

LA DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA COMO FUNDAMENTO DE LA DENUNCIA PENAL.

SONIA MABEL BATALLA

• Contadora Pública (UNNE). Profesora Asistente. Cátedra: Impuestos III. Carrera: Contador Público. Sede Regional: Curuzú Cuatiá.

• *E-mail:* smbatalla@live.com.ar

Palabras claves

- Presunción
- Ficción
- Penal
- Denuncia
- Presunta

Introducción

La Ley Penal Tributaria Argentina luego de casi 20 años de aplicación tiene todavía claro oscuros, idas y venidas en su redacción y cuenta con aspectos controvertidos que carecen de una posición unánime doctrinaria y jurisprudencial.

La Determinación de Oficio sobre base presunta como fundamento para la Denuncia Penal es sólo uno de ellos y el presente trabajo se avoca a analizar el tratamiento que le ha dado la doctrina y la

jurisprudencia a este aspecto controvertido de la ley.

La ley 24.769 en su art. 18 determina que el organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho **organismo**.

El artículo presenta tres opciones como origen de la denuncia penal, en dos de ellos – el primer y el último párrafo- se refieren a la determinación de oficio.

La Determinación de Oficio es necesaria, pero no requiere que se encuentre firme y consentida prosiguiendo su trámite en sede administrativa, con la sola salvedad de que la Administración no podrá aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal, momento en que la ley le obliga a no alterar las declaraciones de hechos contenidos en la sentencia judicial, en un claro intento de evitar el escándalo jurídico que se produciría al arribar a resultados diferentes en ambas sedes. No obstante, al decir de Guaita, “bajo el actual esquema legal existe la posibilidad de que dos órganos jurisdiccionales se pronuncien de manera contradictoria, tanto en lo concerniente a la plataforma fáctica del caso, como en lo referido a la existencia o no de la obligación tributaria y, en su caso, de la extensión cuantitativa de esa **obligación**” concluyendo coincidiendo con Haddad que “la única posibilidad de resguardo, a

fin de eludir un escándalo jurídico con la nueva normativa legal, dependerá exclusivamente, de la actuación prudente y seria de los organismos **fiscales**".

La Determinación de Oficio para la mayoría de la doctrina –en los tipos penales para los que la ley prevé- es un supuesto de procedibilidad (es decir previo y necesario) y no de prejudicialidad, constituyendo el fundamento del accionar del fiscal o del funcionario que corresponda en las provincias pero no reviste la suficiente entidad para establecer por se responsabilidad en el proceso penal. En efecto, la Determinación de Oficio establecerá el impuesto evadido, el año, el monto y la maniobra ardidosa cumpliendo como requisito de la instrucción penal, pero en nada obliga al Juez Penal que podrá analizar tanto el elemento objetivo como el subjetivo del tipo penal, esto es tanto el monto evadido como la intención que se le adjudica al autor, que en el caso de la ley 24.769 en todos los supuestos exige dolo.

Ahora bien, la determinación de oficio tiene dos modalidades, una sobre base cierta como regla general y otra sobre base presunta ante la imposibilidad de practicar la determinación sobre base cierta.

Presunciones, Ficciones e Indicios

Es importante determinar la diferencia existente entre presunciones y ficciones utilizadas por la ley para estimar los montos de las obligaciones tributarias, porque su incidencia en el plano penal es esencialmente distinta. Fernando Diez y Germán J. Ruetti lo conceptualizan de esta manera: "La presunción es un intento de obtener la verdad y su dimensión, a partir de un hecho cierto, concreto y comprobado; el resultado de esta inferencia está sujeto a prueba y demostración de su verdad; por ende, admite prueba en contrario, salvo disposición legal expresa, en cuyo caso puede transformarse en una ficción". Continúan diciendo luego "La ficción, en cambio, es una disposición jurídica que conceptualiza un determinado hecho -sea o no cierto- y lo reputa cierto, sin admitir prueba en contrario. Al decir de la doctrina [citando a García Mullin, Roque], la conexión

entre los hechos la da la ley, despreocupándose de la realidad, y en rigor es una *mentira técnica*".

