

NUEVOS PARADIGMAS DEL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO
POST COVID-19.
LA EXPERIENCIA ITALIANA

Por Alessandro Melchionda*

SUMARIO: I. Premisa. – II. Perfiles generales del sistema penal tributario en Italia. – III. El impacto presunto y probable de la crisis post “Covid-19” en el sistema penal tributario italiano.

I. Premisa.

La dramática emergencia, que surgió de la pandemia debida al virus llamado "covid-19", ha generado efectos y repercusiones en muchos sectores de los sistemas legales nacionales.

Entre sus importantes repercusiones económicas, un sector que ciertamente ha sufrido consecuencias problemáticas es el sector fiscal¹, con implicancias en los ámbitos sancionatorios propios de esta materia.

Para comprender mejor el alcance real y la importancia de estos efectos, es necesario tener en cuenta las características específicas de las leyes nacionales. Esto, precisamente, porque es a partir de las características específicas de los delitos fiscales previstos, que pueden cambiar las repercusiones de una crisis económica, que afecta sobre todo la disponibilidad actual de activos y de capital de los contribuyentes.

II. Perfiles generales del sistema penal tributario en Italia

* Catedrático de Derecho Penal Università di Trento (Italia)

¹ Con referencia solo al sector fiscal v. por todos DELLA VALLE E., *Il diritto tributario "pandémico"*, en *Rivista di Diritto bancario*, online, Junio de

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

Esta base constitucional, en la que estriba el derecho del Estado a obtener el pago de impuestos, otorga legitimidad también a esa rama del sistema penal tradicionalmente denominado "Derecho penal tributario"².

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

Ante estas modalidades de protección, permanece la necesidad de marcar el alcance de la intervención penal de aquella meramente administrativa y, de este modo, los hechos que pueden suponer

2020, p. 1 ss.

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

una efectiva responsabilidad penal. Además, se plantea la cuestión acerca del derecho del Estado a castigar penalmente a aquéllos que, aunque cumplieron con su deber de lealtad declarativa, se ven imposibilitados de pagar la totalidad de los impuestos debidos.

La evolución histórica que marca el desarrollo del Derecho penal tributario italiano pone de relieve la existencia de diferentes modelos de incriminación, caracterizándose por el reconocimiento de principios generales y por la adopción de técnicas de tipificación extremadamente diferenciados y basados en modelos opuestos de política criminal³.

Los rasgos característicos del modelo vigente de Derecho penal tributario nacieron con los principios establecidos por el Parlamento italiano en la Ley Delegada de 25 de junio de 1999, n. 205. En efecto, el Gobierno se encargó de “prever un sistema limitado de tipos penales, de naturaleza exclusivamente delictiva, con penas de seis meses a seis años..., caracterizadas por un nivel relevante de lesividad para el patrimonio público, cometido con el fin de la evasión o de la obtención de reembolsos no debidos”, y centrados principalmente en conductas de fraude, infidelidad u omisión, relacionadas con la declaración de impuestos. Se estableció también prever umbrales de punibilidad idóneos a limitar la intervención penal sólo a hechos ilícitos económicamente relevantes, con excepción de los casos de emisión o uso de documentos falsos y la ocultación o destrucción de documentos contables. Además, se trató de coordinar de forma adecuada este sistema penal con el sistema de sanciones administrativas,

pp. 4 ss.

³ Para una visión de conjunto de esta evolución, v. en general AMBROSETTI E.M. – MEZZETTI E. – RONCO M., *Diritto penale dell'impresa*, Zanichelli, Bologna, 2016, 4a ed., pp. 449 ss.; CINGARI F., *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, en *I reati tributari*, editado por R. Bricchetti y P. Veneziani, Giappichelli, Torino, 2017, pp. 1 ss. Permítame también referirme a mi trabajo, *La regulación de los delitos fiscales en el sistema jurídico italiano*, en *Revista Penal*; 2019, n.

imponiendo la aplicación solo de la disposición más específica, cuando el mismo hecho fuese castigado por una disposición penal y otra que previese una sanción administrativa.

El Gobierno implementó estos principios a través del Decreto Legislativo del 10 de marzo de 2000, n. 74, que introdujo un modelo muy diferente al anterior.

