

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

EL NOTARIO, ¿AGENTE DE RETENCIÓN O DE PERCEPCIÓN?()(7)*

RENATA I. H. DE LIPSCHITZ

SUMARIO

I. Introducción. II. Sujetos pasivos. III. Los agentes de retención. a) Concepto: ventajas y desventajas. b) Características c) El agente de percepción. IV. El escribano. V. Impuesto sobre los Beneficios Eventuales. VI. Impuesto de Sellos. VII. Conclusión. VIII. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

El Estado es un ente abstracto que no representa a un gobierno determinado sino que es el concepto jurídico que se utiliza para comprender la existencia de una Nación.

El "fisco", ese atemorizante término, no representa más que el organismo que ese Estado utiliza para recaudar los tributos que hace posible su mantenimiento, sobre todo en un sistema organizado sobre la base de la propiedad privada.

Este Estado necesita, por tanto, la cooperación de entes que se encarguen de obtener los fondos necesarios para poder cumplir su cometido.

Esos entes especiales son los recaudadores de tributos que en cada Nación estarán organizados en la forma que su legislación establezca.

Pero la complejidad de la vida moderna hace que muchas veces el Estado

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

acuda además en su auxilio al apoyo que en esa función le puedan brindar los súbditos, atribuyéndoles entonces una misión especial en función de la profesión o actividad y de la inmediatez con la riqueza.

Así es como surge la figura del agente de retención y de percepción, a la que queremos dedicar este estudio, pero centrando la mira en especial en el notario.

El notario es un profesional del derecho que ejerce una función pública primordial al desenvolvimiento de las instituciones, cual es la de brindar la fe pública, por delegación del Estado, en los actos que ante él se cumplan.

En virtud de esa función pública el Estado le impone la obligación de actuar, en determinadas circunstancias, como fiscalizador o controlador del cumplimiento de las obligaciones tributarias que tienen los particulares como consecuencia del hecho imponible que se concreta en el momento de la realización de un acto jurídico.

Las leyes le atribuyen a veces al notario el carácter de agente de retención, y a este aspecto dedicaremos la atención de las próximas líneas, para ver si esa atribución es o no acertada.

II. SUJETOS PASIVOS

Sujetos pasivos pueden ser los del impuesto o tributo y los de la obligación tributaria. Si bien es común que ambas coincidan, ello no es siempre necesario.

Y es así que podemos y debemos distinguir los sujetos pasivos de la obligación tributaria y dentro de este tópico encontramos diferentes denominaciones y explicaciones para el sujeto pasivo. Y así hallamos que se habla de contribuyente como sujeto de la obligación tributaria, en cambio, se dice que es sujeto de la potestad o poder tributario del Estado el sujeto del tributo.

Aquí debemos referirnos al sujeto de la obligación tributaria, y encontramos también diferentes denominaciones y clasificaciones.

Siguiendo a Giuliani Fonrouge(1)(8) podemos decir que el deudor de la obligación es comúnmente el obligado al impuesto, pero a veces se atribuye la responsabilidad a terceras personas, extrañas a la relación tributaria, y así se puede hablar de deudores y de responsables.

Jarach(2)(9) en cambio prefiere referirse a sujetos pasivos responsables por deuda propia o sujetos pasivos responsables por deuda ajena, y dice que esta diferenciación tiene su origen en la distinción que se ha hecho entre debitum y obligatio, entre Schuld y Haftung del derecho alemán y afirma que estos conceptos ayudan para encontrar al verdadero titular del hecho imponible - al contribuyente - para diferenciar de los otros sujetos a los que vamos a referirnos más adelante.

Para Sainz de Bujanda(3)(10) el sujeto pasivo sólo puede identificarse por una posición deudora por imperativos de la ley tributaria y que así hay que distinguir el sujeto pasivo propiamente dicho de los otros sujetos pasivos, que son los responsables y los sustitutos. En virtud de ello concluye que son sujetos pasivos los que realizan el hecho imponible; son responsables

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

quienes por imperativo legal deben cumplir la obligación, si se cumplen las circunstancias de hecho y de derecho previstas en el ordenamiento legal para que la obligación tributaria se les extienda, es decir, que responden junto al sujeto pasivo propiamente dicho. Así entendido son sustitutos quienes por imposición legal se colocan en lugar del sujeto. El responsable, en cambio, actúa paralelamente al deudor(4)(11) ya sea en forma solidaria o subsidiaria, como lo establece la ley española, art. 37.

Para Ataliba(6)(12): "sujeto pasivo de la obligación tributaria es... la persona que está en conexión íntima (relación de hecho) con el núcleo de la hipótesis de incidencia. La determinación del sujeto pasivo es un aspecto de la hipótesis de incidencia". Y agrega que por razones metajurídicas el legislador muchas veces dispone que una persona, que no corresponde a la configuración arriba expuesta, sea el sujeto pasivo; también existen supuestos en que la cualidad de sujeto pasivo se desplaza de una persona a otra, subrogándose.

Villegas(7)(13) define como contribuyente al destinatario legal tributario, quien es obligado a pagar por sí mismo en virtud del mandato de la norma; como sustituto, al sujeto totalmente ajeno al hecho imponible y su realización, que sin embargo, por mandato legal, ocupa el lugar del destinatario legal tributario y lo desplaza; es, por tanto, quien paga en lugar de y como responsable solidario (agrega este calificativo por entender que sólo en tal supuesto se está en presencia de un responsable) es el tercero a quien, también ajeno al acontecer del hecho imponible, la ley le ordena pagar el impuesto; no se estatuye en el destinatario legal tributario, sino que este responsable solidario esta al lado de.

El Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires(8)(14) define como contribuyentes en el art. 14 a "quienes realizan los actos u operaciones o se hallan en las situaciones que este Código o leyes fiscales especiales consideren como hechos imponibles y califica como responsables en el art. 16 a quienes están obligados a pagar los tributos en cumplimiento de la deuda de los contribuyentes en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que expresamente se establezcan.

El Modelo de Código Tributario para América Latina(9)(15) establece que los "contribuyentes son las personas respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria" (art. 24) y los responsables son "las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos" (art. 27).

Delineados así rápidamente los sujetos pasivos que la doctrina más representativa ha clasificado y estudiado, dedicaremos ahora nuestra atención a una especie denominada los "agentes de retención y de percepción", dejando aclarado que sin adoptar especial postura doctrinaria, al respecto utilizaremos indistintamente la denominación contribuyente, deudor o responsable por deuda propia, para oponerla al responsable por deuda ajena, y descartando por completo el estudio de la figura del sustituto.

III. LOS AGENTES DE RETENCIÓN

a) Conceptos ventajas y desventajas

Agentes de retención son aquellos sujetos que por su actividad, oficio o profesión o por sus funciones públicas, intervienen en actos u operaciones en los cuales pueden efectuar la retención del impuesto correspondiente.

Esbozamos en nuestra introducción por qué se fue perfilando en la legislación la figura del agente de retención, es decir, como una cooperación con el fisco en el difícil quehacer de recaudar los impuestos. Y así ha buscado en su ayuda a personas o entes que tienen contacto inmediato con la riqueza que se debe entregar al contribuyente, y por tanto la facilidad de traer de esa suma a percibir por éste lo que el fisco pretende recaudar como tributo por ese hecho imponible y de ese deudor.

Es así como algunos autores piensan en realidad que el agente de retención es un delegado del fisco en la percepción de impuestos y por tanto actúa como acreedor del contribuyente y como deudor del Estado, pero como en verdad su poder de imperio no es similar al del fisco, se termina por ubicarlo dentro de los sujetos pasivos(10)(16).

Este sistema tiene ventajas evidentes para el ente recaudador, pues se simplifica enormemente el sistema de recaudación, desde el momento que un particular asume esa función en supuestos en los cuales puede haber numerosos contribuyentes. como cuando la sociedad anónima actúa como agente de retención del impuesto a las Ganancias que corresponde a sus accionistas en virtud de las ganancias derivadas de capital, e igualmente cuando retienen a sus empleados y/u obreros sobre sueldos y salarios. En estos supuestos el fisco tiene la ventaja de ver reducida la cantidad de contribuyentes a uno, es decir, a esa sociedad que actúa por todos estos sujetos deudores que hemos mencionado, aligerando a aquél la carga de control que debe ejercer y también la de empleados que por todos estos motivos debería disponer. Es decir, que el fisco tiene en realidad en el agente de retención un colaborador eficaz y gratuito.

Por otra parte, la ventaja que también es importante para el fisco es que generalmente percibe los tributos antes de finalizado el ejercicio del cual resultaría en definitiva el impuesto a pagar por el contribuyente, y esto tiene una importancia financiera al poder disponer de esos fondos con anticipación, sobre todo si se piensa en países inflacionarios como el nuestro.

Se habla de una ventaja psicológica, pues es menos impactante la detracción del impuesto antes de percibir el pago que el desembolso al final de un período, pues generalmente no se separa en el peculio la parte correspondiente al tributo. Entonces el contribuyente siente menos el impacto psicológico de abonar el impuesto cuando le es retenido, que cuando debe desembolsarlo todo junto en un momento determinado. Como consecuencia de hacerlo menos penoso, se hace también menos visible o sea que se nota menos la carga tributaria que el Estado ejerce sobre los contribuyentes(11)(17).

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Por otra parte, como veremos más adelante, en virtud del fuerte régimen de responsabilidad que es impuesto al agente de retención, se logra una evasión menor, desde el momento que éste se cuidará en informar e ingresar al fisco exactamente lo que es debido por el contribuyente, cosa que no ocurre cuando la posibilidad de autorretención se deja librada al deudor, quien puede más fácilmente omitir total o parcialmente el ingreso del tributo, cuando no se halla sujeto a esa detracción en la fuente.

Otra ventaja es la de facilitar la recaudación a contribuyentes que no son ubicables para el ente recaudador, como es el caso de los residentes en el extranjero.

Villegas(12)(18) también señala ciertas desventajas como la de que muchas veces se retiene en exceso, por cuanto el agente no puede tener en cuenta las deducciones personales que corresponden al deudor, como ocurre por ejemplo cuando se retiene a los notarios en el sistema de "fondo común" en algunas demarcaciones de nuestro país, en los cuales el ente que reparte esos fondos entre los colegiados, debe detraer de la suma a entregar al notario, una suma en concepto de Impuesto a las Ganancias. Otro inconveniente es que muchas veces el empleado toma como retribución la que recibe neto, descontado el impuesto que le es detractado y por ende intenta conseguir aumentos de sueldos de su empleador, quien finalmente si esa carga le es trasladada, intentará traspasarla al precio de sus productos, lo cual hará, en definitiva, incidir el impuesto en los consumidores; pero esto en realidad pertenece al estudio de la ciencia de las finanzas públicas.

b) Características

Es primordial establecer si esta imputación como agente de retención debe siempre ser efectuada teniendo en mira el principio de legalidad.

Nos definimos en sentido afirmativo, por cuanto sobre todo como lo entiende la doctrina en su generalidad, la responsabilidad que incumbe al agente es de una extensión amplísima y por tanto muy gravosa. Resulta entonces imprescindible que la designación de un sujeto como agente de retención sea efectuada por la ley en forma expresa y de ninguna manera por organismos o normas de inferior jerarquía.

