

Asesoramiento integral tributario como nueva incumbencia notarial*

Susana V. Sierz

Sumario: 1. El escribano como agente de información. 2. Límite a la obligación de informar. 3. Deber de informar y derecho a la intimidad. 4. Excesos en la reglamentación. 5. Reserva profesional y obligación de informar. 6. Límite a la revelación del secreto profesional. 7. Sugerencias respecto de los datos. 8. Sugerencias con respecto al cumplimiento obligacional. 9. Licitud en la sumisión. 10. Jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación. 11. Conclusiones. 12. Jurisprudencia del Tribunal Superior. 13. Ponencia. Nueva incumbencia notarial tributaria.

1. El escribano como agente de información¹

Es aquel instituido por una norma estatal para informar determinadas situaciones relacionadas con datos o valores que indica custodiar, sean sobre aspectos tributarios, financieros o penales. Así, el sujeto obligado debe notificar a través de declaraciones juradas, en tiempo y forma y por los medios legales, a la AFIP, a la AGIP, a la UIF y a otros organismos, con severas multas por su falta de observancia o por su cumplimiento tardío parcial o extemporáneo.

Entre los compelidos se encuentra el escribano, con su carga pública de notificación. Para el caso de una escritura, indicará los datos de la misma y de los comparecientes. Cuando cuestionamos acerca de cuáles son estos últimos, el órgano de control indica que son aquellos con trascendencia *fiscalizativa* para el Estado, sea nacional, provincial, municipal, o el de la Ciudad Autónoma. En consecuencia, el notario tiene el deber de informar en ejercicio de su función para el cumplimiento de la manda estatal.

2. Límite a la obligación de informar

La Constitución Nacional protege el derecho a la intimidad, la inviolabilidad de la correspondencia epistolar, los papeles pri-

*Este trabajo fue presentado en la XL Convención Notarial del Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires (Buenos Aires, 1-2 agosto 2013).

1. Ver SIERZ, Susana V., *Derecho tributario notarial argentino*, capítulo 1.

vados, los datos e informes (arts. 18-19, 43 y concordantes). Además, a través de la acción de amparo del artículo 43, párrafo primero, se garantiza que toda persona puede interponerla, dadas ciertas condiciones:

... contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares que, en forma actual o inminente, lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidos por esta Constitución, un tratado o una ley.

Se trata de una acción expedita y rápida para lograr el debido cuidado de sus intereses, siempre que no exista otro remedio más idóneo.

A su vez, el *habeas data* está legislado en el precepto 43, párrafo tercero,² el que indica que

*Toda persona podrá interponer esta acción para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos, o los privados destinados a proveer informes, y, en caso de falsedad o de discriminación, para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de aquéllos...*³

Entonces, con esta garantía se tiende a la tutela del derecho a la intimidad, a mantener el secreto de la información y al control de los datos suministrados.⁴

El tema sería cómo compaginar estas facultades constitucionales con las obligaciones notariales de notificación.

3. Deber de informar y derecho a la intimidad

El notario, en razón de su función, tiene la carga pública de cumplir con su obligación de informar y, a la vez, velar porque la misma no afecte los derechos individuales.

La Ley 11.683 le otorga a la Administración Federal de Ingresos Públicos la atribución de citar al contribuyente, al firmante de la declaración jurada o a cualquier tercero que tenga conocimiento de las operaciones indicadas, para comunicar verbalmente o por escrito las preguntas respecto de rentas y demás circunstancias vinculadas con el hecho imponible. Asimismo, el órgano ha implementado regímenes específicos de

2. Párrafo agregado por la reforma constitucional del año 1994. El *habeas data* fue reglamentado por la Ley 25.326.

3. La cursiva nos pertenece.

4. ZARINI, Helio, *Constitución Argentina. Comentada y concordada*, Buenos Aires, Astrea, 1996, p. 213.

notificación de terceros; entre ellos, el artículo 107 de ley citada, que impone importantes obligaciones de informar a los funcionarios públicos, lo que constituye una dispensa por causas justificadas y releva de la obligación de secreto profesional en aras del interés superior de proteger a sus miembros de tales peligros mencionados en las normas.