En tal sentido el Dr. Mariano Hernán Borinsky en el Resumen de panelista de la Comisión N° 1 de las XL Jornadas Tributarias, citando a Diego García Berro y Guillermo Villela, ha expresado que "si se examinan las "presunciones" (según la propia denominación legal) establecidas por el art. 18 de la ley 11.683, se advierte que, en realidad, se trata de un alambicado entramado, tanto de verdaderas presunciones, como también de ficciones, estimaciones y de imputaciones legales que no responden ni a reglas de la lógica, ni de la experiencia, ni a la naturaleza de las cosas, ni a la normalidad de los casos, para reconstruir la verdad histórica con el rigor que corresponde exigir en un proceso penal. Por lo tanto según aquellos, debe recordarse que se compromete la garantía constitucional referente al juicio previo (art. 18, Constitución Nacional) cuando el derecho penal utiliza **ficciones**".

Al respecto Teresa Gómez y Fernando Lisicki en un escrito conjunto, citando a Zaffaroni, mencionan que el art. 19 de la Constitución Nacional consagra el principio de lesividad al decir que "ningún derecho penal puede legitimar una intervención punitiva cuando no media por lo menos un conflicto jurídico entendido como la afectación de un bien jurídico total o parcialmente ajeno, individual o **colectivo**."

En otras palabras la ley no puede sancionar si no existe un bien jurídico afectado. Este bien Jurídico fue establecido con anterioridad al dictado de la ley por la sociedad -en un momento y lugar determinados- como necesario de tutelar o proteger.

En las IV Jornadas de derecho Penal Tributario organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, se definió que "La infracción de defraudación tributaria prevista en el artículo 46 de la ley 11683 y el delito de evasión tributaria contenido en el artículo 1 de la ley 24769 presentan la misma estructura tanto en lo que hace a la tipicidad objetiva como a la tipicidad subjetiva. El ardid o engaño que tales ilícitos exigen en su conformación típica son siempre medios idóneos determinantes del resultado. La diferencia se halla



en la valoración jurídica de la afectación del bien tutelado en uno y otro caso, cuyo índice de gravedad viene dado por la cuantía o monto evadido, o gravedad de la lesión al bien jurídico protegido, según la teoría jurídica que se adopte.”

Queda por definir entonces cuáles son los bienes jurídicos tutelados o protegidos por la normativa argentina y que al ser afectados por una conducta humana son merecedores de sanción. En la ley de Procedimientos Tributarios los ilícitos descriptos por la normativa tutelan los siguientes bienes Jurídicos: la Administración Tributaria que contempla como bien jurídico comprometido por los incumplimientos de los deberes de colaboración en cabeza de contribuyentes, responsables y demás obligados. En general se entiende por “administración tributaria” el ejercicio de las facultades fiscales de fiscalización, verificación, constatación, determinación y todo control fiscal. En segundo lugar la Renta Fiscal: es el bien jurídico dañado cuando se verifica la realización de alguna de las cuatro hipótesis infraccionales materiales (arts. 45; 46; 46 bis y 48). Se entiende por “renta fiscal” aquella que el fisco recauda a través de los tributos que abonan los contribuyentes” y finalmente el Mercado, también citado como “relaciones económicas” o “circuito económico”, es el bien jurídico previsto, para la hipótesis infraccional que contempla penas de **clausura y multa...**”.

En tanto los bienes jurídicos protegidos en sede administrativa son la administración tributaria, la renta fiscal y el Mercado es lógico entonces que la ley de procedimientos tributarios, cuando la Determinación de Oficio no pueda realizarse en base cierta, habilite en forma subsidiaria, a tomar presunciones que le permitan a la administración fiscal a llegar a la determinación del impuesto debido o evadido.

