

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

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

advertir el mismo; o mediatamente a través de su relleno con el dato faltante que indudablemente no podía ni debía ser otro, en razón del objeto y lugar de pago, que el fisco nacional.

4) Además, el cumplimiento espontáneo seis días hábiles después ingresando íntegramente el monto adeudado con más sus correspondientes accesorios previa comunicación al sujeto activo de lo acontecido, revelan más aún la carencia de intención de las accionantes de ocasionar un perjuicio al fisco, sino por el contrario de enmendar el "error excusable" en que incurrieron, lo que permite descartar totalmente la configuración del ilícito en cuestión.

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B.

Autos: "Acquarone, María Teresita - Heilborn de Lipschitz, Renata I. s/recurso de apelación - Impuesto de Sellos". (Expte. N° 12. 590 - I.).

En Buenos Aires, a los . . . de 1994, se reúnen los miembros de la Sala B, doctores Agustín Torres (vocal titular de la Cuarta Nominación) y Carlos A. Porta (vocal titular de la Quinta Nominación) a fin de resolver la causa "Acquarone, María Teresita - Heilborn de Lipschitz, Renata I. s/recurso de apelación - Impuesto de Sellos", expte. N° 12. 590 - I.

El doctor Agustín Torres dijo:

I. Que a fs. 20/37 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución emanada del jefe interino de la Región Impuesto de Sellos y Varios de fecha 11/ 3/92 en virtud de la cual se aplica a las recurrentes una multa de \$ 9. 165, equivalente a tres veces el Impuesto de Sellos correspondiente al tercer decanato del mes de enero de 1991 ingresado con la declaración jurada de ese período, correspondiente a los actos pasados por el registro de contratos públicos N° 475 de la Capital Federal. Relata que la escribana Acquarone es titular del registro de contratos públicos N° 475 de la Capital Federal y que habiendo solicitado licencia durante el mes de febrero de 1991 designó como interina por tal período a la escribana Heilborn de Lipschitz. Que siendo la fecha de vencimiento de la obligación aquí discutida el 14 de febrero de 1991, en esa fecha se atendió dicha obligación mediante cheque N° 5 - 123819 correspondiente a la cuenta 005 - 3537 - 4 de la Agencia N° 5 Callao del Banco Francés del Río de la Plata SA perteneciente a la escribana Acquarone y a su cónyuge Martín J. Rodríguez, en la oficina habilitada por la DGI en el Colegio de Escribanos de la Capital Federal. Que el sexto día hábil posterior, es decir 22/2/91, la escribana Heilborn tomó conocimiento en oportunidad de conciliar un extracto de dicha cuenta bancaria, que el importe A 29. 636. 957 por el que se efectuó el pago a la DGI fue inicialmente debitado para posteriormente volverse a acreditar en la misma, informándosele por el banco que el cheque fue rechazado con fondos en razón de no haberse consignado el nombre de su beneficiario. Que ello así, la escribana Heilhorn procedió el mismo día 22 a efectuar un nuevo pago por A 31. 774. 849 comprensivo del anterior monto más la actualización y los intereses correspondientes, y efectuó una presentación ante la División Fiscalización

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Interna, Impuesto de Sellos y Varios dando cuenta de la ocurrido y del nuevo ingreso efectuado. Que el 13/12/91 se les notificó a sus representadas que por resolución del 9/12/91 se había decidido instruirles sumario por encuadrar la situación en las previsiones de los arts. 64, inc. a), 65 y 66 de la Ley de Impuesto de Sellos. Peticiona la revocación de la resolución por considerar que la misma carecería de toda fundamentación y no controvertir determinados puntos que destaca: 1) Que el primer pago fue efectuado a su vencimiento. 2) Que la omisión de beneficiario pasó inadvertida por los agentes cobradores de la DGI. 3) Que existían fondos suficientes en la cuenta para atender al pago. 4) Que no generó perjuicio fiscal alguno. Argumenta que la resolución atendería exclusivamente al aspecto objetivo o material sin ameritar la atribución subjetiva del hecho a las encartadas. Cita jurisprudencia y doctrina en relación con la inexistencia de ilícitos tributarios objetivos. Que en la especie se habría configurado la eximente de error excusable consagrada en el art. 75 de la Ley de Sellos y ello en razón de las circunstancias de hecho de la causa ut supra expuestas, que dice han quedado acabadamente probadas. Expresa que conforme a las reformas introducidas al régimen del cheque por la ley 23549 y por el decreto 5965/63 sobre letra de cambio aplicables supletoriamente al cheque, el portador del mismo tendría derecho a llenar la cambial incompleta al tiempo de su creación. Cita doctrina y jurisprudencia sobre este punto. Destaca el proceder del funcionario de la DGI a cargo de la caja timbradora que no formuló reparo ni prevención alguna sobre el cheque expendiendo los valores sobre las declaraciones juradas y que debió verificar los aspectos formales mínimos antes de dar recibo de pago por el impuesto. Cita el art. 19 de la R. G. 2492 y que en tanto el mismo no hubiera tenido de antemano resuelto completar el cheque en favor de la DGI debió prevenir de la omisión a aquel que atendió el pago de la obligación tributaria con el mismo. Que el mismo habría incurrido en la obligación de lealtad informativa, lo que inhibiría a la DGI de llevar adelante la pretensión punitiva contra las recurrentes. Se agravan del tipo infraccional que se les imputa, entienden que debió ser el del art. 65 de la ley. Califica de irrazonable la multa impuesta y efectúa el planteo de inconstitucionalidad del art. 66 de la Ley del Impuesto de Sellos y considera que el mismo violaría el principio de igualdad y razonabilidad. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal peticionando la nulidad de la resolución o la revocación de la multa con costas.

