



34 JNA

Jornada Notarial Argentina
Ciudad de Mar del Plata, Provincia de Buenos Aires

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL NOTARIO EN LA PARTICION PRIVADA

COORDINADORES NACIONALES

Coordinadora: Esc. Silvia Impellizzeri
Subcoordinadora: Esc. Karen Weiss

Autor: Dr. Anibal Ricardo Ríos Castrillón
anibalrioscastrillon@gmail.com

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

**Responsabilidad del Notario como Agente de retención
frente a la interpretación de la ley tributaria en la partición privada.**

CONTEXTO NOTARIAL

LA INTERVENCION NOTARIAL en negocios jurídicos con contenido patrimonial ya sean entre vivos o mortis causa, en sus objetos e intervinientes tienen puntos a considerar a la luz de la convocatoria. DADA LA PERTINENCIA DE LOS TEMAS Y PONENCIAS dentro del ámbito material y formal de las comisiones, considero necesario poner en contexto el título y contenido del presente a tales efectos, LA CALIFICACION NOTARIAL DEL ACTO de partición, adjudicación, disposición, cesión entre herederos en el instrumento público propone una dicotomía entre la visión contractualista de fondo y la visión judicial procesal de forma, algunas veces en conflicto. COMO TODA DISPOSICION PATRIMONIAL conlleva una consecuencia económica, su impacto impositivo y tributario pone al Notario interviniente en una exposición profesional frente al cumplimiento de tasas, impuestos y servicios que como actos accesorios completan el diagnóstico y cálculo presupuestario del acto notarial. SI EL NOTARIO INTERVINIENTE omite de modo total o parcial tales cuestiones impositivas y tributarias tanto en el acto notarial como en la revisión y compulsas de los pagos requeridos para su registración final ante los distintos entes de aplicación, su responsabilidad entre partes y frente a terceros aumenta exponencialmente. Y confluyen las obligaciones emergentes de la figura contractual del acuerdo particionario (si éste fuere el caso) de base contractual con las tasas, aportes procesales judiciales y sucesorias en particular, todas ellas aplicadas como condición necesaria para su registración a nombre del adquirente final. Analizando las cuestiones de aplicación en la materia impositiva en modo amplio surge la necesidad del prudente resguardo frente a las distintas alternativas del ahorro fiscal convenido y asesorado a las partes en la calificación inicial del acto partitivo y el cumplimiento estricto a posteriori de las obligaciones emergentes de tal negocio jurídico. El problema es la latencia de la calificación de tales obligaciones notariales en el tiempo y sujetas a revisión cuando el resto de las etapas de gestión notarial están consumadas y precluidas. Todas onerosas, ex post facto, con remotas posibilidades de repetir las subsanaciones a reembolsar contra las partes intervinientes. Tal

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

contexto es riesgoso desde el punto de vista profesional y personal del Notario, tanto por gestión de sus propios actos e incumbencias como por la solidaridad en los pagos no realizados en tiempo y forma. I.)- El Notario – (agente de retención o agente recaudador) – es nuestro humilde aporte tendiente a la superación del conflicto provocado por la delegación fiscal del servicio impositivo gratuito con responsabilidad abrumadora y asimétrica de las obligaciones notariales sobre los impuestos de Sellos e ITI. II.)- Se propone cambiar el paradigma de sumisión y gravosidad frente a la unilateral imposición coactiva de facultades por parte del Estado en sus respectivas jurisdicciones nacionales y provinciales en su caso. III.)- Tal esquema ha penetrado las capas municipales y autárquicas usando tan mal antecedente en sus respectivas aplicaciones asimilando responsabilidad solidaria de pago de tasas pro los servicios de nuestra intervención profesional. IV.)- Todo ello sustentado en la teoría de su responsabilidad por los actos propios notariales frente a la interpretación unilateral de la legislación tributaria.

1. INTRODUCCION. LA REALIDAD FÁCTICA Y JURIDICA. Origen – Presunción

En la legislación tributaria de Mendoza, rige la exigibilidad de la presentación de DDJJ Mensuales por parte del Notario ante la Dirección General de Rentas / ATM, para la determinación del Impuesto de Sellos en los actos de su intervención profesional y el ITI / AFIP. El décimo día de cada mes vencido, vence el plazo para la presentación y pago del detalle de Reposición Fiscal en tal concepto. Las presentaciones y pagos hechos con posterioridad son punibles con multa, intereses, indexación o actualización y otros accesorios de dudosa constitucionalidad, aplicados por la recaudadora. Aparentemente, el cumplimiento liso y llano de la obligación en tiempo y forma no exime ni libera al Notario de responsabilidad jurídica ni patrimonial al respecto, ya que ATM se toma diez días posteriores al plazo prefijado para examen y constatación de la denuncia realizada por el profesional en particular, y de surgir alguna diferencia en favor de las cantidades aportadas o respecto de la interpretación unilateralmente llevada a cabo por la Repartición Fiscal, se responsabiliza al Notario interviniente no solo por la diferencia del concepto aportado, sino por el monto suplementario, con más sus accesorios punitivos, aunque se haya cumplido en tiempo y forma, siendo el Notario objeto de la presunción fiscal iuris tantum de su negligencia en el pago erróneo o en su desconocimiento del derecho fiscal provincial. Mas su responsabilidad no finaliza con la observancia de los diez días de examen retroactivo y en sus alcances económicos actualizados, sino que el mismo sistema

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

suspensivo dura mientras transcurren los seis meses que la Dirección General de Rentas se toma administrativamente para que tales revisiones queden firmes. Si a ello le sumamos la prescripción del reclamo que para los créditos fiscales reconoce el Derecho vigente, consistente en el plazo de cinco años retroactivo, el riesgo patrimonial como agente de retención y primer obligado de pago es de evidente resultado, siempre que no haya sido interrumpido, obviamente por los actos que la ley autoriza al efecto. En la base de este esquema brevemente descrito, la intención de este trabajo es la de formular observaciones legales al sistema vigente y sobre todo a los modos coactivos que sobre el notario recaen respecto de la imputación y consecuente interpretación de las leyes fiscales, que se practican de modo unilateral, por el status jurídico de privilegio que ejerce el Estado en este tipo de relaciones jurídicas. La falta de equidad manifiesta en la aplicación de ciertas facultades discrecionales para la interpretación de la legislación fiscal provincial por parte de la administración pública, es decir, el mismo Estado, constituye el punto de reflexión que orienta este aporte. Las valoraciones y criterios sustentados por los funcionarios en los casos concretos, sometidos a su exclusivo discernimiento, imperan sobre el razonamiento profesional de notarios responsables de las rendiciones de cuentas mensuales, en arbitrio y unilateral uso de atribuciones no tan perfectamente delimitadas en el ordenamiento jurídico fiscal, tributario y constitucional. La totalidad del ordenamiento administrativo provincial, contenido en la ley Fiscal Provincial y decretos reglamentarios, se orienta a un condicionamiento suspensivo del deslinde de responsabilidad del agente de retención. Y la revisión literal de los instrumentos que formalizan los actos jurídicos, es una facultad que se reserva para la tipificación como imponible o exento, "apud factum". Si de la lectura de los textos notariales se deduce argumentación errónea, evasiva u omisiva, se lo califica al Notario de aplicar tal tendencia con los agravantes funcionales que para el Derecho Tributario Penal significa.