La primera conclusión sería pues que si la ley no establece en forma concreta qué sujeto y en qué oportunidad debe actuar como agente de retención, la designación por una norma inferior podría afectar el principio de legalidad, y el agente negarse a actuar como tal.

"Los agentes de retención son sujetos pasivos de obligaciones tributarias sustantivas y de acuerdo con el principio de legalidad, estas obligaciones tienen que ser establecidas en su alcance objetivo y también en su alcance subjetivo por la ley y no ser delegado por ésta ni al Poder Ejecutivo ni la Dirección General Impositiva. Los que son agentes de retención de acuerdo con la ley, sí están constitucionalmente obligados pero los otros tendrían derecho a impugnar su obligación por igual y podrían plantear la inconstitucionalidad de las normas en mérito a esa obligación de la ley

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

tributaria"(13)(19).

Esta posición es la correcta; todas las demás que de alguna manera intentan dar validez a las designaciones que efectúan algunas normas inferiores o en virtud de ellas la Dirección recaudadora, no se conforman a nuestra Constitución Nacional, en la cual se establece en el artículo 17 que los servicios personales sólo son exigidos en virtud de la ley y en el art. 19 que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda.

..."la mayor parte de las normas que establecen regímenes de retención, solo revisten la jerarquía de simples resoluciones... Esta situación, en principio contraria a derecho, debe ser normalizada, se trate o no de una carga pública, dado que por simple carácter de servicio prestado al Estado, debe surgir de una ley formal en tanto así lo dispone nuestra Constitución Nacional en su artículo 17"(14)(20)

El segundo aspecto que estudia la doctrina es saber si esa detracción que debe hacer el agente de retención es facultativa u obligatoria. En el primer sentido muy ingeniosamente se expresa Villegas(15)(21), entendiendo que lo único que debe hacer el agente obligatoriamente es ingresar el impuesto, siendo facultativo para él retenerlo al contribuyente o no. Si no retiene, le queda la posibilidad de ir de regreso contra el contribuyente. En contra de esta posición se manifiestan Jarach(16)(22) y García Mullin(17)(23), quienes entienden que la ley es la que establece la obligación a cargo del agente de imputar al contribuyente la parte de impuesto que corresponde, antes de entregarle el excedente y que por tanto no es el agente quien tiene la potestad de hacerlo o no.

Entendemos que esta última es la posición correcta y coincidimos con Jarach(18)(24) cuando dice que de ninguna disposición legal surge la obligación del agente en forma directa, con prescindencia de la obligación de retener.

Otra característica que podemos señalar y que deriva de las dos mencionadas, es que precisamente este sujeto pasivo debe amputar o detraer parte de las sumas que debe entregar al contribuyente por cualquier concepto a efectos de ingresarlo como impuesto, cuando la ley señala esa obligación. O sea que el agente de retención se encuentra siempre, a nuestro entender, en posesión de fondos del contribuyente, y solamente cuando está en posesión de esos fondos la ley le impone la obligación de retener. Es importante recalcar esto por cuanto ello hace la diferencia, como lo veremos más adelante, con otro sujeto pasivo que es el agente de percepción.

También es agente de retención(19)(25)), quien "no es deudor del contribuyente, pero su función pública lo coloca en una situación de contacto directo con la suma dineraria a recibir por el contribuyente y ello le crea la posibilidad material de efectuar la detracción del impuesto que surja con relación al acto en que le ha tocado intervenir".

Es arraigada doctrina entender que entre estos agentes por su función o profesión están los escribanos, olvidando que en realidad a los que la ley se refiere es a ciertas instituciones como los bancos, por ejemplo, que también tienen fondos del contribuyente en su poder, no ya porque deban

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

abonárselos, sino porque éste voluntariamente los ha depositado en sus arcas, pero siempre tienen esos fondos de propiedad del contribuyente y entonces es razonable, que adquieran el carácter de agentes de retención, como por ejemplo en el impuesto al débito bancario. Insistimos también en este caso: el agente tiene fondos del contribuyente en su poder por otro motivo al del ejemplo clásico, pero los tiene, y entonces lo que debe realizar es detraer de esos fondos, por expresa disposición legal, los importes que correspondan al impuesto.

También sería el caso de algunos comisionistas que pueden tener los fondos en su poder, como los de Bolsa y que quedan obligados a actuar como agentes de retención. Pero todas estas instituciones no pueden asimilarse a la situación del escribano, quien no tiene fondos del contribuyente en su poder, como trataremos de demostrarlo más adelante.

Esto nos lleva a otros tres corolarios: 1) el agente de retención sufre una verdadera "carga" impuesta por la ley, que no tiene contraprestación por parte del Estado y que además le reporta gravosas consecuencias en caso de no cumplirla; 2) que con respecto al deudor del impuesto, el agente reemplaza al fisco en su atribución de percibir el impuesto, amputándole directamente el importe resultante del mismo de los fondos que son de propiedad de aquél; de allí que Giuliani Fonrouge(20)(26) sostenga que el deudor no puede discutir la retención con el agente (salvo que éste incurriera en notoria negligencia omitiendo información que podría cambiar el carácter o el monto de la retención), y ello es así porque el Estado elige prolijamente a quien ha de designar como agente de retención; 3) el agente no puede intervenir en el proceso de determinación del impuesto, desde el momento que no es mandatario ni representante del deudor(21)(27)) pero sí, a la inversa, el contribuyente puede hacerse parte en la contienda que se suscite entre la administración y el responsable, pues será quien indudablemente recibirá el impacto final de esa determinación.