Como indica la doctrina,⁵ se ha señalado la estrecha relación entre las obligaciones de colaboración notarial y la de contribuir al sostenimiento del Estado. Se indica que esta última no sólo se consigue con el pago de los impuestos, sino también con el cumplimiento de los deberes informativos, que, en determinadas ocasiones, no tienen naturaleza pecuniaria pero que revisten importancia para los órganos estatales. Al encontrarse el notariado obligado a determinadas cuestiones en cumplimiento de su deber como agente de información, deben compatibilizarse las distintas normas y reglamentaciones que le permitan al profesional mantener el sigilo y, a la vez, a las autoridades gubernamentales, verificar su deber esencial de fiscalizar los cumplimientos tributarios y brindar seguridad a los habitantes de la Nación.

4. Excesos en la reglamentación

La doctrina se pregunta si es posible justificar la legalidad de los mismos excesos. No hay una claridad en el panorama normativo legal, lo que se complementa muchas veces con reglamentaciones internas y externas; otras, con lagunas fluidas; pero todas, con la enorme cantidad de penas para el incumplimiento notarial. Esto lleva a que, por temor, los profesionales informen todo lo necesario y lo no necesario también, cayendo en un sin fin de notificaciones que escapan a su función. Dichos excesos distraen la atención jurídica del escribano y le insumen tiempo y responsabilidad extra. El tema se reafirma con las severas sanciones que su incumplimiento o cumplimiento defectuoso acarrea, consistentes en multas de sumas elevadas. La falta de leyes claras desdibuja la función.

Por otro lado, determinados organismos exceden sus funciones, generando incertidumbre generalizada, y se escapan del marco normativo, violando de tal modo el principio de legalidad. Por eso, muchos escribanos se cuestionan acerca de la constitucionalidad de dichas reglamentaciones.

5. DI PIETROMICA, Viviana, *Régimen tributario en la actuación notarial*, Buenos Aires, AbeledoPerrot, 2009, p. 92.

5. Reserva profesional y obligación de informar

El artículo 19 de la Constitución protege el derecho a la intimidad y el principio de reserva de los habitantes de la Nación. Por lo tanto, si bien el notario tiene obligaciones de informar, las mismas deben circunscribirse a determinados actos, a los límites del ejercicio de su función y al respeto de la Carta Magna argentina.

Tiene el deber de conservar estricta reserva de la gestión de asesoramiento con sus requirentes y del protocolo. En consecuencia, tiene derecho a exhibirlo sólo en los casos legales y a adoptar las providencias que juzgue pertinentes para que la exhibición no resulte incompatible con su finalidad, ni afecte a sus deberes funcionales, ni a las garantías de reserva que merecen los interesados (art. 29, inc. j, Ley 404). El escribano debe guardar secreto de los actos, de la matriz y de la documentación anexa. Tal como hemos sostenido en nuestra obra,⁶ dicha obligación se plasma en el inciso j del artículo 29. Por lo tanto, puede exhibir el protocolo, conforme al artículo 73, a requerimiento judicial o a solicitud de quienes demostraren un interés legítimo. La propia ley entiende por interesados a los sujetos instrumentales y negociales, a sus sucesores, a los profesionales referencistas y a los inspectores del Colegio en ejercicio de sus funciones, señalando además dos casos específicos.⁷ El profesional tiene la facultad de tomar los recaudos necesarios para que, en los casos que deba mostrar los folios, no se alteren el derecho a la intimidad de las partes ni las obligaciones legales que surgen por imperio de la función notarial.

Además, el inciso p del artículo 29 de la Ley 404 indica:

Mantener secreto profesional sobre los actos en que intervenga en ejercicio de sus funciones y exigir igual conducta a sus colaboradores. Sólo por orden de juez competente o imperativo legal podrá liberarse al escribano de dicho secreto.⁸

El sigilo se refiere a los actos que autorice, sea en su protocolo o fuera de él, toda vez que no advirtiera una maniobra ilegal, ya que el profesional debe abstenerse de actuar si el acto fuera contrario a la ley, a la moral o a las buenas costumbres. También debe guardar reserva si es requerido para asesorar.

Para concluir este apartado, se encuentra el artículo 4 del Código de Ética de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el

6. SIERZ, Susana V., *Ley Notarial 404. Comentada*, Buenos Aires, Di Lalla, 2006, p. 116. Ídem, ob. cit. (cfr. nota 1), p. 10.

7. Respecto de los actos de última voluntad, el único que tiene atribución exclusiva para ver el protocolo es el testador. Para el supuesto de reconocimiento de hijos extramatrimoniales, el único facultado es el reconocido.

8. Este último párrafo fue incorporado por la reforma de la Ley 3933 (BOCBA n° 3793, 17/11/11, Reforma a la Ley Notarial 404).

que expresamente dispone que constituye una falta a la moral la violación del secreto profesional.