Por otra parte, la mayoría doctrinaria considera que en los delitos penales tributarios el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública en sentido **dinámico**, esto es “la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar gasto público, mejor expresado como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los come-

tidos básicos del **Estado**”. Lo que implica que el bien jurídico protegido en la ley penal va más allá de la simple recaudación fiscal sino que apunta al fin social del ingreso y el gasto del estado, que es en definitiva lograr el bienestar social, la redistribución de la riqueza, el control de la recesión y demás objetivos de un estado moderno. Lo que buscará con las penas, según el mandato constitucional, es “resocializar” al penado, lo que al decir de Haddad es lograr “conciencia en la ciudadanía del delito de evasión o, en otras palabras, de la necesidad de pagar debidamente sus obligaciones **fiscales**”. Las penas serán plasmadas en la medida que ese bien jurídico se viera afectado. De allí que algunos justifican la implementación de un mínimo legal punible en tanto el bien jurídico se lesionará cuando la evasión sea de una envergadura dada.

La controversia nace entonces cuando los dos universos – el tributario y el penal- se encuentran en este punto de transición. Ambos universos, se manejan con principios y leyes diferentes. Mientras que en el ámbito administrativo el uso de presunciones, ficciones e indicios son admitidos pacíficamente por la doctrina y la jurisprudencia, su traslación al proceso penal está ampliamente controvertida. En particular las ficciones se encuentran expresamente vedadas, por afectar las garantías constitucionales en tanto carecen de la certeza requerida y no admiten prueba en contrario. Son por definición mentiras técnicas y por lo tanto no pueden fundar una presunción de delito. Así, las presunciones de la ley de procedimiento tributario no contarían con el carácter de certeza que requiere el proceso penal para poner en marcha el proceso instructorio. Al respecto Teresa Gómez coincidiendo con Javier López Biscayart afirma que “los Jueces en lo Penal Tributario consumen gran parte de su tiempo -el que debería emplearse en investigar las grandes evasiones- en redactar resoluciones desestimando casos que jamás debieron haber sido llevados a sus estrados. Los casos más demostrativos de lo que vengo diciendo lo representan el llamativo número de denuncias formuladas por el Organismo Recaudador por deudas determinadas bajo el régimen de presunciones y



ficciones que establece la ley 11683, el que no puede trasladarse al proceso penal sin alterar su propia esencia". Continúa citando a López Biscayart "Es que la más de las veces" "...las conclusiones derivadas de las presunciones establecidas en la mencionada ley de procedimiento tributario escapan a la lógica de la realidad: "no tienen asidero en los principios consagrados en el proceso penal y, en consecuencia, resultan ineficaces para poner en movimiento al Organismo Judicial. El árido temperamento de la Administración Federal de Ingresos Públicos a partir de la creación de los Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario que, en su afán de formular denuncias penales casi espontáneamente, como consecuencia de un exacerbado criterio fiscalista que inocentemente se aparta de los principales mandamientos de nuestra Carta Magna, no hace más que mantenerse erguido, esgrimiendo una constante lucha 'presuntiva' que siempre ha de tener su límite irrefutable en las garantías constitucionales de los **ciudadanos**".

En el otro extremo José Viola asume la posición de que la determinación de oficio sobre base presunta puede y debe fundar la génesis del proceso penal." Abogamos esta posición por dos razones: una, a efectos de favorecer la eficacia en procura de la persecución de la evasión, caso contrario, le bastaría al responsable evasor, hacer desaparecer su respaldo documental para imposibilitar toda determinación sobre base cierta y de esa manera sustraerse del proceso penal. (...) Carece de toda lógica jurídica que, este último, se encuentre en mejores condiciones imputativas frente a quien –cumpliendo los deberes formales a su cargo- resguarda el respaldo documental de sus operaciones.(...) La segunda, es que la determinación previa y sus antecedentes, no constituyen en modo alguno un pre-juzgamiento sobre la Inocencia del contribuyente, ni tampoco una prueba de cargo que ingrese al proceso penal y juegue en contra de dicho estado jurídico.(...) No obstante, dichos elementos pueden servir como una fuente de prueba a partir de la cual se oriente la pesquisa, tanto en lo que se refiere a la cuantía del tributo, como en relación al elemento **subjetivo**". Marcos Antonio

Sequeira apoya esta posición afirmando que el solo hecho de que la determinación de oficio no sea "sobre base cierta "no es impedimento para la formulación de la denuncia penal, aunque si será un valladar insuperable para justificar una sentencia **condenatoria**".

