

Impuestos: impuesto de sellos; hecho imponible; exención del artículo 2º del decreto 114/93; improcedencia; multa; inaplicabilidad; intereses; improcedencia *

Doctrina:

- 1) *No quedando los recurrentes alcanzados por la exención del art. 2º del decreto 114/93, deben tributar como sujetos pasivos al haber sido los realizadores del hecho imponible, sin que sea relevante a tales efectos la falta de conocimientos que tuvieron acerca de la gravabilidad del acto que se escrituró.*
 - 2) *La eximente de responsabilidad sólo puede servir desde el punto de vista infraccional, en el que se requiere la concurrencia del elemento subjetivo, mas no resulta un argumento atendible a fin de eximirlo del pago del gravamen, por lo que corresponde la confirmación del pago del tributo.*
 - 3) *Por error de derecho extrapenal*
- se entiende aquel que recae sobre una ley de cuyo conocimiento depende la conciencia de lesionar el derecho ajeno o, en otras palabras, el que recae sobre una ley, reglamento o precepto jurídico, no penal, cuando únicamente mediante su conocimiento puede el autor comprender el acto objeto de imputación y actuar con intención.*
- 4) *La existencia del error extrapenal como eximente de culpabilidad requiere de un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que si la persona actuó con prudencia y pese a ello incurrió en omisión no se la puede condenar.*
 - 5) *En el caso no existió culpabilidad*

* Publicado en *El Derecho* del 27/10/2006, fallo 54.321.

de los actores al no ingresar el impuesto de sellos, ya que el mismo no fue retenido en su oportunidad por la escribana actuante, teniendo en cuenta lo informado por el inspector de sellos que realizaba la fiscalización y que tanto los trasmitentes como la adquirente vivían en el inmueble objeto de la transferencia.

- 6) *La exención de los intereses por mora con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a los casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor, respectivamente apreciadas, le han impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las particularidades del derecho tributario, en ese campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su*

espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio los que pertenecen al derecho privado. La conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la exención de los intereses por mora en el cumplimiento, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia.

Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala V, marzo 1º de 2006. Autos: “G. de L., M. Ps y otros (TF 20874-i) c. DGI”.

Buenos Aires, 1º de marzo de 2006. Y *Vistos*: Y *Considerando*:

El doctor *Otero* dijo:

I. Que, a fs. 87/91 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar la resolución apelada en cuanto determina el impuesto de sellos e intereses resarcitorios respecto de los Sres. M. C. P. y V. B. F., con costas y revocarla en cuanto a la sanción impuesta, imponiéndose las costas en este aspecto, por su orden.

Para así resolver dicho organismo consideró que, en este caso la compradora sólo adquirió a título oneroso la nuda propiedad del inmueble, por lo cual el derecho de uso y goce del mismo lo tenían de por vida exclusivamente los vendedores.

En tal sentido concluyó que no correspondía la exención dispuesta en el decreto 114/93 [EDLA, 1993-A-588], puesto que no se había cumplido con el requisito establecido en la RG 3940/95, en tanto mal podía la compradora declarar cuál va a ser el destino a asignar al inmueble cuando a su respecto sólo contaba con un dominio imperfecto, la nuda propiedad, careciendo de la facultad de uso y goce del mismo.

Confirmó también la base sobre la que debe calcularse el referido impuesto.

Que, en cuanto a la multa, resolvió dejarla sin efecto considerando que los recurrentes no tenían un conocimiento real y acabado del incumplimiento que ahora se les imputa como tampoco el perjuicio fiscal que ello provocaba.

II. Que, contra dicho decisorio apelan los Sres. P. y F. a fs. 106/109, cuyo traslado es contestado por el Fisco a fs. 134/139.

Los actores se agravian de lo resuelto por el tribunal *a quo*, en cuanto a la confirmación de la determinación del impuesto y los intereses, entendiéndolo al respecto que no existió ocultamiento del acto, por lo que resulta improcedente tanto el impuesto determinado, así como también los accesorios reclamados.

