



Periódico Económico Tributario

LA LEY

Directora: SUSANA CAMILA NAVARRINE
Subdirector: NORBERTO C. PASSUNI
Secretario de Redacción: EDUARDO PSATHAKIS

AÑO X N° 233

BUENOS AIRES, REPUBLICA ARGENTINA

Viernes 27 de julio de 2001

ISSN 0327-6120

Nuevos enfoques procesales

En torno a las notificaciones del art. 100, inc. a), de la ley 11.683

POR ESTELA B. SACRISTÁN

I — Planteo

Una de las características del Estado de Derecho, en su concepción clásica y actual, es asegurar que los ciudadanos conozcan la actividad estatal, los actos del gobierno, tanto cuando se dictan normas de alcance general —para lo cual se aplica el principio de publicidad de los actos de gobierno—, como cuando se dictan actos de alcance particular, los cuales, no sólo por razones de adquisición de eficacia sino como garantía jurídica para la protección de los administrados (1), requieren ser notificados.

En esta inteligencia, la notificación de los actos de alcance particular constituye una salvaguarda para el administrado toda vez que éste —parte o tercero interesado— es puesto en conocimiento del contenido del acto, esto es, de lo que el acto decide o resuelve, y las razones —de hecho, de derecho— para ello, puede hacer uso de los mecanismos procedimentales o procesales (2) disponibles

para la defensa de sus intereses (3). A su vez, desde el punto de vista de la Administración, llegado el caso, ésta debe poder acreditar que cumplió con la notificación entendida como puesta en conocimiento del administrado de lo que determinado acto dispone y sus fundamentos (4), esto es, su motivación (5). De allí que el art. 43 del reglamento de procedimientos administrativos, en lo que nos interesa, prescriba: "En las notificaciones se transcribirán íntegramente los fundamentos y la parte dispositiva del acto objeto de notificación (...)" (6).

El art. 100, inc. a) de la ley 11.683 (t.o. 1998) (7), que prescribe que las notificaciones en el procedimiento tributario (8) serán practicadas —entre otros medios— "por caria certificada con aviso especial de retorno", constituye un modo de notificación que hace caso omiso de esta última finalidad toda vez que no prueba que el administrado llegó a conocer el contenido del acto o sus fundamentos; poniendo en tela de juicio la idoneidad de la prescripción normativa e incluso su validez. Y también hace caso omiso de la realidad a la

técnicamente, acto administrativo ni reglamento, pues sin ella no se producen los efectos jurídicos que les son propios", conf. Comadira, Julio R., "Acto Administrativo Municipal", Depalma, Bs. As., 1992, pág. 46.

(2) Gambier, Beltrán, "Las Notificaciones en el Procedimiento Administrativo —Jornadas Organizadas por la Universidad Austral, Ed. Ciencias de la Administración, Bs. As., 1998, p. 321 y sigts., esp. pág. 321.

Ver COMUNICACION, pág. 2

Non bis in ídem: La eventual aplicación de multas después del juicio penal tributario

POR SILVANA M. GARRIDO SANTOS

I — Introducción

En virtud del avanzado estado de los primeros procesos penales tributarios que tramitan en nuestros tribunales de justicia, este trabajo se orienta al análisis de un conflicto que aparenta ser de índole procesal, pero que acarrea severas consecuencias de carácter constitucional.

Teniendo en cuenta la normativa vigente, se analizará si existe la posibilidad de que, habiendo el juez penal dictado sentencia definitiva en el proceso judicial por un delito tributario, se apliquen al imputado las multas previstas en la ley de procedimiento tributario (ley 11.683) en los arts. 46 y 48, que tipifican la defraudación tributaria y la defraudación del agente de retención, respectivamente.

Esta yuxtaposición se deriva de la ley penal tributaria vigente (ley 24.769), que en su art. 17 dispone que: "Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales".

Se tratará a su vez de aventurar posibles soluciones para aquellos casos en que se susciten controversias entre las sentencias emanadas del juez en lo penal y las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación, ya que el art. 20 de la ley 24.769 ha establecido que: "La formulación de la denuncia penal no impedirá

(1) Según el T.O. en 1998, corresponde al art. 74. Se utiliza la antigua numeración por encontrarse en la ley penal tributaria.

