

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

***TIPIFICACIÓN Y JUZGAMIENTO DE LAS INFRACCIONES EN EL IMPUESTO NACIONAL DE SELLOS***

VICENTE O. DÍAZ

**SUMARIO**

I. Introducción. - II. Bien tutelado. - III. Responsables. - IV. Factor excusante de las infracciones. - V. Quiénes y en qué momento pueden invocar la norma excusante.

**I. INTRODUCCIÓN**

La reforma introducida al régimen del impuesto de sellos, en sede local, por el ordenamiento dispuesto por la llamada ley 18524, remite el procedimiento administrativo y penal en el juzgamiento de las infracciones, a las normas de la ley 11683.

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

En este orden, a partir del 1° de febrero de 1970, fecha que entró a regir el decreto - ley 18524, el procesal fiscal es único para todos los impuestos nacionales, y como tal, las regulaciones en el uso del impuesto de sellos se ven sometidas a su ejido, que como se verá en párrafos siguientes, merecen ser analizadas en forma intensiva por las implicancias de su incriminación y por los presupuestos eximentes que resultan aplicables a las infracciones.

Anticipamos, y volveremos sobre el particular, que rigiendo la ley 11683 para establecer si el llamado infractor es imputable y por ende culpable, tal caratulación obliga a abandonar el criterio objetivo en la medición o tipificación de la infracción, dado que, como bien lo señala Roberto Freytes(1)(987), desde el momento que existe remisión a las normas de la ley procesal impositiva prevalece el criterio subjetivo como patrón de imputabilidad.

Este autor, parafraseando el decisorio de la Corte Suprema en el fallo "Parafina del Plata S.A."(2)(988), publicita el criterio de la personalidad de la pena, en cuya razón sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente

## **II. BIEN TUTELADO**

Cuando la ley encasilla como norma genérica la infracción, lo que se busca es poner coto al carácter potencial del perjuicio en sí. La regulación tiende a conjurar todas las maniobras evasivas, y es dado aseverar que si esta conformación no estuviera incluida en la exégesis del gravamen, la repulsa dolosa del tributo en reiterados casos no ofrecería dificultad a los responsables.

La tipología de la multa por infracción en este impuesto tiene un carácter sancionador, establecido para prevenir y reprimir las transgresiones y no para reparar daño alguno, precepto que la Corte Suprema(3)(989)ha definido como sanciones intimidatorias de índole penal.

Esto nos hace inclinar a la aplicación del artículo 4° del Código Penal, que establece que las disposiciones generales de dicho Código son usuales a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario. Empero, en la materia también corresponde utilizar, si se diera el caso, el principio consagrado por el artículo 29 del Código precitado, es decir, la ley más benigna.

Otro caso interesante que resalta la vigencia del Código de fondo lo encontramos en el caso de fallecimiento del infractor, dado que la pena queda extinguida aunque ésta se halle firme y pasada en autoridad de cosa juzgada.

Dicha doctrina fue sentada de inicio por el Tribunal Fiscal en los autos "Schuring, Alfredo s/Sucesión", cuyo pronunciamiento hizo que fuera acatado con carácter general por la Dirección General Impositiva en sede local mediante Instrucción N° 84 (D.A.J.).

La doctrina participa que en esta clase de gravamen, uno de los

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

requisitos fundamentales es la existencia de fuertes sanciones como consecuencia de la precaria intervención que tiene en ciertos casos el organismo fiscal en todo el proceso tributario. Tal hecho se suele dar en los casos de documentos aislados o producidos ocasionalmente, supuesto que aumenta la probabilidad exitosa de evadir el impuesto.

Dino Jarach puntualiza que el bien protegido por el derecho tributario penal son los ilícitos que afectan a la sociedad y merecen ser sancionados(4)(990). Pero esta tutela requiere la vigencia de dos principios básicos: a) legalidad: por el cual no hay infracción tributaria sin ley previa que tipifique la conducta antijurídica, y b) tipicidad: es decir, que la forma de actuar del infractor para resultar sancionable debe estar clara y específicamente definida en la ley.

Cuando esta última contiene en forma no dubitativa modelos que muestran los elementos que dan vida a los presupuestos a sancionar, diremos que se da la concordancia de las dos exigencias precitadas para configurar la existencia del ilícito tributario.

### **III. RESPONSABLES**

En el ordenamiento vigente, el artículo 14 describe a quienes se los tiene por responsables del gravamen omitido parcial o totalmente y de las multas aplicables. El último párrafo refiere la responsabilidad de los notarios titulares de registro por el impuesto correspondiente a las escrituras públicas.