Efectos: Ante tales hechos, de orden tanto personal como profesional, se lesionan valores de **seguridad jurídica**, ya que el acto de pago y rendición de cuentas realizado por el Notario interviniente, no libera de responsabilidad al mismo, sino luego de la expiración de un plazo extremadamente largo y expuesto a consecuencias financieramente importantes. De **legalidad**, ya que en tal acto administrativo no se adquieren calidades de **firmeza** ni **estabilidad**, como consecuencia de la condición suspensiva a que se lo afecta. De **injusticia**, ya que lo que se concreta con la

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

mecánica descripta es un típico **abuso del derecho y de la posición dominante del Estado**, fomentado por ausencia de reacción de los principales afectados, basada esta última en argumentos de convivencia, tolerancia, respeto (¿o sometimiento?) a la ley y sus instituciones. De **estructura funcional del Notariado**, quien, una vez más, se encuentra menoscabado frente al avance inconsulto de la administración pública, a quien debemos acudir para que no se antepongan solamente actos meramente administrativos que puedan afectar los fines eminentemente jurídicos que el Estado y sus instituciones defienden. Tales hechos y argumentos avalan la eminente actualidad del tema a investigar, el que debe cotejarse desde sus fundamentos legales, tanto tributarios y fiscales, como administrativos, frente a la legislación provincial, pública y notarial. Delimitaremos la propuesta a su ámbito material de aplicación, como lo es el Derecho Público Provincial. Y ellas serán a su vez puntos de partida de futuras ampliaciones legislativas de Política Notarial, Provincial y Federal.

II. DELIMITACION MATERIAL Y FORMAL

El esquema legal vigente analizado es especialmente Provincial y en la correlación de la totalidad y unidad del ordenamiento jurídico, con el ámbito Nacional Constitucional, Tributario y Fiscal. A tal efecto y en ese orden, se han tomado en cuenta la totalidad de las fuentes del Derecho, desde la Ley, en su expresión de Derecho positivo obligatorio y vigente, hasta la opinión doctrinaria pasando por el fallo jurisprudencial. El esquema legal vigente es objeto de las siguientes consideraciones, que se tornan lesivas de los valores de seguridad, igualdad, legalidad, regularidad, estabilidad y ejecutividad jurídicos: **1.** Absoluta unilateralidad en la interpretación de los casos sometidos a discernimiento sobre su imponibilidad o exención tributaria. **2.** Confusión de las funciones de juez y parte interesada en la discusión e interpretación de la norma tributaria de aplicación. **3.** Descalificación de los razonamientos proporcionados por el notario en tanto sean conducentes a la exención impositiva. **4.** Excesiva desproporcionalidad entre el plazo de revisión del pago de la Reposición Fiscal y la prescripción de la acción, con la acumulación de intereses, actualización y apremio. **5.** Ausencia de un procedimiento administrativo eficaz y equitativo que resguarde la buena fe del Notario y en general en su calidad de agente de retención, en este acto profesional, en la interpretación de la norma fiscal. **6.** Interpretación de la ley fiscal de modo subjetivo, que desconoce la interpretación profesionalmente capacitada del notario, aún ante las habilitaciones previstas por la Ley 3058 de la Provincia. **7.** Mantenimiento por cinco años de la responsabilidad como agente de retención, por el

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

pago de sellos, mediante la prescripción a tal término de la acción de repetición contra el responsable de la retención, por encima de los criterios interpretativos tenidos en cuenta a la fecha del acto exento o imponible. **8.** Incumplimiento de los requisitos administrativos del acto jurídico, ya que en las citadas condiciones, la liquidación de sellados y la posterior revisión, no adquieren **firmeza** hasta el cumplimiento del plazo quinquenal. Tal validez iuris tantum, hasta que el criterio rentístico convalide tácitamente por omisión prescriptiva o manifiesta lo contrario, no posee estabilidad inamovible ni irrevocable ya que los antecedentes demuestran la inseguridad que provoca la revisionalidad de tales actos por un plazo tan extenso. **9.** Incongruencia entre los métodos de interpretación aceptados por el Código Federal Fiscal Provincial en sus arts. 30 y concordantes y la determinación del error excusable como eximente de sanción, contemplado por el art. 57. **10.** Exclusión del beneficio de error excusable en forma expresa del notario, al referirse la ley únicamente al contribuyente y no al agente de retención. Y simultáneamente, por interpretarse iure et de iure la obligatoriedad del conocimiento del derecho por parte del agente de retención notarial. **11.** Solidaridad de pago frente a la Provincia, por el importe del sellado, que convierte al notario en un dependiente de la Administración Pública, al tener que consultar en cada caso en concreto el modo de interpretación y cálculo sobre el acto jurídico a realizar. . **12.- Ausencia** de reconocimiento y autonomía profesional frente al criterio unilateral del Fisco en la aplicación de la Legislación Fiscal que pierde su carácter de ley accesoria y de forma de los actos jurídicos, para convertirse en ley sustancial, confundiendo la reglamentación de un acto jurídico-notarial y condicionando los efectos del mismo, que por naturaleza es público, inmodificable e irrevocable de oficio. Sobre tales puntos, el debate doctrinario se estructura desde la defensa y reivindicación de la interpretación profesional que hace al Notario de los actos sujetos a imposición fiscal, como de los que a su calificado juicio no se incluyen en el ámbito tributario, todo ello por los criterios legales y lógicos que a continuación se detallan.

III. DETERMINACION DE LOS PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO APLICABLES

En la clasificación de los recursos públicos, debemos ubicar a los mismos por su origen como ingresos de Derecho Privado y de Derecho Público. A los primeros, los determinamos como originarios, ya que su fuente son las rentas de los bienes del Estado y sus explotaciones y actividades: rentas, tarifas o precios y contribuciones. A los de Derecho Público los denominamos como derivados, y están compuestos por

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

los recursos tributarios, crédito público, multas y gestiones de tesorería. Los tributos a su vez pueden clasificarse como Tributos de orden financiero, caracterizados como aquellos que aportan fondos al Tesoro Público y Tributos de ordenamiento extrafiscal. Todo tributo es de orden económico, ejecutable por mandato legal, sobre una parte de la riqueza de los particulares. Y responden a **cuatro normas básicas**: 1°. De **certeza**, fundado en reglas precisas, claras y fijas. 2°. De **equidad o proporcionalidad** a la capacidad económica del contribuyente. 3°. De **conveniencia**, ya que tal recaudación debe ser planteada del modo más accesible al contribuyente. 4°. De **economía**, porque los tributos deben recaudarse minimizando sus costos. La certeza implica la base legal de todo tributo. La equidad determina la igualdad de trato y oportunidades para quienes tipifican iguales circunstancias. Y correlativamente, trato diferencial para circunstancias desiguales. En el caso que nos ocupa, trataremos los aspectos atinentes al Impuesto de Sellos, por ser el tributo que más generalizadamente responsabiliza al Notario frente al fisco, haciendo la reserva de que su tratamiento es el de una óptica jurídico-notarial y no técnica en la materia impositiva o tributaria. Y como el problema se plantea no en su discriminación científica sino en la interpretación de su aplicación respecto de los casos en que el Notario interviene, acotaremos el mismo a su faz deliberativa y de agente de retención.

