

42° Convención Notarial

Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires

6, 7 y 8 de septiembre de 2017

“ALGUNAS REFLEXIONES EN TORNO A LA CAUSA EN LAS ESCRITURAS  
DE SINCERAMIENTO FISCAL LEY 27.260.”

Autores: Escribanos: Elena Maffi y Santiago Martin Rossetti Messina.

TEL. 4816-6355.

[escribanía@rossettimessina.com.ar](mailto:escribanía@rossettimessina.com.ar)

Tema 1. Sinceramiento Fiscal: circulación y valoración de los títulos.

Coordinador 1: Esc. Julián González Mantelli.

Coordinador 2: Esc. Ángel Cerávoló.

Subcoordinadora Novel Adjunta: Esc. María Florencia Costa

Tema 1:

Título: “ALGUNAS REFLEXIONES EN TORNO A LA CAUSA EN LAS ESCRITURAS DE SINCERAMIENTO FISCAL LEY 27.260.”

Autores: Escribanos Elena Maffi y Santiago Martin Rossetti Messina.

PONENCIA:

“Si el fin inmediato del acto jurídico original fue la de ocultar un activo al fisco, el reconocimiento y/o exteriorización del negocio jurídico subyacente originario (simulación, mandato oculto, y/u otro acto y/o negocio jurídico directo o indirecto ilícito) implica una convalidación del acto por intermedio de la convalidación de la causa (originalmente ilícita) por imperio de la ley 27.260”.

“... la ley 27.260 no es por si misma causa suficiente del acto jurídico (Escritura) de sinceramiento y/o exteriorización”.

“Como es un requisito del sistema que el acto tenga una causa fin específica, la misma exige ser –razonable- y exteriorizada en el acto de transferencia como requisito legitimante de la Transmisión a Título de Sinceramiento”.

## Desarrollo

La sanción de la ley 27.260 exige un esfuerzo de coordinación y convivencia entre diferentes especialidades dentro de nuestro sistema de derecho. En efecto, un complejo sistema de normas de derecho público elaboradas bajo pautas de política y técnica tributaria requieren del subsistema de derecho privado para poder instrumentar los mecanismos de regularización (o sinceramiento) elaborados por el legislador. Y dentro de este sistema quedó comprendida la actividad notarial toda vez que su participación es requisito esencial para la transferencia (y posterior circulación pacífica) de los bienes inmuebles. En efecto, la participación del notario es de tal importancia en materia de exteriorización de bienes inmuebles, que la parte final del artículo 38 de la ley sujeta “*los beneficios previstos en el presente Título*” a la condición resolutoria de que “*los bienes declarados (figuren) a nombre del declarante*” con anterioridad al vencimiento de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2017.

Como consecuencia de lo expuesto, frente al requerimiento de instrumentar una escritura de “Transmisión de Dominio a Título de Sinceramiento Fiscal Ley 27.260”, el notario se ve en la necesidad de ejercer su función bajo una particularidad sustancial y extraordinaria: el conocer que la escritura antecedente que legitima al actual transmitente es fruto de una simulación ilícita y en fraude (al menos y/o como mínimo) del Fisco Nacional. Acto jurídico al cual el ordenamiento jurídico sanciona, en circunstancias ordinarias, con la nulidad de sus efectos. Tan excepcional es esta realidad a nuestra función como lo es la solución prevista en la ley 27.260; una ley especial de rango jerárquico equivalente pero posterior que sanciona la convalidación de un acto manifiestamente<sup>1</sup> viciado permitiéndola reinscripción del mismo al ordenamiento jurídico como título habilitante de una transferencia de dominio. La tesis que a continuación hemos de desarrollar parte de la premisa exegética que, normas de tipo extraordinario que legislan de manera particular (en incluso hasta en sentido contrario al normal proceder de los principios generales del derecho) requieren de una interpretación restrictiva y prudencial.

---

<sup>1</sup> Nos referimos a su carácter manifiesto siempre que el acto de “Sinceramiento” requerido por la ley 27.160 conlleva el reconocimiento expreso frente al fisco de la simulación originaria.

Continuando con este razonamiento, si el fin inmediato del acto jurídico original fue la de ocultar un activo al fisco, el reconocimiento y/o exteriorización del negocio jurídico subyacente originario (simulación, mandato oculto, y/u otro acto y/o negocio jurídico directo o indirecto ilícito) implica una convalidación del acto por intermedio de la convalidación de la causa (originalmente ilícita) por imperio de la ley 27.260. Ahora si el negocio original tuvo por fin inmediato cualquier otra intención ilícita (por ejemplo el fraude a los acreedores, a un ex cónyuge con motivo de la división de bienes, etc) no podría nunca convalidarse por imperio de esta ley y así lo dispone expresamente en su artículo 46 in fine.

