

Impuesto De Sellos Compraventa De Inmueble Omision De Pago Determinacion De Oficio Multa

JURISPRUDENCIA

Impuesto de sellos. Compraventa de inmueble. Omisión de pago.

Determinación de oficio. Multa Corresponde confirmar la determinación de oficio del impuesto a los sellos dispuesta por el Fisco respecto de una operación de compraventa de un inmueble que se formalizó mediante escritura pública, ya que los actores no acreditaron el cumplimiento de los requisitos de la resolución 3940 de AFIP para la exención del citado impuesto cuando el inmueble es para destino de vivienda. Sin perjuicio de lo expuesto, se revoca la multa establecida por la omisión de pago del tributo, habida cuenta de que la sola configuración objetiva del incumplimiento no es suficiente para la aplicación automática de la pena.

Buenos Aires, ... de febrero de 2015. VISTOS: Estos autos caratulados: ?Lanari Lucía Berta (TF 20046-I) c/ DGI s/ recurso directo a Cámara?; y CONSIDERANDO: I.- Que, a fs. 85/89, el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, confirmó, 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° ..., con más intereses y multa. Para así resolver, efectuó las siguientes consideraciones: a) Conforme surgía de los presentes autos la actora no había dejado sentado el destino del inmueble, y así también lo había reconocido la propia escribana en su escritura aclaratoria n° ..., del 26 de diciembre de 2000. b) No se podía alegar que el Sr. Nofal hubiese tenido la intención de insertar en la escritura el destino que le daría al inmueble en cuestión, ya que el instrumento había sido suscripto sin objetar su contenido. c) Cabía advertir en este sentido que la escritura aclaratoria fue posterior al inicio del sumario. d) La prueba efectuada en autos no había logrado justificar el incumplimiento formal con consecuencias fiscales en que habrían incurrido los actores, que, de no haber sido por la intervención del organismo fiscal, no se hubiera subsanado. e) Correspondía también confirmar la resolución apelada en cuanto había determinado la responsabilidad solidaria de la escribana otorgante de la escritura gravada por incumplimiento de lo establecido en el art. 3° de la resolución general 3940/1995, en tanto no había insertado en la escritura el destino que se le daría al inmueble. II.- Que, contra dicha decisión apelaron los actores a fs. 93 y expresaron agravios a fs. 103/110, cuyo traslado fue contestado por su contraria a fs. 117/124. Aquéllos efectuaron los siguientes planteos: a) Sostuvieron que habían aportado diversas pruebas a fin de demostrar que el destino dado al inmueble adquirido por el Sr. Nofal había sido para vivienda, cumpliéndose en forma plena con los requisitos previstos por el legislador al contemplar el régimen de exenciones. Es decir que, frente a una falencia meramente formal el tribunal debió haber valorado todas las constancias que acreditaban la inequívoca voluntad de adquirir el inmueble con destino a vivienda, lo cual no había sucedido. b) Afirmaron que la determinación se había fundado en una estipulación que no surge de la ley. c) Expresaron que la sanción resulta aplicable en caso de la improcedencia material de la exención y no por una falencia de tipo formal, la cual resultó salvada posteriormente con la escritura aclaratoria en la que los cónyuges manifestaron el destino del inmueble como vivienda. d) Alegaron que el a-quo omitió considerar el principio de la realidad económica que determina la preeminencia de la apreciación de los hechos tal cual son, con prescindencia de las apariencias o exterioridades jurídicas. e) Finalmente, se agravaron de la imposición de la multa y de los honorarios regulados a los letrados del Fisco por considerarlos altos. III.- Que, conforme surge de autos, la cuestión a resolver se circunscribe a determinar la gravabilidad frente al impuesto de sellos de la escritura n° ..., celebrada el 30/12/98, mediante la cual se había formalizado la transferencia de dominio, por venta judicial, del inmueble ubicado en la calle Dardo Rocha ... de esta ciudad. De la referida escritura surge que se realizó la compraventa del inmueble en cuestión; que su adquirente fue el señor Esteban Nofal; y que la escribana Lanari retuvo a éste la suma de \$... para afectarlo al pago del impuesto a la transmisión onerosa de inmuebles, no existiendo constancias de otro tipo de retenciones. Posteriormente, mediante escritura aclaratoria n° ..., del 26 de diciembre de 2000, la escribana reconoció no haber retenido en aquel instrumento público suma alguna en concepto de impuesto de sellos por considerar que la operación estaba exenta de su pago ya que el inmueble estaba destinado a vivienda familiar permanente. En dicha oportunidad, el señor Nofal declaró bajo juramento que desde la adquisición del inmueble lo había destinado a su vivienda, para lo cual había introducido numerosas y costosas reformas y que era su intención continuar habitándolo en tal carácter. Mediante escritura ..., del 29 de marzo de 2001, se instrumentó la afectación del referido inmueble al régimen de bien de familia. IV.- Que, la resolución general 3940 (DGI) estableció los requisitos que deben cumplir los sujetos involucrados en las transferencias de dominio de inmuebles destinados a viviendas o a locación de vivienda a fin de gozar de la exención dispuesta en los párrafos tercero y cuarto del art. 2° del decreto 114/93. A tal efecto, dispuso que: ? Las escrituras públicas que formalicen la transferencia de dominio de inmuebles destinados a viviendas o a locación para vivienda, o de terrenos cuyo destino sea la construcción de viviendas, a efectos de gozar de la exención establecida en el 3° y 4° párrafos del artículo 2° del Decreto N° 114, de fecha 29 de enero de 1993,

modificado por el Decreto N° 2291, de fecha 23 de diciembre de 1994, obligan al cumplimiento de los requisitos que se establecen en esta resolución general? (art. 1°). ¿Los escribanos intervinientes en los actos mencionados en el artículo anterior, a los efectos de la aludida exención, deberán dejar constancia en el protocolo y en el texto de la respectiva escritura matriz, de la manifestación efectuada por el comprador del inmueble -en carácter de declaración jurada-, respecto del destino que ha de dar al mismo? (art. 2°).