III. 1. La interpretación Impositiva Sus Criterios: La primer fuente de aplicación en la interpretación de los principios aplicables es la Ley, y a ella nos remitimos, citando textualmente la Ley 11.683, en su art. 11: "... La interpretación de esta Ley o de las Leyes Impositivas sujetas a este régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no se pueda fijar por la letra o por su espíritu el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos, de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, concepto o términos de derecho privado". Seguidamente, el art. 12 de la citada Ley enuncia: "... Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente se realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a normas o estructuras jurídicas que no serán manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

escogidas por los contribuyentes, o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

En los artículos citados, varios son los puntos a ampliar. EL HECHO IMPONIBLE consiste en la determinación del conjunto de situaciones de hecho que la ley considera incluidas dentro del marco de aplicación tributario y/o fiscal. Tal detalle fáctico enmarca una tipificación legal expresa y taxativa, que delimita las responsabilidades tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo de la relación tributaria. Tales hechos se analizan con el criterio económico, intentando descubrir a través de ellos indicadores de la capacidad contributiva del particular. Tal criterio se define objetivamente por el cumplimiento de actos previstos como sujetos a gravamen. Y simultáneamente se sigue un criterio subjetivo en la determinación de los contribuyentes y agentes de retención lo que será objeto de posterior análisis. La apreciación de los hechos imponibles, desde la perspectiva económica fue inaugurada en Alemania en 1919, y el advenimiento del Constitucionalismo Social, influyendo en la Legislación Argentina, en el año 1946, a través de la Ley 11.683 y los artículos antes relacionados. **Sus Consecuencias:** 1°. Se deduce una prevalencia de la intención empírica sobre la intención jurídica. 2°. Tal dualidad posibilita una colisión entre la intención, fáctica y la formalidad jurídica. 3°. La aplicación técnica fiscal, absorbe la relación jurídica. 4°. Consecuentemente, la intención fiscal se impone a la intención de las partes en un negocio jurídico. Esta transmisibilidad delata que la imposición del Estado sobre las relaciones jurídicas que convengan los particulares, altera principios de orden primario en el derecho privado, que colisiona el ordenamiento jurídico constitucional. La manifestación de voluntades que crea una relación jurídica cualquiera, sólo interesa a la ley tributaria cuando se ubica la existencia de una relación económica. Ella constituye el hecho imponible y no la totalidad de la relación jurídica que la funda. Por tanto, el Derecho Tributario no puede tener como presupuesto una relación jurídica sino únicamente su consecuencia económica. En consecuencia, la intención jurídica no puede ser analizada por el Fisco, sino solamente su aspecto económico objetivamente expresada en el hecho imponible. La voluntad económica es entonces el factor decisivo en la interpretación de los hechos imponibles. Convalidando lo expuesto, citamos las conclusiones del Dr. Francisco Martínez, en la oportunidad Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación: "... cuando los contribuyentes someten sus actos, situaciones o relaciones económicas a formas o estructuras que no sean las que ofrece el derecho privado para configurarlas, el intérprete deberá prescindir

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

de esas formas, o estructuras y estar a las que correspondan a la verdadera intención económica de las partes, **conforme al derecho privado.** " (Derecho Fiscal, vol XX-B, pág. 849). Idéntica apoyatura recibió el tema en el **XIX Congreso Internacional de Derecho de la Asociación Internacional de Derecho Fiscal** realizado en Londres en 1965, al recomendar sus conclusiones la interpretación **restrictiva** de la realidad económica en contradicción con la voluntad de las partes, por considerar que tal asimilación legal de soluciones impuestas puede destruir instituciones jurídicas de fondo, que alterarían progresivamente la totalidad del orden jurídico privado, en primer lugar y constitucional seguidamente.

III.2. Criterios de Interpretación de las Normas Tributarias: Dos principios opuestos definen los criterios menores, que sirven de grandes marcos de referencia filosófica, política y jurídica: Una primer **Tesis Restrictiva** y una segunda **Tesis Extensiva**. Mutuamente excluyentes, parten de una definición liberal o estatista, respectivamente. **La Tesis Restrictiva** aplica el adagio "In dubio contra Fiscum", resguardando ante todo los derechos del particular contra la injerencia del Estado. Explica el tributo como un resabio del feudalismo medieval, donde el siervo abonaba una determinada suma de dinero o cantidad de bienes a su señor feudal, a cambio de la tutela del mismo sobre su persona y sus bienes. Con la aparición del Estado Moderno y los pensadores filosóficos y jurídicos franceses, revitalizaron la idea de que la tributación y las leyes que la legitimaban no podían ser interpretadas de modo perjudicial al Estado, pero en tanto y en cuanto no alterasen los derechos del individuo. La Revolución Francesa y el siglo XVIII, demostró la inalienabilidad de los derechos individuales, en esencial del derecho a la propiedad. Este criterio restrictivo de las normas tributarias, se ha mantenido en la Legislación Argentina, su doctrina y jurisprudencia. Citamos a título de ejemplo Cámara de Apelaciones de Dolores, 12-7-50. La Ley 60-166; Cámara Civil Sala D, 18-5-51, La Ley 63-117; Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires, 27-12-57, Acuerdos y Sentencias, 1957-VI-502. Nuestra Corte Suprema de Justicia se ha pronunciado de distinto modo, según las épocas y tendencias. Pero notoriamente ha defendido la función individual de las garantías constitucionales, como la inviolabilidad de la propiedad privada, la igualdad de los impuestos y de las cargas públicas, su no confiscatoriedad, la libertad de ejercer comercio e industria lícita, como así también la amplitud de la disposición del patrimonio, la asociación con fines útiles y demás, contenidas en la Primera parte de nuestra Constitución Nacional. A través de su intervención, la estructura estatal

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

colisionó en repetidas oportunidades con el razonamiento jurídico moderador de los avances estatistas. En prueba de ello, remitimos a las citas innumerables de casos de Fallos, 198-193. **La Tesis Extensiva** por su parte aplica la intención "In dubio pro Fiscum", defiende la pauta de que la legislación tributaria debe ser estatista por naturaleza y de orden eminentemente público. La orientación fiscalista justifica que en caso de duda debe estarse en favor de la exigencia fiscal. Y apoyan su discurso en la fuente constitucional, receptado en Fallos 256-551.

De todos modos, no hay razones que legitimen la primacía del interés público sobre los intereses privados, por lo que el interés estatal puede ser discutido en cada caso en particular. Si bien las leyes legislan para la generalidad, la particularidad demuestra la injusticia de aplicar razones universales a casos individualizados que no coincidan con las primeras.

En ambas soluciones interpretativas se pueden adoptar criterios diferentes, y en ambos casos con certeza y validez, lo importante no es excluir ni adherir absolutamente a uno u otro, sino que el legislador clarifique los principios a tener en cuenta sin asumir una rigidez sistemática, que por inflexible sea injusta o equivocada. La doctrina moderna se inclina por un criterio amplio en tal sentido, reconociendo que la legislación fiscal no es una abstracción fuera del ordenamiento jurídico, y, por lo tanto, debe reconocer la aplicación de otros métodos de interpretación jurídica, aparte de los clásicos referidos.

Así quedó establecido en las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México, en 1958: 1°. El principio de legalidad es la fuente de las obligaciones tributarias, excluyendo la analogía interpretativa o integrativa. 2°. En la determinación del sentido de la norma tributaria, son aplicables la totalidad de los métodos reconocidos por la ciencia jurídica. 3°- Deben excluirse los criterios apriorísticos de interpretación, tanto en favor del Fisco, como del contribuyente. 4°- Las teorías de interpretación económica, deben aplicarse con sujeción a los principios jurídicos que rigen la interpretación. Y nuestra Corte Suprema de Justicia, adoptó tales premisas en sus fallos, concluyendo que debe establecerse un **razonable y discreto análisis** de los preceptos propios del régimen y de los principios que la informan, a fin de determinar la voluntad legislativa tenida en cuenta al momento de su creación, y la finalidad predispuesta. (Fallos, 268-531). Que las normas tributarias no deben entenderse restrictiva o extensivamente, sino de modo tal que se cumpla con el propósito de la Ley. (Fallos, CSJN, 12-12-37; 179-337. Idem 16-5-38, 180-360. Idem,

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

23-12-38, 182-486. Idem 20-3-59, 243-204. Idem 14-6-67, 268-58). Que no basta la interpretación literal de la Ley tributaria, es decir, el simple e inmediato significado de las palabras utilizadas, sino buscar la ratio legis. (CSJN, Fallos, 29-11-65, 263-353. Idem 28-3-66, 264-137). Que por ello los términos de la Legislación Fiscal, deben ser tan claros que eviten una interpretación judicial de ellos, que les signe un alcance mayor o menor, sino que responda a los términos generales de orden económico, financiero y de promoción tenidos en cuenta al crear el impuesto. (CSJN, Fallos, 3-4-67, 267-247. Idem 29-6-64, 258149). En la totalidad de los casos, los métodos de interpretación del Derecho, no son desplazados por modos técnicos tributarios de aplicación. El orden jurídico es supletorio y unitario.

