LA DENUNCIA DE INGRESOS ILÍCITOS EN EL DERECHO ITALIANO

Por Anna Rita Ciarcia

Sumario: 1. Declaración jurada de impuesto a las ganancias de ingresos provenientes de ilícitos; 2. El principio *nemo tenetur se detegere*; 3. Denuncia en la *Agenzia delle Entrate* (Administración tributaria) y envío de elementos probatorios; 4. Verificación de ganancias de origen ilícito; 5. Uso de elementos probatorios durante el procedimiento tributario reunidos en el ámbito penal; 6. Duplicación de plazos para la verificación.

1.**Declaración jurada de impuesto a las ganancias de ingresos provenientes de ilícitos**

Según la Cámara de Casación "es evidente que los deberes inderogables de solidaridad política, económica y social también subyacen trás la obligación de participar en el gasto público y no se pueden hacer excepciones con referencia al hecho de que el sujeto, que forma parte de la comunidad estatal, ponga en práctica, de forma accidental, o bien organizada, es decir como costumbre de vida, actividades *contra legem*. Por el contrario, una exención en el régimen tributario de ciudadanos menos honestos plantearía cuestiones de legitimidad constitucional en relación con el art. 3 de la Constitución italiana, que

completa el contenido de la norma abierta del principio mencionado"[1].

Es imposible dejar de recordar que, si la obligación tributaria se limitara exclusivamente a las actividades lícitas, estaríamos frente a una desigualdad de tratamiento, con una clara ventaja para los poseedores de ingresos ilícitos.

Conforme el art. 14, inciso 4, de la Ley nro. 537, de fecha 24 de diciembre de 1993, los ingresos[2] que deriven de hechos, actos o actividades que puedan calificarse como ilícito civil, penal o administrativo[3] deben considerarse incluidos en las clasificaciones de ingresos previstas en el art. 6, inciso 1, del Decreto del Presidente de la República nro. 917/1986; y

---

1 Cf. Casación penal, Sala III, sentencia nro. 4464, del 3 de mayo de 1996.

2 Cf. D. Irollo, La imposición tributaria de ingresos provenientes de ilícitos en la interpretación de lo establecido en el art. 14, inciso 4, Ley nro. 537/1994, en Revista derecho tributario, nro. 1/2001, I, 44, según el Autor el término ingreso sirve para identificar cualquier incremento de riqueza que derive de acto o actividad ilícita que, según las condiciones previstas por ley, entonces, podrá ser catalogado como ganancia. Los ingresos podrán expresarse tanto en términos monetarios como en especie, al igual que todo otro ingreso lícito que se encuadre en las clasificaciones de ingresos establecidas en el art. 6 TUIR (Texto Único de los impuestos sobre la renta)

3 Cf. A. Giovannini, Ingreso ilícito y presupuesto del impuesto de ganancias a las personas físicas, Milán, 2000, 197; según el Autor con respecto al art. 14, es necesario limitar su ámbito de aplicación a los ingresos que derivan de actos o hechos con una connotación ilegal específicamente civil o que deriven de actividades sancionadas por el derecho civil o por el derecho administrativo para vicios vinculados con la forma jurídica o con el desarrollo de la actividad misma, y para los ingresos vinculados con actos o hechos individuales calificados de ilícitos por el derecho penal, civil o administrativo, pero que constituyan instrumentos de ejercicio de la actividad con objeto o finalidad lícita. Por el contrario, el respeto por las normas del ordenamiento impone excluir de la retención los ingresos de actividades prohibidas penalmente (o prohibidas por el derecho penal conjuntamente con el derecho administrativo), además de los que deriven de actos o hechos de delito que se califican de forma abstracta como fuentes autónomas de ganancia. Dentro de esta hipótesis, la obligación tributaria no puede actuar por falta de título jurídico en grado de legitimar la fuente y la riqueza, falta que responde sobre el concepto de presupuesto en mérito a lo establecido en los artículos 1 y 6, del Decreto del Presidente de la República nro. 917, del año 1986.

partiendo de dicha premisa, es necesario comprobar si, para los poseedores de estos ingresos, subsiste o no la obligación de presentar la declaración jurada.

En principio, es necesario aclarar que la declaración no debería demostrar la fuente ilícita del ingreso; dentro de la contabilidad son pocos los registros que requieren que se exprese la legalidad o ilegalidad de la fuente, por lo tanto, solo en caso de control de la actividad del contribuyente puede verificarse la naturaleza delictiva de la actividad desarrollada.[4].

Desde el primer momento, incluso en función del enfoque de la Corte Suprema, la doctrina penalista[5] había demostrado que efectivamente regía una obligación de contribuir, pero no una obligación de declarar. En concreto se había explicado que la capacidad de contribución formaba parte de una obligación "residual" para el sujeto que de "sospechoso" se transformaba en "contribuyente" únicamente con la imposibilidad de confiscación por parte del Estado, la obligación de declarar el impuesto a las ganancias daba por sentado, además de la posibilidad de encuadrar dicha renta en una de las clasificaciones previstas por el legislador tributario, también la posibilidad de no ir en contra de los principios fundamentales del ordenamiento jurídico. Asimismo dicha obligación constituía un cumplimiento inicial que resultaba de estas actividades y que estaba destinado justamente a subordinar la obligación tributaria que operaba solo en el ámbito residual, ya que los otros instrumentos del ordenamiento se mostraban ineficaces.

Una parte de la doctrina consideraba que la disposición establecida el art. 14 imponía al ciudadano, a efectos de huir

---

4 Cf. L. Tosi, La obligación tributaria de las ganancias por actividades delictivas, en Revista derecho tributario, nro. 2/1994, 115.

5 Según G. Bersani, La obligación tributaria de ingresos provenientes de una actividad ilícita: presupuestos, criterios peculiares y existencia de obligaciones de declarar, en Revista

de sanciones penales y administrativas que derivaban de la falta de declaración jurada, declaración incompleta o declaración engañosa que llevan a delitos, reconocerse como acusado de hechos que podían formar parte de delitos muchos más graves (extorsión, concusión) sin que para estos últimos estuviera prevista alguna causa de justificación[6]. La violación del art. 24, inciso 2, de la

---

italiana derecho procesal penal, 1997, 1012.

6 Cf. A. Marcheselli, El momento de interés del secuestro a efectos de la exclusión de imposición tributaria de la riqueza de origen ilícito, en Derecho y práctica tributaria, nro. 2/2005, 399; según el cual el argumento puede ser expresado brevemente de la siguiente manera: a) el derecho de defensa, según la norma constitucional, implica que no puede considerarse jurídicamente como constituida la obligación de confesar un acto para sí mismo desfavorable (y, especialmente, haber cometido un ilícito); b) gravar los ingresos del ilícito implica la confesión, por parte del culpable, de haber cometido dicho ilícito; c) gravar el ilícito conlleva la violación del derecho de defensa; tal silogismo merece un análisis cuidadoso, que se revela, como se verá a continuación, bastante débil, con especial atención a sus premisas mayor y menor. Con relación a la premisa mayor, vale la pena observar, sobre todo, que no es evidente en absoluto que el «derecho a guardar silencio» (y, eventualmente a mentir, en los límites donde sea necesario para protegerse a sí mismo) tenga efectivamente origen en la mencionada norma constitucional. Se considera que este derecho encuentra su fuente y su reglamentación exclusivamente en normas de grado ordinario y, en particular, en el art. 384 del Código Penal italiano. Sin dudas, no es una cuestión de solución fácil. En la lectura del art. 24 de la Constitución, dos parecen ser las direcciones en las cuales podemos enfocar cualquier operación hermenéutica: el objeto de garantía (la defensa), por lo tanto, su contenido está garantizado, y el contexto en el que este se halla garantizado (el procedimiento). Comenzando por la primera de las dos direcciones, el interrogante que se propone es estructuralmente simple, pudiéndose resumir en caso de duda, si el contenido mínimo inviolable del derecho de defensa comprende o no el silencio, y, si fuera el caso de una respuesta afirmativa a este primer interrogante, si comprende o no incluso la facultad de mentir. Tradicionalmente, no parece librarse ninguna reserva sobre el derecho de guardar silencio, en la cultura jurídica y constitucional italiana. Mucho más articulada parece ser la respuesta al pretendido derecho de mentir. Ante el silencio de disposición constitucional, la solución más convincente resulta ser la negativa. De hecho, las observaciones que, según la tradición, se llevan a cabo sobre las incomprensibles conductas de lesión contra uno mismo, no resultan extenderse de forma automática a la masiva fuerza de la conducta en sí favorable, con más razón donde dicha conducta sea perjudicial para los intereses de otros. La mejor confirmación de eficacia de lo mencionado se extrae, por cierto, del hecho de que la norma penal apenas citada, que prevé

Constitución, que se habría consumado era evidente, dado que el derecho inviolable de defensa allí sancionado se planteaba como garantía constitucional de las autoincriminaciones previstas en la legislación, o sea como un derecho general de no colaborar con las verificaciones y de no responder a preguntas que podrían incriminarnos[7].

Sin embargo, no puede dejar de reconocerse como el presupuesto del tributo genera de forma automática la subjetividad pasiva, es decir la figura del contribuyente obligado, no solo a sufrir la retención, sino también, ante todo, a declarar la base imponible[8].

Según la doctrina tributaria[9] el contribuyente podría oponer su derecho a guardar silencio a la intimación de haber omitido mencionar en los registros contables los ingresos ilícitos si, y en la medida donde el correcto cumplimiento de las obligaciones formales, habría implicado informar al organismo procedente los hechos que fácilmente se califican

---

expresamente el atenuante de «necesidad de seguridad», extiende sus efectos, incluso, a delitos de contenido «mentiroso» (ejemplo, el falso testimonio), pero no a todos (de ellos se exceptúa la calumnia). En definitiva, se ha buscado un justo equilibrio de los intereses en juego (el impulso a defenderse, el interés por la comprobación de la verdad, los intereses de terceros) teniendo en cuenta, asimismo, el parámetro de conducta indispensable para lograr el objetivo. En este contexto, y pasando al segundo aspecto problemático, vale la pena resaltar que no es fácil identificar del alcance exacto del procedimiento, en el cual debe garantizarse la defensa. En realidad, la norma, en la lectura combinada del 1.º y 2.º inciso del art. 24, parecería aludir al juicio, en el que cada uno tiene el derecho de hacer valer sus propios derechos y sus legítimos intereses. Tal vez, esta premisa constituye el fundamento de la opinión según la cual dicha garantía tendría un área de aplicación exclusivamente dentro del proceso, quedando al descubierto las conductas que se planteen fuera de un juicio.

7 Cf. G. Falsitta, ¿Se gravan los ingresos provenientes de hurtos y robos?, en Por un fisco civilizado, Milán, 1996, 263.

8 Cf. C. Beccalli Obligación de declarar los ingresos provenientes de ilícitos: no se aplica el principio nemo tenetur se detegere, en El fisco, nro. 1/2018, 83, según el Autor, a causa de la imposición tributaria de ingresos de origen no lícito, no puede existir ningún obstáculo para juzgar su declaración como obligatoria.

9 Cf. A. Marcheselli, Legitimidad constitucional, responsabilidad penal y problemas de aplicación de la obligación tributaria de ingresos de origen ilícito, en Derecho y práctica tributaria, 1997, II, 490.

como ilícitos. Para ello, se señaló la existencia de un principio de derecho por el cual "no puede castigarse al contribuyente que haya omitido manifestar en su declaración de impuesto a las ganancias (o en la contabilidad) elementos de los cuales podría deducirse directamente que, por su parte, cometió un ilícito, o bien elementos, cuya verificación concreta conlleven, según el orden natural de las cosas, a la detección de un ilícito"[10].

---

10 Cf. A. Marcheselli, Falta de imputación y declaración de los ingresos de origen ilícito y su responsabilidad penal, en Derecho y práctica tributaria, II, 1998, 1244; según el Autor, para quien comercialice sustancias estupefacientes, la situación puede resultar diferente, respecto de la situación del contratista que, en la adjudicación de licitaciones públicas, aumente sus ganancias gracias a favores obtenidos a través de un oficial público corrupto. En realidad, está claro que, en el primer caso, el contribuyente declararía la obtención de una renta que deriva de una actividad objetiva y totalmente ilícita. Parece que deba excluirse que él tenga la obligación de declarar aún así la renta que le atribuye a una actividad que funciona como pantalla. No parece ajustarse a los principios de un ordenamiento jurídico, el deber hipotético de contribuyente-delincuente a declarar la renta bajo un falso origen lícito. Si se observa bien, además, aun cuando las declaraciones juradas no fueran estructuradas para tener que declarar el origen de las ganancias, el declarar una renta semejante dejaría expuesto al contribuyente a un riesgo directo de incriminarse. Los posibles controles del Fisco sobre la actividad realizada podrían verificar fácilmente el carácter ilícito, dado que se trataría de una actividad total y absolutamente contra legem. Por el contrario, en el segundo caso, el valor de autoincriminarse de la declaración jurada estaría menos expuesto y directo. Los eventuales controles coincidirían con una actividad ejercida de verdad, de por sí subjetivamente lícita y la efectiva correspondencia de los ingresos declarados con dicha actividad. El Autor concluye que nada de la declaración jurada y de la documentación, que usualmente se adquiere dentro del ámbito de control de los organismos fiscales, revelaría su carácter ilícito. Esta ilegalidad solo podría demostrarse a través de las modalidades de su ejercicio y por hechos completamente ajenos. Para ello, véase G. Bersani, La obligación tributaria, cit., para quien es necesario hacer algunas diferenciaciones en relación a si es cierto que no podrá constituirse una obligación de declaración jurada, junto a la de registro, para las actividades delictivas, entonces una solución alternativa es que deberá agregarse "para las conductas que son solo ontológicamente ilícitas", esto se refiere, por ejemplo, a las actividades toleradas y a aquellas que carecen de autorizaciones de habilitación o de administración: de hecho, es fácil demostrar que dichas actividades no contrastan, en realidad, con el ordenamiento, sin embargo solo son irrelevantes (actividad de médium, clarividente y similares) o bien sancionadas en el ámbito administrativo, ya que no poseen autorización (comerciantes sin

Esto significa que no subsistirá una obligación de declarar o de registrar en los asientos contables cualquier ingreso que derive de una actividad ilícita entendida como "actividad penalmente sancionada". De hecho, la norma dispone la obligación tributaria solo mientras no se haya aplicado la confiscación, por lo tanto, se trata de equipararla a la renta lícita que tiene lugar solo con referencia a la eventual retención fiscal, pero sin constituir la obligación de declarar. Por el contrario, dicha obligación, en su lugar, subsistirá para las actividades "irregulares" desde el punto de vista administrativo o, de algún modo, "toleradas"[11].

La jurisprudencia en los primeros años posteriores a la introducción de art. 14, de la Ley 537/1993, ha fluctuado mucho, incluso en virtud de las dudas que ya hemos visto, acerca de la innovación, la interpretación y la retroactividad que caracterizan el art. 14: algunas veces consideraba que la eventual convicción del agente sobre la falta de obligación tributaria de dichos ingresos en un ejercicio anterior a la entrada en vigencia de la Ley nro. 537 del año 1993 no podría constituir una circunstancia de inevitable falta de conocimiento de la ley penal, respecto a los delitos de declaración jurada engañosa o de falta de imputación del ingreso en los asientos contables, no pudiendo dicha convicción considerarse propia de un contribuyente modelo, adecuadamente meticuloso, y cuidadoso[12]; otras veces, por el contrario, demostraban como dicha falta de registro de los

---

autorización, profesionales sin habilitación).

11 Cf. G. Bersani, El carácter "residual" del delito de declaración jurada engañosa: elementos constitutivos, en El fisco, nro. 37/2001, 2174.

12 Cf. Casación penal, Sala III, sentencia nro. 408, del 2 de mayo de 1996, en Periódico tributario, nro. 30/1996, 2381; con el mismo enfoque, Casación, sentencia nro. del 20 de marzo de 1996, en El fisco, nro. 35/1996, 8494; contra: Tribunal de Nápoles, sentencia del 12 de marzo de 1997, en El fisco, nro. 46/1997, 13652, para los jueces existe el inevitable desconocimiento de la norma penal en el sujeto que, durante el período en que era indiscutible que los ingresos de la actividad ilícita no se gravaban, no los haya imputado ni declarado al Fisco.

ingresos ilícitos en la declaración de impuesto a las ganancias cometida en un ejercicio anterior a la entrada en vigencia del art. 14, Ley nro. 537/1994, no constituía un delito[13]; otras, incluso, establecía que la falta de registro de los asientos contables y la falta de declaración jurada de impuesto a las ganancias habrían configurado ilícito penal tributario según el art. 1, Decreto Legislativo nro. 429, del 10 de julio de 1982, convertido en Ley nro. 516, del 7 de agosto de 1982 y sus sucesivas modificaciones[14]; otras, además, al considerar que no constituía un deber del contribuyente denunciarse a sí mismo como autor del delito, en el ámbito de la declaración jurada anual de ganancias, llevaba a excluir los datos de la declaración jurada que faltaba o que era engañosa, en la parte donde la declaración misma no informaba los ingresos de actividad delictiva y, por lo tanto, podían llegar a anularse las consecuencias que la normativa tributaria relacionaba con dicha falta o imprecisión[15]; otras, por último, consideraban que la observación del recurrente, según la cual era incongruente exigir llevar el registro de libros contables además de plasmar en ellos los ingresos ilícitos, dado que, para el autor del ilícito, equivaldría a una autodenuncia, no era pertinente, porque, como ya se ha mencionado el ingreso ilícito no embargado ni confiscado constituye una ganancia que se grava, de ello derivaba que no podía implicar, para el titular, todas las obligaciones de consecuente carácter sustancial y la falta de registro de los libros contables no constituía violación de carácter meramente formal, sino sustancial, porque la falta de registro de los ingresos da

13 Cf. Juez de Instrucción del Tribunal de Milán, sentencia nro. 438, del 5 de marzo de 1996, en Derecho y práctica tributaria, 1997, II, 470, nota de A. Marcheselli, Legitimidad constitucional, cit.
14 Cf. Casación penal, Sala III, sentencia nro. 7713, del 31 de julio de 1997, en Reseña tributaria, nro. 1/1998, 291
15 Cf. Casación penal, Sala I, sentencia nro. 3259, del 5 de mayo de 1997, en Periódico tributario, nro. 30/1997, 2217.

lugar a la verificación de oficio o a la rectificación de la declaración jurada del contribuyente[16].

