

Título: El acto determinativo tributario como instrumento público

Autores: Colombres, Federico J. A. - Colombres Garmendia, Juan Crisóstomo

Publicado en: LLNOA2014 (abril), 280

Cita Online: AR/DOC/445/2014

Sumario: I. Introducción. — II. El caso. — III. Inexistencia del requisito de imparcialidad del funcionario público con respecto al acto que se asienta en el instrumento. — IV. Inidoneidad del certificado de deuda presunta para acreditar la verosimilitud de la deuda reclamada. — V. Presunción de legitimidad del acto administrativo e instrumento público. — VI. Conclusiones.

I. Introducción.

El fallo que comentaremos, que dispone la revocación de un embargo preventivo fiscal peticionado por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, viene a ratificar la doctrina ya sentada implícitamente en materia de medidas cautelares fiscales en la causa "Enrique Zeni" (1), fallada por el mismo Tribunal, en la que se remarca el inexcusable deber de fisco de acreditar el peligro en la demora y la verosimilitud del derecho a efectos de su concesión, por aplicación de los principios generales de las medidas precautorias.

Mas, y sin dejar de reconocer la importancia de la doctrina sentada, debemos señalar no se ocupa de otra de las cuestiones planteadas que hubiese sido importante profundizar, relativa al valor de instrumento público de las actuaciones administrativas labradas en el marco de un procedimiento determinativo de deuda, y la consecuencia de tal calificación sobre el valor probatorio del acto determinativo a efectos de fundar la procedencia de una medida cautelar.

En concreto, esta discusión, motivó que dos de las tres salas de la Cámara de Documentos y Locaciones de la Provincia de Tucumán adoptaran una singular doctrina (2), por cuya consecuencia se concedieron embargos contra contribuyentes que se encontraban en discusión administrativa con el fisco, y que puede sintetizarse en las siguientes enunciados: 1) el acto administrativo determinativo de deuda (acta de deuda, en la legislación fiscal de Tucumán) constituye un acto administrativo dictado por un agente público, en un expediente administrativo; 2) como tal, es instrumento público en los términos del art. 979 del Código Civil; 3) Por calificarse de tal manera, su contenido goza de la fuerza de verdad legitimada de cualquier instrumento público, salvo redargución de falsedad; 4) por ser instrumento público, y por gozar de la referida fuerza de verdad, entonces, se debe prescindir de la carga del peticionante de acreditar los requisitos propios de las medidas cautelares, por existir una presunción de su existencia a partir de la calificación de instrumento público de las constancias del acto determinativo.

Como ya dijéramos, el fallo de Corte se ocupa de desbaratar la procedencia indiscriminada del embargo preventivo fiscal, y ratificar la aplicación de los requisitos generales de las medidas cautelares, y la obligación de acreditarlos al efecto de su concesión. Asimismo, envía una clara advertencia sobre el criterio restrictivo que debe adoptarse para su otorgamiento. Sin embargo, y pese a la contundencia en este punto, creemos que no ha explicado debidamente si el acto determinativo de deuda (acta de deuda) es o no un instrumento público.

Aunque en el fallo, la importancia de tal calificación ha quedado relativizada, puesto que para el Tribunal, aún cuando el acta de deuda fuera instrumento público, ello no implica de suyo la procedencia automática del embargo preventivo, creemos que la cuestión debe quedar aclarada, puesto que el Código procesal de la provincia de Tucumán tiene una clara disposición al respecto (art. 233 inciso c), que establece que cuando una deuda estuviere instrumentada en instrumento público, tal circunstancia hace presumir la existencia de peligro en la demora y verosimilitud en el derecho.

Por ello, y aún cuando encontramos párrafos saludables en la sentencia que se comenta, creemos que para revocar a la sentencia de Cámara, debió ocuparse expresamente de esta cuestión, sobre la que expondremos nuestro parecer a continuación.

