

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Alcance de la Obligación de Transcribir en las Escrituras de Protestos Datos sobre la Forma de Pago del Impuesto de Sellos en el Respectivo Documento

VICENTE OSCAR DÍAZ

SUMARIO

I. Introducción.- II. Tipología jurídica del acto observado impositivamente.- III. Jurisprudencia existente.

I. INTRODUCCIÓN

Reiteradas interpretaciones, en su mayoría no siempre con argumentos de justificada esencia jurídica, por parte del organismo de percepción tributaria (D.G.I.), hacen que el notariado vea impugnados actos de su autoría, cuando especialmente los mismos se refieren a protestos de documentos o protocolización de instrumentos privados.

La controversia emana cuando el escribano ha omitido alguno de los requisitos normados por el artículo 77 de la ley de sellos (t. o. 1968) vigente hasta el 31 de enero de 1970, es decir, no consignar en el respectivo instrumento público las cantidades, número o serie, o fecha de habilitación de los valores fiscales que exteriorizan el pago del impuesto.

Tales omisiones, a razonamiento fiscal, presuponen la falta de pago del gravamen y generan asimismo una infracción punible. A fin de analizar que dicho criterio no puede ser acogido sin expresas reservas, y que solamente se tendrá por cierto en casos muy particulares, se han de merituar las características tipológicas de los actos notariales en cuestión.

Incluso la situación obrante tiene plena validez, porque si bien la ley de sellos actual -N° 18524 - no contiene ninguna disposición análoga a la del derogado artículo 77, la Resolución General 1354 (S) en su artículo 5° reimplanta tal exigencia. Se ha tenido ocasión de señalar (Revista La Información, "La nueva ley de sellos; análisis y comentario", febrero 1970, N° 482, pág. 149) el acierto de la ley 18524 al no reproducir en su articulado las mismas normas anteriores sobre la materia; lamentablemente dicho estandarte ha sido recogido por el organismo de percepción tributaria bajo el amparo de las facultades conferidas por los artículos 10 de la ley de sellos y 7° y 9° (le la ley 11683 (t. o. 1968).

II. TIPOLOGÍA JURÍDICA DEL ACTO OBSERVADO IMPOSITIVAMENTE.

Por ante los estrados del Tribunal Fiscal de la Nación se planteó el tratamiento impositivo a otorgar sobre aquellas escrituras públicas de

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

protestos de documentos que adolecieran de alguno de los requisitos requeridos por el artículo 77 derogado.

En la especie, según resolución del juez administrativo (D.G.I.), la pretensión fiscal de tener por no pago el impuesto es válida por el mero hecho de no consignar el número y serie de cada estampilla, no obstante haber indicado la cantidad de las mismas, su monto y la fecha de habilitación.

En primer lugar es de señalar que si ha existido confusión sobre el proceder por parte del notariado, ello se ha debido pura y exclusivamente a normas contradictorias de la propia Dirección General Impositiva. En efecto, con la vigencia de la Resolución General 740/S (Derecho Fiscal, año XI, pág. 521) se modificó el régimen imperante para el ingreso del gravamen por parte de los señores escribanos, que hasta la sanción de la señalada estaba bajo la égida de la Resolución General 381/S (Derecho Fiscal, t. V, pág. 117) y la Resolución Interna 1052, que complementaba las instrucciones de esta última.

La reforma que originó la segunda resolución general - 740/S - vino dada en orden que la experiencia recogida en la materia, al decir del señor interventor de la Dirección General Impositiva que la dictara, hizo razón para suprimir la obligación de consignar en el anexo N° 3 del formulario 779 los datos relativos a las escrituras públicas de protestos de pagarés, letras y cheques.

Dicha disposición generó en el entendimiento de gran parte del notariado, que la misma entraba a armonizar con los principios rectores del Código Civil, que se detallarán de inmediato, y por lo tanto ya no hacía falta consignar los datos requeridos por los artículos preinsertos.

Dado que se han impugnado impositivamente escrituras de protestos de documentos, nada mejor, para una cabal comprensión del problema, certificar la clase de figura jurídica en sí del instrumento.

Señala el artículo 973 del Código Civil que la forma de los actos jurídicos consiste en el conjunto de solemnidades que deben observarse en la celebración de los actos jurídicos, y en correlación a la norma del artículo 976 del mismo código de fondo la jurisprudencia ha doctrinado "que los actos solemnes únicamente si se han cumplido las formas legales, producen sus efectos, puesto que esas formas ofrecen como finalidad asegurar que la declaración es real sincera y concluyente (Cám. Nac. Apel. Civil, La Ley, t. 91, pág. 392).

Concurrentemente, todo el presupuesto jurídico - tributario está asegurado en las escrituras observadas, dado que la forma intrínseca de las mismas ofrece la absoluta seguridad que las declaraciones de los fedatarios son sinceras, reales y concluyentes, cuando de ellas emanan que el impuesto ha sido pagado e indican su monto exacto y fecha de tributación.

