TEMA: ASESORAMIENTO INTEGRAL TRIBUTARIO COMO NUEVA INCUMBENCIA NOTARIAL.

COORDINADOR: BERNARDO MIHURA DE ESTRADA

EXPONENTE: NELLY ALICIA TAIANA DE BRANDI

4375-2114 / 4374-4223

nellytaiana@escribaniabrandi.com.ar

escribania@escribaniabrandi.com.ar

Julio-Agosto 2013

Ponencia

- El buen resultado de la labor notarial exige el acercamiento al Derecho tributario y a las necesidades contributivas de nuestros requirentes - contribuyentes.

- A nuestra labor de colaboradores en la tarea recaudadora del Estado hemos de sumar el asesoramiento a nuestros requirentes en aras de facilitarles el logro de objetivos económicos y tributarios a más de otros de carácter personal, familiar, social y laboral.

- La "audiencia notarial" es el ámbito adecuado por excelencia que permite al notario auscultar las necesidades de los requirentes de sus servicios.

- La autonomía de Derecho Tributario no justifica el desconocimiento de las declaraciones, principios, derechos y garantías que informan el plexo normativo vigente.

- El contribuyente tiene derecho a conocer anticipadamente las consecuencias tributarias de sus actos.

- En la interpretación de las normas tributarias debe priorizarse su télesis y los principios propios del derecho tributario.

- En la interpretación de los hechos de trascendencia tributaria debe estarse a la realidad económica.

- Es primordial atender a la redacción en las escrituras públicas y en los instrumentos privados en los que intervengamos, ya que de ella dependerá, en muchos casos, sus consecuencias tributarias.

- En la obligación tributaria nace una obligación de "dar" en cabeza del contribuyente, en el deber tributario nace un "deber de hacer" o de tolerar.

- A los fines de mejorar la recaudación, el Estado modifica institutos del derecho privado. A título ejemplificativo señalamos los supuesto en que a) confiere personalidad y la extiende más allá del derecho privado, b) exige prestaciones a terceros no contribuyentes directos, c) reconoce en los menores capacidad contributiva.

BIBLIOGRAFÍA

- "El quehacer notarial en la materia tributaria" Revista del Notariado número 905, Julio-Septiembre, año 2011.
- "Vademécum tributario 2013" preparado por el Instituto de Derecho Tributario, editado por el Colegio de Escribanos de Ciudad Autónoma de Buenos Aires
- "Presión Fiscal e Inconstitucionalidad" Casás, José Osvaldo. Editorial Depalma, año 1992.
- "Derechos y garantías constitucionales del contribuyente". Casás, José Osvaldo. Editorial Ad-Hoc, año 2002.
- . "Los decretos de necesidad y urgencia luego de la reforma constitucional de 1994 en jurisprudencia argentina tomo III". Gelli, María A, página 585.

I) Problemática que nos convoca

Como esposa de asesor impositivo, hemos entendido desde el inicio del ejercicio de la profesión que, si bien egresamos de la Escuela de Derecho con los abogados y con ellos mantenemos estrecha vinculación no carente de desencuentros a partir del distinto enfoque con el que encaramos cada negocio jurídico que llega a nuestro despacho y el rol que respecto a él debemos cumplir, **el buen resultado de nuestra labor depende en mucho de nuestro entendimiento con el Derecho Tributario y nuestra comunicación con el contador de nuestros requirentes.**

Efectivamente, es posible que seamos hábiles para la instrumentación de un negocio jurídico válido y eficaz, pero ese logro no será suficiente para bien atender los intereses de los intervinientes que juegan en un contexto más amplio en el que inciden valoraciones e intereses de tipo individual, familiar, social, laboral, económico, financiero, y otros que hemos de considerar con idoneidad, con prudencia y aún con humildad si aspiramos a ser útiles para las personas y para la comunidad.

Lo expuesto condice con la enorme responsabilidad que cabe al notario como configurador de normas individuales, de la legislación particular que las personas acuerdan y dictan con intención, discernimiento y libertad para asegurarse la convivencia en un plano de igualdad de posibilidades, libre de confrontaciones, en paz y con proyección hacia un futuro digno con bienestar.