Ante la insatisfacción que los métodos generales de interpretación proponían y el alto grado de discusión que se generaba, se elaboraron métodos específicos de interpretación tributarios, que recogieron las experiencias legislativas y judiciales de tales antecedentes. Surgieron así el **Método de lo significado económicamente** y la **interpretación analógica**. El **Método de la Significación Económica**, parte de la reforma legislativa alemana de 1919, receptándolo nuestro país como art. 11 de Ley 11683. Propone que para encontrar el verdadero sentido de las normas tributarias deberá atenderse "al fin de las mismas y a su significación económica". La ambigüedad de tal expresión o la generalidad de los conceptos que la terminología abarca, provocó comentarios de juristas como Dino Jarach y Giuliani Fonrouge. Para el primero, las normas tributarias deben interpretarse primero jurídicamente y luego económicamente (Curso Superior de Derecho Tributario, pág. 268-274). Para el segundo, la interpretación económica no puede ni debe ser opuesta a la jurídica, sino que debe estarse a su particular naturaleza (Carlos M. Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, T-I). La jurisprudencia convalidó la necesidad de su juridicidad eminente en el fallo del 8-9-67, (Fallos 268-531). **La interpretación analógica** se tomó de su cuna civilista, adaptándolo a los extremos fiscales. Método complementario de la legislación, tiende a suplir no la voluntad del legislador, sino la imprevisión de algún caso particular en la legislación, o su falta de adecuación a satisfacer la totalidad de sus exigencias. Para ello, se acude al cotejo con la solución dada en otro cuerpo legal a una situación similar. En la opinión de Carnelutti "no se trata de adivinar la intención del legislador para llegar a su verdadero pensamiento, sino en adivinar lo que habría dicho si hubiera previsto el caso "... la diferencia entre analogía e interpretación se dibuja con claridad: ésta sirve para conocer lo que el legislador **ha pensado**; aquélla,

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

para conocer lo que el legislador **habría pensado, (teoría general del derecho, pág. 117)**. Con esta apreciación entendemos se delimita el ámbito formal de la analogía, que en vez de un método de exégesis, se convierte en un medio de integración del Derecho. No es tampoco una interpretación extensiva, sino la creación de una solución imprevista para un caso concreto que escapa a la tipificación del concepto legal universal. Ello es válido en tanto y en cuanto las soluciones que se ofrezcan se extraigan del contexto jurídico en general, ya sea administrativo, constitutivo, etc. La analogía **nunca** es procedente cuando se refiere a sanciones o creaciones tributarias fiscales, ya que es condición de su existencia la creación legal formal y material, como cuenta exclusiva de su validez y vigencia. Resumiendo tales doctrinas, podemos concluir en los siguientes puntos: 1°- La interpretación del Derecho Tributario o Financiero, no dista ni se opone a la interpretación general del Derecho, ya que lo integra como pauta de hermenéutica e integralidad del plexo normativo-jurídico. 2°- La disposición constitucional respecto de los impuestos deben crearse por Ley, y los argumentos en favor de una interpretación restrictiva, han predisposto la conciencia de que la interpretación analógica no es de aplicación en Derecho Tributario ni Financiero, en cuanto a la determinación de los hechos impositivos. 3°- Interpretación analógica no es interpretación extensiva. Ella debe ser explicitante, no meramente ampliatoria. En consecuencia, una obligación tributaria no puede ser ampliatoria por analogía, por contradecir la naturaleza estrictamente legal de las mismas. La analogía es utilizada como método de interpretación en tanto y en cuanto, solucione imprevisiones legales ante casos no previstos o con los preceptos del art. 16 del C.C.A. 4°- En todos los casos, tiende a descubrir la ratio iuris o ratio legis, en la búsqueda del resultado justo y concreto. 5°- Nunca puede ser causa de imposiciones, más si de exenciones impositivas, cuando la misma esté asegurando iguales acontecimientos económicos a pesar de la forma que los mismos revistan. Por ello aparece como menos discutible la opción ecléctica de no tomar un solo método como válido para la interpretación tributaria, ya que lo importante es el resultado de la interpretación a través de la búsqueda de la ratio legis. Para ello, el análisis de la multitud de aspectos que intervienen en un negocio jurídico deben ser contemplados: Circunstancias sociales, eco- nómicas, políticas, técnicas, etc.

III. 3. La Interpretación Jurídica, la Interpretación Fiscal y el Fraudem Legis.

A la discordancia entre la intencionalidad jurídica y la intencionalidad fiscal, se la ha querido asimilar a los casos de fraudem legis, calificando así los negocios jurídicos en

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

donde se logra una ventaja tributaria en favor del contribuyente. La legislación fiscal denuncia como fraudulentos a los actos jurídicos en donde la forma jurídica evidencia una discordancia con la tipificación tributaria. En discordancia con tal extremismo interpretativo, que se apoya evidentemente en una ampliación del principio estatista de la deuda en favor del Fisco, consideramos que la libertad de elección de las formas jurídicas por parte del particular, no puede estar subordinado al principio de imposición, so pena de incurrir en un ilícito tributario. Tal es el sistema del Código Civil Argentino y del sistema contractualista, propuesto por el cit. 1197 y concordantes, donde la voluntad y el discernimiento es la base de los actos jurídicos. Y en el Código Penal, donde la teoría del Delito exige una relación de imputabilidad, tipificación y culpabilidad que únicamente el acto de conocimiento voluntario permite. El contralor fiscal no puede subvertir tal escala de jerarquías, subordinado los pactos civiles a su formato fiscal. Y no es el espíritu de este trabajo, de todos modos, profundizar la intencionalidad que debe contener todo ilícito para que sea tal, ni la reunión de elementos tipificantes de una figura delictual en el campo tributario. Si consideramos totalmente lícita la exacta determinación de la exacción tributaria, el asesoramiento idóneo al respecto, y dentro del marco de cumplimiento del ordenamiento jurídico, se realiza un verdadero **ahorro tributario**. La Jurisprudencia Nacional ha reconocido en varios fallos la opinión de que nadie está obligado a administrar sus negocios de modo tal que para demostrar una licitud deba pagar la mayor cantidad de gravámenes. Y es legítimo que el contribuyente disponga de sus bienes de modo tal que no erogue la mayor cantidad de impuestos. Este ahorro tributario de ningún modo será impedido por la Ley tributaria, que en todo momento debe guardar una relación de equidad hacia las situaciones tipificadas como imponibles y de Justicia en la admisión de exenciones a la generalidad legal. Todo ello es diferente de legitimar el abuso del derecho en la simulación de modos y medios jurídicos que alteren la relación entre la intención jurídica, la intención real y la intención fiscal de las partes, al formalizar un negocio jurídico. Consideramos procedente una reseña de lo enunciado, a los efectos de clarificar el razonamiento expuesto, dentro del ámbito material de la investigación: 1°. La interpretación de las normas tributarias, debe distinguirse de la apreciación de los hechos y su valuación como imponibles. 2°. La interpretación de las leyes tributarias sólo se refiere al problema de establecer el alcance o sentido de las Leyes Tributarias sustantivas. 3°. El intérprete de la Ley Tributaria sustantiva no debe asumir un criterio excluyente de otros de modo apriorístico, ya sea indubio pro o contra fiscum, ni