Respecto de la aplicación de las sanciones, se demuestra como la dificultad de exigir a la parte interesada la declaración jurada de ganancias ilícitas obtenidas podría inducir a excluir la falta o la imprecisión de la declaración jurada a efectos de las relativas sanciones[17].

Allí donde debiera considerarse la sanción penal del caso en cuestión, se plantearán problemas de coordinación entre los diferentes procesos (penal y tributario)[18].

No obstante, con el correr del tiempo, la jurisprudencia ha revisado los primeros enfoques, inclinándose por la obligación de presentar la declaración jurada para los poseedores de ingresos provenientes de ilícitos, demostrando como, por lo que se refiere al perfil de violación de los principios en virtud de no admitir la obligación de autodenuncia penal, dicha apreciación no tiene fundamento respecto a la obligación de declarar –de origen constitucional que se deduce del art. 53 de la Constitución– todas las ganancias producidas (efectivas), expresión de capacidad de contribución[19]. Una solución diferente crearía

16 Cf. Casación penal, Sala III, sentencia nro. 220, del 24 de enero de 1997.

17 Cf. Casación penal, Sala I, sentencia nro. 4381, del 19 de abril de 1995, en Derecho y práctica tributaria 1997, II, 760, nota de R. Succio, De nuevo sobre la materia fiscal del "pretium sceleris". Con el mismo enfoque, véase. CTP (Comisión Tributaria Provincial), Sala. I, sentencia nro. 307, del 13 de mayo de 1996, los jueces confirman que la verificación estará a cargo del contribuyente, sin embargo explican también que para la obligación tributaria de la suma, efectuada y por efectuar teniendo en cuenta la actividad de administración financiera, en el ámbito de la declaración jurada de impuesto a las ganancias, no puede corresponderle al contribuyente el deber de denunciarse a sí mismo como autor del delito. Dicha consideración y la dificultad objetiva, que no son solo de interpretación técnica, para el contribuyente de adecuarse, durante el ejercicio fiscal analizado, a normas solamente implícitas en el sistema, deben llevar a excluir la aplicación de penas pecuniarias conminadas por el departamento.

18 Cf. L. Tosi, La obligación tributaria, cit., 116.

19 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 3580, del 24 de febrero de 2016.

delicados problemas en materia de igualdad de los ciudadanos y de trato igualitario[20].

Asimismo, según los jueces europeos, el principio de neutralidad fiscal no permite, en materia de IVA, una distinción general entre las operaciones lícitas y las operaciones ilícitas y, por lo tanto, la calificación de un comportamiento *contra legem* no implica una excepción al sometimiento impositivo adecuado[21].

En conclusión, la ya indiscutible y reconocida legalmente imposición tributaria de ingresos provenientes de ilícitos, incluso aquellos delictivos, conlleva la necesaria superación de todo obstáculo, incluso sobre la declaración, al ser, la correspondiente obligación de declarar, inherente a la posesión de una renta gravada.

Como ya hemos visto anteriormente, la falta de imputación en los libros contables, ya sea a efectos del IVA, ya sea para los impuestos indirectos y la consiguiente falta de presentación de declaración jurada de impuesto a las ganancias que deriven de actividades ilícitas constituía delito según el art. 1, Decreto Legislativo nro. 429, del 10 de julio de 1982, convertido en Ley nro. 516, del 7 de agosto de 1982 y sus sucesivas modificaciones.

En la actualidad[22], la circunstancia de falta de declaración jurada que atañe a los ingresos de origen ilícitos se

---

20 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 20032, del 30 de septiembre de 2011.

21 Cf. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala VII, resolución del 7 de julio 2010, causa C-381/09, Gennaro Curia contra el Ministerio de Economía – Agenzia delle Entrate (Administración Tributaria). En doctrina, con referencia a este tema: O. Salvini, Obligación tributaria de ingresos provenientes de ilícitos en las ganancias de la empresa, en El fisco, nro. 46/2016, 4430.

22 Cf. V. Cardone – F. Verri, Eliminación de la contravención por falta de declaración, los jueces de mérito dentro de la línea de las Salas en pleno, en Il Fisco, nro. 38/2001, 12566; según los Autores, la norma que se encontraba vigente establecía como contravención el hecho de que una persona no presentara una de las declaraciones a efectos del impuesto a las ganancias o sobre el valor agregado siempre que la suma de la renta percibida por

encuentra reglamentada por el art. 5 del Decreto Legislativo nro. 74, del 10 de marzo de 2000[23].

---

inmuebles, contraprestaciones, ganancias, honorarios u otros ingresos no declarados fueran superior a cien (o, en forma atenuada, a cincuenta) millones de liras. Desde luego, se trataba de un delito de supuesta amenaza propiamente dicho, vinculado como tal con la mera desobediencia de la norma, ya que el umbral de punibilidad allí previsto, al estar atado a la magnitud de los ingresos, resultaba estar aislado por completo de cualquier referencia a las utilidades eventualmente ocultas y, por lo tanto, al concepto de impuesto evadido, donde se funda la nueva circunstancia. Dicha circunstancia no solo establece un umbral de punibilidad unitaria comparada, de acuerdo con la elección de fondo del legislador de asociar la sanción penal al agravio de los intereses vinculados con la retención fiscal y convertirlo en un delito –ya no de peligro– de daño, al impuesto adeudado (en su totalidad), dado que, como todos los ilícitos "conservados", ha cambiado su naturaleza de contravencional a delictiva con la necesidad ulterior, para que el delito se cumpla, de que el agente haya actuado con el dolo específico de evadir el impuesto a las ganancias o el impuesto al valor agregado.

23 Cf. A. Conz, La obligación tributaria de los ingresos provenientes de un delito: registro en el balance, art. 14, inciso 4, de la Ley nro. 537, del 24 de diciembre 1993, en Reseña tributaria, nro. 6/2004, 1952, nota nro. 29; el Autor explica el pasaje de la Ley nro. 516/1982 al Decreto Legislativo nro. 74/2000 que, al castigar la conducta por falta de declaración como delito ha eliminado el precedente delito contravencional. Por la inexistencia de una relación de continuidad entre el art. 1, inciso 1, de la Ley nro. 516 del 1982, y el art. 5, del Decreto Legislativo nro. 74 del 2000, se expresaron las Salas en pleno, el 13 de diciembre de 2000, Sala, en Casación penal, 2001, 2054, nro. 1000, con nota de M. Musco, El abolitio criminis de la falta de presentación de declaración anual según el preexistente art. 1, inciso 1, Ley nro. 516/1982: el giro de las Salas en pleno en materia de sucesión de leyes penales, que, marcando la diferencia entre la contravención anterior y la nueva circunstancia de incriminación, delictiva, que requiere, por otro lado, el dolo específico, han considerado el caso como típico pasaje de una norma general a una norma especial, demostrando, además, una fractura entre la normativa que regía anteriormente y la actual, con la no aplicación retroactiva del art. 5 del Decreto Legislativo nro. 74/2000, en la medida que los elementos constitutivos del delito previstos en él, no complementan la información de la anterior norma sancionatoria. En consecuencia, en el caso específico analizado, han dictaminado que se trata del presupuesto del abolitio criminis previsto por el art. 2, inciso 2, del Código Penal italiano. Respecto a esta interpretación, como ejemplo, tómese el caso de un Sujeto, autor de un ilícito penal, quien es condenado, según el art. 1, inciso 1, de la Ley nro. 516 de 1982, por haber omitido declarar los ingresos ilícitos producidos por el delito, clasificados como fuente de ganancias, según el art. 14, inciso 4 de la Ley nro. 537, de 1993. Pues bien, la entrada en vigencia de la norma sucesiva para delitos tributarios, como ha sido, en particular, la prevista por el art. 5 del Decreto Legislativo del 2000, habría implicado, según el

La jurisprudencia penal insiste en considerar que el incumplimiento de la obligación en materia de declaración conduce de forma irremediable a la condena penal[24].

Para dicho fin, la Policía Fiscal[25] ha previsto expresamente que, en caso de falta de declaración jurada de ingresos

---

art. 2, inciso 2, del Código Penal italiano, la caducidad de los efectos penales y la cesación de la ejecución de condena aplicada al Sujeto por el comprobado delito de omisión. Si, por el contrario, en la sucesión de las normas de 1982 y del 2000, se considerara válida la interpretación que ve no una cuestión de abolitio criminis, sino más bien una cuestión de abrogatio sine abolitio, la condena impuesta al Sujeto estaría justificada por lo dispuesto en el art. 2, inciso 3, del Código Penal italiano. Un comentario ulterior e interesante, de la misma sentencia de las Salas en pleno, es el de D. Micheletti, La reformulación del delito tributario por falta de declaración. Acerca de la diferencia entre abolitio criminis y abrogatio sine abolitione, en Casación penal, 2001, 2643, nro. 1278; en sentido contrario, véase Sala III, 28 de abril de 2000, M., nro. 1666/00; Sala II, 9 de mayo de 2000, C., nro. 1804/00. De forma disidente, sobre las conclusiones a las que habían llegado las Salas en pleno, el Tribunal penal de Piacenza se ha expresado, por último, el 22 de marzo de 2002, Bo., en Revista penal, 2002, 591. Sobre este tema, véase F. Izzo, Dudas sobre la derogación de las contravenciones por falta de declaración, en El fisco, nro. 27/2000, 9035. Para una mirada diferente L. D. Cerqua, La falta de presentación de declaración a los efectos del impuesto a las ganancias: cuestiones de derecho intertemporal, en Il Fisco, nro. 27/2000, 9039.

24 Cf. Casación penal, Sala III, sentencia nro. 53137, del 22 de noviembre de 2017; Casación penal, Sala III, sentencia nro. 42160, del 7 de octubre de 2010, para los jueces conforma el delito penalizado por el art. 5, del Decreto Legislativo nro. 74, del 10 de marzo de 2000, la falta de declaración jurada de impuesto a las ganancias que derivan de la actividad de explotación de la prostitución ajena, dado que cada ingreso, incluso ilícito, constituye renta gravable, cuya falta de imputación en la declaración anual constituye delito. (En la justificación, la Corte ha afirmado ulteriormente que el "costo" afrontado por el explotador para el pago de retribuciones a las prostitutas, al ser ilícito, no es deducible a efectos de excluir el alcance del umbral de punibilidad previsto por ley). (Desestima, Apelación, Bolzano, 24 de octubre de 2007); Casación penal, Sala V, sentencia nro. 7411, del 19 de noviembre de 2009, existe el delito de falta de declaración jurada de impuesto a las ganancias respecto al Irpef –DD. JJ. P.F., en Argentina– (art. 5 Decreto Legislativo nro. 74, del 2000), siempre que la evasión del impuesto esté relacionada con las ganancias de origen ilícito penal (en caso de actividad de desvío de disponibilidades financieras de la sociedad en quiebra).

25 Cf. Manual práctico en materia de lucha contra la evasión y fraudes fiscales - circular nro. 1/2018, publicado a través de la circular nro. 357600, el 27 de noviembre de 2017, Tomo I, Parte II (La actividad de policía judicial en la lucha contra la evasión y fraudes fiscales), Capítulo 1 (El sistema penal tributario en materia

provenientes de ilícitos, al verificarse que se ha superado el umbral debe informarse a la Fiscalía, proporcionando todos los elementos necesarios para una evaluación completa del caso en cuestión por parte de la Autoridad Judicial competente[26].

2.El principio *nemo tenetur se detegere*

En virtud del principio *nemo tenetur se detegere*[27], por muchos mencionado como límite a la obligación de declarar los ingresos provenientes de ilícitos, debe recordarse, especialmente, que para la Corte Suprema de Justicia[28] constituyen decisiones discrecionales (constitucionalmente incensurables cuando no son ejercidas de forma irracional) todas las situaciones identificadas por el legislador en favor del mencionado principio, en las cuales el derecho a guardar silencio (entendido en su dimensión de corolario esencial de inviolabilidad del derecho de defensa) debe garantizarse a pesar de que de su ejercicio pueda derivarse la imposibilidad de conformar alguna prueba testimonial.

---

de impuestos directos e Iva. Disposiciones sustantivas), párr. nro. 6 (Falta de declaración), letra b) Orientaciones prácticas.

26 En doctrina: G. Antico – M. Conigliaro, Delitos de declaración: las orientaciones prácticas de la Policía Fiscal, en El fisco, nro. 14/2018, 1355.

27 Para una apreciación penal del instituto, véase. V. Grevi, «Nemo tenetur se detegere». Interrogatorio del acusado y el derecho a guardar silencio en el proceso penal italiano, Milán, 1972, 14; E. Amodio, ¿Derecho a guardar silencio o deber de cooperación? Acerca del interrogatorio del acusado en un libro reciente, en Revista de derecho procesal, 1974, 412, el cual, sobre el estudio de los ordenamientos common law, habla de la «polivalencia del nemo tenetur se detegere», y logra aislar tres significados diferentes del principio: el derecho a no ser interrogado por el juez (right not to be questioned), el derecho a no incriminarse a sí mismo (privilege against self incrimination) y el derecho a guardar silencio; M. L. Di Bitonto, Derecho a guardar silencio: ¿evolución o involución?, en Derecho penal y juicio, nro. 8/2001, 1027; F. Cordero, Procesal penal, Milán, 2012, 281.

28 Cf. Corte Suprema de Justicia, resolución nro. 202, del 28 de junio de 2004 y nro. 485, del 26 de noviembre de 2002.

Además[29], constituye principio fundamental de la cultura jurídica aquello por lo cual la persona que puede ser culpada en base a una declaración propia tiene derecho a la protección de las normas, que regulan los actos del procedimiento, incluso cuando se trate de actos anteriores al inicio de dicho procedimiento: puesto que entre las principales normas de procedimientos sancionatorios, se halla la norma por la cual *nemo tenetur ledere* contra sí, o bien *nemo tenetur se detegere* (codificada en el ámbito penal por el art. 384 Código Penal italiano), la misma protección debe concedérsele al sujeto que, por efecto de su declaración puede exponerse a un procedimiento sancionatorio posterior, con el resultado de que él tiene la obligación de hacer que la declaración lo acuse a sí mismo, aunque haya sido solicitado con ese sentido; por lo tanto, en este caso existe una hipótesis de imposibilidad de exigir la conducta[30].

Sin embargo, es necesario tener en cuenta que la facultad de no someterse a actos que tiendan a provocar una autoincriminación no implica también la posibilidad de violar normas de comportamiento formuladas para tutelar los intereses que no se vinculan con la pretensión de castigo[31].

Por lo tanto, debe evocarse el principio de derecho por el cual, la circunstancia que la posesión de ganancias pueda constituir delito y que la autodenuncia pueda violar el principio *nemo tenetur se detegere*, es, sin duda, recesiva respecto de la obligación de contribuir al gasto público, según el art. 53 de la Constitución, declarando todo el

29 Cf. Casación, Sala V, sentencia nro. 17052, del 21 de julio de 2010.

30 Cf. Casación civil, Sala III, sentencia nro. 11412, del 18 de junio de 2004.

31 Cf. Casación penal, Sala V, sentencia nro. 34928, del 17 de septiembre de 2007; Casación penal, Sala V, sentencia nro. 742, del 5 de diciembre 1995.

rendimiento producido (efectivo), expresión de capacidad de contribución[32].

Por lo tanto, no puede evocarse el mencionado principio respecto a los diversos comportamientos que, considerados de forma autónoma, constituyen el cumplimiento de obligaciones impuestas para tutelar un bien jurídico diferente: el interés fiscal, y no la confesión de delitos[33].

A ello debe agregarse que el principio en cuestión se califica como derecho de orden procesal y su eficacia no puede extenderse fuera del proceso penal[34], porque esto justificaría no solo el no sometimiento a actos de coacción que tienden a provocar una autoincriminación, sino también la posibilidad de violar normas de comportamiento formuladas para tutelar los intereses que no están vinculados con la pretensión de castigo; en efecto, el derecho de defensa no conlleva también el derecho de causar agravios ulteriores (recientemente el principio fue confirmado en la citada sentencia nro. 38085 del 2012).

Tampoco hay violación del art. 6 del TEDH (Tribunal Europeo de Derechos Humanos)[35], el cual, reconociéndole al

---

32 Cf. CTR (Comisión Tributaria Regional) del Lacio, Sala. X, sentencia nro. 279, del 18 de enero de 2018; Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 3580, del 24 de febrero de 2016; Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 20032, del 30 de septiembre 2011.

33 Cf. Casación penal, Sala. III, sentencia nro. 4464, del 20 de marzo de 1995, en Guía de derecho, nro. 35/1996, 95, con nota de I. Caraccioli, Solamente las sumas embargadas o secuestradas deben excluirse de la imputación contable.

34 Cf. Casación penal, Sala V, sentencias nro. 9746, del 5 de marzo de 2015, nro. 8252, del 15 de enero de 2010, nro. 38085, del 5 de julio de 2012.