II. El caso.

Según puede inferirse de los considerandos del fallo, la Dirección de Rentas de la provincia de Tucumán peticionó un embargo preventivo en los términos del art. 9º apartado 4º del Código Tributario Provincial (CTP), que fue denegado por el juez de primera instancia, y concedido por la Cámara, adoptando la doctrina criticada en

párrafos anteriores, la que nuevamente sintetizamos: las actuaciones administrativas que concluyen en la determinación de una deuda impositiva son instrumentos públicos cuya verdad goza de una presunción de veracidad que releva al peticionante de acreditar los requisitos comunes de las medidas cautelares, y que solo puede ser desvirtuada por un juicio de redargución de falsedad.

En otros términos: tanto las operaciones lógicas como las inferencias jurídicas contenidas en un acta determinativa de deuda, así como el monto que se reclama, tienen fuerza de verdad presumida hasta tanto se la redarguya de falsa, y sirve de título habilitante para pedir un embargo preventivo. Dicho embargo, según la lógica del fallo, debe ser siempre concedido por el juez sin mayores indagaciones, por tratarse de una deuda obrante en instrumento público, aún cuando la determinación que le sirve de base se encuentre recurrida, y en consecuencia, no hubiera acto determinativo firme.

De este modo, y como consecuencia de ello, el contribuyente que hubiere sido notificado de un acta de deuda, aún cuando decida impugnar la procedencia de dicha deuda y defenderse, ya puede ser embargado, porque el fisco ostenta en su favor de su pretensión un título que lo habilita a proceder de ese modo, que se denomina certificado de deuda presunta, sin que quepa exigirle la acreditación de ningún otro extremo.

Esta falacia será atacada en los párrafos que siguen.

I. El certificado de deuda como mero documento público. Ausencia de ley que le otorgue el carácter de instrumento público

El mayúsculo equívoco en que incurre la doctrina invocada por el fisco -y validada por la Cámara- al fundar la procedencia del embargo peticionado, es la afirmación que el certificado de deuda presunta expedido como consecuencia de la notificación del acto determinativo, constituye un instrumento público, y que como tal, presupone la verosimilitud del derecho invocado.

Siguiendo a Fiorini (3), debe señalarse que este grave error tiene como causa la tesis que pretende trasladar al ámbito del derecho público los principios dogmáticos que rigen para el derecho privado, trayendo desde su ámbito la clásica división existente entre instrumentos públicos e instrumentos privados, y pretendiendo aplicarla a la actividad de los entes que actúan en el cuadro del derecho público y en manifestaciones de actividades estatales.

A este respecto, destaca el autor citado que antes de que rigiera la tajante clasificación entre instrumentos públicos y privados del derecho civil, también se señalaba la existencia de los llamados "instrumentos oficiales", referidos en las Leyes de Partidas como aquellos que llevaban las insignias reales o de las autoridades de la Iglesia (partida 3º, título 18).

Estos instrumentos, que provenían de la actividad de los poderes estatales, como suelen ser hoy las leyes, los decretos, etcétera, representaban la dignidad de las autoridades del Estado, y valían por los sellos más que por la firma del funcionario.

Mas, y siguiendo a Bonnier (4), cabe destacar que ninguna identidad tienen estos instrumentos oficiales (hoy llamados documentos públicos) con el actual instrumento público del derecho privado que rige en nuestro Código Civil. Tales instrumentos, tertus genus de la clasificación entre públicos y privados del derecho civil, gozan de valor probatorio, hasta tanto sea desvirtuado por el particular por prueba en contrario (5).

Por el contrario, y a diferencia del documento público, o la simple actuación administrativa de un funcionario público (como lo es la confección del certificado de deuda presunta), el instrumento público del derecho privado reviste el carácter de auténtico, como consecuencia de la fe legitimada que le otorga la ley.

En esta dirección, no debe dejar de destacarse que la autenticidad es un privilegio por el cual el juez o el particular no necesitan de ningún otro elemento para que se lo considere cierto e indiscutido, sin admitir prueba en contrario, y como tal, se impone sobre el principio de la igualdad de las partes en el proceso, que se asienta en los arts. 16 y 19 de la Constitución Nacional. Por ello, la única autoridad que puede asegurar la autenticidad de la prueba escrita por medio del instrumento público, es el legislador.

