y que están fuera de su dominio de finalidad[41].

De un estudio de la jurisprudencia de fondo de los últimos años, se observa que los motivos de la iliquidez que generalmente se someten a la atención de los Tribunales, junto o en forma alternada, son: a) haber considerado privilegiar el pago de las retribuciones a los

---

(remitiéndose a lo afirmado por Valsecchi, Las Salas en pleno llamadas para decidir sobre la aplicación del crimen de omisión de pago de las retenciones certificadas a las faltas correspondientes al año 2004) observan como el buen contribuyente debe considerar que él no puede disponer libremente del Iva recaudado como si fuera su dinero, sino que debe limitarse y guardarlo, para, luego, depositárselo al Estado en los vencimientos de ley. Si no actúa de esta forma, deberá responder por la falta de pago.

40Cf. Tribunal de Bari, sala II, sentencia del 11 de enero de 2016, que se remite a Casación, Sala VI, sentencia nro. 10116, del 23 de marzo de 1990.

41Cf. Casación penal, sala III, sentencia nro. 55480, del 13 de diciembre de 2017; Casación penal, sala III, sentencia nro. 47250, del 10 de noviembre de 2016; Casación, sala III, sentencia nro. 43599, del 29 de octubre de 2015.

empleados, para evitar despidos; b) haber tenido que pagar las deudas a proveedores, bajo la amenaza de quiebra de la sociedad; c) la falta de cobranza de créditos certificados y documentados, a menudo con relación al Estado.

Pues bien, ninguna de estas situaciones, aun cuando estuviera probada, puede integrar, de por sí, las causas de no punibilidad previstas por el código penal o la causa de fuerza mayor (art. 45 código penal) o el estado de necesidad (art. 54 código penal) [42].

42Cf. Tribunal de Bari, sala. II, sentencia del 22 de febrero de 2016; Tribunal de Bari, sala II, sentencia del 15 de febrero 2016; Tribunal de Bari, sala II, sentencia del 26 de marzo de 2015, Tribunal de Padua, sentencia del 16 de febrero de 2015. En todas las sentencias, se detalla que ninguno de los motivos indicados entra en las hipótesis de no punibilidad. No lo es, in primis, incluso en la comprensible elección de cumplir, en primer lugar, con las obligaciones de pago de las retribuciones de los trabajadores en relación de dependencia. El art. 54 código penal, en efecto, excluye la punibilidad para quien ha cometido el hecho por haber sido obligado por la necesidad de salvarse a sí mismo o a otros del peligro real de un daño grave a la persona. Es evidente en la jurisprudencia de la Cámara de Casación que con la expresión "daño grave a la persona", el legislador ha querido referirse solo a los bienes morales y materiales que constituyen la esencia misma del ser humano, como la vida, la integridad física (que incluye el derecho a la salud), la libertad moral y sexual, el nombre, el honor, pero no también aquellos bienes que, aunque sean constitucionalmente relevantes, contribuyan para completar y desarrollar la persona humana. Aunque esté fuera de discusión que el derecho al trabajo está constitucionalmente garantizado y que el trabajo contribuya a la formación y al desarrollo de la persona humana, debe excluirse, sin embargo, que su pérdida constituya en sí misma un daño grave a la persona bajo el perfil del art. 54 código penal. Análogamente ninguna consecuencia puede derivar en términos de punibilidad, en todo caso, de la circunstancia que la falta de pago de los acreedores diferentes del Tesoro haya sido estimado necesario por lo que se considera de tener que pagar primero a otros acreedores, entre los cuales los proveedores, para evitar la quiebra de la sociedad. Y esto ya sea porque la quiebra bien habría podido ser solicitada por el mismo Tesoro Público, justamente en relación a los créditos tributarios, ya sea porque la simple necesidad de evitar la quiebra no es suficiente para integrar la hipótesis de causa de fuerza mayor delineada anteriormente. Por último, ninguna relevancia autónoma puede derivar del hecho de que el recurrente pruebe beneficiarse de créditos

Sin embargo, ha habido alguna amplitud, o sea se ha considerado que no se excluye que, en abstracto, sean posibles casos, cuya apreciación se devuelve al juez de mérito[43] y, como tal, está fuera de discusión en el ámbito de la legitimidad si está motivado de forma congruente, en los cuales pueden invocarse la ausencia del dolo o la absoluta imposibilidad de cumplir con la obligación tributaria; pero es necesario, para que esto sea verificado en concreto, que pruebe lo alegado que, por lo que se refiere a la lamentable crisis de liquidez, deberán conferir no solo el aspecto de no imputabilidad a quien haya omitido el pago de la crisis económica que ha asumido la empresa o su persona, sino también la prueba de que dicha crisis no habría sido afrontada sino a través del recurso de medidas idóneas por parte del empresario, que se evaluarán en concreto (sobre todo, el recurso al crédito bancario).