35 Cf. TEDH (Tribunal Europeo de Derechos Humanos), 10 de septiembre de 2002, Allen c/ Reino Unido. En el caso analizado, el fisco inglés le pidió al contribuyente que realizara una declaración jurada que contuviera el registro de todos sus activos y pasivos referidos a una determinada fecha. En un principio, el contribuyente no la presentó, y se le impuso una (modesta) sanción pecuniaria. Luego, la autoridad fiscal le comunicó su práctica formal por la cual, en caso de un sospechoso fraude fiscal, ella estaría dispuesta a transigir la cuestión mediante el pago de una suma de dinero, lo que excluiría la responsabilidad penal del contribuyente. Por lo tanto, el contribuyente presentó el estado de

sujeto el derecho a guardar silencio[36] y a no contribuir a su propia incriminación como confirmación y garantía

situación patrimonial, sin embargo, omitió indicar la titularidad de las acciones de diferentes sociedades off-shore. Por este motivo (o sea por haber proporcionado información falsa), y por otros 12 puntos de imputación, él fue condenado por fraude fiscal con la pena de siete años de reclusión y al embargo de la ganancia de los delitos fiscales. El Tribunal explica que la obligación de presentar una declaración jurada, aun cuando haya sido sancionada por su omisión, no contrasta con el derecho a guardar silencio; ulteriormente, muestra que a diferencia de los otros casos (Funke, Heaney y McGuinness, J.B.), la incriminación del contribuyente no derivaba de ilícitos fiscales cometidos con anterioridad a la presentación de la declaración, sino de la declaración misma, ya que contenía información falsa. El Tribunal añade que «esto no ha sido un caso de autoincriminación forzada por un ilícito que él había cometido anteriormente, sino por el ilícito en sí. Puede ser que el recurrente haya mentido con la finalidad de impedir al fisco descubrir conductas anteriores con una posible importancia penal (...). Sin embargo, el derecho a guardar silencio no puede interpretarse como una forma de conceder inmunidad general a las acciones generadas por el deseo de evadir las investigaciones por parte de autoridades fiscales. Además, no puede calificarse de «coacción impropia» cualquier medida adoptada a efectos de incentivar a las personas para que proporcionen información que puede usarse en procedimientos penales posteriores (...). El recurrente estaba frente al riesgo de que, si hubiera persistido en la negativa de presentar la declaración, se le habría impuesto una sanción máxima de 300 libras esterlinas, lo que es muy diferente del caso Saunders, donde la sanción máxima consistía en dos años de reclusión». En conclusión, el Tribunal no ha considerado que existía violación del art. 6, § 1, TEDH (Tribunal Europeo de Derechos Humanos). Según la doctrina: S. Marchese, Derechos fundamentales europeos y derecho tributario luego del tratado de Lisboa, en Derecho y práctica tributaria, nro. 2/2012, 10241.

36 Cf. L. Del Federico, Tutela del contribuyente e integración jurídica europea, Milán, 2010, 337; el Autor especifica que el Tribunal EDH (Europeo de Derechos Humanos) ha afirmado que el derecho a guardar silencio no es «absoluto»: ya que «el derecho a guardar silencio, como el derecho a no autoincriminarse, se halla en el centro de la noción de proceso justo según el art. 6, un juez nacional debe tener un cuidado especial antes de usar el derecho a guardar silencio del acusado como prueba en su contra. De esta forma, se ha observado que sería incompatible con el derecho a guardar silencio fundamentar una condena solo y principalmente por el silencio del acusado o por la negativa de este a responder las preguntas o a proporcionar pruebas. No obstante ello, el Tribunal ha sancionado que, en situaciones que requieren claramente una explicación por parte del acusado, es obvio que dicho derecho no puede y no debe impedir que el silencio se tome en consideración para determinar la persuasión de la prueba aducida para la acusación» (cf. TEDH –Tribunal Europeo de Derechos Humanos–), 6 de junio de 2000, Averill c/ Reino Unido, § 44-45, nuestra traducción del original en lengua inglesa, e ídem, 8 de febrero de 1996, John Murray c. Regno Unito, § 47, además

irrenunciable de juicio equitativo, opera exclusivamente en el ámbito de un procedimiento penal ya iniciado, teniendo en cuenta su ratio, que consiste en proteger al acusado de abusivas coacciones por parte de la autoridad[37].

Por lo tanto, debe deducirse que el contribuyente, para defenderse, no podrá acogerse nunca al derecho a guardar silencio cuando se le pida por ley que presente una declaración tributaria y, en caso de no cumplir con ello, se le aplicarán las sanciones que establece la legislación.

3. **Denuncia en la *Agenzia delle Entrate* (Administración tributaria italiana) y envío de elementos probatorios**

El art. 1, inciso 141, de la Ley nro. 208, del 28 de diciembre de 2015 (Ley de Estabilidad 2016) añadió, a partir del 1 de enero de 2016, un párrafo al art. 14, inciso 4, que establece de forma textual: en caso de una infracción que implique obligación de denuncia según el art. 331 del Código Procesal Penal[38] para todo delito del que pueda derivar un ingreso ilícito o una ventaja ilícita, incluso indirecta, las autoridades investigadoras competentes deben informarla

---

ídem, 2 de mayo de 2000, Condron c/ Reino Unido, § 56-57). Sin embargo, dicho efecto del silencio, no se verifica cuando resulte que el acusado quería responder y no lo ha hecho por consejo de su defensor (TEDH –Tribunal Europeo de Derechos Humanos–, 8 de octubre de 2002, Beckles c/ Reino Unido, §§ 57 ss.).

37 Cf. Casación penal, Sala V, sentencia nro. 12697, del 25 de marzo de 2015.

38 El art. 331 Código Procesal Penal dispone que: salvo lo establecido en el art. 347 del Código Procesal Penal, los oficiales públicos… que durante el ejercicio o con motivo de sus funciones o por su servicio, tomen conocimiento de un delito que se persigue de oficio, deberán realizar la denuncia de ese delito. Cf. I. Caraccioli, Comunicación de ingresos provenientes de ilícitos a la Administración Tributaria, en El fisco, nro. 6/2016, 530; el art. 347 Código Procesal Penal atañe específicamente a las actividades de policía judicial y, por lo tanto, al no ser los funcionarios de la Administración financiera, órganos de policía judicial, la norma que se invoca será exclusivamente el art. 331 del Código Procesal Penal.

inmediatamente a la Administración Tributaria, para que prosiga con su correspondiente verificación.

El objetivo de la nueva disposición debería ser el de favorecer la circulación de la información entre la Administración judicial[39] y la Administración financiera[40] (dicha circulación se confirma, también, en la norma de duplicación de plazos, véase más abajo, párr. 6).

Asimismo, se especificó[41] como el adverbio "inmediatamente" haría suponer que la obligación para la

39 La norma, cuando menciona "autoridades investigadoras competentes", se refiere tanto a la autoridad judicial como a la policía judicial, ambas sujetas a la aplicación del art. 331 del Código Procesal Penal, y esto significa a la recepción de noticias de delitos que se persiguen de oficio.

40 Cf. P. Corso, Obligación del Agente Fiscal de comunicar a la Administración tributaria los ingresos provenientes de ilícitos que sean objeto de imposición fiscal, en Periódico tributario, nro. 5/2016, 325; según el cual el legislador parte evidentemente de la premisa de una excesiva (e injustificada) "separación" de la administración de justicia y de una "autoreferencia" que hace desconocer la realidad de ser parte de un todo y de tener que hacerse cargo, incluso, del buen funcionamiento de otras administraciones e, in primis, de aquella financiera. Esta "separación" implicaba que "las autoridades investigadoras competentes", aun en presencia de un delito que era perseguido de oficio "del que pudiera derivar un ingreso ilícito o una ventaja ilícita, aun indirecta", no se lo comunicaran a los Organismos financieros, en consecuencia la violación en cuestión pasaba a considerarse exclusivamente en su dimensión penal, en detrimento de una posible relevancia tributaria y con una práctica anulación del precepto de gravar los ingresos ilícitos y de reprimir la falta de pago de la deuda tributaria.

41 Cf. Directiva sobre la correcta aplicación del art. 1, inciso 141, de la Ley nro. 208, del 28.12.2015 (llamada "Ley de Estabilidad 2016") relacionada a la obligación de inmediata comunicación a la Administración tributaria de todo delito del cual pueda derivar un ingreso ilícito o ventaja ilícita, protocolo nro. 306/16, firmado por el Fiscal de la República, Dr. Antonio De Nicolo, Fiscalía en el Tribunal de Udine; por otro lado, en la Directiva se explica que se impone otra consideración más importante: los actos de instrucción sumaria realizados por el fiscal y por la policía judicial están sujetos a obligación de secreto según el art. 329 del Código Procesal Penal, respecto a dicha obligación la norma en cuestión no agrega ninguna excepción expresa, por ello es evidente que la prontitud de la noticia deba conciliarse con la todavía obligación vigente. Para comprender la importancia de la cuestión, debe pensarse, por ejemplo, en la investigación preliminar conducida con escuchas telefónicas o ambientales de las cuales resulta la percepción de una retribución ilícita (por ejemplo, por el tráfico de estupefacientes): es absurdo opinar que aún durante la actividad

policía judicial y para las autoridades judiciales de informar a la Administración Tributaria se manifiesta ya desde la fase inicial de la investigación del delito fuente de ingreso ilícito. En realidad, si reflexionamos, por un lado, sobre el hecho de que una comunicación demasiado anticipada provocaría una irracional y costosa duplicación de verificaciones (una penal y otra administrativa) sobre el mismo evento, y, por el otro lado, sobre el hecho de que los poderes de investigación en el procedimiento penal son mucho más incisivos que la investigación administrativa permitida por la Administración Tributaria, debe reconocerse que es bastante más razonable reservar dicha comunicación, como regla general, a la etapa final de la instrucción sumaria, esto es, cuando los límites del delito de producción del ingreso ilícito hayan sido lo suficientemente definidos.

Sin embargo, la nueva disposición debe coordinarse con otra disposición ya preexistente en el ordenamiento tributario que es el art. 36, inciso 4 del Decreto del Presidente de la República nro. 600/1973, el cual ya obliga a las Autoridades Públicas que posean funciones de inspección y de vigilancia, autoridades judiciales, de investigación y de enjuiciamiento, penales, civiles y administrativas, además de la policía judicial, de comunicarle, al comando de Policía Fiscal competente por territorio, los hechos que puedan constituir infracciones tributarias, obtenidas durante el ejercicio de sus funciones institucionales, acompañados por la prueba documental recopilada[42].

---

de las escuchas se dispare la obligación de comunicación, con el subsiguiente riesgo que el sujeto interceptado se entere que es tal a través de la "Administración tributaria que, en base a la noticia recibida, pone en marcha el procedimiento administrativo de verificación". Es evidente, entonces, que el equilibrio necesario entre la obligación del secreto propio de la etapa de instrucciones sumarias y la nueva obligación de comunicar a la Administración tributaria deba posponer el segundo al momento donde no opera más el primero.

42 Cf. Manual práctico, cit., Tomo II, Parte IV (Evaluación de la información obtenida en el ámbito de las actividades de

Con el objetivo de coordinar las dos normas, la Policía Fiscal en la nueva Circular nro. 1/2018 definió un enfoque de interpretación, compartido con la Dirección Central de Verificación de la Administración tributaria, según la cual la norma introducida por la Ley de Estabilidad hay que calificarla como especial respecto al art. 36 del Decreto Presidente de la República nro. 600/1973, dado que este último, bajo el perfil subjetivo, se refiere a una vasta cantidad de sujetos públicos, que abarcan no solo la magistratura investigadora penal, sino también todos los

---

investigación, de vigilancia y de control de flujos financieros), Capítulo 2 (El uso de los elementos obtenidos en la actividad de prevención del lavado de dinero y de la información que proviene de otras instituciones/fuerzas de policía), párrafo 3 (La información adquirida de conformidad con el art. 36 del Decreto del Presidente de la República nro. 600, del 29 de septiembre de 1973), letra a) Marco general: El art. 36 del Decreto del Presidente de la República nro. 600/1973 dispone que los sujetos públicos encargados de forma institucional de desarrollar actividades de inspección o de vigilancia, además de los órganos jurisdiccionales de investigación y de enjuiciamiento, penales, civiles y administrativos y, con previa autorización, los órganos de policía judicial deben comunicarle a la Policía Fiscal los hechos que puedan constituir infracciones tributarias, que, por su funciones o durante el ejercicio de ellas, llegaron a su conocimiento, y proporcionarle la eventual documentación que les permita constatarlos. La obligación de comunicarle a la Policía Fiscal, incondicionalmente y con la única excepción de la eventual existencia del secreto sobre las investigaciones, cada tipo de elemento sintomático de una infracción fiscal, brindando la relativa documentación de soporte, afecta, por lo tanto, a dos categorías diferentes de organismos: los sujetos públicos encargados institucionalmente de desarrollar actividades de inspección y de vigilancia; y los órganos jurisdiccionales, de investigación y de enjuiciamiento, penales, civiles y administrativos y, con previa autorización, la policía judicial. Dicha segunda categoría comprende, por lo tanto, además de la policía judicial, también a todos los diferentes integrantes de la magistratura, más allá de las funciones concretamente ejercidas, para las cuales la citada obligación de comunicación no tiene que ver solo con la información de posible relevancia fiscal relativa a casos específicos penales con aspectos de carácter económico, sino también aquella que pueda adquirirse a través de la magistratura civil, útiles a los efectos de los impuestos sobre los actos jurídicos y sobre las sucesiones y donaciones. El objetivo de dicha disposición es el de hacer más eficaz el mecanismo de lucha contra la evasión fiscal, permitiendo a la Policía fiscal utilizar incluso los datos, las noticias y los documentos obtenidos por otras Instituciones durante el ejercicio de las funciones de competencia correspondiente.

otros Organismos jurisdiccionales, penales, civiles y administrativos, además de las Instituciones encargadas de realizar actividades de inspección o de vigilancia y los Organismos de Policía judicial, mientras que desde el punto de vista objetivo atañe a la comunicación de todo hecho que pueda constituir infracción tributaria y no solo de ingresos provenientes de un delito[43].

---

43 Según la Circular, nuevamente, el art. 1, inciso 141, de la Ley nro. 208/2015, se aplica exclusivamente al supuesto en el que la magistratura investigadora penal tome conocimiento de obtención de ingresos ilícitos o ventajas ilícitas luego de la adquisición autónoma, o sea de la denuncia por parte de los oficiales públicos y encargados del servicio público, cuyos elementos probatorios se definen ya como esenciales, no haciendo falta actividades probatorias ulteriores para determinar su clasificación y/o cuantificación; - cuando el contexto de investigación requiera una profundización donde se necesite recurrir a los peculiares poderes de una fuerza de policía económica-financiera para definir la existencia y el monto efectivo de la riqueza de origen ilícito, las exigencias de rentabilidad de toda la acción administrativa inducen a considerar que la Autoridad Judicial de investigación puede transmitir evidencias probatorias que comprueban el origen del delito a la Policía Fiscal, no obstante el art. 1, inciso 141, de la Ley nro. 208/2015; - en caso de identificación de ingresos ilícitos o de hechos que prueban infracciones tributarias por parte de los Organismos jurisdiccionales civiles y administrativos, además de la magistratura penal que enjuicia, de las otras Instituciones públicas con los funciones de vigilancia o inspección, de los Organismos de policía judicial, tanto en la competencia general como en la competencia limitada o sectorial, según el art. 57 del Código de Procedimiento Penal italiano, los datos adquiridos deben transmitirse a la Policía Fiscal, según lo establecido en el art. 36, del Decreto del Presidente de la República nro. 600/1973; - cuando la comprobación de ingresos ilícitos es el resultado de la acción de investigación de un Sector, este, sin embargo, puede avanzar de forma autónoma a los efectos fiscales, previo nulla osta de la Autoridad Judicial, de evidencias surgidas en el ámbito penal, que serán resumidas en el acta de comprobación que se transmitirá en los resultados de las actividades de inspección realizadas para la competente articulación de la Administración tributaria. Dicho enfoque en la interpretación fue compartido por la Dirección Central de Verificación de la Administración tributaria a todas las Oficinas territoriales e informado por los Comandantes Provinciales a las otras Fuerzas de Policía, incluso en el ámbito de la Comisión para el Orden y la Seguridad Pública, y de los Responsables locales de los servicios de Policía judicial a todas las Autoridades judiciales, las cuales, con relación a ello han manifestado una sustancial y completa conformidad. Al respecto, en caso de que surgieran dudas sobre el alcance concreto de aplicación de las dos normas enumeradas, los Comandantes

Sin embargo, la norma en cuestión deberá coordinarse también con las disposiciones "gemelas" sancionadas por los arts. 33, inciso 2 del Decreto del Presidente de la República nro. 600/1973 y 63, inciso 1 del Decreto del Presidente de la República nro. 633/1972, respecto al procedimiento jurídico previsto para el envío, previa autorización de la autoridad judicial, de los datos obtenidos por la Policía Fiscal en el ámbito penal, sobre el plano administrativo, a los efectos de su uso en el marco de la verificación fiscal y de su posterior remisión a la Administración tributaria, quien es competente para la verificación[44].

Una parte minoritaria de la doctrina[45] consideraba que la autorización del Agente Fiscal fuera una condición

---

Provinciales tendrán la responsabilidad de volver a proponer la temática en cuestión en el ámbito de los mencionados encuentros institucionales. Del mismo modo, allí donde en el ámbito local la Autoridad judicial debiera difundir directivas diferentes de las anteriormente referidas, sin perjuicio de la necesidad de aplicarlas de inmediato, se ocupará de comunicarle la adopción de dichas directivas, de forma inmediata también, al Comando General – III Sector de Operaciones.

44 Constituye un principio jurisdiccional consolidado que dichos "datos, información y noticias" puedan evaluarse como elementos circunstanciales, a la par que las pruebas tomadas en el procedimiento penal, para plantear como fundamento de la decisión de la controversia en el informe tributario (cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 7847, del 17 de abril de 2015, nro. 4306, del 23 de febrero de 2010; nro. 11785, del 14 de mayo de 2010; nro. 19859, del 14 de noviembre de 2012; nro. 6918, del 20 de marzo de 2013.

45 Cf. E. Fortuna, Los poderes instructorios de la Comisión tributaria, en Revista derecho tributario, nro. 11/2001, 1056, para el cual, además la sanción de imposibilidad de usar las pruebas, en caso de carencia o de negativa de la autorización, se desprende directamente de las normas; S. Stufano, Acerca de la utilización de las pruebas ilícitas o ilegítimas, en Periódico tributario, nro. 39/2002, 3534, según el cual si es verdad que el interés tutelado por el secreto de las investigaciones penales (y por la norma tributaria que prevé la autorización del magistrado para la utilización de los datos reunidos en el ámbito penal) no tiene relación de forma directa con el contribuyente, también es cierto que esto no tiene relación ni siquiera con la Administración financiera, la cual, por este motivo, no es capaz de expresar ninguna ponderación considerable (además de legítima) de los intereses en juego; P. Corso, El secreto sobre la instrucción sumaria y la remisión de las actuaciones sin la autorización del agente fiscal, en Periódico tributario, nro. 4/2008, 296; S.

indispensable para el uso y la transmisión; por lo tanto, en caso de falta o denegación de ella, las acciones y los documentos no debían y no podían ni usarse ni transmitirse. Por consiguiente, las pruebas obtenidas sin autorización, según dicho enfoque, no podían utilizarse en el ámbito tributario, porque así estaba implícito e, incluso, inequívocamente establecido por la misma ley que planteaba las condiciones de autorización de la autoridad judicial.