A este respecto, cabe añadir que aún cuando el art. 979 del C.C. inciso 2º parezca asignar el carácter de instrumento público a todos aquellos documentos otorgados por funcionarios públicos, ello no es así desde que se refiere exclusivamente a los que fueron emitidos por funcionarios que, por expresa disposición legal, gozan de

atribuciones similares a la de los escribanos públicos, esto es la de dar fe pública, mandato que, no puede presumirse a partir de una delegación legislativa, o interpretarse analógicamente (6), por tratarse de un privilegio (7), como claramente sucede en el caso que se comenta.

Así las cosas, ante la ausencia de normas que otorguen potestades fedatarias en forma expresa al funcionario que suscribió el certificado emitido por la administración, no cabe otra alternativa que concluir que dicho certificado no reviste la condición de instrumento público con valor de plena fe como pretende establecerlo la resolución en crisis.

En esta misma dirección se pronunció Hutchinson (8), en un relevante precedente de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en el que se refirió a las actuaciones públicas labradas en un expediente administrativo, y su validez como instrumento público, señalando que:

a) los expedientes administrativos para ser desvirtuados requieren prueba, y cualquier clase de prueba convincente en contrario;

b) no es necesaria la ratificación de la documentación obrante en las actuaciones administrativas. El principio de plena validez de las actuaciones administrativas sólo impone que procesalmente se las impugne y se aporte pruebas en contra;

c) los documentos que dan cuenta de la actividad administrativa, que son expedidos o elaborados por agentes en ejercicio de sus funciones no son instrumentos públicos, pero tampoco son instrumentos privados por no ser privadas sus actuaciones, conforman la llamada documentación administrativa y

d) la existencia del procedimiento administrativo que no puede exhibirse en la actividad jurídica privada marca la diferencia para conceptuar la presencia de documentos públicos sin necesidad que sean instrumentos públicos, ni tampoco privados.

Por último, y relativo al encuadre que le dan algunos fallos al certificado de deuda presunta expedida por la Dirección General de Rentas, como una "cuenta extraída de los libros fiscales" en los términos del art. 979 inc. 5°, creemos que un acto determinativo de deuda, hasta tanto no adquiere el carácter de firme y consentido, no puede asimilarse a un asiento de deuda de un libro fiscal, por tratarse de un simple crédito eventual.

Y aun cuando el certificado de deuda pueda considerarse una cuenta extraída de un libro fiscal, no por ello puede derivarse su plena fe respecto a la deuda que refleja, por tratarse de una simple cuenta formulada en forma unilateral por la administración, que no ha sido sometida a revisión por parte del administrado a través del agotamiento de las vías recursivas.

III. Inexistencia del requisito de imparcialidad del funcionario público con respecto al acto que se asienta en el instrumento

Sin perjuicio de lo ya expuesto, debe señalarse otro impedimento existente para que se considere instrumento público al certificado de deuda presunta: la imparcialidad del funcionario público interviniente frente al acto que certifica.⁹

La aludida exigencia de imparcialidad o neutralidad del funcionario actuante se desprende del espíritu del art. 985 del Código Civil, el cual, orientado a actos entre partes privadas, le resta valor a los instrumentos otorgados por un funcionario público en asuntos en los que él o un pariente fuesen personalmente interesados.

En este sentido, es dable resaltar que si trasladamos el mentado presupuesto a la esfera del Derecho Público, sin hesitaciones se concluye que la propia Administración no puede otorgar instrumentos (en este caso certificados de deuda) en los que sostenga un interés contrario al otro sujeto interviniente, es decir el contribuyente, toda vez que la intención del funcionario consistente en proteger ese interés de la Administración afectará la imparcialidad necesaria para dar fe sobre los actos o aspectos diversos relativos a ese interés.

En suma, ninguna norma podría otorgar -y de hecho ninguna lo hace- potestad fedataria a cualquier funcionario del ente recaudador provincial, y menos aún para la emisión de un certificado de deuda presunta respecto al cual, como se expuso, mantiene un interés directo.

IV. Inidoneidad del certificado de deuda presunta para acreditar la verosimilitud de la deuda

reclamada.