Que a fs. 38/40 vta. la apelante amplía los fundamentos de su apelación solicitando la condonación de la multa en virtud de la sanción del decreto 631/92 (B. O. 14/4/92), considerando, conforme a la argumentación que desarrolla, que el art. 4° del mismo no sería óbice para tal solución. Hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 44/46 vta. contesta el recurso la representación fiscal. Considera irrelevante la defensa esgrimida por la parte actora atento el reconocimiento expreso de la infracción que dio origen a la sanción; destaca la circunstancia de que el beneficiario omitido señalar era el fisco

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

nacional y que el mismo no recibió el pago de los impuestos que se le adeudaban, lo que justificaría la sanción. Que en función del principio rector de la autonomía del derecho tributario deberían desestimarse las referencias al Código Penal. En cuanto al error excusable invocado niega que el error en la confección del cheque por un escribano pueda no serle imputado e invertir la responsabilidad transfiriéndola a los cajeros de la DGI. Dice que se habría configurado una "omisión" en el cumplimiento de la obligación y no una simple mora, razón por la que se aplicó el art. 64 y no el 65. Rechaza que el nombre del beneficiario pudo haber sido colocado por el cobrador, desconociendo la práctica expuesta por la actora. Que en la especie se aplicó el mínimo previsto en el art. 66 de la norma, resultando moderado el criterio del fisco al respecto. Rechaza asimismo los argumentos relativos a las supuestas violaciones de garantías constitucionales. Hace reserva del caso federal y peticiona la confirmación de la resolución apelada en todas sus partes con costas.

III. Que a fs. 47 se abre la causa a prueba, la que es producida a fs. 50/51. A fs. 52 se clausura la etapa probatoria y se elevan los autos a la Sala B. Puestos los mismos a alegar a fs. 55, hace uso de este derecho la parte actora a fs. 58/64 vta. y el fisco nacional a fs. 65/vta. A fs. 69 pasan los mismos a sentencia.

IV. Que en primer lugar cabe señalar que el 29 de enero de 1993 se dictó el decreto 114/93 (B. O. 1/2/93) que derogó el Impuesto de Sellos para todos los hechos imponible contenidos en la ley, con excepción de los descritos en el art. 2° del mismo, referidos a la formalización de escrituras públicas de compraventa de inmuebles o de cualquier otro contrato por el que se transfiere el dominio de inmuebles.

Que consecuentemente siendo la multa aquí controvertida impuesta con relación a los actos de que dan cuenta la declaración jurada que luce a fs. 7/9 de los antecedentes administrativos (formularios 314, 314/A, y anexo N° 2/B), la parte proporcional de la misma correspondiente a las escrituras consignadas con los números 2, 3, 5, 11, 15 y 20 debe ser revocada, atento la derogación del impuesto con relación a los mismos y en virtud del principio de la ley penal más benigna, conforme fue resuelto por esta Sala al sentenciar en la causa "Rebasa, Mario Gregorio", expte. N° 9322 - I del 15/11/93, a la cual me remitió por razones de brevedad. Con costas.

V. Que entonces, pues, corresponde resolver la procedencia de la sanción impuesta relacionada con las escrituras Nos. 4, 10, 13 y 21 relativas a transferencias de dominios de inmuebles ubicados en jurisdicción nacional, atento a que el mencionado tributo en este aspecto no ha sido derogado.

Que de la prueba documental acompañada por la apelante, los antecedentes administrativos y la prueba producida resulta fehacientemente acreditado el relato de los hechos por la misma efectuada, que por lo demás tampoco ha sido controvertido por el fisco nacional.

Que, en efecto, el 14/2/91 la escribana Heilborn de Lipschitz, interinamente

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

a cargo del registro N° 475 de la Capital Federal, efectuó el pago del Impuesto de Sellos correspondiente al tercer decanato de enero '91 a través del cheque N° 05123819 librado por A 29. 636. 957, el cual al carecer del dato del beneficiario motivó que el mismo fuera rechazado por el banco librador, Banco Francés del Río de la Plata, por "falta del beneficiario con fondos", volviendo a acreditar los fondos en la cuenta de su titular (véase fs. 50 de estos obrados y fs. 1, 2, 3, 10, 11 y 12 de los antecedentes administrativos), que advertidas estas circunstancias por la mencionada escribana el 22/2/91, la misma procedió a ponerlas en conocimiento del jefe de la DGI División Impuesto de Sellos y a realizar un nuevo pago por A 31. 774. 849 por igual concepto pero comprensivo de la suma anterior más los intereses y actualización correspondiente (fs. 8/vta. y 13 del expte. administrativo).

Que así los hechos quedarían encuadrados en la infracción tipificada por el art. 64, inc. b) o 65 de la Ley del Impuesto de Sellos (t. o. 1986) y no como el fisco los califica, en el inciso a) del mismo artículo, en razón de que habiendo ingresado las accionantes el tributo finalmente el 22/2/91, no puede predicárseles de "omisión de pago", sino de un no cumplimiento de las disposiciones referentes al "tiempo" debido para efectuarlo o simple mora (art. 65).