Entonces si apoyamos el criterio de que la determinación de oficio sobre esa base presunta es hábil para iniciar el proceso penal, qué sentido tendría iniciar un proceso judicial con el expendio de recursos y de tiempo necesarios, si es imposible finalmente condenar el infractor en base a presunciones. Peor aún si el fisco, en el proceso en sede administrativa, con todo su poder de investigación y con la especialidad de sus miembros en materia tributaria, no ha podido establecer la materia imponible con elementos ciertos, en la etapa jurisdiccional difícilmente los fiscales podrán hacerse de mayores elementos de certeza para inculparlo penalmente. Parece un camino sin salida.

A estas críticas y contrarréplicas Viola responde: "No es que se pretenda como "única solución posible ante aquella hipótesis la procedencia de recurrir a 'presunciones' expresamente establecidas por el legislador para otro ámbito bien distinto al del proceso penal", sino todo lo contrario. El hecho de que esas presunciones nunca podrán fundar, por sí solas, una sentencia inculpativa, no hace más que reconocer la ineptitud probatoria de las mismas, porque precisamente tienen por objeto facilitar la recaudación, aun a espaldas de la realidad económica...Pero, cuidado, ello difícilmente pueda derivarse en una certeza acerca de la inexistencia del delito. Son dos cuestiones diferentes: la aptitud probatoria para sancionar y la configuración de una hipótesis que habilite una instancia de **investigación**".

Puede concluirse entonces que la Determinación de Deuda sobre base presunta puede y debe fundar una denuncia penal en tanto y en cuanto:

- La Determinación sobre base presunta en tanto se funden en presunciones constituyen un dato concreto y objetivo de la realidad y no constituye una mera conjetura. No participan de estas caracte-



rísticas las ficciones que de ningún modo podrían fundar válidamente un proceso penal.

- Si bien el Código Penal Argentino no acepta la presunción de dolo, no es menos cierto que el art. 176 del CPPN establece claramente lo que la denuncia debe contener “*en cuanto fuere posible*”, por lo que es suficiente que se cuenten con indicios serios, graves, precisos y concordantes que permitan presumir dolo para efectuar la denuncia.
- La Determinación sobre base presunta no prueba la existencia del ilícito pero tampoco permite asegurar que el ilícito no existe por lo tanto es procedente el proceso instructorio tendiente a descubrir si el hecho delictuoso existió, establecer las circunstancias que califiquen el hecho, lo agraven, atenúen o justifiquen en la punibilidad.
- El Fisco no se encuentra habilitado a *elegir* un curso de acción: Habiendo la determinación tributaria establecido montos de la deuda tributaria o previsional superiores a los mínimos punibles y teniendo indicios serios, graves, precisos y concordantes que permitan presumir dolo, deben denunciarlo, de lo contrario, el funcionario sería pasible del delito de Incumplimiento de los Deberes de Funcionario Público. No existirá motivo de denuncia si la hipótesis fáctica denunciada resulte imposible de ser realizada por ausencia del elemento objetivo o subjetivo.
- El proceso instructorio establecido por el Código Procesal Penal de la Nación tiene precisamente por objeto comprobar que el hecho delictuoso se consumó. De manera que en la denuncia el órgano fiscalizador no necesita probar la existencia del delito. El proceso instructorio es el encargado de ello. Lo contrario es ir contra la ley.
- La Administración Federal de Ingresos Públicos posee facultades de investigación diseñadas para el ámbito administrativo fiscal no para el procesal penal. No puede por lo tanto reemplazar el proceso instructorio penal.
- Si los funcionarios administrativos actúan con responsabilidad y seriedad para efectuar las denuncias penales, no debieran producirse la apertura indiscriminada de procesos penales y en todo caso, no se encuentra en su facultad la de probar la condiciones

objetivas y subjetivas del delito. Es exclusiva competencia del Ministerio Fiscal y/o del juez dar curso a un Procesamiento Penal.

