

COLEGIO DE ESCRIBANOS
DE LA PROVINCIA DE CORDOBA

Revista Notarial



2004 - 1 / 2

Nº 83 / 84

RESPONSABILIDAD INFRACCIONAL Y PENAL DE LOS NOTARIOS FRENTE AL FISCO NACIONAL

Fabián M. Cámara*,
Mario C. Seleme**,
y Manuel A. de Allende***.

Sumario:

- I-Introducción.
- II- Infracciones en la ley 11.683.
- III- Breve noción del procedimiento para la defensa de infracciones.
- IV- Breves conclusiones respecto a las infracciones.
- V- Responsabilidad de los notarios en la Ley Penal Tributaria.
- Algunas reflexiones.

I- Introducción

Este trabajo tiene como objetivo brindar al lector, un repaso genérico respecto a la *responsabilidad de los escribanos frente a ilícitos de índole fiscal en el orden nacional, pero sólo referidos al notario en cuanto a su actuación profesional y no como contribuyente en forma particular*.

Habiendo realizado la necesaria aclaración previa, debemos decir que la tarea profesional del escribano se ha visto- en los últimos años- sobrecargada con innumerables deberes formales (obligaciones de hacer, no hacer o tolerar) y materiales (obligaciones de dar) exigidos por parte del Fisco Nacional.

Basta con pasar revista al sinnúmero de normas tributarias existentes que ponen en cabeza de los notarios, la tarea de obrar como agentes de retención y de percepción de tributos, de oficiar como agente de información, etc., para cuantificar la pesada tarea administrativa que el estado carga sobre las espaldas de estos profesionales. También debemos considerar las responsabilidades que como “garante” se le exigen al notario desde el punto de vista penal tributario.

Ello ha llevado a los especialistas tributarios a afirmar que la pesada tarea administrativa que recae sobre el escribano, constituye una suerte de “*presión administrativa*”(1) extra, como una derivación de la fuerte

* Abogado Contador

** Abogado

*** Abogado Tributarista

1- “La presión administrativa del contribuyente”, Molina, Juan C., Revista Impuestos 2005-12-1690

presión tributaria general.

No es novedad que *el Fisco delegue funciones de verificación y control en sujetos que revisten el carácter de “obligados”*(2), aunque estamos en condiciones de afirmar que dentro de ese universo de “obligados”, los más estrictamente exigidos sean los escribanos públicos, junto a las entidades financieras. Por cierto, estas últimas se encuentran en inmejorables condiciones para afrontar los deberes formales y de información impuestos reglamentariamente por la AFIP.

No debemos dejar de citar, que sin ser en rigor parte de los débitos formales o materiales tributarios, también existe normativa de cumplimiento obligatorio cada vez más abundante y cuestionada, dictada por la Unidad de Información Financiera (UIF), en el marco de la ley de lavado de activos de origen ilícito(3), que también vienen a engrosar la difícil tarea administrativa que se le impone al notario so pretexto de la lucha contra la evasión. En nuestra opinión, muchos de los deberes de información exigidos contrarían la vigencia del secreto profesional.

A simple vista parecería inferirse que la AFIP no debe ajustarse más a casi ningún recaudo para solicitar informes reservados a terceros, con lo que no sería oponible en la práctica el secreto profesional, permitiendo de esta manera que requiera información en forma indiscriminada. Dentro de una interpretación armónica de las normas en juego, los regímenes generales de información aplicables quedan encuadrados dentro del marco del art. 7º del Decreto 618/97.

Desde el punto de vista del carácter de la información solicitada a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria entablada entre la AFIP y el contribuyente, la misma debe ser de tal entidad que resulte evidente su vinculación con las obligaciones tributarias del fiscalizado, y así se constituya en un aporte necesario para determinar las posibles consecuencias jurídicas dentro del marco del procedimiento de investigación o verificación.

Pensar lo contrario implica consentir las reiteradas “expediciones de caza y pesca” que realiza el ente fiscal, y convalidar de esa forma la violación al principio de confidencialidad.