Ver SANCION, pág. 3

Efectos económicos de la evasión tributaria y sus consecuencias conexas

POR VICENTE OSCAR DÍAZ

I — Modelo de lógica y ética

En reciente publicación (1) he alertado que los efectos de las conductas públicas corruptas como incentivos de la evasión fiscal deben merecer la debida atención del gobernante y analizarse en su verdadera magnitud.

Como en la actualidad, con insistencia, el señor Ministro de Economía de la Nación condiciona el cumplimiento, por parte del Estado, de la atención de necesidades vita-

les de la población a una disminución de la evasión tributaria; promesa que amplía a una hipotética rebaja de alícuotas de los impuestos al consumo, tal decisión del funcionario público debe ser analizada dentro de un marco acorde a su propia naturaleza y magnitud para no generar falsas expectativas.

Ello impone explicar, previo a todo, los modelos que investigan la decisiones de evasión fiscal en su encuadre macro y microeconómico, dado que esto último es un complemento de singular importancia al momento de definir la persecución de conductas criminales de índole tributaria, y en especial, las consideraciones fácticas en que se debe apoyar la decisión política en dicho aspecto.

Sin embargo, creo que existe una errada concepción del señor Ministro y sus asesores directos al no tener presente que el contexto

de la economía mundializada, con la consabida movilidad de las bases imponibles, exige nuevas mediciones de los llamados índices de evasión, donde la aplicación de "logros" tradicionales en la lucha contra la evasión fiscal ya no son útiles ni operativos (2), habida cuenta que dichos "logros" carecen de ponderación al compararlos con la actual conducta pública de la autoridad en el manejo social de la recaudación.

Ante tal realidad no seguiré con absoluta precisión los modelos tradicionales existentes en la materia, como los axiomas de Von Neumann y Morgenstern entre otros, sin desconocer por supuesto su valía sino que pretendo incursionar en un modelo de "lógica y ética" con relación a las estrategias que efectúa la inspección tributaria.

Se afirma con consistencia que la predisposición al fraude fiscal es el factor explicativo del fraude con mayor contenido psicosocial, derivado en parte por la influencia del entorno social que rodea o en el cual habita el contribuyente.

Dicho entorno social está compuesto tanto por las conductas del sector privado como del sector público que forman al unísono un componente psicosocial; el cual en gran parte se ve influenciado por erráticas políticas gubernamentales en el campo tributario, que agreden irracionalmente al contribuyente.

Ver CONDUCTAS, pág. 6

(1) PEI, junio del 2001.

(2) Jean Marc Fenet, "La evasión tributaria, la política fiscal y la economía de mercado", XXXV Asamblea del CIAT, Chile 2001.

Ejecución Fiscal:
Inconstitucionalidad

POR TERESA GÓMEZ

pág. 14

Competitividad

POR RICARDO H. FERRARO

pág. 15

Lexco Fiscal

pág. 17



LA LEY

COMUNICACION: En torno a las notificaciones del art. 100...

(Viene de página 1)

cual debe guardar arreglo, enervándose su posibilidad de alcanzar eficacia. Analizaremos, brevemente estas dos cuestiones.

II — La validez de la norma analizada ante la notificación del contenido del acto

El art. 43 del reglamento de procedimientos administrativos prescribe que en las notificaciones se transcriban íntegramente los fundamentos y la parte dispositiva del acto objeto de notificación. De ello se infiere que la norma aspira a que el administrado llegue a conocer tanto los fundamentos del acto como lo que éste dispone (9), es decir, su parte resolutoria.

Desde el punto de vista de la Administración, y respecto de la prueba de la notificación del contenido íntegro del acto, estos fundamentos o motivación y parte resolutoria, el citado reglamento de procedimientos administrativos enumera, en su art. 41, diversos medios que aquélla puede emplear para notificar el acto, a saber, acceso directo a las actuaciones, presentación espontánea de la parte interesada, telegrama con aviso de entrega, oficio impuesto, carta documento u otros medios que indique la autoridad postal.

