

DERECHO TRIBUTARIO APLICADO

LA RENDICIÓN DE CUENTAS CORRESPONDIENTE A UN MANDATO VERBAL INSTRUMENTADA POR ESCRITURA PÚBLICA Y SU CARÁCTER DE ACTO NO SUJETO AL PAGO DE IMPUESTO DE SELLOS

VICENTE O. DÍAZ

I. Ocupa nuestra atención analizar el tratamiento que la ley del impuesto de sellos dispensa a las escrituras públicas, mediante las cuales el mandatario con poder tácito practica la rendición de cuentas, que prescribe el código de fondo, a favor de su mandante. Ello tiene singular importancia debido a la permanente confusión conceptual por la cual el fisco (Dirección General Impositiva) otorga carácter de acto imponible o gravable a determinadas figuras jurídicas que no revisten los presupuestos que los códigos que las legislan prescriben para ser tenidas como tales.

Tal controversia jurídica - tributaria hace que el notariado en reiteradas ocasiones, y especialmente en el impuesto de la especie, deba ocurrir en recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, para que este organismo sentencie sobre la procedencia o improcedencia de

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

la pretensión fiscal. En efecto, dicha apelación resulta imprescindible si se tiene en cuenta que a los instrumentos públicos que exteriorizan las rendiciones de cuentas referidas en el párrafo primero, la Dirección General Impositiva las encasilla jurídicamente como cesión de derechos, y por ende, intenta gravarlas al amparo de tal concepto, cuando en realidad y por los fundamentos que se expondrán acto seguido, dichas escrituras no se encuentran sujetas a tributación, ya sea en ley de sellos derogada recientemente o en que rige en la actualidad.

II. Situación idéntica a la analizada fue resuelta acorde a nuestra tesitura por el Tribunal Fiscal en el expediente N° 5816, correspondiente a los autos caratulados "Detry Amaro Néstor - Registro N9 58", cuya sentencia, consentida por el fisco, disipa cualquier interpretación en contrario y reitera en parte un pronunciamiento anterior del mismo organismo.

Por ante el registro notarial del apelante, el señor José Pérez hizo la siguiente exposición: "que habiendo actuado como mandante o gestor de negocios del señor Benito Rodríguez, viene a dejar expresa constancia que el crédito por un importe de m\$.n. 5.000.000. - que figura en nombre del exponente, contra Sociedad Anónima, se origina y responde a esa gestión, por lo que declara que es de propiedad total de dicho señor (o sea Benito Rodríguez), pudiendo el mismo ejercer libremente los derechos que al efecto le asisten, con facultad de percibir y dar recibos. Presente a este acto el señor Benito Rodríguez, y enterado del contenido de esta exposición, manifiesta conformidad y asentimiento por ser real y auténtico lo expresado por el señor José Pérez".

Inicialmente, al momento de obrarse el acto, el notario entendió que dicha exposición configuraba un contradocumento estimación equivocada a todas luces - y tributó sobre dicha escritura la tasa fija de m\$.n. 600. - prescripta por el hoy derogado art. 50 de la ex ley de sellos. Pero equivocación mayor fue la incurrida por la Dirección General Impositiva, que, desechando el carácter de contradocumento, introdujo la existencia en la especie de una cesión de derechos alcanzada por el gravamen del 6 por mil normado por el artículo 12, inc. b) de la ley derogada (actualmente art. 16, inc. e] de la ley 18524). Vale decir, la impugnación del organismo fiscal es válida solamente en cuanto sostiene que el acto en cuestión no es un contradocumento, pero excede de la realidad jurídica en lo referente a la exposición notarial, al merituar la vigencia de un presupuesto no reproducido con arreglo a derecho.