El punto que más ha llamado la atención de doctrinarios de este tema es indudablemente el de la solidaridad que se imputa al agente. Casi todas las modernas legislaciones la establecen, e igualmente aparece recogida en el Modelo de Código Tributario para América Latina en su artículo 23(22)(28) donde en su primera parte se dispone la solidaridad en la deuda y en la segunda se establece la solidaridad en otros casos, pero ésta debe ser "establecida expresamente por la ley", consagrando así expresamente el principio de legalidad para este arduo peso que le puede caer al agente.

Este principio implica que el Estado puede cobrar al responsable que elija, ya sea al responsable por deuda propia o al responsable por deuda ajena. Pero en el caso especial del agente de retención, cuando éste ha retenido el impuesto, la doctrina uniformemente entiende que el contribuyente tiene el beneficio de excusión o sea que si el agente retuvo el impuesto, el contribuyente queda desobligado y puede repeler la acción del fisco. Esto tuvo también recepción en la jurisprudencia de nuestros Tribunales y así lo mencionan los autores en sus textos.

Por contrapartida también la doctrina entiende que si el agente no hubiera retenido, no puede enervar la acción del fisco en su contra, salvo que

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

podiera demostrar, como lo establece alguna legislación local, que el contribuyente le ha colocado en una posición tal, que le resultó imposible detraer el impuesto.

En realidad, si entendemos que el agente es quien siempre está en poder de los fondos del contribuyente, parece prácticamente imposible que pueda aducir que haya sido impedido por el contribuyente a hacerlo, desde que éste no tendría forma de impedirle efectuar esa detracción.

Por tanto no compartimos ese anhelo de la doctrina de que a nivel nacional se establezca esa exención legal que contienen algunas legislaciones estatales y que sí debe estar rigurosamente admitida para los otros responsables, pues precisamente ellos no tienen en su poder los fondos de los contribuyentes.

Por tanto, siendo coherente con la definición o concepto de agente de retención parece aceptable que no tenga la exención que en nuestro orden nacional establece la ley 11683 para los responsables de los cinco primeros incisos del art. 16.

El agente puede sí repeler la acción en su contra, si pudiera demostrar que el contribuyente ha ingresado el impuesto. Obviamente, pues lo contrario implicaría para el fisco un enriquecimiento sin causa, desde el momento que estaría percibiendo dos veces el gravamen. Pero en este supuesto puede caber al agente una sanción por incumplimiento de sus deberes, por cuanto el fisco pudo haberse visto perjudicado en la fecha del ingreso del tributo. De la misma manera dice Villegas(23)(29) que si durante el tiempo en el cual el agente debió retener al contribuyente, éste hubiera sufrido un quebranto que anula la pretensión del fisco, el agente queda igualmente eximido de la obligación de ingresar, por cuanto el fisco no podría tener pretensión contra el contribuyente, ya que es como si éste hubiera pagado. Esta solución es aceptable tanto cuando el fisco hubiera accionado primero contra el contribuyente y luego, por su insolvencia o por su negativa a ingresar en virtud del quebranto, el fisco accionara contra el agente, quien podría así oponer la excepción, como cuando accionara en forma inicial contra el agente, ya que éste podría llamar en su auxilio al contribuyente para que intervenga en el proceso de determinación, aclarando el quebranto sufrido y la inoportunidad del reclamo fiscal. Pero lo que sí puede caber al agente es la sanción por la falta de ingreso oportuna, es decir, el resarcimiento o beneficio que tiene el fisco por el ingreso temporal anticipado de un determinado monto de dinero.

c) El agente de percepción

Jarach(24)(30) dice que dentro de los sujetos pasivos encontramos otra figura que es la del agente de percepción, y que la posible analogía entre este sujeto y el agente de retención no autoriza de ninguna manera a hacer aplicables a aquéllos las disposiciones establecidas para éstos.

Podemos entonces definir esta especie de sujetos pasivos diciendo que son agentes de percepción quienes por su función, actividad o profesión, están en condición de exigir al contribuyente el importe del gravamen, monto

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

que posteriormente deberán ingresar en el erario por cuenta del contribuyente(25)(31).

Se lo ha denomina también como agente de recaudación en nuestro derecho(26)(32) e igualmente como perceptores y así hemos de denominarlos indistintamente en el texto del presente.

Este agente de percepción generalmente recibe dinero del contribuyente y a esa suma debe adicionar el monto del impuesto, ya sea en el caso de brindarle un servicio o de transferirle un bien.

De allí extraemos la principal diferencia que existe entre el retentista y el perceptor. El primero es deudor del contribuyente o tiene fondos de propiedad de éste en su poder; en cambio el perceptor simplemente es un acreedor del contribuyente; éste debe pagarle alguna suma por algún concepto y aprovechando esta inmediatez, la ley lo obliga a recaudar en nombre del fisco una determinada suma para ingresarla en los modos y plazos que se establecen normativamente.

El perceptor no tiene los fondos en su poder por ningún motivo, a lo sumo tiene la posibilidad de exigirlos al contribuyente.

El retentista entonces está siempre en la posibilidad de detraer, de amputar, de deducir, de la cantidad que debe entregar al contribuyente la suma que éste debe al fisco en virtud del impuesto. En cambio el perceptor debe adicionar, sumar, agregar, a la suma que debe recibir del contribuyente, lo que el fisco le exige que en su nombre recaude e ingrese.

En retención entonces no es el contribuyente quien desembolsa el dinero, sino que es el retentista quien le entrega menos de lo que debería entregarle si no existiera el tributo; en la percepción, en cambio, los fondos deben salir del peculio del contribuyente, quien por tanto paga más de lo que debería si no existiera el impuesto.