Los medios postales de notificación enumerados precedentemente guardan una nota en común: todos permiten que la Administración, cuando fuere menester, pueda demostrar que, efectivamente, notificó determinado acto, íntegramente, al administrado, que es lo requerido por el art. 43. En efecto, en el caso del telegrama, dado que el original de éste queda en poder de la empresa de servicios postales, la Administración puede, eventualmente, solicitar se libre oficio para demostrar qué acto y con qué contenido notificó íntegramente; en el caso del oficio impuesto, la copia íntegra del acto, una vez confrontada y sellada, es conservada por la Administración remitente en el expediente de que se trate; en el caso de la carta documento, una copia conformada, en la que se transcribe íntegramente el acto, es conservada también por ésta en el expediente, archivándose la otra en la oficina de servicios postales.

En pocas palabras, los medios postales aludidos en el art. 41 del reglamento de procedimientos administrativos son idóneos (10) para que la Administración eventualmente demuestre que cumplió con notificar íntegramente determinado acto. Esta situación se modifica diametralmente de cara a lo prescripto en el art. 100, inc. a) de la ley 11.683.

Dicha norma establece —como vimos— que las notificaciones, en el procedimiento tributario, serán practicadas, entre otros medios, "por carta certificada con aviso especial de retorno".

Desde el punto de vista de la prueba, el así denominado aviso de retorno, que posteriormente es agregado al expediente administrativo, prueba el envío o remisión de un envío postal —carta certificada, expreso, encomendada, otro envío— y su recepción, sin embargo no prueba qué se envió y recibió, y mucho menos que se haya enviado un cierto acto administrativo. En pocas palabras, no prueba qué acto, con qué contenido, con qué fundamentos, fue remitido y receptado, en el caso de que, efectivamente, se haya remitido un ejemplar del acto en cuestión.

A esta altura corresponde señalar que al inc. a) del art. 100 de la ley 11.683 (t.o. 1998) le son aplicables las disposiciones del reglamento de procedimientos administrativos —especialmente el art. 43— y de la ley nacional de procedimientos administrativos 19.549 toda vez que el art. 116 de la ley 11.683 establece que "en todo lo no previsto en este título será de aplicación supletoria la legislación que regula los Procedimientos Administrativos (...)". Dado que el art. 100, inc. a) se halla ubicado sistemáticamente en el título aludido por el art. 116 parcialmente transcripto, la normativa procedimental administrativa resulta aplicable por suplir (11) los aspectos no previstos en la ley de procedimiento tributario, en el caso, el mandato legal de notificar el acto íntegro, su contenido. El aspecto no previsto en el orden procedimental tributario, que suple el administrativo, es el relativo a que el administrado sea notificado del contenido íntegro del acto, pudiendo la Administración, en su caso, probar que cumplió con tal extremo (12).

En esta inteligencia, cabe tener al modo de notificación del inc. a) del art. 100 de la ley 11.683 por inválido, en tanto establece un modo de notificación que no acredita la puesta en conocimiento, del administrado (13), del acto íntegro y de su contenido, en evidente colisión con la finalidad que sustenta la necesidad de que, por razones de debido proceso o de garantía jurídica de protección (14), el administrado se anuncie, y correlativamente, la Administración pueda probar que comunicó el acto.

Por la citada circunstancia, cabría impugnar en forma previa, tanto administrativa como judicialmente, las notificaciones efectuadas por la Administración bajo la norma que nos ocupa por violar el art. 43 del reglamento citado y la garantía de debido proceso de que gozan los administrados en tanto no resulta medio idóneo para que se demuestre, inequívocamente, qué acto, con qué fundamentos —en pocas palabras, con qué contenido— se notificó.

Podría argüirse que difícilmente un reglamento de procedimientos administrativos, dec. 1883/91, t.o. 1991, pueda suplir la omisión de asegurar la puesta en conocimiento del contenido de un acto derivada del empleo del medio de notificación instituido por ley, siendo, según autorizada doctrina (15), fuente de la norma analizada el art. 1º de la ley 16.450 (16). Sin embargo, esta línea argumental se enerva tan pronto como se toman en cuenta las consideraciones de debido proceso aludidas al inicio de estas líneas, sobre las cuales nos permitimos insistir. En efecto, el anuncio del contenido del acto al administrado constituye parte del debido proceso en sede administrativa en pos de la defensa del admi-

nistrado (17). Por ello ha podido recientemente afirmar la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal en pleno (18) que "el régimen de notificaciones en el ámbito administrativo apunta a que el administrado adquiera un conocimiento cierto del acto y se informe debidamente de las posibilidades de defensa de sus derechos e intereses, evitando dificultar su ejercicio" (19).

