

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

**DUDAS**

Hay dudas en el fondo del alma  
de un futuro incierto  
de turbada calma;  
de no estar viviendo  
o de vivir muriendo;  
de pensar que lo cierto  
en mentira es convertido;  
de tener el amor dormido  
con el corazón despierto;  
de frustradas ilusiones  
o de ilusiones muertas;  
y me digo en lo interior:  
Buscad en el fondo del alma  
la verdad desnuda, en el amor,  
y verás tu imagen reflejada  
en el espejo del destino incierto  
si es que tienes tu corazón abierto.  
Entonces, sentirás la vida  
palpitar en cada instante  
y el misterio de todo el universo  
te será de pronto revelado:  
La verdad, en el amado beso.  
La calma en la tierna compasión.  
La vida misma envuelta en ilusión  
y la realidad en todo lo anhelado.

**Juan Carlos Viterbori**

## **JURISPRUDENCIA**

### *I. DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA. Sustracción de cheques sufrida por el organismo. Inadecuada pretensión de actualización monetaria a costa del escribano*

DOCTRINA: La sustracción de cheques sufrida por la Dirección General Impositiva no la habilita para reclamar de los responsables del tributo la actualización monetaria por el período transcurrido entre la fecha de vencimiento de la obligación y la del efectivo ingreso al fisco.

Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal N° 11.

Autos: "Sala, Carlos Jorge c/Fisco Nacional (DGI) s/repetición DGI"

Buenos Aires, veintinueve de abril de 1994.

Y Vistos: Para sentencia estos autos "Sala, Carlos Jorge c/Fisco Nacional (DGI) s/repetición DGI", de los que

Resulta:

1. A fs. 25/27 vta. el escribano Carlos Jorge Sala promueve demanda contenciosa de repetición contra la Dirección General Impositiva por la

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

suma de \$ 4. 809,05, más intereses y costas.

Manifiesta que el concepto que se repite responde a la actualización del Impuesto de Sellos ingresado en término mediante cheque entregado con fecha 27/12/89 por A 3. 457. 570, con cargo al pago de Impuesto de Sellos devengado por las escrituras otorgadas durante el mes de diciembre de 1989, períodos del 11 al 20, que no fue efectivizado por la DGI, con motivo del asalto al camión de transporte de caudales, afectado al servicio de la citada Dirección General.

Expresa que como consecuencia de ello, procedió a ingresar en forma espontánea el impuesto correspondiente mediante el formulario N° 12 extendido a esos efectos.

Señala que si bien la DGI dio por satisfecho el impuesto liberándolo de intereses y declarándolo exento de multa - en virtud de las circunstancias acaecidas no imputables a su parte - , lo intimó al pago de actualización, a través de la resolución fechada el 16/5/92, contra la cual interpuso recurso de reconsideración que fue rechazado por la DGI.

2. A fs. 123/125, la Dirección General Impositiva contesta demanda.

Reconoce que el cheque entregado por la actora el día 27/12/89 para imputar al pago de la declaración jurada por el período 11 al 20 de diciembre de 1989, fue sustraído en el asalto al camión blindado, ocurrido el día 27 de diciembre, que pertenecía a la firma Zubdesa SA, que transportaba la recaudación de las cajas expendedoras de sellos, en las se que habían efectuado dichas entregas.

Señala que debido al asalto en cuestión y tomando conocimiento de lo sucedido, el pago efectivo de la obligación fiscal por parte de los responsables se produjo con posterioridad a las presentaciones originales, dando lugar a la liquidación de la actualización origen de la presente litis, atento a que los fondos no llegaron a ser recibidos por el fisco en aquella oportunidad.

Entiende que la actualización consiste en mantener la deuda en valores estables, motivo por el cual se devenga y adeuda por el solo hecho de la efectivización tardía de los importes.