También se puede hallar una diferencia entre ambos si se tiene en cuenta el tipo de relación que une al agente con el contribuyente: el agente de retención mantiene con el deudor una relación de permanencia en el tiempo, como la del empleador, en tanto que el perceptor sólo se halla con el contribuyente en una relación esporádica, que puede ser reiterada, como la del notario.

El agente de percepción es entonces quien está materialmente posibilitado de recibir el importe del tributo de manos de quien lo adeuda, o sea del destinatario legal tributario, siendo por ende ajeno a la circunstancia condicionante y a la obligación consiguiente, al menos a título de deuda propia.

En contra de esa distinción entre agente de retención y de percepción encontramos la opinión de Giuliani Fonrouge - Navarrine, quienes dicen que "es un error creer que la expresión <<retención>> alude únicamente a quien paga con fondos propios y <<percepción>> a quien maneja dinero... El empleador no ingresa al fisco fondos <<propios>> sino de su empleado a quien le efectúa la retención en el momento de pagarle el salario, de manera que siempre son fondos <<ajenos>>; lo mismo ocurre con el escribano o con el martillero"(27)(33),

En realidad quienes aceptamos la distinción no sostenemos que el

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

retentista pague con fondos propios sino que son fondos ajenos que él tiene en su poder, y en cambio el perceptor debe solicitarlos al deudor del impuesto.

"Los distingos son de extremada sutileza y carecen de entidad suficiente para justificar la creación de un sujeto jurídico distinto. El llamado agente de percepción es una modalidad que entra en la categoría mas genérica de <<agente de retención>> que es la designación tradicional..."(28)(34),

En cuanto a las ventajas, son similares a las del agente de retención; sólo que producen un efecto psicológico menor por cuanto la suma que debe entregar al perceptor la tuvo en su patrimonio, contrariamente a lo que ocurre con la retención, en la cual nunca tuvo esos fondos en su bolsillo. Y también la doctrina marca otra desventaja, que se puede dar cuando el perceptor ve aumentados los precios de los bienes o servicios que brinda en virtud del impuesto y entonces podría sentirse más proclive a la evasión en tanto que al retentista, como lo único que está haciendo es usar dinero ajeno, le importa menos esa situación y tiende siempre a que la obligación fiscal se verifique.

IV. EL ESCRIBANO

El escribano o notario-denominación esta última más correcta pero de menos raigambre popular - es, como dijimos en la introducción, un profesional del derecho que ejerce una función pública, que es básicamente la de - por delegación del Estado - dar fe de los actos que ante él ocurren.

Negamos que sea un funcionario público por cuanto no es empleado del Estado, ni recibe la remuneración de éste, sino que es un profesional liberal, que ejerce una profesión cuyo acceso está limitado en el número precisamente por esa función pública que el Estado delega en él. Al Estado le interesa la persona del notario y por ello se establecen requisitos muy precisos para el acceso a esa función.

Esa competencia del notario, esa delegación que el Estado efectúa, hace igualmente que se haya encontrado en él a un eficaz colaborador del fisco, en diversas actuaciones como por ejemplo en el campo tributario, donde resulta ser un colaborador eficiente y gratuito para el organismo recaudador. Así, a través del tiempo el escribano pasó a ser de un informador al fisco por los actos que han ocurrido en su presencia o de los que ha tomado conocimiento por su actuación a un colaborador en la determinación impositiva cuando debe calcular bajo su responsabilidad el tributo que corresponde ingresar a las partes por determinados actos jurídicos; también colabora en la verificación cuando la ley en ciertas circunstancias le ha impuesto la obligación de verificar el cumplimiento de determinados impuestos y finalmente en la faz más importante para el fisco, en la de recaudador del impuesto, que debe percibir de las partes y luego ingresar en tiempo y forma al ente fiscal.

El escribano está en una situación especial en su actuación frente a las partes, desde que a él le cabe dar fe de ciertos acontecimientos, que las

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

partes necesariamente realizan en su presencia para que él las recoja en el papel, y así logren tener la permanencia en el tiempo y la seguridad jurídica que las partes requieren, y que proviene de la dación de fe.

Tan ello es así que incluso el Código Civil prevé que estos actos son realizados en presencia del notario, y por ejemplo, tienen categorías distintas las sumas que las partes entregan en presencia del escribano, las cuales deben ser asentadas en el protocolo en letras y no en números. Es decir, que existe la presunción legal de que las partes prefieren que ese aspecto tan importante como es la entrega de una suma de dinero, quede fijada por el notario y por tanto le asigna una forma especial.

También como consecuencia de lo recientemente explicado hay muchos casos en que no se entregan sumas de dinero en presencia del escribano, es decir, que éste no tiene contacto siquiera mediato con el dinero del contribuyente.

Y pese a no haber dinero de ninguna de las partes en presencia del notario, la ley le asigna igualmente la función de velar por el cumplimiento del pago de los impuestos, y también lo responsabiliza por su ingreso.

Si bien coincidimos con Falbo(29)(35), cuando sostiene que "cuando el Estado concede al escribano un registro de escrituras públicas lo está colocando en una situación especial con relación a otros profesionales y por consiguiente entendemos que como carga o contraprestación a la concesión que acuerda puede requerirle ese tipo de colaboración en materia tributaria", entendemos que en muchas situaciones se exagera la carga que se pone en el notario, sobre todo cuando éste se encuentra en ocasión de intervenir como configurador de un instrumento público que recoge un acto jurídico de contenido negocial anterior, y en el cual, por ello mismo no hay presencia de dinero.