Que, con el fin de regularizar la situación de los contribuyentes para gozar de la referida exención, la resolución general (DGI) 612/99 previó que ¿Los escribanos intervinientes en escrituras públicas traslativas de dominio de inmuebles, en las que no se haya cumplido -de corresponder- con la totalidad de los requisitos establecidos en la Resolución General N° 3940 (DGI) o, en su caso, con la norma que se encontraba vigente a la fecha de la respectiva escritura, podrán sanear -con carácter de excepción- las omisiones en que se hubiera incurrido en los mencionados actos, a fin de que los mismos gocen de la exención del impuesto de sellos dispuesta por el artículo 2° del Decreto N° 114, de fecha 29 de enero de 1993, modificado por el Decreto N° 2291 de fecha 23 de diciembre de 1994? (art. 1°). Asimismo, en su art. 2° estableció: ¿A tal efecto, se deberá presentar una nota -por duplicado- suscripta por el titular del dominio y/o por el escribano actuante -con carácter de declaración jurada-, ante la dependencia de este Organismo donde este último se encuentre inscripto, en la que se dejará constancia de que, reuniendo el inmueble las características dispuestas por las normas indicadas en el artículo anterior, ha sido destinado a vivienda.? V- Que, conforme surge de las normas precitadas, para gozar de la exención el inmueble tiene que ser destinado a vivienda, debiendo dejar el escribano interviniente constancia de ello, tal como lo dispone la resolución 3940 precitada. En el caso de autos, la actora no dejó sentado cuál sería el destino del inmueble, tal como se reconoció en la escritura aclaratoria n° ... del 26 de diciembre de 2000. Es decir que no cumplió con los requisitos establecidos por las referidas normas para gozar de la exención. Y tampoco con la presentación de la nota a que se refiere la resolución 612/99 a fin de salvar tal omisión. Por lo expuesto, no le corresponde gozar de los beneficios exentivos. En tal sentido, la escritura aclaratoria del 26 de diciembre de 2000 no cumple con tal fin porque, además de no ajustarse a lo prescripto en las normas de aplicación al caso, recién se presentó al haber tomado conocimiento del inicio del sumario. A lo expuesto cabe agregar que el principio de la realidad económica sólo tiene aplicación en aquellos tributos cuyo hecho imponible haya sido definido atendiendo a ella, pero no en los gravámenes cuyo hecho generador se definió considerando la forma jurídica, como es el caso de los impuestos de sellos que gravan la instrumentación, prescindiendo del contenido de los actos comprendidos en el instrumento. Por lo expuesto, cabe confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto a la determinación del impuesto y los intereses, sin perjuicio de los derechos y reclamaciones que pudieran surgir entre la escribana y el adquirente del inmueble. VI.- Que, en cuanto a la sanción, es preciso destacar que se 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 es 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 la actora no cumplió con las formalidades previstas en las resoluciones de la DGI a fin de gozar de la exención legal, lo cierto es que, tal como surge de las pruebas arrojadas a la causa, el inmueble estaba destinado a vivienda y que el incumplimiento de esas formalidades de modo alguno tuvo la intención de evadir el impuesto, sino que, por el contrario, implicó la pérdida del referido beneficio tributario. En virtud de estas circunstancias, resulta razonable dejar sin efecto la sanción impuesta. Por las razones expuestas corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto a la determinación del impuesto y sus intereses y revocarla en cuanto a la multa impuesta. Con costas en proporción a los respectivos vencimientos (art. 71 del CPCCN). En atención a la forma en que se resuelve deviene inoficioso pronunciarse acerca de la apelación de los honorarios. El Dr. Marcelo Daniel Duffy dice: I.- Que adhiero al relato de los hechos efectuado anteriormente y a la solución a la que se arriba en cuanto a la confirmación del impuesto y de los intereses, como asimismo en cuanto se refiere a la revocación de la sanción respecto del Sr. Nofal. En cuanto a la responsabilidad de la escribana Lanari, considero que, si bien es cierto que la escritura aclaratoria ..., del 26.12.00 es claramente posterior al plazo fijado en la resolución

AFIP 612/99 (art. 4º, 90 días) para la salvedad, no pueden soslayarse los efectos de la declaración jurada que dicha notaria presentó ante el organismo fiscal y acreditó en autos (fs. 1/3 exp. Addm. 15.1.99). En particular, como dijo el Dr. Brodsky en su disidencia, que tanto la vista como la resolución determinativa fueron dictadas una vez vencido el plazo impugnatorio de dicha declaración jurada establecido en el art. 83 de la ley de la materia (180 días), máxime cuando en ella se hizo expresa referencia a la escritura origen de la controversia (art. 83, segunda parte). Por lo expuesto, y por estos fundamentos, entiendo que debe revocarse la sanción impuesta a la referida escribana. ASI VOTO. Por lo expuesto SE RESUELVE: confirmar la resolución apelada en cuanto a la determinación del impuesto y sus intereses y revocarla en cuanto a la multa impuesta. Con costas en proporción a los respectivos vencimientos (art. 71 del CPCCN). Regístrese, notifíquese y devuélvase. Jorge Eduardo Morán Marcelo Daniel Duffy (por sus fundamentos) Rogelio W. Vincenti Correlaciones: Resolución General (AFIP) 3940 - BO: 08/02/1995 Vázquez, Fernando Héctor (TF 19895-I) c/DGI - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala I - 24/7/2008 000316E