



## Responsabilidad tributaria del Notario

<b>Rama del Derecho: Derecho Notarial.</b>	<b>Descriptor: Notario.</b>
<b>Palabras Clave: Tributos, Notario, Deber fiscal del Notario.</b>	
<b>Fuentes: Jurisprudencia.</b>	<b>Fecha de elaboración: 04/03/2014.</b>

El presente documento contiene jurisprudencia sobre la responsabilidad tributaria del Notario en sus labores, se consideran los votos de la Sala Primera de la Corte, el Tribunal Contencioso Administrativo Sección II, y el Tribunal de Notariado disponibles del tema.

### Contenido

JURISPRUDENCIA .....	2
1. Notario público: Omisión de indicar a las partes el cumplimiento de requisitos previos en traspaso de vehículo exonerado no implica que deba cubrir impuestos de aduanas .....	2
2. Proceso disciplinario notarial: Efectos de la omisión de consignar razón de no pago de impuestos, derechos y timbres.....	7
3. Notario público: Análisis sobre la responsabilidad fiscal en cuanto al impuesto sobre la renta al autorizar el uso de su protocolo .....	12
4. Función notarial: Análisis sobre la responsabilidad con respecto al pago correcto y oportuno de los tributos necesarios previos a la presentación del documento al Registro.....	16
5. Sanción disciplinaria al notario: Análisis con respecto al pago de tributos y responsabilidad en actuaciones en conotariado en la actual legislación .....	19

## JURISPRUDENCIA

### **1. Notario público: Omisión de indicar a las partes el cumplimiento de requisitos previos en traspaso de vehículo exonerado no implica que deba cubrir impuestos de aduanas**

[Tribunal de Notariado]<sup>i</sup>

Voto de mayoría:

**“III.- SOBRE EL RECURSO:** Los reparos formulados por el notario Esteban Esquivel Zúñiga, contra la sentencia número 0457-2009, de las ocho horas quince minutos del ocho de mayo de dos mil nueve, giran todos en torno a una indebida valoración de la prueba traída a los autos y los hechos investigados. Criticó el apelante que el pronunciamiento apelado no apreció correctamente que el vehículo había sido adquirido antes de la escritura, en fecha diecinueve de febrero de dos mil siete, mediante un contrato privado de compra-venta, con lo cual el denunciante conocía de previo la situación legal del vehículo, y sin contar para ello con la asesoría del denunciado, por lo que no hubo una falta de su parte en ese deber de asesoramiento. Invocó la jurisprudencia de este Tribunal, en el sentido de que los notarios sólo están obligados a inscribir las escrituras, cuando las partes han cumplido con el pago de los honorarios y demás requisitos de ley. Dijo que el pago de los tributos adeudados, corresponde al propietario del automotor, no al notario, de modo que no puede el denunciante aprovecharse de su propio dolo, pretendiendo una sanción contra el notario aquí apelante, cuando ha sido el denunciante quien ha incumplido con su obligación de cancelar los tributos adeudados al fisco. Recalcó que no se tomó en cuenta la falta de interés del actor en pagar los tributos o tramitar la exoneración, criticó que el juzgado de instancia no previno al denunciante el pago de éstos, y que sólo en caso de haberse cumplido con esa etapa y la correspondiente cancelación al erario público, procede suspenderlo por la falta de inscripción de la escritura. Reprochó que el fallo recurrido presumió que al denunciante no se le advirtió de la deuda por derechos de aduana, y consideró violatorio de su derecho de defensa, el que no se hubiera llamado al denunciante para cuestionarlo respecto del conocimiento previo de aquella situación tributaria. Echó de menos el fundamento jurídico para imponerle cuatro meses de suspensión, negó haber incurrido en una falta al principio de rogación y la fe pública, e insistió en que la escritura no tiene defectos, siendo la falta de pago de los tributos la única causa que impide la inscripción, misma que no era necesario advertir en la escritura. Finalmente, indicó que la propia sentencia apelada, en su parte dispositiva, estableció la obligación del denunciante de zanjar las diferencias existentes con la Administración Tributaria, reconociendo el juzgador que la obligación de pago de los derechos de aduana depende única y exclusivamente del denunciante.-

**IV.-** La Ley de tránsito por vías públicas terrestres, número 7331, de trece de abril de mil novecientos noventa y tres, en lo que interesa, dispone:

"ARTÍCULO 8.-

Los traspasos de los vehículos automotores deben otorgarse en escritura pública, la cual expresará:

- a) Nombres, números de cédulas y domicilio exacto de los otorgantes.
- b) Precio, marca, estilo, modelo, color, número de motor, número de placas, clase de combustible y cilindraje.
- c) Hora, fecha, lugar de otorgamiento y nombre del notario que autoriza la escritura pública.