Que, sin embargo, es dable señalar que los ilícitos tipificados por la ley que nos ocupa comparten con el resto de las infracciones tributarias su naturaleza subjetiva, esto es, se perfeccionan no por el mero incumplimiento de un mandato legal sino que requieren, además, el aditamento del elemento subjetivo relativo a la intencionalidad culposa o dolosa del sujeto infractor que haga que el mismo sea responsable de su comportamiento. Conforme a esta tesis resulta la previsión en la ley de un artículo como el 75, que permite eximir de sanción en los supuestos de las infracciones del art. 65 y de los incs. a) b), c), d), e) y k) del art. 64 "cuando se compruebe que ellas se han producido bajo circunstancias que no son imputables al infractor o se demuestre la existencia de error excusable en la infracción incurrida. . .".

En este sentido ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación a través del voto de la mayoría de sus miembros in re "Parafina del Plata", al sostener que: "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" (C. S. 2/9/68, Fallos: 271 - 297, LL, 133 - 449, Impuestos, t. XXVI - 809), así como también en la causa "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL" (Fallos: 303:1548) del 15/ 10/81, donde sostuvo que: ". . . 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".

Analizando los hechos de la causa a la luz de los conceptos expuestos,

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

deviene clara la inexistencia de reprochabilidad culposa o dolosa en el accionar de las recurrentes, quienes oblaron el impuesto en tiempo oportuno y a través de un medio cancelatorio idóneo, tal cual lo era el cheque que contaba con fondos 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 advertir el mismo; o mediatamente a través de su relleno con el dato faltante, que indubitablemente no podía ni debía ser otro, en razón del objeto y lugar de pago, que el fisco nacional.

Que, además, el cumplimiento espontáneo seis días hábiles después ingresando íntegramente el monto adeudado con más sus correspondientes accesorios previa comunicación al sujeto activo de lo acontecido, revelan más aún la carencia de intención de las accionantes de ocasionar un perjuicio al fisco, sino por el contrario de enmendar el "error excusable" en que incurrieron, lo que permite descartar totalmente la configuración del ilícito en cuestión.

En mérito a las consideraciones expuestas voto en el sentido de revocar la multa impuesta en la proporción correspondiente a los actos indicados en la declaración jurada de fs. 11 y respecto de los cuales el Impuesto de Sellos no ha sido derogado. Con costas.

El doctor Carlos A. Porta dijo:

Que comparte la descripción de los hechos efectuada por el vocal preopinante, así como las conclusiones a que arriba.

Que en cuanto a la revocatoria de sanción por aplicación del principio de ley penal más benigna, adhiere a la aplicación en la especie de lo resuelto en el fallo que se cita.

Que con relación a la restante materia sancionatoria, no alcanzada por lo precedentemente expuesto, entiende el suscrito que los dichos y probanzas de la actora, así como su conducta posterior al advertir el problema existente en el cheque librado, hacen de aplicación la excusación de responsabilidad prevista en el art. 75 de la Ley del Impuesto de Sellos.

Por ello, voto en el sentido de revocar la resolución recurrida, con costas.

Por ello, y a mérito de la votación que antecede, se resuelve:

I. Revocar la resolución recurrida, con costas.

II. Se deja constancia que la presente se dicta con el voto coincidente de dos miembros de la Sala B en virtud de encontrarse vacante la vocalía de la 6ª Nominación (arts. 166 de la ley 11683, t. o. en 1978 y sus modificaciones y 52 del R. P. T. F. N.).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese. - Agustín Torres. - Carlos Antonio Porta.

El error excusable y la inculpabilidad en materia tributaria(*) (270)

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

EMIR JOAQUÍN PALLAVICINI

SUMARIO

1. Consideraciones generales del fallo bajo comentario. 2. El error excusable en el Impuesto de Sellos. 2. 1. Aspectos introductorios que suscita el error excusable y la consiguiente inculpabilidad en materia tributaria. 2. 2. El error excusable en la Ley de Impuesto de Sellos de la Capital Federal. 2. 3. El error excusable en la legislación tributaria provincial.

1. CONSIDERACIONES GENERALES DEL FALLO BAJO COMENTARIO

Como podrá advertirse de la lectura del fallo que se anota, al cual me remito en cuanto a la relación de los hechos relevantes de la causa, el Tribunal Fiscal de la Nación con la intervención de su Sala B, y en mérito a las consideraciones vertidas por su vocal preopinante, doctor Agustín Torres, revocó una sanción de multa aplicada por la Dirección General Impositiva a dos escribanos. Las argumentaciones vertidas en los considerandos de la sentencia, transitan dos líneas de razonamiento. Por un lado, con relación a escrituras de diversa índole, computando el dictado del decreto N° 114/93, que derogó el Impuesto de Sellos para todos los hechos imponibles contenidos en la ley del gravamen, a excepción de los descritos en su art. 2°, consistentes en las escrituras públicas de compraventa de inmuebles o de cualquier otro contrato por el cual se transfiera el dominio de dichos bienes, hizo mérito del principio que consagra la aplicación de pleno derecho de la ley penal más benigna (Código Penal, Libro I: Disposiciones generales, Título I: Aplicación de la ley penal, art. 2°), en tanto dichos actos pasaron a quedar fuera del campo impositivo, conforme lo resolvió la misma Sala in re: "Rebasa, Mario Gregorio", según sentencia del 15 de noviembre de 1993. Mientras que, por el otro, por las escrituras de compraventa incluidas en la declaración jurada que subsistían como imponibles al momento de la sentencia, y cuyo pago tempestivo se discutía, entendiéndolo aplicables en la especie las previsiones del art. 75 de la Ley de Impuesto de Sellos, en tanto dicha norma contempla la eximición de sanción cuando se comprueba que las conductas subsumibles en figuras infraccionales se han producido bajo circunstancias que no son imputables al agente, o se demuestre la existencia de error excusable.