Hemos de contribuir con nuestro hacer, y aún con nuestro no hacer idóneo, a posibilitar el simple y espontáneo andamiento de la voluntad expresada en actos unilaterales, bilaterales o plurilaterales creadores de derechos y obligaciones.

A partir del viejo lema que nos legó el notario español Joaquín Costa “A NOTARIA ABIERTA, JUZGADO CERRADO”, hemos de intentar que nuestra intervención sea en aras del alumbramiento de actos jurídicos sanos en beneficio del o de todos los requirente/s amparados por la normativa legal.

No puede haber mayor realización para el notario que la sonrisa de quienes, individualmente o en conjunto, logran la satisfacción, dentro de la ley, de objetivos caros a sus aspiraciones espirituales y/o económicas.

En muchas oportunidades, ante soluciones académicamente correctas pero desacertadas en la práctica, nos hemos preguntado si la violencia física o el arma homicida son las únicas formas de ejecutar a una persona y nos hemos quedado atónitos ante el repiquetear de una máquina de escribir, hoy de una computadora, que la despoja, y aún la condena, económicamente.

II) Necesidad del estudio del derecho tributario.

Como se desprende de lo expuesto, estamos planteando **la necesidad del estudio del derecho tributario**, no sólo en razón de nuestra tarea de **colaboradores** cada vez más exigidos en la tarea recaudadora del Estado por nuestra inmediatez con el contribuyente y con la manifestación de riqueza, sino **en aras del idóneo asesoramiento de nuestros requirentes.**

No estamos justificando la aventurada intromisión en una incumbencia profesional ajena, solo advertimos que no debemos quedarnos en esa expresión que hemos escuchado inveteradamente de nuestros colegas: "ah… desconozco la materia tributaria… me es un tema ajeno… debe consultar a su contador…". Efectivamente así debe hacerlo, pero el notario, a su vez, debe saber despertar en su interlocutor la necesidad de esa asistencia y, para ello, debe contar personalmente con un conocimiento abarcativo de las consecuencias tributarias del acto jurídico que le es solicitado.

De esta toma de conciencia da cuenta el temario propuesto por la 40º Convención Notarial del Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires: **"Asesoramiento integral tributario como nueva incumbencia notarial".**

Se trata de la asunción por el notariado de una incumbencia negada hasta hace pocos años, actitud que tal vez se debió a la angustia que nos deparan las responsabilidades y sanciones que conlleva la tarea la que, además, dificulta nuestro hacer con plenitud en las cuestiones jurídicas al que nos llama nuestra vocación por el derecho.

Frente a la lectura del desarrollo del temario propuesto por el coordinador, escribano Bernardo Mihura de Estrada, se me ocurre que mi mejor colaboración es complementar, sin posibilidades de concluir, el trabajo publicado en el número 905 de la Revista del

Notariado[1] y desgranar algunos comentarios y/o reflexiones que pueden servir de guía en la prestación de nuestros servicios y en la decisión respecto de la gravabilidad del acto traído a nuestra intervención que desde el Instituto de Derecho Tributario que funciona en nuestro Colegio hemos intentado abarcar y desmenuzar en el Vademécum 2013 puesto a disposición de nuestros colegas.[2]

III) Presupuestos condicionantes de la participación notarial en la materia tributaria.

Contestes respecto de la conveniencia y aún necesidad de nuestra participación en la materia, delineados los presupuestos a partir de los cuales estamos dispuestos a incursionar en esta nueva incumbencia a la cual le aportamos, además de estudio, el reconocimiento que ha logrado en la Comunidad nuestra actuación profesional idónea, expectante y responsable, entendemos que corresponde ponernos de acuerdo en algunos asertos basales indicadores a partir de los cuales hemos de trabajar:

1) Reivindicar la importancia de la **"audiencia notarial"** como acto personalísimo, indelegable, momento de encuentro en el que el requirente –el escribano no tiene clientes- expone sus necesidades, el escribano lo escucha y, como operador del derecho, busca el encuadre normativo adecuado a la medida de aquellas. Como por arte de magia, todos los sentidos del notario y todo su saber se aplican a recibir al requirente, a "escucharlo" y a bucear en la ley para lograr confeccionar el traje a medida. Se trata de la labor de asesoramiento que nos compete y no debemos delegar.