Merece nuestra crítica el alcance que la ley atribuye de responsabilidad a los que conserven en su poder por cualquier título o razón documentos en infracción. Esta posición no es nueva, y así lo publicitamos al dictarse la regulación impositiva(5)(991), porque entendimos y seguimos pensando de igual manera que dicha incriminación es un exceso manifiesto. Va de suyo que la redacción otorgada al párrafo del artículo 14 ha tenido por meta derribar la valiosa jurisprudencia producida por el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos "Yacopino" especialmente, no obstante lo cual, con arreglo a la personalización de la pena, nos atrevemos a sostener que la norma del tributo en este aspecto la jurisprudencia la derribará.

Siguiendo una lógica y programática jurídica, corresponde publicitar que la conservación de documentos que causa la responsabilidad en cuestión, únicamente puede prevalecer en los casos que el instrumento presupone una ventaja u obligación de su propio texto a favor del tenedor, o incluso una negociación o intermediación asumida por éste.

Le adjudicamos relevancia fundamental a la relación causal entre tenedores y los instrumentos, porque ésta es la única forma en que la incriminación de responsabilidad adquiere preeminencia. Es desacertado olvidar esta construcción, considerando que otra interpretación carece de validez, pese a la conocida tesis fiscal de la volatilidad recaudatoria para intentar lo contrario.

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

Siempre hemos considerado imprescindible que la ley cubra todas las hipótesis que reflejen la tramitación o ubicación material de los instrumentos sujetos a impuesto, empero, ello de ninguna manera es sinónimo de imputabilidad hacia quien es simple tenedor de un instrumento, cuando aparece ajeno a su negociación.

El rigorismo debe caer sobre los responsables del acto en cuanto sean porte y que el mismo contenga estipulaciones a su favor. En este orden de ideas, la incriminación corresponde hacia quienes producen el desplazamiento del instrumento, medido en los clásicos presupuestos de circulación de riqueza jurídica. Por ello, como lo definiera el Tribunal Fiscal, la persona a quien interese la posesión del documento ha de estimarse como librado a su favor, en cuyo caso aparece como responsable en la obligación del impuesto y la infracción.

Para ser más preciso, afirmamos que para tipificar de responsable debe darse el supuesto de admitir o conservar un documento sobre el que se pueda ejercer jurídicamente una acción activa, por sí o como representante de terceras personas. En un orden lógico de ideas, luego de lo que ha precedido, entendemos que la responsabilidad directa por interés jurídico, a la que nos hemos referido, debe aplicarse a los que conserven en su poder documentos en infracción, siempre que puedan ejercitar algún derecho nacido, reconocido o modificado en el documento no repuesto.

Vale anotar que la mera atribución de una ventaja jurídica ignorada, como señala alguna legislación comparada, no constituye por sí solo presunción de existencia de interés jurídico.

Claro está que para existir responsables, se requiere inexcusablemente un instrumento en infracción. Aunque conocido, resulta apropiado ilustrar el alcance del término instrumento para una mejor ubicación conceptual. Se acoge en la terminología de instrumentos, a los escritos destinados a verificar los hechos jurídicos, que por su redacción tienen por fin probar la existencia de un acto jurídico o material con efectos ciertos y eventuales.

#### **IV. FACTOR EXCUSANTE DE LAS INFRACCIONES**

En este trabajo nos vamos a ocupar únicamente de las infracciones que no son dolosas, dejando para una próxima publicación las restantes.

El artículo 55 de la ley, como señaláramos al comienzo del presente, indica que la omisión de pago del impuesto será sancionada con la multa establecida en el artículo 44 de la ley 11683 y regirán las mismas causas de excusación.

La remisión a esta última ley permite desde ya imponer que las causas de excusación son aquellas en que la omisión del tributo se deja de penar por existir un error excusable. Este instituto jurídico, tal como lo manifiesta Jarach(6)(992), recepta el error de derecho en la sistemática penal tributaria argentina y es ampliamente reconocido como causal de

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

exclusión de culpabilidad, y por lo tanto no es punible la infracción cometida a su amparo.

Hemos delineado, por ende, el elemento subjetivo, al que le damos relevancia capital. Y es tan cierto, que en las infracciones no se puede prescindir del mismo, dado que si por error excusable e indudable de hecho o derecho queda borrada la culpa (factor subjetivo), la infracción deja de ser sancionable.

Villegas(7)(993)consigna que la ley fiscal que admite el error de derecho, de ninguna manera consagra la admisibilidad del error o ignorancia de la ley represiva, sino que el error excusable es admitirlo sobre la regulación impositiva cuya omisión es sancionable. Con dicho alcance, el error de derecho versa sobre problemas de interpretación en relación al sentido, alcance o aplicación de las normas tributarias no represivas; en cambio, el error de hecho se refiere a la acción, situación o circunstancia fáctica que configura el hecho o la base imponible.