Participo plenamente de la solución a que arribó el Tribunal Fiscal de la Nación en esta causa y, a partir de ello, haré una ligera referencia al error excusable en el campo del Impuesto de Sellos.

2. EL ERROR EXCUSABLE EN EL IMPUESTO DE SELLOS.

2. 1. Aspectos introductorios que suscita el error excusable y la consiguiente inculpabilidad en materia tributaria.

La más caracterizada doctrina nacional - Sebastián Soler, Derecho penal argentino, 4ª ed. , 8ª reimpresión, t. I, pág. 208, Buenos Aires, 1978 - ha

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

señalado que el delito (al igual que cualquier ilícito) es "una acción antijurídica, culpable y adecuada a una figura penal".

En tal sentido la denominada tesis penalista en la que se enrolan, entre otros maestros, el ya aludido Sebastián Soler, Carlos Fontán Balestra, y tributaristas de la talla de Dino Jarach, Roberto Oscar Freytes, Horacio A. García Belsunce y Francisco Martínez, sostienen que las infracciones y sanciones fiscales participan de la naturaleza de los ilícitos penales, siendo, en consecuencia, aplicables las regulaciones y conceptos de dicha rama del derecho.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, confirmando el criterio consignado en el párrafo precedente, ha reconocido en reiterados pronunciamientos carácter penal a las multas de la Ley de Impuestos Internos, de la Ley de Impuesto de Sellos (in re: "Blanco, Leonor, c/Esterkes, Necha", sentencia del 29 de julio de 1964, Fallos: 259: 195), así como a las figuras de omisión y defraudación fiscal, ya que todas ellas tienen por objeto asegurar el cumplimiento de sus disposiciones reprimiendo deberes formales, así como las omisiones y defraudaciones del tributo (Fallos: 203:40; 205: 173; 211: 138l; 212:420). En consonancia con lo expuesto, resultan aplicables a la materia las normas generales del Código Penal (contenidas en su Libro Primero), a resultas de lo prescrito por el art. 4° de dicho ordenamiento, en la medida que: a) la propia ley impositiva no disponga lo contrario; y b) no se pueda considerar que hay una derogación implícita de las regulaciones del Código de fondo por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella, con los principios generales del derecho penal - Fallos: 211:1657; 212:64; 212:134; 287:72 - (así se expresan: Roberto Oscar Freytes: "La aplicación del principio de la ley más benigna en el derecho penal fiscal", Impuestos, XVIII, págs. 316 y sgtes. ; y Arístides Horacio M. Corti y colaboradores: Procedimiento fiscal, Editorial Tesis, pág. 196, Buenos Aires, 1987).

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha ratificado que en materia de ilícitos tributarios rigen los principios generales contenidos en el Código Penal, inspirados en un perfil liberal y democrático de esta rama del derecho público, lo que descarta la posible existencia de infracciones objetivas. Como lo señala el fallo bajo comentario, ello ha ocurrido en el voto de la mayoría in re: "SA Parafina del Plata" (Fallos: 271:297), sentencia del 2 de setiembre de 1968, e igualmente, en la causa "Usandizaga, Perrone y Jaunarena SRL" (Fallos: 303: 1548), sentencia del 15 de octubre de 1981. Más recientemente el alto tribunal en la causa "Safrar Sociedad Anónima Franco Argentina de Automotores, Comercial, Industrial y Financiera c/Administración Nacional de Aduanas" (Fallos: 311:2779), sentencia del 27 de diciembre de 1988, dejó expresado que "sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 290:205, 5° considerando y sus citas)"; para agregar in re: "Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada c/Provincia de Buenos Aires (Tribunal Fiscal de Apelación)" (Fallos: 312: 149), sentencia del 14 de febrero de 1989, que "no basta la mera comprobación objetiva. . . sino que es menester la

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

conurrencia del elemento subjetivo en relación con el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable" (del considerando 5°).

2. 2. El error excusable en la Ley de Impuesto de Sellos de la Capital Federal

Más allá de que por aplicación de los principios generales del derecho penal, contenidos en el Código de la materia - art. 34, inc. 1° - no resultan punibles quienes hubieran obrado con "error o ignorancia de hecho no imputable", la Ley de Impuesto de Sellos de la Capital Federal por su art. 75 explícita, con una generalidad que no se advierte en otros tributos, que las conductas infraccionales comprendidas en el art. 64, incs. a), b), c), d) y k), "podrán quedar exentas de penas cuando se compruebe que ellas se han producido bajo circunstancias que no son imputables al infractor o se demuestre la existencia de error excusable en la infracción incurrida. . .", supuesto que se verificó en el caso bajo comentario, en tanto se imputaba el tipo descrito por el art. 64, inc. a).

Son abundantes los pronunciamientos del Tribunal Fiscal de la Nación y de su alzada, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en que se ha hecho uso de tal prescripción de dispensa, tanto en supuestos en que se configurara un error de derecho como un error de hecho. En tal orientación jurisprudencial se inscriben distintos fallos, en que tocó juzgar el obrar profesional de escribanos en relación con el Impuesto de Sellos, pudiendo citarse entre otros los producidos por la Sala I, de la Cámara antes aludida, en las causas "Palacio, Jorge O. s/recurso de apelación", sentencia del 23 de setiembre de 1984; "Hoeffner, Guillermo s/recurso de apelación", sentencia del 7 de octubre de idéntico año; y "Ferrari, Marcelo s/ recurso de apelación", sentencia del 26 de octubre de igual año (v. Ernesto Grün; "Multas por Impuesto de Sellos. Tres importantes fallos de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo que aplican el nuevo régimen legal en la materia y los principios del derecho penal", Rev. del Notariado, noviembre - diciembre 1982, N° 786, págs. 1786 y sgtes.).

