

TRATADO DEL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO



TOMO III

HUMBERTO J. BERTAZZA

NORBERTO J. MARCONI

(Directores)

ALVAREZ ECHAGÜE, J. M. • BARROETAVERÑA, D. G.
BERTAZZA, H. J. • BONZÓN, J. C.
CAPPANNARI, J. J. • CHICO DE LA CÁMARA, P.
CORTI, M. • DAMARCO, J. • DE LLANO, H.
DELLA ROCCA H. • DEVOTO, E. • DÍAZ, V. O.
DÍAZ ORTIZ, J. A. • FRIDENBERG, J. P.
GARCÍA NOVOA, C. • GOLDMAN, D.
HERRERA MOLINA, P. M. • LONGOBARDI, M.
LÓPEZ, J. • LÓPEZ BISCAYART, J. • MANGINI, M.
MANONELLAS, G. N. • MARCONI, A. C.
MARCONI, N. J. • NERCELLAS, M. • O'DONNELL, A.
ORCE, G. • PAMPLIEGA, I. • PATURLANNE, G. H.
PÉREZ, D. • ROBIGLIO, C. • RODRÍGUEZ, R.
RUETTI, G. • RUSCONI, M. • SEMACHOWICZ, E. D.
SPOLANSKY, N. • ZICCARDI, H.

(Autores)

LA LEY

INDICE GENERAL

TOMO III

SEXTA PARTE

ASPECTOS PROCESALES

CAPÍTULO 1.—DENUNCIAS PENALES. LA FORMULACIÓN DE LA DENUN- CIA PENAL	1
<i>Por Graciela N. Manonellas</i>	
I. Normativa	1
II. Situaciones que contempla la actual normativa	2
A) Determinación de oficio.....	2
B) Actas de inspección de los Recursos de la Seguridad Social	4
C) Casos en que no se aplica el procedimiento de determinación de oficio ni las actas de inspección previsionales.....	4
D) Requisitos en caso de denuncia de un tercero	6
III. La garantía constitucional.....	7
IV. Jurisprudencia	7
CAPÍTULO 2.—DENUNCIAS PENALES. HACIA UNA ADECUADA HERME- NÉUTICA DEL ART. 19 DE LA LEY 24.769	11
<i>Por Juan P. Fridenberg</i>	
I. Introducción	11
II. La norma en análisis.....	11
III. El fallo en comentario	14
IV. Proyectos de reforma	15
V. Comentarios finales	17
CAPÍTULO 3.—LA DETERMINACIÓN DE OFICIO Y LA LEY PENAL TRIBU- TARIA	19
<i>Por Marco Mangini</i>	
I. Introducción	19

	Pág.
2. Los pronunciamientos judiciales	21
3. Doctrina de la Cámara Nacional de Casación Penal	22
4. Algunas precisiones en materia de prueba presuncional	23
5. La Prueba presuncional como medio para arribar a una condena en la materia penal.....	25
6. Las presunciones de la Ley 11.683 no son homogéneas	26
7. Las presunciones legales “completas” y la condición objetiva de punibilidad.....	28
8. Prohibición de utilización simultánea.....	29
9. Conclusiones.....	30
10. Presunciones fiscales e investigación administrativa.....	31
11. Actividad probatoria del Fisco.....	32
12. Diferencias entre las funciones investigativas administrativas y judiciales	33
13. El régimen procesal penal actual. Sistema acusatorio atenuado	36
14. Interrogantes que surgen a partir de las medidas precautorias y las medidas de urgencia	38
15. Implicancias de la prueba tramitada en la etapa administrativa	39
16. Finalidad de la intervención cautelar	40
17. Intervención penal mínima y oportuna.....	43
CAPÍTULO 4.—ETAPA DE INSTRUCCIÓN	45
<i>Por Carolina Robiglio</i>	
I. Fines y garantías del proceso penal	45
II. Nuestro Código Procesal Penal vigente	47
1) Finalidades de la instrucción. Medios	48
2) Formas de iniciación de la instrucción.....	48
3) Otras peticiones	50
4) Primeras decisiones de trámite	51
5) Presentación del imputado.....	53
6) Situación procesal	54
7) Excepciones	56
8) Libertad durante el proceso.....	56
III. Particularidades en procesos seguidos por delitos tributarios	57
1) Artículo 18 de la Ley 24.769 y su relación con el art. 188 del CPP..	57
2) Allanamientos	59