6. Límite a la revelación del secreto profesional

Además, de lo dicho y de la orden judicial, los límites se encuentran en:

- El inciso e del artículo 29 expresa que cabe al escribano la obligación de notificar los actos autorizados en su registro en los casos en que la misma derivara de la naturaleza del acto o de la ley misma.
- El artículo 124, que impone como atribuciones del Colegio de Escribanos una serie de derechos y deberes sobre sus colegiados y en relación con los poderes estatales; entre ellos, expresar su opinión en referencia a normas que tuvieren relación con el notariado, prestar la colaboración que se le solicite y evacuar las consultas y dictámenes que las autoridades le formularen. Asimismo, celebrar con las autoridades competentes los convenios necesarios para tomar a su cargo la dirección de los servicios relacionados con la actividad notarial y promover o cuestionar decisiones de los poderes públicos o entes privados que se refieran a los notarios, colaborando en el estudio de proyectos de leyes, decretos y reglamentaciones.

7. Sugerencias respecto de los datos

- Solicitar los necesarios para cumplir con las obligaciones legales con una actitud clara, por medios legales y sin actuaciones subrepticias.
- Actualizarlos y corregirlos con cierta periodicidad.
- Conservarlos en archivos de fácil acceso para su titular.
- Archivarlos por el plazo de ley.

8. Sugerencias con respecto al cumplimiento obligacional

- Cumplir las informaciones a los organismos respectivos sin temor.

- Solicitar la libre expresión de consentimiento al entregar los datos, para la redacción de un instrumento notarial.

El consentimiento informado no es necesario para los listados que el profesional deba confeccionar en ejercicio de su función pública mientras los datos contengan sólo nombres, documentos, CUIT/CUIL, profesión, fecha de nacimiento, domicilio y teléfonos. Es propicio complementar la identificación con la colocación de la impresión digital del dedo pulgar (de la mano derecha o izquierda, según sea diestro o zurdo). Tampoco será necesaria la autorización cuando los datos se soliciten para el desarrollo de un poder estatal.

Las normativas legales o reglamentarias que amparan la solicitud son: a) la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 (texto ordenado en el año 1998) y b) el Decreto 618/97.

9. Licitud en la suministración

La misma es procedente cuando la información solicitada por el poder público persigue el propósito de optimizar la fiscalización de las obligaciones tributarias en relación con ciertas manifestaciones de capacidad contributiva del sujeto, y se instituye con ese fin a los escribanos en las operaciones en que intervengan, constituyendo una dispensa por causas justificadas al secreto profesional.

10. Jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación

Una persona accionista de la empresa de combustible Zona Común SA⁹ presentó una acción de *habeas data* porque consideró que las directivas que le solicitaba la AFIP invadían el derecho a la privacidad y a la intimidad. La Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata hizo lugar a la garantía promovida por la actora y ordenó al fisco que, en el término de cinco días, informara los datos relacionados con la accionante y que, en el supuesto de ser erróneos, incorrectos o falsos, procediera a su rectificación o supresión.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación revocó la sentencia de dicha Cámara y, entre los fundamentos de su decisión, se remitió a los basamentos del procurador fiscal, quien sostuvo que la protección constitucional dada mediante la

9. CSJN, 7/4/2009, "Empresa de Combustible Zona Común SA v/ Administración Federal de Ingresos públicos".

acción de *habeas data* tiene por objeto que el habitante de la Nación tenga la posibilidad efectiva de controlar el uso que se hace de sus datos y la verdad de la información. No obstante, agregó que el amparo encuentra su límite en determinados postulados que no pueden soslayarse, como las atribuciones públicas de las funciones del organismo fiscal, habiendo quedado demostrado que la información se había obtenido por un procedimiento legal. Como la Administración Federal estaba efectuando fiscalizaciones para determinar si la sociedad en cuestión había cumplido efectivamente con sus deberes impositivos (función que denota un interés público primario y superior), el dictamen del procurador fiscal concluyó que la entidad pretendía anticipar la ocasión en la que debía desarrollar su defensa. En su orden, la Corte Suprema, hizo suyo el dictamen del procurador, postulando, entre otros, que la distinción radica en conocer el fin con el que se colectan los datos y el procesamiento de la información, teniendo por acreditado que serán utilizados sólo para el objetivo para el cual la ley ha dispuesto.