En las causas antes aludidas, los magistrados integrantes del tribunal tomaron especialmente en cuenta las particularidades de cada caso, concluyendo en los tres actuados que se generaban dudas razonables acerca de si la infracción pudo haberse producido bajo "circunstancias que no son imputables al infractor" - giro que mantiene el art. 75 de la Ley de Impuesto de Sellos (t. o. 1986) - , recurriendo en el veredicto también a un precepto del ámbito represivo, esta vez del Código de Procedimientos en Materia Penal (a esa fecha vigente), cuyo art. 13 disponía que: "En caso de duda deberá estarse siempre a lo que sea más favorable al procesado", resolviendo absolver en consecuencia sobre la base de dicha regla, precepto de reconocido abolengo en el derecho penal liberal y que se expresa en el brocardico latino in dubio pro reo. Tal ordenamiento adjetivo y el que hoy lo sustituye resultan también aplicables en la materia, en cuanto la ley N° 11683 (t. o 1978 y sus modificaciones) remite al mismo, en lo pertinente, por conducto de su art. 179.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Es del caso acotar aquí, que en los autos "Palacio, Jorge O. " el pago por parte del escribano tuvo lugar el primer día hábil posterior a la fecha de vencimiento. El escribano en el correspondiente sumario expresó que concurrió el mismo día del vencimiento, fuera del horario de atención al público, a efectos de que se le permitiera hacer la presentación y pago, relato que no fue impugnado por el fisco. Por su parte, se acreditó en las actuaciones que el escribano tenía en su cuenta bancaria fondos suficientes para cancelar la obligación tributaria el día de su vencimiento. También se tomó en cuenta la ausencia de antecedentes infraccionales, no habiendo hecho pagos fuera de término durante los años no prescritos.

Igualmente, se ha entendido configurado el presupuesto eximente a que aludía el art. 75 de la Ley de Impuesto de Sellos de la Capital Federal (t. o. 1986):

- a) Si la cuestión ofrecía dudas interpretativas y el comportamiento fiscal del contribuyente era satisfactorio (Tribunal Fiscal de la Nación, sentencia del 18/12/62, "Banco Sirio - Libanés", Revista Jurídica Argentina La Ley, t. 111, pág. 410; sentencia del 26/4/63, "Banco Supervielle", Revista Jurídica Argentina La Ley, t. 113, pág. 397; sentencia del 18/10/67, "Química Hoechst SA", Impuestos, t. XXVI, pág. 494).
- b) Ante la diversidad de resoluciones sobre pago por declaración jurada y la dificultad de los contribuyentes de adaptarse a las modalidades del sistema (Tribunal Fiscal de la Nación, sentencia del 29/4/65, "Storer SA, Jurisprudencia Argentina, 1966 - I - 194).
- c) Por el impuesto al documento del concordato si no hubo ocultación del acto realizado ni de su monto (Cámara del Trabajo, Sala V, sentencia del 27/10/67, "Zapata c/Rhodine SA", Revista Jurídica Argentina La Ley, t. 130, pág. 188).
- d) Por error material incurrido al sellar el testimonio del escrito de cesión de cuotas en lugar de sellar el original (Cámara Comercial, Sala D, sentencia del 5/5/61, "Publicitaria 36 SRL", Jurisprudencia Argentina, 1961 - 6 - 11).
- e) Si el Tribunal Fiscal coincidió con la tesis sustentada por el contribuyente (Cámara Civil, Sala B, sentencia del 8/6/70, "Novaro Hueyo", Derecho Fiscal, t. XXII, pág. 191).
- f) Si la naturaleza del contrato instrumentado admitió una errónea aplicación de la ley (Tribunal Fiscal de la Nación, 29/7/64, "Maschwitz, E.", Derecho Fiscal, t. XVI, pág. 273).
- g) Más recientemente, el Tribunal Fiscal de la Nación dejó sin efecto una multa aplicada por la Dirección General Impositiva, sobre la base de la dispensa a que reiteradamente se ha hecho referencia, al debatirse el tratamiento impositivo de las hipotecas por saldo de precio frente al Impuesto de Sellos, con intervención de la Sala A, según sentencia del 13 de setiembre de 1991, recaída en la causa "Sampaoli, Denis Alicia s/recurso de apelación", expediente N° 10.034 - I.

2. 3. El error excusable en la legislación tributaria provincial

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Con carácter introductorio, es menester señalar que el error excusable, con carácter general y proyectando sus efectos sobre tipos infraccionales concebidos para todos los tributos, ha tenido acogida tanto en el orden nacional como en el provincial.

En tal sentido, la ley N° 11683 (t. o. 1978 y sus modificaciones), de Procedimiento Tributario para los Impuestos Nacionales, contempla en el art. 45, relativo a omisión de impuestos, luego de establecer los parámetros de la sanción, que la misma es procedente a condición de que no se configure un supuesto de error excusable.

El reconocimiento de tal causal de exculpación también ha sido acogido en la legislación provincial, por lo cual pasará revista, a título informativo, a tres ordenamientos provinciales.

El art. 45, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t. o. 1994, resolución N° 339, Ministerio de Economía), dispone que: "No incurrirá en omisión, ni será pasible de multa, quien deje de cumplir total o parcialmente una obligación fiscal por error excusable en la aplicación de las normas fiscales al caso concreto".

A su vez, el Código Tributario de la Provincia de Córdoba acoge igualmente el error excusable al determinar en su art. 60, como requisito del tipo omisivo que tal conducta debe importar, que se haya desplegado un obrar culposo.