De aceptarse las premisas anteriores como válidas, la ley 27.260 no es por si misma causa suficiente del acto jurídico (Escritura) de sinceramiento y/o exteriorización. Sostener ello implicaría una convalidación absoluta y/o automática del acto jurídico originario aun cuando su causa de origen fuera nula de nulidad absoluta, inconfirmable e imprescriptible. Amnistía jurídica que entendemos escapa a la voluntad tenida en miras por el legislador.

Un análisis particularizado de la escritura de exteriorización revelará que la finalidad inmediata de las partes supone (al menos y/o como mínimo) la siguiente dualidad:

**a)** Desde una órbita particular las partes tienen la intención de dar cumplimiento con los requisitos del sistema de exteriorización para no perder los beneficios derivados del mismo, y

**b)** Desde la órbita de la circulación pacífica de los títulos, la de exteriorizar al verdadero titular del negocio jurídico devenido en legítimo titular de dominio con la publicidad caratular y registral que ello implica; es decir, contar con un título que permita la futura transferencia del bien.

El primero de los aspectos señalados deriva de la obligatoriedad formal y/o reglamentaria de regularizar la titularidad dominial, pero el segundo de los aspectos responde a la necesidad de dotar al acto de un andamiaje jurídico estable que permita a circulación de los bienes. En este segundo aspecto nada tiene para aportar la ley 27.260 y es correcto que así sea dado que para ello el sistema de derecho privado cuenta con un sólido (aunque siempre perfectible) sistema para la determinación de la suficiencia de los títulos.

Bajo el amparo de los principios generales del derecho privado y volviendo al acto jurídico legítimo, una interpretación prudente y restrictiva parece sugerir que su convalidación lo es al estricto efecto de permitir un nuevo acto en donde el inmueble sea transferido a su legítimo titular. Mientras el objeto del acto jurídico es la transferencia de dominio, la causa fin del mismo que exige el sistema, y que a la vez legitima el acto, es la de “Sincerar”. Y no se trata de una potestad autónoma de los sujetos de derecho privado intervinientes en el acto, sino que de un requisito del sistema convalidante impuesto por la ley 27.260.

Parece de lógica aritmética que sincerar exige ni más ni menos que decir la verdad y previene de sumar una nueva simulación. Como es un requisito del sistema que el acto tenga una causa fin específica, la misma exige ser exteriorizada en el acto de transferencia como requisito legitimante de la Transmisión a Título de Sinceramiento. Ahora, si bien el sistema no puede exigir del notario una investigación que trascienda lo manifestado por las partes, si le puede requerir como a cualquier sujeto calificado, un análisis de Razonabilidad.

En este estado, si el lector: **a)** comparte como premisa que en nada que no esté explícitamente regulado por la ley 27.260 siguen plenamente operativos los principios generales del derecho aplicables a la circulación de los títulos, y **b)** que la causa fin convalidante es el “Sincerar”, también ha de concordar en que la historia que completa la causa fin y que ha de ser explicitada en el texto de la escritura ha de ser “Razonable”. En esta línea señalaba el maestro Salvat que *“un acto tendrá la causa fin que el derecho consagre, cuando el resultado al que se dirige la intención del autor o autores, coincide con los resultados perseguidos por la norma y el ordenamiento. En esta forma, la causa fin del querer jurídico del agente se enlaza con las razones por las cuales el ordenamiento aprueba y tutela el tipo de acto en que aquel querer se manifestó ...”*<sup>2</sup>

Siguiendo con esta línea de razonamiento, no sólo no encontramos norma alguna dentro del sistema creado por la ley 27.260 para sostener que se ha creado con ella un sistema de convalidación genérico, abstracto y que en definitiva genere en cabeza del adquirente a título de sinceramiento una adquisición de dominio originaria, sino que tampoco hay

---

<sup>2</sup> Raymundo M. Salvat, Tratado de Derecho Civil Argentino, Edición del Cincuentenario actualizada por José María López Olaciregui, Parte General, Tomo II, Buenos Aires, 1964, Pág. 256.

norma alguna que siquiera permita inferir que la ley es por si misma causa suficiente de la actual transmisión de dominio. Por el contrario, la ley persigue que los bienes sean transferidos a sus legítimos titulares entendidos estos últimos como los verdaderos dueños del negocio jurídico originalmente ocultado. Como no podría ser de otra manera, la ley autoriza un régimen de excepción para “poner las cosas en orden” y no para generar un nuevo acto simulado, “insincero”, y mucho menos aún, libre de impuestos nacionales y provinciales. De ser así, el sistema podría haber sido fácilmente utilizado para disimular nuevas operaciones comerciales bajo la estructura de operaciones sinceradas libres de impuestos. Es decir que, de pregonarse una postura independiente de la causa, la ley de sinceramiento sería el sostén formal para enmascarar un nuevo fraude al fisco; o al menos de la indiferencia al mismo.