Sin embargo la jurisprudencia[46] y otra doctrina[47], por el contrario, se inclinan por reconocer el envío de las conclusiones penales en el procedimiento tributario, aun en caso de falta de autorización indicada por la normativa, puesto que dicha acción se adopta, exclusivamente, para proteger las investigaciones penales y el secreto de instrucción[48] y no ya de los sujetos involucrados en el procedimiento mismo o de terceros, lo que significa che su falta, si bien puede tener repercusiones incluso disciplinarias a cargo del transgresor, no toca la eficacia probatoria de los datos transmitidos, ni implica la invalidez de la acción impositiva adoptada al amparo de dichos datos.

Capolupo, Actividad de policía judicial y comprobación tributaria, en Reseña tributaria, nro. 3/2002, 991.

46 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 957, del 17 de enero de 2018; nro. 30560, del 20 de diciembre de 2017; nro. 24874, del 6 de diciembre de 2016; nro. 8547, del 9 de abril de 2016; nro. 8181, del 2 de abril de 2007, según la cual la falta de autorización, que precede a la transmisión de las actuaciones y no a la apertura de las investigaciones, no puede incidir directamente sobre la legitimidad de las disposiciones fiscales emanadas luego de la utilización de los documentos, datos y noticias adquiridos de ese modo; Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 8859, del 7 de abril de 2008, en El fisco, 2008, 2-3145, con comentario de A. Iorio, La falta de autorización de la Autoridad judicial no invalida la notificación de comprobación.

47 Cf. S. Gallo, La importancia a efectos fiscales de elementos obtenidos en el ámbito penal, en Boletín tributario, 2009, 1077; A. Iannaccone, Las relaciones entre el proceso penal y el procedimiento tributario en vista de la reciente jurisprudencia sobre legitimidad, en El fisco, nro. 41/2008, I-7376.

48 Cf. Corte Suprema de Justicia, sentencia nro. 51, del 18 de febrero de 1992, en Periódico tributario, 1992, 1263; la autorización en cuestión, en realidad, se introdujo para realizar una mayor protección de los intereses del secreto de instrucción.

En efecto, la autorización no es para permitir el acceso de la Policía Fiscal a datos penales[49] con finalidad fiscal, pero sí para permitir la transmisión a los organismos financieros del material adquirido con finalidad exclusivamente penal[50].

No es casualidad que se haya establecido[51] la duplicación del plazo para la verificación con el fin de brindar la oportunidad a los organismos de usar los elementos que surjan en el ámbito de la investigación de policía judicial (incluso) luego de la expiración del plazo ordinario para la verificación tributaria[52].

Por lo tanto, puede asumirse que la falta de autorización no invalida la acción de verificación motivada en base a los elementos adquiridos en el ámbito penal, desde el momento que la función de la autorización es solo la de proteger al sospechoso en el ámbito penal para mantener el secreto de instrucción. En contraposición de intereses, por un lado el secreto de instrucción, por el otro la correcta acción de verificación, sin duda prevalece este último[53].

---

49 Los elementos de conocimiento obtenidos durante la investigación penal, según la jurisdicción, también pueden emplearse a efectos de la verificación tributaria, sin algún límite que derive de la falta de coincidencia entre la persona sospechosa y el contribuyente respecto de los cuales se utilicen dichos elementos: Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 9100, del 5 de julio de 2001; nro. 7146, del 25 de mayo de 2001.

50 Cf. CTR (Comisión Tributaria Regional) de Lombardía, Sala IV, sentencia nro. 3705, del 20 de septiembre de 2017.

51 Art. 43 del Decreto del Presidente de la República nro. 600/1973, nro. 600 y art. 57 del Decreto del Presidente de la República nro. 633/1972.

52 Cf. F. Tesauro, Admisión en el proceso tributario de pruebas obtenidas en ámbito penal, en Reseña tributaria, nro. 2/2015, 323.

53 Cf. A. Marcheselli, Circulación de elementos instructorios del procedimiento penal al procedimiento tributario, en Reseña tributaria, nro. 1/2009, 83, el Autor demuestra como el secreto de investigación tiene un significado no obligatorio; la Autoridad Judicial puede (y debe) cumplir una ponderación entre las exigencias de las investigaciones –que llevan por norma hacia el mantenimiento del secreto– y las exigencias de la verificación tributaria –que presionan por ley a la transmisión de la información– y puede disolver dicho nudo aun en sentido favorable para la excepción del secreto.

En caso inverso, o bien, en caso del ingreso de la Policía Fiscal, con funciones de policía tributaria, realizado ante la ausencia de la autorización necesaria del Fiscal en el domicilio de un sujeto, donde se obtenía la documentación útil tanto a los efectos fiscales como a los efectos penales, la Cámara de Casación[54] se expresó reconociendo el uso de la *notitia criminis* que surge de la verificación y, por lo tanto, favoreciendo el ingreso en el procedimiento penal de los resultados obtenidos, pero respetando el art. 220, disposición de aplicación del Código Procesal Penal[55].

---

54 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 28060, del 24 de noviembre de 2017: en materia tributaria, los elementos del contribuyente reunidos por los funcionarios de la Policía Fiscal sin respetar las formalidades de garantía de defensa establecidos para el procedimiento penal no se pueden usar en el procedimiento de fiscalización, a causa de la autonomía del procedimiento penal respecto de la verificación tributaria, según un principio, además de sancionado por las normas sobre los delitos tributarios (art. 12 del Decreto Ley nro. 429 del 1982, sucesivamente confirmado por el art. 20 del Decreto Legislativo nro. 74 del 2000), deducible también de las disposiciones generales dictadas por los arts. 2 y 654 del Código Procesal Penal y, expresamente establecidas por el art. 220, disposición de actuaciones del Código Procesal Penal, que imponen la obligación de respetar las disposiciones del Código Procesal Penal cuando, durante la actividad de investigación, surjan indicios de delito, pero solo a los efectos de la aplicación de la ley penal; Casación penal, Sala III, sentencia nro. 12017, del 22 de marzo de 2007, en GT – Revista de jurisprudencia tributaria, nro. 10/2007, 871, con comentario de F. Fontana, El sencillo ingreso en el procedimiento penal de los resultados de la actividad de inspección de los organismos de Policía tributaria, según el cual los organismos de inspección que, durante sus propias actividades de investigación fiscal, detecten la posible existencia de un delito, pueden reunir, de forma válida, elementos de prueba útiles para la comprobación de hechos de importancia penal, siempre que actúen respetando las normas establecidas por el Código Procesal Penal en garantía del sospechoso. El eventual cumplimiento de las normas establecidas por ley para la legalidad de verificación de ilícitos fiscales, por el contrario, no produce efectos sobre la verificación penal y, por lo tanto, los elementos reunidos en el ámbito de las inspecciones y verificaciones de la Policía Fiscal pueden utilizarse válidamente como notitia criminis, dado que han sido obtenidos de forma ilegítima.

55 De acuerdo con dicha norma, los órganos que, en el cumplimiento de una verificación fiscal, detecten elementos de prueba de ilícitos penales, deben asegurarle al sujeto, respecto de los cuales se cumplió la verificación, todas las garantías previstas por el código de procedimiento penal para las personas sometidas a investigación: en caso específico de una verificación, que haga

Esto, incluso considerando que no existe, en el ordenamiento tributario, un principio general de imposibilidad de usar las pruebas obtenidas de forma ilegítima. Dicho principio fue introducido en el "nuevo" Código Procesal Penal, y vale, obviamente, solo dentro de dicho sistema específico de procedimiento (art. 191 Código Procesal Penal)", en consecuencia la obtención informal de los elementos relevantes a efectos de la comprobación fiscal no implica la imposibilidad de usarlos, ante la ausencia de una previsión específica en dicho sentido[56].

En conclusión, en caso de ilícito que genere riqueza, el procedimiento penal y el procedimiento de verificación tributaria, entendido en su significado más amplio, tienden a lograr resultados en parte comunes. El Agente Fiscal, específicamente, tiende a reunir indicios, antes, y pruebas,

---

surgir indicios de delito, la norma impone, a los que actúan, advertir a la persona sometida a la verificación la facultad de nombrar un defensor y hacerse asistir por una persona de confianza rápidamente localizable durante la realización del acto de instrucción. La violación de las disposiciones citadas por el art. 220 disposición de actuaciones del Código Procesal Penal vicia la obtención de los elementos de prueba y, por lo tanto, hace que no puedan usarse: Cf. CTR (Comisión Tributaria Regional) del Lacio, Sala XXVII, sentencia nro. 72, del 21 de junio de 2007, en dicho expediente judicial, según los jueces, si durante las investigaciones fiscales (comprobaciones bancarias), legalmente autorizadas por los organismos administrativos competentes surgen elementos de responsabilidad penal, las siguientes operaciones deben autorizarse de acuerdo con el Código Procesal Penal, y, allí donde no se adopte la autorización de la Autoridad judicial penal, las pruebas obtenidas son inutilizables tanto a los efectos penales como a los efectos administrativos; Tribunal de Rimini, sentencia nro. 1507, del 22 de junio de 2001, en Derecho y práctica tributaria, nro. 4/2002, II, 825, con nota de A. Sciello, Indicios de culpabilidad que surgen durante la fiscalización y la aplicación del art. 220, disposición de actuaciones Código Procesal Penal: Imposibilidad de uso de las pruebas reunidas por la Policía Fiscal, según el Tribunal, si surgen indicios de delito al comienzo de la fiscalización de la Policía Fiscal, esta tiene la obligación de proceder respetando las garantías de defensa impuestas por el art. 220, disposición de actuación Código Procesal Penal. No respetar las garantías de dicha norma destinadas a proteger, vicia la obtención de los elementos de prueba, que no pueden fundar, ni siquiera a través de su reproducción como testimonio, la verificación de la responsabilidad para ilícitos penales.

56 Cf. Casación, Sala tribunal, sentencia nro. 959, del 17 de enero

después, de que el delito fue cometido y, con el fin de adoptar eventuales resoluciones ablatorias, de los beneficios que ha obtenido el responsable.

En cambio, la actividad del Organismo tributario y de la Policía Fiscal[57] solo se orienta a dicho segundo elemento. De ello, claramente, se deduce que es más que oportuno un adecuado intercambio de información de los resultados logrados en el ejercicio de las respectivas actividades[58].

4. **Verificación de ganancias de origen ilícito**

Una cuestión por analizar, habiendo aclarado que los ingresos provenientes de ilícitos están subordinados a la obligación tributaria, es discernir el método usado para verificar el ingreso.

A menudo, la Administración tributaria se encuentra ante contribuyentes que, como se vio anteriormente, no presentan la declaración jurada o declaran rendimientos "modestos", pero son propietarios de considerables patrimonios, realizan movimientos bancarios consistentes, son titulares de bienes inmuebles de un valor relevante.

En estos casos, frente a la disponibilidad de bienes y a los incrementos patrimoniales detectados, el organismo puede volver a determinar el ingreso total neto que se le atribuye al contribuyente recurriendo al método sintético[59].

---

de 2018.

57 Cf. A. Marcheselli, La eficacia probatoria en el proceso tributario del juicio penal abreviado, en Derecho y práctica tributaria, nro. 3/2003, II, 704.

58 Cf. E. Mastrogiacomo, Acerca del uso de documentos penales para la obligación tributaria de ingresos provenientes de ilícitos, en El fisco, nro. 3/1999, 826.

59 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 1416, del 23 de enero de 2008, en GT Revista de jurisprudencia tributaria nro. 4/2008, 331, con comentario de M. A. Procopio, Legitimidad del recurso de verificación inductivo basado en indicios de gastos e inversiones patrimoniales; en el presente caso, luego de las investigaciones de Policía Fiscal, incluso a través de las declaraciones de una gran cantidad de personas, sobre la cuenta del Sr. D.G., quien habría concedido préstamos por Liras cinco mil

En efecto, el método establecido por el art. 38, inciso 4, del Decreto del Presidente de la República nro. 600/1973, permite, ante circunstancias y elementos reales[60] que muestren una renta total superior a lo declarado o que pueda construirse de nuevo sobre una base analítica, la determinación del mayor imponible en un modo sintético,

---

millones a 28 sujetos con problemas económicos, aplicando una tasa de interés que oscilaba entre el 36% y el 120%, la Oficina II.DD. (impuestos directos) notificaba el aviso de verificación respecto del mencionado sujeto y de su cónyuge; que los contribuyentes habían comprado cinco departamentos de un importante valor comercial, otros locales y dos fincas rurales; que resultaban en posesión de un "muy considerable" patrimonio; que ellos mismos habían realizado un claro movimiento bancario, sin justificación, pero relacionado también a préstamos de dinero; la Cámara con referencia a la ausencia de un comentario, parte de la CTR (Comisión Tributaria Regional), sobre la capacidad de rendimientos que deriva de actividades ilícitas de usura, de qua agitur in causa, pudo recordar el principio de derecho (ya afirmado en la sentencia nro. 15984/2002), por el cual, en materia de impuesto a las ganancias, donde un sujeto que ejerce la actividad individual de empresa de comercio lleva a cabo también, a latere, la actividad de préstamo de dinero con intereses, los ingresos de esta segunda actividad están sujetos a imposición tributaria, junto a los ingresos declarados por la actividad de empresa oficial, tanto si estos forman parten del fruto de un ilícito como si no existiera ninguna ilegalidad; pero sobre todo, la Cámara ha remarcado que la reconstrucción de los hechos que constituyen un índice de capacidad de contribución, según la opinión de la Administración recurrente, no parece haber sido controlada por el juez de apelación, quien se limitó a presentar el recurso al final del juicio penal (por cierto muy articulado, entre las fórmulas de absolución y las de sobreseimiento por prescripción) sin prestar atención a los hechos específicos, objeto de la verificación, y a su correspondencia con otros indicios que revelan la capacidad de contribución, que fueron demostrados en el ámbito de la verificación tributaria (la existencia de un conspicuo patrimonio inmobiliario y de movimientos bancarios de importes considerables).

60 Cf. C. Glendi, La noción de beneficio fiscal, en V. Uckmar – C. Magnani – G. Marongiu, El beneficio de las impresas en el nuevo Texto único, Pádova, 1988, 130; con anterioridad a la previsión normativa de la obligación tributaria de ingresos ilícitos, el Autor consideraba que podía aplicarse el parámetro establecido en el art. 38 pudiendo, claramente, el precio de la corrupción, o más en general, los ingresos ilícitos, ser asumidos como elementos o datos de hechos reales para la fundada atribución de un beneficio total a cargo del que percibe.

con relación al contenido inductivo de dichas circunstancias y elementos[61].

---

61 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 15596, del 27 de julio de 2016; en el caso analizado, la Policía Fiscal realizaba una verificación fiscal con relación a B. M., que, aunque no había presentado nunca una declaración jurada de impuestos a las ganancias (excepto para el año fiscal 2003), resultaba titular de muchos automóviles, incluso de lujo, comprador de un departamento, titular de varios contratos de locación de inmueble; además de las verificaciones bancarias efectuadas, B. M. resultaba titular de diez cuentas corrientes activas y de gestión de activos. En base a las verificaciones efectuadas, específicamente las relacionadas con los datos que correspondían a los depósitos sobre las cuentas corrientes bancarias, la Administración tributaria expedía un aviso de fiscalización para el año fiscal 2004 con el cual recuperaba para la imposición tributaria a efectos del DD. JJ. P.F. una renta imponible de Euro 29.240. La contribuyente presentaba un recurso en Casación por violación y falsa aplicación del Decreto del Presidente de la República nro. 600/1973, art. 38, y Decreto del Presidente de la República nro. 917, art. 6, del 22 de diciembre de 1986, con relación al art. 360 Código Procesal Civil, inciso 1, nro. 3, en la parte donde ha considerado que los ingresos de la prostitución están sujetos a una imposición directa, ya sea porque no existe una norma tributaria que establezca su obligación tributaria, ya sea porque no pueden calificarse como ingresos ilícitos; pues bien, según la Cámara el TUIR (Texto Único de los impuestos sobre la renta) no contiene una definición unitaria del concepto de "renta", pero establece varias clasificaciones de ingresos, cuyo elemento común está constituido por la derivación de la renta de una fuente productiva. La clasificación de ingresos enumerada por el Decreto del Presidente de la República nro. 602, art. 6, 29 de septiembre de 1973, fue ampliada por la Ley nro. 537, art. 14, inciso 4, 24 de diciembre de 1993, según el cual los ingresos que derivan de un ilícito civil, penal o administrativo (que no le hayan sido ya completamente substraídos a su poseedor por medio de disposición de secuestro o embargo penal) se someten a imposición tributaria ya que están catalogados en una de las categorías de ingresos establecidas por el mencionado art. 6; del Decreto Legislativo nro. 223 del 2006, art. 36, inciso 34 bis, convertido en Ley nro. 248 del 2006, con norma de interpretación auténtica específicamente emanada como excepción al principio de no retroactividad de las normas tributarias previsto en la Ley nro. 212 del 2000, art. 3, ha establecido que los ingresos ilícitos indicados por el art. 14, inciso 4, "se consideran, no obstante, rendimientos diferentes". La naturaleza de ingresos que se le atribuye ex lege a las ganancias de las actividades ilícitas, lo que conlleva a la imposición tributaria como "rendimientos diferentes", implica, con mayor razón, que se reconozca la naturaleza de ingresos a la actividad de prostitución, de por sí carente de perfiles de ilegalidad (constituyendo, por el contrario, ilícito penal toda actividad que favorezca o explote la prostitución de otros en virtud de la Ley nro. 75, art. 3, del 20 de febrero de 1958, actividad parcialmente tutelada por el mismo ordenamiento civil que comprende la prestación sexual seguida de una retribución en la

De hecho, es totalmente posible que los datos que resultan de las cuentas corrientes bancarias puedan usarse, ya sea para demostrar la existencia de una eventual actividad oculta durante la actividad de la empresa, el ejercicio de un arte o de una profesión, ya sea para cuantificar la renta producida por dicha actividad, recayendo sobre el sujeto pasivo del impuesto la carga de demostrar que los movimientos bancarios, que no encuentren justificación en base a sus declaraciones, no son fiscalmente relevantes[62].

