

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

**CÉDULA FISCAL**

VICENTE OSCAR DÍAZ

I

Con el dictado de la Resolución General N° 1556(R) por parte de la Dirección General Impositiva el día 28 de agosto de 1973, nace en el positivismo vigente el sistema de cédula de identidad impositiva, al que se le otorga carácter de documento público exigible.

El fin que alienta su creación no es otro que instituir un medio eficaz para individualizar tanto a personas físicas como ideales, que en el ejercicio de sus actividades ponen de manifiesto indicios de capacidad contributiva en el ex impuesto a los réditos, hoy impuesto a las ganancias.

Va de suyo que para lograr dicho propósito, el organismo fiscal debió establecer la obligatoriedad a través de la resolución precitada, dirigida a que los responsables inscriptos se identificaran mediante el instrumento creado.

II

Empero, como la facultad ejercida en ese aspecto por la Dirección General Impositiva, creando la cédula fiscal, podía dar lugar a interpretaciones cercanas a un abuso de atribuciones, el legislador por intermedio del artículo 24 de la ley 20532 (B.O. 13/11/73) convalida el nacimiento del instrumento bajo examen, disponiendo incorporar a la ley 11683 un artículo sin numerar que faculta a dicho organismo para implantar un régimen de identificación de responsables del pago de gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentran a su cargo, mediante el otorgamiento de una cédula o credencial que cumpla esa finalidad. La ley 20532 delega al organismo fiscal los casos, formas y condiciones en que será obligatoria la tenencia de la cédula en cuestión.

Se observa a simple cotejo, que la norma legislativa apunta a un contralor de todos los gravámenes que percibe la D.G.I., llamados impuestos federales, y que de inicio la Resolución General N° 1556 limitaba a uno solo de ellos, es decir, el impuesto a los réditos.

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

La propia Dirección General Impositiva tiene admitido que la resolución general citada en el párrafo anterior fue el paso previo de la adopción de una conducta tendiente a asegurar la percepción de los impuestos a su cargo, con el fin de reprimir eficazmente la evasión fiscal.

Y que ello, ha sido convalidado por la ley 20532, por entender el legislador como necesario el ejercicio de presupuestos de fiscalización de mayor técnica por ante el avance de parámetros macroeconómicos que no tenían reflejo en el incremento de recaudación fiscal.

III

Ejercitando la repartición tributaria la facultad delegada por la ley 20532, el día 18 de enero de 1974 dicta la Resolución General N° 1601 (R), que en su primera etapa circunscribe la obligación de exhibir la cédula fiscal para ciertos trámites y operaciones, la que se hará extensiva a posteriori para otros casos.

Elige de inicio la Dirección General Impositiva una serie de trámites y operaciones que a su entender denotan en su mayoría indicios de capacidad contributiva, en razón de lo cual, quienes efectúen los mismos, necesariamente deben estar munidos de la cédula fiscal.

Como la organización tributaria conjuga tenencia de cédula fiscal con inscripción en el impuesto a los réditos - hoy ganancias -, la primera observación a puntualizar es que este documento tiene carácter de renovable por cada período fiscal. Así corresponde anunciar atendiendo que el gravamen que la genera es un impuesto de ejercicio anual, sea comercial o calendario, y que si no se presenta la respectiva declaración jurada del mismo, el fisco no envía el documento que nos ocupa.

En otros términos, el sistema ideado encadena la necesidad de tener cédula con validez vigente a la fecha en que se deban realizar los actos a que alude la Resolución General 1601.

Para evitar maniobras de adulteración, falsificación o tenencia dolosa de la cédula fiscal o de talón de recibo que la supla, cabe consignar que dándose cualquiera de dichos eventos, los antecedentes son sometidos a la Justicia del fuero Penal para su juzgamiento, lo que impone sostener que el legislador ha creado un instrumento público al que quiere revestir de validez insusceptible de manejos ajenos a la realidad de los hechos que debe contener la cédula.

IV

El espíritu y la letra que traduce la Resolución General N° 1601 define quiénes son los sujetos que deben tener tal instrumento. En ese orden corresponde consignar que la necesidad de poseer la cédula fiscal recae sobre las personas o entidades que tengan obligación legal de inscribirse en el hoy impuesto a las ganancias, resultando indiferente que se encuentren inscriptas o no. Para reafirmar lo anticipado en el capítulo anterior, va de suyo que la obligación en cuestión rige para dichas

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

personas o entidades, hayan o no presentado declaraciones juradas. Pero una concordancia de lo expuesto arriba a puntualizar que no existe ninguna opción a favor del contribuyente, visto que si no está inscripto, el fisco no emite la cédula, y como la misma es de duración anual, si estando inscripto no presenta la declaración jurada del próximo período, tampoco el fisco le otorgará la renovación de la anterior cédula. Por tal análisis, otorgamos preponderancia a conceptualizar que no basta la simple tenencia de cédula fiscal si ésta no se encuentra vigente al momento de realizar algunos de los actos mencionados por la Resolución precitada.