En otras palabras, el recurrente que quiera beneficiarse en concreto de dicho atenuante, evidentemente atribuible a causa de fuerza mayor, en los términos que se han mencionado, deberá probar que de ningún modo le fue posible hallar los recursos necesarios para permitirle el correcto y concreto cumplimiento de las obligaciones tributarias, aunque haya intentado todas las acciones posibles, si bien desfavorables para su patrimonio personal, para permitirle recuperar, frente a una inmediata y no consolidada crisis de liquidez, las

---

hacia terceros que no haya logrado exigir. Y esto vale, incluso, si el tercer deudor es el Estado u otro ente público, donde el interesado tenga respecto a la misma relación de tipo contractual, por ejemplo, para la prestación de servicios. En efecto, la ley disciplina de forma taxativa los casos en los cuales puede procederse a la compensación de la deuda tributaria. Y, fuera de esto, la falta de pago de créditos que el interesado puede aducir en relación con el Estado o con el ente público, entra en su normal riesgo de empresa, de tipo privado, y no puede verdaderamente neutralizar la obligación, de carácter público, que él tiene hacia el Tesoro. En doctrina, Terracina, Evasión de recaudación, dificultades financieras y sanciones penales, en Diálogos tributarios, nro. 1/2013, 89.

43Cf. Oldrà, La pericia para la evaluación del dolo en el delito de omisión de pago Iva, en Periódico tributario, nro. 26/2014, 2049; el Autor demuestra como tratándose muy seguido de verificaciones de naturaleza contable, el Juez bien puede valerse de un perito, experto en la materia, al cual pedirle verificaciones basadas sobre el análisis de la compensación IVA, sobre índices y márgenes de liquidez.

sumas necesarias para cumplir con la deuda del erario, sin poder lograrlo por causas ajenas a su voluntad y a él no imputables[44].

Para que una crisis de liquidez pueda dejar libre de sanciones la violación de obligaciones tributarias, esta debe parecerse a una causa de fuerza mayor propiamente dicha que haga absolutamente inevitable la realización del ilícito. Por ello, el empresario está obligado a demostrar la subsistencia de dicha causa mayor y, por lo tanto, a proveer la prueba que el incumplimiento de la obligación tributaria se ha verificado por la imposibilidad objetiva de guardar el Iva para depositárselo al Tesoro Público[45].

Por consiguiente, no puede excluirse del todo que la absoluta imposibilidad de cumplir con la deuda Iva puede tener incidencia sobre el elemento subjetivo del delito tributario, pero será necesario que el empresario pruebe lo alegado que concierne tanto el perfil de la no imputabilidad al indagado de la crisis económica que ha afectado a la empresa como al aspecto de imposibilidad de afrontar la crisis de liquidez a través del recurso de medidas idóneas que se evaluarán en concreto.

Respecto a la sanción tributaria, hay que preguntarse si la crisis que ha afectado a muchos sectores puede hacerse entrar en la hipótesis de conformidad con el art. 6, inciso 5, Decreto Legislativo nro. 472, de fecha 18 de diciembre de 1997, o bien "No es punible quien ha cometido el hecho por causa de fuerza mayor". Debe aclararse que el atenuante de causa por fuerza mayor debe depender de hechos ajenos a la voluntad del contribuyente[46].

Sin embargo, la jurisprudencia tributaria de fondo se verifica en el sentido que afirma que la crisis económica no se configura como causa de fuerza mayor[47], en consideración del hecho de que el Iva, normalmente, ya fue recibido por el contribuyente con el fin de volver a depositarlo, se deduce que la falta de cumplimiento tributario no puede ser resultante de fenómenos

---

44 Cf. Casación penal, sala III, sentencia nro. 9224, del 7 de marzo de 2016.

45Cf. Tribunal de Génova, sala II, sentencia, del 16 de junio de 2016.