Este documento debe presentarse, para su inscripción, dentro de los treinta días hábiles siguientes a su otorgamiento, previo pago de los impuestos y de los derechos correspondientes.

#### ARTÍCULO 18.-

El pago de los derechos de inscripción a favor del Registro Nacional, así como el pago de toda tasa o impuesto relativos a la inscripción, traspaso, cancelación o modificación de las características de los vehículos, deberán ser cancelados mediante entero bancario, con excepción del timbre fiscal, cuando se haya satisfecho en el respectivo juicio sucesorio, para la adjudicación del vehículo y así conste en la respectiva escritura pública, bajo fe notarial.

Esos derechos se pagarán de acuerdo con el valor real de cada vehículo, según se determine en el Reglamento que anualmente emitirá el Ministerio de Hacienda y deberán ser cancelados en su totalidad para la admisión de su presentación en el Registro Público de la Propiedad de Vehículos Automotores.

ARTÍCULO 221.— Todo propietario o interesado deberá cancelar todas las obligaciones pendientes que, a la fecha, aparezcan a su nombre, como multas, gravámenes o anotaciones, establecidas en esta Ley, además de impuestos, seguro obligatorio de vehículos y derechos, para realizar las siguientes gestiones: inscripciones, reinscripciones, desinscripciones, inscripción de gravámenes, prendarios, cambio de las características básicas de los vehículos, extensión de permisos y concesiones, obtención del permiso temporal de aprendizaje, de licencias de conductor o renovación o duplicado de estas, pago de impuestos, derechos, tasas, multas y cánones que procedan de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley y en su Reglamento, pago de placas, renovación o duplicado de estas, solicitud de devolución de licencias de conducir o de placas o vehículos detenidos por las autoridades de tránsito o por otras autoridades.

Quedan igualmente obligados a tal cancelación, los propietarios de vehículos destinados al transporte público, cuando se trate de gestiones referentes a concesiones, permisos, exoneración de impuestos, trámites ante la Comisión Técnica de Transportes y otros."

Queda claro, entonces, que las ventas de vehículos, tienen un requisito formal solemne, cual es que éstas se constituyan mediante escritura pública, para lo cual los notarios deberán cumplir con las fases preescrituraria, escrituraria, y posescrituraria, brindando la asesoría jurídica y notarial a las partes, siendo indispensable para ello, llevar a cabo los estudios registrales previos, con la finalidad de establecer -de previo- las condiciones legales, registrales y tributarias del bien sometido al negocio jurídico (artículos 1, 6, 7, 30 y 34 del Código Notarial)

**V.-** Para la debida inscripción registral, deberán cancelarse los impuestos y derechos correspondientes, incluidos, por supuesto, los relativos a aduanas. Sobre el aspecto de las

cargas impositivas, establece el Código de Normas y procedimientos tributarios (ley 4755 de tres de mayo de mil novecientos setenta y uno), lo siguiente:

"Sujeto Activo

ARTICULO 14.-Concepto.

Es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo.

CAPITULO III Sujeto Pasivo

SECCION PRIMERA

Disposiciones Generales

ARTÍCULO 15.- Concepto.

Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

(...)

Exenciones

ARTÍCULO 61.- Concepto.

Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria.

ARTÍCULO 62.- Condiciones y requisitos exigidos

La ley que contemple exenciones debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración, y si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien si se puede autorizar el traspaso a terceros y bajo qué condiciones. Serán nulos los contratos, las resoluciones o los acuerdos emitidos por las instituciones públicas a favor de las personas físicas o jurídicas, que les concedan, beneficios fiscales o exenciones tributarias, sin especificar que estas quedan sujetas a lo dispuesto en el artículo 64 de la presente ley.

ARTÍCULO 63.- Límite de aplicación.

Aunque haya disposición expresa de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación.

ARTÍCULO 64.- Vigencia.

La exención, aun cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado."

En el presente caso, el vehículo placas ciento diez mil cero sesenta, fue vendido nuevo por Motorcentro L & S, a Asociación Misionera de la Iglesia Episcopal Costarricense, otorgándosele a la compradora un cien por ciento de exoneración en el pago del impuesto ad-valorem y sobretasas, o impuestos de aduanas. Esta exoneración, según el documento que rola a folio 27, se concedió a tenor de la ley 5456, del doce de diciembre de mil novecientos setenta y tres. Este Tribunal se dio a la tarea de localizar aquella normativa, encontrando que ésta consistió en una reforma a la Ley de Radio, número 1758, y que fue vetada por el entonces Presidente de la República, don José Figueres Ferrer (ver folios 114 y 115). Sin perjuicio de esta inconsistencia, es obvio que la exoneración se autorizó en razón de la persona jurídica adquirente y no por la naturaleza del vehículo exonerado, es decir, que se trató de una exoneración subjetiva y no objetiva, como ocurriría en el caso de vehículos agrícolas, por ejemplo, en los que la exoneración es inherente al vehículo, independientemente de su propietario. En casos como el que nos ocupa, de exoneración