V

Nuestra primera objeción aparece al interpretar el criterio fiscal sobre quiénes en principio no están obligados a tener el documento sub examen.

La Dirección General Impositiva entiende prima facie, que existen personas o entidades que no tienen obligación de inscribirse en el impuesto a las ganancias. Nos referiremos en especial a puntualizar entre aquéllas, a las personas que obtienen exclusivamente ganancias provenientes del trabajo personal en relación de dependencia (art. 78 incisos a], b], c] y sus concordantes de la ley 20628).

Pero esa no obligación, fenece a la óptica fiscal cuando los referidos sujetos efectúan algunos de los trámites y operaciones reglados por los artículos 1º y 2º de la Resolución General N° 1601, concordada con la modificación dispuesta por la Resolución General N° 1655.

Somos de opinión que el régimen imperante es un contrasentido con otras normas que integran la sistemática aplicable. Para su ratificación sólo basta adentrarse al análisis del decreto 2126/74 que reglamenta la ley del impuesto a las ganancias, que como es ya conocido, ha reemplazado al impuesto a los réditos.

El artículo 1º del decreto precitado exceptúa de la obligación de presentar declaración jurada del impuesto a las ganancias y, por ende, de inscribirse en forma individual, a los contribuyentes que sólo obtienen ganancias provenientes del trabajo personal en relación de dependencia (tipificación jurídica precitada del art. 78), a condición que el empleador, en el caso de resultar imponible, retuviera el impuesto resultante.

Vemos por un lado que la ley fiscal (impuesto a las ganancias) dispensa de la inscripción obligatoria a ciertos sujetos pasivos, y por el otro, que un instrumento con parámetro de misma base exige la inscripción para realizar ciertos actos que en su gran mayoría provienen de exteriorizar una capacidad contributiva a cuya generación no se le obliga a inscribirse ni presentar declaración jurada.

Esta discordancia se manifiesta en extremo incongruente en los casos de empleados con relación de dependencia que obtienen un crédito hipotecario cuyo monto supera el límite establecido por el artículo 2º de la Resolución General N° 1601.

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

No nos parece acertado que esta clase de contribuyentes, para poder gozar del crédito a su favor, deban efectuar el peregrinaje de la inscripción impositiva al solo efecto de obtener el documento fiscal. Incluso tampoco es conveniente para la propia administración tributaria la inscripción precitada, pues sólo registrará a un contribuyente que, excepto ese acto, no efectuará, mientras mantenga su condición de empleado con relación de dependencia, otros que resulte obligado a presentar declaración jurada individual.

Lo señalado adquiere mayor inconsistencia cuando la exigencia se formula a personas que revisten en la clase pasiva laboral y que su única fuente de ingresos proviene de servicios de seguridad social.

Aquí subrayamos que la situación creada por la interpretación del fisco va en contra el espíritu que alentó la creación del sistema de identificación impositiva.

Creemos que debe ponerse coto y en forma inmediata a la deformación existente. La forma de zanjar la situación no aparece oscura ni dificultosa. Desde ya anticipamos que tenemos tomado partido a favor que no corresponde exigir la cédula fiscal a los contribuyentes antes mencionados que realicen actos u operaciones tipificadas por las Resoluciones Generales 1601 y 1655 siempre que acrediten su condición con un certificado expedido por el empleador, el cual asimismo declara que, en el caso de corresponder, actúa como agente de retención e ingresa el impuesto correspondiente.

De resultas, la Dirección General Impositiva debe dictar una modificación al régimen vigente por la cual se especificará que no es necesario poseer cédula fiscal en los casos de personas que su única actividad está reglada por el art. 78 incs. a), b) y c) de la ley 20538, toda vez que las mismas efectúan actos que requieren la exhibición de la misma, a condición que suplan dicha cédula por el certificado que expedirá el empleador en los términos antes señalados.

En otras palabras, corresponde admitir que el certificado en cuestión reemplaza válidamente a la cédula fiscal e identifica a un contribuyente que no tiene obligación legal de inscribirse ni poseer el documento que nos ocupa.

Decretar esta modificación no empaña en absoluto la tarea fiscalizadora de la administración tributaria, ni obliga a presentar declaración jurada a quienes están exceptuados expresamente de hacerlo, porque en los casos de contribuyentes premerituados, el cumplimiento de su obligación fiscal no emana precisamente de sus presentaciones impositivas como patrón de verificación del ente recaudador.