46 Cfr. CTP (Comisión Tributaria Provincial) Lecce, sala II, sentencia nro. 2042, del 5 de junio de 2015.

47Cf. CTR (Comisión Tributaria Regional) Apulia, sala VII, sentencia nro. 659, del 1 de marzo de 2017.

naturales o de terceros que exceden la relación empresarial-comercial[48].

Las dificultades económicas, aunque se deban a crisis del sector o incumplimientos de contratantes, son inherentes justamente a las dinámicas empresariales y comerciales[49], que son eventos posibles que constituyen el riesgo normal en la actividad de una empresa[50].

48Cf. CTP (Comisión Tributaria Provincial) Lecce, sala II, sentencia nro. 2042, del 5 de junio de 2015. En dicho caso, por el contrario, la Comisión ha considerado que subsiste el atenuante por causa de fuerza mayor. En este caso específico, la Sociedad, según los jueces, ha demostrado y documentado, con agregados nunca impugnados por las Oficinas fiscales, que durante los últimos años de la actual crisis coyuntural muchos clientes han decido renunciar a algunos supuestos servicios no indispensables o a solicitar servicios diferentes, tal vez con calidad inferior y a un costo más bajo, con la contemporánea desaparición de los clientes mismos y consecuente aumento de los créditos no cobrados.

49Cf. CTR (Comisión Tributaria Regional) Piemonte, sala XXXVIII, sentencia nro. 687, del 23 de mayo de 2016.

50Cf. CTR (Comisión Tributaria Regional) Apulia, sala X, sentencia nro. 2146, del 19 de septiembre de 2016; para los jueces, las sostenidas dificultades económicas representadas por la sociedad no se encuentran absolutamente en el ámbito de la actividad de empresa, de los eventos impredecibles e insuperables. Esto no solo por lo correctamente demostrado por la Oficina –según la cual si así fuera, dada la frecuencia, sobre todo en el actual período de crisis económica de falta de pagos en las relaciones comerciales, se determinaría un continuo retraso en el pago de los impuestos necesariamente acompañados por la "...dificultad de relevar la insubsistencia del dolo o culpa grave en el comportamiento de omisión del contribuyente."– pero también y, sobre todo, porque, teniendo en cuenta que en el ejercicio de una actividad empresarial la ausencia de liquidez no es por sí sola una circunstancia excepcional e impredecible, en presencia de dichos acontecimientos el contribuyente está obligado a demostrar haber hecho uso de la ordinaria diligencia para remover el obstáculo interpuesto al exacto cumplimiento de la obligación, incluso, mediante la eventual búsqueda de otras fuentes financieras. Por lo tanto, es necesario la prueba que de ningún modo ha sido posible para el contribuyente hallar los recursos necesarios para permitirle el correcto y concreto cumplimiento de las obligaciones tributarias, aunque haya intentado todas las acciones posibles para permitirle recuperar, frente a una inmediata crisis de liquidez, las sumas necesarias para cumplir con la deuda del tesoro, si bien desfavorables para

5. El pago de la deuda tributaria como causa de no punibilidad del delito penal

La omisión de pago del impuesto que resulta de la declaración de impuesto a las ganancias presentada, en cualquier forma, no subsistiendo, en ámbito tributario, umbrales de no punibilidad, se sanciona de forma fija: 30% de cada importe no depositado. En la aplicación de la sanción administrativa, por lo tanto, la Administración financiera actúa sin márgenes de discrecionalidad administrativa, ni obligaciones de autónoma motivación, con atención separada para cada suma evadida[51].

En efecto, luego de la liquidación de impuestos según el art. 36 bis del Decreto del Presidente de la República nro. 600/73, la oficina efectúa el control automatizado de la declaración y, con el histórico de pagos, se limita a pedir el pago de impuestos liquidados en la declaración y no depositados.

No subsistiendo dudas relativas a la declaración, el no envío del aviso amable no constituye causa de nulidad de la cartera[52].

---

su patrimonio personal, sin poder lograrlo por causas ajenas a su voluntad y no imputables a él (Casación Penal nro. 15176/2014). CTR (Comisión Tributaria Regional) Veneto, sala V, sentencia nro. 1659, del 4 de noviembre de 2015: La opinión de este Colegio es que la objetiva presunción económica no sostiene la exención del pago de los impuestos ni de las relativas sanciones ni de los intereses. La grave crisis de liquidez no legitima el incumplimiento al pago de impuestos, no siendo de ningún modo remitido al significado de causa por fuerza mayor.