De hecho, la norma exige datos concretos relacionados a la existencia del mayor rendimiento imponible y, frente a semejantes datos, requiere la identificación del monto del rendimiento mismo con parámetros indiciarios, en la fase de deducción lógica del hecho conocido al hecho no mencionado por el declarante, según los cánones comunes de legalidad de la causa. De ello se desprende que, frente a datos concretos e indiscutibles[63], no se permite exigir una

---

categoría de la obligación natural, que, si no permite el derecho de acción, atribuye a la persona que ha llevado a cabo la actividad de meretriz el derecho de considerar las sumas legítimamente recibidas por el pago de la prestación (art. 2035 c.c.)).

62 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 10578, del 13 de mayo 2011; para la Cámara debe, entonces, afirmarse el principio según el cual cada dato y elemento que resulten de las cuentas corrientes bancarias deben considerarse relevantes a efectos de la reconstrucción de la renta imponible, si el titular de la cuenta no proporciona una justificación adecuada, independientemente de la prueba preventiva de que el contribuyente ejerza una determinada actividad, y por la naturaleza lícita o ilícita de la actividad misma.

63 Cf. CTR (Comisión Tributaria Regional) del Veneto, Sala XXXI, sentencia nro. 788, del 16 de junio de 2016: en las notificaciones de verificación se han identificado todos los elementos y las circunstancias reales que expresan una capacidad de gasto incompatible con la renta declarada, mejor dicho, con la ausencia de una renta declarada, indicando los bienes en base a los cuales se ha procedido a la verificación sintética y además las modalidades de como se ha realizado (posesión de 4 automóviles, propiedad de inmuebles destinado a vivienda en XXX, cancelación de un préstamo hipotecario por Euro 120.00 aproximadamente luego de cuatro años de que se hubiera contraído y once años antes del vencimiento). Además, la recurrente ha registrado en el año 2006 un contrato de locación no financiera de una construcción situada en la Comuna de XXX por un valor declarado de Euro 6.817,20 (contrato nro. XXX serie X registrado el XXX en la Oficina de XXX). Por lo tanto, el departamento en cuestión fue

motivación específica de criterios concretos adoptados para llegar a rentas habituales que se fijaron por la vía sintética en el llamado "sistema de evaluación de ingresos", ya que ellas, justamente por basarse en parámetros fijados por la vía general, se dispensan de la obligación de motivación, según el principio establecido por el art. 3, inciso 2, de la Ley nro. 241, del 7 de agosto de 1990[64].

A continuación es necesario considerar que, según la Corte Suprema, es legítima la verificación de la renta "incluso de origen dudoso", en base al principio de obligación tributaria de los ingresos independientemente de su origen[65], puesto que, el art. 14, inciso 4, Ley nro. 537/1993, al interpretar de forma auténtica el art. 6 del TURI *(Texto Único de los impuestos sobre la renta)*, ha establecido, como ya hemos observado, que entre las diferentes clasificaciones de ingresos deben considerarse incluidos "los ingresos que deriven de hechos, acciones o actividades calificables como ilícito civil, penal o administrativo si no fueron sometidos a secuestro o embargo penal". Por lo tanto, en caso de emisión de facturas para operaciones inexistentes los relativos ingresos ilícitos deben considerarse legítimamente materia imponible.

En dicha situación, la presencia de asientos contables legalmente válidos no excluye la legitimidad de la

---

agregado a los inmuebles comprendidos en la disponibilidad de la señora XXX, para todo el año 2006, tratándose de una locación para vivienda de cuatro años de duración, a partir del 1 de enero de 2006 y con vencimiento el 31.12.2009. De igual modo, fue sumado a la renta que determina sintéticamente para el año 2006, el importe pagado por la contribuyente como canon de la locación a la sociedad locadora Z. snc (sociedad colectiva, en Argentina) para el impuesto de Euro 6.817,20 (Euro 568,10 por 12 meses).

64 Cf. Casación, Sala tributaria, Sala VI – 5, resolución nro. 27772, del 11 de diciembre de 2013; sentencia nro. 327, del 11 de enero de 2006; sentencia nro. 14665, del 26 de junio de 2006. CTR (Comisión Tributaria Regional) del Veneto, Sala XXXI, sentencia nro. 788, del 16 de junio de 2016; CTR (Comisión Tributaria Regional) de Liguria, Sala I, sentencia nro. 57, del 13 de enero de 2015.

65 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 8990, del 16 de

verificación analítica–inductiva y no implica necesariamente la reconstrucción con los criterios inductivos de los beneficios de las empresas, según lo establecido en el art. 39, inciso 1, letra d), Decreto Presidente de la República nro. 600/1973. De hecho, en el presente caso, se invierte la carga de la prueba, por lo cual el contribuyente debe demostrar de forma analítica los elementos en base a los cuales la verificación no tiene fundamento mientras el Organismo puede proceder analítica o inductivamente a la reconstrucción de las ganancias[66].

Un último perfil por analizar atañe a la determinación de la renta de origen ilícito con relación al principio de transparencia según el art. 5 TUIR *(Texto Único de los impuestos sobre la renta)*.

Sobre este punto, a menudo la Administración tributaria, teniendo en cuenta el número limitado de socios, supone el pago de los ingresos ilícitos verificados a cargo de la sociedad como utilidades realizadas "en negro" distribuidas proporcionalmente a los socios.

Por jurisprudencia actualmente confirmada, en caso de una sociedad de capitales con un número limitado de socios, las utilidades extrapresupuestarias de la sociedad de capitales con una limitada base social o con una base familiar se suponen distribuidas a los socios, salvo prueba en contrario o demostración de que las mayores ganancias fueron reservadas o invertidas[67] nuevamente. En dichas sociedades,

---

abril de 2007.

66 Cf. CTR (Comisión Tributaria Regional) de Emilia-Romaña, Sala XX, sentencia nro. 4, del 26 de enero de 2011; la elección de la Administración financiera de proceder a la verificación por vía analítica-inductiva, por lo tanto, no es discutible en el plano de la legitimidad, ya que el contribuyente al haber realizado operaciones inexistentes, recae sobre su persona la prueba analítica de la insuficiencia de los valores verificados.

67 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 11654, del 15 de mayo de 2013; nro. 8207, del 11 de abril de 2011; nro. 3896, del 15 de febrero de 2008. Esta presunción es posible porque en caso de sociedades de capitales con un número limitado de socios, o bien con una base familiar, aunque no exista –a diferencia de una

efectivamente, es lógico considerar que las utilidades ocultas hayan sido distribuidas a los socios, en proporción a sus respectivas cuotas de participación, según el principio de transparencia, lo que sucede de forma parecida para las sociedades de personas según el art. 5 Decreto del Presidente de la República nro. 917 del 1986, y dicha presunción no puede considerarse ilógica, teniendo en cuenta la complicidad que normalmente reúnen las estructuras sociales limitadas[68].

Entonces, es legítima la presunción de atribución a los socios, durante el mismo ejercicio anual, de las utilidades extrapresupuestarias producidas por las sociedades de

---

sociedad de personas– una presunción legal de distribución de las utilidades a los socios –no puede considerarse ilógica– teniendo en cuenta la "complicidad" que normalmente atrae un grupo compuesto de esta forma –la presunción (simple) de distribución de las utilidades extracontables registradas para los socios (Casación, sentencia nro. 10982, del 14 de mayo de 2007). El mismo principio fue afirmado por Casación con la sentencia nro. 7174, del 16 de mayo de 2002, la cual, en caso de sociedades con un número limitado de socios, ha considerado admisible la presunción de distribución a los socios de las utilidades no contabilizadas, presunción que no viola la prohibición de presunción de segunda instancia, ya que el hecho conocido no está constituido por la existencia de mayores rendimientos inductivamente verificados con relación a la sociedad, sino por el limitado número de socios y por el vínculo de solidaridad y de recíproco control de socios. En otras palabras, la jurisprudencia de la Cámara de Casación ha considerado admisible la asignación a los socios de las utilidades verificadas de forma presuntiva para la sociedad, aún cuando no se encuentre previsto por ley, considerando que ella no viola la prohibición de presunción de segunda instancia, ya que el hecho conocido está constituido por la existencia de mayores rendimientos inductivamente verificados con relación a la sociedad, sino por al limitado números de socios y por el vínculo de solidaridad y de recíproco control de socios que, en dicho caso, normalmente caracteriza la gestión social.

68 Cf. CTR (Comisión Tributaria Regional) del Lacio, Sala I, sentencia nro. 1389, del 2 de marzo de 2018; en el caso examinado, la estructura social de la sociedad estaba formada por el 95% de B. y por el 5% de P. F.; frente a la actuación del Organismo, B. no ha proporcionado ninguna prueba del hecho de que las ganancias no fueron objeto de distribución, por ejemplo, que estuvieran reservadas o que la sociedad las haya vuelto a invertir, limitándose solo a impugnar la verificación con argumentos genéricos y no aptos para superar el procedimiento presuntivo adoptado a efectos de considerar la distribución proporcional de las utilidades no registradas.

capitales con un número limitado de socios y dicha presunción, que fundada sobre lo dispuesto por el Decreto del Presidente de la República nro. 600, art. 39, inciso 1 letra d), del 1983, provoca la inversión de la carga de la prueba, recayendo en el contribuyente.

5. **Uso de elementos probatorios durante el procedimiento tributario reunidos en el ámbito penal**

Reconocida la posibilidad de transmitir a los organismos financieros el material reunido por la Policía Fiscal en calidad de policía judicial, se plantean algunos problemas, incluso, sobre la validez que pueda tener dicho material en el procedimiento tributario[69].

Como se ha destacado[70], una investigación y un proceso penal son óptimas fuentes de importantes noticias en el campo tributario. Y ello es más real hoy en día, porque los ingresos de fuentes ilícitas son imponibles por expresa previsión legislativa. Y, si se quiere, aún más luego de que, por efecto de lo dispuesto en el art. 36 de la Ley nro. 223/2006, norma por muchos lados revolucionaria, se ha establecido que todos los ingresos de actividades ilícitas, incluso los que no se encuentran en las clasificaciones de ingresos previstos por el Tuir *(Texto Único de los impuestos sobre la renta)*, están sujetos a imposición tributaria. La interferencia potencial entre jueces penales y jueces tributarios, o mejor dicho, entre procedimientos penales y procedimientos tributarios, por lo tanto, es muy amplia en general: toda la riqueza de la cual se haya verificado la

69 Cf. F. Tesauro, Admisión en el proceso tributario de pruebas obtenidas en el ámbito penal, en Reseña tributaria, nro. 2/2015, 323.

70 Cf. A. Marcheselli, Circulación de elementos instructorios del procedimiento penal al procedimiento tributario, en Raseña tributaria, nro. 1/2009, 83.

producción por efecto de un ilícito y no haya sido secuestrada o embargada durante el período fiscal de la percepción está sujeta a obligación tributaria de forma inevitable.

Un primer problema se plantea para aquellas notificaciones, en cuya motivación se remite (*per relationem*) al acta redactada por la Policía Fiscal en base a los elementos obtenidos en el proceso penal.

La jurisprudencia insiste cuando considera que no es ilegítima la ausencia de autonomía en la apreciación por parte de los departamentos financieros de los elementos obtenidos por la Policía Fiscal[71]; dicha remisión *per relationem* quiere significar simplemente que el organismo ha compartido las conclusiones a las que han llegado los funcionarios. Se trata, según la Cámara de Casación, de «economía di escritura», al estar frente a elementos ya conocidos por el contribuyente[72] y, por consiguiente, no se

71 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 5963, del 25 de marzo de 2015; no puede reconocerse ninguna falta de validez de la liquidación por ausencia de una "apreciación autónoma", por parte del Organismo financiero, de los resultados del acta de verificación, dado que la estructura de procedimiento que caracteriza la actividad de los Organismos financieros, impone una distribución específica de competencias entre los departamentos y los organismos que intervienen en el procedimiento de fiscalización, con la consecuencia que parece totalmente fisiológico que el Organismo, al cual compete adoptar la resolución final (y que, por ello, interviene en la etapa decisoria del procedimiento), ejerza sus competencias en base a los elementos obtenidos por otros organismos y departamentos, que, en el ámbito de su autónoma competencia, intervienen en las etapas preparatorias y de instrucción del mismo procedimiento, por lo tanto, teniendo que considerarse satisfecho el requisito de motivación de la medida impositiva, incluso mediante la manifestación de voluntad –del Organismo emisor– de adherir a los resultados de las verificaciones de instrucción y a las apreciaciones y calificaciones jurídicas de los hechos realizados por las personas que redactaron el acta.

72 De hecho, no hay duda de que el contribuyente tiene conocimiento del contenido del acta redactada por la Policía Fiscal que le concierne; de esa forma este podrá entender el trámite seguido por los funcionarios y compartido por la Administración financiera.

podrá hablar de perjuicio en el apropiado desarrollo del proceso contradictorio[73].

El mencionado principio no sufre excepciones si la renta sujeta a imposición tributaria constituye una ganancia de "hechos, acciones o actividades calificadas como ilícito civil, penal o administrativo" teniendo en cuenta lo dispuesto según el Decreto Legislativo nro. 223 del 2006, art. 36, inciso 34 – bis[74].

En virtud del carácter y del valor probatorio de las declaraciones, presentadas por el contribuyente en el ámbito penal, en calidad de sospechoso, la jurisprudencia[75] ha afirmado que, en ausencia de una prohibición explícita por ley, el juez de mérito puede usar perfectamente también las pruebas reunidas en un juicio diferente, entre las mismas partes u otras, a efectos de extraer de ellas no solo simples indicios, sino también un valor de prueba exclusiva. Por lo tanto, la confesión hecha en el ámbito penal, sobre todo si nunca fue desmentida por el mismo contribuyente, el juez tributario puede usarla incluso como prueba exclusiva de la pretensión tributaria[76].

Asimismo, respecto a las declaraciones de terceros tomadas por la Policía tributaria[77], estas no poseen carácter de testimonio sino un carácter de "mera información adquirida en el ámbito de las investigaciones administrativas"[78], que,

---

73 Cf. Casación, Sala tributaria, resolución nro. 9720, del 19 de abril de 2018; con el mismo enfoque: sentencia nro. 30560, del 20 de diciembre 2017.

74 Cf. CTP (Comisión Tributaria Provincial) de Caltanissetta, Sala I, sentencia nro. 755, del 13 de octubre de 2014.

75 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 20601, del 24 de octubre de 2005. Para comentarios sobre la sentencia, véase D. Placido, Admisiones hechas por el sospechoso en ámbito penal constituyen prueba suficiente de la pretensión tributaria, en El fisco, nro. 47/2005, I-7355.

76 El enfoque de la Cámara de Casación fue confirmado por la jurisprudencia de legitimidad: CTR (Comisión Tributaria Regional) de Apulia, Sala IX, sentencia nro. 71, del 4 de junio de 2012.

77 Cf. S. Capolupo, Uso de declaraciones de terceros: es necesaria una revisión normativa, in El fisco, n. 17/2018, 1649.

78 Cf. CT (Comisión Tributaria) de Primera Instancia de Trento,

si bien carecen, en sí, de eficacia probatoria, no se contraponen al inciso 4, del art. 7 del Código de Procedimiento Tributario italiano, el cual no admite el juramento o la prueba testimonial[79]. Concretamente, las disposiciones del mencionado inciso 4 limitan los poderes de las comisiones tributarias, pero no los poderes de organismos administrativos de verificación, que son regulados por otras disposiciones, para las cuales vale solo por la asunción directa del juez tributario, en el contradictorio de las partes, la narración de los hechos de la controversia realizada por un tercero, o sea la narración que adquiere un valor probatorio particular, dado que requiere la formulación de puntos específicos y la prestación de un juramento del tercero que fue admitido como testigo. En un sentido opuesto, las declaraciones de terceros obtenidas por los verificadores, incluso en el ámbito del procedimiento penal, e incluidas en el acta de comprobación, tienen una naturaleza de mera información adquirida en el ámbito de investigaciones administrativas y son, por lo tanto, completamente utilizables como elementos de prueba[80] aun, si fuera el caso de estar a favor del contribuyente[81].

Sala II, sentencia nro. 37, del 16 de marzo de 2018.

79 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 7707, del 27 de marzo de 2013 y nro. 3546 del 11 de marzo de 2002. Según el Órgano Colegiado, en materia de contencioso tributario, las declaraciones de terceros recopiladas por la Policía tributaria e incluidas en el acta de comprobación no tienen carácter de testimonio (aun cuando hayan sido, como en este caso específico, hechas dentro del procedimiento penal), sino de mera información obtenida en el ámbito de las investigaciones administrativas, por lo tanto, carecen en sí de eficacia probatoria, lo que significa que no es apropiada, por sí sola, para fundar una afirmación de responsabilidad del contribuyente en términos impositivos, pudiendo solo dar una ulterior revisión a lo ya verificado y probado en el ámbito del procedimiento tributario.

80 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 20032, del 30 de septiembre de 2011; nro. 9402, del 20 de abril de 2007; nro. 16032, del 29 de julio de 2005.

81 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 11785, del 14 de mayo de 2010.

En este contexto, sin perjuicio del cumplimiento de los principios constitucionales de proceso justo y de equidad de las partes, se le reconoce[82], incluso, al contribuyente la facultad de introducir en el proceso tributario las declaraciones de terceros realizadas antes y fuera del juicio[83].

Finalmente, con respecto al perfil que atañe a las escuchas telefónicas, la Cámara de legitimidad ha explicado que la prohibición, formulada por el art. 270 del Código Procesal Penal, de usar los resultados de las escuchas telefónicas en procedimientos diferentes de aquel para el que fueron dispuestas no aplica en el contencioso tributario, sino que únicamente lo hace en el ámbito penal, ya que no se puede extender la eficacia de una norma procesal penal de forma arbitraria, planteada como garantía de los derechos de defensa en dicho ámbito, a *dominii* procesales diferentes, como el tributario, que dispone de sus propias reglas[84].

En conclusión, una acción legítimamente asumida en el ámbito penal, no desmentida por el contribuyente-

82 Cf. Corte Suprema de Justicia, sentencia nro. 18, del 12 de enero de 2000, en Boletín tributario, 2000, 314, con nota de B. Aiudi, ¿Proceso justo?