Finalmente, el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe, además de requerir un comportamiento culpable en la omisión de impuestos, agrega por el párrafo 2° del art. 30 que: "No incurrirá en omisión ni será pasible de multa, quien deje de cumplir total o parcialmente una obligación fiscal por error excusable en la aplicación al caso concreto de las normas de este Código o de las leyes fiscales especiales, o por error material", agregándose que dicha liberación no dispensará de los accesorios por mora.

III. COMPRAVENTA INMOBILIARIA. Art. 1185 del Cód. Civil, aplicación a una dación en pago; oponibilidad al acreedor embargante; inaplicabilidad del art. 150 de la ley de concursos. Publicidad registral: requisitos. Boleto de compraventa: oponibilidad

DOCTRINA: 1) La dación en pago de un inmueble debe ser alcanzada por la normativa de art. 1185 del Cód. Civil, máxime si se cumplieron con los requisitos exigidos por dicho artículo: buena fe y el pago del 25% del precio.

2) El amparo del art. 1185 del Código Civil resulta oponible al acreedor embargante en tanto queden acreditados que el crédito del comprador sea anterior al del embargante.

3) La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires entendió aplicable a las ejecuciones individuales el art.,. 1185 bis del Código Civil, sin que pueda alcanzarles la limitación del art. 150 de la ley de concursos ya que el mismo se refiere a ejecuciones colectivas, razón por la cual fue legislada por dicha normativa.

4) Si bien es cierto que la publicidad registral hace a la seguridad jurídica de quien adquiere, también lo es que no existe norma legal que establezca esa obligación; de manera que su ausencia no empece a la posibilidad de oponer el boleto contra quien adquiriera un derecho sobre el bien con posterioridad al mismo, puesto que para ello la ley exige que adquiriera fecha cierta por alguno de los supuestos establecidos por el art.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

1035 del Código Civil. C. M. H.

Suprema Corte de Buenos Aires.

Autos: "Fuhr, Alfonso. Tercería de mejor derecho, en autos «Caamaño, Fernando c/Garralda, Gregorio. Rescisión de contrato y daños y perjuicios» (Ac. 50. 166)". (*) (271)

En la ciudad de La Plata, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y tres, habiéndose establecido de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo 2078, que deberá observarse el siguiente orden de votación: doctores Pisano, Negri, Laborde, Mercader, San Martín, se reúnen los señores jueces de la Suprema Corte de Justicia en acuerdo ordinario para pronunciar sentencia definitiva en la causa Ac. 50. 166, "Fuhr, Alfonso. Tercería de mejor derecho, en autos «Caamaño, Fernando c/ Garralda, Gregorio. Rescisión de contrato y daños y perjuicios»".

Antecedentes: La Sala II de la Cámara Primera de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial de La Plata confirmó el fallo de origen que había rechazado la demanda. Con costas.

Se interpuso, por la actora, recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley. Dictada la providencia de autos y encontrándose la causa en estado de dictar sentencia, la Suprema Corte resolvió plantear y votar la siguiente cuestión: ¿Es fundado el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley?

A la cuestión planteada, el señor juez doctor Pisano dijo:

I. Ante el reconocimiento de la actora respecto de la procedencia de los embargos de la contraparte; habiendo desaparecido la petición inherente al plano de subdivisión y considerada por la misma apelante incongruente la cuestión sobre privilegio del ingeniero y letrado actuantes en la principal, circunscribió la Cámara el tratamiento de los agravios al referido a la aplicación del art. 1185 bis del Código civil.

Así sostuvo que:

1) el autor citado por el fallo de la Suprema Corte que se denuncia violado, requiere - dentro de su tesis - que el boleto a que hace referencia el art. 1185 bis del Código Civil deba estar inscrito, aspecto que no fue alegado en autos ni surge de los antecedentes registrales;

2) el instrumento de fs. 96 que fundamenta el reclamo, ". . . está muy lejos del boleto de compraventa del art. 1185 bis del Código Civil, basado en la protección del adquirente llano de una vivienda en peligro de ser absorbido por una quiebra. . ." desde que ". . . no documenta per se una venta, no es autónomo, sino referible a un pago por entrega de bienes (art. 779, C. C.) y vinculado a otro boleto que se menciona pero que ni se adjunta ni se describe. . ." (v. ts. 143 vta. /144);

3) la sentencia a que alude el actor, que condenaba al demandado Garralda a dar la posesión y a escriturar ". . . debió acaecer en un proceso admisible sin contestación de demanda. . ." (fs. 144);

4) la ley 19550 (ED, 42 - 943) a través de su art. 150 ha establecido una limitación al 1185 bis del Código Civil en cuanto decide que sólo se

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

aplica a los inmuebles destinados a vivienda, circunstancia que en autos no ha sido alegada.

II. Contra este pronunciamiento interpone la actora recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley por el que denuncia la violación de los arts. 781, 1185 bis y 1325 del Código Civil; 1° y 2° de la ley 17801 (ED, 23 - 921); 68 y 163, inc. 6 del Código Procesal Civil y Comercial y doctrina legal que cita. Sostiene que el requisito de destino de vivienda a que alude el art. 150 de la Ley de Concursos como limitación al art. 1185 bis del Código Civil, sólo rige en caso de concurso o quiebra del vendedor.