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

tampoco un solo criterio restrictivo extensivo. Lo incorrecto es asumir una actitud mental que predisponga una opinión universal por sobre la naturaleza particular de los casos contemplados. 4°. La voluntad del legislador debe interpretarse de modo literal en el caso de claridad en su redacción y uniformidad en sus consecuencias. La unanimidad de opinión al respecto es el consenso fundamental para la certeza absoluta en la aplicación equitativa y justa. 5°. En los casos de oscuridad o falta de precisión en la redacción, que impidan la captación de la voluntad del legislador, se tomarán como referencias métodos de interpretación utilizados por las demás ramas del Derecho, cuya conclusión permita certeza y validez en su aplicación: gramatical, histórico, subjetivo, objetivo, de libre investigación, analógico, comparativo, etc.. 6°. El Derecho Tributario propone métodos específicos de interpretación de las normas fiscales, tales como el funcional y de la significación económica. 7°. Para apreciar el negocio o hecho imponible real y confrontarlo con el presupuesto de imposición tributaria, debe analizarse el mismo, buscando la situación económica a gravar, mas nunca prescindiendo de la forma jurídica que lo contiene, ya que la legislación tributaria, forma parte del ordenamiento jurídico positivo nacional, y, como tal, debe guardar coordinación y subordinación con el marco constitucional y jerárquico que lo relaciona. 8°. Si a las partes en un negocio jurídico se les reconoce capacidad para emitir determinado acto, se les debe reconocer idéntica capacidad para discernir sobre la procedencia de tal o cual formalidad, que constituya un ahorro tributario, sin que tal actitud intelectual deba confundirse con evasión o fraude fiscal, basada en el abuso del derecho. 9°. El Estado no puede ni debe legitimar su proceder en que la defensa del particular sobre sus intereses y propiedad linde con el ilícito cada vez que el Fisco equivoca su calificación impositiva sobre un acto, calificándolo, aún en los casos de duda, como hecho imponible. 10°. Toda la estructura tributaria debe respetar en las conclusiones interpretativas, los principios constitucionales de Equidad y Proporcionalidad del art. 16 de No Confiscatoriedad del art. 17 y de Legalidad del art. 4° de nuestra Constitución Nacional. Y conforme nuestra constitución Provincial, art. 128, inciso 8°, el Poder Ejecutivo hace recaudar los Impuestos y Recursos de la Provincia; art. 32, la igualdad de la base del primero y art. 34, ningún habitante de la Nación está obligado a hacer lo que la Ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe.

IV. PRINCIPIOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO APLICABLE

IV.I. La voluntad administrativa y su emisión a través del acto administrativo

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

El acto administrativo de nuestra Administración Pública es una declaración formal de voluntad del Estado, en este caso Provincial. El art. 28, de la Ley 3909 MZA lo define como **declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma directa**. Tal declaración de voluntad puede contener un juicio de valor, opinión, conocimiento, etc., emanada siempre de un solo sujeto de Derecho: La Administración Pública. Tal unilateralidad debe constar tanto en su formación como en sus efectos. Y su in- mediata consecuencia es la producción de efectos jurídicos subjetivos concretos, de alcance puramente individuales. A su vez debe reunir elementos de **legitimidad** y de **mérito**. Y estos coincidir con elementos **esenciales** y **accidentales** o **eventuales**, la concurrencia de la totalidad de ellos producirá un acto administrativo **perfecto, válido y eficaz**. Estas tres calidades del acto administrativo nos permitirá analizar: 1°. La oportunidad, conveniencia y razonabilidad en el cumplimiento de sus fines (elementos de mérito). 2°. El sujeto, objeto, finalidad y forma (elementos esenciales). 3°. Su término, condición y modo (elementos eventuales y accesorios). Contra la verificación de tales elementos, el acto administrativo inmediatamente adquiere los siguientes caracteres:- Presunción de legitimidad. - Estabilidad. - Impugnabilidad. - Ejecutividad y ejecutoriedad. El art. 70 de la Ley 3909, define: "El acto administrativo regular se presume legítimo mientras su posible nulidad no haya sido declarada por autoridad competente". Para Marienhoff, (II, 368-70), la presunción de legitimidad consiste en la suposición de que el acto fue emitido conforme a derecho, en cumplimiento de las prescripciones legales, radicando el fundamento de la misma en las garantías objetivas y subjetivas que generan la emanación de los mismos. Y de conformidad con Gordillo (Actos, 122-123), como tal presunción inviste al acto de obligatoriedad, hasta que se demuestre su invalidez, debe cumplirse. Ello iguala los actos legítimos con los ilegítimos, puesto que se destruye tal presunción iuris tantum, ambos son obligatorios. Tales son las consecuencias de Ejecutividad y Ejecutoriedad, contenidas en el art. 80 y subsiguientes: "El acto administrativo regular, debe cumplirse y su cumplimiento es exigible..." y"... El acto regular es ejecutorio cuando el ordenamiento jurídico, en forma expresa o razonablemente implícita, reconoce a la autoridad con funciones administrativas la atribución de obtener su cumplimiento por el uso de medios directos o indirectos de coerción". En tal sentido, el acto será ejecutivo cuando deba cumplirse por imperio de Ley; y ejecutorio cuando se refiera a los medios jurídicos para hacerlo cumplir coactivamente (Gordillo, Acto, 134- 135). La calidad de

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

Estabilidad de un acto administrativo la define el art. 96 de la Ley 3909: "El acto administrativo regular que crea, reconoce o declara un derecho subjetivo, no puede ser revocado en sede administrativa una vez que haya sido notificado al interesado". Asimilamos estabilidad a irrevocabilidad o inmutabilidad, ya que consideramos que toda manifestación de voluntad administrativa debe ser lo suficientemente fundada y responsable como para que en cada uno de sus momentos sea constitutiva de derechos. Y respecto de la impugnabilidad, referimos los arts. 100 y 101 de la citada Ley: "Si el acto administrativo goza de estabilidad conforme a las prescripciones de esta Ley, no puede ser revocado por razones de oportunidad, mérito o conveniencia". Son tales descripciones muy generales de las principales características que debe revestir el acto administrativo para que sea regular, legítimo, obligatorio, ejecutivo y ejecutorio.

IV.2. El acto administrativo de ATM: Relacionaremos a continuación tal requisitoria, con las normas que al respecto impone el Código Fiscal de la Provincia de Mendoza. Los arts. 211 y 239 del Código Fiscal, imponen unilateralmente al notario como agente de retención y principal responsable de pago por las actuaciones que constituyen hechos imposables. Y la ley taxativamente detalla la base imponible del Impuesto de Sellos en una pormenorizada casuística. Mientras las actuaciones sean típicas y consideradas dentro del detalle fiscal, la competencia del notario está perfectamente considerada. El problema surge en los casos en que la aplicación o no del sellado queda sujeta a la interpretación del notario actuante. Tal actitud deliberativa no es libre, ni debe colisionar con los principios que dentro de la Ley Fiscal rigen la solución de los casos de duda: 1°- La interpretación lógica 2°. La interpretación analógica; 3°. Cualquier otro método admitido por el Derecho Tributario. Lo vasto, universal y equívoco que puede resultar la aplicación de tales reglas de interpretación ya ha sido exime de equivocación al notario-intérprete, ya que tales modos siempre serán revisados por la Autoridad Fiscal, quien se reserva el privilegio de la calificación de errónea o acertada de las conclusiones, con el agravante de que lo hace con posterioridad a la decisión ya tomada y asumida responsablemente por el notario, en el uso y abuso de los plazos concedidos por el art. 241, dentro de la mecánica de cobro y revisión ya prefijada en la Ley Fiscal. No arroja certeza el juicio de aplicación del sellado correspondiente, ni tampoco respecto de las exenciones, con la consecuente inseguridad que tal sistema propone, ya que en la totalidad de los casos, los exámenes de validez y certeza quedan condicionados a la última palabra de la