En refuerzo de nuestra posición, y con una simple e impecable claridad jurídica, el tercer párrafo de los considerandos de la DTR 23/2016 señala que *“el “Sinceramiento” de la situación jurídica y fiscal, alude –indudablemente- a un ocultamiento del negocio o situación jurídica real, que en virtud de su exteriorización habilitará –en lo que respecta a inmuebles- a la transmisión del dominio a su verdadero titular”*. Razonamiento al que el registro esta forzado en virtud de lo dispuesto por el artículo 9 inciso a) de la ley 17.801 en tanto lo obliga a rechazar in limine los títulos presentados a su registración *“viciados de nulidad absoluta y manifiesta”* y que lo obliga a calificar que la nueva transmisión de dominio traída a su conocimiento a título de “Sinceramiento” cumpla con los requisitos mínimos de razonabilidad y lógica que permitan la convalidación del acto originariamente viciado y sobre el cual el nuevo título se sustenta.

Y no hace falta aquí hacer uso de los tan debatidos fundamentos utilizados por la Cámara Nacional en lo Civil en el Plenario Feidman<sup>3</sup> para legitimar la potestad del registro en tanto existe una confesión de parte debidamente documentada en la cual se le notifica del carácter viciado del título antecedente. Antecedente que requiere ser convalidado para poder reingresar al sistema jurídico en general y registral en particular y cuya convalidación es un acto de excepción bajo circunstancias y condiciones específicas que el registro desea, al menos, pasar por el filtro de la Razonabilidad.

---

<sup>3</sup> Cámara Nacional en lo Civil (En Pleno) en autos Feidman, Mauricio del 27 de Julio de 1977.

Habiendo sentado las bases teóricas y doctrinarias a las cuales adherimos vamos a analizar la problemática desde su faz práctica. Así como hemos sido estrictos al sostener la exigencia de una causa fin exteriorizada y razonable, somos conscientes que tal explicación procederá de lo manifestado por las partes. Difícilmente las partes reconozcan una nueva simulación o lo que nos queda más claro aún, no existe norma y/o principio vigente alguno que constituya al notario en un súper investigador de la causa “no exteriorizada”. Por el contrario, si consideramos que, como garante de la suficiencia de los títulos que autoriza, el notario es garante de la razonabilidad expuesta por las partes al justificar la legitimación para el acto de sincerar.

Partiendo del más simple y evidente de los ejemplos nos permitimos imaginar el caso donde comparecen a nuestro escritorio con la intención de otorgar una escritura de transmisión de dominio a título de sinceramiento su titular registral (vulgarmente conocido como el testafarro) y quien manifiesta ser el verdadero titular del negocio jurídico subyacente (“el sincerante”). De la lectura de los antecedentes podemos ver que la fecha del título (cierta e indubitable) es anterior a la fecha de nacimiento del sincerante. De aquí en adelante múltiples son las variantes a someter a un test de razonabilidad, pero a modo de ejemplo planteamos los siguientes casos:

- a) El sincerante es legítimo heredero y continuador del titular del negocio jurídico originario, y dispone de los medios mínimos como para demostrar la razonabilidad tanto del negocio causal (desde la hipótesis máxima de un contradocumento con firmas certificadas al simple sustento fáctico de haber pagado las contribuciones de estilo) como de su legitimación sucesoria.
- b) El sincerante es legítimo heredero y continuador del titular del negocio jurídico originario pero si bien puede demostrar la legitimación sucesoria, no dispone de los medios mínimos como para demostrar la razonabilidad del negocio causal.
- c) El sincerante no cuenta siquiera con legitimación sucesoria.

Si bien los casos a) y c) precedentes son de simple resolución el caso estipulado en el apartado b) requiere de analizar que se entienda por “medios mínimos como para demostrar la razonabilidad”. En ausencia de una norma específica y taxativa este control de razonabilidad dependerá del criterio del notario interviniente y le bastará para ello con recurrir pura y exclusivamente a los elementos emergentes del título antecedente y de sus

constancias registrales, a las manifestaciones de las partes, y a los principios y hechos notorios y presumiblemente conocidos por el hombre medio.

En definitiva, el hecho sincerado debió haber sido posible y no podría sincerarse un cambio de titularidad si al momento del negocio originario la sociedad no se había constituido aún, o si como en el ejemplo dado el sincerante era menor de edad o no había nacido. Así, el escribano, deberá analizar los nexos de continuidad, y quien alega ser dueño del derecho deberá acreditar una cadena de hechos y actos jurídicos que así lo legitimen, para contar con la causa razonable como elemento esencial para la escritura de sinceramiento.