Ahora bien, para garantizar el cumplimiento del complejo repertorio de normas tributarias formales y materiales que incumbe respetar a los

2- Para mayor abundamiento, ver “La Red de Asistencia Recaudatoria para el Estado”, Dra. Susana Navarrine, Periódico Económico y Tributario, N° 168.

3- La Ley N° 25.246 de ENCUBRIMIENTO Y LAVADO DE ACTIVOS DE ORIGEN DELICTIVO, sancionada por el Congreso Nacional el 13 de abril de 2000 y promulgada por el Poder Ejecutivo el 5 de mayo del mismo año (Decreto 370/00), crea en el plano preventivo la Unidad de Información Financiera, encomendándole el análisis, el tratamiento y la transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir el lavado de activos provenientes de una serie de delitos graves. La UIF funciona con autarquía funcional en jurisdicción del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.

notarios en ejercicio de su profesión, la legislación vigente prevé un plexo normativo sancionatorio, que más de las veces ha sido criticado por su severidad y su irrazonabilidad. A la postre, se coloca al escribano en su actuación junto a otros profesionales -en la escena de los mas graves ilícitos penales tributarios tipificados.

A su vez, el incumplimiento de los notarios a ciertas normas fiscales que le competen como agentes de retención o percepción en su caso, acarrearán también la responsabilidad por deuda ajena o solidaridad que - si bien no constituye sanción típica como son las multas, la inhabilitación o la prisión si se ha considerado dicha responsabilidad como sanción impropia(4).

II- Infracciones en la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones)

La ley 11.683, mal llamada de procedimiento fiscal, contempla no solo normas procesales, sino normas de fondo, e incluye una serie de sanciones ante diversos incumplimientos, que es lo que nos interesa en esta ocasión.

Al elenco de infracciones de la ley 11.683 en las que hipotéticamente pueden verse alcanzados los escribanos en su actuación profesional, en los últimos años se les ha ido incorporando variantes (agravantes) e inclusión de nuevas figuras, siendo la última modificación la realizada recientemente por Ley N° 26.044(5).

Ante todo, debemos decir que *los tipos ilícitos que refieren a débitos formales constituyen típicas leyes penales en blanco, en atención a que su contenido se completa con normativa extra penal como lo son las Resoluciones Generales de la AFIP(6)*. Esta normativa reglamentaria que viene a completar los tipos penales en blanco, resulta sobre abundante, variada, compleja y hasta contradictoria, lo que ha sido gestado dentro de un proceso de verdadera *inflación normativa* en los últimos años.

La excesiva cantidad de normas que establecen deberes formales hace que el administrado -y el escribano en particular- tenga dificultad de conocer y cumplir acabadamente con las mismas, máxime cuando no solo

4- Tribunal Fiscal de la Nación, autos "BROGGER, LUIS S/ RECURSO DE APELACIÓN - IMPUESTO AL VALOR AGREGADO", TFN, sala D, 5/5/98, reiterando la doctrina del fallo "QUATROCCHI, ANTONIO S. Y OTROS", TFN, 27/9/66 en la que se dijo que la responsabilidad personal y solidaria del art. 18 de la ley 11.683 t.o. en 1978, actual art. 8 t.o. en 1998, ha sido establecida a título represivo. La AFIP-DGI por su parte emitió el Dictamen 18/74, de la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos (DAJT) publicado en Boletín D.G.I. con fecha 08/04/1974, por el cual se considera al instituto como sanción civil.

5- Llamado paquete "Anti evasión II", B.O. 06/07/2005.

6- Las Resoluciones Generales determinan elementos importantes a la hora de aplicar las sanciones, como por ejemplo, plazos de vencimiento, aplicativos o formularios de presentación, contenido de la información, sujetos obligados, etc.

existe gran cantidad sino mala calidad, en atención a que la maraña legal existente demuestra que a veces las normas hasta se superponen entre sí o no derogan expresamente otras disposiciones que suceden, y en definitiva se crean contradicciones, vacíos etc.

Escuetamente haremos referencia a cada una de las figuras sancionatorias vigentes, que como dijimos se completan con normativa extra penal.