3. A fs. 131 vta. se declara la causa como de puro derecho y contestado el traslado ordenado en los términos del art. 359 del Cód. Procesal por la actora a fs. 133 y vta. , a fs. 136 se llama autos para sentencia, y

Considerando:

1°) Que en el sub examine no existe controversia entre las partes acerca de los hechos ocurridos, por lo cual la cuestión planteada queda circunscripta a dilucidar si resulta procedente la actualización liquidada por la Dirección General Impositiva sobre la suma ingresada por el actor en concepto de Impuesto de Sellos devengado por las escrituras otorgadas durante el mes de diciembre de 1989 - período del 11 al 20 -

2°) Que si bien es doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la actualización monetaria deriva de la variación de la moneda que se da con independencia de la mora, receptada en el art. 115 de la ley

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

11683 al atribuir a la actualización la naturaleza jurídica del crédito al que accede, lo cierto es que su procedencia sólo se justifica frente a un presupuesto de mora y consecuente resarcibilidad del daño.

En el caso que se analiza, surge de las constancias arrimadas a la causa que la suma debida en concepto de pago del Impuesto de Sellos devengado por las escrituras otorgadas durante el mes de diciembre de 1989 - período del 11 al 20 - fue ingresada en término legal previsto por Resolución General 2494. Ello surge del sello fechador perteneciente a la demandada colocado en el formulario 313 (véase fs. 6) y así lo reconoce la demandada en oportunidad de dictaminar sobre el tema (véase fs. 83 y 87).

Ello así la circunstancia de que los fondos no fueron recibidos por el fisco en su oportunidad, con la consiguiente desvalorización monetaria de la deuda original por el transcurso del tiempo, no resulta imputable al contribuyente quien, consecuentemente, no debe responder por el daño causado.

En efecto, en el caso de autos el contribuyente no resulta responsable del daño originado al acreedor - cual es la pérdida de valor real de la moneda - por el hecho de un tercero, por el cual el deudor no es responsable (conf. art. 513 del Cód. Civil).

Tampoco resulta imputable a la demandada el no haber efectivizado en tiempo el importe en cuestión, no obstante lo cual es la Dirección General Impositiva quien debe asumir el riesgo derivado del transporte de la recaudación de las cajas expendedoras de sellos - afectado al servicio de la DGI - , en la cual el contribuyente efectuó la entrega en término (véase sello fechador de la DGI a fs. 6), haciéndose cargo de la pérdida del valor de la moneda.

De otro modo, la extinción de la obligación del deudor quedaría suspendida en el tiempo, sujeta a la voluntad del acreedor de efectivizar en tiempo oportuno el importe adeudado.

3°) Que, por lo demás, contrariamente a lo que sostiene la Dirección General Impositiva, el pago de la actualización reclamada sí le causa agravio al actor en su patrimonio, toda vez que los fondos en cuestión, que se mantuvieron en la cuenta corriente al no haber sido debitados oportunamente, no se actualizaron ni devengaron intereses, sufriendo, en consecuencia, el mismo envilecimiento del cual la administración quiere resarcirse.

Por las razones expuestas fallo: Haciendo lugar a la demanda incoada por Carlos Jorge Sala y en consecuencia condeno a la Dirección General Impositiva a abonar al actor la suma de

\$ 4. 809,05, con más los intereses devengados desde el 10/4/92 y hasta el efectivo pago, conforme lo dispuesto en la ley 23928 y su reglamentación .

Costas a la vencida (arg. art. 68, primera parte del Cód. Procesal).

La regulación de honorarios se difiere al momento de la liquidación definitiva.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese. María José Sarmiento.

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

**La sustracción de cheques sufrida por la Dirección General Impositiva no la habilita para reclamar de los responsables del tributo actualización monetaria por el período transcurrido entre la fecha de vencimiento de la obligación y la del efectivo ingreso al fisco(\*) (269)**

JOSÉ OSVALDO CASÁS

**SUMARIO**

1. Los hechos. 2. La sentencia bajo comentario. 3. Nuestra opinión sobre el pronunciamiento. 3. 1. Consideraciones desde el punto de vista del derecho cambial. 3. 2. Consideraciones desde el punto de vista de los principios generales del derecho. 3. 3. Consideraciones desde el punto de vista estrictamente tributario. 4. Conclusiones.