a) La escritura sub examen no puede ser asimilada a un contradocumento en los términos del artículo 996 y concordantes del Código Civil porque de la misma no emanan premisas jurídicas que así lo hagan procedente. Enseña la doctrina que se entiende por contradocumento aquel destinado a modificar un acto anterior (Salvat, Derecho civil, parte general), y la determinación fiscal al negar tal carácter a la declaración de referencia, en la resolución Nro. 809 / 69,

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

parafraseando al Dr. Borda (Manual de derecho civil, parte general) señala correctamente que el contradocumento es una voluntad formulada por escrito por las partes, de carácter generalmente secreto y destinado a probar que el acto ha sido simulado; en otras palabras, lo que importa es que el contradocumento exprese la verdadera voluntad de las partes en el momento de otorgarse el acto aparente.

A partir de la sanción de la ley 18524 asume mayor importancia aún establecer qué actos como el aquí señalado no exteriorizan jurídica ni fiscalmente un contradocumento, porque a tenor del artículo 13 de esta ley dicho instrumento está sujeto al mismo impuesto aplicable a los actos que contradicen. Con prescindencia de que no compartimos esta elevación del impuesto aplicable al contradocumento cuando fuere realmente vigente la existencia del mismo y así lo expresamos en su oportunidad (revista La Información, febrero de 1970, Nro. 482, pág. 130), ponemos especial énfasis en reiterar, ya no sólo por el simple hecho de evitar una mayor tributación con la ley nueva, - sino y en forma primordial porque no existe razón valedera en los términos del Código Civil para afirmar que actos como el mencionado anteriormente puedan generar contradocumentos.

Tal es cierto, como lo consigna el fallo "Detry", porque las partes en el instrumento cuestionado, al invocar la existencia de un mandato o una gestión de negocios no modifican ni dejan sin efecto ningún instrumento anterior y no se refieren por lo tanto a una presunta simulación del acto por el que se habría constituido o transferido el derecho creditorio a una persona interpuesta. En otras palabras, no se reproducen los preceptos contenidos en los artículos 955, 956 y concordantes del Código Civil, o como bien dice Machado, la simulación puede ser referida por su fecha, o por las partes que figuran en el instrumento, haciendo aparecer personas que no tienen interés, o por el carácter del acto en si mismo (Comentarios del Código Civil argentino, t. 3).

Resumiendo, al acto impugnado le falta la conformación que el precitado código de fondo le otorga al contradocumento, siendo necesario destacar que la exposición documentada por el escribano Detry en nada se adecua a la cita jurisprudencial que señala "que el Código Civil al legislar la simulación establece que sólo puede configurarse mediante la concurrencia de presupuestos que respondan a su propia cualidad: si la simulación es absoluta será preciso que las partes se hayan puesto de acuerdo en crear únicamente una apariencia del acto, sin contenido alguno; Si es relativa, en realizar verdaderamente un acto, pero bajo la apariencia de otro de naturaleza distinta" (Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires; 22/10/57, Revista de Jurisprudencia Argentina, año 1958, pág. 121).

b) Visto que el acto en cuestión no es un contradocumento, examinaremos inmediatamente por qué tampoco puede fiscal ni jurídicamente ser interpretado como una cesión de derechos, criterio que, como se ha dicho anteriormente, fue el sostenido por la Dirección

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

General Impositiva.

En apoyo de su pretensión, el organismo recaudador por intermedio de la División Impuesto de Sellos, sostuvo que la exposición hecha por el señor José Pérez (mandatario) creaba un nuevo contrato; que así debe convenirse por cuanto el gestor, es decir Pérez, no limita su declaración a señalar la existencia de un acto simulado, sino que expresamente acuerda la propiedad de la cosa, en este caso el crédito a la contraparte, y que ésta (Benito Rodríguez) expresa en el mismo acto notarial conformidad y asentimiento, situación que convalida, a criterio fiscal, la supuesta cesión de derechos.