• *Art. 38.1, 1er párrafo(7)*: Contempla el supuesto de *no presentación de declaraciones juradas informativas en término* (es decir, dentro de los plazos generales y especiales establecidos por AFIP. Este artículo se completa recurriendo a las resoluciones generales que establecen forma, modo y plazo).

El artículo bajo análisis, en su anterior redacción, castigaba exclusivamente la no presentación de declaraciones juradas informativas vinculadas a operaciones internacionales, diferenciando la cuantía del castigo según se tratara de operaciones entre partes independientes o vinculadas. Con la Ley N° 26.044, se incorpora un nuevo hecho punible dentro del art. 38.1, configurado por la *no presentación de otras declaraciones juradas informativas, distintas a las enunciadas anteriormente, y dentro de las cuales se incluye el régimen de información propia o de terceros (lo que abarca a los escribanos)*. La sanción consiste en una multa fija de \$ 10.000 si el infractor fuera un sujeto empresa, o \$ 5.000 para los demás sujetos infractores, supuesto en el que se incluiría la actividad notarial. Este sería el tipo aplicable ante la no presentación de la DDJJ y del aplicativo (soporte magnético).

• *Art. 39 1er párrafo*: El ilícito previsto en esta norma, es caracterizado por la doctrina como un tipo penal - contravencional "residual", toda vez que en el mismo se sanciona aquellos contribuyentes que incurran "*en violaciones a las disposiciones de esta ley (alude a la ley 11.683), de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables*". Es decir, este artículo prevé que cualquier incumplimiento formal ante la normativa tributaria no sancionado específicamente con otra disposición, caerá bajo su órbita que

7- Tribunal Fiscal de la Nación, autos "BROGGER, LUIS S/ RECURSO DE APELACIÓN - IMPUESTO AL VALOR AGREGADO", TFN, sala D, 5/5/98, reiterando la doctrina del fallo "QUATROCCHI, ANTONIO S. Y OTROS", TFN, 27/9/66 en la que se dijo que la responsabilidad personal y solidaria del art. 18 de la ley 11.683 t.o. en 1978, actual art. 8 t.o. en 1998, ha sido establecida a título represivo. La AFIP-DGI por su parte emitió el Dictamen 18/74, de la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos (DAJT) publicado en Boletín D.G.I. con fecha 08/04/1974, por el cual se considera al instituto como sanción civil.

establece una multa mínima de \$ 150 y un máximo de \$ 2500. Dicho máximo puede elevarse a \$ 45.000 en el caso de que exista “resistencia pasiva”, “omisión de proporcionar datos para el control de las operaciones internacionales”, “violaciones a disposiciones del domicilio fiscal” y “no conservación de comprobantes de operaciones internacionales”. Para el caso de los notarios, interesa tener presente esta norma a la hora de contestar un requerimiento de la AFIP tendiente a recabar información de algún cliente u operación en la que haya actuado.

Solo a título de mención, cabe destacar que el incumplimiento a sucesivos requerimientos puede dar lugar a la configuración de la llamada “resistencia fiscal pasiva”(8).

• *Art. 39.1(9)*: este primer artículo agregado a continuación del art. 39, prevé sanciones para determinados contribuyentes que incumplen específicos deberes formales(10), entre los cuales se incluye a los escribanos como agentes de información. La sanción parte de un piso de \$ 500 y un techo de \$ 45.000. El típico ejemplo de la aplicación de esta norma en la actividad notarial, se configura cuando ante la no presentación de los diskettes de “CITI Escribanos” (penado por el art. 38.1), la AFIP cursa requerimiento intimando a su presentación, y éste es obviado total o parcialmente. Ese incumplimiento da lugar a la sustanciación del sumario infraccional por la pena aquí prevista. La sanción resulta procedente no sólo cuando el deber formal fuera incumplido plenamente, sino también en aquellos supuestos en que el incumplimiento parcial del mismo dificulte a la AFIP, llevar adelante el ejercicio de sus facultades de verificación o fiscalización. Esta sanción es acumulable con la del art. 38.1 de la ley 11.683, comentado en el párrafo anterior.