Finalmente, recordemos que el legislador de 1933, al sancionar la ley 11.683 (20), tuvo presente la conveniencia de notificar el acto íntegramente. A tal efecto, el art. 33 de la citada norma prescribía: "Las resoluciones serán notificadas a los interesados por medio de carta certificada, con aviso especial de retorno, remitiéndoles, al mismo tiempo, copia íntegra de los fundamentos de aquéllas". Sin embargo, aun ante la redacción transcrita, subsisten los óbices reseñados respecto de la insuficiencia de este medio para la eventual demostración de que se notificó el contenido del acto. Ello, por la simple razón de que el empleado postal interviniente en la remisión del envío certificado no corrobora el contenido de lo enviado —el acto, en el caso, íntegro— sino que se limita a cobrar el servicio de franqueo y a colocar el correspondiente sello o estampillado en el exterior de la misiva, sin certificar o confrontar su contenido.

III — La eficacia de la norma analizada y la realidad fáctica

Más allá del viso de validez de la norma que analizamos, que, como vimos, se desmorona de cara a la finalidad perseguida por las notificaciones, la norma que motiva estas líneas presenta vicios genéticos en cuanto a su ausencia de vocación para adquirir eficacia. Analizaremos esta cuestión, proponiendo una interpretación que propicie la eficacia de la norma.

Las normas, una vez en vigencia, se aplican a la realidad de los hechos; concordantemente, como ha señalado la doctrina iusfilosófica, "las descripciones contenidas en las normas se refieren a hechos reales" (21). Además se ha afirmado —apelándose a un argumento de fundamentación sociológica— que las normas alcanzan cierto grado de eficacia cuando son aplicadas y obedecidas (22) en alguna medida.

Sin embargo, el problema que se presenta ante el inc. a) del art. 100 de la ley 11.683 —que prescribe que las notificaciones, en el procedimiento tributario, serán practicadas, entre otros medios, "por carta certificada con aviso especial de retorno"— consiste en que, en los hechos, no puede ser aplicado, ni, eventualmente, obedecido, vedándose la posibilidad de eficacia de la norma.

En efecto, las "cartas certificadas con aviso especial de retorno" no existen entre los servicios postales corrientemente ofrecidos, con lo que la relación entre descripción contenida en la norma y hechos de la realidad deviene un verdadero desafío a la imaginación, que se frustra a poco de comenzar el proceso de aplicación de la norma, de adecuación de lo que ella dice a la realidad. No sólo no existe la mencionada clase misiva, sino que tampoco existe el "aviso de retorno", y mucho menos en aviso "especial" de retorno. Antes bien, los comprobantes de recepción de un envío certificado se denominan "aviso de recibo", el cual da cuenta, en lo que nos interesa, de cuándo y quién recibió el envío postal.

En este sentido, cabe mencionar que la empresa encargada del Correo Oficial de la República Argentina (23) ofrece servicios que incluyen los de comunicaciones fehacientes, categoría que incluye los servicios de "telegramas y cartas documento o similares, en los que se puede probar la entrega y el contenido de la comunicación" (24). En forma concordante, la citada empresa de servicios postales anuncia, en su página Web (25), servicios de "aviso de recibo", que informan al remitente acerca del día y hora de entrega del envío postal, así como la identificación del receptor y del empleado de correos interviniente; mas ello no convierte al aviso de recibo en el aviso de retorno requerido normativamente, y mucho menos convierte a ese aviso de recibo en un aviso especial de retorno. A propósito de ello, suponemos que el término "especial" toma por sentada la preexistencia de un crite-

(3) Sin ambages, en Gambier, "Las Notificaciones...", cit., pág. 325, se señala que "la transcripción íntegra del acto (...) es la que mejor armoniza con el derecho de defensa".

(4) En igual sentido, Gordillo, Tratado... cit., pág. V-15, acerca de los telegramas y la transcripción de la parte dispositiva, véase Cassagne, "Derecho Administrativo...", cit., pág. 156.