Aun cuando nos hallamos en el supuesto tradicional en el que las partes en el acto escriturario se hacen transferencia de sumas de dinero, éstas nunca están en poder del notario; éste a lo sumo ve el dinero que se encuentra sobre la mesa, pero jamás lo tiene en su poder, por cuanto no le corresponde tomarlo. El notario en tal caso solicitará a las partes que abonen los impuestos que correspondan al acto, y los que correspondan a los contribuyentes por cualquier impuesto que hubiera que ingresar, en virtud del o de los hechos imponible ocurridos.

Pero de allí a sostener que el notario puede detraer o sustraer esos fondos, hay un gran trecho, por cierto.

Por ello entendemos que aquí no se está ciertamente en presencia de un agente de retención. El escribano definitivamente no tiene fondos del contribuyente en su poder.

La pregunta es si estamos en presencia de un agente de percepción, y parecería que sí, que esa es la calificación más correcta para el notario. Aunque en el fondo sospechamos que en realidad se trata simplemente de un agente de recaudación, de un colaborador del fisco, a quien se le impone la obligación de recaudar o de percibir impuestos en aquellas situaciones que pueda conocer fácilmente precisamente por su profesión. Pero como el fisco tropieza con la dificultad de que el hombre sólo obedece a las normas

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

cuando éstas son jurídicas, es decir cuando establecen una sanción, ha hecho en realidad esta mezcla diciendo que el escribano puede y debe recaudar, pero se lo coloca en posición de agente de retención con todas las sanciones inherentes a éstos, para asegurarse que vaya a cumplir con el cometido que le interesa al Estado.

Esta situación es a todas luces injusta e inconsistente. El notario puede ser agente de percepción cuando las partes se lo permitan, cuando estén los fondos disponibles en el momento o cuando el contribuyente obligado los ponga voluntariamente a su disposición. Pero, ¿por qué razón debe ser solidariamente responsable con el contribuyente, que es quien se ha beneficiado con el desplazamiento patrimonial producido?

En realidad se ha mantenido esta costumbre del escribano actuando como agente de percepción, simplemente porque el cuerpo notarial lo ha aceptado, pues entiendo que si se hubiera hecho la cuestión atacando a algunas de las leyes como inconstitucionales hubieran salido victoriosos, desde el momento que jamás son agentes de retención, y no siempre pueden ser agentes de percepción.

Es más, considerando que son agentes de percepción, ello implicaría que estarían obligados a percibir del contribuyente, y por ende, si éste no les entrega la suma que corresponde al fisco, el notario podría negarse a intervenir en ese acto. Pero ello no es así porque las leyes orgánicas del notariado disponen que el notario sólo puede negarse a actuar cuando el acto es notoriamente ilícito o violatorio de las leyes, o cuando no pueda dar fe de conocimiento de los otorgantes.

Entonces resulta que el gravamen recaería en cabeza del notario aun cuando el beneficio patrimonial pertenece a otras personas, los contribuyentes, sin que él tenga sumas de éstos en su poder - como los agentes de retención -, o sin que pueda negarse a brindar el servicio - como ocurre con el típico agente de percepción -.

Por ello concluimos que el escribano es un agente de percepción, pero también de índole especial. En igual sentido Castiñeira Basalo, dice que: "cabe hacer notar que se los ha asimilado (a los escribanos) a agentes de retención, cuando en realidad él, si bien interviene en la operación, no es parte de la misma. De buscar una asimilación, en nuestra opinión, se acercaría a la de agente de percepción"(30)(36).

Debería estar desobligado a percibir del contribuyente cuando pudiera demostrar que le ha sido materialmente imposible acceder a esa percepción, cuando el contribuyente le ha puesto en la situación de impedirle esa percepción, como ocurre para ciertos responsables en nuestra ley 11683 (art. 18, inc. a).

En estos supuestos debería ser suficiente que el escribano actuara como agente de información para que el fisco ejerza las acciones que son conducentes a la percepción debida. Sobre todo si consideramos que pueden darse casos como en el del Impuesto sobre los Beneficios Eventuales por ejemplo, donde el agente de retención en rigor es el comprador cuando la operación - el hecho imponible - se configure con la suscripción del boleto y entrega de la posesión. Parece injusto, desmedido,

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

que el fisco en tal supuesto imponga accesoriamamente al notario la obligación de ser agente de percepción.

También parece excesiva la solidaridad del escribano cuando por error determina equivocadamente un impuesto o aplica mal una escala, siempre que no se demostrara la negligencia dolosa del profesional. Pero cuando en la multiplicidad de actos atípicos que se pueden realizar, le cabe al profesional la responsabilidad de efectuar una determinación, apremiado por la velocidad, con la que deben realizarse los negocios en la actualidad. ¿Cómo es posible entonces hacerlo responsable por la diferencia que surgiera del impuesto, por una aplicación dudosa del mismo y más aún por los recargos y actualizaciones en virtud de considerársele y encuadrar ese pago incompleto dentro de un ilícito fiscal?

El notario se sujeta a largos plazos de prescripción, hasta que el transcurso del tiempo o una intervención del órgano fiscalizador tributario haga la determinación que acepte el pago como bien realizado y definitivo. Mientras tanto se encuentra sujeto a que en algún instante de este largo plazo, la Dirección pueda determinar que se ha ingresado menos impuesto del debido, y entonces el responsable solidario es el notario, quien poca oportunidad tendrá ya de recuperar el dinero que deba ingresar al fisco, sobre todo si se tiene en cuenta que los vendedores no son los requirentes habituales sino que lo son los compradores, desde que la práctica ha establecido que así sea. Por tanto, un error de interpretación con respecto al Impuesto de Beneficios Eventuales hace incurrir al notario en la responsabilidad solidaria, no sólo por el monto del impuesto sino también por todos los conceptos que el fisco determine y que corresponden por sanciones en virtud del ingreso disminuido o incompleto oportunamente efectuado.

