

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

CERTIFICADO DE BIENES REGISTRABLES FORMULARIO 381(*) (1)

JOSÉ OSVALDO CASÁS

SUMARIO

1. La ley N° 23495. 2. Anterior redacción del artículo 102 de la ley 11683 (t.o. 1978). 3. Compulsa y comparación del artículo 102 en su texto originario y en la reforma. 4. Las resoluciones generales N° 2774 y N° 2945. 4.1. Actos que requieren la obtención del certificado. 4.2. Oportunidad en que se requiere el certificado en función del perfil formal de los actos alcanzados. 4.3. Casos involucrados. 4.3.1. Bienes inmuebles. 4.3.2. Bienes muebles registrables. 4.3.2.1. Automotores. 4.3.2.2. Embarcaciones. 4.3.2.3. Aeronaves. 4.4. Casos expresamente exceptuados. 5. Obligados a solicitar la expedición del certificado. 5.1. Titulares de dominio. 5.2. Responsables. 6. Declaraciones juradas. 6.1. Formulario de declaración jurada 381. 6.2. Confección, presentación y plazo. 6.3. Intervención y autorización del certificado. 6.4. Contradicción entre la declaración jurada F. 381 y anteriores declaraciones juradas presentadas a la Dirección. 6.5. Mora de la Dirección General Impositiva en la expedición del certificado y recurso de amparo. 7. Obligados a verificar los recaudos establecidos en la resolución. 8. Sanciones. 9. Vigencia. 10. Conclusiones.

1. LA LEY N° 23495

La ley 23495(1)(2) de normalización y regularización tributaria introdujo por su título II modificaciones en la ley de procedimiento 11683 (t.o. 1978)(2)(3).

Entre las reformas a la norma básica de nuestro ordenamiento fiscal, por el artículo 53, punto 6, se sustituyó totalmente el artículo 102 de la ley 11683 (t.o. 1978), adoptándose la siguiente nueva redacción:

"Las personas físicas y jurídicas y las sucesiones indivisas deberán declarar a la Dirección General Impositiva los bienes muebles e inmuebles registrables, de los cuales sean titulares de dominio.

"Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, los organismos que tengan a su cargo el registro de la propiedad de bienes muebles e inmuebles, no inscribirán las transferencias de dominio de los mismos ni la constitución de derechos reales sobre dichos bienes o sus cancelaciones o modificaciones totales o parciales, cuando en las respectivas escrituras o instrumentos no constara la presentación de un certificado, otorgado por la Dirección General Impositiva que acredite que los referidos bienes han sido debidamente declarados ante la misma por el transferente.

"Igual recaudo deberá observarse cuando la inscripción se realice por

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

orden judicial.

"La Dirección General Impositiva reglamentará la forma, plazo, requisitos y demás condiciones relativas al cumplimiento de lo dispuesto en el presente artículo y fijará las excepciones que corresponda introducir para no obstruir las operaciones aludidas o en atención a las particularidades que el caso ofrezca."

Debe destacarse que la ley 23495 fijó la entrada en vigencia del texto sustitutivo del artículo 102 de la ley 11683 (t.o. 1978), a partir del 1º de enero de 1988, inclusive (ver Tít. V, art. 56 pto. 2 de la ley de reforma).

En el mensaje del Poder Ejecutivo Nacional, de remisión del Proyecto en cuestión al Legislativo, de fecha 29 de agosto de 1986, N° 1543, se señalaba en la parte pertinente:

"Con el objeto de cerrar una de las brechas de la evasión más generalizada, se ha modificado el artículo 102, que corresponde a los tributos determinados de oficio imponiendo la intervención previa de la Dirección General Impositiva en todos los casos de constitución o modificación de derechos reales sobre inmuebles. Esta medida habrá de potenciarse en sus efectos ordenadores de la conducta de los contribuyentes, gracias al actual sistema de cruzamiento de información que viene realizando el organismo"(3)(4).

Corresponde dejar constancia que en la redacción originaria de la iniciativa la necesidad de certificado expedido por la Dirección General Impositiva se encontraba únicamente prevista en la constitución y modificación de derechos reales sobre inmuebles, y que la ampliación a bienes muebles registrables aparece recién en el nuevo texto brindado al artículo por el dictamen de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados, según luce en el Orden del Día N° 741/86(4)(5).

En el trámite parlamentario, en éste, como en otros puntos, se dejó traslucir la diferencia de criterio entre ambas Cámaras. A la sanción de Diputados respondió el Senado con la supresión del punto 6 del artículo 53, y sólo ante la insistencia de la Cámara de origen la Cámara Alta brindó sanción definitiva a la redacción hoy vigente.

2. ANTERIOR REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 102 DE LA LEY 11683 (t.o. 1978)

El texto anterior, que tuvo una prolongada vigencia y reconoce su fuente en el decreto 14341/46, ratificado por la ley 12922(5)(6), disponía:

"No podrán los escribanos de registro de todo el país autorizar actos que importen transferencia de dominio o constitución de derechos reales sobre bienes muebles o inmuebles, si los enajenantes o constituyentes no les presentaran un certificado de la Dirección General que acredite que no adeudan a la fecha importe alguno por los impuestos que se recaudan según el régimen de la presente ley bajo pena de multa prevista en el artículo 43 de la misma, y sin perjuicio de la responsabilidad por el pago del impuesto que el contribuyente dejara de abonar.

"Bajo sanción de la misma multa y responsabilidad, no podrán los

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

funcionarios a cargo de los registros públicos de comercio del país dar curso a las inscripciones de contratos que importen transferencias de negocios, si el enajenante no cumple el requisito establecido en el párrafo anterior.