**1. LOS HECHOS**

La recaudación que por Impuesto de Sellos percibió la Dirección General Impositiva en la delegación habilitada en la sede del Colegio de Escribanos, Avenida Callao 1542, el día 27 de diciembre de 1989, al ser trasladada fue objeto de sustracción por asalto del camión transportador de caudales utilizado por el organismo fiscal. Junto con lo percibido en efectivo, también fueron robados un número importante de cheques entregados por escribanos para el pago de las respectivas declaraciones juradas correspondientes al segundo decanato del mes de diciembre de 1989.

Ante tal situación, los escribanos que habían abonado con cheque, al advertir que tales valores no habían sido debitados de sus cuentas corrientes, indagaron sobre el particular, y al tomar noticia de la sustracción de que había sido víctima la Dirección General Impositiva, y a pesar de que los cheques no habían sido recuperados ni a ellos restituidos, procedieron a abonar nuevamente en forma espontánea el Impuesto de Sellos por el aludido decanato, utilizando al efecto formularios (F. 12) confeccionados a tal fin.

La Dirección General Impositiva aceptó en todos los casos el pago, y tiempo después intimó el ingreso de la actualización devengada entre la fecha del vencimiento original y la del segundo pago, lo que originó la interposición por parte de los escribanos de un elevado número de recursos de reconsideración para ante el superior - art. 78, inc. a) de la Ley de Procedimientos Tributarios - .

En el ínterin, con fecha 12 de noviembre de 1991, la Asesoría Legal de la Dirección General Impositiva, mediante Dictamen N° 135/91 (Boletín DGI, N° 461, mayo 1992, págs. 481 y sigtes. ), se expidió sobre el particular en el sentido de la procedencia del reclamo de la actualización monetaria. A tal fin, la apuntada asesoría hizo mérito de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en virtud de la cual no sería la mora la circunstancia que habilita y condiciona el reajuste sino la variación del valor de la moneda que se da con independencia de aquélla, y que se orienta a mantener la

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

deuda en valores estables, motivo por el cual se devengaría por el solo hecho de la efectivización tardía de los importes respectivos.

Rechazado el recurso, el escribano Carlos Jorge Sala promovió demanda de repetición por ante la Justicia en lo Contencioso Administrativo Federal, la que quedó radicada en el Juzgado N° 11 a cargo de la doctora María José Sarmiento.

## **2. LA SENTENCIA BAJO COMENTARIO**

La magistrada, en su sentencia, se hizo cargo de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en virtud de la cual la actualización en general deriva de la variación del poder adquisitivo de la moneda que se da con independencia de la mora, tal cual lo receptó la Ley de Procedimientos Tributarios al atribuir a la actualización la misma naturaleza del crédito jurídico al cual accede, sin perjuicio de que en el caso dejó sentado que, en su criterio, la procedencia de la misma sólo se justificaba frente a un presupuesto de mora generadora de la consecuente resarcibilidad del daño.

Señaló más adelante que, verificado el pago originario en término, la circunstancia de que los fondos no fueran recibidos por el fisco en su oportunidad por el hecho de un tercero, con la consiguiente desvalorización monetaria de la deuda original por el transcurso del tiempo, al no resultar imputable al escribano, mal podía originarle la obligación de responder por la actualización generada por la pérdida del valor real de la moneda, con cita del art. 513 del Cód. Civil. Cabe recordar que por la apuntada norma se prescribe que: "El deudor no será responsable de los daños e intereses que se originen al acreedor por falta de cumplimiento de la obligación, cuando éstos resultaren de caso fortuito o fuerza mayor, a no ser que el deudor hubiera tomado a su cargo las consecuencias del caso fortuito, o éste hubiere ocurrido por su culpa, o hubiese ya sido aquél constituido en mora, que no fuese motivada por caso fortuito, o fuerza mayor".