2) **El Derecho Tributario tiene autonomía** en cuanto a principios propios –cuenta con método y objeto propios- en aras a facilitar y asegurar la recaudación que permitirá al Estado la consecución de sus fines que justifican su existencia como "sujeto instrumento" en beneficio de las personas como "sujeto fin". Enfocar el esquema de manera diferente importa la degradación del fin.

---

[1] "El quehacer notarial en la materia tributaria" Revista del Notariado número 905. Julio-Septiembre 2011.

[2] "Vademécum tributario 2013" preparado por el Instituto de Derecho Tributario, editado por el Colegio de Escribanos de Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

3) **Esa autonomía no hace del Derecho Tributario una isla independiente del resto del derecho positivo.** Su interpretación y reglamentación no puede practicarse en el desconocimiento del plexo normativo como un todo.

Una correcta observancia de esta prioridad que informa el denominado "Estatuto de Derechos y Garantías constitucionales del contribuyente", el que tan bien ha fundamentado el doctor José Osvaldo Casás[3] en su tesis doctoral, nos amiga con el Derecho Tributario al tomar conciencia que no viene a imponerse al derecho común y que el respeto a la libertad y garantía individuales limita su "actuación dotada de imperium y ejecutoriedad" a los aspectos en los que éstos sean de aplicación necesaria y por ende imperativa.

El recaudador no es un ente superior privilegiado y voluntarista sino el "medio" al que el habitante de una comunidad políticamente organizada le atribuye una encomienda en miras a su plena realización.

A su vez, la supremacía federal consagrada en el artículo 31 de la Constitución Nacional no puede llevarnos a desconocer que la materia tributaria requiere de principios, institutos, conceptos y objeto propios para lograr una actividad recaudadora eficiente y la correcta detección de la manifestación de riqueza objetiva, su transferencia y el hallazgo de sujetos titulares de riqueza en situaciones que justifican la contribución a la renta pública.

4) El notariado como Cuerpo y los Colegios de escribanos como sus voceros deben exigir al Estado una actividad recaudadora clara, de fácil comprensión, sistemática y planificada dentro de la ley, responsable, correcta, transparente, eficiente, progresista y principista, propia de una organización política democrática, republicana y solidaria.

Esta exigencia es la que emana de la letra y el espíritu del artículo 28 de la Constitución Nacional y las previsiones concordantes "Los principios, garantías y derechos reconocidos en los artículos anteriores no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio". Queda aquí consagrado el **"estado de derecho"**. Las normas, la ley en sentido lato, no pueden desconocer: a) "las declaraciones" o sea la forma de gobierno, la libertad, la igualdad, los principios de razonabilidad y de legalidad y lo que María Angélica Gelli

[3] "Presión Fiscal e Inconstitucionalidad" Casás, José Osvaldo. Editorial Depalma. Año 1992. "Derechos y garantías constitucionales del contribuyente". Casás, José Osvaldo. Editorial Ad-Hoc. Año 2002

llama “las fronteras de las atribuciones impositivas”[4], b) “los derechos” o sea los atributos de la persona humana, anteriores al estado y c) “las garantías” constitucionales que exigen, tanto en el plano penal como en el plano contributivo, que las personas conozcan antes de actuar las consecuencias que sus actos tendrán en ambos ámbitos. Se trata, ni más ni menos, de la observancia de los principios de “certeza” y de “transparencia normativa”.