Nos hallamos, pues, por ante una evolución en el campo doctrinario y jurisprudencial, atendiendo que los vetustos aforismos error juris nocet y nemo jus ignorance consetur se baten en retirada, conforme que la más perceptible tendencia del derecho penal tributario es, sin duda, al decir de Jarach, la que lleva a conferir relevancia como factor excusante al error juris.

Resulta incuestionable dicha formulación, visto que la jurisprudencia por su parte soslayó por diversas vías, según lo expresa Enrique Aftalión, las consecuencias injustas que acarrea la aplicación rígida de los principios de responsabilidad "objetiva" y del error juris nocet(8)(994).

El error de derecho no supone mala fe. Partir de una concepción distinta equivale a ampararse en una premisa carente de toda realidad. Nada más oportuno recordar que error juris non inducit malam fidem.

Cuanto se ha referido, traduce que para juzgar las infracciones ya no priva el aspecto objetivo sobre el subjetivo y adquiere relevancia el elemento humano para tipificar la infracción. Y el proceder del individuo como responsable del tributo va a definir en caso de existir infracción si ésta es sancionable o en su defecto se borra al amparo del instituto del error excusable.

La Corte Suprema de Justicia (Fallos, 202 - 243) ha decretado la existencia del error excusable de derecho dentro de dicho encuadre, es decir, siempre que el mismo no sea demostrativo de la existencia de ocultaciones destinadas a eludir el impuesto. Ello equivale a pontificar que toda infracción que no se cause en una comisión intencional no puede ser asimilada a hecho sancionable.

Remontando la intencionalidad, vemos que no se verifica cuando no se alteran los perfiles en contra de sujeto activo de la relación tributaria con el fin que éste aceptare como calidades de la realidad algo que el acto no posee. Implica que no hay medida empleada para generar engaño o aprovechar el error.

Una apreciación exacta la encontramos en las ideas del profesor Villegas en cuanto expresa que está exento de pena quien demuestre que por las

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

informaciones diligentemente obtenidas en fuentes competentes o por otras graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción de la norma fiscal, pudiese o debiese creer fundadamente que su acción no lesionaría ni el precepto jurídico ni el interés fiscal(9)(995).

En asocio, analizados los presupuestos de violar las prescripciones legales y de perjuicio a la renta fiscal, este último tiene preeminencia para incriminar la infracción. Rabinovich, sobre el particular, ha esclarecido la problemática en forma terminante(10)(996).

Un orden lógico y sistemático que correlacione todo lo examinado se enmarca en la tesis que no existe infracción o ilicitud tributaria si no hay exteriorización de dolo o culpa. Y cuando se juzgue la incriminación por negligencia, no pueden imputarse hechos objetivos del responsable, sino ponderar la relevancia jurídica del error para determinar si ella redime la pena.

Aleccionadora es la jurisprudencia al respecto, en especial en sede del Tribunal Fiscal de la Nación. Si la cuestión suscita dudas interpretativas y el contribuyente observa un comportamiento fiscal satisfactorio, procede aceptar que incurrió en un error excusable que dispensa la sanción (autos "Banco Supervielle"). Por otra parte, tratándose de un acto complejo, puede llegarse a la conclusión de que media una razonable y excusable interpretación de la ley, que obliga a dispensar la multa por el gravamen no satisfecho (in re "Maschwitz, Enrique"). Igual temperamento prevalece si el caso es de interpretación dudosa y media buena conducta fiscal del responsable.

No quedan dudas que la invocación del error excusable procede y debe ser acogido en cualquier instancia si el análisis del caso aleja toda insinuación que el responsable haya utilizado artificio o engaño, dirigido a evitar en parte o en su totalidad el pago del impuesto correspondiente. Cuando así se tenga, diremos que no existe omisión fiscal en sentido estricto, como tampoco fraude a la ley tributaria.

Para ponderar la ilicitud es necesario verificar las series de circunstancias que rodean a cada caso en particular, siendo relevante al efecto la naturaleza del acto o instrumento con relación a la transgresión, y las características propias de la determinación del gravamen, para arribar si se reproducen las causales del error excusable.

A título de ejemplo agregamos que toda vez que la materia imponible hace que por su particular naturaleza jurídica resulte de interpretación oponible, va de suyo que se debe acoger una dispensa total de la multa por hallarse ante un típico caso de error excusable. En cambio, cuando el responsable se aparta de normas explícitas de la ley que definen sin la menor duda la calificación de acto, es inadmisibles impetrar que se ha incurrido en error excusable.