- Es indiscutible que si se quiere luchar contra una cultura de la evasión, fuertemente enraizada en el contribuyente argentino, se puede y se debe dar curso al Proceso Instructorio, en tanto la base presunta de determinación tributaria tiene por sus características intrínsecas la suficiente convicción de la posible comisión del delito y por consiguiente la obligación del juez de obtener los elementos probatorios accesorios para determinar el dolo.
- Comparto plenamente la opinión de **Viola** que “Desechar “in limine” el inicio del proceso penal, por el solo hecho de que la determinación de oficio sea presunta, parece una decisión apresurada que no se compadece ni con la finalidad del art. 18 de la ley 24.769, ni con la de la Instrucción Penal Preparatoria, ni con la del estado conviccional exigido por la ley ritual”.

Bibliografía

- Annoni, M. G. (2008). Denuncia Penal Tributaria Interpuesta por la AFIP. Condiciones para su legítima procedencia. *Doctrina Penal Tributaria y Económica N° 8*.
- Asorey, Rubén y Navarrine, Susana C. (1985). *Presunciones y ficciones en el derecho tributario. Doctrina, legislación y jurisprudencia*. Buenos Aires: Depalma.
- Beraja, Rubén Ezra (Cám. Nac. Casación Penal Sala B 16 de 06 de 2005).
- Borinsky, D. M. (2010). Aptitud de la determinación de oficio sobre base presunta en el ámbito penal tributario. *XL Jornadas Tributarias- Resumen de Panelista Comisión N° 1*. Mar del Plata: Colegio de Graduados en Ciencias Económicas.



- Carlos Chiara Díaz, Carlos María Folco, Alejandro Catania, Miguel Angel Macchi, Jorge Haddad, entre otros, según se cita en "Delitos de la Ley Penal Tributaria", Casal, Romero Victorica y Vigliero. (2008). *Delitos de la Ley Tributaria*. Buenos Aires: Ediciones Técnicas Empresarias.
- Casa Elen- Valmi de Claret y Garello c/ D.G.I. (Corte Suprema de Justicia de la Nación 31 de 03 de 1999).
- Catania, A. (2007). *Régimen Penal Tributario*. Buenos Aires: Editores del Puerto 2º Ed.
- Catinot, S. G. (2010). *XI Jornadas Tributarias- Análisi crítico de aspectos relativos al régimen penal tributario y previsional*. Mar del Plata.
- Comercial Frigorífico del Plata S.A. (CNPEcon. Sala A 08 de 04 de 2005).
- Coordinadora Teresa Gomez; Autores: H. Llano;V.Díaz; T.Gomez; M.Grabivker; A. Ledezma; J. López Biscayart; A. Lozada; F.Piroló; C. Robiglio; M. Sequeira. (2002). *Estudio sobre el Proceso Penal Tributario*. Buenos Aires: Errepar S.A.
- Coordinadora: Teresa Gómez Autores: Hernan de Llano, Vicente Oscar Díaz, Teresa Gómez, Marcos Grabivker, Ángela Ledesma, Javier López Biscayart, Alberto Lozada, Federico Piroló, Carolina Robiglio, Marcos Alberto Sequeira. (2007). *Estudio sobre el Proceso Penal Tributario*. Buenos Aires: Errepar.
- Denisi, Juan Ramón s. recurso de apelación (T.F.N. Sala A 30 de 11 de 1990).
- Díaz, V. O. (2001). La protección constitucional del contribuyente en los procesos penales tributarios. *P.E.T. 223. Editorial La ley*.
- Dictámen 277 (Proc. Tesoro de la Nación 23 de 08 de 2005).
- Dirección de la Obra: Teresa Gomez. Autores: Teresa Gómez, Cesar Litvin, Marcelo Dominguez, Carlos María Folco y Fernando Lisicki. (2010). *Actuación del Profesional frente a la Defensa de Multas por Ilícitos Materiales y Ejecuciones Fiscales*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: EDICON.
- Director Académico Dr. (CP) Ernesto Carlos Celdeiro; Directora: Dra. (Abog.) María de los Angeles Gadea, Coordinador; Dr. (CP) Juan José Imirizaldu; Colaboradores: Dra. (CP) María Celeste Gómez y Dr. (CP) Guido Omar Rofrano. (2015). *Procedimiento Fiscal Explicado y Comentado*. Buenos Aires: Errepar, S.A.
- Fernando Diez- Germán J. Ruetti. (2016). *Procedimiento Tributario Ley 11.683 Comentada (1ª ed.)*. Buenos Aires: La Ley S.A.E. e I.
- Gomez, T. (2006). Utilización de presunciones en la esfera Penal Tributaria, Denuncias Penales Tributarias. *XXXVI JORNADAS TRIBUTARIAS del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires*. Mar del Plata.
- Gomez, T. (s.f.). *Actualidad Impositiva*. (D. Fajn, Productor) Recuperado el 29 de 07 de 2016, de http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas_tributarias_06/c2_TeresaGomez.html
- Guaita, M. R. (2016). Artículo 20 de la Ley 24769: El Germen del Escándalo Jurídico. *Doctrina Penal Tributaria y Económica N° 39*.
- Haddad, J. E. (2012). *Ley Penal Tributaria Comentada*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Julio Virgolini, Enrique Decarli, Hernán de Llano, Juan P. Galván Greenway, Diego García Berro, Javier López Biscayart, Nicolás Ra-