En este curso de acción es menester que el notariado exija y logre con urgencia:

a) el trato digno que merece de los Organismos tributarios como colaborador a título gratuito, como **mandatario del Fisco** responsable por la ejecución de una encomienda y la diligencia puesta en ella;

b) ante la falta de jurisprudencia administrativa con la que contamos en el orden nacional y en el ámbito de la provincia de Buenos Aires, la reglamentación de un **régimen de consulta rápida y vinculante previa a su intervención** en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como lo prevé el Código Fiscal en el capítulo XVIII. A su vez, el andamiento aceitado de este mecanismo requiere de los colegas consultas correctamente planteadas en su presentación y su fundamentación de tal manera de centrar el tratamiento de la Administración y acotar la respuesta evitando generalizaciones no deseadas.

5) En lo que respecta a la interpretación de la ley tributaria, hemos de tener presente que el Derecho de fondo o derecho común dictado por el Congreso de la Nación, en cuanto define principios rectores del ordenamiento jurídico, condiciona el ejercicio del poder tributario de tal manera de evitar un caos anárquico que contraríe la aspiración de nuestra Constitución Nacional de lograr la “unión nacional”. El “principio de congruencia” nos permite lograr la correcta argumentación interpretativa.

Lo expuesto justifica que **en la interpretación tributaria, respecto de sus normas, antes de recurrir a los principios generales del derecho y al derecho común se atienda a su télesis y a los principios del derecho tributario y frente a los hechos cumplidos por sus actores y la denominación y estructura jurídica que utilicen para individualizar y regular el negocio, se investigue la “realidad económica” perseguida.**

[4] “Los decretos de necesidad y urgencia luego de la reforma constitucional de 1994 en J. A. tomo 1996 III”. Gelli, María A página 585

IV) Nociones Elementales:

En esta tarea nos resultará útil:

- distinguir el **acto no gravado** porque está fuera del ámbito de aplicación del impuesto del **acto exento** porque está eximido de pago;

- tener presente que en la exención del pago del Impuesto a la transmisión de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas no es necesario **la reinversión total del precio**; en tanto en el Impuesto a las Ganancias, en el supuesto de realización de un inmueble por el procedimiento de reemplazo, hay una **postergación del pago** a las resultas de la declaración jurada anual;

- puede darse el caso en el que **el notario no deba retener,** pero ello **no significa que el acto no esté gravado** en cabeza del contribuyente;

- el notario **es retentor de impuestos, no de sus acrecidos por mora**. Ellos deberán o no oblarse antes del acto según el Organismo recaudador. En el orden nacional el escribano se limita a practicar la retención libre de acrecidos (dictamen AFIP 33/99 DIATEC).

- inhabilitación de la CUIT por AFIP por la Resolución 3358/13 no impide el otorgamiento del negocio jurídico si el notario comprobó la validez de aquella.

- en las reservas y constitución de usufructos es importante prever el quantum o proporción en el derecho real desmembratorio.

- ejercida la opción de reemplazo de bien de uso sin la previa obtención del certificado de no retención, el notario retendrá el 3 % en concepto de impuesto a las ganancias y consignará el propósito del enajenante.

V) El uso del lenguaje y la escritura pública. Declaraciones de los otorgantes. Atestaciones Notariales.

A modo de deslindar genuinamente responsabilidades, cumplida nuestra labor de asesoramiento, puestos a confeccionar el instrumento, hemos de poner especial cuidado en el **uso correcto del lenguaje**, en especial la puntuación y la redacción y, por fin, en **separar en la escritura pública o en el instrumento privado que confeccionemos los dichos de los intervinientes de nuestras atestaciones** ya sea en el cuerpo de aquella como en las certificaciones extra protocolares**.**

Así lo venimos pregonando en todas nuestras exposiciones y escritos referidos al quehacer notarial en materia tributaria. En alguna oportunidad confeccionamos un cuadro a modo de síntesis de aquellas únicas manifestaciones a nuestro cargo, para que, a su vez, las verifiquemos antes de autorizar el documento. Creado su archivo con todas ellas, resulta fácil eliminar los ítems que no corresponden en cada otorgamiento y/o intervención.