51Cf. Casación, sala V, sentencia nro. 26546, del 21 de diciembre de 2016.

52Cf. Casación, sala V, sentencia nro. 6687, del 2 de abril de 2015; por lo que concierne a la pretendida violación de las normas según el Decreto del Presidente de la República nro. 600, del 1973, art. 36 bis y del Decreto del Presidente de la República nro. 633 del 1972, art. 54 bis, se ha precisado que, tanto en materia de impuestos directos como en materia de IVA, es legítima la cartera de pagos que no esté precedida por la comunicación del resultado de la liquidación prevista por las normas mencionadas, por un doble orden de razones: en primer lugar, porque la norma no prevé ninguna sanción, en términos de nulidad, por su incumplimiento; en segundo lugar, porque dicha comunicación, teniendo la función de evitarle al contribuyente la reiteración de errores y de permitirle la regularización de aspectos formales es un

Con la mencionada reforma del 2015, se reemplazó el art. 13 del Decreto Legislativo nro. 74/2000, ahora reconocido como "Causa de no punibilidad. Pago de la deuda tributaria". Antes de dicha modificación, el pago de la deuda tributaria constituía solo una circunstancia atenuante y no una causa de extinción del delito[53].

Por ello, la nueva disposición prevé la no punibilidad del delito de omisión de pago Iva[54] (y de otros delitos similares, ejemplo: omisión de pago de retenciones certificadas) en caso de que las deudas tributarias, incluidas las sanciones y los intereses, hayan sido pagados íntegramente antes de la apertura de la audiencia[55].

---

cumplimiento direccionado exclusivamente a orientar el comportamiento futuro del interesado y excede, por lo tanto, el ámbito del ejercicio de derecho de defensa y de contradictorio con relación a la emisión de cartera de pago.

53Cf. Casación, sala tribunal, sentencia nro. 40314, del 28 de septiembre de 2016: para los jueces la transformación de la circunstancia atenuante en circunstancia extintiva implica que el pago total de la deuda tributaria no asuma más importancia normativa en términos de menor gravedad del delito o de índice de la capacidad de delinquir del sujeto, según la ratio sometida a la misma morfología de la circunstancia del delito; el reconocimiento de una eficacia extintiva del delito, en efecto, debe encuadrarse en el fenómeno diferente de la degradación del ilícito penal en razón de conductas subsiguientes al delito, en el caso específico de carácter restitutorio, que responde a una lógica diferente de premio; en dicho sentido, por lo tanto, la causa extintiva integra una hipótesis de asimetría entre lo que podemos llamar ser merecedor de la pena, que falta en razón de la conducta de pago total de la deuda tributaria, privando de esta forma de razón a la aplicación de la pena; en una declinación constitucional, la conducta restitutoria, por ello, asume relieve en la eliminación de la finalidad reeducativa (o resocializadora) asignada, por lo menos bajo el perfil axiológico, a la sanción penal por la misma Constitución (art. 27, Constitución, inciso 3).

54Cf. Melis, La nueva disciplina de los efectos penales de la extinción de la deuda tributaria, en Reseña tributaria, nro. 3/2016, 589.

55En el Informe de acompañamiento de la Ley nro. 158/2015 se lee que: Para dicha tipología de delitos la causa de no punibilidad encuentra su justificación político criminal en la elección de conceder al contribuyente la posibilidad de eliminar la relevancia penal de su propia conducta a través de la satisfacción total del pago al tesoro antes del proceso penal: en estos casos, en efecto, el contribuyente ha señalado de forma correcta la propia deuda que resulta a

Respecto a dicho límite de relevancia de la causa extintiva, o bien que, para tenerse extinción de los delitos, el pago integral de los importes adeudados deben tener lugar antes del inicio del juicio penal, la jurisprudencia ha observado que el carácter jurídico diferente y la más amplia eficacia atribuidas al caso específico implica, en los procesos en curso en el momento de entrada en vigencia del Decreto Legislativo nro. 158/2015, la necesidad de una equiparación de los efectos de la causa de no punibilidad aun en los casos donde haya sido superada la preclusión procesal[56].