Sostienen que si el tribunal *a quo* tomó en cuenta que la operación fue llevada a cabo por un profesional que no advirtió que correspondía tributar el impuesto, no puede atribuírsele la responsabilidad solidaria a los Sres. P. y F., teniendo en cuenta que los mismos han confiado en los conocimientos del escribano, careciendo éstos de las nociones que se requieren para efectuar la operación en cuestión.

III. Que, asimismo a fs. 113/7 apela el Fisco, cuyo traslado es contestado por los actores a fs. 129/132.

El Fisco se agravia de la evocación de la sanción impuesta, sosteniendo al respecto que en el caso no se da el supuesto de error de derecho extrapenal que actúa como eximente de culpabilidad.

IV. Que, a fs. 67/8 se tuvo al Fisco por allanado parcialmente en relación a la escribana M. B. G. de L., con costas, continuando el procedimiento respecto de los Sres. P. y F.

V. Que, conforme surge de los presentes autos, el Fisco determinó de oficio la obligación tributaria de la escribana M. B. G. de L., del Sr. M. C. P. y de la Sra. V. B. F. en concepto de impuesto de sellos omitido correspondiente a la escritura nº 207, con más intereses y multa.

Mediante dicha escritura se instrumentó la transferencia a título oneroso de la nuda propiedad, por parte del Sr. M. C. P. y la Sra. M. L. C. de P., con reserva de usufructo vitalicio, a la Sra. V. B. F. del inmueble sito en la calle... de la Ciudad de Buenos Aires, y otorgada ante la Sra. escribana M. B. G. L., considerando las partes intervinientes que se encontraba amparada en la exclusión dispuesta legalmente en el tercer párrafo del art. 2º del decreto 114/93 y su modificatorio.

Que, el decreto 114/93 dispone que estarán exentas del pago de Impuesto a los Sellos aquellas transferencias de dominio de inmuebles destinados a vivienda.

Que, por su parte, la resolución general 3940/95 establece los requisitos que deben cumplirse a fin de que resulte procedente la referida exención, entre los cuales se exige que el escribano interviniente en el acto de transmisión de dominio debe dejar constancia en el protocolo y en la escritura de la manifestación efectuada por el comprador del inmueble respecto del destino que ha de dar al mismo.

Que, la escribana interviniente informó que no retenía suma alguna en concepto de Impuesto de Sellos por hallarse la operación comprendida dentro de la exclusión prevista por el párrafo tercero del art. 2º del decreto 114/93, según declararon las partes en el acto, manifestando expresamente que la adquirente afectará lo adquirido a vivienda.

Que, ello fue cuestionado por el Fisco, quien entendió que la exención alegada no era de aplicación al caso, toda vez que, sin perjuicio de los actos que en definitiva realice la adquirente, carece del derecho de usufructo sobre el inmueble y en función de ello no puede afectar el mismo a destino alguno.

Que, en el caso, y no quedando los recurrentes alcanzados por la exención en cuestión, deben tributar como sujetos pasivos al haber sido los realizadores del hecho imponible, sin que sea relevante a tales efectos la falta de conocimientos que tuvieron acerca de la gravabilidad del acto que se escrituró.

Que, en efecto, los recurrentes se han limitado a sostener que la mentada falta de conocimientos los llevó a incurrir en el error de considerarse exenta, omitiendo de tal modo el pago del tributo. Ello sumado a que la operación fue llevada a cabo por un profesional que tampoco lo advirtió.

Que, si bien estas circunstancias pudieron hacer creer a los actores que no debían pagar el impuesto de sellos, no obstante ello, la eximente de responsabilidad sólo puede servir desde el punto de vista infraccional, en el que se requiere la concurrencia del elemento subjetivo, mas no resulta un argumento atendible a fin de eximirlo del pago del gravamen. Por lo expuesto, corresponde confirmar lo resuelto por el *a quo* en cuanto a la confirmación de la determinación del tributo.

VII. Que, en cuanto a la sanción impuesta, el Tribunal Fiscal la dejó sin efecto por considerar que existió error de derecho extrapenal.