Resulta huérfano de todo sustento inferir la falta de sellado so pretexto de no indicar el número de los valores fiscales correspondientes.

Sobre el particular, cabe merituar que las escrituras de protestos revisten las características prescriptas por el artículo 979, inciso 1°, y sus concordantes del Código Civil y que según la definición clásica, instrumento público es el otorgado con la intervención de un oficial público con las

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

formalidades que la ley establece (Salvat, Parte general, N° 1886) y que el contenido de los mismos se halla sujeto a las normas de los artículos 993, 994 y sus concordantes del mismo código.

En su orden es de referir que el instrumento público hace plena fe de la existencia material de lo asentado por el notario con la expresa consigna que esta fe pública no solamente vale entre las partes sino también respecto de terceros. Tales normas jurídicas parten del principio rector observado por el codificador en cuanto se habla de los hechos que por su oficio debe conocer el oficial público en el acto de extender el instrumento, dando fe con su legal intervención de los asentados en los mismos "hasta el momento que sean argüidos de falso por acción civil o criminal".

La pretensión fiscal de tener por no pago el impuesto en aquellas que adolecen de algún dato en la forma pedida por el ex artículo 77 o por la Resolución General 1354/S en su artículo 5°, implica que lo dicho por el notario no es tal y debe reputarse de falso, o en otras palabras, el fisco sin acción civil o criminal arguye de falso lo asentado por el oficial público respecto del pago del impuesto.

Para una mayor ilustración, el Diccionario Enciclopédico Salvat al consignar el término falso, lo define como falta de ley, o incierto, o contrario a la verdad" (t. VI, pág. 574). De resultas y concurrente a dicha conformación idiomática, la Dirección General Impositiva al impugnar lo asentado por el notario con relación al pago del impuesto de sellos, aplica per se una interpretación particular de las normas jurídicas merituadas ut supra.

En asocio, es entendido que la norma a que se refiere el artículo 994 del Código Civil es de aquellas cosas de que el oficial público ha adquirido certidumbre por sí mismo y que tenga misión de comprobar (Mercadé, t. V, N° 140). Sin cortapisa alguna, el presupuesto del artículo preinserto se encuentra ampliamente reflejado y cumplido en la actuación de los notarios que se encuentran impugnados fiscalmente. Primero porque han tenido a la vista y por tal la certidumbre de que los documentos protestados estaban sellados con arreglo a derecho, y segundo, porque su misión de comprobar tal estado tributario lo han satisfecho con la mención en las respectivas escrituras que las mismas obraron el sellado correspondiente, indicando monto y fecha de pago.

Dicha conformación indica que el sustento fiscal carece de lógica jurídica, principio tutelar que vale en la medición de todos los actos, cuyo metro patrón es la ley suprema y nada más que dicha ley con prescindencia de la rama del derecho al cual va dirigida.

El derecho esgrimido desvanece la posición de la Dirección General Impositiva, por la sencilla razón que el hecho de no indicar el número de los valores fiscales no significa que el gravamen se ha omitido, como tampoco genera la falsedad de la escritura pública como para quitar valor a lo asentado por los fedatarios.

No puede admitirse con arreglo a derecho, ni aun en la usual interpretación fiscal del carácter instrumental del impuesto de sellos, que la mera omisión involuntaria de consignar el número y series de las estampillas anule el impuesto y lo tenga por no satisfecho; de así creerlo, cabe decretar la

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

defunción del Código Civil y la función intrínseca del fedatario público.

A esta altura resulta imposible disimular las numerosas y reiteradas normas impositivas, oscuras y contradictorias muchas de ellas, que fatigan al ejercicio de la profesión de fedatario público.

Como bien sostiene Carlos Pelosi, paralelamente a la política de acrecentar cargas y establecer severas sanciones, sin tener en cuenta que el notario no puede ser asimilado a la figura del responsable común, por vía de normas impositivas se ha operado una injustificada intromisión en la soberana competencia del notario respecto a la redacción del documento, cuya autoría ideológica le pertenece.

El I Congreso Internacional del Notariado Latino, celebrado en la ciudad de Buenos Aires en el año 1948, declaró "que no debe perturbarse ni distraerse el normal y regular ejercicio de la función pública notarial con obligaciones fiscales administrativas extrañas al ministerio de la prestación de la fe pública, tales como la tarea de recaudación de impuestos, etc., ni con obligaciones fiscales intrascendentes como las de transcribir recaudos de pago (una mejor ilustración se encontrará en Doctrina notarial, Congresos y Jornadas, ediciones Repertorio Notarial, La Plata, año 1969).

III. JURISPRUDENCIA EXISTENTE

La presunta infracción del tenor impositivo reseñada en los apartados anteriores mereció sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en los autos caratulados "Melgarejo, Marcos s/recurso de apelación - impuesto de sellos", expediente N° 7337; pronunciamiento de reciente data, que se encuentra incluso en plazo procesal para ser apelado por las partes.