"En las sucesiones que se tramitan ante los tribunales del país no se autorizará la inscripción de la transferencia de dominio de los bienes hereditarios si no se acreditara mediante la agregación del certificado de la Dirección General, que no se adeuda impuesto alguno recaudado según esta ley, correspondiente al causante o a la sucesión misma hasta el momento de la declaratoria de herederos o de la aprobación del testamento.

"El Poder Ejecutivo reglamentará en qué fecha entrarán en vigencia estas disposiciones, la forma en que deberán cumplirse y las excepciones que corresponda introducir para no obstruir las transacciones o transferencias de bienes o en atención a las particularidades que el caso ofrezca".

Corresponde destacar que el artículo transcrito, a pesar de su dilatada vigencia, no tuvo en la práctica operatividad, desde que el Poder Ejecutivo Nacional nunca reglamentó las disposiciones contenidas en la ley(6)(7).

Sin perjuicio de ello y con un alcance más limitado, por la resolución general N° 191 del año 1950 se implementó un "certificado único" de no adeudar impuestos, pero tal régimen luego de diversas modificaciones fue dejado sin efecto en el año 1958 por las grandes demoras y contratiempos que ocasionaba(7)(8).

**3. COMPULSA Y COMPARACIÓN DEL ARTÍCULO 102 EN SU TEXTO
ORIGINARIO Y EN LA REFORMA**

Se advierte de la confrontación de ambas redacciones que el extremo que le corresponde a la Dirección General Impositiva acreditar es diverso, según uno y otro texto. Por la redacción originaria, el organismo fiscal debía dar cuenta de la inexistencia de deuda en los impuestos que se recaudaban bajo el régimen de la ley 11683 por los transmitentes del dominio, causantes o constituyentes de derechos reales, mientras que el nuevo artículo orienta la certificación a acreditar que los bienes de que se trata han sido bien declarados ante la misma por el titular de dominio, o sea que han sido correctamente patrimonizados en las correspondientes declaraciones juradas presentadas.

En cuanto a los bienes comprendidos, el texto primitivo abarcaba a los bienes muebles o inmuebles sin otras especificaciones, mientras que la norma actual queda acotada a los "bienes muebles e inmuebles registrables", de cuya transferencia, constitución de derechos reales, cancelaciones o modificaciones, no tomarán razón los registros de la propiedad, cuando las escrituras o documentos en que se instrumenten tales actos no den cuenta de la presentación de un certificado otorgado por la Dirección General. Impositiva que acredite que los referidos bienes

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

han sido declarados ante la misma por el transferente.
Más allá de la defectuosa redacción del nuevo artículo, en cuanto se refiere a inmuebles registrables, cuando todos lo son a los fines de su adquisición o transmisión, conforme al artículo 2505 del Código Civil, queda por ver, lo que se tratará más pormenorizadamente al avanzar en el comentario, cómo los casos que requieren cumplir con el deber formal en estudio se han visto reducidos con la modificación introducida al texto legal.

4. LAS RESOLUCIONES GENERALES N° 2774 Y N° 2945

La reglamentación del artículo 102 de la ley 11683 (t.o. 1978), quedó diferida, conforme con su redacción actual, a la Dirección General Impositiva. La asignación de tal facultad al organismo fiscal armoniza con la previsión del artículo 7° de la ley de procedimiento, por la que habilita al titular de la Dirección General Impositiva a impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros en las materias en que las leyes lo autorizan para reglamentar la situación de aquéllos frente a la administración.

En uso de tales prerrogativas el director del organismo dictó el 22 de diciembre de 1987 la resolución general 2774(8)(9), publicada en el Boletín Oficial el 5 de enero del mismo año, por la que se estableció, con carácter provisional, los requisitos, formas, plazos y demás condiciones, que a partir del 1° de enero del año 1988 debían observar los titulares de dominio de bienes registrables para dar cumplimiento a lo preceptuado por el artículo 102 de la ley 11683 (t.o. 1978), disposición que en su nueva redacción opera con igual fecha de entrada en vigencia que la reglamentación de que se trata.

Queda por establecer si la resolución general, en su cometido reglamentario, es compatible con los lineamientos que se perfilan en la ley, o si ha incurrido en excesos invalidantes(9)(10).

A su vez el 4 de enero de 1989 la Dirección General Impositiva dictó la resolución general N° 2945(10)(11), publicada en el Boletín Oficial el 11 de enero del corriente año, por la cual se elevó el monto de la valuación de los inmuebles que requieren la extensión del certificado de A 150.000 a A 1.000.000, al tiempo que se prorrogó la vigencia del régimen conforme la regulación contenida en la resolución general N° 2774 hasta el 31 de diciembre de 1989.

4.1. Actos que requieren la obtención del certificado

La formulación del artículo 1° de la resolución indica que deben cumplimentarse las obligaciones en ella establecidas, en oportunidad de procederse a la transferencia de bienes muebles o inmuebles registrables, constitución, cancelación o modificación total o parcial de derechos reales sobre los mismos.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

A pesar del enunciado genérico de la norma, que permitiría suponer comprendidos en la exigencia todos los casos en que se opere con bienes registrables, el artículo 4º de la resolución restringe sensiblemente el ámbito de aplicación del deber formal, al preceptuar que el régimen de presentación de la solicitud de certificación "corresponderá realizarse únicamente" cuando al momento de producirse cualquiera de los hechos indicados en el artículo 19 se verifiquen las circunstancias que, con relación a cada bien registrable, inmuebles, automotores, embarcaciones y aeronaves, se fijan particularizadamente en la disposición.