83 Cf. A. Comelli, Las declaraciones de terceros son elementos indiciarios que puede apreciar el juez libremente tributario, en Periódico tributario, nro. 8/2013, 637.

84 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 4306, del 23 de febrero de 2010; por comentarios de la sentencia, véase F. Fontana, Uso de escuchas dispuestas en el ámbito penal, en Periódico tributario, nro. 15/2010, 1199, para el cual la Corte Suprema excluye de forma taxativa que la prohibición del uso de los resultados de escuchas pueda valer también en el ámbito de un procedimiento tributario, citando como justificación de esta premisa la imposibilidad de extender la aplicación de una norma procesal a un procedimiento que obedece a normas estructuralmente diferentes respecto a la norma penal. Por otra parte, el procedimiento penal y el tributario están relacionados por una autonomía recíproca, ya que están orientados hacia objetivos diferentes: la verificación histórica del hecho y de las responsabilidades penales, el primero; la legitimidad de las acciones de la Administración financiera, el segundo. Y dicha autonomía implica disciplinas procesales diferentes y, en consecuencia, implica que las limitaciones de una instrucción no deban necesariamente reflejarse en la otra.

sospechoso, y transmitida a la Administración financiera entra a formar parte de pleno derecho del material probatorio e indiciario, material que el juez tributario de mérito debe evaluar; por lo cual los elementos que se deducen de las declaraciones presentadas por terceros a la Policía Fiscal y de las escuchas telefónicas realizadas de forma legal durante el proceso penal se usan legítimamente en el ámbito tributario y su evaluación completa va más allá del límite del juicio de legitimidad, dado que la coordinación de datos obtenidos se halla dentro de la órbita, de discreción de apreciar los hechos y los elementos de prueba, que compete al juez de mérito[85].

6.Duplicación de plazos para la verificación.

Como hemos observado anteriormente, para los ingresos ilícitos se activa la obligación de denuncia según el art. 331 Código Procesal Penal, para garantizar de esta manera la puesta en marcha del procedimiento de fiscalización por parte de la Administración tributaria, para garantizar así la circulación de elementos probatorios[86].

El art. 37 del Decreto Legislativo nro. 223/2006 (en los incisos 24 y 25) ha narrado los arts. 43 del Decreto del Presidente de la República nro. 600/1973 y el 57 del Decreto del Presidente de la República nro. 633/1972, (introduciendo

85 Cf. Casación, Sala tributaria, sentencia nro. 2916, del 7 de febrero 2013, por comentarios de la sentencia, véase, v. S. Armella – F. Di Luciano, Uso de escuchas en el proceso tributario y el delicado equilibrio con el derecho de defensa y el principio de proceso justo, en GT – Revista de jurisprudencia tributaria, nro. 5/2013, 385; A. Borgoglio, Uso de escuchas telefónicas en el contencioso tributario, en El fisco, nro. 8/2013, I- 1176.

86 Cf. F. Pistolesi, Crisis y perspectivas del principio de "doble vía" en las relaciones entre proceso y procedimiento tributario y juicio penal, en Revista de derecho tributario, nro. 1/2014, I, 43; para el Autor es cierto que el procedimiento tributario no se suspende por estar pendiente el procedimiento penal, pero su prórroga debe determinarse por la acción que conlleva la apertura de este último procedimiento y, de hecho, la duplicación de los plazos instituye una "dependencia" del primer procedimiento respecto del segundo, que es funcional para garantizar que puedan recuperarse de una

en ambos un inciso 2-bis) y ha establecido que, "en caso de una infracción que implique la obligación de denuncia de conformidad con el art. 331 del Código Procesal Penal para uno de los delitos previstos por el Decreto Legislativo nro. 74, del 10 de marzo de 2000, los plazos establecidos en los incisos mencionados se duplican[87] relativamente al período fiscal en que se cometió la infracción"[88].

Por lo tanto, con la nueva disposición, los plazos para la verificación se vinculan con la denuncia penal según el art. 331 del Código Procesal Penal; sin embargo una condición para la duplicación, no solo es la comunicación del delito según el artículo mencionado, sino también la mera comisión de un ilícito que habría permitido a un oficial público o a un adepto del servicio público[89] dicha comunicación.

---

forma eficaz los tributos que no habrían sido depositados.

87 La Administración financiera podría notificar el aviso de verificación antes del 31 de diciembre del octavo año posterior a aquel que se había presentado la declaración, o bien del décimo año posterior a aquel en el que debería haberse presentado la declaración, en caso de falta de presentación de la declaración.

88 Cf. Circular nro. 28/E, del 4 de agosto de 2006, con la cual la Administración tributaria ha explicado que las novedades introducidas tienen como finalidad garantizar a la Administración financiera, frente a circunstancias que asumen relevancia penal, "el uso de los elementos que surgen durante las investigaciones llevadas a cabo por la Autoridad judicial" por un período de tiempo mayor respecto al previsto –bajo pena de caducidad– para la verificación.

89 Cf. G. Zoppini, Duplicación de plazos para la verificación, o bien nuevas hipótesis "borgianas" de caducidad de la acción de Hacienda, en Revista de derecho tributario, I, 2008, 675; el Autor se pregunta si la norma se aplica solo y expresamente a los casos de obligación de denuncia según el art. 331 del Código Procesal Penal, en efecto, dicha norma, no tiene por objeto todas las noticias del delito, sino solo las relativas a los delitos que se persiguen de oficio, obtenidas por oficiales públicos y encargados de los servicios públicos en ejercicio de sus funciones o en virtud de ellas. Ahora, los delitos fiscales se pueden perseguir todos de oficio, para lo cual sobre este punto específico nulla quaestio. No obstante, cuando la noticia de delito se obtiene de funcionarios de la Policía Fiscal o de funcionarios de la Administración tributaria, que son oficiales o agentes de policía judicial, la transmisión resultante se produce de conformidad con el art. 347 no con el art. 331 del Código Procesal Penal. Tomada al pie de la letra, según el Autor, la norma examinada hace referencia a las noticias de delito transmitidas por oficiales públicos o encargados del servicio público "simple y sencillo", es decir no dotados del rango de oficial o

La norma ha planteado desde el comienzo problemas de interpretación[90]. En primer lugar, si el aumento de plazos ordinarios para la verificación se ve afectado por los posibles acontecimientos del procedimiento penal instaurado por efecto de la denuncia de delito y, por lo tanto, si la verificación puede experimentar alguna posibilidad de que las investigaciones se concluyan con un decreto de archivo, o bien que incluso frente a un juicio, el proceso se concluya con una sentencia de sobreseimiento (falta de mérito, absolución)[91].

---

agentes de policía judicial. La diferencia entre las dos formas de transmisión de la noticia de delito no es meramente formal, basándose en la diferencia que hay entre el status de oficial público o de encargado de servicio público, por una parte, y de oficial o de agente de policía judicial, por la otra. Ahora sinceramente la interpretación literal parece absurda; por lo cual, concluye el Autor, la solución no puede ser otra que la de una interpretación "útil" que supere el impulso de bloqueo, permitiendo la aplicación de la norma toda vez que exista la obtención de una noticia de delito fiscal; en el mismo sentido, cf. P. Corso, Comunicación del delito tributario a la Autoridad judicial, en Periódico tributario, nro. 23/2001, 1495; según el Autor, argumentando de una forma diferente, se tendría el efecto que un ilícito penal tributario comunicado por un empleado del contribuyente deshonesto no determinaría la duplicación de los plazos para la verificación que se tendría, según el art. 37, inciso 24 y 25, si la denuncia del mismo hecho hubiera sido presentada por uno de los sujetos calificados citados en el art. 331 del Código Procesal Penal.

90 Según el Informe de Gobierno, las modificaciones introducidas nacen de la exigencia de garantizar la posibilidad de usar por un período de tiempo más amplio que el tiempo ordinario los elementos que surgen de las investigaciones llevadas a cabo por la autoridad judicial. Según E. Marello, Duplicación de plazos para la verificación y la crisis de la "doble vía", en Revista derecho tributario, 2010, III, 87, el Informe diagrama un esquema de este tipo: a) se encuentra en curso o se desarrollará una instrucción penal; b) de esta instrucción surgen (surgirán) elementos que pueden tener importancia tributaria; c) los elementos útiles deben emigrar desde la instrucción penal a la tributaria; d) para permitir la evaluación del material transmitido, la administración financiera debe gozar de un plazo de caducidad mayor respecto al ordinario. El Autor demuestra cómo se quiere evitar que la instrucción penal adquiera elementos que podrían ser usados por la administración a los efectos fiscales y que normalmente, por el contrario, no serían utilizados, porque la administración habría agotado ya su poder de verificación.

91 Allí donde el procedimiento penal debería finalizarse con una medida de sobreseimiento, se podría considerar lógico que, al

Con la circular nro. 54/E del 2009 se ha detallado que no parece razonable suponer que el legislador haya querido subordinar la eficacia del procedimiento tributario de fiscalización –y de los resultados instructorios allí obtenidos– a la verificación de una circunstancia posterior y eventual, como el fallo de condena penal del contribuyente. Aún más si se considera que ello asume mucha más importancia en consideración del principio de separación entre el procedimiento administrativo de verificación y el procedimiento penal fijado por el art. 20 del Decreto Legislativo nro. 74/2000, en virtud del cual el primero no puede suspenderse (…) por la litispendencia del procedimiento penal que tiene por objeto los mismos hechos o hechos de cuya verificación, no obstante, depende la relativa definición[92].

No obstante lo que sucede en la práctica, la doctrina[93] y la jurisprudencia de mérito[94] habían cuestionado la interpretación otorgada por la Circular.

---

haberse excluido la existencia de infracciones penales de conformidad con el Decreto Legislativo nro. 74/2000, la duplicación de plazos para la notificación del aviso de verificación no esté permitido. Viceversa, prestando atención al tenor literal de la norma, se puede deducir que la realización posterior del procedimiento penal no incide sobre la duplicación eventual de los plazos.

92 Cf. T. Lamedica, Plazos de verificación e infracciones penales, en Periódico tributario, nro. 4/2010, 317; La posición de la Administración financiera, por lo tanto, es clara: la duplicación de plazos para las verificaciones IVA e impuesto a las ganancias (prevista para los casos de infracción que conlleven la obligación de denuncia penal) se mantiene, incluso, si el procedimiento penal se concluye con un decreto de archivo o bien con una sentencia de sobreseimiento.

93 Cf. P. Corso, Relación entre la dimensión penal del ilícito tributario y los plazos para la verificación, en Periódico tributario, nro. 5/2010, 341.

94 Cf. CTP (Comisión Tributaria Provincial) de Turín, Sala XV, sentencia nro. 97, del 8 de junio de 2011: para los jueces si un hecho no constituye delito –como en el caso en cuestión– no existe tampoco la obligación para la Administración tributaria de presentar la denuncia y ni siquiera puede considerarse, esta última, árbitro para establecer o no la importancia penal o no de un cierto comportamiento, como –en el último análisis– no puede considerarse el mismo hecho penalmente irrelevante en el plano

Otra duda era al haber expirado el período ordinario de verificación[95], si la denuncia según el art. 331 del Código

---

objetivo y, en cambio, relevante en el plano subjetivo (es decir por la convicción personal del Organismo). Por otra parte, el decreto de archivo formulado de esta forma muestra que el hecho no ha asumido nunca importancia penal, por lo tanto, no existía la obligación de denuncia por parte de la Administración tributaria, y, entonces, no podría considerarse duplicados los plazos de verificación. La interpretación diferente buscada por el Organismo se opone a los principios indispensables de derecho como –por ejemplo– la presunción de inocencia; CTP (Comisión Tributaria Provincial) de Turín, Sala XXIV, sentencia nro. 4, del 15 de febrero de 2010, en GT – Revista de jurisprudencia tributaria, nro. 9/2010, 815, con nota de F. Fontana, El impacto del resultado del procedimiento penal en los plazos de verificación tributaria; como explica el Autor, la disposición de la Comisión, aunque no haya sido elaborada una motivación detallada sobre este punto, excluye la ampliación de los plazos para la notificación del aviso de verificación, citando el hecho que, en el caso analizado, el contribuyente no había incurrido en ninguna infracción de carácter penal, como se ha demostrado por la existencia de un decreto de archivo del Juez de Instrucción relativo a la hipótesis de delito tributario, que había sido impugnada luego de la inspección fiscal por parte de los organismos de verificación. Dicho fallo parece adherir a una lectura del art. 37, incisos 24 y 26, del Decreto Legislativo nro. 223/2006, que privilegia el dato sustancial de la norma respecto al procesal: la inexistencia de una infracción penal, según el Decreto Legislativo nro.74/2000, confirmada por la emisión de un decreto de archivo sobre este punto, acaba, si bien a posteriori, con el presupuesto que habría permitido la ampliación de los plazos de verificación, es decir, justamente, la existencia de una infracción penal tributaria. En cambio, no tiene sentido poner en evidencia el hecho de que, debidamente en su momento, los organismos verificadores hubieran transmitido al Fiscal la comunicación de un supuesto delito tributario, según lo establecido por el art. 331 del Código Procesal Penal, que resultó ser, finalmente, infundado. En otras palabras, aunque bajo el perfil del procedimiento existiera una hipótesis de infracción penal que debe transmitirse según el 331 del Código Procesal Penal al Fiscal para su correspondiente investigación, su clara falta de fundamento excluye la posibilidad de ampliación de los plazos para el aviso de verificación fiscal.

95 Altamente críticos hacia esta eventualidad: F. Bianchi – R. Lupi, ¿Puede «duplicarse» el plazo ya vencido frente a un informe penal?, en Diálogos tributarios, nro. 6/2010, 597. Para los Autores, los plazos de caducidad responden a la exigencia de no exponer a los contribuyentes a un sometimiento al poder fiscal de forma infinita, garantizando de esta manera el respeto por los principios de seguridad y estabilidad de las relaciones jurídicos, tanto en el interés de los contribuyentes como en el interés de los Organismos, teniendo presente que, a la larga, el tiempo vuelve más difícil investigar sobre tales eventos. La memoria del pasado queda viva si alguien, con un cierto cuidado temporal, la mantiene tal, e incluso por ello es mucho más razonable la interpretación según la cual los plazos se extienden siempre que una

Procesal Penal sería el presupuesto para permitir la reapertura de períodos fiscales ya concluidos[96].

Otra cuestión planteada por la novedad legislativa era la previsión del inciso 26, del art. 37 del Decreto Legislativo nro. 223/2006[97] y la supuesta aplicación de retroactividad de

---

investigación se desarrolle inmediatamente. El reconocimiento de la posibilidad de prorrogar a posteriori los plazos de verificación ordinarios contrasta, además, de forma evidente con la obligación del contribuyente de conservar la documentación que justifica sus operaciones hasta que no se hayan definido las verificaciones relativas al correspondiente período fiscal. En caso de que se reconociera a los Organismos fiscales el poder de intervenir nuevamente respecto a períodos fiscales que ya no pueden ser verificados, se arriesgaría, por lo tanto, a comprometer el pleno ejercicio del derecho de defensa del contribuyente que, confiando en el vencimiento de los plazos ordinarios de verificación, hubiera decidido librarse de la documentación de justificación necesaria a los efectos fiscales. Incluso el mecanismo de la disposición, que carece de una evaluación aun cuando sea preliminar del fundamento de la notitia criminis por parte de una tercera autoridad respecto al contribuyente y al Fisco, confirma lo absurdo de la ordinaria y amplia interpretación según la cual serían prorrogables ex post incluso los períodos fiscales para los cuales hubieran caducado los plazos de verificación.

96 Cf. CTP (Comisión Tributaria Provincial) de Treviso, Sala VI, sentencia nro. 112, del 2 de diciembre de 2010, en GT – Revista de jurisprudencia tributaria, nro. 4/2011, 347, con nota de E. della Valle, No hay duplicación de plazos para la verificación cuando el juez tributario considera infundada la «notitia criminis»; Al primer interrogante (¿La duplicación corresponde, incluso, si la comunicación de la notitia criminis se produce luego de la expiración del plazo ordinario de verificación?) la Comisión tributaria provincial responde de forma afirmativa, y esto, parece entenderse, por el hecho de que el presupuesto de la duplicación no consiste en la denuncia según el art. 331 del Código Procesal Civil expuesta en la redacción del art. 43 del Decreto del Presidente de la República nro. 600/1973, sino en la comisión de un ilícito que en la apreciación de los organismos de verificación se manifieste como penalmente relevante. El presupuesto es, por lo tanto, el ilícito penal y ya no la transmisión de la notitia criminis, por lo cual, si, con relación específicamente a los períodos fiscales «abiertos» a la fecha de aplicación de dicha redacción, se constituye un delito fiscal según el Decreto Legislativo nro. 74/2000, los plazos ordinarios no se «prorrogan», sino que simplemente se extienden a un período de tiempo equivalente al ordinario. La transmisión de la noticia de delito puede intervenir, de esta forma, incluso luego de la expiración de los plazos ordinarios de verificación. El Autor concluye que para ello no deberían oponerse exigencias de seguridad y estabilidad de la relación tributaria o bien el principio de confianza del contribuyente, el cual, vencidos los plazos ordinarios, podría perfectamente deshacerse de la documentación importante.

97 Art. 37, inciso 26, Decreto Legislativo nro. 223/2006: Esta

la nueva norma; el tenor literal de la norma no parecía dejar dudas sobre la posibilidad de proceder a una verificación en el plazo duplicado, incluso, en relación con los ejercicios fiscales, anteriores al 2006, y para los cuales el plazo de verificación ordinario se encontraba aún abierto al momento que entra en vigencia la nueva disciplina[98].

Dentro de este marco, la Comisión tributaria provincial de Nápoles[99] ha planteado, frente a la Corte Suprema de

---

disposición se aplica a partir del período fiscal para el cual, al momento que entra en vigencia el presente decreto, se encuentren aún pendientes los plazos de conformidad con el primero y segundo inciso del art. 43, del Decreto del Presidente de la República nro. 600, del 29 de septiembre de 1973, y del art. 57 del Decreto del Presidente de la República nro. 633, del 26 de octubre de 1972.