Va de suyo que dicha tesis no prosperó en instancia del Tribunal Fiscal, en orden a que la escritura sub examen no reviste el carácter de contrato, sino que exterioriza el cumplimiento de las obligaciones del mandato conferido previamente. Sobre el particular cabe recordar que el contrato de cesión de derechos se rige por las disposiciones de los artículos 1434, 1435, 1437 y concordantes del Código Civil. Sin cortapisa alguna cabe afirmar que en la especie no se reproduce uno de los presupuestos a que hace referencia el art. 1435 cuando se remite al juzgamiento de la cesión por las disposiciones sobre el contrato de compra y venta (art. 1323 del mismo código).

Asimismo, como bien lo señala el mismo tribunal, la cuenta que rinde Pérez a su mandatario (Rodríguez) y la entrega a éste de cuanto haya recibido en virtud del ejercicio del mandato en este caso el crédito de m\$. 5.000.000. -, es decir, la subrogación en los derechos y acciones a que hace mención el artículo 1909 del Código Civil, de ninguna manera configura el pago por subrogación a que hacía referencia el ex art. 12, inc. b) de la ley de sellos vigente hasta el 31 de enero de 1970, y que la ley que la suplantó 18524, lo recoge al amparo del artículo 16, inciso c).

Y no configura la rendición de cuentas y entrega del producido de la gestión el pago por subrogación, conforme a lo expresado en el párrafo anterior, dado que no se dan las causales de que hacen mérito los artículos 767 al 772 del Código Civil para convalidar tal figura jurídica. En apoyo de esta afirmación, además de la doctrina del fallo "Detry", concurre el valioso aporte de Raúl J. Otero expresado en la revista Derecho Fiscal ("El pago con subrogación ante el impuesto de sellos", Nro. 139, marzo de 1967, págs., 767 y sigs.).

III. Descartadas consecuentemente las razones en que el notario y el fisco fundaron el carácter de la imposición, con la aclaración de que aquél expresó su argumentación al momento de recibir la impugnación del acto tributariamente en formulario 6855, debemos referirnos a los principios tutelares tenidos en cuenta por la Sala A del Tribunal Fiscal al sentenciar que la escritura consignada en el apartado II no es un acto sujeto al pago del impuesto de sellos.

a) En primer término señalamos que el acto instrumentado y las declaraciones contenidas en el mismo deben ser tenidas como tales, por

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

la simple razón que su veracidad no está controvertida. De resultas, nos encontramos ante un mandato conferido verbalmente en los términos del artículo 1873 del Código Civil. Cumple las características de unilateral pues las obligaciones que de él emanan son exclusivamente a cargo del mandatario y, sobre todas las cosas, la representatividad en sí por las funciones que Pérez ha ejercido. Este, en el cumplimiento de su cometido, ha contratado en su propio nombre conforme a la previsión contemplada por el artículo 1929 del mismo código.

Lafaille enseña que el mandatario no procede a nombre de su mandante, sino simplemente por cuenta de él, de suerte que más que una función representativa el desempeño de su cometido comporta un acto en interés de otro, apareciendo no obstante, siempre, la representación en cierta medida (Curso de contratos, t. III). La mecánica que conjuga las disposiciones regladas por el referido artículo 1929 conducen a sintetizar en que respecto a los extraños no hay mandato, pero éste existe entre las partes. De donde, si media mandato, surge la acción derivada del mismo para exigir a ese apoderado que le rinda cuentas y que esta se traducirá en una subrogación de acciones (Lafaille, obra citada).

Por ello, no ha podido prosperar la posición fiscal de gravar el acto como cesión de derechos, porque Pérez como comisionista no adquirió nada, puesto que en las relaciones entre él y su mandante (Rodríguez) procedió por cuenta de éste, perteneciendo jurídicamente al mandante los derechos que aparentemente el mandatario tiene adquiridos sobre las personas que han contratado con ellos.

b) Las manifestaciones y declaraciones de Pérez constituyen la rendición de cuentas de sus operaciones y la entrega al mandante de cuanto haya recibido en virtud del mandato, cuya cesación se produce con el cumplimiento del negocio encomendado, tal como se viera en el apartado III a).