El fallo parte del principio determinante, que no obstante la omisión de indicar en las escrituras de protestos el número y serie de cada valor fiscal, ello no es óbice para concluir que los documentos respectivos no han tributado el impuesto de sellos correspondientes. Más aún, la sentencia fija el claro presupuesto que ninguna disposición de la ley de sellos dispone que el impuesto sea tributado por segunda vez en ocasiones de existir alguna omisión como la comentada.

Para arribar a un fallo favorable a la posición del notario, la Sala "B" del Tribunal Fiscal ha tenido en cuenta que éste señaló en cada oportunidad la existencia del estampillado correspondiente y el monto del mismo, lo que confrontado con el importe reclamado en el documento impugnado daba los elementos necesarios para determinar si se había tributado el impuesto y en qué medida.

Pero asume mayor importancia que en la causa el escribano Melgarejo indicó en cada escritura de protesto la fecha de habilitación de las respectivas estampillas, situación fundamental, puesto que una vez habilitadas no pueden volver a ser utilizadas, lo que excluye una posible defraudación al fisco nacional.

Unido a tales recaudos, el tribunal hace valer la norma del artículo 993 del Código Civil, entendiéndose que esta posición doctrinaria en el campo

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

impositivo es un verdadero aporte jurisprudencial, especialmente en el impuesto de sellos.

Obsérvese que el pronunciamiento de la Sala "B" otorga preeminencia a las disposiciones del código de fondo sobre la ley tributaria; hace prevalecer lo asentado por el notario en la escritura pública a desmedro de alguna omisión de transcripción de recaudos impositivos, e incluso el decisorio se aparta de antigua doctrina que ha recogido la Sala "D" del mismo tribunal en autos "Sucesión Guillermo Cariat".

Ante la existencia de jurisprudencia encontrada en la materia, debe primar la sentenciada en los autos "Melgarejo" por ser ésta la que ubica a los actos impugnados en su justa dimensión. La Corte Suprema de Justicia ha expresado que la autonomía de la legislación fiscal para determinar los modos y la forma de aplicación de los tributos tiene por límite el respeto de las instituciones de la legislación civil en el ámbito del derecho privado (Fallos, t. 265, pág. 15) y va de suyo que el fallo "Melgarejo" se ajusta a tales principios.

Si bien el escribano tiene la obligación de ser un colaborador eficiente del poder administrador, a cuyo efecto debe contribuir en la mejor forma posible a que el Estado perciba los impuestos que las leyes y reglamentaciones determinan (Revista del Notariado, 1965, pág. 674), ello no implica por oposición que el poder fiscal se arroge facultades discrecionales en el juzgamiento de inserciones impositivas en las escrituras de protestos de documentos, y pretenda con tales resoluciones constituir en infractores a los fedatarios.

Los miembros de la Sala "B" han ratificado, al juzgar la materia en discusión, el principio que las afirmaciones contenidas en los instrumentos públicos sólo son susceptibles de ser destruidas mediante el ejercicio de la acción que prevé el artículo 993 del Código Civil, y el aporte de pruebas concluyentes que acrediten su falsedad. Los instrumentos públicos hacen plena fe de las afirmaciones contenidas en ellos, mientras no sea declarada, por sentencia, la nulidad de los mismos.

Si a ello se agrega que en las escrituras impugnadas se encuentran elementos que permiten verificar la justa medida en que se tributó el impuesto y que las estampillas quedaron inutilizadas para un uso posterior que redundara en perjuicio del fisco racional, se verá que la decisión del Tribunal Fiscal de no hacer lugar a la pretensión de la Dirección General Impositiva de tener por no pago el impuesto, exterioriza una brillante entrega al derecho tributario notarial, en resguardo de los intereses de la corporación gremial.

Debe prestarse al fallo "Melgarejo", en esta parte, una importancia excepcional. Ha restituido la vigencia del Código Civil, respetado sus principios, y sobre todas las cosas, ha reafirmado el instituto jurídico de la fe pública contenida en las afirmaciones asentadas en el documento. No se duda que este fallo habrá de ser apelado por la Dirección General Impositiva. Así hace pensarlo, conociendo el criterio imperante en esa repartición, pero tampoco se duda que en la alzada el fallo correrá igual suerte que en primera instancia.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Es de esperar que ante la repetición de fallos idénticos en la materia se avenga el fisco a desistir del dictado de normas intrascendentes como las de transcribir recaudos de pago. Si ello así es entendido, se habrá dado un paso adelante para defenestrar obligaciones extrañas al ministerio de la prestación de la fe pública.

Queda por analizar una incongruencia jurídica que contiene el fallo "Melgarejo" al merituar la vigencia de la multa aplicada por el organismo de percepción impositiva. Ello, por la atención que requiere, será motivo de un próximo trabajo.