(5) Se emplea el término fundamentos, en el sentido de motivación, conf. Cassagne, "Derecho Administrativo...", cit., t. II, pág. 156 y Tavil, Guido S. y Monti, Laura M., "La Motivación del Acto Administrativo", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1998, pág. 77.

(6) Texto según dec. 1883/91, B.O. 24/9/91.

(7) Texto ordenado por dec. 821/98, B.O. 20/7/98.

(8) Véase, ejemplificativamente, Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Suana C., "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", 7ª ed. act. y ampl., Depalma, Buenos Aires, 1999, pág. 513 y sigs.; Allaga Agulló, Eva, "Notificaciones en Derecho Tributario - Análisis de Jurisprudencia y Doctrina Administrativa", Marcial Pons, Madrid, 1997.

(9) Para Gordillo, la reproducción íntegra es requisito para juzgar de legal a la notificación, conf. Gordillo, "Tratado..." cit., p. V-16. Véase, asimismo, Tavil y Monti, "La Motivación..." cit., pág. 77, n. 251.

(10) Acerca del concepto de idoneidad en materia de notificaciones, véase Fallos 301:945, considerando 3º y 4º.

(11) Concordantemente, el art. 2º, inc. a) de la ley 19.549 establece que "la presente ley será de aplicación supletoria en las tramitaciones administrativas cuyos regímenes especiales subsistan". En la tesis propiciada, no se afectan "las normas de fondo a las que se refieren o apliquen los citados regímenes especiales" (art. 2º, inc. a), ley 19.549 en tanto la solución específica para todas las hipótesis de notificación es que se llegue a conocer el "contenido" del acto, garantía que protege a todos los administrados por las apuntadas razones de derecho al debido proceso, conf. Gambier, "Las Notificaciones..." cit., pág. 325, que remiten, a su vez, a consideraciones de índole constitucional. Acerca de la aplicación supletoria de la ley 19.549 a la ley 11.683, véase Mordeglia, Roberto M., "La Tutela de los Derechos frente a los Reglamentos Tributarios", en González García, Eusebio, (comp.), "Principios Constitucionales Tributarios", Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, México, 1993, pág. 118 y sigs., y Tarsitano, Guillermo O., "Protección efectiva de los derechos del contribuyente: los límites del accionar de la administración fiscal en el marco constitucional y legal", en Asorey, Rubén O. (Dir.), "Protección Constitucional de los Contribuyentes", Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de

la Universidad Católica Argentina y Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 279 y sigs., esp. pág. 301.

(12) Tal como puede hacerse en los casos previstos en el art. 41 del reglamento de procedimientos administrativos.

(13) Debe recordarse que, en la doctrina de la Corte Suprema, una notificación postal es "regular" si cumple razonablemente con el fin de "informar" al interesado (Fallos 263:534, cons. 2º, con cita de Fallos 199:29).

(14) Cassagne, op. loc. cit.

(15) Giuliani Fonrouge y Navarrine, "Procedimiento...", cit., pág. 512.

(16) B.O. 24/2/62.

(17) En la causa "Ingeco S.A. c. Dirección Nacional de Validad", del 19/9/96, la sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal afirmó que "la notificación por carta certificada, resulta inválida, por no ajustarse a lo normado por los arts. 39 y sigs. del dec. 1759/72, en su anterior redacción. La demanda alegaba que la notificación era válida porque se había practicado por carta certificada con aviso de retorno en el domicilio constituido. Sin embargo, en sede judicial se verificó que en autos no constaba que el actor hubiera tomado conocimiento de la resolución impugnada, sino hasta que se notificó personalmente de la misma, cerca de un año después de que se dictara el acto".

(18) Plenario "Y.R.F. S.A. (T.F. 7799-A) c. A.N.A.", del 13/9/00, mayoría integrada por los Dres. Néstor Buján, Pedro Coviello, Jorge Damarco, Roberto Mordeglia, Jorge Argento, Guillermo Galli y Alejandro Uslenghi.