• *Art. 45*: este artículo, en su primer párrafo, recepta el supuesto de multa por *omisión de impuestos*, el que se configura cuando *se omite el pago de impuestos* mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas. La multa es graduable entre un 50% y un 100% del gravamen dejado de “...pagar, retener o percibir oportunamente...”, obligaciones éstas que incluyen la actividad de los escribanos. Es decir, *lo que sanciona es la omisión de retener o percibir, o lo que es lo mismo, omitir actuar como agente de retención o percepción*. El tercer párrafo del art. 45 prevé un supuesto agravado, con una multa que

8- Punto 2 del párrafo segundo párrafo del art. 39 ley 11.683 vigente

9- Texto incorporado por Ley 25795 (B.O. 17/11/2003)

10- Contempla un agravante por la calidad de los contribuyentes, a diferencia del primer párrafo de la norma en análisis, ya que sanciona a los que no cumplan con los “...requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar declaraciones juradas informativas originales o rectificativas previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos...”.

se gradúa en 1 a 4 veces el impuesto dejado de "...pagar o retener cuando éste se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior...". Este supuesto es muy común cuando los escribanos realizan escrituras instrumentando estos actos jurídicos y deben actuar como agentes de retención del impuesto a las ganancias.

• *Art. 48:* esta norma castiga, a diferencia del artículo anterior, no a quien omite actuar como agente de retención o percepción, sino a *aquel que si retuvo o percibió y teniendo en su poder la suma de dinero retenido o percibido, se lo apropia y no lo ingresa a las arcas fiscales*. Es decir, castiga a los agentes de retención y percepción que se apropian indebidamente de los tributos retenidos o percibidos. Atento a la gravedad de la conducta, la multa se gradúa en una escala que va desde dos (2) veces a diez (10) veces el importe dejado de ingresar. Cabe destacar que en este supuesto no se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, es decir que no existió dinero físico y líquido para la retención, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.

III- Breve noción del procedimiento para la defensa de infracciones.

Para todos los casos mencionados en los que la AFIP quiera determinar la responsabilidad infraccional de los escribanos por supuestos incumplimientos a la normativa vigente, el ente fiscal debe necesariamente iniciar un sumario administrativo(11).

En este expediente administrativo que se instruye, primeramente se corre vista al imputado infractor para que efectúe su descargo y ofrezca prueba. Una vez presentado este, el juez administrativo deberá resolver, ordenando el sobreseimiento del imputado, nulidad en su caso y el archivo de las actuaciones o aplicando la multa. En este último supuesto, el sumariado tiene dos vías posibles para hacer valer sus derechos: a- Interponer recurso de reconsideración ante el superior jerárquico de la AFIP(12); o b- Interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, con sede en Capital Federal(13). Ambas alternativas tienen efecto suspensivo hasta llegar al máximo tribunal de la causa(14).

Si elige la vía descripta en el punto a), ante una decisión contraria de la administración a sus pretensiones podrá interponer demanda

11- Conforme artículos 70 y 71 de la ley 11.683.

12- Conforme artículo 76 inciso a) de la ley 11.683.

contencioso administrativa ante el Juez Federal de turno competente, pudiendo apelar ante la Cámara Federal y eventualmente la CSJN.

Si elige interponer el recurso descripto en el punto b), ante una decisión contraria del TFN se puede interponer recurso de revisión y apelación limitada ante la Cámara Nacional competente, y eventualmente, ante la CSJN.

IV- Breves conclusiones respecto a las infracciones.

A la pesada tarea que les toca a los notarios afrontar para cumplimentar todas las cargas que le impone la Administración Tributaria, se le suma un régimen sancionatorio sumamente inquisidor, con multas muy elevadas y gravosas, que mas de las veces no guardan relación con las faltas o contravenciones que se intentan castigar.

Pero debemos hacer mención que la conocida y criticada técnica legislativa utilizada en materia tributaria, y la sabida complejidad que acarrea su interpretación para la gran masa de contribuyentes, ha sido muchas veces tratada por nuestros tribunales y afortunadamente en muchos de esos casos se ha sentado certera doctrina jurisprudencial como la del Excmo. Tribunal de la Nación en los autos "Casalinuovo, Alberto Oscar", de fecha 9/12/97(15).