De tal suerte, el artículo en análisis permite arribar a algunas precisiones sobre los actos que necesitan del cumplimiento del deber formal que se establece y por ende los que no lo requieren. Resulta posible, por tanto, excluir de la obligación otras transferencias, constituciones, modificaciones o extinciones de derechos reales, en cuanto versen sobre bienes muebles registrables no previstos en la presente enumeración, que se infiere taxativa, como por ejemplo: la transferencia de un fondo de comercio (entendido como algo distinto de los bienes que individualmente lo componen), las cesiones de cuotas de una sociedad de responsabilidad limitada, de un crédito prendario registrable, de derechos de concesión sobre una bóveda o sepultura sobre la cual no se tiene el dominio, de derechos hereditarios sin especificar bienes, actos que se inscribirán, respectivamente, en el Registro Público de Comercio, en el Registro de Créditos Prendarios, en la Dirección Municipal de Cementerios o en el Registro de la Propiedad Inmueble.

De igual modo, también puede llegar a interpretarse que quedarían al margen de la resolución los actos que, a pesar de estar referidos a inmuebles e inscribirse en el Registro de la Propiedad del Inmueble, no importan la constitución de un derecho real, su transferencia, cancelación o extinción, como los contratos de venta de lotes a plazos, a que se refiere la ley 14005, o los boletos que prometen unidades en el régimen de prehorizontalidad de la ley 19724, si bien en este aspecto es de esperar que la Dirección General Impositiva aporte más precisiones.

Las mayores dudas se suscitan con las transmisiones a título gratuito de los bienes que requieren el certificado. En este aspecto, tanto la norma legal como la resolución utilizan la expresión "transferencia", comprensiva de las transmisiones a título oneroso como de las a título gratuito, y, a su vez, el artículo 102 de la ley 11683 (t.o. 1978), en la redacción que le dio la ley 23495 en su tercer párrafo, agrega que: "igual recaudo deberá observarse cuando la inscripción se realice por orden judicial".

Sin perjuicio de la transcripción precedente, puede entenderse que la mención legal se refiere sólo a otros supuestos, distintos de la transmisión mortis causa, por ejemplo aquellos en que se produce ante los estrados judiciales la ejecución singular o colectiva de los bienes de los deudores con la consiguiente venta en subasta pública. Tal temperamento puede sustentarse en que si la intención del legislador hubiera sido la de requerir el certificado en las transmisiones por causa de muerte, nada obstaba a mantener una redacción explícita como la sustituida, sobre todo en la

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

medida en que la obligación legal que se incorpora resulta novedosa en las prácticas de fiscalización impositiva de gravámenes nacionales.

La interpretación insinuada encuentra respaldo en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia, conforme con la cual al interpretar la ley no es dable presumir la inconsecuencia o imprevisión del legislador(11)(12), a lo que cabe agregar que primariamente la resolución coloca la obligación formal en cabeza de los titulares de dominio, si bien luego la extiende a los responsables del artículo 16 de la ley de procedimiento, y mal puede establecerse una obligación de hacer a cargo de un titular fallecido. En nada empece a tal propuesta hermeneútica la mención en el artículo 1º de la resolución de las sucesiones indivisas dentro de los sujetos obligados, desde que tal referencia se compadece con la calidad de contribuyentes que ellas reconocen frente a ciertos impuestos y con la carga adicional de cumplir, a más de las obligaciones sustanciales, con las formales que fijan las normas tributarias.

Corresponde agregar que la inteligencia propuesta para la norma se compadece, de un lado, con el fin perseguido de no obstaculizar las transferencias, y de otro, con el hecho de que los herederos y legatarios mantienen la obligación de pagar el tributo adeudado al fisco por el causante, con arreglo a las disposiciones del Código Civil.

Sin perjuicio de la reserva formulada, en orden a las transmisiones mortis causa, conceptúo, en cambio, que se encuentran comprendidas en la obligación prevista en la resolución las transferencias entre vivos de bienes registrables a título gratuito. Por ello estimo que deben llenar el recaudo los actos contemplados en el nuevo régimen a pesar de reconocer por causa anticipos de herencia, donaciones sin cargo u otras liberalidades, por encuadrar dentro del enunciado general del artículo 1º de la resolución, en el contexto general del artículo 102 de la ley de procedimiento, y en los fines que informan el sistema.

Es dable aquí señalar lo olvidadas que se encuentran, por quienes tienen la responsabilidad de sancionar o reglamentar las normas tributarias, las cuatro famosas reglas que contienen los principios que deben regir la percepción de los impuestos y que fijó con admirable sencillez Adam Smith en 1776 al publicar su difundida obra Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones(12)(13).

Ello en particular al descuidar la precisión de los conceptos, único medio de brindar certeza a los contribuyentes y responsables. Debe advertirse en tal sentido que en el actual estado de evolución y perfeccionamiento del derecho contemporáneo se impone la mayor transparencia de las normas fiscales, entendidas ellas en el sentido lato (leyes, reglamentos, resoluciones) y que este recaudo se convierte en basal y moderno principio de la imposición, tal como ha sido definido por el tratadista Fritz Neumark, para quien es imperativo que las regulaciones tributarias se "estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos, como en los funcionarios de la

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

administración tributaria"(13)(14).