A simple vista, este apartamiento manifiesto a las normas precisas de ley, que a tal fin deben servir como modelo de la exigencia gravatoria, conlleva a sostener que la ilicitud está configurada y mal podrá esgrimirse para su revocación que se ha obrado por impericia,

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

negligencia o error.

Por otra parte, ante el reconocimiento del inculpado sobre la infracción cometida, descalifica toda tentativa de argumentar la relevancia del error, correspondiendo aplicarse la multa sin otra disquisición.

Como corolario, pensamos que en el tema de las infracciones tributarias y sus factores excusantes, además de partirse de una base axiomática, el juzgador está obligado a meritar los procederes que en forma directa configuraron la ilicitud.

Esta obligación que puntualizamos con caracteres definidos viene dada por la existencia de factores de orden técnico que en determinadas circunstancias se transforman en un ordenamiento fiscal oscuro y carente de simplicidad. La legislación de sellos, pese a quien entienda lo contrario, en varios aspectos es contradictoria para los sujetos pasivos, y en determinadas figuras jurídicas existen disímiles criterios interpretativos a nivel de un Estado de Derecho Económico.

Asociado a los conceptos formulados en los párrafos anteriores, es oportuno ratificar que no podrá tener vigencia la dispensa que regula el artículo 44 de la ley 11683 toda vez que la infracción tributaria esté integrada por un hecho de comisión humano voluntario, que reproduzca la antijuridicidad opuesta a la norma legal, y como tal es típica porque viene receptada en la norma.

**V. QUIÉNES Y EN QUÉ MOMENTO PUEDEN INVOCAR LA NORMA EXCUSANTE**

Todos los responsables imputados como presuntos infractores - incluyendo entre los primeros a los escribanos titulares de registro - pueden invocar en la etapa procesal respectiva la dispensa de toda sanción, para el supuesto que su obrar denote en la omisión de impuesto incurrida que ella está causada en un error excusable e indudable de hecho o derecho.

Como el juzgamiento de los actos que la autoridad fiscal adjudica en infracción requieren la sustanciación de un sumario administrativo, juegan en la especie los artículos 66 a 70 inclusive de la ley 11683.

Existe errada apreciación por parte de numerosos responsables sobre el alcance del pago de los impuestos reclamados a tenor de ser detectada la omisión por el organismo fiscal. En el actual ordenamiento procesal, salvo el caso contemplado por el artículo 47 (impuesto adeudado que no exceda de \$ 500), el ingreso del gravamen a requerimiento o determinación de la Dirección General Impositiva, da origen a la formación de sumario.

Si los imputados consienten el reclamo fiscal, considerando que las razones en que se apoya tal acto administrativo esclarecen el error jurídico en que han incurrido al calificar el instrumento al momento de su otorgamiento, deben ofrecer el descargo respectivo, fundados en que están incurso en la existencia de un error excusable. Y para ello

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

ponderarán todas las circunstancias que coligen que se está por ante la presencia de una compleja interpretación sobre el sentido, alcance o aplicación de la norma tributaria, o de la esencia del propio acto, o también ante la existencia de situaciones o circunstancias fácticas que configuran el hecho o la base imponible.

Recordando que la jurisprudencia asigna importancia al hecho de la no reincidencia de infracciones para excusar las que hubiere, sin cortapisa alguna, los inculcados se encuentran compelidos a defender todo proceso que se les instruya, a fin de no crear antecedentes desfavorables que puedan perturbar la vigencia del error excusable de derecho cuando así fuera necesario interponer.

Si el organismo de percepción no acoge la existencia del error excusable, ya porque no está suficientemente fundado o lisa y llanamente porque el responsable omitió su argumentación, la decisión del fisco que aplica la multa puede ser recurrida por el sancionado.

Existen dos recursos, uno de libre ejercicio y otro condicionado al monto de la sanción. Ambos están insertos en el artículo 71 de la ley 11683.

Por el inciso a) se puede interponer recurso de reconsideración por ante el superior, el cual tiene que basarse en una crítica merituada de las razones que hacen procedente la remisión de la sanción. A su vez, en la exégesis del inciso b) procede el recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, siempre y cuando que la sanción supere el límite establecido en el artículo 120 del mismo régimen procesal.

Cualquiera de los recursos por que se opte, los que son excluyentes entre sí, tiene que interponerse dentro de los quince (15) días hábiles en que fuera notificada la sanción.

La experiencia indica que si el monto de la multa excede el límite del inciso b), resulta más oportuno optar por la vía del Tribunal Fiscal de la Nación. Esto no implica empañar los criterios de juzgamiento de la administración activa, pero es evidente que dicho Tribunal, por ser ajeno a la propia administración, se halla en una posición procesal más equidistante en la controversia tributaria.