(19) En el caso se debatía acerca de la aplicabilidad de la normativa procedimental administrativa al ámbito aduanero en cuanto a la necesidad de indicar en las notificaciones los recursos disponibles para el administrado, estableciéndose la doctrina de que "Las notificaciones practicadas en el ámbito aduanero deben reunir los requisitos que establece el art. 40 del reglamento de la ley nacional de procedimientos administrativos, dada la ausencia de norma específica en el Código Aduanero; y la omisión de su cumplimiento produce los efectos que aquella norma prevé".

(20) B.O. 12/1/33.

(21) Guibourg, Ricardo A., "Derecho, sistema y realidad", Astrea, Buenos Aires, 1986, pág. 47.

(22) Kelsen, Hans, "Teoría Pura del Derecho" (trad. de la 2ª ed. de 1960 por Roberto J. Vernengo), 9ª ed., Porrúa, México, 1997, pág. 24.

(23) Someteda al Reglamento de Control aprobado por dec. 431/98, B.O. 30/4/98.

(24) Véase numeral 3.5 del pliego de bases y condiciones para la privatización de Encotasa, dec. 265/97 (B.O. 25/3/97).

(25) www.correoargentino.com.ar

Indice

Periódico Económico Tributario
2001/7/27 N° 233

DOCTRINA

En torno a las notificaciones del art. 100, inc. a), de la ley 11.683
Por Estela B. Sacristán 1

Non bis in ídem: La eventual aplicación de multas después del juicio penal tributario
Por Silvana M. Garrido Santos 1

Efectos económicos de la evasión tributaria y sus consecuencias conexas
Por Vicente Oscar Díaz 1

Procedimiento fiscal: Régimen procesal aplicable al cobro judicial de tributos y multas de origen aduanero
Por Fabián Morahan 9

COLUMNAS

LA ACTUALIDAD EN SEMINARIOS Y CONGRESOS

Ideas esenciales, conclusiones y propuestas
Por Teresa Gómez 11

ACTUALIDAD EN JURISPRUDENCIA

Jurisprudencia Penal Tributaria
Por Teresa Gómez 12

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal
Por Daniel Malvestiti 13

Jurisprudencia Contencioso Administrativa
Por Agustina O'Donnell y Gabriela Seljas 14

Doctrina Jurisprudencial

La justicia federal frente a embargos, ejecuciones fiscales y otras yerbas. Tres casos para analizar
Por Teresa Gómez 14

ACONTECIMIENTOS RELEVANTES

Los Últimos Quince Días
 Las primeras regulaciones sobre los convenios de competitividad
Por Ricardo H. Ferraro 15

MERCOSUR

La negociación Mercosur-Unión Europea en marcha
Por Rodolfo R. Rúa Bolero 24

INFORMACION DE ACTUALIDAD 16

NOVEDADES TRIBUTARIAS EN LEGISLACION, DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA 17

ESTADISTICAS E INDICES

Coefficientes y tablas 18

Estadísticas e índices de precios, financieros y cambiarios 23

Nota de la Dirección: Las opiniones vertidas en los comentarios firmados son privativas de quienes las emiten.

ción apunta a que el administrado, por razones de debido proceso, llegue a conocer el contenido del acto.

En la medida en que el empleado postal receptor certifique con un sello el contenido de la carta certificada, previo confronte (27) con el original, y considerando que se estará remitiendo un acto, íntegro, la resultante no será sino la comunicación del contenido del acto.

IV — A modo de conclusión

Uno de los criterios de interpretación de las normas, conforme la doctrina de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, es la de preservar la finalidad que ha inspirado la sanción de las mismas (28). La prescripción del art. 43 del reglamento de procedimientos administrativos aspira a que en oportunidad de cada notificación se concrete un fenómeno cognoscitivo y jurídico: que el administrado llegue a conocer qué es lo

que el acto dispone y sus fundamentos o motivación, a fin de poder ejercer sus defensas. La norma, como vimos, es aplicable al procedimiento ante la Administración recaudadora. Por ende, ésta debe, para cumplir con aquella directiva, lograr que aquel fenómeno dual se concrete, empleando, al así hacer, los medios de notificación que le permitan eventualmente demostrar que notificó un acto, íntegramente, haciendo conocer su contenido.