	Pág.
3) Determinación de la deuda y prueba en sede penal. Pericias contables. Presunciones e indicios. Carácter y valoración judicial de la determinación de oficio.....	61
4) Suspensión del juicio a prueba.....	63
IV. Conclusiones	65
CAPÍTULO 5.—LA PRUEBA PERICIAL EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO	67
Por <i>Horacio Della Rocca</i>	
I. Introducción	67
II. La prueba pericial en general y en particular	68
III. La necesidad de la prueba pericial contable en los delitos de la Ley Penal Tributaria	73
IV. Diferencia entre procesos penales y procedimientos administrativos	76
V. Conclusiones.....	80
CAPÍTULO 6.—PRESUNCIONES. PRESUNCIONES Y FICCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA	81
Por <i>Horacio Della Rocca</i>	
CAPÍTULO I: 1. Introducción	81
2. Algunas precisiones conceptuales	82
2.1. Ficción.....	82
2.2. Presunción.....	83
2.3. Clasificación de las presunciones.....	84
2.4. Naturaleza de las presunciones	87
2.5. Estructura de las presunciones	90
2.6. Diferencias entre presunciones y ficciones	91
2.7. Carga de la prueba	92
2.8. Otros conceptos y figuras afines	94
3. Recapitulación	96
CAPÍTULO II: Presunciones y ficciones para la valoración de la base imponible	97
1. Introducción	97
2. Presunciones “materiales” y presunciones “procesales”	98
3. Presunciones absolutas y ficciones.....	103
4. Principios constitucionales.....	106
5. Antecedentes	113

	Pág.
5.1. III Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios 113	
5.2. XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.....	114
5.3. Otros antecedentes	114
6. Recapitulación	115
CAPÍTULO III: Presunciones para la determinación de la obligación tri- butaria.....	116
1. Introducción	116
2. La determinación por la administración	117
3. Subsidiariedad de la determinación de base presunta	117
4. Las presunciones para reconstruir la materia imponible	120
5. Carga de la prueba y presunciones absolutas	123
6. Análisis de los principios constitucionales.....	124
7. Antecedentes	127
7.1. XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.....	127
7.2. XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.....	128
7.3. Otros antecedentes	129
8. Recapitulación	131
CAPÍTULO IV: Presunciones y ficciones y el régimen sancionatorio	132
1. Introducción	132
2. Necesidad de la determinación en los procedimientos sancionado- res	133
3. La prueba de la culpabilidad y la presunción de inocencia.....	134
4. Las presunciones y el derecho penal tributario	140
5. Comentarios de jurisprudencia	145
5.1. Antecedentes nacionales.....	145
5.2. Antecedentes nacionales recientes	147
5.2.1. Sobre presunciones “materiales”	147
5.2.2. Sobre presunciones “procesales”	148
5.3. Antecedentes extranjeros	151
5.3.1. España	151
5.3.2. Estados Unidos	157
5.3.3. Otros países	158
6. Las presunciones de dolo.....	159
7. Comentarios de jurisprudencia en la aplicación de presunciones de dolo	164