Incluso, pese a todo, **aún contamos con un procedimiento garantista** frente a infracciones de índole penal/fiscal para hacer valer las defensas que incumban al caso particular.

Dentro de lo apretada síntesis que hemos realizado, debemos agregar que las defensas que pueden plantear los escribanos, al momento de ser objeto de un sumario por parte de la AFIP, son variadas. Podemos decir, a modo de ejemplo, que un incumplimiento al art. 39 de la ley 11.683 por no contestar un requerimiento puede tener diferentes excusaciones, ya sea en atención al volumen de información solicitada, al plazo otorgado para ello (debe cotejarse el requerimiento fiscal frente a los plazos mínimos establecidos por la ley de procedimiento administrativo)(16), la razonabilidad de lo peticionado, la operatividad del secreto profesional,

15- Conforme artículo 76 inciso b) de la ley 11.683, el cual va a depender del monto de la multa, que debe superar los \$ 2.500 según art. 159, inc. b de la ley 11.683. Todo el proceso se sustanciará en la Capital Federal, con lo cual deberá constituirse domicilio en esa ciudad. Nota de los autores: El Tribunal Fiscal de la Nación, si bien es un órgano que no pertenece al Poder Judicial, goza de un inmenso prestigio por la calidad de sus miembros y por las sentencias dictadas, ya que está integrado por abogados y contadores especialistas en derecho tributario y aduanero.

14- En su caso la Corte Suprema de Justicia de la Nación que puede llegar a entender dadas los presupuestos del recurso extraordinario.

15- El Tribunal Fiscal expreso que "...a efectos de excluir la culpabilidad, el error de provenir de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por resultar intrincadas o contrapuestas o simplemente por criterios interpretativos distintos que coloquen al contribuyente en la razonable posibilidad de equivocarse al aplicarla."

16- La ley 19.549 es de aplicación supletoria a la ley 11.683 (art. 116), junto al CPCCN y CPPN dependiendo el caso.

etc.

Justamente en protección de este último aspecto (secreto profesional), el Tribunal Fiscal de la Nación, en innumerables ocasiones, ha revocado cuantiosas multas ponderando que el escribano (que es el recurrente en el caso), no es el que debía informar sobre hechos que solamente pueden ser de conocimiento exclusivo de las partes, señalando que la por entonces DGI (hoy AFIP) bien podría haber efectuado directamente los requerimientos a las partes involucradas, dado que constaban sus datos en la escritura⁽¹⁷⁾.

Otra defensa que suele oponerse a la pretensión fiscal sancionatoria, se funda en realidades económicas del agente de retención o percepción frente a las coyunturas que suele vivir nuestro país, cuando por problemas de liquidez no imputables al agente, no se ingresan o se ingresan tardíamente⁽¹⁸⁾ los montos retenidos o percibidos. Las excusaciones resultan variadas y atendibles en cada caso particular. Lo cierto es que las sanciones se defienden, y si el procedimiento se lleva responsablemente, existen recursos y acciones que suspenden la aplicación de la multa.

En este sentido, como *las multas no devengan intereses ni actualizaciones hasta que queden firmes*, sin dudas el paso del tiempo aliviana lo cuantioso de las sanciones establecidas, y con la incidencia de la inflación, puede hasta llegar a ser inocuo su efecto económico.

Así vemos que hay múltiples posibilidades de discutir la procedencia de las imputaciones realizadas por la AFIP, ya que muchas de ellas no responden a la realidad, o en el caso de haberse cometido una infracción, discutir los montos de las multas impuestas, ya que “normalmente” los jueces administrativos gradúan las mismas en sumas elevadas de imposible cumplimiento, que no se corresponden con las supuestas faltas infringidas, o con la realidad económica que les toca vivir a gran parte de los profesionales escribanos.

V- Responsabilidad de los notarios en la Ley Penal Tributaria. Algunas reflexiones.