Los demás casos en que la ley establece como agente de retención o de percepción a un sujeto determinado, no deja tampoco en sus manos la determinación del impuesto, sino sólo la aplicación de una alícuota a una suma determinada; así, por determinado salario se deberá retener un equis porcentaje en concepto de Impuesto a las Ganancias, o por determinado valor de una entrada a un espectáculo corresponderá un equis valor en concepto de impuesto. Pero parecería que esta pesada carga que se le ha impuesto al notario no tiene justificación legal alguna, sino únicamente una funcional, la de contar con un colaborador gratuito en el sistema de recaudación y especialmente en dos impuestos: sobre Beneficios Eventuales y en el Impuesto de Sellos, cuyas disposiciones relativas al quehacer notarial pasaremos a analizar brevemente.

"En materia de derecho tributario sustantivo, es decir, aquellas normas que contienen los supuestos y elementos de la relación jurídica tributaria, sólo la ley puede establecerlas, y no puede facultarse al Poder Ejecutivo para completarlas, ni otorgarse poderes discrecionales a la Administración, para aplicar o no los impuestos, o aplicarlos en una forma en determinados casos y en forma distinta en otros"(31)(37).

"El decreto y reglamento son, pues, medios insuficientes para crear la obligación tributaria... Para que el principio de legalidad quede satisfecho,

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de una manera cierta la obligación, es decir: ... c) los sujetos obligados al pago... Se trata en suma de la vieja regla de la certeza que Adam Smith propusiera hace dos siglos"(32)(38).

El notario es ciertamente un aliado importante del fisco, que ya está acostumbrado a ejercer esta función de recaudador gratuito sabiendo que será duramente castigado en caso de hacerlo mal o no hacerlo, y tan arraigado está este pensamiento, que nadie se lo ha planteado muy seriamente, ni siquiera la profusa doctrina notarial que existe respecto al tema y de la cual, en parte, damos cuenta en la bibliografía.

El Estado debe pues lograr que las leyes se preparen y redacten por expertos en la materia respectiva, para que el lenguaje utilizado sea lo suficientemente preciso, específico y determinado.

Cuando ello suceda tendremos un ordenamiento legal coherente con los principios constitucionales que pretendemos defender.

Si se solicita - o exige- la colaboración de un sujeto, debe acordársele el sustento legal y las garantías necesarias, ya que de lo contrario sólo se conseguirá la oposición y la reacción mediante la búsqueda del modo de evadir o escapar al cumplimiento.

V. IMPUESTO SOBRE LOS BENEFICIOS EVENTUALES

En este impuesto, la ley 23159 en su art. 21 establece que: "están obligados a actuar como agentes de retención e información, en la forma y tiempo que disponga la reglamentación o las normas que al respecto dicte la Dirección, los escribanos, rematadores, corredores, comisionistas, otros intermediarios y el mismo comprador bajo las responsabilidades y sanciones que establece la ley N° 11683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones".

Como vemos, aquí se produce precisamente la falta de legalidad que hemos mencionado, que no debe existir cuando se trata de imponer a un sujeto su calidad de agente de retención, en virtud de que una tal ampliación de sus responsabilidades debe surgir estricta y exactamente de la ley, y para cada caso determinado de actuación.

No es admisible que la reglamentación ni la Dirección impongan la calidad de agente de retención a un sujeto.

Se podría argüir que en este impuesto el agente de retención es siempre, por ejemplo, el escribano, pero no encuadra en el ordenamiento legal, pues hay supuestos en que es de aplicación el impuesto por que se configura el hecho imponible, y no existe intervención ni presencia de notario, como cuando se ceden cuotas sociales, o cuando por boleto y posesión simultánea se configura el contrato de compraventa como hecho imponible para este impuesto.

Por ello precisamente sosteníamos en el capítulo anterior que en supuestos tales parece inconcebible se endilgue al notario la calidad de agente de percepción (no de retención insistimos), desde el momento que ya existe

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

otro agente, cual es el comprador, quien será efectiva y correctamente agente de retención - porque es deudor del contribuyente, debe pagarle a él y por tanto puede detraer del total a pagar la suma que corresponde al impuesto.

Por lo tanto es inconstitucional la resolución general 2669 en cuanto establece que los escribanos quedan obligados a actuar como agentes de retención o como agentes de percepción, en su caso. Como podemos observar, corrige además, o peor aún amplía el campo de los sujetos pasivos obligados por deudas ajenas a los agentes de percepción, que, a nuestro entender, serían los escribanos.

En conclusión, aún cuando se admitiera la delegación que efectúa la ley 23259 remitiendo a la reglamentación o a lo que disponga la Dirección, en ningún caso puede admitirse la inclusión que efectúa esta resolución general 2669 de los agentes de percepción, por cuanto ello nunca puede ocurrir sino por ley.

VI. IMPUESTO DE SELLOS

La ley 18524, texto ordenado 1986, dispone en su art. 18: "Los que otorguen, endosen, autoricen o conserven en su poder por cualquier título o razón, actos o instrumentos sujetos al impuesto, son solidariamente responsables del gravamen omitido, parcial o totalmente y de las multas aplicables. El impuesto correspondiente a las escrituras públicas será pagado bajo responsabilidad directa del escribano titular del registro".