Así - afirma - lo entendió la Suprema Corte en la causa Ac. 33. 251 del 24/6/86 al exigir solamente buena fe, pago del precio y fecha cierta y que el crédito del tercerista fuera anterior al del acreedor embargante. Asegura que de haber considerado al mencionado requisito incluido en la norma también lo habría requerido, pues el fundamento de la limitación - añade - justamente alude a la institución falimentaria, otorgando protección a los poseedores de boletos referidos a inmuebles destinados a vivienda frente a los que carecen de este destino, a los que equipara al resto de los acreedores. De tal manera, considera violada la doctrina legal citada.

Se agravia, además, del requisito de la inscripción del instrumento de compra en el Registro de la Propiedad Inmueble que, siguiendo a López de Zavallá, exigió el fallo, por cuanto - aduce - este autor lo establece pero en argumentación referida a la compra de terrenos fraccionados y pagaderos en cuotas periódicas y de una o más unidades funcionales, que no es el caso de autos.

Añade que el documento de fs. 96 no es de los regulados por la ley 17801, del Registro de la Propiedad, pues no constituye, modifica, declara o extingue derechos reales sobre inmuebles habida cuenta de que sólo da derecho a reclamar el otorgamiento de la correspondiente escritura traslativa de dominio; ni dispone medidas cautelares, ni existe ley nacional o provincial que disponga su inscripción.

Asevera - por otra parte - que el fallo ha violado los arts. 781 y 1325 del Código Civil, por cuanto, aun cuando en el documento de fs. 96 se hubiere instrumentado una dación en pago, como lo sostuvo la Cámara, estando consignado el precio en el mismo, rigen las normas de la compraventa, incluido el art. 1185 bis.

A ello se suma el reconocimiento del mencionado documento por sentencia judicial pasada en autoridad de cosa juzgada, que el tribunal desestimó por considerar que se emitió en un proceso sin contestación de demanda cuando la sentencia firme dictada en un proceso con la debida citación del demandado tiene los mismos efectos se haya o no contestado la demanda pues se encuentra resguardado el derecho de defensa de las partes. Sin perjuicio de ello manifiesta que igualmente la existencia de sentencia que declare el derecho a la escrituración no es requisito exigido por el art. 1185 bis, de manera que si pudiera interpretarse que la Cámara lo reclamó, ha violado con ello la citada norma de fondo.

Además asegura haber cumplimentado los requisitos de fecha cierta; pago

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

total del precio convenido; buena fe - que no fue cuestionada - ; posesión otorgada judicialmente; confección del plano de subdivisión del campo, cuya ausencia le impidió en su momento escriturar; y crédito anterior al de los demandados por cuanto la fecha cierta del contrato por el que adquiriera su derecho Caamaño fue posterior a la del documento de fs. 96 y el crédito por honorarios de los letrados codemandados nació con las actuaciones principales el 18 de marzo de 1983.

Agrega que la obligación de escriturar es una obligación de hacer que debe ser entendida en el concepto del art. 725 del Código Civil por lo que el tercerista tiene un mejor derecho a ser pagado con preferencia a los acreedores embargantes conforme lo establece la doctrina del caso "Penas. . .".

También denuncia violado el art. 163, inc. 6 del Código Procesal Civil y Comercial al haber tratado ambiguamente la Cámara el agravio referido a la consideración como gasto de justicia, del crédito por honorarios de los profesionales codemandados cuyo privilegio no fue controvertido en autos y que, por otra parte, no era tal.

Por último afirma que siendo la única forma de evitar la subasta del inmueble y estando encuadrado el caso dentro del art. 1185 bis del Código Civil conforme la doctrina de la Suprema Corte citada, fundadas razones impulsaron al tercerista a accionar, por lo que considera que debió aplicarse el segundo párrafo del art. 68 que desplaza el principio objetivo de la derrota, eximiéndolo en costas desde el principio de las actuaciones.

III. El recurso debe prosperar.

Habiendo sido circunscrito por la alzada el tema a decidir, corresponde entonces analizar si, como asevera la recurrente, ha sido indebidamente excluida la aplicación al caso del art. 1185 bis del Código Civil.

Pero previo a ello deberá determinarse si el documento de fs. 96 puede asimilarse al "boleto de compraventa de inmuebles" mencionado por la norma, dado que instrumenta una dación en pago

- tal como lo sostiene la alzada - cuyo fin último es el lograr la escrituración del bien.

El art. 1325 del Código Civil expresa que "cuando las cosas se entregan en pago de lo que se debe, el acto tendrá los mismos efectos que la compra y venta. . ."

Por su parte, la doctrina ha consagrado el criterio de que el art. 1185 bis del Código Civil ". . ." rige para todos los actos jurídicos a título oneroso sobre inmuebles que son regidos supletoriamente por las reglas de la compraventa; por lo que quedan comprendidos la permuta, la cesión de créditos, la dación en pago y el aporte a sociedades" (conf. Roitman, Gatti y Alterini citados en "Boleto de compraventa", de Julio César Rivera, en LL, 1985 - C - 44).

De lo expuesto surge claramente que la dación en pago instrumentada en el documento de fs. 96 debe resultar alcanzada por la normativa del artículo citado, de manera que corresponde ahora considerar si concurren en el caso los requisitos por ella exigidos, cuales son: buena fe y pago del 25 %

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

del precio.

Del testimonio de fs. 2/6 y vta. surge que para ordenar la escrituración del bien objeto de estos actuados en causa "Fuhr, Alfonso c/ Garralda, Héctor Gregorio. Cumplimiento de contrato y escrituración" tuvo la señora jueza por reconocido y auténtico el boleto de fs. 9 de los mismos, por el que se entregó la posesión el día 25 de marzo de 1982, y del que fuera necesariamente complemento el instrumento de fs. 96 de la tercería, en el que consta el valor por el que se realizara la operación y su cancelación. Por lo que corresponde tener por acreditado el pago total del precio. Y la buena fe, que debe presumirse, no fue objeto de cuestionamiento.