Se estableció así la previsión de los siguientes delitos:

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

Más allá del tipo de *"Emisión de facturas u otros documentos por transacciones inexistentes"*, previsto por el art. 8 del Decreto Legislativo n. 74/2000, todos los nuevos delitos se han caracterizado por una lesividad directa y concreta de los intereses patrimoniales del Estado y -además de la exclusión expresa, por muchos delitos, de la punibilidad de la "tentativa" -se han fijado umbrales de punibilidad idóneos para limitar la intervención penal a los casos de gravedad objetiva e indiscutible.

Como resulta evidente, la relevancia penal de los hechos sancionados se relaciona directamente a la connotación fraudulenta o, de todos modos, infiel, de las conductas previstas. Y este aspecto se reforzó con la caracterización expresa, común a todos los delitos previstos, de la existencia necesaria de una malicia específica centrada en el "propósito de la evasión fiscal". Y en el

artículo 1 del Decreto Legislativo n. 74/2000 se declara, además, que “el “fin de evadir impuestos” y el “fin de permitir la evasión de terceros” se entienden incluyendo, el fin de obtener un reembolso o reconocimiento indebido de un crédito fiscal inexistente, y el fin de permitirlos a terceros, respectivamente.

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

Un primer cambio se realizó en los años 2004 y 2006, a través de la reintroducción del delito de “*Pago omitido de retenciones adeudadas o certificadas*”, en el art. 10-*bis* del Decreto Legislativo n. 74/2000 y con la introducción del delito de “*Pago omitido de IVA*” (incluido en el art. 10-*ter* del Decreto Legislativo No. 74/2000), y del delito de “*Compensación indebida*” (art. 10-*quater*, Decreto Legislativo No. 74/2000) (4).

Estas nuevas figuras marcan un cambio sustantivo respecto del sistema general diseñado en el año 2000. Si bien el eje de la protección penal se mantiene centrado en la lesión tangible y significativa del interés patrimonial del Estado, parece también evidente que el desvalor de resultado de los hechos sancionados no se acompaña con el paralelo - y muy importante- desvalor de la acción subyacente a todos los demás delitos, caracterizados por conductas de fraude o, al menos, de infidelidad declarativa manifiesta.

En estas nuevas figuras delictivas, el elemento central del hecho típico consiste en la mera omisión del pago de impuestos, aunque por encima de umbrales de punibilidad bastante altos (actualmente 250.000 Euros), sin perjuicio del hecho de que la obligación de pago se base en una declaración previa del impuesto correcta,

⁴V. CERQUA L.D. – PRICOLO C.M., *Un “nuovo” delitto tributario: l’omesso versamento di ritenute certificate*, in *Diritto penale e processo*, 2005, p. 678 ss.

completa y veraz. También desde un punto de vista del elemento subjetivo, estos nuevos delitos son sensiblemente diferentes de los hasta entonces vigentes, pues ya no se requiere una finalidad específica de evasión (come elemento subjetivo del injusto); los nuevos delitos, en cambio, solo requieren un dolo genérico que, según la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia., se considerará configurado cada vez que el sujeto tenga conocimiento del vencimiento del plazo obligatorio para pagar el impuesto, sin dar cumplimiento a su obligación⁵.

Con referencia a estos delitos de mera omisión la respuesta de la jurisprudencia ha sido muy rigurosa. Para comprender este rigor merece ser subrayado que la Corte di Cassazione italiana ha establecido que: “El elemento subjetivo necesario a efectos de la configuración de la omisión de pago del IVA es el dolo genérico, siendo suficiente, para configurar el delito, la conciencia y la voluntad de presentar una declaración del IVA, omitiendo el pago de las sumas indicadas en el mismo, dentro de la fecha límite. Determinante es la conciencia de que el impuesto evadido excede el umbral de la punibilidad identificado por la ley”⁶.

Además, en estos casos se afirmado la irrelevancia de situaciones de crisis financiera y consecuente falta de liquidez y atribuyendo al imputado la carga de la prueba “sobre la no imputabilidad a sí mismo de la responsabilidad por la crisis de liquidez de la empresa, y sobre la imposibilidad de enfrentar dicha acudiendo también a medidas también desfavorables para su patrimonio personales”⁷.

⁵ Por ejemplo, ver para todos AMBROSETTI E.M. – MEZZETTI E. – RONCO M., *Diritto penale dell'impresa*, cit., pp. 544 ss.