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

autoridad de aplicación. Consecuentemente con lo expuesto, es obvio deducir que la consideración profesional del Notariado en general de parte de la Legislación Fiscal es relativa, ya que es capaz de retener impuestos y de emitir instrumentos jurídicos y administrativos accesorios de tal función, mas no posee la misma capacidad para discernir independientemente del criterio fiscal sobre la procedencia de un sellado provincial. Incluso la misma legislación posee un criterio discriminatorio al respecto, ya que dentro de las mismas causales de interpretación, se contempla la posibilidad de que la consideración del impuesto sea errónea, y, bajo la figura del error excusable, contemplada en el art. 57 del Código Fiscal, se justifique una incorrecta apreciación del hecho imponible. Ante la unilateralidad de la interpretación, a la disparidad de criterio con el ente recaudador se lo denomina incumplimiento total o parcial de la obligación fiscal, otorgándose la posibilidad de justificar tal culpa bajo la figura del error, no mediante la aceptación de otra interpretación del hecho imponible.

Este es el punto álgido de este trabajo: Toda la estructura fiscalista gira en el punto de apoyo de la razón fiscal, la que es infalible en el discernimiento de la aplicación. Y con esa misma soberbia legislativa, juzga y califica la conducta de los administrados en general, y de los notarios en particular.

La figura del **error excusable** se define en el CFMZA, como el incumplimiento total o parcial de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente del agente de retención. Y las posibilidades de incurrir en este tipo de omisiones (para el Estado) o dudas (para el particular), consistirá en no proceder conforme a la ley, provocado por las siguientes condiciones: 1°- Complejidad del negocio jurídico, 2°. Existencia de dudas interpretativas; 3°- El cumplimiento de tales circunstancias de hecho y derecho son en la práctica absolutamente relativas, ya que del simple análisis de las mismas surge lo abstracto de la terminología empleada, que por supuesto, perjudica al notario interviniente. La determinación de un negocio jurídico complejo lo va a dar la conjugación de un número ilimitado de factores que la ley nunca podrá contener en su descripción: Situación económica, innovación jurídica, nuevas figuras negociables, cotejos con otras disciplinas nacionales e internacionales, colisión de normas provinciales y nacionales, oscuridades semánticas, limitaciones de orden legal y positivo. Y como si todo esto fuera poco, la expresa determinación de tal complejidad queda supeditada al análisis administrativo que seguramente hará la repartición administrativa sobre tal calificación. Respecto de que tal complejidad suscite dudas interpretativas, es una conclusión perogrullesca, debido a que todo el sistema de la

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

dispensa de la aplicación sancionatoria por inobservancia de la legislación obedece a la falta de claridad en el caso analizado que produce una diferencia de criterio entre el interesado y ATM. Ya con esta característica cerramos un círculo vicioso sin solución de continuidad, ya que el criterio de disparidad que puede tener el particular afectado y/o el notario asesor del mismo, no defiende sus razones interpretativas en un medio de igualdad ante la ley, ya que es sabido el privilegio de Imperio que posee la Administración Pública, a la que se le suma el agravante de confundirse las personalidades de ser juez y parte en todo reclamo de este tipo. *En el tercer requisito para la procedencia del error excusable en favor del contribuyente, se exige el cumplimiento de una conducta fiscal satisfactoria, el que traducido en términos concretos se remite a la regla de primero pagas y luego discutes ("Solve et Repete")*. Esta solución aparente a la crisis de responsabilidad que el ordenamiento jurídico y administrativo de orden público impone al Notario, no exime verdaderamente al profesional del derecho de su obligación de conocer la legislación aplicable y vigente, toda vez que el presente ordenamiento positivo no considera el desconocimiento del derecho como causal de error excusable. El Código Fiscal de MZA compromete al Notario en una situación de inestabilidad funcional, como agente de retención y profesional del derecho. Y las posibilidades de compatibilizar las diferencias de criterios o de calificación de los actos jurídicos realizados mediante intervención notarial, son relativas y minimizadas, debido a que las pautas de libertad en la interpretación son nulas en favor del Fisco, al convertirse éste en juez y parte del problema propuesto. Y las pautas a tener en cuenta para defender la validez del razonamiento profesional son tan elásticas que terminan tocando los extremos. La carencia de elementos que permitan convalidar la certeza formal y material del juicio notarial sobre la procedencia y aplicación de un sellado y a continuación el monto a retener, impiden al agente de retención la irrevocabilidad de las cauciones, como así también la indefinición de su responsabilidad ad - eternam.

IV.3. El Marco de Discrecionalidad y Legalidad en la Emisión de la Voluntad Administrativa: El estado se manifiesta mediante actos jurídicos emanados de autoridad competente. Internamente, cada órgano posee competencia respecto de un delimitado campo de acción material, que el ordenamiento jurídico autoriza y reglamenta. El principio de legalidad y de ajuste a Derecho califica como válida o nula la exteriorización de voluntad de las reparticiones públicas. Y el orden constitucional nacional y provincial es el que a través de la legislación concordante y particular

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

subordina tal accionar. Tal emisión de voluntad competente, que traduce la funcionalidad del Estado en cada caso en particular, lo vivifica y responsabiliza en el ejercicio de la autoridad competente, la cuota de poder público y sobre todo la legislación positiva. La emisión de un acto administrativo depende de un criterio de legalidad inminente, ya que la validez del mismo estará supeditada al hecho de la legislación particular que la permita y autorice. Pero existe una zona gris de factibilidad que la legislación contempla pero no detalla, dada la singularidad que cada funcionario posee en el uso de sus facultades reglamentarias, para decidir en uno o en otro sentido, adoptar tal o cual criterio o incluso innovar en la aplicación de razonamiento no previstos en la legislación de competencia, realizando una verdadera tarea de intérprete del caso planteado. En el caso mencionado, discrecionalidad debe entenderse como esfera de libertad para actuar, pero siempre dentro de un marco de legalidad que el ordenamiento jurídico impone a toda actuación estatal, como condición de validez formal y/o material. Por lo tanto, discrecionalidad no debe entenderse como uso y abuso de las facultades del funcionario para aplicar caprichosamente la legislación, en este caso administrativa y/o fiscal, en el libre arbitrio de su imperio o status jurídico. Tal esquema de libertad y determinación obedece a la aplicación de valores jurídicos, que conjuntamente con la del principio de legalidad, importan el cumplimiento de una juridicidad en la actuación pública. En todo momento, tales extremos de Derecho actúan en defensa de los derechos y libertades del administrado y simultáneamente actúan como troles de la actividad administrativa. El principio de legalidad al que hacemos referencia, tiene su asiento legal en el art. 19 in fine de la Constitución Nacional: "... Nadie está obligado a hacer lo que la Ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe...". La interpretación de lo debido y lo permitido implica necesariamente un análisis de la razonabilidad con que cada caso concreto se desenvuelve la relación Estado / Particular. Y ello también está contemplado en nuestra Ley Fundamental, en sus artículos 28 y 86, inc. 20, los que transcribimos: "... Los Derechos y Garantías mencionados en esta Constitución no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio". "... El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:... 2º: Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias. Los criterios de Normatividad Jurídica – Legalidad - Igualdad Jurídica - Razonabilidad, serían los extremos de Derecho a verificar en cada una de las actuaciones administrativas, para,

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

de allí en adelante, proceder a su acatamiento por reconocerlas regulares, ejecutivas y ejecutorias. Entendemos que las facultades discrecionales del órgano administrativo, en nuestro caso particular, deben estar plenamente sometidas al principio de legalidad. Y que si bien la interpretación de la aplicación de la Ley Fiscal, en cada caso concreto puede pasar por una cuestión de flexibilidad, la misma no puede ser ilimitada, la limitación de la discrecionalidad en la interpretación la da el mismo ordenamiento jurídico, en la confrontación de la opinión administrativa a través de recursos y acciones, inclusive en sede judicial, ante el órgano jurisdiccional competente para este tipo de planteos en disidencia con la repartición pública. La valoración que haga el funcionario respecto de un caso en concreto podrá ser discrecional, nunca ilegítima.