VI

Aquí puntualizaremos nuestra segunda objeción al régimen imperante. Si bien entendemos que los límites normados monetariamente por las Resoluciones Generales 1601 y 1655 tuvieron su razón de ser al momento que las mismas fueron dictadas, hoy los montos en cuestión

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

han perdido valoración de contralor de capacidad contributiva, lo que obliga a su revisión. Existen pautas que no se pueden dejar de mencionar a título de ejemplo. Una de ellas es que al momento de nacer la R.G. 1601, los créditos oficiales destinados a la construcción de viviendas no superaban la cota del art. 2º. Hoy en cambio, los préstamos con igual destino por parte de entes oficiales en su gran mayoría exceden el monto del mencionado artículo 2º.

De ello se colige que la mutabilidad del poder adquisitivo del dinero, o su deterioro, imponen la modificación en más, de los límites previstos por las resoluciones generales citadas en párrafos anteriores para la exigibilidad de la cédula fiscal, adecuándolos a la realidad negocial imperante.

Esta modificación que sugerimos, ayudará a disipar muchos de los inconvenientes que hoy muestra el régimen de la cédula fiscal.

VII

Con abstracción de la actualización precitada, es de rigor el dictado de una norma aclaratoria y ampliatoria referente al artículo 2º de la Resolución General N° 1201.

Una reciente interpretación de la Dirección General Impositiva, dada a conocer al Registro de la Propiedad de la Capital Federal, a pedido de este último, sobre el alcance de la exigencia de la cédula fiscal en la constitución de gravámenes hipotecarios por saldo de precio que superan por tal concepto el monto de \$ 200.000 y cuya venta no excede de \$ 500.000, no se compadece con el fin que animara el establecimiento del documento fiscal.

Dentro de los cánones de una ajustada interpretación, aparece contradictorio que en la constitución de gravámenes hipotecarios por saldo de precio cuyo monto no supera el límite establecido para la compraventa que lo genera, se exija la tenencia de cédula fiscal como exteriorización de una capacidad contributiva que no es tal.

Va de suyo que la referida capacidad contributiva, y que se controla mediante el documento identificatorio, se dirige sobre el monto de la compraventa, y ella no adquiere mayor o menor relevancia por el solo hecho de enajenarse el bien al contado o con pago diferido.

Por ende, si la Dirección General Impositiva entiende a la fecha que 500.000 como importe de transmisión de dominio no exterioriza una capacidad contributiva que obliga a la tenencia de la cédula fiscal, mal puede interpretarse que una venta que no excede del tope precitado pero que se percibe con pago diferido superior a \$ 200.000, garantizado con hipoteca, adquiera una sustantividad propia de capacidad contributiva, que no tiene la operación principal que la genera.

Lo referido conlleva a participar de lo necesario que resulta dictar un párrafo aclaratorio al art. 2º de la mencionada R.G. 1601, por el cual se debe disponer que en la constitución de hipotecas por saldo de precio no se requerirá la presentación de cédula fiscal cuando el monto de éstas

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

no supere el límite exento de dicho instrumento por las operaciones de transferencias de dominio de bienes inmuebles.

Fundamos nuestra observación en los principios en que asienta la ciencia tributaria la medición de riqueza controlable para su eventual gravabilidad.

VIII

Al ponerse en práctica el sistema de cédula fiscal, alguna corriente interpretó que la exigencia impuesta a los escribanos de registro de no dar curso a los actos comprendidos en los arts. 1º y 2º de la R.G. 1601 que se otorgaran por ante ellos, si previamente no se les exhibiera por parte de los interesados la respectiva cédula fiscal, exteriorizaba un exceso manifiesto de la administración tributaria, y que a la postre, ello con arreglo a derecho no era viable.

Sin embargo, el fisco justificó la norma dispuesta en el juego concordante de las leyes 20532 con la N° 12990. En este orden de ideas, la Dirección General Impositiva ha sostenido que el artículo 10 de la ley notarial capitalina determina que los notarios en su conjunto forman un órgano estatal y sus componentes son funcionarios públicos sometidos a las decisiones del Poder Ejecutivo.

Concluye su tesis dicha Dirección, exponiendo que en virtud del carácter precitado, los escribanos se encuentran comprendidos en las previsiones del art. 24 de la ley 20532, en cuya razón resulta procedente que no den curso a los actos que pasen sobre los mismos y que se encuentren tipificados en los arts. 1º y 2º de la R.G. 1601.

A esta altura del análisis, advertimos que el art. 24 de la ley 20532 ha sido institucionalizado en la normatividad de la ley 11683, incorporándolo como parte final del artículo 96, conforme lo especifica el decreto 188/75. Creemos que la corriente de opinión que en su momento publicitó la no viabilidad de esta exigencia impuesta a los fedatarios, olvidó que el artículo 7º de la ley 11683 (t. o. s/decreto 1769/74) faculta al Director General del organismo fiscal a impartir normas generales obligatorias para los terceros y cualquier otra medida que sea conveniente para facilitar la recaudación, y sin cortapisa alguna, este ejercicio por parte de la Dirección General Impositiva no puede ser derribado por más carga que se imponga a los terceros, en nuestro caso, los escribanos de registro.