⁶Cassazione penale, Sección III, sentencia de 23 de septiembre de 2015, n. 45033.

⁷ Cassazione penale, Sección III, sentencia del 1 de febrero de 2017, n. 15235. Este notable rigor interpretativo ha sido objeto de múltiples comentarios en la doctrina: ver BERSANI G., *Omesso versamento Iva: insolvenza dell'imprenditore e procedure per la risoluzione delle crisi di impresa*, en *Il Fisco*, 2013, p. 3706 ss.; BORGOGGIO A., *Onere probatorio per escludere la responsabilità penale per omessi versamenti dovuti a*

El impacto de estas últimas reformas ha sido evidente.

Desde un punto de vista funcional, se observa que el fortalecimiento de la lucha contra la evasión fiscal que comenzó en el año 2004 ha llevado a un cambio del enfoque la intervención penal, de la fase "declarativa" a la fase de la "recaudación", configurándose así dos perspectivas de intervención punitiva radicalmente diferentes y heterogéneas, tanto ante el principio de ofensividad, como ante el principio de subsidiariedad y de *ultima ratio*.

En particular, en la perspectiva del principio de ofensividad, los delitos centrados en el mero incumplimiento de la obligación tributaria resultan caracterizados por un desvalor escasamente significativo y carentes de identidad, aproximando de nuevo el injusto penal al administrativo, y reactivando un proceso de "administrativación" del Derecho penal tributario.

crisi di liquidità, en *Il Fisco*, 2014, p. 1778 ss.; CHIARAVIGLIO G., *Omesso versamento IVA e crisi di liquidità, inesigibilità e procedure concorsuali*, en *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2016, p. 332 ss.; CUOMO L.-MOLINO P., *Omesso versamento di imposte e crisi di liquidità*, en *Cassazione penale*, 2015, p. 415 ss.; MANONI E., *Omesso versamento IVA e crisi di liquidità: la Cassazione richiede una "reale impossibilità incolpevole" per escludere il reato*, en *Il Fisco*, 2014, p. 737 ss.; ORIANA F., *La rilevanza della crisi aziendale nel reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali*, en *Diritto penale e processo*, 2018, p. 1609 ss.; PERINI A., *Crisi di liquidità e reati tributari: l'omesso versamento dell'IVA alla vigilia dell'entrata in vigore del codice della crisi*, en *Rivista di diritto tributario*, 2020, p. 182; SOANA G.L., *Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di IVA (art. 10bis e 10ter d.lgs. 74/2000)*, en *Diritto penale contemporaneo online*, 7 de octubre de 2013; TRAVERSI A., *Interpretazione rigorosa delle Sezioni Unite sull'omesso versamento dell'iva e delle ritenute*, en *Corriere tributario*, 2013, p. 3487 ss.; TROYER L. -INGRASSIA A., *I delitti di omesso versamento a tempo di crisi e le (as) soluzioni giurisprudenziali: tout comprendre c'est tout pardonner?*, en *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2013, p. 4; TROYER L., *Crisi di liquidità e concordato preventivo: l'omesso versamento delle ritenute e dell'IVA dichiarate è destinato a rientrare nel paradigma dei nuovi istituti di regolazione della crisi d'impresa?*, en *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2019, p. 778; VALSECCHI A., *Omesso versamento delle ritenute certificate e dell'iva (artt. 10 bis e 10 ter, d.lgs. 74/00) per insolvenza del*

Como se ha observado por parte de atenta doctrina, a través de estos últimos cambios, en larga parte confirmado y agravado con la reforma más reciente del 2015 (Lgs. de 5 de agosto de 2015, n. 128, y D.Lgs. de 24 de septiembre de 2015, n. 158) “se han creado problemas en términos de seguridad jurídica, así como tensiones evidentes con los principios fundamentales en los que se basa el sistema penal”⁸.

En este contexto de menor homogeneidad político-criminal, las últimas intervenciones que limitan las posibilidades de acceso al beneficio de la suspensión condicional y la negociación de la pena lleva cada vez más a considerar la legislación tributaria penal como un nuevo sector del denominado “Derecho penal del enemigo”, en cuyo marco la necesidad primaria de protección del Estado lleva a poner en segundo plano el reconocimiento de un tratamiento sancionador plenamente conforme al principio de igualdad⁹.