	Pág.
8. Presunciones que en su estructura normativa contienen sanciones.	167
9. Antecedentes	168
9.1. II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario	168
9.2. XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.....	169
9.3. XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.....	169
9.4. Otros antecedentes	169
10. Recapitulación	171
CAPÍTULO 7.—LA PRESCRIPCIÓN EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO..	173
<i>Por Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi</i>	
1. Concepto de prescripción penal	173
2. Cómputo del término.....	176
3. Consumación de los delitos tributarios.....	177
3.1. Impuesto a las ganancias	178
3.2. Incrementos patrimoniales no justificados	178
3.3. Apropiación indebida de retenciones impositivas.....	179
3.4. IVA.....	180
4. Inaplicabilidad de la regla de acumulación de penas en los casos de concursos de delitos	182
5. Suspensión de la prescripción.....	183
6. Interrupción de la prescripción.....	184
6.1. Comisión de nuevo delito	186
6.2. Primer llamado a indagatoria	190
6.3. El requerimiento acusatorio de apertura o elevación a juicio....	194
6.4. Auto de citación a juicio o equivalente	194
6.5. Sentencia condenatoria.....	195
7. Conclusiones.....	196
CAPÍTULO 8.—EL ART. 20 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA Y LA PRETEN- DIDA ARMONIZACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA Y PENAL	199
<i>Por Juan P. Fridenberg</i>	
I. Introducción	199
II. Incidencia tributaria de la sentencia penal	200
III. Tribunal Fiscal de la Nación	201
IV. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal	204
V. Conclusiones.....	207

	Pág.
CAPÍTULO 9.—EL ITER DELICTIVO DE LA EVASIÓN FISCAL.....	211
<i>Por Juan P. Fridenberg</i>	
I. Introducción	211
II. Acerca del comienzo del cómputo de la prescripción	212
III. El delito de evasión como delito continuado	213
IV. Momento de comisión.....	216
V. Compensaciones de quebrantos fraudulentos	218
CAPÍTULO 10.—LAS MEDIDAS DE URGENCIA EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO	221
<i>Por Humberto J. Bertazza y Norberto Marconi</i>	
1. El tema.....	221
2. La norma legal	221
3. La naturaleza de la medida de urgencia	222
3.1. El carácter precautorio o asegurativo que no implica la instruc- ción de la causa penal	222
3.1. Tesis contraria al carácter cautelar o precautorio	225
4. Requisitos de viabilidad de la medida	226
CAPÍTULO 11.—IDEAS PARA LA ARMONIZACIÓN DEL ESTADO DE INO- CENCIA, LA GARANTÍA DE LA NO AUTOINCRIMINACIÓN Y LA PRUEBA EN LOS PROCESOS PENAL TRIBUTARIO Y DE VERIFICACIÓN Y FISCA- LIZACIÓN	229
<i>Por Juan M. Alvarez Echagüe</i>	
I. Introducción	229
II. El estado de inocencia	230
II.a. Proyección del principio al ámbito tributario.....	232
II.b. La doctrina y jurisprudencia extranjera	236
II.c. Las diferentes posturas doctrinarias en argentina.....	245
II.d. La jurisprudencia nacional	248
III. Síntesis y opinión.....	256
CAPÍTULO 12.—PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y PENAL.....	263
<i>Por Vicente O. Díaz</i>	
CAPÍTULO 13.—DENUNCIA PENAL	275
<i>Por José A. Díaz Ortiz</i>	
Introducción	275
1. Conceptos básicos	275

	Pág.
1.1. Normas de la Ley 24.769 en casos de denuncia por evasión tributaria	275
2. Trámite de la denuncia. Rol del Fisco	278
3. La jurisprudencia.....	280
4. Doctrina.....	280
CAPÍTULO 14.—LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR PAGO. EL ART. 16 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA Y LA PERSONALIDAD DE LAS EXCUSAS ABSOLUTORIAS	283
<i>Por Diego H. Goldman</i>	
1. Introducción	283
2. El principio de personalidad del derecho penal	284
3. La norma de la discordia.....	289
4. ¿Quién puede efectuar el pago?	290
5. ¿A quién alcanza la excusa absolutoria?.....	294
6. Por única vez... ¿para quién?	296
7. Valoración crítica	303
8. Síntesis final	305
CAPÍTULO 15.—LOS EXCESOS COMETIDOS CON EL ARTÍCULO 21 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA VIOLAN EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DEL DEBIDO PROCESO.....	307
<i>Por Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi</i>	
CAPÍTULO 16.—LA INFORMÁTICA Y SU RELACIÓN CON EL DELITO DE EVASIÓN TRIBUTARIA	313
<i>Por Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi</i>	
1. Introducción	313
2. La determinación y liquidación impositiva.....	315
2.1. La determinación tributaria.....	315
2.2. La presentación mediante transferencia electrónica.....	316
2.2.1. Pago de obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social.....	316
2.2.2. Presentación electrónica de declaraciones juradas.....	318
2.3. Utilización de claves fiscales	321
2.3.1. Procedimiento	321
2.3.2. Administración de relaciones.....	324
3. La nueva ley de delitos informáticos.....	327