Tal como lo aclaramos al inicio, este trabajo solo tiene por objeto analizar las responsabilidades de tipo infraccional y penal de los escribanos en ejercicio de su profesión, y no como contribuyentes particulares.

¹⁷- “Argüello, Jorge Marcelo”. C-3073, T.F.N., 28/9/93, entre otros.

¹⁸- El propio fisco ha sostenido, analizado infracciones que exigen culpa tributaria como la del art. 45 de la ley 11.683, que debe presumirse la ausencia de intencionalidad de cometer la infracción en los pagos extemporáneos con demora no superior a quince días, aun cuando hubieren sido intimados (cfr. arg. punto 5, instrucción 327 DAAIJ, modificada por instrucción 355).

En primer lugar haremos mención al art. 6 de la ley 24.769 que establece: *“Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$ 10.000) por cada mes”*.

Esta es una variante agravada en su pena de la figura infraccional que analizamos en el art. 48 de la ley 11.683. La diferencia en la punición radica solamente por el “monto”(19) involucrado, incluyendo un plazo de consumación temporal establecido en 10 días hábiles administrativos a contar desde el vencimiento del plazo de ingreso de la obligación material(20).

Este delito llamado de “apropiación indebida de tributos” no se configura en nuestra opinión con la simple omisión de ingreso en tiempo reglamentariamente establecido de un monto superior a \$10.000. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dejó claramente establecido que: *“...no existe sanción penal por el ingreso tardío de retenciones, si en el obrar del agente de retención no se revelan hechos que caractericen a una conducta fiscal dirigida a la evasión...”* (21).

En efecto, debemos diferenciar la mora en el ingreso con una verdadera apropiación(22). Sostenemos en coincidencia con la doctrina mas autorizada que la ley no sanciona la mora, sanciona el apoderamiento, apropiación o mantener en poder, por lo que se requiere un actuar típico muy delimitado.

Por otra parte destaquemos que por razones gramaticales, ontológicas y teleológicas que confluyen, corresponde interpretar que “el monto no ingresado”, que en determinada magnitud adquiere relevancia penal en el caso del art. 6 de la ley 24.769, es el resultado económico de lo retenido o percibido en el mes en concepto de tributos nacionales, sin distinción del régimen legal por el que se retuvo o percibió(23).

Ello desde que los escribanos están obligados a presentar sus declaraciones juradas mensuales como agentes de retención y percepción, y por el modo en que deben ingresar el “tributo” resultante en función de todas las retenciones y percepciones de impuestos nacionales practicadas

19- Técnicamente llamada condición objetiva de punibilidad

20- Habrá que atenerse a los plazos según lo dispuesto en Resoluciones Generales al respecto.

21- “Usandizaga, Perrone y Juliarena” CSJN

22- El elemento de la apropiación, base incriminatoria del delito, yace en el *ánimus rem sibi habendi*, la intención del autor de hacer suya la cosa objeto del delito, manifestada por algún acto externo que caiga dentro del derecho de disposición de ella, v. gr., su enajenación, gravamen, destrucción, transformación, etc. o el intento de realizarlas y, también la negativa de haber recibido dicha cosa o restituirla

23- Así se entendió en el caso “Ferreira de Almeida, Adriana” Juzgado Nacional de 1ª Instancia en lo Penal Tributario Nro. 1 02/08/2005

durante el mes. Se advierte que mensualmente se debe informar, en un mismo formulario y/o soporte magnético, los importes retenidos y percibidos en virtud de varios impuestos, ejemplo: Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles.

Por otro lado, cualquier defensa que se encare para lograr probar la inexistencia de culpabilidad en el no ingreso de las retenciones o percepciones, deberá ser sumamente fundada y probada con elementos de convicción suficientes, ya que *la jurisprudencia ha sido exigente con los escribanos* a la hora de contemplar tales tipos de argumentos. En este sentido se ha dicho que “...la ignorancia alegada por un escribano, respecto de la ilicitud de la falta de ingreso de importes retenidos, no lo exime de responsabilidad, atento su calidad de agente de retención y de su condición profesional que permite afirmar que no puede desconocer su obligación, teniendo en cuenta que el derecho se presume conocido y mucho más cuando se está ante un profesional del mismo...” (24).