Agregó la sentenciante, que era la Dirección General Impositiva la que debió asumir el riesgo derivado del transporte de la recaudación de las cajas expendedoras de sellos, mediante un servicio por ella contratado, haciéndose cargo de la pérdida del efectivo y de los cheques, ya que, de otro modo, la extinción de la obligación del deudor tributario quedaría sujeta a la voluntad del acreedor de efectivizar en tiempo oportuno el importe adeudado.

Concluyó el fallo, poniendo énfasis en que, contrariamente a lo sostenido por la Dirección General Impositiva, el pago de la actualización reclamada sí causaría gravamen al patrimonio del escribano, toda vez que los fondos en cuestión se mantuvieron en la cuenta corriente al no ser oportunamente debitados, y no se actualizaron ni devengaron intereses, generando en tal sujeto la consecuencia del envilecimiento de la moneda, de la cual la administración pretendía resarcirse.

En la parte resolutive, se hizo lugar a la repetición con más los intereses devengados hasta el efectivo pago, con costas.

### **3. NUESTRA OPINIÓN SOBRE EL PRONUNCIAMIENTO**

Entendemos que la acertada sentencia en comentario ha revertido un proceder ilegítimo e impertinente de la Dirección General Impositiva al reclamar la actualización en la especie, con total desconocimiento del derecho cambiial, de los principios generales del derecho y de las regulaciones específicamente tributarias.

#### **3. 1. Consideraciones desde el punto de vista del derecho cambiial**

El obrar de la Dirección General Impositiva denunció un desconocimiento palmario del derecho cambiial. Es así que en la opinión del destacado comercialista Rodolfo O. Fontanarrosa, el tratamiento instituido en nuestro país a partir de la sanción del decreto ley N° 4776/63 (ADLA, t. XXIII - B, págs. 844 y sigtes. ), ratificado por la ley N° 16478 (ADLA, t. XXIV - C, págs. 1986 y sigtes. ) incorporó al derecho positivo argentino una "definición precisa del cheque, que aleja todo motivo de controversia" (El nuevo régimen del cheque, pág. 17, cuarta edición, Zavalía, Buenos Aires, 1970). Así el art. 1° de la normativa en examen, en su apartado 1° prescribe: "El cheque es una orden de pago pura y simple librada contra un banco en el cual el librador tiene fondos depositados a su orden en cuenta corriente bancaria o autorización para girar en descubierto".

Debe destacarse que la palabra "pago" utilizada en la norma, reconoce un significado que excede la acepción técnico - jurídica de modo de extinguir una obligación, y que se identifica, en cambio, con el corriente de entrega de una suma de dinero, lo que le permite al profesor Fontanarrosa, luego de pasar revista a las distintas doctrinas sobre la naturaleza jurídica del cheque, concluir que se trata de una "delegación de pago, pura, sobre deuda, temporalmente irrevocable, que importa una orden de pago dirigida al delegado (banquero girado) y una autorización de cobro dirigida al legítimo portador del documento", para apuntar más adelante, respaldado por la indiscutible autoridad del comercialista italiano Alfredo Rocco: "El portador no puede considerarse como un mandatario convencional del librador al efecto de recibir el pago del girado, porque: 1°) el portador recibe el pago no en nombre y en interés del librador sino en nombre propio y por su propia cuenta; 2°) el portador no funda su derecho a recibir el pago en el contrato existente entre librador y girado - desconocido por él - sino que hace valer un derecho de crédito literal autónomo emergente del título; 3°) el deudor a quien se le ha indicado un adjectus solutionis causa puede pagar al acreedor o al adjectus, en tanto que el girado debe pagar el cheque solamente al legítimo portador".

En atención a que el cheque es un instrumento de pago, su pérdida, sustracción o destrucción en el ámbito de custodia del acreedor requiere de la cancelación del título, no pudiendo el deudor efectuar un nuevo pago sino luego de cumplidos los recaudos que se consignan en el capítulo XI, del decreto ley N° 5965/63 (ADLA, t. XXIII - B, págs. 936 y sigtes. ), sobre letra de cambio, al cual remite el art. 55 del decreto ley N° 4776/63 referente a

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

los cheques.