El medio del inc. a) del art. 100 de la ley 11.683 (t.o. 1998) no es idóneo a tal fin, por no resultar hábil para demostrar que se notificó el contenido íntegro del acto y —permítasenos insistir sobre ello— por no existir en la realidad de los servicios postales argentinos (29). De allí la interpretación propiciada en la sección III in fine de este trabajo, que sugiere la certificación o sellado del contenido del envío certificado, vgr. del acto de que se trate. †

(26) Puede destacarse, asimismo, que la modalidad de "carta certificada" con "aviso especial de retorno" puede rastreadse en antiguas leyes aprobatorias de cuadros tarifarios de correos y telégrafos, para lo cual puede verse, indicativamente, la ley 1062 (Adla Complemento años 1452, pág. 1196), cuyo art. 3°, acerca del carácter "certificado" de algunas piezas, reza: "en los casos que con sujeción al Código de Comercio, haya de darse un comprobante especial de depósito, éste costará veinte centavos fuertes y el recibo de retorno veinte centavos fuertes" (el resaltado me pertenece).

(27) Prevé la modalidad de confronte las siguientes leyes provinciales de procedimientos administrativos: la LPA de Mendoza, art. 151 in fine; la LPA de Tierra del Fuego, art. 55, inc. e); la LPA de San Luis, art. 26; la LPA de Formosa, art. 35, inc. e), entre otras (se consulta Aberastury, Pedro y Daniellán, Miguel, "Procedimientos Administrativos -

Nación y Provincias", La Ley, Buenos Aires, 1996).

(28) Fallos 303:578; 307:840; 316:2390.

(29) Ello podría haber sido tomado en consideración al adoptarse el texto ordenado de 1998. Acerca de las modificaciones que tal texto ordenado trajo aparejadas, véase Navarri, Susana C., "El Nuevo texto ordenado de la ley de procedimiento tributario 1998", Periódico Económico Tributario, La Ley, Buenos Aires, 1998, pág. 243 y sigtes.

SANCION: Non bis in ídem: La eventual aplicación de multas después...

(Viene de página 1)

Al formularse la denuncia penal, queda en suspenso la potestad sancionatoria del organismo recaudador, la que será recuperada una vez que recaiga un pronunciamiento definitivo en la causa penal. Sin embargo, dicha potestad sancionatoria no podrá ser recuperada en su totalidad, pues necesariamente presentará una limitación consistente en la imposibilidad de alterar los hechos tal como fueron expuestos en la sentencia judicial.

De esta pequeña síntesis de la normativa legal, se advierte a simple vista una violación a principios constitucionalmente protegidos, y con ello nos referimos en especial a la garantía del *non bis in ídem*, puesto que la restricción de las facultades sancionatorias del Fisco —sólo parcial, y queda subsistente la posibilidad de que se apliquen dos sanciones o penas diferentes por un mismo hecho.

Para poder apreciar este razonamiento es necesario admitir que las conductas sancionadas en la ley penal tributaria y en la ley de procedimiento tributario son sustancial y/o materialmente idénticas y que ambos injustos tributarios son de naturaleza penal, atento a la identidad ontológica entre delitos y contravenciones.

Por otro lado, se esbozará el posible conflicto jurídico en el cual, la sentencia del juez penal —que fijaría exclusivamente la materialidad de los hechos— es violentada o modificada por el organismo recaudador, ya sea en el procedimiento determinativo contemporáneo a la instrucción penal, o en el procedimiento administrativo tendiente a la aplicación de una multa prevista en la ley 11.683.

En resumen, tendremos que ahondar en la legislación de fondo, para establecer si resulta aplicable la garantía del *non bis in ídem* entre los ilícitos previstos en la ley 24.769 y la 11.683, pues el juzgamiento de uno sólo de ellos resultaría entonces excluyente de otro. Y también profundizaremos en la legislación de forma para investigar si el procedimiento ad-

ministrativo determinativo, al sustanciarse simultáneamente con el proceso penal, resguarda a su vez la garantía mencionada o conduce a inevitables contradicciones interpretativas de la norma tributaria y penal tributaria.

II — El non bis in ídem o prohibición de doble juzgamiento por una misma conducta

Cuando hablamos de defraudación fiscal o de evasión, estamos sustancialmente refiriéndonos a la misma conducta que se encuentra tipificada tanto en la ley penal tributaria como en la ley de procedimiento tributario.