98 F. Graziano – M. Procopio, Duplicación de plazos para la verificación luego de la sentencia nro. 247, del 2011 de la Corte Suprema de Justicia: problemas resueltos y problemas abiertos, en Derecho y práctica tributaria, nro. 6/2011, II, 1129; los Autores hacen referencia sobre este tema al enfoque de la CTR (Comisión Tributaria Regional) de Bari, Sala IV, sentencia nro. 192 del 29 de julio de 2011, según la cual el art. 37, 24 inciso, del Decreto Legislativo nro. 223/2006, que establece la duplicación del plazo para la verificación, no puede encontrar aplicación retroactiva, teniendo en cuenta el carácter de tormento y de sanción que le provocaría al recurrente.

99 Cf. CTP (Comisión Tributaria Provincial) de Nápoles, resolución de remisión nro. 266, del 29 de abril de 2010; para los jueces debe ordenarse la suspensión del juicio y la transmisión de los autos a la Secretaría de la Corte Suprema de Justicia, siendo relevante, y no manifiestamente infundada, la cuestión de legitimidad constitucional del art. 57 del Decreto del Presidente de la República nro. 633, del 26 de octubre de 1972, en el texto modificado por el art. 37, inciso 25, del Decreto Legislativo nro. 223, del 4 de julio de 2006, contrasta: a) con el art. 24 de la Constitución italiana, allí donde, al modernizar la norma precedente, afecta el derecho de defensa del contribuyente en el sentido que la falta de previsión de un plazo razonable de notificación de la acción impositiva, objetivamente determinada, introduce un elemento de inseguridad, además de una excesiva brecha entre el hecho y la impugnación, frustrando la defensa; b) con el art. 3 de la Constitución italiana, allí donde –al permitir normas diferentes para la notificación de verificación– introduce absurdos elementos de desigualdad de tratamiento; c) con los arts. 3 y 97 de la Constitución, allí donde –al apelar al poder de discreción de los organismos, la identificación de las circunstancias que conlleva la aplicación de la norma de duplicación de los plazos– introduce absurdos elementos de violación de los principios de buen funcionamiento y de imparcialidad de la acción administrativa; d) con el art. 25 de la Constitución italiana, cuando introduce, con efecto retroactivo, elementos de carácter

Justicia, la cuestión de legitimidad constitucional de duplicación de plazos[100].

La Corte Suprema de Justicia[101] ha confirmado el enfoque de la práctica y ha considerado legítima la nueva norma[102], explicando que los plazos duplicados no constituyen una "prórroga" de los plazos ordinarios, que se disponen a criterio de la administración financiera procedente, frente a "peculiares y excepcionales eventos". Por el contrario, también los plazos duplicados son plazos fijados directamente por la ley, que operan automáticamente frente a una condición especial objetiva (es decir, cuando exista la obligación de denuncia penal para los delitos tributarios establecidos por el Decreto Legislativo nro. 74 del 2000), sin que se le reserve a la administración financiera ningún margen de discreción para la aplicación. Por lo tanto, no puede hablarse de reapertura o prórroga de plazos vencidos ni de restauración de poderes de fiscalización ya extinguidos, porque los plazos "breves" y los plazos duplicados se refieren a circunstancias originariamente diferentes, que no

---

sustancialmente sancionatorios, en violación del art. 25 de la Constitución italiana, más allá de los ya referidos principios de buen funcionamiento y de imparcialidad de la acción administrativa.

100 Cf. F. Fontana, Dudas de constitucionalidad respecto de la duplicación de plazos para la verificación, en Periódico tributario, nro. 43/2010, 3541.

101 Cf. Corte Suprema de Justicia, resolución nro. 247, del 25 de julio de 2011, en Revista de derecho tributaria, 2011, III, 193.

102 La sentencia fue altamente criticada por la doctrina tributaria. Cf. para todos: I. Caraccioli, Efectos penales-tributarios de la observada legitimidad constitucional de "duplicación" de plazos, en Revista de derecho tributario, III, 2011, 218; G. Fransoni, Observaciones a contracorriente acerca del doble plazo de verificación, Reseña tributaria, nro. 2/2012, 311; F. Graziano – M. Procopio, Duplicación de plazos para la verificación luego de la sentencia nro. 247 del 2011 de la Corte Suprema de Justicia: problemas resueltos y problemas abiertos, en Derecho y práctica tributaria, nro. 6/2011, II, 1129; G.M. Cipolla, Una vez más, dudas de inconstitucionalidad acerca de los plazos para la verificación, en GT – Revista de jurisprudencia tributaria, nro. 10/2011, 833; E. Marello, Duplicación de plazos para la verificación en el análisis de la Corte Suprema de Justicia, en Reseña tributaria, nro. 5/2011, 1296.

interfieren entre ellas y a las cuales se vinculan diferentes plazos de verificación[103].

La Corte ha explicado que "la duplicación de plazos se desprende de la mera confirmación de los hechos que conllevan la obligación de denuncia penal, independientemente de la efectiva presentación de la denuncia o del comienzo de la acción penal", vinculando, por lo tanto, la operatividad del plazo doble solo con la presencia de infracciones tributarias que prevén la obligación de denuncia no, por lo tanto, con la denuncia en sí, ni siquiera con la mera existencia del delito. Además, incluso en caso de que el procedimiento penal no comience, o no prosiga o se concluya con un decreto de archivo o con una sentencia de sobreseimiento, la duplicación de plazos sigue siendo legítima, ya que subordinar la duplicación de plazos a una verificación penal definitiva sobre la existencia del delito, se opondría incluso al régimen vigente del llamado doble vía entre el juicio penal y el procedimiento y proceso tributario, demostrado en el art. 20 del Decreto Legislativo nro. 74/2000.

Respecto de la aplicación "retroactiva" del inciso 26, la Corte ha reconocido que la duplicación, al establecer la extensión de los plazos no vencidos aún a la fecha que entra en vigencia la nueva norma, incide por necesidad (prolongándolos) en los plazos de verificación de infracciones

103 Los plazos "breves" según los dos primeros incisos del art. 57 del Decreto del Presidente de la República nro. 633/1972, más concretamente, actúan frente a infracciones tributarias para las cuales no surge la obligación de denuncia penal de delitos establecidos en el Decreto Legislativo nro. 74/2000; los plazos duplicados según el tercer inciso del mismo art. 57 actúan, en cambio, frente a infracciones tributarias para las cuales existe la obligación de denuncia. Por ello, es totalmente irrelevante que dicha obligación pueda manifestarse, incluso, luego de transcurrir el plazo "breve" o no pueda cumplirse dentro de dicho plazo. Lo cual pone en evidencia únicamente la existencia de la obligación, porque, desde el comienzo, ella solo relaciona la circunstancia del ilícito tributario a la que está vinculada la aplicación de los plazos duplicados de verificación.

que se asumen cometidas antes de la citada fecha. Este efecto no deriva del carácter retroactivo de las nuevas normas, sino de la aplicabilidad *ex nunc* de la prolongación de los plazos en curso, respetando el principio, según el cual, por norma, la ley dispone solo para el futuro.

Según la Corte, frente a la impugnación llevada a cabo por el contribuyente, el juez tributario deberá controlar, si fue solicitado con fundamentos de apelación, la existencia de los presupuestos de obligación de denuncia, cumpliendo al respecto una evaluación ahora por entonces (llamada prognosis póstuma) sobre su recurso y verificando, entonces, si la Administración financiera ha actuado con imparcialidad o, por el contrario, lo ha usado como pretexto e instrumento de las disposiciones expuestas a efectos de gozar de manera injustificada de un plazo más amplio de verificación[104].

Acerca de este punto, la jurisprudencia de mérito está de acuerdo en considerar que es necesaria la realización, en el

104 Cf. S. Armella – L. Ugolini, La duplicación de plazos para la verificación no actúa si falta la denuncia penal, nro. Periódico tributario, nro. 27/2012, 2085, según los cuales, debe conciliarse el poder del Fisco de duplicar los plazos frente a elementos que pudieran justificar el surgimiento de la obligación de denuncia y la exigencia de proteger al contribuyente de un uso instrumental de la notitia criminis. CTP (Comisión Tributaria Provincial) de Reggio Emilia, Sala I, sentencia nro. 135, del 26 de marzo de 2012; en este caso el Organismo, ni en el momento de la impugnación, ni al comienzo del juicio, ni luego, ha presentado la comunicación de noticia de delito, mucho menos ha aclarado cuáles son los presupuestos de hecho y de derecho por los cuales habría sido remitida a la Fiscalía competente una noticia de delito, ni tampoco cuál sería la violación penal que se supone que habría permitido la duplicación de plazos. Este juez no cumple ni las condiciones mínimas de desempeñar la actividad solicitada por la Corte Suprema de Justicia (confirmación de presupuestos de obligación de denuncia y tampoco, claramente, la verificación del delito), aunque la parte recurrente lo haya solicitado. De ello se deduce que la simple mención (por otro lado, ni siquiera en la medida sancionatoria) de la noticia de delito a la Fiscalía, sin otorgar ulteriores elementos, no legitima al Organismo a beneficiarse con la duplicación de plazos.

juicio tributario, de la copia de la denuncia presentada en la Fiscalía[105].

Incluso, la jurisprudencia tributaria[106] ha intervenido en virtud de la cuestión acerca de la obligación de remisión

105 Cf. CTP (Comisión Tributaria Provincial) de Brescia, Sala XVI, sentencia nro. 40, del 10 de abril de 2012: es ilegítima la verificación notificada luego de los plazos de caducidad ordinarios, allí donde, aun en presencia de una noticia de delito enviada por el juez penal, el organismo impositivo no haya adjuntado copia de la denuncia presentada a la autoridad judicial al momento de su comparecencia en el juicio, impidiendo de esta forma al juez tributario de evaluar la legitimidad del presupuesto para la duplicación de los plazos para la verificación; CTP (Comisión Tributaria Provincial) de Milán, Sala III, sentencia nro. 372, del 12 de diciembre 2011: en opinión de la Asamblea que juzga, no es suficiente la simple referencia, como ha hecho el organismo en el aviso de verificación complementario, a los datos de las actuaciones de la denuncia, (como se observa en la pág. 4 del aviso de verificación complementario, sino que es necesario que dicha denuncia se adjunte materialmente, en copia fotostática, a los autos del proceso; CTP (Comisión Tributaria Provincial) de Milán, Sala XL, sentencia nro. 231, del 26 de septiembre de 2011: el marco delineado por el organismo, no está completo, dado que no ha sido posible efectuar la confirmación de los presupuestos de obligación de denuncia penal. En efecto, ningún elemento de prueba ha sido adjuntado por la Administración Financiera. Esta Asamblea, en base a la documentación y a las actuaciones producidas por la parte resistente, no ha podido confirmar la efectiva instauración del correspondiente procedimiento penal, en la Fiscalía competente. Este Tribunal, por lo tanto, confirma que en las constancias obrantes del presente juicio no se ha producido la supuesta denuncia, la acción anterior a la instauración del procedimiento penal ante la Fiscalía, no se saben los importes indicados en ella, la fecha de su presentación y el sujeto denunciante (ya sea la Administración tributaria, o bien la Policía Fiscal) que se ha ocupado de la tramitación. Sin estos elementos, este Juez no es capaz de efectuar la confrontación destinada a verificar si corresponde (sin mencionar con ello el contenido del delito), como lo exige en la sentencia el Juez de la Ley. Teniendo en cuenta lo expuesto, para el ejercicio fiscal 2003, los plazos verificados para llevar a cabo la acción que corresponde al Organismo no son objeto de duplicación y, por lo tanto, la actuación de la Administración Financiera no corresponde porque ha sido hecho fuera de los plazos de caducidad según el art. 43 del Decreto del Presidente de la República nro. 600/73.

106 Cf. CTP (Comisión Tributaria Provincial) de Milán, Sala XL, sentencia nro. 5389, del 15 de junio de 2015; en opinión de este Juez, el envío de la noticia de delito se ha realizado de forma tardía. De hecho, la mencionada denuncia, para que el organismo se beneficie de la duplicación de los plazos, debe remitirse a la Fiscalía antes del 31 de diciembre del cuarto año sucesivo en el cual se ha presentado la declaración jurada de impuesto a las ganancias (1 inciso, art. 43 Decreto del Presidente de la República

efectiva de la denuncia penal y su presentación dentro de los plazos ordinarios de caducidad para poder gozar de la duplicación, aun en dicho caso, le corresponderá al juez tributario controlar que se hayan respetado con exactitud los plazos. Por lo tanto, el organismo fiscal, cuando se cumplan los requisitos de ley sobre la norma de duplicación de plazos (art. 43, inciso 3, del Decreto del Presidente de la República nro. 600 del 1973), debe enviar la denuncia penal, dentro de los cuatro años con los que cuenta, ya que solo de esta forma se abre la posibilidad de enviar el aviso de verificación en los cuatro años sucesivos, respetando plenamente la norma de duplicación[107].

---

nro. 600 del 1973). Puesto que la remisión de la noticia de delito se halla fuera de los plazos establecidos en el artículo del decreto presidencial anteriormente mencionado, la denuncia no produce los efectos de duplicación. En consecuencia, lo notificado por el organismo resulta fuera del plazo; CTP (Comisión Tributaria Provincial) de Milán, Sala XLVI, sentencia nro. 9438, del 4 de noviembre de 2014; la actuación del organismo con relación al actual recurrente no se halla en consonancia con la norma, dado que antes de redactar el aviso de verificación, el organismo tiene la obligación de enviar la notitia criminis, según lo establecido en el art. 331 y siguientes del Código Procesal Penal, a la Fiscalía dentro del plazo del cuarto año sucesivo que se ha presentado de forma normal la declaración de impuesto a las ganancias (1 inciso, art. 43 Decreto del Presidente de la República nro. 600 del 1973). Por lo tanto, está claro que antes de emitir el acta impugnada no hubo ninguna denuncia penal con relación al recurrente actual. El primer paso que el organismo tiene que cumplir, si se cumplen los presupuestos de ley sobre la norma de duplicación de plazos, es el de enviar la denuncia penal dentro de los cuatro años con los que cuenta. En el presente caso, no puede aducirse la duplicación de plazos, porque se está frente a la caducidad de los plazos ordinarios de verificación. La norma es que, dentro de los cuatro años de la presentación de la declaración de impuesto a las ganancias, el organismo envía la denuncia penal, para notificar, luego, el aviso de verificación dentro de los cuatros años sucesivos. En cambio, aquí el organismo ha usado el procedimiento inverso según lo establecido por ley, por lo que, primero ha notificado el aviso de verificación al contribuyente y, luego de presentar el recurso, se preocupó en mandar la denuncia de notitia criminis por correo a la Fiscalía.

107 Cf. CTR (Comisión Tributaria Regional) de Lombardía, Sala XXIX, sentencia nro. 382, del 23 de enero de 2014. Se deduce que la norma de duplicación de plazos frente a delitos no encuentra aplicación si, antes de realizar de la acción fiscal, el Organismo no ha presentado la denuncia penal dentro de los tiempos de expiración de los plazos ordinarios de verificación. En ese caso, en

Esto llevaría a revisar la seguridad de situaciones jurídicas que el legislador ha querido garantizar con la determinación de los plazos de caducidad, además de los plazos de prescripción.

La Cámara de Casación, sin embargo, en vista del enfoque del Órgano Colegiado, por el contrario, ha considerado que, sin perjuicio del control del juez tributario, lo que reconoce el uso de la duplicación de plazos es la existencia de la obligación de la denuncia penal, independientemente del momento en el cual dicha obligación surja e independientemente de su cumplimiento[108].

Finalmente, se confirma que no se tendrá en cuenta el resultado del relativo procedimiento penal, y a pesar de la eventual prescripción del delito, puesto que lo que interesa es solo que se constituya de forma abstracta una hipótesis de delito, considerando el régimen de doble vía entre juicio penal y procedimiento tributario[109].

Justamente para aprobar la seguridad del derecho y proteger al contribuyente, el art. 8, inciso 2, de la Ley nro. 23, del 11 de marzo de 2014, ha facultado al Gobierno para definir el alcance de aplicación de duplicación de plazos, estableciendo que ello se verifique solo frente al efectivo

---

efecto, no existiendo el presupuesto previsto por la norma, o bien la transmisión de la noticia de delito a la Fiscalía, no puede considerarse legítima la duplicación de plazos. Por otro lado, una interpretación diferente, expondrían los contribuyentes a la posibilidad de ser sometidos a la verificación, incluso, luego de muchos años del vencimiento del plazo ordinario de cuatro años de la fecha de presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias o de los cinco años desde el momento que la declaración tendría que haberse presentado.

108 Cf. Casación, Sala VI – 5, resolución nro. 11171, del 30 de mayo de 2016; CTR (Comisión Tributaria Regional) del Lacio, Sala IV, sentencia nro. 6953, del 5 de octubre de 2018, la duplicación de plazos se permite también solo frente a los presupuestos de obligación de denuncia penal, según el art. 331 del Código Procesal Penal, para uno de los delitos previstos en el Decreto Legislativo nro. 74 del 2000, independientemente de su efectiva presentación.

109 Cf. Casación, Sala V, sentencia nro. 29063, del 13 de noviembre de 2018; Casación Sala VI – 5, resolución nro. 9322, del 11 de abril de 2017.

envío de la denuncia y que dicho envío debe realizarse dentro del plazo ordinario de caducidad.

El art. 2 del Decreto Legislativo nro. 128, del 5 de agosto de 2015 ha hecho cumplir esta facultad estableciendo de forma expresa que "la duplicación no opera en caso de que la denuncia por parte de la administración financiera, dentro de la cual se encuentra la Policía Fiscal[110], se haya presentado o transmitido luego del vencimiento ordinario de los plazos establecidos en los incisos mencionados"[111].

Por lo tanto, expirados los plazos ordinarios, la Administración no podrá usar la duplicación de plazos para notificar los avisos en virtud de los cuales ha vencido; sin embargo, la norma (art. 2, inciso 3[112]) exceptúa los avisos ya notificados antes de que entre en vigencia el Decreto (primer régimen transitorio).