Debe advertirse, en el caso, que la Dirección General Impositiva frente a la sustracción de los valores, y teniendo conocimiento de quienes se valieron de ese medio de pago por obrar en su poder los duplicados de las declaraciones juradas en que se consignaron dichos datos, debió seguir el procedimiento reglado por el art. 89 y sigtes. del decreto ley N° 5965/63, y, en consecuencia, requerir la cancelación del título ante el juez competente, ofreciendo fianza, efectuar las publicaciones durante 15 días, afrontar los gastos que se originaran, y exigir, si lo estimara pertinente para preservar sus derechos, la consignación judicial de su importe por el deudor. Nada de lo expuesto ocurrió, y si el nuevo pago de la obligación fiscal fue efectuado por los escribanos, se debió ello exclusivamente a que la actividad recaudatoria fue incitada por los mismos, quienes, sin ritualismos formales, pasaron por alto el incumplimiento por el acreedor de los recaudos prescritos por los arts. 89 a 95 del decreto ley N° 5965/63.

### **3. 2. Consideraciones desde el punto de vista de los principios generales del derecho**

Es bien sabido que la mayoría de la doctrina contemporánea otorga autonomía científica al derecho tributario (tanto dogmática como estructural y, en algunos casos, también metodológica), sin perjuicio de reconocer que ello debe entenderse sin alterar "la unidad general del derecho" (del punto primero, tema primero, de las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Montevideo en el año 1956, Estatutos y resoluciones de las Jornadas, pág. 21, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1993).

A la luz de los principios generales del derecho, contenidos en el Código Civil, debió juzgarse el comportamiento de la administración fiscal para establecer si tenía andamio jurídico su pretensión de actualización del importe ingresado por Impuesto de Sellos, en tanto la misma no recabó oportunamente, en forma contemporánea con la sustracción de los cheques, y con la diligencia del caso, el pago del tributo o su consignación judicial, ni transitó el procedimiento legalmente estatuido para la cancelación de los valores.

Debe tomarse en cuenta que conforme al Código Civil, receptor de principios generales del derecho, aplicables tanto al derecho privado como al derecho público, según el art. 505, los efectos de las obligaciones respecto del acreedor comprenden en primer término "emplear los medios legales, a fin de que el deudor le procure aquello a que se ha obligado"; que el art. 902 consagra la regla: "Cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor será la obligación que resulte de las consecuencias posibles de los hechos"; que el art. 1111 define que: "El hecho que no cause daño a la persona que lo sufre, sino por una falta imputable a ella, no impone responsabilidad alguna"; y que, finalmente, el art. 1112 reza, dentro del Título "De las obligaciones que nacen de los hechos ilícitos que no son delitos", que: "Los hechos y las omisiones de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, por

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

no cumplir sino de una manera irregular las obligaciones legales que les están impuestas, son comprendidos en las disposiciones de este título".

A su vez cobró significado en la especie la regla jurídica, originaria del derecho romano, conforme a la cual nadie puede venir válidamente contra sus propios actos, que en latín se enuncia venire contra factum proprium non valet, y que llevada al decir popular se explica sobre la base de que no se puede borrar con el codo lo que se escribe con la mano. Esta doctrina, que se remonta en los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a la causa "Arigós, Francisco c/Lotería de Beneficencia de Corrientes" sentencia del 8 de abril de 1869 (Fallos: 7:138), fue receptada incluso en materia tributaria por el alto tribunal en diversos casos, pudiendo citarse entre otros in re: "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/Provincia de Buenos Aires", sentencia del 13 de noviembre de 1986 (Fallos: 308:2153), causa en la que se discutía la procedencia de la repetición del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicado al comercio interjurisdiccional de personas, en tanto el mismo no había sido computado por la Secretaría de Transportes y Obras Públicas de la Nación en la metodología de costos, a fin de establecer la tarifa. Así las cosas, dejó puntualizado el pronunciamiento en el considerando décimo que, además de verificarse en los autos un supuesto de doble imposición que afectaba el régimen de coordinación financiera instaurado por la ley de coparticipación federal de impuestos, lo cual autorizaba a hacer lugar a la demanda, debía destacarse: "que esta solución tiende a revertir la incoherencia que revelan los actos del Estado que, por un lado, no incluye el Impuesto a los Ingresos Brutos en el costo de la tarifa oficial de la empresa de transporte aéreo, y, por otro, el Estado lato sensu intenta percibir dicho impuesto, cuando la aludida exclusión lo desnaturalizó en su sustancia técnica, con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos".