Como vemos, en realidad esta ley tiene una mejor técnica pues solamente habla de la responsabilidad solidaria del escribano con el contribuyente, no establece su calidad de agente de retención. Con ello entendemos que se hace posible que aquél disponga de los medios de exención que corresponden a los responsables que han sido impedidos por el contribuyente de poder ingresar el impuesto (ley 11683, art. 18, inc. a). Es decir, que como la ley solamente ha dicho que el escribano es responsable solidario con el contribuyente y no se ha establecido su carácter de agente de percepción o retención, se encuentra con el beneficio que establece este inciso para los demás responsables, o sea que no existirá esa responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Dirección que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

Claro que se puede argüir que el escribano no encuadra en ninguno de los cinco incisos del art. 16, pero tampoco es posible hacerlo incluir en el inciso sexto o sea como agente de retención o percepción, si la ley no lo establece como tal. Nunca una interpretación analógica puede conducir al agravamiento de una situación fiscal para un sujeto o a la creación de un gravamen para él.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

VII. CONCLUSIÓN

El escribano es técnicamente un agente de percepción, categoría de sujeto pasivo responsable por deuda ajena que tiene por su función, actividad o profesión la carga de una responsabilidad solidaria con el contribuyente.

Debido a esa pesada cruz que le impone el sistema tributario, la designación como agente de percepción debe surgir siempre de la ley, desde que "nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda".

Ese principio de legalidad debe ser siempre respetado y especialmente cuando se trata de establecer una responsabilidad adicional.

Es por tanto inadmisibles que por interpretación analógica se impute a un sujeto el carácter de perceptor.

También es contra legem delegar en organismos recaudadores o en reglamentaciones legales la facultad de crear agentes de percepción.

Carece por tanto de entidad jurídica el art. 29 de la ley 11683 que dispone: "... Cuando la Dirección General por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción".

Por las mismas razones no es posible calificar al escribano como agente de percepción (o retención) en la ley 23259 (art. 21) ni en la ley 18524.

No le caben entonces al notario las responsabilidades por no haber percibido del contribuyente el impuesto que éste debe abonar. Ni tampoco le caben las responsabilidades por no haberlo ingresado.

Aun en el caso de haberlo percibido no le caben las responsabilidades que establece la ley 11683 en el art. 42 y ello aun nos lleva a una conclusión más, o sea que el contribuyente que ha pagado al escribano no queda desobligado, ya que no se aplica en esos casos lo que la jurisprudencia entendió, desde el momento que el deudor natural no ha pagado a un agente retención o de percepción, independientemente de la responsabilidad que cabe al profesional en sede civil, por el daño que haya sufrido el contribuyente, o en sede penal por retención indebida de fondos, pero no proveniente de un ilícito tributario.

Estas conclusiones son muy drásticas pues descartan lo que hasta hoy ha sido la interpretación habitual con respecto al escribano, pero entiendo que ello no provenga de un estudio pormenorizado del tema, sino de la buena voluntad del cuerpo profesional que acepta de buen grado la imposición fiscal, sin estudiar si ella realmente corresponde.

Los notarios no son por tanto pasibles de las pesadas sanciones que tantas veces se hacen recaer sobre ellos, mientras no sea establecido legalmente su conceptualización como agentes de percepción.

La colaboración que estos profesionales prestan al Estado, debe ser apreciada por éste, sin recargar las tintas con más responsabilidades que las que ya les caben por la índole de sus tareas.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Además de las mencionadas en las notas se ha consultado:

Pelosi, Carlos A., El notariado frente a los deberes fiscales y administrativos, La Plata, 1951, pág. 59 y sigtes:

Luqui, Juan Carlos: "Sistema jurídico tributario argentino". Revista Notarial, La Plata, N° 737, pág. 1051.

Solari, Osvaldo S., "El notariado y la interpretación de las leyes fiscales". Revista Notarial, La Plata, N° 704, pág. 57.

Falbo, Miguel N., "Derecho tributario argentino y la función notarial". Revista Notarial, La Plata N° 769, pág. 1375.

García Mullin, Roque, "Los agentes de retención y de percepción". La Información, t. XLV, pág. 547.

--"La sustitución tributaria". La Información, t. XLVI, pág. 445.

Villegas, Héctor B., "El notario, las partes y el fisco", Revista Notarial, Colegio de Escribanos de la Provincia de Córdoba, N° 23, año 1972, pág. 95.

Pérez, Abel Pío: "El notario como agente de retención y su protección frente al fisco". Revista Notarial, Colegio de Escribanos de la Provincia de Córdoba, año 1985, N° 50, pág. 73.

Villegas, Héctor B.: "La exigencia de ingresar los fondos no retenidos contenida en la última reforma a la Ley de Impuestos a los Réditos". Derecho Fiscal, t. XXI A, pág. 578.

Martínez, Francisco, "El agente de retención en el derecho fiscal argentino". Derecho Fiscal, t. XV, año 1965, pág. 97.

***EL DERECHO REAL AUTÓNOMO DE MULTIPROPIEDAD(*)*(39)**

JOSEFINA E. A. MOREL DE MARTI (coordinadora), MARÍA T. ACQUARONE DE RODRIGUEZ, ALBERTO M. AZPEITÍA, DELIA A. BONFANTI, MARCELO DE HOZ, MARÍA G. FOUSSATS DE FEUILLASSIER, ÁNGEL AGUSTÍN FRONTINI (Prov. de Buenos Aires) y JOSEFINA E. A. MOREL DE MARTI (autores)

SUMARIO

Introducción. I. Análisis de las diferentes figuras jurídicas utilizadas en nuestro país, a) Uso y habitación. b) Usufructo. c) Sociedad civil. d) Sociedad anónima. e) Condominio. II . Pautas mínimas que indispensablemente deben integrar una futura legislación. III. Sus fundamentos. IV. Algunas nociones sobre el aspecto registral. Conclusión.

INTRODUCCIÓN

La adquisición espaciotemporal de un inmueble ha propuesto una variante a las fórmulas tradicionales de disfrute del tiempo libre de la familia. Así la