Pocos meses después, con la Ley de Estabilidad del 2016 (Ley nro. 208, del 28 de diciembre de 2015), el legislador ha

---

110 Cf. S. Loconte, ¿Cuándo opera la duplicación de plazos frente a infracciones penales-tributares? - Duplicación de plazos de verificación: parábola de un instituto que ya es historia, en GT – Revista de jurisprudencia tributaria, nro. 5/2016, 436; para el cual el funcionamiento de duplicación de plazos de verificación, en base a la nueva norma, por lo tanto, parece estar subordinado incluso a un presupuesto subjetivo: o sea, que la noticia de delito sea transmitida por la Policía Fiscal, dentro de la misma funcionalidad de la Administración financiera; circunstancia abstractamente posible solo si ella actúa en calidad de Policía tributaria; de hecho, solo bajo tal investidura es que la Policía Fiscal está obligada a actuar en el mismo canal normativo donde actúa la Administración Financiera cuando es completamente diferente la disciplina de referencia cada vez que la Policía Fiscal actúa en el ámbito de funciones operativas diferentes (por ejemplo, Policía Judicial, Policía monetaria, etc.). Por extensión, el Autor concluye que deberá considerarse no apta para activar el presupuesto para la aplicación de la norma sobre la duplicación de plazos de verificación la notitia criminis enviada por los verificadores que no actúen en calidad de Policía tributaria.

111 Incluso dicha disposición no introduce la obligación de adjuntar la denuncia al aviso de verificación.

112 Art. 2, inciso 3, Decreto Legislativo nro. 128/205: De todos modos, se exceptúan los efectos de avisos de verificación, de disposiciones que impongan sanciones administrativas tributarias y de otras acciones apelables con que la Administración tributaria hace valer la pretensión impositiva o sancionatoria, notificadas a la fecha que entra en vigencia el presente decreto.

intervenido nuevamente en la norma de duplicación de plazos, estableciendo (inciso 131) plazos ordinarios más extensos para la notificación del aviso de verificación[113] y eliminando toda referencia a la denuncia penal.

La nueva disposición establece (inciso 132) que los nuevos plazos de caducidad se aplican a partir del período fiscal en curso a la fecha del 31 de diciembre de 2016 y a los períodos sucesivos, explicando que para los períodos fiscales anteriores continúan aplicándose los plazos establecidos en el Decreto Legislativo nro. 128/2015[114] y, para los períodos anteriores en que se aplican los plazos preexistentes, que, en caso de infracción que implica la obligación de denuncia, según el art. 131 del Código Procesal Penal por alguno de los delitos previstos por el Decreto Legislativo nro. 74/2000, los plazos de conformidad con el período precedente (31 de diciembre del cuarto año sucesivo o del quinto año sucesivo) se duplican relativamente al período fiscales en que se ha cometido la infracción[115] (segundo régimen transitorio).

La formulación exhaustiva de la última intervención normativa ha determinado una superposición de dos disciplinas, la dictada por el Decreto Legislativo nro. 128/2015 y la dictada según el art. 1, Ley nro. 208/2015[116];

113 Los incisos 130 y 131 de la Ley nro. 208/2015, nro. 208 reformulan respectivamente los arts. 43 del Decreto del Presidente de la República nro. 600/1973 y 57 del Decreto del Presidente de la República nro. 633/1972 estableciendo, en ambos casos, el aumento de los plazos: de cuatro a cinco años, en caso de presentación de la declaración, y, de cinco a siete años, en caso de falta de presentación de declaración.

114 O sea, el 31 de diciembre del cuarto año sucesivo al año en que se presentó la denuncia, y el 31 de diciembre del quinto año sucesivo al año en que la denuncia debía presentarse en caso de omisión de declaración.

115 La nueva disposición confirma que la duplicación no opera cuando la denuncia por parte de la Administración financiera, donde entra la Policía Fiscal, se presente o se transmita luego de la caducidad ordinaria de los plazos de conformidad al primer período.

116 Acerca de la superposición de las diferentes normas y entre los dos regímenes transitorios, cf. A. Carinci – D. Deotto, Duplicación de plazos, o bien pequeñas consideraciones al margen de una mala elaboración de normas, en El fisco, nro. 26/2016,

específicamente, su tenor literal "períodos fiscales anteriores" (al período fiscal en curso a la fecha del 31 de diciembre de 2016) no establece ninguna distinción y parece incluir tanto el primer período transitorio como el período sucesivo[117].

La jurisprudencia de mérito[118] ha considerado implícitamente derogada la llamada cláusula de salvaguardia del art. 2,

---

2507.

117 Cf. F. Tundo, Doble norma transitoria para la duplicación de plazos de verificación - La quimera de la seguridad del derecho: los plazos de verificación se unifican, pero se duplican las inseguridades, en GT – Revista de jurisprudencia tributaria, nro. 4/2017, 328.

118 Cf. CTP (Comisión Tributaria Provincial) de Lecco, Sala II, sentencia nro. 77, del 24 de marzo de 2016; CTP (Comisión Tributaria Provincial) de Florencia, Sala VI, sentencia nro. 447, del 21 de marzo de 2016; CTR (Comisión Tributaria Regional) de Milán, Sala V, sentencia nro. 386 e 387, del 22 de enero de 2016, en Periódico tributario, nro. 11/2016, 833, con nota de G. Scifoni, Cláusula de salvaguardia para proteger las antiguas verificaciones arrasadas por la Ley de Estabilidad 2016; para los jueces, si bien el inciso 132 del art. 1 de la Ley de Estabilidad 2016 (que contiene la disciplina transitoria de las modificaciones aportadas por dicha disposición en el marco de los plazos de caducidad de la verificación) no prevé nada sobre la validez del art. 2 del Decreto Legislativo nro. 128/2015 –que entró en vigencia el 2 de septiembre de 2015–, puesto que las normas regulan la misma materia y no se aplica el criterio de exclusividad, se considera, implícitamente, que deba entenderse derogado el inciso 3 del mismo art. 2 (que contempla la cláusula pertinente para salvaguardar los avisos de verificación notificados hasta la mencionada última fecha). En vista de la norma vigente (inciso 132 anteriormente citado), el Organismo, para valerse de la duplicación de plazos (aún posible para los ejercicios fiscales anteriores 2016), está obligada a presentar la denuncia penal dentro de la caducidad del plazo ordinario para los avisos correspondientes a rectificaciones y a verificaciones a los efectos del IVA; CTP (Comisión Tributaria Provincial) de Turín, Sala I, sentencia nro. 2019, del 30 de diciembre de 2015; para los jueces la "cláusula de salvaguardia" prevista por la nueva normativa no puede aplicarse puesto que presenta, además del evidente y único objetivo de tutelar el erario, graves perfiles de inconstitucionalidad, dado que constituye una injustificada disparidad de tratamiento entre los contribuyentes sometidos a diferentes plazos de verificación y a diferentes modalidades de duplicación de los mismos solo en razón del momento en que se formula la noticia de delito y/o del momento en que han recibido la notificación del aviso de verificación. Contra CTR (Comisión Tributaria Regional) de Venecia, Sala II, sentencia nro. 1217, del 29 de noviembre de 2017. Se pone de manifiesto in primis el tenor literal de la norma, por el cual se deduce que no se tiene anulación

inciso 3, del Decreto Legislativo nro. 128/2015; una opinión contraria, no obstante, sostiene la Cámara de Casación[119], aunque su enfoque es criticado por la doctrina tributaria[120].

---

ni explícita ni implícita de la norma anterior, al estar orientada a regular las verificaciones aun por notificar. Y, realmente, esta norma regula las acciones relacionados a ejercicios fiscales que estén en curso al 31 de diciembre de 2016, mientras el inciso 132, cuando regula la caducidad del poder de verificación con relación a ejercicios fiscales anteriores, contempla necesariamente solo las acciones aun por notificar. Si se mira de otra forma, se pone de manifiesto una clara violación de los principios contenidos en el art. 11, inciso 1, de las Disposiciones sobre la ley en general (Real Decreto nro. 262, del 16 de marzo de 1942), según el cual "la ley solo dispone para el futuro: esta no tiene un efecto retroactivo". De ello deriva que, en ausencia de una disposición expresa de excepción, las normas en análisis se aplican a partir de que entran en vigencia y no se extienden a situaciones ya realizadas y acabadas. Además, incluso según el tenor literal de la norma, lleva a considerar que la disposición introducida por la ley de estabilidad se refiere a las verificaciones y a las acciones en general aun por notificar, allí donde sea usada la observación "los avisos de verificación deben notificarse". Con referencia, por lo tanto, a las verificaciones notificadas antes del 2 de septiembre de 2015, el Decreto Legislativo nro.128, art. 2, inciso 3, del 5 de agosto de 2015, contempla la salvedad de los "efectos" de actuaciones ya notificadas a la fecha que entra en vigencia el decreto anterior adjunto, no habiéndose derogado ni explícitamente y tampoco, por lo que se dirá más adelante, implícitamente por ley sucesiva. Y, en realidad, ninguna excepción explícita se halla en la norma, mientras las dos disciplinas son compatibles y están delimitadas en el ámbito de aplicación sustancia y temporal, y deben considerarse ambas vigentes. La disciplina dictada por la ley de estabilidad no tiene carácter retroactivo, ni se puede constituir como una hipótesis de excepción implícita (excluida de la compatibilidad de las normas que se suceden) y, tampoco, tácita. Por lo anteriormente dicho, en efecto, debe agregarse que la disciplina del inciso 2, del art. 2, del Decreto Legislativo nro. 128, del 5 de agosto de 2015, cuando regula de forma específica las actuaciones ya notificados al 2 de septiembre de 2015, debe considerarse una norma especial (orientada a regular verificaciones ya notificadas en una fecha determinada) y/o excepcional (excluyendo que para las actuaciones ya notificadas, justamente, se pudiera aplicar la normativa vigente y, por lo tanto, planteando una excepción a la nueva normativa, independientemente del hecho que en base al principio de retroactividad no habría sido necesario). Tampoco se llegaría a conclusiones diferentes en caso de que la disciplina del mencionado inciso 3 fuera considerada de "carácter transitorio", dado que las normas transitorias, según la jurisprudencia de Casación, poseen precisamente carácter excepcional.

119 Cf. Casación, Sala V, sentencia nro. 16728, del 9 de agosto de 2016; para la Cámara en materia de verificación tributaria, los plazos –previstos por los arts. 43 del Decreto del Presidente de la República nro. 600/1973 para la DD.JJ. P.F. y 57 del Decreto del Presidente de la República nro. 633/1972 para IVA, cuando se

aplica "ratione temporis"– se duplican ante serios indicios de delito que hacen surgir la obligación de presentar la denuncia penal, aunque esta sea archivada o presentada luego de los plazos de caducidad, sin que, en relación con los avisos de verificación para los períodos fiscales anteriores a aquel en curso a la fecha del 31 diciembre de 2016 y que ya hayan sido notificados, incidan las modificaciones introducidas por el art. 1, incisos del 130 al 132, de la Ley nro. 208/2015 en vista de la disposición transitoria allí introducida, que cita la aplicación del art. 2 del Decreto Legislativo nro. 128/2015, que exceptúa los efectos de avisos ya notificados; dicho enfoque fue confirmado por: Casación, Sala V, sentencia nro. 26037, del 16 de diciembre de 2016; el conflicto entre las dos normas solo es aparente y debe considerarse que la norma transitoria más reciente no es incompatible con la precedente y que, por lo tanto, no tiene un efecto que deroga el régimen transitorio precedente. Dicha conclusión, por la cual es irrelevante, a los efectos de la causa en análisis, la eventualidad de la disciplina posterior establecida por la Ley nro. 208 del 2015, art. 1, incisos 130, 131 y 132 (vigente a partir del 1 de enero de 2016), que carece de un expreso y concreto reglamento en este contexto, se justifica en base a los criterios ordinarios de reglamentación de la sucesión en el tiempo de las leyes tributarias (art. 11 leyes generales de base y Ley nro. 212 del 2000, art. 3) y en base a las siguientes consideraciones: a) el régimen transitorio previsto por la Ley nro. 208, del 2015 para los períodos fiscales anteriores al período en curso al 31 de diciembre de 2016 (régimen según el cual la duplicación de los plazos de verificación de 4 a 5 años, como se han establecidos en el segundo párrafo del inciso 132, actúa –en caso de las mencionadas infracciones penales– solo en la medida que la denuncia penal sea presentada o transmitida por la administración financiera dentro del plazo establecido en el "primer período" del mismo inciso 132, es decir dentro del plazo de 5 a 7 años, dependiendo de que la declaración haya sido presentada o no) con relación solo a las circunstancias no reglamentadas por el régimen transitorio precedente, es decir los casos en que no se haya notificado una acción impositiva (o de imposición de sanciones) antes del 2 de septiembre de 2015 (primer párrafo del inciso 3, del Decreto Legislativo nro. 128 del 2015, art. 2, vigente a partir del 2 de septiembre de 2015 ("De todos modos, se exceptúan los efectos de avisos de verificación, de disposiciones que impongan sanciones administrativas tributarias y de otras acciones apelables con que la Administración tributaria hace valer una pretensión impositiva o sancionatoria, notificadas a la fecha que entra en vigencia el presente decreto.")), o de cualquier manera, los otros casos, cuyos efectos no estén indicados "con excepción" por el anteriormente mencionado segundo párrafo del inciso 3 del Decreto Legislativo nro. 128 del 2015, art. 2 ("Además, se mantendrán sin perjuicio los efectos de las citaciones a comparecer establecidas en el art. 5 del Decreto Legislativo nro. 218, 19 de junio de 1997, notificadas en la fecha que entra en vigencia el presente decreto, además de las actas de constatación redactadas de conformidad con la Ley nro. 4, art. 24 , del 7 de enero de 1929, de las cuales el contribuyente haya tenido conocimiento formal dentro de la misma fecha, siempre que las actuaciones correspondientes que producen la pretensión impositiva o sancionatoria sean notificadas antes del

31 de diciembre de 2015"); b) la función del régimen transitorio establecido por Ley nro. 208, del 2015, art. 1, inciso 132, es solo aquella de reglamentar las circunstancias de la ley anterior en consideración de la sucesión de leyes en el tiempo, y por lo tanto, de reglamentar de forma diferente el régimen ordinario anterior (además del régimen transitorio expuesto más arriba) de la duplicación de los plazos de verificación, previsto por el Decreto Legislativo nro. 128 del 2015 (régimen ordinario en virtud del cual la duplicación de plazos ordinarios (de 4 a 5 años, dependiendo de que se haya presentado o no la declaración) actúa solo si la denuncia penal por parte de la Administración financiera –expresión que, a dichos efectos, debe considerarse incluida también la Policía Fiscal– sea presentada o transmitida dentro de la mencionada caducidad ordinaria de los plazos); c) una interpretación diferente –según la cual el régimen transitorio previsto por el citado inciso 132 derogaría (para una nueva reglamentación de la materia: "derecho transitorio") el régimen transitorio precedente establecido por el Decreto Legislativo nro. 128 del 2015, art. 2, inciso 3, volviendo de esta forma inoperante la duplicación de los plazos– no solo omitiría tener en cuenta el ya citado más limitado ámbito temporal del régimen transitorio nuevo, sino que conllevaría la inútil irracional consecuencia (relevante incluso según el art. 3 de la Constitución) de la ilegitimidad (ex post) de la actividad de inspección en su momento adoptada adecuadamente y llevada a cabo por la administración en base al régimen de duplicación de plazos de verificación vigente en ese momento (duplicación de 4 a 8 o de 5 a 10 años, sin la necesidad de una efectiva presentación de denuncia), dada la retroactiva introducción de la norma según la cual (en base al tenor literal de la disposición, que refiere al "primer período") la duplicación de los plazos hasta 8 o 10 años operaría solo en caso de que la denuncia penal se hubiera presentado en su momento o se hubiera transmitido dentro de los 5 o 7 años (por lo tanto, en algunos casos, hasta después de la expiración del plazo de verificación originario de 4 o 5 años). En conclusión y para resumir, debe afirmarse que, en materia de plazos para la verificación tributaria establecidos por el Decreto del Presidente de la República nro. 600, del 1973, art. 43 (para el impuesto a las ganancias) y Decreto del Presidente de la República nro. 633 del 1972, art. 57 (para el IVA): a) el régimen transitorio introducido por el inciso 3 del Decreto Legislativo nro. 128 del 2015, art. 2 (vigente desde el 2 de septiembre de 2015) no fue anulado por el sucesivo régimen transitorio previsto por la Ley nro. 208 del 2015, art. 1, inciso 132 (vigente a partir del 1 de enero de 2016); b) el primer régimen transitorio (Decreto Legislativo nro. 128 del 2015) establece que el Decreto Legislativo nro. 128 del 2015, art. 2, incisos 1 y 2 no se aplica en relación con los avisos de verificación, las disposiciones que imponen sanciones administrativas tributarias y otras actuaciones apelables con las cuales la Administración tributaria hace valer su pretensión impositiva o sancionatoria, notificadas al 2 de septiembre de 2015, ni en relación con los citados a comparecer previsto en el Decreto Legislativo nro. 218 del 1997, art. 5, notificados al 2 de septiembre de 2015, ni en relación con las actas de constatación redactadas de conformidad con la Ley nro. 4 del 1929, art. 24, de las cuales el contribuyente haya tomado conocimiento formal antes

del 2 de septiembre de 2015, siempre que las correspondientes actuaciones que producen la pretensión impositiva o sancionatoria sean notificadas antes del 31 de diciembre de 2015; e) el segundo régimen transitorio (Ley nro. 208 del 2015) disciplina de forma diferente al régimen ordinario de la duplicación de plazos de verificación previsto por el Decreto Legislativo nro. 128 del 2015, art. 2, inciso 1 e 2, al disponer que la Ley nro. 208 del 2015, art. 1, incisos 130 y 131 no se aplica a los avisos que correspondan a períodos fiscales anteriores al que está en curso al 31 de diciembre de 2016 e introduce para dichos períodos fiscales anteriores una norma transitoria específica solo para las hipótesis, en las cuales a dichos períodos no se le aplique el precedente régimen transitorio dictado por el Decreto Legislativo nro. 128 del 2015.

120 Cf. F. Tundo, Doble norma transitoria, cit.; A. Rovagnati, Observaciones críticas acerca del enfoque de la Cámara de Casación en materia de la norma de plazos de verificación, en Reseña tributaria, nro. 3/2018, 533.