Es que la administración fiscal, al no haber dado satisfacción a las diligencias y recaudos necesarios para poder proteger y percibir prontamente su crédito tributario al cual se habían aplicado los cheques sustraídos, se encontraba inhibida de pretender trasladar el demérito producido por la desvalorización monetaria a los escribanos que ya habían satisfecho tempestivamente sus obligaciones impositivas, y luego reiteraron el pago, cuando tal consecuencia disvaliosa se vio facilitada por su discrecional obrar negligente.

### **3. 3. Consideraciones desde el punto de vista estrictamente tributario**

Los pagos efectuados en cheque se realizaron sobre la base de las modalidades establecidas por la propia Dirección General Impositiva conforme a la Resolución General N° 2494 (ADLA, t. XLIV - D, págs. 4176 y sigtes. ), modificada por la Resolución General N° 2551 (ADLA, t. XLV - B, págs. 1432 y sigtes. ), por las cuales se reglamentaron las formas, modalidades, condiciones y plazos para el pago del Impuesto de Sellos. En tal sentido, el art. 11 de la norma en su redacción última, luego de hacer mención en el primer párrafo al ingreso del impuesto con cheque



**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

certificado, por el segundo párrafo dispone: "Exímese del requisito de la certificación, a los cheques librados por . . . escribanos - titulares o quienes los sustituyan - de registro de la Capital Federal y jurisdicciones provinciales, únicamente cuando se trate del ingreso del impuesto mediante el régimen de declaración jurada". Resultaba por tanto manifiesto que el pago en la persona, plazo, importe y con las formalidades requeridas por el organismo recaudador, dispensaba plenamente a los escribanos de cualquier reclamo que se pretendiera intentar por actualización, en la medida que las vicisitudes ulteriores que sufrieran los valores, en el ámbito de la Dirección General Impositiva, no resultaban oponibles a los escribanos, salvo, claro está, que la falta de acreditación de los cheques hubiera obedecido a circunstancias atribuibles a sus libradores.

No puede perderse de vista que la elección de un medio de pago, en este caso el cheque, ofreció indiscutibles ventajas, incluso para el acreedor, como quedó demostrado en la situación que se describe, ya que frente a la sustracción el fisco pudo cobrar los importes originarios al atenderse tales obligaciones con cheques, con una tardanza, cuando ésta se verificó, sólo a él imputable, a diferencia de lo acaecido frente a los pagos en efectivo, en que, por la sustracción, la pérdida fue total y definitiva. Es por tal circunstancia que la pretensión de la Dirección General Impositiva dirigida contra los escribanos condujo a un resultado írrito, en perjuicio de quienes adoptaron el comportamiento más seguro y prudente, con agravio, incluso, en materia fiscal, a la regla consagrada por el art. 16 del estatuto fundamental conforme a la cual "La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas", ya que quienes pagaron en efectivo, más allá del robo, quedaron totalmente liberados, mientras que los que pagaron en cheque, y frente a la pérdida de los valores repitieron el ingreso, debieron soportar los embates por la pretensión de cobro de la actualización.