Por lo que llevo expuesto, y en atención a que la definición del campo de aplicabilidad del certificado en transmisiones a título gratuito genera incertidumbre, y puede dar lugar, por una apreciación discordante de los responsables al criterio que en definitiva adopte el fisco, a la configuración de presuntas infracciones y su consiguiente penalización, es que estimo conveniente que en ejercicio de la facultad interpretativa que le asigna el artículo 8º de la ley 11683 (t.o. 1978), corresponde que el director del organismo recaudador interprete con carácter general el alcance del artículo 102 de igual norma, en orden a las transferencias gratuitas, dictando para ello una nueva resolución conforme lo estatuido en el artículo 11 del decreto reglamentario de la norma procesal(14)(15), que especifica en su primer párrafo que "Las atribuciones conferidas por los arts. 7º y 8º de la ley no podrán ser ejercidas en la misma resolución".

4.2. Oportunidad en que se requiere el certificado en función del perfil formal de los actos alcanzados

Un aspecto que merece intentar arribar a mayores precisiones es el orientado a establecer en qué oportunidad se tiene por operada la transferencia a fin de dar cumplimiento a los recaudos establecidos en la resolución general Nº 2774, ya que los demás casos de constitución, cancelación o modificación de derechos reales no ofrecen dudas, desde que se verifican, en principio, con el cumplimiento del requisito instrumental.

Ocurre que tradicionalmente en el campo impositivo, tanto para el impuesto a las ganancias como en el impuesto a los beneficios eventuales, en materia de inmuebles se ha utilizado el concepto de enajenación y la misma se ha considerado configurada cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diera la posesión o, en su defecto, cuando se otorgara la escritura traslativa de dominio. También han merecido un tratamiento particular las ventas judiciales en subasta pública.

Como consecuencia de la situación antes descripta, bien puede darse el caso que la configuración de la enajenación, hoy transferencia en el impuesto a los beneficios eventuales, en atención a los términos utilizados por el artículo 12 de la ley 23259(15)(16), pueda reputarse como cumplida antes de la entrada en vigencia de la resolución general 2774, lo que nos obliga a pronunciarnos si en este caso, y de otorgarse la escritura traslativa de dominio a partir de enero del año 1988, debe darse cumplimiento a la exigencia de la obtención del certificado de bienes registrables.

Planteado el problema en los términos que anteceden, estimo que en la resolución en análisis, a pesar de la falta de precisión de sus términos, se decide por el perfil formal para definir los actos alcanzados por la misma, y, consecuentemente, de tratarse de instrumentos por los que se transfiere el dominio de bienes inmuebles o muebles registrables o se constituyen, cancelan o modifican derechos reales sobre los mismos, será en todos los casos de aplicación la resolución a partir de la fecha de su

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

entrada en vigencia, a pesar de que la operación de que sea portador el documento, a los fines de su imputación al ejercicio fiscal, pueda entenderse operada en una fecha anterior en la que no regía el deber formal.

4.3. Casos involucrados

Por el artículo 4º de la resolución se indica en qué únicos casos deberá presentarse el formulario de declaración jurada.

4.3.1. Bienes inmuebles

En materia de bienes inmuebles, la procedencia del recaudo está supeditada a que la valuación fiscal, emergente de la última boleta correspondiente al impuesto inmobiliario o contribución territorial análoga, resulte superior a A 1.000.000, ello durante el año 1989, conforme a la reforma introducida por la resolución general N° 2945, ya que durante el año 1988 tal importe estuvo establecido en A 150.000.

Este aspecto merece varias reflexiones. La primera, que la aplicación de la exigencia computando el aforo de los inmuebles conducirá a un tratamiento no igualitario, desde que las veintidós provincias, la Capital Federal, y el Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, exhiben un panorama altamente heterogéneo en materia de métodos utilizados para obtener la valuación fiscal (declaración jurada de los propietarios sujeta a verificación, capitalización de la renta anual por el interés corriente, valor venal, fijación por tribunales de tasación, inclusión o no en los inmuebles rurales de la valuación de las mejoras, etc.), lo que reactualiza la imperiosa necesidad de contar con un catastro nacional de aplicación a los fines tributarios y de uso múltiple, único modo de poder brindar, en el caso, un tratamiento uniforme a las situaciones ocurrentes.

Otro aspecto que deberá ser materia de análisis es que en tanto el certificado se solicite "con relación a cada bien registrable", y visto que desde el ángulo geodésico parcelario cada parcela es un bien individual, se posibilitará por este medio que explotaciones rurales constituidas por varias parcelas contiguas sorteen el cumplimiento de la obligación formal, a pesar del superlativo valor que en su conjunto pueda tener el bien, si individualmente ninguna parcela supera el límite mínimo de la valuación fiscal consignado en la resolución.

Por su parte, se arriba al resultado contrario, o sea a requerir el certificado, cuando se computa el inmueble en su conjunto, y quien realiza la operación es un propietario de parte indivisa de escasa significación, que no justifica verse sometido a la fiscalización, según el criterio que pareciera inspirar a la norma.

A modo de línea argumental en apoyo del criterio que sustento, cabe adelantar que en el caso de embarcaciones, las alcanzadas por la exigencia son las que posean motor y más de 15 metros de eslora, y a nadie se le ocurriría en el caso de condominio de un bien de esa

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

naturaleza prorratear las dimensiones del buque entre sus titulares para sustraer su transferencia de la obligación de tramitar el certificado. Ello así, ya que es una cosa diferente la que aquí tratamos que no autoriza a extender por analogía a este supuesto la corriente de ponderar la parte proporcional de la valuación fiscal de un inmueble para la liquidación del impuesto de sellos, en caso de superar ésta el precio de venta de la parte indivisa, o computar la parte proporcional de la misma para liquidar la tasa de inscripción de una donación sin cargo, ya que este criterio guarda correspondencia con la magnitud del hecho imponible y la capacidad contributiva que se pretende alcanzar con ambos tributos, y no con una obligación formal como la que comentamos.