El instituto de conformidad con el art. 13 encuentra aplicación, incluso, en los casos donde el contribuyente ha presentado una solicitud de transacción fiscal: siempre que la transacción se homologue antes del vencimiento del plazo para el pago del impuesto, se tendrá una incidencia sobre la estructura de la circunstancia incriminadora en modo profundo mutando los elementos constitutivos y, particularmente, el plazo de pago, que puede ser prorrogado o bien dividido en más cuotas. El incumplimiento futuro y eventual de la transacción conlleva su revocación, pero no conlleva la "restauración" del delito.

---

continuación incumplida; para el sucesivo cumplimiento, aunque no sea espontáneo, es suficiente el recurso a sanciones administrativas.

56Cf. Casación penal, sala III, sentencia nro. 52640, del 20 de noviembre de 2017; Casación penal, sala IV, sentencia nro. 11417, del 9 de marzo de 2017: esto en cuanto a la distinta naturaleza asignada al pago de la deuda tributaria, como "hecho" que no significa solo el monto de la punibilidad, sino también si este hecho es punible (an de la pena), significa que los procedimientos en curso, incluso si se ha excedido el límite temporal de relevancia previsto por la norma, el impuesto debe ser considerado en las mismas condiciones que fundan la eficacia de la causa extintiva; esto es impuesto por el principio de igualdad, que prohíbe tratamientos diferentes para situaciones iguales, debiéndose considerar que el pago de la deuda tributaria asuma la misma eficacia extintiva ya sea que suceda antes de la declaración de apertura de la audiencia, ya sea en los juicios en curso a la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo nro. 158/2015, que suceda después de dicho límite, siempre antes del fallo final; viceversa, se registraría una disparidad de tratamiento en relación a situaciones iguales para la cual sería planteada una cuestión de ilegitimidad constitucional. Casación, sala tribunal, sentencia nro. 40314, del 28 de septiembre de 2016.

Por el contrario, en el caso de transacción fiscal homologada luego del vencimiento del plazo para el pago del impuesto, no se tendrá la extinción del delito, que a ese punto ya ha sido consumado, y esto, incluso, si la propuesta ha sido hecha en una época anterior; se deduce de ello que no se aplicará la causa de no punibilidad según el art. 13[57].

6. **Conclusiones**

La aplicación de dos sanciones, administrativa-tributaria y penal, sobre un mismo caso, la omisión de pago del Iva, como se ha visto, se encuentra en el centro de un continúo debate de doctrina, pero sobre todo de jurisprudencia, a todos los niveles.
Sin embargo, dicho debate no se relaciona solo con la aplicación de las sanciones, sino también las conexiones que se verifican, luego, a nivel de procedimiento y a nivel procesal, el principio de la doble vía penal-tributario y, sobre todo, la autonomía de las actividades de prueba en ambos campos[58].
La reciente normativa nacional, el Decreto Legislativo nro. 158/2015, que, en apariencia, había resuelto la cuestión de doble sanción, aumentando el umbral de punibilidad y, por lo tanto, haciendo disminuir muchas hipótesis "penales" del crimen en cuestión, en realidad, no ha subsanado del todo las cuestiones, es más, parece que ha dado vida a nuevos interrogantes de compatibilidad con la normativa nacional. En efecto, el umbral diferente de punibilidad previsto para el delito de omisión de pago de las retenciones respecto a la omisión de pago del Iva se ha sometido al examen del Tribunal de Justicia[59], cuya audiencia tuvo lugar el 21 de marzo pasado.

57Cf. Casación penal, sala III, sentencia nro. 6591, del 13 de febrero de 2017.
58Cf. Amatucci, Doble vía y "conexión suficiente" entre proceso tributario y penal, en Revista trimestral derecho tributario, nro. 1/2017, 3.
59Cf. Putinati, La reforma de delitos tributarios en el análisis del Tribunal de Justicia europeo: notas breves de la resolución del Juez de Instrucción de Varese sobre la causa de no punibilidad y circunstancias atenuantes, en Reseña tributaria, nro. 1/2016, 211. El Autor demuestra como una cuidadosa reflexión del Juez se dedica al uso que el contribuyente podría hacer del Iva no depositado, en el entretiempo esperando para depositarlo, si fuera descubierto

El Tribunal de Varese[60] había observado como el umbral de punibilidad se ha "desarticulado" por el idéntico umbral originariamente previsto por el art. 10-bis (Omisión de pago de retenciones certificadas) de € 50.000, umbral pasado para dicha última hipótesis a € 150.000, mucho más bajo de los actuales € 250.000 de la omisión de pago Iva, aunque estemos frente a dos hipótesis de ilícito penal absolutamente idénticas, de esta forma, según el juez, se podría considerar una mayor tutela reservada por el legislador al Tesoro nacional, tratándose de Impuestos directos, respecto a la tutela de proteger los intereses financieros de la UE, teniendo en cuenta la naturaleza llamada "intracomunitaria" del Iva y del hecho que, como tributo propio, se destina a financiar la Unión europea[61].