mayón, Marinao Silvestroni, María Verónica Straccia. (2005). *Derecho Penal Tributario*. Bueno Aires: Rubinzal- Culzoni Editores.

- Ley 24.769 Régimen Penal Tributario Modif por L.25292 (B.O;16/8/2000), por la L.25826 (B.O; 11/12/2003), por la L.25874 (B.O; 22/1/2004) Y POR LA I.26735 (BO; 28/12/2011). (1996).

- Lóez Biscayart, J. (2008). *Características particulares de la etapa de la instrucción en el proceso penal tributario en Gómez, Teresa (coord.): "Estudio sobre el proceso penal tributario"*. Bs. As.: Errepar.

- López Biscayart, J. (2004). Presunciones y oportunidad en el proceso penal tributario . *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*.

- López Biscayart, Javier y Decarli, Enrique. (2005). *Determinación de Oficio y Proceso Penal (un lugar para cada cosa y cada cosa en su lugar)*. Bs. As.: Rubinzal-Culzoni Editores.

- Mazza, Alberto y Mazza, Generoso, 312:447 (CSJN 6 de 04 de 1989).

- Montenegro Hermanos Sociedad Anónima c/Dirección General Impositiva, s/recurso de hecho (Corte Sup. Just. Nac. 24 de 08 de 2000).

- Osorio, M. (1996). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, políticas y sociales*. Bs.As.: Heliasta.

- Rametta Ana María (JFed N° 2 de la Ciudad de Córdoba 23 de 12 de 2003).

- Rodríguez, R. M. (2007). *Diccionario Instructivo de Derecho Penal*. Buenos Aires: Errepar S.A.

- Rubiolo, D. C. (s.f.). *Ideoneidad de las imágenes satelitales para constatar diferencias de producción en la actividad agrícola*. Recuperado el 28 de 07 de 2016, de Sitio web de Rubiolo & Asociados - Consultores Tributarios - Auditores: www.rubioloyasociados.com.ar

- Spisso, R. R. (2014). *Acciones y Recursos en Materia Tributaria* (4ª ed., Vol. I). Buenos Aires: Abeledo Perrot S.A.

- Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. c/ Gobierno Nacional- DGI (CSJN 15 de 10 de 1981).

- Velázquez Sara Beatriz (Cám. Nac. de Casación Penal 23 de 02 de 2000).

- Velázquez, Sara Beatriz s/ infracción ley 23771 (Trib. Oral Penal Ec. - N° 2 25 de 10 de 1999).

- Viola, J. (2007). El valor de las presunciones tributarias en la génesis del proceso penal tributario. *Compendio Jurídico*, Tomo/ Boletín N° 3 Pág.43.

- Viola, J. A. (2009). *Derecho Procesal Penal Tributario*. La Ley S.A.

- Zaffaroni, E. R. (2010). *Manual de Derecho Penal*. Ediar.