Debo no pasar por alto que en la opinión de algunos especialistas, en el caso de cocheras en propiedad horizontal cuya titularidad se transmite sobre la base de la transferencia de una parte indivisa correspondiente a una unidad funcional o complementaria apta para la guarda de varios vehículos, por conducto de la aplicación del método de la realidad económica, junto con la prevalencia de la sustancia sobre la forma, arts. 11 y 12 de la ley de procedimiento tributario, en cuanto más allá del condominio, lo que se tiene y se usa es tan solo una cochera, parte integrante del todo, en muchos casos con respaldo en un reglamento interno, esta particular circunstancia habilitaría tomar sólo el porcentaje de la valuación correspondiente al copropietario.

La tesis expuesta, si bien no la suscribo, estimo que puede ser al menos razonablemente defendida por quien opte en el caso por no requerir el certificado, cuando su parte de valuación no supere el monto los A 1.000.000, a pesar de que la unidad funcional o complementaria exceda en su conjunto tal suma.

Lo que sí importa una definición acertada de la resolución es brindar certeza en cuanto a la valuación que debe computarse, al referirla a la contenida en la última boleta correspondiente al impuesto inmobiliario. Ello así, ya que en algunas jurisdicciones, contemporáneamente a la valuación fiscal inmobiliaria, hay valuaciones fiscales a otros efectos, particularmente para el impuesto de sellos, con corrección mensual (ver al efecto provincia de Buenos Aires, Código Fiscal, Libro II, Parte Especial, Tít. IV, Impuesto de Sellos, Cap. II de la Determinación de Monto Imponible, art. 196); o con actualización de la del año anterior, para el caso de que no se hubiera dado a conocer la correspondiente al año en que se transfiere el dominio (ley de impuesto de sellos nacional [t.o. 1986], art. 47, segundo párrafo)(16)(17).

En este punto, cuando se indica valuación fiscal emergente de "la última boleta", bien pudo agregarse "vencida", para descartar cualquier interpretación en contrario que pretenda aplicar la valuación consignada en una cuota al cobro cuya liquidación aún no ha sido remitida.

Finalmente, no se observa la razón por la cual la resolución privilegió la valuación fiscal de cada inmueble para todos los casos, sin brindar un tratamiento especial a quien otorga un acto en que la valuación fiscal carece de sentido para exteriorizar la significación económica de la

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

operación, como en el caso de cancelación de una servidumbre o de un mutuo hipotecario de escaso monto.

4.3.2. Bienes muebles registrables

Como ya se indicó, en materia de bienes muebles registrables el artículo 4º de la resolución fija taxativamente como sujetos al cumplimiento de la obligación formal los actos referidos a automotores, embarcaciones y aeronaves, lo que permite inferir válidamente que los restantes muebles registrables se encuentran excluidos del régimen implantado.

4.3.2.1. Automotores

La obligación procede cuando se trata de automotores importados, modelos correspondientes al año 1986 o subsiguientes.

4.3.2.2. Embarcaciones

Quedan comprendidas las que poseen motor, con más de 15 metros de eslora.

4.3.2.3. Aeronaves

Todas están incluidas y la resolución no contiene exclusiones.

4.4. Casos expresamente exceptuados

El artículo 5º de la resolución dispensa de la obligación establecida, aun cuando se verifiquen las circunstancias antes indicadas, de tratarse de bienes registrables cuando sean titulares de dominio:

- a) El Estado nacional, los Estados provinciales o las municipalidades.
- b) Las sociedades de economía mixta, sociedades anónimas con participación mayoritaria estatal y otras entidades mencionadas en el artículo 1º de la ley 22016(17)(18).
- c) Las misiones diplomáticas o consulares, debidamente acreditadas.

5. OBLIGADOS A SOLICITAR LA EXPEDICIÓN DEL CERTIFICADO

5.1. Titulares de dominio

El artículo 1º de la resolución consigna como sujetos del deber tributario formal a las personas físicas y jurídicas y las sucesiones indivisas, titulares de dominio de bienes muebles e inmuebles registrables.

Para una mejor caracterización de los sujetos tal cual vienen definidos, debe estarse a las especificaciones y desarrollos que sobre el particular contiene el artículo 15 de la ley 11683 (t.o. 1978).

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

5.2. Responsables

Por el artículo 2º de la resolución se extiende la obligación de dar satisfacción del deber formal que se reglamenta, a los responsables enunciados en los incisos a) al e) del artículo 16 de la ley 11683 (t.o. 1978), y, de corresponder, a los responsables sustitutos señalados en el artículo 14 de la ley de impuesto sobre el patrimonio neto (t.o. 1986)(18)(19).

6. DECLARACIONES JURADAS

6.1. Formulario de declaración jurada 381

La solicitud del certificado de bienes registrables debe ser requerida mediante la confección de una declaración jurada a través del formulario de la Dirección General Impositiva 381, cuya diagramación, tenor, contenido e instrucciones fueron aprobados por el artículo 11 de la resolución general 2774.