---

y asumido en calidad de imputado, antes de la apertura de la audiencia. El Juez de Instrucción destaca como puede ser más rentable demorar el pago más allá del plazo prescripto para poder en el entretiempo financiar la propia empresa sin recurrir al (costoso) mercado del crédito. Esto desmantelaría de toda organización eficiente el procedimiento de recaudación en los términos establecidos por el Tesoro con peligro en términos de ingreso total. En realidad, esto parece alcanzar más a eventuales perfiles de posible competencia desleal que a un tema estrictamente fiscal, en cuanto el contribuyente respetuoso de los términos de pago debería recurrir al financiamiento sobre el mercado, no siempre fácilmente disponible y tal vez más costoso.

60Cf. Tribunal de Varese, resolución de remisión nro. del 30 de octubre de 2015; a la causa se le asignó el número C-574/2015.

61Cf. Centore, Esperando la Gran Sala sobre la doble sanción para las infracciones tributarias, en Periódicos tributarios, nro. 17/2017, 1336. La resolución del Juez de Instrucción de Varese levanta la cuestión sobre la disparidad de umbral de (no) punibilidad entre los dos comportamientos que para la opinión del Tribunal de origen, sería: (i) intrínsecamente incompatible, por la evidente disparidad de tratamiento entre las dos circunstancias sustancialmente idénticas; (ii) contraria al derecho de la Unión y, en lo específico, a lo combinado dispuesto en los art. 4, apartado 3, T.U.E. (Tratado de la Unión Europea) y 325 T.F.U.E. (Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), y de la Directiva 2006/112/CE, en referencia a la obligación puesta a cargo de los Estados miembros de prever sanciones efectivas, disuasivas y proporcionadas a tutela de los intereses financieros de la Unión (con evidente referencia a la sentencia C-105/14 Taricco); y (iii) contraria

Según el Tribunal, por lo tanto, el Tribunal UE debería afirmar la no compatibilidad de la normativa nacional que asegura un tratamiento peor en caso de omisión de pago del Iva con el art. 4, apartado 3, TUE (Tratado de la Unión Europea) y 325 TFUE (Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) y, en consecuencia, una vez descubierta dicha incompatibilidad, el Decreto Legislativo 158/2015 no encontraría aplicación. De ello se deduce que, el umbral de punibilidad que se calcula para juzgar la subsistencia del delito, entonces, debería volver al original de € 50.000.

El Gobierno italiano, en el ámbito de la audiencia, ha observado como la circunstancia de la omisión del pago, por lo que, sin características de fraude, no prevé la aplicación de sanciones penales. En el caso específico es solo necesario que el legislador nacional predisponga medidas adecuadas para asegurar la recaudación total.

La previsión de una sanción penal solamente para llegar a un umbral de evasión elevado forma parte, entonces, del ámbito de la discrecionalidad del legislador nacional y, de todos modos, responde a la necesidad de ajustar el principio de efectividad con el principio de proporcionalidad.

Como enseña la jurisprudencia europea, la verificación del carácter jurídico efectivo de la sanción, que tenga en cuenta no solo la entidad y el monto del tributo, sino, sobre todo, el valor aflictivo, puede incidir tanto en la etapa del procedimiento como en la etapa procesal, para no caer en la hipótesis de doble sanción.

---

al espíritu y al dictado del convenio PIF (Protección de los Intereses Financieros) y allí, en particular, a lo dispuesto por los art. 1 y 2 del Convenio, según el cual se impone al Estado miembro sancionar con penas privativas de la libertad la omisión, parcial, tardío pago del IVA por importes superiores a € 50.000. Umbral que según el juez que remite la causa, en la norma nacional se multiplica por tres (en el art. 10-bis) y por cinco (en el art. 10-ter).