Por su parte, la doctrina emanada de la causa "Penas, Ricardo. . . " considerando la fecha cierta del boleto, exigió, además, que el crédito del comprador fuera anterior al del embargante.

Con la certificación de fs. 96 vta. quedó fijada como fecha cierta del documento el día 26 de marzo de 1982 y de la confrontación de ésta con la certificación de fs. 21/22 vta. - en que consta la cesión a Caamaño - , el día 18 de mayo de 1982 surge sin hesitación la prelación del derecho de Fuhr, la que se evidencia aún más con relación al crédito de los profesionales demandados, el que nace, recién, con la interposición de la demanda principal el día 18 de octubre de 1983, sin que pueda oponerse a él, el privilegio establecido por el art. 3879, inc. 1° del Código Civil.

Lo dicho me lleva a concluir que el amparo del art. 1185 bis del Código Civil resulta oponible al acreedor embargante en tanto queden acreditados - como en autos - los extremos de la norma y el crédito del comprador sea anterior al del embargante.

Conságrase así un mejor derecho a ser pagado con preferencia al embargante (art. 97, CPCC, primer párrafo, in fine) y ese pago debe ser entendido en el concepto dado por el art. 725 del Código Civil, conforme lo establece la doctrina emanada de la causa Ac. 33. 251, del 25/6/86 (en Acuerdos y Sentencias, 1986 - II - 123).

Lo hasta aquí resuelto desvirtúa la consideración de la alzada en cuanto al mérito adjudicado al reconocimiento de la actora de la procedencia de los embargos de la contraparte.

En lo que hace al fundamento de la Cámara referido a la limitación establecida por el art. 150 de la Ley de Concursos, cabe mencionar que esta Corte, en la causa Ac. 33. 251 del 24/6/86, entendió aplicable a las ejecuciones individuales el art. 1185 bis del Código Civil, pero de ninguna manera puede alcanzarles la mencionada limitación por cuanto dicha norma se refiere exclusivamente a las ejecuciones colectivas, razón por la cual fue legislada por la Ley de Concursos.

Además considero, con el recurrente, que si la ley hubiera querido hacer tal distinción, la hubiera contenido en la norma agregada por la ley 17711 (ED,21 - 961) y sabido es que ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus.

Ahora bien, con relación a la exigencia registral, asiste razón al impugnante en cuanto a que la situación de autos no resulta alcanzada por las normas a cuyo comentario está dirigido el argumento del autor citado por el fallo.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

En efecto, la ley 14005 exige la inscripción preventiva, aunque sólo con relación a los lotes adquiridos en cuotas periódicas (Morello, ob. cit. , pág. 848). Y el dec. ley 9032/63 la reclama para las unidades que se comercialicen dentro del régimen de la propiedad horizontal.

Tampoco el instrumento de fs. 96 es de aquellos cuya inscripción exige la ley 17801, habida cuenta de que el mismo sólo da nacimiento a un crédito en favor del adquirente, una obligación de hacer: la escrituración .

La orfandad legislativa de que adolece el tema queda evidenciada por Morello en su Boleto de compraventa inmobiliaria cuando expresa: ". . . el boleto de compraventa quedó siempre en la penumbra y a la vera de una razonable solución que satisficiera y orientara la deseada seguridad jurídica. . ." (pág. 848).

Y si bien es cierto que la publicidad registral hace a la seguridad jurídica de quien adquiere, también lo es que no existe norma legal que establezca esa obligación. De manera que su ausencia no empece a la posibilidad de oponer el boleto contra quien adquiriera un derecho sobre el bien con posterioridad al mismo, puesto que para ello la ley exige que adquiriera fecha cierta por alguno de los supuestos establecidos por el art. 1035 del Código Civil, circunstancia que en el sub lite se encuentra corroborada a fs. 96 vta. , como quedó dicho.

En lo que hace al agravio referido a las costas, conforme a cómo ha sido resuelta la cuestión, ha perdido virtualidad en tanto corresponde su imposición a los vencidos, en cumplimiento de lo preceptuado por el art. 68 del ritual.

Si lo que dejo dicho es compartido, deberá hacerse lugar al recurso traído, casándose el fallo impugnado, y acoger la demanda de tercería incoada. Con costas (arts. 289 y 68, CPCC). Voto por la afirmativa.

Los señores jueces doctores Negri, Laborde, Mercader y San Martín, por los fundamentos expuestos por el señor juez doctor Pisano, votaron también por la afirmativa.

Por lo expuesto en el acuerdo que antecede, se hace lugar al recurso extraordinario interpuesto, casándose la sentencia impugnada y acogiendo la demanda de tercería incoada, con costas (arts. 289 y 68, CPCC).

El depósito previo efectuado se restituirá al interesado. Notifíquese y devuélvase. - Elías Homero Laborde. - Miguel Amílcar Mercader. - Alberto Obdulio Pisano. - Héctor Negri. - Guillermo David San Martín (Sec. : Adolfo Abdón Bravo Almonacid).

Conflicto entre acreedor embargante y poseedor conboleto de compraventa(*) (272)

JULIO CÉSAR RIVERA

SUMARIO

1. Planteo de la cuestión. 2. El caso. 3. La solución dada al caso. 4. Estado jurisprudencial de la cuestión. 5. Cuestiones a examinar. 6. Conclusiones.

1. PLANTEO DE LA CUESTIÓN