6.2. Confección, presentación y plazo.

El F. 381 está constituido por dos cuerpos, que se individualizan como ejemplar N° 1 y ejemplar 2º, y que serán seccionados a fin de que el formulario N° 1 quede archivado en la Dirección General Impositiva y el ejemplar N° 2 pueda entregarse en su oportunidad al requirente. Los datos que deben cumplimentarse son: apellido y nombre o denominación; domicilio; clave única de identificación tributaria (CUIT); documento cívico para los argentinos y pasaporte o cédula de identidad para los extranjeros; número de inscripción en impuesto a las ganancias, sobre los capitales o fondo ley 23427(19)(20) de corresponder; descripción del bien de que se trata; nombre y apellido del escribano u organismo interviniente; número de registro; valor de la operación y valor impositivo actualizado. Finalmente, debe consignarse en qué formulario presentado ante la Dirección General Impositiva el bien ha sido declarado, el período fiscal y la fecha y los valores que le correspondieron en los distintos impuestos.

De tratarse de bienes registrables pertenecientes a sujetos que lleven libros que les permitan confeccionar estados contables en forma comercial, deberá llenarse la certificación contable requerida en el formulario de declaración jurada 381 por profesional de la matrícula, con la firma debidamente legalizada por el correspondiente consejo profesional.

En dicha certificación se consignará el folio del libro (Diario, Inventarios y Balances) en que se asentó la adquisición del bien registrable y el número y fecha de rúbrica del mismo ante el Registro Público de Comercio.

La presentación del formulario se efectuará ante la dependencia de la Dirección General Impositiva que corresponda por su jurisdicción al

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

domicilio del titular del bien registrable.

La solicitud de certificación, conforme con el segundo párrafo del artículo 3º de la resolución, se cumplimentará por cada uno de los aludidos hechos con una anterioridad de 10 días al momento de realizarse la respectiva operación. Para el cómputo del plazo indicado, se tomarán en cuenta únicamente los días hábiles administrativos conforme con lo establecido por el artículo 14 de la ley 11683 (t.o. 1978).

Es razonable entender que el término ha sido fijado a efectos de posibilitar que los funcionarios de la Dirección General Impositiva puedan verificar que el bien de que se trata ha sido declarado por su titular ante el organismo recaudador, compulsando el legajo del contribuyente y las declaraciones juradas presentadas. Por ello entiendo, más allá de la gramaticalidad del artículo, que si la Dirección extiende el certificado debidamente intervenido antes de la expiración del plazo, nada obsta a la realización de la operación.

Fundo mi criterio en consonancia con el texto del precepto legal (nuevo artículo 102 de la ley de procedimiento), desde que sólo exige que conste en las escrituras o instrumentos "la presentación de un certificado otorgado por la Dirección General Impositiva que acredite que los referidos bienes han sido declarados ante la misma por el transferente", con lo cual el formulario 381, en su segundo cuerpo o ejemplar N° 2, autorizado por los jefes de división, agencias, distritos, o receptorías, constituye un verdadero certificado y no una mera constancia de recepción del mismo, ya que sólo así se armoniza el texto de la ley con el significado conceptual del término "certificado", que se halla referido en su acepción jurídica al instrumento público por el que se hace cierta una cosa (Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia; tomo I, pág. 310, vigésima edición, Madrid, 1984). Por lo demás, carecería de razonabilidad suponer que se ha atribuido a los más altos funcionarios de las distintas dependencias del organismo fiscal un cometido secundario, como sería el de firmar un simple acuse de recibo, por lo que propicio brindar al art. 3º de la resolución general, en punto al plazo que consigna, una inteligencia que lo concilie y armonice con los dictados de la ley, y no otra que lo ponga en pugna con los mismos, recordando que nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que los preceptos no deben ser aplicados ad litteram sin una apreciación circunstanciada previa, conducente a su recta interpretación jurídica, ya que de lo contrario se corre el riesgo de arribar a una conclusión irrazonable(20)(21). Ello así, ya que el formulario, si bien según la resolución debe ser solicitado con una antelación de 10 días al momento de realizarse la operación, resulta también claro que en el precepto no se fija impedimento expreso alguno para otorgar el acto una vez extendido el certificado, con lo cual bien puede afirmarse, como quedó dicho, que lo que la norma ha venido a establecer es el plazo dentro del cual debe expedirse la Dirección General Impositiva, con el agregado de que si no lo hiciera durante su transcurso, habilita, como veremos luego, para que el contribuyente interponga recurso de amparo por mora ante el Tribunal

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Fiscal de la Nación.

A distinta conclusión arriban quienes observan que en una aplicación, que estimo desvirtuante de la norma por la Dirección General Impositiva, ésta emite el certificado automáticamente al momento de presentación del formulario, por lo que aconsejan en todos los casos, más allá de esta circunstancia, dejar transcurrir el referido plazo de 10 días.

Tal postura encuentra apoyatura no sólo en la mecánica usual relativa a la expedición del formulario 381, Sino también en los conceptos vertidos en oportunidad de celebrarse en Mar del Plata, durante el mes de noviembre de 1987, las XVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal.

En aquel evento la Comisión N° 3, al tratar el tema "Límites constitucionales y procesales de las facultades inquisitivas de la Dirección General Impositiva", consignó dentro de los considerandos de la resolución aprobada:

"Que... es necesario - en la relación fisco contribuyente - conciliar las garantías generales con las garantías individuales, a fin de fijar una vinculación armónica compatible con el régimen jurídico de la Nación.

Que es necesario analizar si el ejercicio de las amplias facultades otorgadas a la DGI pueden lesionar derechos individuales amparados por la Constitución Nacional.

"Que ese análisis debe hacerse teniendo presente que el exceso de reglamentaciones no traben, tanto el accionar del organismo como el de los particulares..."