Sin perjuicio de lo ya expuesto sobre el carácter de instrumento público del acta determinativa de deuda, y para el caso de que se la considerara a ésta y al certificado de deuda presunta emitida como consecuencia de ella, instrumento público -y no un simple documento de la administración-, debe resaltarse que tal calificación le otorgaría un simple valor probatorio de su existencia, y no de la veracidad de su contenido. Esto es, que el acta de deuda constituiría prueba fehaciente de que el acto es auténtico, que realmente fue dictado, que lo fue efectivamente en la fecha y lugar que indica, que la firma es verdadera y que ha sido puesta por la persona de que se trata, mas nada predica sobre la veracidad del su contenido¹⁰.

A este respecto, es propicio señalar que sobre este particular, medió confusión entre los autores entre el aspecto probatorio de la autenticidad del acto -cualidad ésta que confiere el ser instrumento público-, con el acto mismo cuya autenticidad se certifica, pensado por ello que el carácter de instrumento público implicaba también la verdad y la legitimidad del contenido mismo del acto [\(11\)](#). Punto de partida para tal confusión es el art. 993 del Código Civil, cuando expresa que: "El instrumento público hace plena fe hasta que sea argüido de falso, por acción civil o criminal, de la existencia material de los hechos, que el oficial público hubiese anunciado como cumplidos por él mismo, o que han pasado en su presencia."

En esto se debe prestar atención: la plena fe a que el citado artículo hace referencia es de los hechos que el oficial ha cumplido o ha presenciado, es decir, se refiere a la mera instrumentalidad del acto jurídico, más no a los hechos que puedan haber servido de base al acto jurídico. Estos deben probarse y si la administración no lo hace, su aseveración resulta arbitraria [\(12\)](#).

Un simple ejemplo citado por Gordillo, y tomado del derecho civil aclarará la cuestión: si una persona acude a un notario y declara que revoca una donación por causa de ingratitud, el escribano certificará que hizo tal manifestación, pero no que la causa haya existido. El donatario no tiene que redargüir de falsedad la escritura pública si considera que no hubo causal de ingratitud, pues a ese respecto la escritura no hace plena fe: es el contenido del acto, no su celebración y por tanto nada tiene que ver con ello el art. 993 del Código Civil. [\(13\)](#)

Exactamente igual es la situación en el caso del acto administrativo: la instrumentalidad pública tan sólo certifica su celebración, su firma, su fecha, etc., pero no certifica -ni puede certificar con el alcance del art. 993- su contenido, sus motivos de hecho o de derecho, ni su validez.

De esta manera, el hecho de que se haya expedido un certificado de deuda presunta sólo certifica tal cosa, es decir que se emitió un certificado que da cuenta de un acta de deuda en trámite notificada a mi mandante, y no que la deuda, sus procedimientos de cálculo, ni que las manifestaciones vertidas en el expediente y demás declaraciones de los agentes fiscales sean verídicas, o que certifiquen la existencia de la deuda. Menos aún, cuando al momento de peticionarse el embargo ni siquiera se había resuelto la impugnación presentada, ni producido la prueba ofrecida con ella.

V. Presunción de legitimidad del acto administrativo e instrumento público.

Por otra parte, pero en la misma línea argumental, cabe despejar otro equívoco relacionado con el anterior, en el que suelen incurrir los fallos de los jueces embargantes en el fuero, que consiste en la confusión entre la presunción de legitimidad del acto administrativo con la fe pública que otorga el instrumento público. En este tópico, es esencial destacar que la presunción de legitimidad de los actos administrativos —que no es absoluta- se refiere a la faz jurídica del acto, mientras que la condición de instrumento público hace a la faz instrumental de éste, es decir, al valor probatorio del documento que acredita su existencia [\(14\)](#).

En tal sentido, ha dicho la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires que debe mantenerse "la diferencia que existe entre el acto administrativo en sí y el instrumento que lo documenta, cuidando de precisar la naturaleza jurídica de ese instrumento sin asignarle, sin más, la calidad de instrumento público por la sola circunstancia de que documenta un acto que goza de presunción de legitimidad [\(15\)](#).

Porque pese a gozar el acto administrativo de presunción de legitimidad, basta con la simple prueba en contra para desvirtuar los hechos que le sirven de causa, tal como lo establece la vía recursiva y probatoria del propio Código Tributario de Tucumán.