Que, no hay castigo penal si en la conducta atribuida no ha existido ninguna voluntad que pueda ser objeto de reproche.

Que, por error de derecho extrapenal se entiende aquel que recae sobre una ley de cuyo conocimiento depende la conciencia de lesionar el derecho ajeno o, en otras palabras, el que recae sobre una ley, reglamento o precepto jurídico, no penal, cuando únicamente mediante su conocimiento puede el autor comprender el acto objeto de la imputación y actuar con intención.

Que, la existencia del error extrapenal como eximente de culpabilidad requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que si la persona actuó con prudencia y pese a ello incurrió en omisión, no se la puede condenar.

Que, al respecto, se ha entendido que existe error de derecho extrapenal en los casos de conclusiones derivadas de fallos contradictorios, o de la mala redacción de las disposiciones de la ley.

Que, en el *sub lite* no existió culpabilidad de los actores al no ingresar el impuesto de sellos, ya que el mismo no fue retenido en su oportunidad por la escribana actuante, teniendo en cuenta lo informado por el inspector de Sellos que realizaba la fiscalización y que tanto los transmitentes como la adquirente vivían en el inmueble objeto de la transferencia.

Que, por las razones expuestas corresponde confirmar lo resuelto por el *a quo* en cuanto decidió dejar sin efecto la sanción.

Que, en cuanto a la base de cálculo tomada a fin de determinar el tributo, habida cuenta de que el Tribunal Fiscal confirmó lo resuelto por la AFIP y la

actora no ha efectuado una crítica concreta y razonada de lo resuelto por el *a quo* sobre el punto, también corresponde su confirmación.

VIII. Que, en punto a los intereses resarcitorios cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia en la causa “Citibank” del 1/6/00 decidió que la exención de los intereses por mora, con sustento en las normas del Código Civil, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor, respectivamente apreciadas, le han impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las particularidades del derecho tributario, en ese campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio los que pertenecen al derecho privado.

En tal sentido, el Máximo Tribunal dijo que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantivo distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la exención de los intereses por mora en el cumplimiento, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia.

Que, las particularidades del caso, en donde, como se señaló anteriormente, fue la escribana quien debió practicar la retención, y no lo hizo, permiten concluir que se da uno de los supuestos excepcionales, de los mencionados en el fallo “Citibank” en tanto el cumplimiento tardío de la obligación tributaria se produjo por causas totalmente ajenas a los deudores, quienes confirmaron en la responsabilidad y conocimiento de la profesional interviniente, que se desempeñó negligentemente, dejando a éstos en una situación de total indefensión.

Que, por lo expuesto, voto por dejar sin efecto los intereses resarcitorios aplicados. Que, por las razones expuestas voto por: a) confirmar el decisorio apelado en cuanto confirma la determinación del tributo; b) confirmarlo en cuanto deja sin efecto la aplicación de multa y c) revocarlo en cuanto confirma la aplicación de intereses. Con costas por su orden en ambas instancias en atención a la forma en que se resuelve.

Que, en relación a las apelaciones de los honorarios regulados a fs. 105 y 143, corresponde dejarlos sin efecto en atención a la forma en que se resuelve.

El doctor *Gallegos Fedriani* adhiere al voto precedente.

En virtud de lo expuesto se resuelve: a) confirmar el decisorio apelado en cuanto confirma la determinación del tributo; b) confirmarlo en cuanto deja sin efecto la aplicación de multa y c) revocarlo en cuanto confirma la aplicación de intereses. Con costas por su orden en ambas instancias en atención a la forma en que se resuelve. Que, en relación con las apelaciones de los honorarios regulados a fs. 105 y 143, corresponde dejarlos sin efecto en atención a la forma en que se resuelve.

Se deja constancia de que se encuentra vacante el cargo de uno de los vocales de este Tribunal (art. 109, RJN). Regístrese, notifíquese y devuélvase. — *Luis C. Otero*. — *Pablo Gallegos Fedriani* (Prosec.: Ana M. de Marco).