Luego se concluyó, en lo que aquí interesa, en el capítulo de recomendaciones, punto 6, señalando:

"La reglamentación del art. 102 de la ley N° 11683, según la modificación introducida por la ley N° 23495, como la de cualquier otra norma que tuviera similar alcance, debe realizarse de manera tal que no se trabe la libre disposición de los bienes, estableciendo un sistema de información a fin de que la Dirección General Impositiva, en ejercicio de las funciones que le son propias, tome conocimiento de la existencia y transferencia de esos bienes ..."

6.3. Intervención y autorización del certificado

Conforme con la resolución en análisis, el artículo 7° señala que en oportunidad de producirse alguno de los actos previstos en la norma, los responsables quedan obligados a entregar al escribano o al organismo que tenga a su cargo el registro de la propiedad de dicho bien, el "certificado de bienes registrables", ejemplar N° 2 del F. 381, debidamente intervenido por la dependencia de la Dirección General Impositiva ante la cual se hubiera efectuado la presentación del mencionado formulario. Por su parte, el artículo 8° de la resolución establece que el certificado será autorizado por los jefes de división, agencias, distritos o receptorías.

6.4 . Contradicción entre la declaración jurada F. 381 y anteriores declaraciones juradas presentadas a la Dirección

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

En caso de que se constataren contradicciones entre los datos consignados en el formulario de declaración jurada 381, con los que surjan de las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes con relación a los impuestos a las ganancias, sobre el patrimonio neto, sobre los capitales o, en su caso, a la contribución especial por normalización y regularización tributaria de la ley 23427, la Dirección General Impositiva procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo y a liquidar el gravamen correspondiente, en los términos del artículo 23 y siguientes de la ley de procedimiento 11683 (t.o. 1978).

Debe recordarse para el supuesto de que se hubiera omitido declarar total o parcialmente algunos de los bienes de que da cuenta el F. 381, que el artículo 25, inciso e) de la ley 11683 (t.o. 1978), al fijar presunciones generales para la estimación de oficio, establece, salvo prueba en contrario, que "los incrementos patrimoniales no justificados con más un 10 % (diez por ciento) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, constituyen ganancias netas del ejercicio en que se produzcan a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias".

6.5. Mora de la Dirección General Impositiva en la expedición del certificado y recurso de amparo

La falta de pronunciamiento de la Dirección General Impositiva no importa en ningún caso la autorización tácita para proceder a realizar el acto para el cual se requirió el certificado. Lo así expuesto resulta de lo establecido por los dos primeros párrafos del artículo 10 de la ley 19549(21)(22), de Procedimientos Administrativos, en cuanto preceptúan: "El silencio o la ambigüedad de la administración frente a pretensiones que requieran de ella un pronunciamiento concreto, se interpretarán como negativa. Sólo mediando disposición expresa podrá acordarse al silencio sentido positivo". Sin perjuicio de ello puede inferirse del segundo párrafo del artículo 3º de la resolución que la Dirección General Impositiva tiene obligación de expedirse dentro de los 10 días hábiles administrativos de la presentación del formulario de declaración jurada 381, ello en razón de que no puede ser otro el sentido del plazo, y que las características del tráfico de los bienes de que se trata requieren celeridad y que no sean obstruidas las transacciones.

La falta de pronunciamiento dentro del término indicado por el organismo fiscal habilita, según entiendo, a ejercitar la vía del recurso de amparo ante el Tribunal Fiscal de la Nación, regulado por los artículos 164 y 165 de la ley 11683 (t.o. 1978).

El remedio procesal aludido habilita a la persona individual o colectiva perjudicada en el ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la Dirección General Impositiva. La vía indicada puede ser utilizada séase o no contribuyente, y si el Tribunal juzgara procedente el

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

reclamo en atención de la naturaleza del caso, requerirá al funcionario a cargo del organismo fiscal que dentro de breve plazo informe sobre la demora imputada y forma de hacerla cesar. Contestado el requerimiento o vencido el plazo para hacerlo, podrá el Tribunal resolver lo que corresponda para garantizar el ejercicio del derecho del afectado, ordenando en su caso la realización del trámite administrativo o liberando de él al particular mediante la garantía que estime suficiente.

Debe quedar bien entendido que si la demora obedece a la propia conducta discrecional del recurrente, en razón de no encontrarse en debida forma su situación fiscal, o de no haber satisfecho requerimientos de la Dirección General Impositiva a fin de justificar que el bien de que se trata ha sido declarado correctamente ante el organismo, el Tribunal Fiscal no dará curso al amparo.

7. OBLIGADOS A VERIFICAR LOS RECAUDOS ESTABLECIDOS EN LA RESOLUCIÓN

Tanto el escribano interviniente o, en su caso, la autoridad del correspondiente registro de la propiedad, tienen asignadas por la resolución cargas públicas de verificación y deberes formales.

En tal sentido debe distinguirse si la operación relacionada con bienes registrables se halla sujeta o no a la obligación de obtener el certificado. En el primer caso, se deberá dejar constancia en el texto de la respectiva escritura o documento de la presentación del ejemplar N° 2 del F. 381, quedando obligado, asimismo, a conservar en forma ordenada dichas constancias para posibilitar a la Dirección General Impositiva el ejercicio de sus facultades de fiscalización. En el segundo supuesto, los funcionarios indicados deberán dejar constancia en el texto de los documentos que formalicen, la causa por la cual no resulta procedente la presentación del "certificado de bienes registrables", en atención a lo dispuesto en los artículos 4° y 5° de la resolución sobre bienes involucrados y casos expresamente exceptuados, como asimismo de los antecedentes suministrados por los responsables que justifiquen la aplicación de lo reglado por los mismos.