Reiteramos que desde un aspecto formal no hay norma y/o principio alguno que lo obligue a indagar más allá de los elementos expuestos. Sin perjuicio de ello, cada notario puede, como garante de la circulación del título que va a autorizar, decidir fortalecer la suficiencia del mismo en búsqueda del tan deseado (aunque no exigido por el ordenamiento legal) título perfecto. El argumento de fondo que justifica esta posición trasciende el espíritu de la ley 27.260 y hace tanto a la circulación futura del título otorgado bajo su tutela como a la esencia misma de la función notarial. No debemos olvidar que dicha ley en su artículo 46<sup>4</sup> deja expresamente a salvo los derechos de terceros a cuestionar el acto originalmente simulado y junto a él, las sucesivas transmisiones dominiales que en él se legitimen. Asimismo, debemos de considerar, que los títulos provenientes del sinceramiento serán sujetos al escrutinio crítico del mundo jurídico en búsqueda del más mínimo de los errores que permitan abrir la puerta para revisar actos jurídicos pasados<sup>5</sup>.

Bajo las disposiciones de la ley 27.260 los acreedores del verdadero titular del negocio jurídico subyacente no ven debilitado el andamiaje que el sistema general de derecho privado pone a su disposición para revocar los actos fraudulentos y recomponer el patrimonio de su deudor siempre que sus acciones se encuentran temporalmente vigentes. Y es por ello que entendemos de buena práctica intentar fortalecer el acto en la medida de

---

<sup>4</sup>ARTÍCULO 46. — Los sujetos (...). Esta liberación no alcanza a las acciones que pudieran ejercer los particulares que hubieran sido perjudicados mediante, como consecuencia o en ocasión de dichas transgresiones.

<sup>5</sup> Para ver el alcance de lo expuesto véase: Martorell, Ernesto E., "El acogimiento de una compañía al "blanqueo" como causal de conflictos societarios. Remoción de directores, gerentes y síndicos. LA LEY, 2016-E, 898.



lo posible en tanto estos servirán (o deberán de servir) de sustento a nuevas y legítimas transmisiones dominiales.

En el afán de generar títulos antecedentes sólidos es que podemos nuevamente recurrir al resto del ordenamiento jurídico para ver que institutos, aunque no creados específicamente para bonificar y/o solidificar títulos, pueden resultar de utilidad. Al fin de cuentas es perfectamente válido sostener que es propio de la ley de reparación histórica y de cualquier otra, el descansar en las instituciones vigentes para mantener la coherencia del sistema.

Si retomamos el ejemplo anterior, y aunque no sea un sistema originalmente previsto para ello, vemos apropiado destacar las bondades del proceso sucesorio para contribuir en la obtención de un título sólido. Imaginemos por un instante, que aún sin ser ello exigido por el ordenamiento legal se le requiera al sincerante que denuncie los bienes a sincerar como parte del acervo hereditario (circunstancia lógica y procesalmente indiscutible) de modo que, luego de “cumplidos los trámites de estilo”, contar con la tutela del heredero aparente<sup>6</sup> que sólo el contralor judicial puede otorgar.

Un vez reconocido judicialmente el derecho del heredero a sincerar, entendemos que tanto la escritura de transmisión de dominio a título de sinceramiento como las transmisiones posteriores causadas en ella, gozarían de protección suficiente mientras se encuentren por supuesto, en cabeza de adquirentes de buena fe y a título oneroso. Como se puede observar recurrimos a un instituto de derecho que protege las apariencias (razonables) en miras a dotar al sistema de transmisión de derechos de la seguridad jurídica necesaria para garantizar su continua circulación.

**Aclaración Final:** Este trabajo se basó exclusivamente en el análisis de fondo necesario para consolidar la circulación de los títulos procedentes de una escritura de sinceramiento, pero en modo alguno abarca las múltiples consecuencias fiscales que pueden derivar del mismo por imperio y/o aplicación del principio de realidad económica subyacente.

---

<sup>6</sup> Artículo 2315 del CCCN: “Actos del heredero aparente. ... Son también válidos los actos de disposición a título oneroso en favor de terceros que ignoran la existencia de herederos de mejor o igual derecho que el heredero aparente, o que los derechos de éste están judicialmente controvertidos.” (El énfasis es nuestro).

**Bibliografía:**

**Raymundo M. Salvat**, Tratado de Derecho Civil Argentino, Edición del Cincuentenario actualizada por José María López Olaciregui, Parte General, Tomo II, Buenos Aires, 1964.

**Martorell, Ernesto E.**, “El acogimiento de una compañía al "blanqueo" como causal de conflictos societarios. Remoción de directores, gerentes y síndicos. LA LEY, 2016-E, 898.