11. Conclusiones

11.1. Límites de la carga pública

Sostenemos que deben conciliarse las acciones y garantías constitucionales de los derechos a la privacidad y a la intimidad con el deber notarial de información hacia el fisco (AFIP) o hacia otras instituciones no tributarias (p. ej., UIF), en virtud del interés superior en el que se amparan estos últimos organismos (prevención de delitos de lesa humanidad, derechos fiscales, etc.).

Para el caso del escribano público, creemos que, mediante normativa imperante que lo obliga a informar, determinados presupuestos y las sanciones para su incumplimiento, tomando los debidos recaudos, la obligación de guardar secreto no se vería alterada, no siendo posible que el compareciente accionara con resultados positivos contra el notario por violación al deber de sigilo.

11.2. *Agobio de la función notarial*

El escribano tiene a su cargo tanto aquellas funciones propiamente dichas como otras derivadas, que se han ido incorporando con el paso del tiempo a solicitud coactiva de los órganos estatales. Ejerce a diario complejas tareas derivadas de la función pública que desarrolla en el especial momento en que interviene en la traslación de derechos reales. Conocemos algunas como gestiones escriturarias, otras tributarias, otras registrales, otras informativas, otras asesorativas y las derivadas de su carácter de redactor de instrumentos. La multiplicidad de tareas se conjuga en una ecuación que no siempre otorga los resultados esperados, por lo menos a primera vista. Por lo tanto, es conveniente establecer un orden de prioridades, investigar acabadamente cada cuestión, ingresar los tributos en tiempo y autorizar las escrituras públicas con sosiego.

Sin llegar al exceso de funciones complementarias que agobian al notariado en la actualidad con los regímenes sancionatorios e impositivos, podría superarse la cuestión desde tres vertientes diferentes.¹⁰ Por un lado, se sugiere la determinación personal para diferenciar lo principal de lo accesorio. Por el otro, la elección de las variables oportunas para cumplir los diferentes roles y por un tercero, se sugiere una correcta delimitación de la responsabilidad propia y ajena por parte de los organismos respectivos.

Los términos *complejo desasosiego en la función*¹¹ señalan, justamente, el estado actual, producto del exceso de tareas ajenas a la escuela de un profesional de derecho y que provoca la falta de apacibilidad imprescindible para el desarrollo del cargo público. La propuesta se basa fundamentalmente en el equilibrio como el estadio fundamental para la generación de proyectos y para la manutención de los ideales profesionales. De tal forma, la serenidad tanto física como moral e intelectual conforma el espacio oportuno para la generación de la creatividad y de las nuevas incumbencias.

La vida moderna acosa con calamidades que pretenden arrebatar el ánimo; una persona pierde sus bienes o se impone un tributo de imposible cumplimiento o existen preocupaciones irresolutas. La acción sabia y diligente será capaz de encaminar los distintos procesos en el apoyo del anhelo en la elección consciente de actitudes coherentes. En cualquier situación, la gratitud puede colaborar a una parte importante de

10. SIERZ, Susana V., *Gestiones escriturarias*, Buenos Aires, Di Lalla, 2011, tomo II, capítulo IX.

11. "Desasosiego en la función" es una frase que nos pertenece por la creación que hicieramos en ocasión de la publicación del segundo tomo del libro *Gestiones escriturarias* (cfr. nota 10), cuyo formal desarrollo se efectuó en los capítulos VIII, IX y concordantes.

la solución, sumada a la convicción de que Dios tiene los mejores propósitos para cada persona.

Sin embargo, la realidad muestra que la presión tributaria y el accionar denunciativo se ven cada día más profundizados. Se suman los distintos sistemas informativos que debe cumplir el notario, cuya omisión es severamente sancionada, adicionándose la justificación debida a los requirentes en el celo profesional. Si pudiera conjugar sabiamente los principios previamente enunciados, el escribano podría disfrutar su vida vocacional en lugar de obsesionarse con las funciones complementarias. No aconsejamos desconocer las distintas obligaciones, simplemente proponemos encararlas con determinación y seguridad, evitando exageraciones, que, finalmente, van en desmedro del propio notario y del mismo requirente.

De tal modo, la honorabilidad, la libertad y la espiritualidad propia, sumadas al buen nombre profesional, marcarán, por un lado, las cualidades personales para las nuevas incumbencias notariales y, por el otro, las premisas resonantes de un correcto profesional para resolver, en tiempo y forma, las pretensiones jurídicas y tributarias que se le presentan.