Debo apuntar aquí que la reforma introducida se encuentra en pugna con los principios que informan la ley nacional registral inmobiliaria, complementaria del Código Civil 17801(22)(23), la cual en el capítulo X "De la organización de los registros", art. 41, dispone: No podrá restringirse o limitarse la inmediata inscripción de los títulos en el Registro mediante normas de carácter administrativo o tributario". Ante tal hecho, y como consecuencia de que la norma fiscal federal es de fecha posterior a la ley registral, debe entenderse que se ha producido una derogación parcial de la primera, razón por la cual los títulos en los que no se consigne el cumplimiento del recaudo deberán dar lugar a una inscripción provisional. Ello resulta del hecho que el fundamento de la obligación fiscal tiene soporte en la modificación introducida por la ley 23495 y la

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

resolución general 2774 al reglamentarla, solamente la torna operativa.

8. SANCIONES

El incumplimiento de las obligaciones establecidas en la resolución general 2774 hará pasible a los infractores de las sanciones previstas en la ley 11683 (t.o. 1978) . Fundamentalmente, será de aplicación la multa graduable establecida por el artículo 43 de la ley de procedimiento tributario, para el supuesto de comisión de infracciones formales. Tal artículo, con la actualización de montos por el período comprendido entre el 1º de enero de 1989 y el 31 de diciembre del corriente año, según resolución general número 2920, establece en su primer párrafo: "Serán reprimidos con multas de dos mil cuarenta y seis australes (A 2.046) a veinte mil cuatrocientos ochenta y tres australes (A 20.483) los infractores a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo Nacional y de las resoluciones e instrucciones dictadas por el director general que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria o a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables. Estas multas son acumulables con la del artículo anterior".

En mi criterio la infracción no encuadra en el tipo descripto en el segundo párrafo del art. 43, de la ley de procedimiento, referente al incumplimiento de obligaciones establecidas en regímenes generales de información de terceros.

Sin perjuicio de lo expuesto, y más allá del régimen sancionatorio, es dable advertir que la situación de los escribanos o funcionarios a cargo de los registros de la propiedad puede verse comprometida si no verifican el cumplimiento de los recaudos establecidos en la resolución, y, en tal sentido, cabe recordar que conforme con el artículo 18, inciso e) de la ley 11683 (t.o. 1978), responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas, los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, facilitan por su culpa o dolo la evasión del tributo. El supuesto indicado bien puede acaecer, cuando como consecuencia de la falta de exigencia del certificado por el funcionario público que debía hacerlo, se transfiere un bien registrable que constituía la única posibilidad del fisco de hacer efectivo su crédito contra el contribuyente, que se torna insolvente luego de la transmisión.

9. VIGENCIA

Por el artículo 12 de la resolución 2774 se fija una vigencia para el régimen instituido que abarca los hechos producidos entre el día 1º de

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

enero de 1988 y el 31 de diciembre de igual año.

Como se recordará, la publicación de la resolución en el Boletín Oficial recién se concretó el 5 de enero de 1988 y a su vez, el artículo 7º de la ley 11683 (t.o. 1978), que habilita al director general a impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros en las materias en que las leyes autorizan al director general para reglamentar la situación de aquéllos frente a la Administración, disposición que fue invocada en los considerandos de la misma, establece que dichas normas recién entrarán en vigencia desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial.

Se advierte, entonces, que el dictado de la resolución 2774 en los últimos días de diciembre de 1987, estableciendo un recaudo que debe cumplimentarse ante la repartición correspondiente del organismo recaudador con una anterioridad de 10 días hábiles administrativos, al momento de realizarse la respectiva operación, fijó a cargo de los titulares de dominio de bienes registrables y demás responsables una obligación de cumplimiento imposible, en los casos en que se tuviera acordado formalizar la operación en los primeros días del año 1988, en mérito a la pretendida entrada en vigencia del régimen el primer día de ese año.

Por la circunstancia expuesta, participo del criterio según el cual la disposición, en el mejor de los casos, ha entrado en vigencia el día de su publicación, ya que lo que aquí se debate no es la posibilidad de que las normas actúen retroactivamente sobre períodos temporales anteriores a su publicación, sino que se cumpliera en el pasado una regulación desconocida, lo que resulta lógicamente imposible.

Otro tanto ha ocurrido con la resolución 2945 dictada el 4 de enero de 1989, publicada en el Boletín Oficial el 11 de enero del corriente año, y con vigencia hasta el 31 de diciembre de 1989.

10. CONCLUSIONES

Más allá de algunas consideraciones críticas que he vertido en el desarrollo de este análisis de la resolución general 2774 y a la necesidad de dictar una resolución general aclaratoria en punto a los actos a título gratuito, entiendo que esta norma ha importado, frente al marco amplio que en todas sus potencialidades ofrecía el nuevo artículo 102 de la ley 11683 (t.o. 1978), el ejercicio prudente y mesurado de la facultad reglamentaria, pero aceptando que la norma bajo comentario se exhibe, como lo señalan sus propios considerandos, como una regulación de carácter provisional que deberá ser reformulada, computando las deficiencias que se han detectado en su aplicación concreta por el organismo fiscal durante más de un año, por lo que no se comprende cómo al momento de aprobarse la resolución general 2945 no se capitalizó la experiencia adquirida, y que demandaba, sin duda brindar más precisión a la normativa.