Cualquiera sea el plexo legal utilizado, tanto la ley penal tributaria como la ley de procedimiento tributario castigan a aquel sujeto que se vale de declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas para dejar de pagar los tributos debidos al Fisco, ya sea un responsable por deuda propia o ajena; comportamiento disvalioso que es reprimido tanto por la legislación penal en un caso con pena de prisión y en el otro caso con pena de multa.

Un sujeto responsable por deuda propia o ajena puede ser sometido, en caso de formularse denuncia en sede penal, a un proceso penal tributario, donde el juez establecerá su culpabilidad o inocencia sobre la base de las pruebas que reúna indagando por la presunta comisión del delito penal tributario. A posteriori del mismo, y una vez firme la sentencia recaída en sede penal, a ese mismo sujeto de derecho se le podrá instruir un sumario infraccional sin que la valoración de los hechos realizada en sede penal pueda ser alterada, y en el que se dilucidará si cometió alguna de las conductas sancionadas con pena de multa de la ley 11.683.

En otro orden de ideas, no debemos olvidar que el ilícito tributario que se denomina usualmente como infraccional, integra el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal (2).

García Belsunce asegura que no hay genéricamente diferencia de grado o cuantitativa

entre el ilícito penal común y el ilícito tributario. La pena es cuestión de política criminal y consecuencia del acto punible, no determinante de él. En una u otra rama del derecho la sanción es penal cuando produce la disminución del bien jurídico del transgresor, es de carácter sancionatorio y represiva (3).

Hoy en día la jurisprudencia sigue esta tendencia y aplica todos los derechos y garantías previstos por el derecho penal para las infracciones tributarias, y utiliza el art. 4° del Código Penal como pilar para sus construcciones. De esta manera se refuerzan los cimientos del Estado de Derecho que pretendemos gozar, aunque nos signifique una ardua lucha y una larga transición.

Dentro de los derechos y garantías propios del derecho penal, se encuentra el denominado *non bis in ídem*, garantía constitucional que no posee consagración expresa en el texto fundamental, pero que ha sido recogida en el pasado con el carácter de implícita, siendo derivada de la inviolabilidad de la defensa en juicio (art. 18 de la Constitución Nacional) y consagrada por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación (4).

Esta existente regla constitucional fue cristalizada materialmente con la reforma de la Constitución Nacional de 1994, que adicionó a su texto, en idéntica jerarquía normativa, a los pactos internacionales de derechos humanos como el "Pacto de San José de Costa Rica" que estatuye expresamente que nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país (5) (en idéntico sentido el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos).

Esta garantía, que ahora es constitucional en forma expresa, tiende a evitar no sólo la doble penalidad, sino también el doble procesamiento por los mismos hechos. Para su operatividad es necesaria la concurrencia de tres requisitos, que son identidades o correspondencias. Se debe tratar de la misma persona, del mismo hecho y del mismo motivo de persecución. Estas tres correspondencias se suelen identificar con los nombres latinos de *eadem persona, eadem res, eadem causa petendi* (6).

Existe unanimidad al menos en la exigencia de que estos tres requisitos se reúnan para

(2) Como lo aseveró la CSJN desde "Usandizaga, Perrone y Juliarena", 15/10/81.

(3) García Belsunce, Horacio, "Enfoques sobre Derecho y Economía", Depalma, 1998, pág. 355.

(4) CSJN, 17/04/63, ED 4/741; Fallos 308:84; CSJN "B.O.J., P.M.A., B.I." del 11/02/86; CSJN, "Césari y An-

tonio Karam, SCICA" del 24/02/87; CSJN, "N.N.", 30/04/91, ED 143-112; CSJN "L'Éveque, Ramón Rafael s/robo" del 16/08/88; CSJN, "Tausig, Jorge F s/art. 109 y 110 CP", del 30/04/91; CSJN, "Videse, Marcos Antonio y otros s/estafa, encubrimiento, robo automotor", del 4/02/92; y otros.

(5) De aplicación por nuestra CSJN, in re "Moño Azul S.A. s/ley 11.638", 15/04/93.

(6) Binder, Carlos Alberto, "Introducción al derecho procesal penal", Editorial Ad. Hoc., 1993, págs. 164 y 165.