

**SELLOS. AGENTES DE RECAUDACIÓN. IMPUESTO RETENIDO  
NO INGRESADO OPORTUNAMENTE**

PARTE/S: Sarah de los Corazones Smith Estrada c/Dirección General Impositiva s/recurso  
directo de  
organismo externo

TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.

SALA: IV

FECHA: 10/12/2019

JURISDICCIÓN Nacional

---

Buenos Aires, 10 de diciembre de 2019.

**VISTOS Y CONSIDERANDO:**

1º) Que, a fs. 263/266, el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, confirmó parcialmente, con costas, la resolución de la AFIP-DGI mediante la cual se había determinado de oficio el impuesto de sellos referido a la escritura n° ... al notario Santiago García Calvo, con más intereses y multa y revocó parcialmente la resolución n° 124/2004 con relación a la Sra. Sarah de los Sagrados Corazones Smith Estrada, con costas.

Para así resolver, efectuó las siguientes consideraciones:

a) En la escritura que instrumentó la dación en pago de un inmueble el escribano que intervino en dicho acto dejó asentada la retención practicada a la Sra. Smith Estrada en el impuesto de sellos por la suma de \$20.000, la que también reconoció en su presentación recursiva en esa instancia; sin embargo, ni en las declaraciones juradas que presentó en su rol de agente de retención por el período fiscal 5/99, ni en ocasión de ser requerido por la fiscalización a fs. 58 y 67 pudo acreditar el efectivo ingreso, constituyendo éstos los elementos no controvertidos que son por sí solos suficientes para confirmar la resolución n° 124/2004 en cuanto se le intima el pago de dicha suma, con más sus intereses.

b) Esta decisión en modo alguno puede variar por el destino dado por la Sra. Smith Estrada al inmueble, ya que nada se dejó asentado en la escritura y tampoco por el supuesto reintegro de la suma retenida que el escribano le habría hecho, no sólo porque no está probado, sino porque además no altera los propios términos de la escritura de los que, por el principio de instrumentalidad, no cabe apartarse y en la que se deja expresa constancia de la

retención y el deber del escribano de cumplir con su deber de agente de recaudación de los tributos, carga que no es disponible entre partes.

Tampoco tiene incidencia la consulta vinculante que dicho notario presentara con el objeto de conocer el tratamiento de la dación de pago frente a la exención del art. 2º del decreto 114/93, ni el trámite dado, porque al otorgarse la escritura se efectivizó la retención y frente a ello su deber legal, en consecuencia, era ingresar el importe al Fisco, lo que no hizo, ni dio razones con relación a su incumplimiento.

c) En cuanto a la Sra. Smith Estrada correspondía dejar sin efecto la resolución 124/2004.

2º) Que, contra dicha decisión apeló el Fisco y expresó agravios a fs. 273/277, cuyo traslado fue contestado por su contraria a fs. 279/282.

Aquél se agravió de la resolución del Tribunal Fiscal en cuanto revocó la resolución 124/2004, tanto con relación al impuesto como la multa, respecto de la señora Smith Estrada.

Afirmó que ha quedado probado en autos que aquélla tenía la obligación de ingresar el impuesto de sellos y que no le correspondía exención alguna, por lo que al no cumplir con dicho deber corresponde que se revoque la resolución apelada en cuanto dejó sin efecto la resolución 124/2004.

3º) Que, conforme surge de autos, el Fisco determinó de oficio la obligación tributaria de la Sra. Smith Estrada y del escribano García Calvo, como responsable solidario, en concepto de impuesto de sellos omitido respecto de la escritura n° ... del 18/5/99 por la suma de \$20.000, con más intereses y una sanción de \$60.000, conforme lo dispuesto en el art. 66 de la ley del impuesto.

En efecto, mediante la escritura n° ... del 18/5/99 se instrumentó la dación en pago por entrega de un inmueble sito en la Av. Alvear de esta Ciudad a favor de la Sra. Sarah de los Sagrados Corazones Smith Estrada.

La citada escritura se encuentra alcanzada por el impuesto de sellos con la alícuota del 25% prevista por el art. 2º del decreto 114/93 y modif. sobre el monto imponible de \$800.000, lo cual determinó un gravamen a ingresar de \$20.000.

La referida suma fue retenida a la Sra. Smith Estrada por el escribano al momento de celebrar el acto (ver escritura obrante a fs 27/29 vta.). No obstante no existen constancias de que se haya ingresado al Fisco.

4º) Que, cabe recordar que el hecho imponible del mencionado tributo consiste en la circunstancia fáctica de instrumentar los actos, contratos u operaciones comprendidos, prescindiendo de su contenido.

Asimismo, son sujetos pasivos del impuesto quienes realizan o formalizan los actos, contratos u operaciones especificados por la ley, designándose como agentes de retención a los escribanos, en carácter de responsables solidarios, lo cual significa que cada uno responde por el total del impuesto, sin perjuicio de los derechos y reclamaciones que pudieran existir entre éstos.

En el caso de autos, en la escritura N° ..., el escribano García Calvo, que intervino, dejó asentada la retención practicada a la Sra. Smith Estrada por la suma de \$20.000, no obstante lo cual no se encuentra acreditado dicho ingreso al Fisco, por lo que cabe confirmar la determinación del tributo tanto respecto de la actora como del escribano, en su carácter de responsable solidario, atento el carácter instrumental, formal y objetivo de dicho tributo.

5º) Que, no obstante ello, y en cuanto a la sanción, es preciso destacar que el Fisco impuso a la actora una multa de tres veces el impuesto omitido, de conformidad con lo previsto en el art. 66 de la ley de impuesto de sellos (t.o. 1986 y sus modif).

Al respecto, no se puede soslayar que el art. 75 de la referida ley dispone que “Las infracciones previstas en el artículo 65 y en los incisos a), b), c), d), e) y k) del artículo 64 podrán quedar exentas de pena 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, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 68”.

Tal como se ha dicho reiteradamente, la mera comprobación de la situación objetiva en la que se encuentra el infractor no es suficiente para configurar la transgresión, pues el sistema consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Si bien la infracción prevista en el art. 64 de la ley de sellos es de carácter prevalentemente objetivo, por lo cual, en principio bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada, en el supuesto de que la culpabilidad esté totalmente excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas. En el caso de autos, si bien no se ingresó el impuesto, lo cierto es que el escribano lo retuvo pero incumplió su deber de ingresarlo al erario oportunamente, tal como se dijo anteriormente. En virtud de estas circunstancias, resulta razonable dejar sin efecto la sanción impuesta respecto de la Sra. Smith Estrada, en tanto

cumplió con sus obligaciones pagando al notario los montos correspondientes al momento de escriturar.

Por las razones expuestas, corresponde confirmar la resolución apelada respecto de la Sra. Smith Estrada en cuanto a la determinación del impuesto y sus intereses y revocarla en cuanto a la multa impuesta. Con costas en ambas instancias en proporción a los respectivos vencimientos (art. 71 del CPCCN).

En atención a la forma en que se resuelve corresponde devolver las actuaciones al Tribunal Fiscal a fin de que readecue los honorarios regulados a los representantes del Fisco.

Por lo expuesto SE RESUELVE: confirmar la resolución apelada respecto de la Sra. Smith Estrada en cuanto a la determinación del impuesto y sus intereses y revocarla en cuanto a la multa impuesta. Con costas en ambas instancias en proporción a los respectivos vencimientos (art. 71 del CPCCN).

El Dr. Rogelio W. Vincenti no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 RJN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Marcelo Daniel Duffy

Jorge Eduardo Morán