Ello proviene de la expresa norma del artículo 1909 del Código Civil y porque la doctrina sobre el particular interpreta que la obligación contenida en este artículo reposa sobre un fundamento lógico: el mandatario gestiona el negocio de su mandante, actuó por él y por cuenta de él, de donde éste en nuestro caso Benito Rodríguez - tiene el derecho de reconocer el resultado de las operaciones encomendadas y de percibir todo lo relativo a ellas, documentos o dinero (conf. Salvat, t. III, página 1823). Además no sólo el mandatario, sino quienes hayan realizado gestiones por cuenta o por encargo de otras personas quedan obligados por razones de analogía a rendir cuentas al mandante (C. N. Civ., 22/8/1958, La Ley, t. 93, pág. 207).

En suma, Pérez - mandatario - ha debido efectuar la exposición notarial, mal calificada por la Dirección General Impositiva, porque como toda persona capaz de contratar que se encargó de la gestión de un negocio que directa o indirectamente se refiere al patrimonio de otro, se sometió a las obligaciones que la aceptación de un mandato importa al mandatario hasta la terminación del negocio emprendido o hasta que el

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

interesado pueda proveer por sí y en orden a la calidad jurídica de la cosa quedó obligado a rendir cuentas de su administración. Ello viene dado por el texto del artículo 2288 y concordantes del Código Civil.

La sentencia concuerda con los principios expresados por Messineo bajo la premisa de que en la escritura observada no ha habido interposición ficticia o simulada de persona, sino interposición efectiva, es decir, un caso de representación indirecta en virtud de la cual una persona efectivamente adquiere, o enajena, o hace algo, en nombre propio, pero en interés y por cuenta de otro, y donde además, el tercero, que entra en relación con la persona interpuesta real, ignora que su contraparte declara por cuenta de otro (Manual de derecho civil y comercial, tomo II).

IV. Ya en un fallo anterior - autos "May Zubiría Alberto" - y que fuera invocado oportunamente por la defensa en el expediente "Detry", el Tribunal Fiscal había restablecido la justicia necesaria al determinar sobre el alcance de las escrituras referidas al negocio fiduciario en los términos de la moderna doctrina que extingue la cesión de un derecho otorgada con fines de mandato, sentenciando que las mismas no se encuentran comprendidas como imponibles dentro del régimen de la ley de sellos. Al igual que en nuestro caso, la Dirección General Impositiva pretendió gravar el acto otorgado por el escribano May Zubiría como cesión de derechos.

Ambos pronunciamientos de dicho tribunal y en especial el dictado en los autos "Detry", que ha sido consentido por el fisco, deben ser acogidos con amplio beneplácito por la restitución de la auténtica justicia tributaria sobre una materia en la cual el organismo de percepción de impuestos ha observado permanentemente una política de gravabilidad.

En el fallo de la litis ha quedado perfectamente demostrado que no se dieron las causales para dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria en los términos que practica Sainz de Bujanda al referirse al análisis jurídico del hecho imponible (Temas de derecho tributario bajo la dirección de Juan Pedro Castro. Comisión y. Estudios F. C. Económicas). Por otra parte. se han reiterado las premisas sostenidas por Friedrich Klein en cuanto dice que el impuesto al tráfico jurídico - impuesto de sellos en nuestro país - se halla dominado en primer plano por el aspecto jurídico, en contrario al derecho tributario en general dominado ampliamente por el punto de vista económico sin que ello implique a la vez que este último quede totalmente excluido (Tratado de finanzas, de Gerloff y Neumark, tomo II, pág. 666).

Una vez más la sentencia nos recuerda el memorable fallo de la Corte Suprema que dice "que las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admita. sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación" (Fallos, t. 179, página 337).