Son de exclusiva expresión de los otorgantes, entre otras cuestiones:

- la procedencia o no del Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas –ITI- o del Impuesto a las ganancias y la fundamentación en cada supuesto;
- la procedencia del impuesto de sellos, la acreditación del pago a cuenta y del supuesto de exención por reemplazo de "vivienda única, familiar, de ocupación permanente, única propiedad";
- la entrega de la posesión y la fecha, datos referidos a la tenencia y/o locación de lo transferido; [5]
- la imputación del acto como de "reorganización de empresa" en los términos del artículo 77 de la Ley de Ganancias, artículo 105 y concordantes de su decreto reglamentario y la Ley de Sociedades en su artículo 83 y concordantes;
- la situación del inmueble transmitido como arrendando, locado, dado en leasing o inexplotado de propiedad de "persona física o sucesión indivisa-empresa", la que sujeta la operación al Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas y lo excluye del ámbito del Impuesto a las Ganancias;
- el carácter de bien de uso de un inmueble en el patrimonio del disponente con una antigüedad de 2 años y el propósito de optar por el régimen de reemplazo que debe comunicar a AFIP en tiempo, antes de la escritura para que proceda lo que se denomina el "roll-over" – En el supuesto anterior como en el de reemplazo de vivienda, aún no cumplido el trámite previo a la escrituración, el escribano deberá dejar constancia de la manifestación del requirente de modo de dejarlo habilitado para actuar con posterioridad ante AFIP;

[5] Artículo 1498 del C. C.: Enajenada la finca arrendada, por cualquier acto jurídico que sea, la locación subsiste durante el tiempo convenido.

- el origen del dinero con el que se realiza la adquisición y esto, no sólo por nuestra responsabilidad frente a la Unidad de Información Financiera –UIF-; sino primordialmente por sus consecuencias frente a la calificación de la naturaleza del bien en el patrimonio del adquirente;

- la manifestación del adquirente extranjero respecto de su decisión de fijar su domicilio en el país. Conste que el artículo 430 del Código Fiscal no prevé distinciones para su aplicación.

Son manifestaciones que debe producir el notario y emplazamos en nuestra escritura como: "ATESTACIONES NOTARIALES":

Cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarios:

- identificación tributaria y/o previsional, o la exhibición del Código de Identificación vigente para el acto – CDI -;
- presentación del Código de oferta de transferencia de inmuebles (COTI);
- exhibición del" certificado de bienes registrables" para operaciones posteriores al año 1988;
- exhibición del "certificado de bienes inmuebles" a partir de 2008;
- verificación del Valor inmobiliario de referencia (VIR) en CABA o del valor para el acto en provincia de Buenos Aires;
- información o acreditación de la licitud de los fondos para el pago del precio (UIF).
- DDJJ para el pago del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, y comprobante de pago;
- presentación del certificado de exención del pago del Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas;
- presentación del certificado de retención por residente en el exterior;
- certificado definitivo vigente de exención subjetiva de impuestos;
- certificado definitivo de no retención de Impuesto a las Ganancias en caso de quebranto o liquidación de sociedades;
- presentación del certificado de empadronamiento de representante de residente en el exterior;
- cumplimiento del cruzamiento informático de transacciones importantes (CITI);
- pago del impuesto de sellos. En caso de exención por el destino vivienda tener presente que sólo alcanza hasta la suma de $ 360.000 y corresponde el pago por el

excedente. Debe pormenorizarse el pago a cuenta y tener presente que éste no procede en CABA en el supuesto de boleto de compraventa con cesión a tercero si han transcurrido más de 120 días desde el primero;

- pago del Impuesto a la transferencia de inmuebles a personas físicas y sucesiones indivisas –ITI-;
- pago del impuesto a las Ganancias;
- pago del aporte notarial en ambas jurisdicciones;
- cumplimiento de obligación de controlar escrituras anteriores e informar falta de manifestación escrituraria de la tributación o exención en CABA;
- constancia escrituraria y comunicación del incumplimiento del procedimiento previsto en la Ley del impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

VI) La relación tributaria

Nos hemos referido a relaciones tributarias distintivas. Esa relación tributaria que nace como consecuencia del Derecho que nos ocupa, habilita al sujeto activo, o sea al ente recaudador, a exigir del sujeto pasivo una prestación de dar – dinero, bonos, cedines-, la que constituye una **obligación tributaria** o una prestación de hacer o de tolerar, supuesto en el que estamos frente a un **deber tributario.** De ahí el orden en que hemos enunciado "deberes y obligaciones tributarios del notario".