IV.4. El Principio de Razonabilidad en la Actuación Administrativa: Conforme al art. 39 de la Ley 3909, "agentes estatales, para adoptar una decisión deben valorar razonablemente las circunstancias de hecho y el derecho aplicable y disponer en aquellas, medidas proporcionalmente adecuadas al fin perseguido por el orden jurídico". El texto legal transcrito guarda una inmediata correlación con la Constitución Nacional en los arts. 28 y 86, inc. 2°, pues lo razonable no excede lo constitucional. Lo razonable, lo justo, es igualmente equitativo, por oposición a irrazonable, injusto y arbitrario. En últimas instancias, la razonabilidad constituye una valoración jurídica de la justicia en el caso particular. Nuestra Corte Suprema de Justicia, definió tales apreciaciones de modo concreto cuando acordó que la decisión discrecional será ilegítima, por exceder el marco de la razonabilidad, cuando: 1°. No guarda una proporción adecuada entre los medios que emplea y el fin que persigue la ley o entre los hechos acreditados y la decisión que sobre la base de ellos se adopta (falta de proporcionalidad); 2°- Resuelva cosas antitéticas o contradictorias entre los antecedentes y la Resolución; 3°- No demuestre los fundamentos de derecho que ratifiquen legalmente la decisión adoptada; 4°. No tenga en cuenta los hechos acreditados en el Expediente; 5°. Se funde en hechos o pruebas inexistentes o actos ilógicamente motivados por razonamientos falsos, in- correctos, falacias o silogismos inválidos (CSJN, FALLOS, T° 248, págs. 800- 815). Coincidimos plenamente con los autores Dromi y Gordillo en que todo acto administrativo es en parte reglado y en parte discrecional y que por supuesto no hay actividad administrativa puramente reglada ni puramente discrecional. Pero de los dos extremos, el acto puramente reglado es válido y obligatorio, mientras que el acto puramente discrecional es utópico. D'Alessio

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

considera que es sólo la prevalencia de uno u otro elemento lo que hace que el acto sea tenido por reglado o discrecional. Marienhoff y Diez por su parte consideran esta perspectiva desde el cotejo entre legitimidad y mérito, asimilando la primera con la legalidad y el segundo con la discrecionalidad.

V. CONCLUSIONES

La interpretación estatal respecto de las retenciones practicadas por el Notario, es discutible. Este último posee capacidad, conocimiento y razonamientos tan contundentes y definitorios como los de la autoridad de aplicación. La diferencia entre el razonamiento del Estado y el del profesional afectado, responde a un problema de interpretación jurídica sobre la procedencia o aplicación de un hecho imponible sujeto a retención. En la generalidad de los casos planteados desde la óptica notarial, se reitera un aspecto de colisión entre el juicio del notario, respecto de la tipificación tributaria en un acto que lo convierte en agente de retención y la Entidad recaudadora. El problema se define como de alcances de interpretación y especialmente, respecto de las cualidades y capacidades de los intérpretes de la Ley Fiscal. La función interpretativa de la imponibilidad de un hecho tributario por parte del Notario como agente de retención, no se limita al Derecho Impuesto, sino que encierra una labor creativa, ya que adecua los hechos al Derecho, intentando relacionar un negocio jurídico con la tributación al Estado. Y en todo momento, inserto en una realidad social y económicamente determinada. La adopción de un método especial de interpretación, ya sea gramatical, declarativo, extensivo, restrictivo, lógico, histórico, sistemático, etc., no deslinda la responsabilidad del intérprete de realizar tal tarea dentro de un marco estrictamente real, nunca tan científico ni positivo que termine abstrayéndolo de la realidad del caso planteado.

La voluntad del Estado tampoco es abstracta. Se encarna a través de una persona física que lo representa y responsabiliza por su gestión. El funcionario órgano - persona, es el sujeto de tal imputación normativa. Y la serie de actos por ellos realizados en sus diferentes ámbitos de ejercicio no les son atribuidos a dichas personas individuales, sino a un sujeto ideal. En todos los casos, la voluntad del Estado es un término ideal de imputación creado por el Derecho, ya que si la concepción fuese totalmente ideal, debería también ser perfecta en sus conclusiones, es decir, justa. Sin embargo la actuación del Estado a través de sus funcionarios personaliza su actuación y al ser imperfecto su agente, su obrar adolece también de imperfección. Es por ello que el Estado debe aceptar la falibilidad de sus resoluciones

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

y otorgar el principio de la duda en sus actos, que deberán ser válidos hasta que se demuestre lo contrario o regulares y ejecutivos hasta que tales características se denuncien y reclamen a solicitud de parte interesada. La responsabilidad del Notario entonces no puede ser exigida ciega y automáticamente por su sola calificación de agente de retención, impuesta por la normativa legal de modo unilateral e inconsulto, ex-lege. La interpretación notarial del hecho imponible deslinda su responsabilidad como agente fiscal, ya que él se encarga de adecuar el ordenamiento jurídico- legal, de redacción general y abstracta, al hecho o caso concreto que las partes someten a su conocimiento. Su intervención justamente a la realización del Derecho en su amplitud, y en el caso especial que nos ocupa, tiende al cumplimiento de la obligación tributaria. Su actuación como jurista le impone una objetivación del tema en particular, y su cotejo con la norma tributaria que lo responsabiliza. En tal función intelectual, actualiza el criterio fiscal. Es por ello que su decisión no puede ser sometida a revisión contrario imperio, ya que su interpretación es soberana, y autónoma. Sus parámetros de calificación son los mismos que el ordenamiento jurídico propone a la Administración Pública. Y su calidad de profesional del Derecho lo exime de las probanzas respecto de su capacidad interpretativa. Las Leyes son siempre una obra inconclusa, porque legislan para la generalidad de los casos, y para la universalidad futura. Requieren por lo tanto de la mediación interpretativa, ya sea notarial, judicial, administrativa o cualquier otra competente, que enlace justa y equitativamente Ley y caso concreto. El razonamiento del Notario en la decisión sobre la imposibilidad o exención tributaria en un negocio jurídico es integrativa y unificante, ya que resume su conocimiento de la Legislación Fiscal, el del Derecho en general y de la formalidad notarial en especial, lo que le atribuye una autonomía científica especial, frente al criterio meramente administrativo de calificación e imposibilidad.

Nos resta concluir en que el resultado de la deliberación notarial al respecto es justo, legítimo y constitutivo. Su Declaración Jurada, respecto de la procedencia fiscal, determina no solamente su responsabilidad, sino que debe ser respetado por el Estado, ya que administrativamente provoca la adquisición de derechos subjetivos por parte del administrador, irrevocables salvo causal de ilicitud. No obstante, hemos aceptado la expresión ya asimilada jurídica y culturalmente, que tal declaración sea "jurada", como si la mención del dicente como agente de retención no fuese suficiente garantía de probanza y legitimidad. Subliminalmente se ha ido aceptando el avance del Estado sobre la responsabilidad del Notario, a punto tal de asumir

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

incondicionalmente una responsabilidad económica sujeta a revisión que en todos los casos se interpreta a favor del Estado, aunque sea en contra del Notario. Y correlativamente la defensa de este último se ha ido minimizando, desempeñando un papel de mero dependiente gratuito del Estado, con todas las desventajas y sin ningún beneficio. Los recursos administrativos constituyen una herramienta defensiva ante la incongruencia jurídica de que el notario debe discutir con el mismo Estado que le otorga facultades, la corrección de su juicio, y, en última instancia, de su proceder.