	Pág.
4. La relación entre la presentación de la declaración jurada y el delito de evasión tributaria.....	328
5. Conclusiones.....	333
CAPÍTULO 17.—LA DESESTIMACIÓN DE LA DENUNCIA POR IMPOSIBILIDAD DE PROCEDER Y SUS EFECTOS EN LOS SUMARIOS MATERIALES.	335
Por <i>Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi</i>	
1. El tema.....	335
2. Lo nuevo en el tema	336
3. Conclusiones.....	338
CAPÍTULO 18.—¿ES EL ARTÍCULO 21 DE LA LEY 24.769 UN ENGENDRO JURÍDICO?	339
Por <i>Juan C. Bonzón</i>	
1. Introducción	339
2. Antecedentes doctrinales y jurisprudenciales sobre fundamentación.....	339
3. Jurisprudencia y doctrina sobre aplicación del art. 21	342
3.1. Jurisprudencia.....	342
3.2. Doctrina	347
4. Conclusiones.....	349
CAPÍTULO 19.—PROBLEMÁTICA DE LA ARMONIZACIÓN DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA Y LA LEY DE PROCEDIMIENTO FISCAL	353
Por <i>Humberto J. Bertazza, José A. Díaz Ortiz y Norberto J. Marconi</i>	
CAPÍTULO 1: Introducción.....	353
1. Descripción de tipos penales.....	353
2. Armonías y conflictos en el encuentro de dos subsistemas jurídicos	357
3. La política criminal en materia tributaria federal.....	362
CAPÍTULO 2: Aplicación de sanciones penales y administrativas.....	370
1. La prejudicialidad.....	370
2. <i>Non bis in idem</i>	374
3. Efectos de la cosa juzgada penal y el <i>non bis in idem</i>	387
4. La problemática de la doble vía jurisdiccional	394
CAPÍTULO 3: Armonización de los procedimientos. Administrativos y penales.....	396
1. El valor probatorio en sede administrativa y penal	396
2. Condición de procedibilidad de la acción penal	403

	Pág.
3. Las estimaciones presuntivas a los efectos de la procedencia de la denuncia penal.....	408
4. Vinculación entre el proceso de impugnación de deudas previsionales y el proceso penal.....	409
5. La denuncia penal tributaria	412
5.1. Concepto de denuncia.....	412
5.2. La denuncia por evasión tributaria	412
5.3. Trámite de la denuncia y el rol del Fisco.....	414
5.4. La jurisprudencia.....	417
5.5. La doctrina.....	417
CAPÍTULO 4: Vinculación entre las sentencias dictadas por los fueros comercial y penal en materia tributaria y penal tributaria.....	419
1. Introducción. Concurrencia plural de ordenamientos jurídicos y normas de competencia.....	419
2. El caso “Müller”	422
3. La doble jurisdicción establecida por la Ley Penal Tributaria. Sus efectos	426
CAPÍTULO 5: Conclusiones.....	431
A) Mantención de la situación actual.....	432
B) Posición innovadora	434
CAPÍTULO 20.—LA PRUEBA EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO	437
Por <i>Esteban D. Semachowicz</i>	
I. Introducción.....	437
II. La vinculación entre el proceso penal y el procedimiento en sede administrativa. La determinación de oficio como condición de procedibilidad. La denuncia	438
III. La obtención de la prueba	443
IV. El procedimiento de determinación de oficio	445
V. El procedimiento previsional	446
VI. Ofrecimiento, producción y apreciación de la prueba en sede administrativa. Principio de la verdad real.....	447
VII. Deber de colaboración versus garantía de no autoincriminación..	450
VIII. La prueba en el proceso penal tributario	458
IX. La prueba pericial en el Código Procesal Penal de la Nación	464
X. La intervención del profesional en ciencias económicas en el proceso penal tributario.....	469
XI. La valoración del dictamen pericial.....	473