VII) Personalidad tributaria

A fin de facilitar el cumplimiento, el Estado resuelve en dos sentidos, por un lado **atribuye personalidad tributaria más allá de las que reconoce el derecho privado**, y, por otro lado, **extiende la responsabilidad más allá del deudor a otros terceros y amplía el universo pasivo**. A su vez distingue entre capacidad en el derecho común de la **capacidad contributiva.**

En razón de su **capacidad contributiva** son sujetos pasivos:

- las personas físicas;
- las personas jurídicas;
- la empresa individual: se trata de la persona física que **organiza una actividad de riesgo** con un **fin de lucro**. En este caso debe verificarse que el bien que se transferirá debe encontrarse incorporado al patrimonio de la empresa con una antigüedad de 2 años;

- las sucesiones indivisas: son tales desde el fallecimiento del causante hasta la DH o la aprobación del testamento. A partir de entonces los bienes del acervo hereditario se adjudican individualmente a los herederos, aún antes de formalizada la partición;
- los patrimonios de afectación: fundaciones – fideicomisos;
- la sociedad conyugal en la que se distingue cuatro masas de bienes: los bienes gananciales que declara el esposo con aquellos producto de su actividad, los bienes gananciales producto de la actividad laboral de la esposa y los bienes propios de cada uno de los miembros de la sociedad conyugal. Aquí es importante lo que declare a su respecto en el documento notarial el respectivo otorgante a tenor del asesoramiento que le brinde su contador. En muchas oportunidades este profesional pone especial énfasis en que conste en la escritura la adquisición por la cónyuge con dinero proveniente de su trabajo para separar las declaraciones juradas;
- los menores: aquí se da un mayor alcance a la "capacidad". El menor es sujeto tributario y tributan por él los padres como usufructuarios de los bienes, salvo en los supuestos en que los bienes del menor no estén sujetos al usufructo de los padres por inhabilidad o por disposición del transmitente o en el caso del menor sujeto a tutela. A partir del dictamen 20 de la Asesoría legal de la DGI del 18 de febrero de 1994, en el primer caso no corresponde el otorgamiento de la CUIT ya que coincide en los padres el carácter de deudores del tributo y de responsables por la presentación de la DDJJ y el pago; en los restantes supuestos y en los casos en que el menor trabaja, se exige su inscripción, recibe la CUIT y el padre o tutor pagan como terceros responsables de deuda ajena.

VIII) Un caso puntual no desarrollado en nuestro trabajo publicado en Revista del Notariado:

Impuesto a la transmisión gratuita de bienes en provincia de Buenos Aires (Leyes 13.688, t.o 14044 y 14200, resoluciones 91/10, 63/11 y 22/13)

Nota: los artículos 1 al 10 y 12 de la resolución 91/10 y la resolución 18/11están derogados por la resolución 22/13.

- autoridad de aplicación: Gerencia General de Recaudación, departamento de Sellos y Transmisión Gratuita de bienes;
- objeto del impuesto: todo incremento patrimonial a título gratuito respecto de bienes ubicados en provincia de Buenos Aires;

- sujeto pasivo: beneficiarios residentes en la provincia de Buenos Aires y no residentes (con domicilio fuera de provincia de Buenos Aires);
- deber tributario: ingresar vía web DDJJ (formulario 550G) aún en los supuestos de exención;
- obligación tributaria: realizar el pago del impuesto resultante;
- deber tributario del escribano: exigir lo DDJJ y el comprobante de pago, controlar los datos contenidos en la DDJJ, dejar constancia escrituraria;
- la inobservancia de este procedimiento no impide la autorización del acto, pero nace un nuevo deber tributario en cabeza del escribano: dejar constancia en la escritura o comunicar a ARBA el incumplimiento por escrito según se trate de la autorización de una escritura pública o de su intervención en un instrumento privado.