III. El impacto presunto y probable de la crisis post “Covid-19” en el sistema penal tributario italiano

A la luz de estas características específicas del sistema penal tributario italiano, me parece claro que los efectos de la crisis post “covid-19” no deberían tener especial importancia en todos los casos de delitos de fraude. Desde este punto de vista, en particular, me parece claro que la crisis económica nunca puede justificar el uso de métodos fraudulentos de engaño del Estado y dirigidos a la evasión fiscal.

contribuyente, en *Diritto penale contemporaneo online*, 23 de diciembre 2013.

⁸SEVERINO P., *La riforma dei reati tributari: un'occasione perduta*, en *Archivio penale*, 2016, 3.

⁹FLORA G., *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del “diritto penale del nemico”?*, en *Diritto penale e processo*, 2012, 15 ss.

Sin embargo, mucho más complejos y delicados son los problemas que pueden surgir con referencia a los delitos de mera falta de pago de impuestos.

Afortunadamente, en los últimos meses no hubo plazos relevantes para los delitos fiscales. El plazo, que es penalmente relevante para el pago del IVA, expira, de hecho, al final del año. Y el plazo, que es penalmente relevante para el pago de la retención de impuestos, expira a fines de septiembre.

Sin embargo, está claro que cualquier próxima omisión de los impuestos correrá el riesgo de ser considerada de acuerdo con lo que la jurisprudencia ha dicho en estos casos.

Por lo tanto, es útil revisar estos principios jurisprudenciales.

Afirma, así, la Corte di Cassazione italiana: “Con el fin de excluir el dolo del delito de *“Pago omitido de IVA”*, a que se refiere el art. 10 ter del Decreto Legislativo no. 74/2000, la crisis de liquidez del deudor al vencimiento del plazo establecido para el pago es irrelevante, excepto por la demostración de que se han tomado todas las medidas para prever el pago del impuesto. Si, por otro lado, la falta de pago se debe a la no recaudación del IVA debido al incumplimiento de otra persona, deben demostrarse los motivos que determinaron la emisión de la factura antes de recibir la contraprestación”¹⁰.

Y aun más, se afirma que “A los efectos de la responsabilidad por el delito de incumplimiento del pago del IVA atribuido al representante legal de una empresa, el estado de crisis financiera atribuible a la gestión anterior no se identifica como causa de fuerza mayor cuando el agente, cuando fue nombrado como nuevo administrador de la empresa, es consciente de la crisis de activos líquidos”¹¹.

¹⁰Cassazione penale, Sección III, sentencia de 21 de marzo de 2019, n. 23796.

¹¹Cassazione penale, Sección III, sentencia de 12 de diciembre de 2018,

En otra decisión que vale mencionar, sostuvo que “El delito de omisión del pago del IVA se complementa con la elección consciente de omitir los pagos adeudados, sin detectar el hecho de que la empresa atraviesa una fase crítica y destina recursos financieros para enfrentar el pago de deudas consideradas más urgentes, porque este es un elemento que forma parte del riesgo comercial ordinario y que ciertamente no puede implicar el incumplimiento de la obligación contraída con las autoridades fiscales. Este elemento puede detectarse como causa de fuerza mayor a que se refiere el artículo 45 del Código Penal, solo si los cargos de embargo son adecuados para demostrar no solo la supuesta crisis de liquidez, sino también que dicha crisis no se habría abordado a través del uso de procedimientos específicos, entre otros, el uso de crédito bancario. El empresario, por lo tanto, debe demostrar que ha implementado, sin éxito por razones no imputables a él, todas las medidas (incluso desfavorables para sus bienes personales) adecuadas para obtener la liquidez necesaria para cumplir con su deuda tributaria (en este caso particular, el empresario acusado se había limitado a afirmar la existencia de una crisis comercial previa, sin adjuntar elementos adecuados para demostrar el alcance de la crisis, las causas inocentes de la crisis y la imposibilidad de superarla mediante el uso de herramientas para ser evaluadas concretamente)”¹².

Por último: “Con respecto al pago omitido de retenciones de impuestos o de IVA, la elección del empresario de asignar los recursos financieros disponibles para el pago de empleados y proveedores y no para los impuestos no integra la causa de fuerza mayor adecuada para excluir el delito. La Casación afirma esto, subrayando que donde hay un margen de elección no hay fuerza

n. 9.