Es decir, que dicha presunción sólo produce -en la interpretación más favorable a la Administración- la inversión de la carga probatoria, dejando en cabeza del administrado el aporte de prueba en contrario, y no la autenticidad que le otorga la fe pública. De lo contrario, sería imposible desvirtuar la verdad sobre su contenido, salvo instando un proceso de redargución de falsedad.

Por todo ello, jamás puede considerarse como verosímil y cierta la deuda que se reclama en un acto de deuda labrada y notificada al contribuyente, por el solo hecho de que conste en un expediente administrativo, aún cuando se la considere instrumento público.

En todo caso, y de así considerarla, solamente puede constituir prueba fehaciente sobre la existencia de dicho acto, sin proyectar los efectos de la autenticidad del documento hacia su contenido, y a las declaraciones en él contenidas.

VI. Conclusiones.

Por lo hasta aquí expuesto, cabe cerrar este trabajo con unas breves consideraciones a modo de resumen:

1) El acta de deuda a la que refiere el art. 98 del CTP, y el certificado de deuda expedido como consecuencia de ella, es un simple acto unilateral de la administración en el que el contribuyente aún no tuvo participación, con lo que mal puede constituir un documento verosímil que de cuenta de una real y efectiva deuda del contribuyente. Al menos, no hasta que se resuelvan todos y cada uno de los recursos posibles contra tal acto, y exista agotamiento de la vía.

2) Ante la ausencia de normas que otorguen potestades fedatarias expresas al funcionario que suscribió el certificado de deuda emitido por el fisco, no cabe otra alternativa que concluir que el certificado de deuda no reviste la condición de instrumento público con valor de plena fe como pretende establecerlo la sentencia bajo comentario.

3) Aún cuando el referido certificado fuere un instrumento público -y no un simple documento de la administración-, debe resaltarse que tal calificación le otorgaría un simple valor probatorio de su existencia, y no de la veracidad de su contenido, de modo que constituiría prueba fehaciente de que el acto es auténtico, que realmente fue dictado, que lo fue efectivamente en la fecha y lugar que indica, que la firma es verdadera y que ha sido puesta por la persona de que se trata, mas nada predica sobre la veracidad del su contenido (16).

4) La presunción de legitimidad del acto determinativo (acta de deuda) sólo produce -en la interpretación más favorable a la Administración- la inversión de la carga probatoria, dejando en cabeza del administrado el aporte de prueba en contrario, y no la autenticidad que le otorga la fe pública, como erróneamente señala la sentencia. De lo contrario, sería imposible desvirtuar la verdad sobre su contenido, salvo instando un proceso de redargución de falsedad

5) La administración no puede otorgar instrumentos (en este caso certificados de deuda) en los que sostenga un interés contrario al otro sujeto interviniente, es decir el contribuyente, toda vez que la intención del funcionario consistente en proteger ese interés de la Administración afectará la imparcialidad necesaria para dar fe sobre los actos o aspectos diversos relativos a ese interés.

6) El acto determinativo o acta de deuda, no puede equipararse a una "cuenta extraída de los libros fiscales" en los términos del art. 979 inc. 5º, y por tal razón, considerarse instrumento público, hasta tanto no adquiere el carácter de firme y consentida, por tratarse de un simple crédito eventual hasta que no ocurra la firmeza. Y aun cuando el certificado de deuda pueda considerarse una cuenta extraída de un libro fiscal, no por ello puede derivarse su plena fe respecto a la deuda que refleja, por tratarse de una simple cuenta formulada en forma unilateral por la administración, que no ha sido sometida a revisión por parte del administrado a través del agotamiento de las vías recursivas.

(1) CSJT, in re "Provincia de Tucumán -D.G.R.- c. Enrique R. Zeni y Cia. S.A.C.I.A.F.E. s/ Embargo Preventivo", sentencia N° 940 del 6 de diciembre de 2011. Cfr. sentencia N° 25 del 28 de febrero de 2011 de la Sala II de la Cámara de Documentos y Locaciones en los mismos autos.