11.3. *Motor determinante*

Sostenemos que el entusiasmo, como adhesión fervorosa que incita a favorecer un empeño o causa, es el motor propulsor de cualquier actividad privada o pública. Conforme a Rozitchner,¹² éste identifica al profesional desde su inicio y le permite individualizarse como un operador del derecho en toda su extensión.

Creemos que si la labor se realiza con la seriedad que se merece pero sin obsesión, se pueden mantener el entusiasmo original y el ansia de conocimiento en progresivo crecimiento.

12. Jurisprudencia del Tribunal Superior

A continuación enunciamos jurisprudencia que enfatiza las cargas que pesan sobre el profesional, las que, como dijimos, no desconocemos.

El escribano debe, al momento de su intervención en la formalización de las escrituras públicas, desplegar dos actividades: re-

12. ROZITCHNER, Alejandro, en *Revista Noticias*, XXXI, n° 1625, p. 61.

tención o percepción e ingreso del gravamen. Materializada la retención del importe tributario al contribuyente, la falta de ingreso a las arcas fiscales configura la infracción de defraudación tributaria de carácter doloso.¹³

En el expediente “A. V. s/ presentación relacionada con escribano J. B. G.”, el Tribunal de Superintendencia sostuvo:

El notario es un agente del fisco, obligado a percibir todos los tributos relacionados con los actos notariales, impuestos, tasas y contribuciones por ser persona que participa en la formalización de actos y operaciones que las leyes especiales consideran como hechos imponible[s] [...] Son obligaciones sustantivas: determinar los gravámenes que se recaudan legalmente, comprobar los tributos pagados en boletas, percibir y retener gabelas y pagarlas. Son obligaciones formales: solicitar certificados de deuda, presentar declaraciones juradas y formularios de los tributos y el deber de información por escrito. Por su cumplimiento se satisfacen el impuesto de sellos [...] el inmobiliario o de contribución territorial [...] y otros relativos a deudas por inmuebles...

Ha expresado el Tribunal Superior:¹⁴

En el ejercicio de su función, los notarios se encuentran obligados al cumplimiento de una serie de deberes, vinculados o no con la actividad estrictamente notarial, en algunos casos con carácter de carga pública. La retención de importes en concepto de tributos y su falta de ingreso a las arcas fiscales pueden configurar la infracción de defraudación tributaria y hasta un delito penal fiscal por evasión de impuestos nacionales, superado determinado monto. Además de los aspectos fiscales, existen otras obligaciones típicas de la función notarial que se traducen en actos pre y post escriturarios, tales como la tramitación de certificados de dominio e inhibiciones y la liberación de certificados de deuda.

13. Ver “Expte. n° 760/01 TSN de fecha 18/06/02” en *Selección de fallos*, p. 40.

14. “Expedientes n° 1175/01 TSN y n° 1172/01 TSN del 26/8/2002”, en *Jurisprudencia 2002-2006. Tribunal de Superintendencia del Notariado*, Buenos Aires, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, 2008, edición especial de la *Revista del Notariado*, p. 23. Concordante: SIERZ, Susana V., ob. cit. (cfr. nota 1).

13. Ponencia. Nueva incumbencia notarial tributaria

La realidad muestra que los requirentes demandan con énfasis un asesoramiento eficaz, integral pero exacto, una opinión oportuna pero rápida, una correcta pero exigua liquidación tributaria, la pronta lectura, asesoramiento e interpretación de

impuestos notariales así como el cumplimiento de las informaciones especiales –en término– a los diferentes organismos (UIF, AFIP, AGIP, ARBA, entre otros).

Postulamos que el arte notarial puede ser rescatado y agilizado con las técnicas modernas para que, a la par de mantenerse en lo propio de la singularidad, logre una reducción de inversión de tiempo, sin masificar la función. Siendo lícita la percepción tributaria, el escribano debería cobrar un honorario que lo dignifique¹⁵ y que le permita el desarrollo de su profesión en cuanto a las tareas informativas y tributarias. El mismo colaboraría con el tema de superar la pérdida de tiempo y de entusiasmo, delimitando la responsabilidad y la función.

Creemos que se impone un perfeccionamiento en las cuestiones del quehacer funcional tributario, constituyendo el desafío propuesto el constituirse en un notariado capacitado y exitoso.

Lo antedicho podría desarrollarse como nueva incumbencia notarial tributaria que le provea una tarea y una remuneración adecuada en el marco de una responsabilidad clara, producto de leyes específicas, sumado al ejercicio del asesoramiento integral impositivo.

15. SIERZ, Susana V., ob. cit. (cfr. nota 10), capítulo X.