Ahora nos toca brevemente analizar el art. 15(25) de la ley 24.769 el cual dispone: “El que a sabiendas: a- Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.”

Esta norma, establece la responsabilidad de diversos profesionales, dentro de los cuales se encuentran los escribanos habida cuenta de los “verbos” o acciones típicas contempladas por la misma.

Es así que no solo se castigará con prisión al escribano que conforme su grado de participación criminal intervenga en cualquiera de los delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria, sino que se le aplicará la pena accesorio de inhabilitación por el doble de tiempo.

Los doctrinarios especializados establecen la necesidad de que los profesionales sean declarados por lo menos partícipes que hayan obrado dolosamente y con expreso conocimiento (la ley habla del que “a sabiendas”). En segundo lugar debe tratarse de documentación o elementos utilizados para cometer delitos. Por ejemplo: que un escribano certifique un acto jurídico *a sabiendas* de que se lo utilizará para cometer un delito contemplado en la ley. En consecuencia no toda certificación, por mas que se utilice para un cometer un delito implicará la aplicación sin

24- Causa N° 450 seguida contra Fabián Edgardo Grattone Tribunal Oral en lo Criminal Federal Nro. 3 de San Martín 15/12/2000

25- La norma citada cobró fama desde que recepta la llamada “asociación ilícita fiscal”, que será objeto de análisis en otra oportunidad.

mas de las penas de este dispositivo. Es necesario probar el conocimiento del escribano o profesional interviniente.

La jurisprudencia, en un caso que se imputó a un escribano haber prestado su concurso para otorgar los actos constitutivos de las sociedades, los de transmisión de partes sociales y los de designación de administradores(26) tuvo una particular apreciación de la inteligencia normativa en examen. El imputado reconoció dedicarse a formar sociedades puramente formales que luego eran vendidas a terceros interesados que se ahorran de esa manera todo el trámite de constitución y negó en cambio toda participación en los hechos que se investigaban en ese caso.

Pese a que en primera instancia se le atribuyó al notario haber obrado con dolo eventual por considerar que debió representarse la posibilidad de que las entidades que contribuía a formalizar fueran utilizadas con fines ilícitos, la resolución en Cámara resolvió por sobreseer diciendo: “... *Que el dolo, cualquiera sea su especie, supone el conocimiento efectivo y lo que el auto apelado le atribuye a Erviti es la posibilidad de conocimiento con lo que únicamente cabría atribuirle un hecho culposos. Que, en esas condiciones, no hay elementos de convicción suficientes para estimar que Erviti haya tenido concreta participación en la maniobra que es objeto de averiguación...*”.

Ello fue así, ya que el Tribunal entendió que dedicarse a formar sociedades puramente formales para luego venderlas a terceros interesados, no permite atribuir un conocimiento doloso en el notario, por lo que su reproche fue en carácter culposos.

De alguna manera, es cierto que *el notario por mas diligencia que preste en su actuar no puede saber si por sus certificaciones o intervenciones pueden cometerse delitos*. Por ejemplo: ¿cómo saber si el enajenante de un inmueble está insolventándose para evitar un cobro compulsivo de tributos de la AFIP? En este caso estaría el enajenante incurso en el delito de “insolvencia fiscal fraudulenta”(27) previsto por el art. 10 de la ley 24.769

Por último, no queremos dejar de mencionar que los casos que ha tratado la jurisprudencia son escasos, siendo de difícil probanza el “conocimiento” expreso del notario de que los documentos que certifica o la fe que preste respecto a actos jurídicos sean destinados a cometer delitos tributarios. En su caso y si corresponde, el actuar profesional dará lugar a

26- Caso “Formica, Guillermo y otros” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A 27/12/1995

27- Art. 10. - Será reprimido con prisión de dos a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones

acciones penales comunes por las falsedades o irregularidades que se susciten, y para que prospere la responsabilidad de la ley 24.769 en su art. 15, deberá contundentemente probarse el conocimiento e intención deliberada del notario para la comisión de delitos penales tributarios.