(2) La Sala I y la Sala III, adoptaron la doctrina referida, en numerosos fallos, de los que se cita algunos a modo de ejemplo. Sala I, in re "Provincia de Tucumán- DGR-vs. Angel Estrada y Cía S.A s/ embargo preventivo,

sentencia N° 410 del 9 de Octubre de 2013; sala III, in re "Provincia de Tucumán-DGR-vs. Sánchez Repuestos S.A. s/ embargo preventivo", sentencia N° 486 del 10 de octubre de 2012. Autos: S.R.L. s/ embargo preventivo". Expte N° A7202/12 . En sentido opuesto, la Sala II° no validó la doctrina que se critica. Ver, a modo de ejemplo, "Provincia De Tucumán -D.G.R.- vs. Chimale S.R.L. s/ embargo preventivo", sentencia N° 304 del 4 de septiembre de 2013. Por último, cabe destacar que al momento de redacción de este artículo, la Sala III adoptó la doctrina del fallo de Corte objeto de comentario.

(3) Fiorini, Bartolomé A, "Acto administrativo e instrumento público. El método constitucional", Revista Jurídica Lay Ley, Tomo 146, ps. 1017 y ss; "Los Agentes Públicos no son escribanos", Tomo 136, p. 113.

(4) Bonnier, Eduardo, Tratado teórico y práctico de las pruebas en Derecho Civil y Derecho Penal", Tomo II, página 18, citado por Fiorini, Bartolomé A., en la obra citada.

(5) CSJN, Fallos t. 263, p. 51; t. 262, página 130; Revista La Ley, 119-756)

(6) (...) Mas grave es aún identificar autenticación con fehaciencia. El escribano solamente tiene la doble función, que sólo puede tenerla cuando es titular de un protocolo. Autenticar la documentación lo puede hacer también un registrador, siempre que la ley le asigne esta función y un especial procedimiento. La fehaciencia es otro cometido, es considerar verdad lo que se ve, lo que se dice y lo que se realiza. Ante su presencia esta función de fehaciencia, que es la más responsable, no la puede desarrollar cualquier persona, pues es una prerrogativa que reglamenta derechos y garantías constitucionales (...) Esta es su función fedataria, es su fe legitimada por orden de la ley. Esta prerrogativa no se crea para cualquiera, sino para el notario. Pretender que el agente público tiene un derecho de prerrogativa similar es una aberración. Fiorini, ob. Cit.

(7) Carminio Castagno, José Carlos; Solari, Osvaldo S. y Zinny, Mario A., "Necesidad de la escritura pública en la constitución de sociedades comerciales y sus modificaciones", Revista del notariado, N° 733, p. 119.

(8) Cámara Nacional en lo contencioso administrativo Federal, Sala IV°, in re "Castelluccio, Ciriaco vs. Estado Nacional", sentencia del 30 de marzo de 1989, publicada en LA LEY, 1990-A, 504.

(9) Ha dicho el Colegio de Escribanos de la Capital Federal el evacuar una consulta, que cuando el funcionario es empleado o está en relación de dependencia de una institución, no puede autorizar actos de ella, por esta directamente interesado (Rev. Del Notariado, 1973, página 685).

(10) Gordillo, Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, Edición 2011, Tomo III, Capítulo VII, "Los actos administrativos como instrumentos públicos".

(11) Spota, Alberto G., "Carácter de instrumentos públicos de las actuaciones administrativas," JA, 1955-I, 119, anotando un fallo que sienta la tesis opuesta; "Naturaleza jurídica de las cuentas de afirmados extraídas de los libros municipales," JA, 55-499; su ponencia en Instituto Argentino de Estudios legislativos, Proyecto de Reforma del Código Civil, libro I, Buenos Aires, 1940, p. 278; rebatida por Lafaille y rechazada en la votación, p. 279.

(12) Gordillo, ob cit.

(13) En sentido similar Alsina, Hugo, Tratado teórico práctico de derecho procesal civil y comercial, t. III, Buenos Aires, 1958.

(14) Cassagne, Juan Carlos, Derecho Administrativo. Editorial Abeledo Perrot, Sexta edición, Tomo II, Capítulo VII Págs. 255 y ss.

(15) DJBA, 120-85; 121-245; conc. 119-809.

(16) Gordillo, Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, Edición 2011, Tomo III, Capítulo VII, "Los actos administrativos como instrumentos públicos".