Las normas jurídicas nunca pueden aplicarse de modo directo, sin el auxilio de la interpretación adecuada, razonable y discreta, por parte de quienes la aplican y ejercen (FALLOS, T° 179, pág. 337, 1937). Es mejor intérprete en tanto y en cuanto su desempeño lo vincula con el caso concreto y particular en cada negocio jurídico que formaliza o asesora, que el funcionario administrativo que controla un solo aspecto de la labor jurídica: El Tributario formal (FALLOS, T° 119, pág. 407, 1944 y T° 157, pág. 62, 1930 y T° 188, pág. 18, 1940). La interpretación notarial de la Ley Tributaria es constitutiva de su responsabilidad como agente de retención. Su título profesional lo habilita para el discernimiento en la aplicación o exención del caso planteado. Y la legislación Provincial determina perfectamente su capacidad como profesional del Derecho para intervenir en la interpretación de tal aplicación. En sentido inverso, la práctica fiscal interpreta que el Notario únicamente puede retener sumas de dinero para ser acreditadas al pago de impuestos, condicionando la validez total o parcial del mismo a un examen que desautoriza en la realidad tal proceder. Por ello, se asegura que desde el principio de la unidad del Derecho, en todas sus ramas, los métodos de interpretación son utilizables por el intérprete a su leal saber y entender, sin condición de jerarquía o aplicación. Su única finalidad es la de cumplir la Justicia particular que en cada caso se postula. El ente recaudador debe asimilar el razonamiento del Notario como válido en la discriminación de un hecho imponible. Y no forzar el razonamiento jurídico en general y legislativo en particular, con la finalidad de favorecer un interés recaudador o meramente fiscalista. Todo el sistema administrativo está basado en los sistemas de control interno y externo y de juridicidad. El aspecto administrativo-tributario, no puede escapar a esta regla ya que los recursos contemplados en el Código Fiscal guardan relación con los legisladores en nuestra Ley 3909. El control interno se moviliza a través de la misma estructura administrativa, mientras que el externo lo hace el mismo interesado. Esto nos demuestra que, en su genealogía, la Ley Fiscal supone y descuenta su observancia y discusión conforme

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

las reglas jurídicas y asimismo su aplicación no de modo discrecional, sino razonable. En consecuencia con lo expuesto, el Notario tiene instrumentos a su alcance para defender su criterio frente al rentístico y no solamente respecto de pautas teóricas en el procedimiento, sino en la reivindicación de su función profesional y en la de su patrimonio. La imposición de principal responsable frente al pago por las deudas fiscales no retenidas o los saldos erróneamente calculados en la retención, debe ir acompañada del mismo derecho a imponer discernimiento jurídico frente al parecer del Estado. De no ser así y en cada caso de desavenencia interpretativa, se lesiona la igualdad y debida defensa constitucional, convirtiendo la legislación en un juego de palabras peligroso y lesivo de la libertad y justicia que ordenan la legalidad de los actos. La facultad asesorativa del Notario le permite aconsejar a sus clientes el modo y forma como administren sus bienes y que provoque un ahorro fiscal. Ello no constituye un ilícito. Y simultáneamente, en el cumplimiento de sus deberes legales, calcular la retención debida en cada actuación notarial, asumiendo la responsabilidad por tal determinación, pero exigiendo el reconocimiento y la convalidación por parte del Estado. De no ser así, la totalidad del sistema de retenciones debería estipularse dentro de un condicionamiento que libere al Notario en igual medida que el Estado se reserva la verificación y cambio de los montos, retenidos. La Declaración Jurada del Notario en el detalle de las retenciones efectuadas, es un acto administrativo constitutivo que produce la adquisición de derechos subjetivos por parte del particular y del mismo notario interviniente. El conocimiento y cumplimiento de los deberes jurídicos del Notario lo responsabiliza funcional y específicamente; mas no debe caerse en el extremo de considerar evasor a quien discute o delincuente a quien propone un ahorro, todo ello con base legal. Y en ejercicio de las prerrogativas estatales, se convierte en revocables actos que causan estado, en condicionados aquellos que constituyen adquisición de derechos, en lesivos los que imponen cumplimiento de obligaciones.

Es necesaria una reforma legislativa y una concreta política notarial al respecto. Por parte del Notariado mediante una labor jurídica: 1°- Que deslinde la responsabilidad profesional como agente de retención de su consecuencia económica, 2°- Que imponga límites a la imposición de tal función fiscal al Notario, por parte de sectores profesionales que inconsultamente delegan gratuitamente en aquel ese desempeño. 3°- Que asegure en la intervención del Notario la seguridad y respeto que su opinión y discernimiento sobre la imposición o exención de un caso necesita, dentro,

Dr. Aníbal R. Ríos Castrillón

Notario Público

obviamente, de los parámetros legales. 4°. Que reivindique la jerarquía profesional del Notario, devolviéndole su verdadera condición de fedatario de los actos que autoriza, sin el sometimiento a la revisionalidad administrativa que convalide o invalide a posteriori su actuación. Por parte del Estado, una evidente reconsideración del sistema vigente no solamente del previsto legalmente sino del utilizado en la domesticidad de la Administración Pública. La reglamentación cada vez más caótica, elimina garantías constitucionales sobre el espíritu de los derechos reglamentados, los que son cercenados en su amplitud, certeza, conocimiento y defensa. Y finalmente, por parte de la sociedad, la concientización del notario como profesional del derecho, en toda su amplitud y no solamente restringido al aspecto inmobiliario-fiscal. Su concepto, jurídico interdisciplinario y conciliatorio lo pone en evidente ventaja sobre la elaboración jurídica únicamente litigiosa y forense. La elaboración legislativa al efecto, debe contener una exacta demarcación de las facultades interpretativas que los intervinientes pueden aplicar en los casos opinables dentro de su marco de razonabilidad legal. Un criterioso y exhaustivo desarrollo del procedimiento a seguir en las diferencias de criterio del agente de retención y del recaudador final, reglas de aplicación respecto de las diferentes responsabilidades y de su determinación temporal, con plazos de caducidad y prescripción mucho más breves preclusivas en el proceso de verificación de los montos retenidos. Y pleno ejercicio de la facultad fedataria del Notario respecto de las declaraciones juradas realizadas mensualmente, respecto de las retenciones por él efectuadas.

SINTESIS Y APORTES PARA UN DEBATE MÁS AMPLIO Y PROFUNDO.

Debemos reflexionar la calificación del NOTARIO AGENTE DE RETENCION hacia una figura más estimulante y valorada como la del AGENTE DE RECAUDACIÓN, donde la relación costo – beneficio sea más equitativa, dada SU RESPONSABILIDAD EN LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA referida. LOS CUESTIONAMIENTOS A LA IMPOSICIÓN UNILATERAL DE CARGAS FISCALES, TRIBUTARIAS E IMPOSITIVAS, son un amparo frente a la generalidad de LAS LEYES REGULATORIAS Y SUS DECRETOS / RESOLUCIONES tanto provinciales, nacionales y municipales, más la liquidación de tasas por servicios y otros ítems de imposición, de creación y delegación unilateral. EL ABUSO DE LA POSICIÓN DOMINANTE funda nuestro reclamo, con el AUMENTO DE LA GRAVOSIDAD PROFESIONAL, LA ONEROSIDAD SOBREVINIENTE CON UN COSTO AL 100% y UN BENEFICIO AL 0%.