	Pág.
XII. La apreciación simultánea de la prueba en sede penal y en la etapa del Tribunal Fiscal de la Nación	476
XIII. El procedimiento penal. Análisis y valoración de la prueba en las distintas etapas.....	485
XIV. El plazo razonable versus las garantías	489
XV. Las implicancias en el proceso penal tributario.....	493
XVI. Algunas consideraciones finales de resumen	498
CAPÍTULO 21.—LA LABOR PROBATORIA EN EL CUERPO DEL DELITO TRIBUTARIO. PARTICULARIDADES DE LA PRUEBA DE ALGUNOS ELEMENTOS DE LOS DELITOS ECONÓMICOS.....	499
<i>Por Carolina Robiglio</i>	
1. Introducción	499
2. La verdad y la certeza	500
3. El cuerpo del delito.....	502
3.1. Particularidades de los delitos tributarios	503
4. Actividad probatoria.....	504
5. Prueba	506
6. Principios que rigen la prueba	509
7. Medios y fuentes de prueba.....	511
8. Objeto y tema de la prueba: ¿qué debe probarse?.....	512
8.1. Los hechos	513
8.2. Utilidad y pertinencia	514
8.3. Tema de la prueba.....	515
9. Particularidades de la prueba en los delitos económicos	519
10. Ejemplos y conclusiones.....	528
CAPÍTULO 22.—REFLEXIONES SOBRE LA PRODUCCIÓN Y VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO.....	531
<i>Por Hernán De Llano</i>	
1. Introducción	531
2. Las características del proceso penal vigente en el orden federal. Entre el ideal y la realidad.....	534
3. La cuestión probatoria en el proceso penal tributario	536
4. Sobre las particularidades de la investigación de los delitos tributarios.....	537
CAPÍTULO 23.—EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO.....	541
<i>Por Graciela N. Manonellas</i>	
I. El tema.....	541

	Pág.
II. Extinción de la acción.....	541
a) Causales generales	542
b) Causales particulares	546
III. La etapa de instrucción en el proceso penal tributario	547
3.1. Formas de iniciación de la instrucción	548
3.2. La denuncia	549
3.3. Personas obligadas a denunciar	549
3.4. Declaración indagatoria	549
a) Procesamiento	552
b) Sobreseimiento	552
c) Falta de Mérito	552
3.5. Conclusión de la instrucción	553
3.6. Duración de la etapa de instrucción	555
IV. Sobre la investigación penal ante el cuerpo del delito	556
4.1. Registro domiciliario	556
4.2. Requisa personal.....	557
4.3. Secuestro.....	558
4.4. Intervención de comunicaciones telefónicas.....	560
4.5. Restitución de objetos secuestrados	561
V. Etapas en que se divide el debate penal tributario	562
5.1. Diligencias preliminares.....	562
5.2. Debate propiamente dicho	565
5.3. Deliberación y Sentencia.....	568
CAPÍTULO 24.—LA SUSPENSIÓN DEL PROCESO PENAL A PRUEBA (“PROBATION”) EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA	569
Por <i>Diego G. Barroetaveña</i>	
I. Nuestra suspensión del proceso penal a prueba. Cotejo con otros sistemas afines.....	569
II. Finalidades de la suspensión del proceso a prueba.....	573
III. Necesidad de analizar la aplicación de la suspensión a prueba en el ámbito de los delitos tributarios	581
IV. En qué delitos de la Ley Penal Tributaria procede la suspensión del juicio a prueba.....	589
V. Opinión de la doctrina	604
VI. Jurisprudencia.....	606
VII. Otras cuestiones a tener en cuenta	609
VIII. Colofón.....	610