¹²Cassazione penale, Sezione III, sentenza de 13 de diciembre de 2018, n. 12906.

mayor. Para el Tribunal de Casación, el empresario, para evitar posibles consecuencias criminales en caso de una crisis de liquidez, habría tenido que asignar los recursos existentes al momento del pago de la remuneración para poder cumplir con su obligación tributaria, incluso a expensas del pago de compensación a los empleados en su totalidad”¹³.

El marco de estas decisiones, por lo tanto, destaca riesgos preocupantes.

A primera vista, me parece, de hecho, evidente, que estas decisiones podrían volverse relevantes para excluir los efectos de justificación o de disculpa, debido a la consideración general de la situación de crisis de liquidez determinada por los efectos de la emergencia actual causada por “Covid-19”¹⁴.

Sin embargo, creo que la situación actual de crisis, y en particular la crisis después de la pandemia “Covid-19”, tiene características que no nos permiten considerarla como una crisis de liquidez financiera normal.

La crisis actual presenta aspectos evidentes de imprevisibilidad total, que lógicamente no permiten apreciar perfiles de culpabilidad concretos en la conducta de los directores de empresas que no la han prevista.

Ciertamente, sin embargo, el hecho de que los plazos penales para el pago de impuestos aún se esperan hacia fines de año, aún deja abierto el problema general.

Digo esto porque, en este momento, el estado ha proporcionado fuertes garantías para que las empresas obtengan financiamiento de los bancos, creando así las condiciones para una recuperación

¹³Cassazione penale, Sezione III, sentenza de 19 de settembre de 2018, n. 47482.

¹⁴ Esta es la conclusión ya considerada fundada por algunos autores: v. INGRAO G., *Crisi di liquidità da Coronavirus e omesso versamento di tributi: quali conseguenze sanzionatorie amministrative e penali?*, en *Rivista di Diritto Tributario*, suplemento online, 27 de abril de 2020.

concreta de la disponibilidad económica necesaria también para el próximo pago de impuestos¹⁵.

El problema real, sin embargo, es otro: las garantías estatales solo se proporcionaron a las empresas que no estaban en crisis antes de la pandemia "Covid-19"; y esto representa una fuerte limitación para los bancos, que tienden a no otorgar préstamos a empresas precisamente porque no están seguros de poder verificar que la crisis no haya sido anterior¹⁶.

Sin duda, nadie en este momento puede dar garantías sobre la ausencia de riesgos, incluidos de riesgos penales, para los próximos casos de omisión de pago de impuestos con límites superiores a los previstos para la integración de delitos fiscales (actualmente 250.000 Euros).

Sin embargo, tampoco la jurisprudencia puede dejar de tener en cuenta la singularidad absoluta de la situación que estamos viviendo.

Por lo tanto, deseo tener la esperanza, y espero, que cualquier próxima evaluación judicial concreta no olvide las incertidumbres que todos estamos experimentando en este período de drama global y pueda apreciar con equilibrio la existencia real de conductas de contribuyentes que expresen un contenido de culpa que merezca ser abarcada por una sanción penal; una sanción que,

¹⁵.V.el decreto ley 8 de abril de 2020, n.23 ("Medidasurgentes con respecto al acceso al crédito y obligacionestributarias para empresas, poderese especiales en sectoresestratégicos, asícomointervenciones de salud y trabajo, extensión de términosadministrativos y procesales."),ahoraconvertido con modificaciones por ley de 5 de junio de 2020, n. 40.

¹⁶ V.MUCCIARELLI F., *La crisi economica da pandemia e la disciplina della crisi d'impresa: gli interventi del legislatore nel d.l. 23/2020*, en *Sistema penaleonline*, 11 de abril de 2020; MUCCIARELLI F., *Finanziamenti garantiti ex d.l. 23/2020: profili penalistici*, en *Sistema penale*, 2020, p. 1 ss.; ORSI L., *La tutela penale del credito garantito dallo Stato alle imprese colpite dalla pandemia Covid-19*, en *Sistema penale*, 2020, p. 57 ss.; VALSECCHI A., *Finanziamenti garantiti dallo Stato: la disciplina dell'emergenza ridisegna (riducendola) l'area del penalmente rilevante per le imprese e per le banche*, en *Sistema penale*, 2020, p. 89 ss.

nunca lo olvide, es la máxima sanción prevista por cualquier sistema estatal contra sus ciudadanos.

