

# 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

<b>CAPÍTULO 1.—DENUNCIAS PENALES. LA FORMULACIÓN DE LA DENUN- CIA PENAL</b> .....	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
<b>CAPÍTULO 2.—DENUNCIAS PENALES. HACIA UNA ADECUADA HERME- NÉUTICA DEL ART. 19 DE LA LEY 24.769</b> .....	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
<b>CAPÍTULO 3.—LA DETERMINACIÓN DE OFICIO Y LA LEY PENAL TRIBU- TARIA</b> .....	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
<b>CAPÍTULO 4.—ETAPA DE INSTRUCCIÓN .....</b>	<b>45</b>
<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
<b>CAPÍTULO 5.—LA PRUEBA PERICIAL EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO</b> .....	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
<b>CAPÍTULO 6.—PRESUNCIONES. PRESUNCIONES Y FICCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA</b> .....	81
Por <i>Horacio Della Rocca</i>	
<b>CAPÍTULO I: 1. Introducción</b> .....	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
<b>CAPÍTULO II: Presunciones y ficciones para la valoración de la base imponible</b> .....	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
<b>CAPÍTULO III: Presunciones para la determinación de la obligación tri- butaria.....</b>	<b>116</b>
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
<b>CAPÍTULO IV: Presunciones y ficciones y el régimen sancionatorio .....</b>	<b>132</b>
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
<b>CAPÍTULO 7.—LA PRESCRIPCIÓN EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO..</b>	<b>173</b>
<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
<b>CAPÍTULO 8.—EL ART. 20 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA Y LA PRETEN- DIDA ARMONIZACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA Y PENAL .....</b>	<b>199</b>
<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.
<b>CAPÍTULO 9.—EL ITER DELICTIVO DE LA EVASIÓN FISCAL.....</b>	<b>211</b>
<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
<b>CAPÍTULO 10.—LAS MEDIDAS DE URGENCIA EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO .....</b>	<b>221</b>
<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
<b>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 .....</b>	<b>229</b>
<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
<b>CAPÍTULO 12.—PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y PENAL.....</b>	<b>263</b>
<i>Por Vicente O. Díaz</i>	
<b>CAPÍTULO 13.—DENUNCIA PENAL .....</b>	<b>275</b>
<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
<b>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 .....</b>	<b>283</b>
<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
<b>CAPÍTULO 15.—LOS EXCESOS COMETIDOS CON EL ARTÍCULO 21 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA VIOLAN EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DEL DEBIDO PROCESO.....</b>	<b>307</b>
<i>Por Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi</i>	
<b>CAPÍTULO 16.—LA INFORMÁTICA Y SU RELACIÓN CON EL DELITO DE EVASIÓN TRIBUTARIA .....</b>	<b>313</b>
<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
<b>CAPÍTULO 17.—LA DESESTIMACIÓN DE LA DENUNCIA POR IMPOSIBILIDAD DE PROCEDER Y SUS EFECTOS EN LOS SUMARIOS MATERIALES.</b>	<b>335</b>
Por <i>Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi</i>	
1. El tema.....	335
2. Lo nuevo en el tema .....	336
3. Conclusiones.....	338
<b>CAPÍTULO 18.—¿ES EL ARTÍCULO 21 DE LA LEY 24.769 UN ENGENDRO JURÍDICO?</b>	<b>339</b>
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
<b>CAPÍTULO 19.—PROBLEMÁTICA DE LA ARMONIZACIÓN DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA Y LA LEY DE PROCEDIMIENTO FISCAL .....</b>	<b>353</b>
Por <i>Humberto J. Bertazza, José A. Díaz Ortiz y Norberto J. Marconi</i>	
<b>CAPÍTULO 1: Introducción.....</b>	<b>353</b>
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
<b>CAPÍTULO 2: Aplicación de sanciones penales y administrativas.....</b>	<b>370</b>
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
<b>CAPÍTULO 3: Armonización de los procedimientos. Administrativos y penales.....</b>	<b>396</b>
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
<b>CAPÍTULO 4: Vinculación entre las sentencias dictadas por los fueros comercial y penal en materia tributaria y penal tributaria.....</b>	<b>419</b>
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
<b>CAPÍTULO 5: Conclusiones.....</b>	<b>431</b>
A) Mantención de la situación actual.....	432
B) Posición innovadora .....	434
<b>CAPÍTULO 20.—LA PRUEBA EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO .....</b>	<b>437</b>
<i>Por 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
<b>CAPÍTULO 21.—LA LABOR PROBATORIA EN EL CUERPO DEL DELITO TRIBUTARIO. PARTICULARIDADES DE LA PRUEBA DE ALGUNOS ELEMENTOS DE LOS DELITOS ECONÓMICOS.....</b>	<b>499</b>
<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
<b>CAPÍTULO 22.—REFLEXIONES SOBRE LA PRODUCCIÓN Y VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO.....</b>	<b>531</b>
<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
<b>CAPÍTULO 23.—EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO.....</b>	<b>541</b>
<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
<b>CAPÍTULO 24.—LA SUSPENSIÓN DEL PROCESO PENAL A PRUEBA (“PROBATION”) EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA .....</b>	<b>569</b>
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