A su vez, la invocación efectuada por la Dirección General Impositiva de la jurisprudencia de nuestro máximo tribunal en torno a que la actualización monetaria tiende a preservar la equivalencia de las prestaciones y la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, pasó inadvertida la relevancia que en materia estrictamente tributaria ha asignado la Corte Suprema de Justicia de la Nación a la mora inculpable. Ello ocurrió en la causa "SA Fábrica y Refinería de Aceites (SAFRA)", sentencia del 7 de mayo de 1987 (Fallos: 310:903), donde quedó establecido que la actualización, en el régimen del art. 115 y sigtes. de la ley N° 11683, supone mora (retardo imputable) como requisito de su exigibilidad, esto es, que así como el presupuesto de hecho de la obligación tributaria es el hecho imponible, en el caso de actualización, su presupuesto de hecho es diferente, y no otro que la mora culpable en el pago del impuesto (v. Impuestos, t. XLV - B, pág. 1352, comentario de Arístides Horacio M. Corti, bajo el título "Actualización impositiva y la palabra final de la Corte"). Cabe agregar que en el sub examine no solamente no existió mora culpable de parte de los escribanos, sino que, en cambio, se estuvo en presencia de un supuesto de mora culpable del acreedor, esto es, de los funcionarios de la Dirección General Impositiva, quienes no arbitraron los medios pertinentes para

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

obtener el cobro tempestivo de las prestaciones tributarias y la cancelación de los valores sustraídos.

#### **4. CONCLUSIONES**

La sentencia que hemos comentado ha hecho justicia y reparado el perjuicio patrimonial - originado en un reclamo ilegítimo - , en el caso particular del escribano Carlos Jorge Sala.

De todos modos, han quedado sin resolver múltiples situaciones de escribanos que abonaron la injusta actualización en idéntica circunstancia y que no llevaron sus reclamos de repetición a los estrados judiciales, buscando el pronunciamiento de un magistrado imparcial e independiente. Ello, quizá, por evitar las contingencias y costos derivados de un juicio, más allá del favorable pronóstico que pudiera haberse formulado en cuanto a su resultado, o para sustraerse de contenciosos que los escribanos de ordinario rechazan por su función y formación alitigiosa; o, en fin, por representarse la posibilidad de persecuciones o represalias por parte del organismo recaudador, en un momento en el que experimentan una sobrecarga de deberes tributarios formales y sustanciales que desvelan su quehacer cotidiano.

A su vez, el proceder de la administración tributaria y, particularmente, de los funcionarios actuantes en aquel momento en el área del Impuesto de Sellos, mas allá del reproche judicial, no ha merecido, frente a pretensiones como las consideradas en la especie manifiestamente ilegítimas, ninguna otra reprimenda, circunstancia que nos ha movido a comentar el presente fallo para poner de resalto los abusos a que conducen las prerrogativas fiscales a veces mal utilizadas por los agentes de la Dirección General Impositiva, con olvido de que el estado de derecho es una cosa muy distinta del derecho del Estado a obrar irrazonablemente fuera del marco jurídico, privilegiando como único objetivo la recaudación, la que a menudo se ve enflaquecida por sus propias negligencias.

#### **II. IMPUESTO DE SELLOS. *Error excusable***

DOCTRINA: 1) La mera comprobación de la situación objetiva en que se halla el infractor no basta para configurar el delito, ya que las normas punitivas de la ley 11683 consagran el principio de la personalidad de la pena, que responde en esencia al concepto fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

2) No basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo en relación al principio fundamental que sólo puede ser reprimido quien sea culpable.

3) En el caso, deviene clara la inexistencia de reprochabilidad culposa o dolosa en el accionar de las recurrentes, quienes obraron el impuesto en tiempo oportuno y a través de un medio cancelatorio idóneo, tal cual lo era el cheque que contaba con ondos suficientes, pero que adolecía de un defecto formal: la ausencia del dato del beneficiario, el que no obstante lo cual pudo haber sido remediado en forma inmediata por la propia libradora, si un mayor control del cajero receptor le hubieran permitido