subjetiva de impuestos, cuando el vehículo salga de la esfera de dominio del titular que ostenta el derecho a disfrutar de la exoneración, sólo puede ocurrir: 1) Que el vehículo pase a ser propiedad de otra persona que también tiene las condiciones para continuar disfrutando de la exoneración; ó 2) Que quien lo adquiere, no cumple con los presupuestos para que la exoneración se mantenga. En el primer caso, el traspaso podrá hacerse sin el pago de los impuestos exonerados, previa autorización de la Administración Tributaria, y en el segundo supuesto, deberán cancelarse los tributos pendientes, tal y como claramente se explica en el documento visible a folio 17. En ambas opciones posibles, el trámite correspondiente deberá hacerse ANTES de la confección de la escritura, pues de lo contrario, como ya quedó expuesto en las citas legales precedentes, se estaría incumpliendo con un requisito previo para la inscripción del traspaso, violentándose así la prohibición contenida en el inciso d) del artículo 7 del Código Notarial, según el cual está vedado a los notarios: " d) Autorizar actos o contratos contrarios a la ley, ineficaces o los que para ser ejecutados requieran autorización previa, mientras esta no se haya extendido, o cualquier otra actuación o requisito que impida inscribirlos en los registros públicos. ". De la prueba traída al expediente, y los hechos sometidos a juzgamiento, se concluye unívocamente que con su actuación, el notario Esteban Esquivel Zúñiga, incumplió con sus deberes, brindando una incorrecta asesoría a los usuarios de sus servicios, y autorizando un acto jurídico que carece de un requisito legal previo para su inscripción, sin que tales faltas puedan ser obviadas por la circunstancia de que el aquí denunciante ya había adquirido días atrás el vehículo mediante un contrato de venta privada, pues no obstante ello, el deber del notario denunciado, era hacer los estudios previos, determinando el estado tributario que tenía el automotor, requiriendo el cumplimiento del trámite de exoneración para el nuevo comprador o en su defecto, el pago de los impuestos insolutos, y si las partes no accedían a cumplir con este requisito previo, acogerse a su deber de abstención y no autorizar la escritura del modo en que lo hizo. El recurrente ha insistido en negar que no faltó a sus deberes de asesoría, pero tal argumento se derrumba ante los razonamientos aquí expuestos y sobre todo, si se toma en cuenta que de conformidad con la ley 7293, El Estado puede legalmente decomisar los bienes exonerados, al haberse traspasado a un tercero sin el pago de los impuestos de ley.-

**VI.-** No obstante, lo que viene dicho, el caso debe analizarse desde una óptica global, a fin de darle una correcta resolución. El Arancel de profesionales en derecho, decreto ejecutivo 20307-J, establecía:

"Artículo 67.—Pago de los honorarios y demás sumas. La retribución de honorarios notariales se deberá efectuar al suscribirse el instrumento público junto con los derechos, impuestos y demás sumas que deben satisfacerse, todos los cuales podrán calcularse de modo provisional cuando el derecho o bien objeto del acto o contrato quede sujeto a avalúo u otro trámite.

Si el pago no se hiciera en su totalidad, el notario destinará la suma recibida en primer término a satisfacer sus honorarios; y podrá presentar el documento al Registro Público, pagando los derechos y timbres hasta donde alcanzare con la suma recibida, y correrán por cuenta del interesado los recargos por atraso en su pago.

Si los honorarios no hubieren sido cubiertos total o parcialmente, el notario podrá hacer constar esas circunstancias al pie del documento.

En tal caso ningún otro profesional podrá intervenir en la tramitación del documento mientras el notario autorizante, o la Junta Directiva del Colegio en su defecto, no haga constar que tales honorarios han sido satisfechos."

Vista la copia del testimonio de la escritura (folio 01), se aprecia que el notario Esteban Esquivel Zúñiga no consignó ninguna advertencia de que no se habían pagado las sumas necesarias para cubrir los impuestos de aduana, indispensables para la inscripción, pero ello no implica que él deba asumir el pago de esas sumas. Debe recordarse que tanto la doctrina cuanto la ley, establecen que es obligación de los notarios públicos inscribir los documentos autorizados por ellos, siempre que se les hayan cancelado los honorarios y gastos respectivos; para lo cual las partes deberán aportar la documentación y requisitos necesarios, que a ellos corresponda, así se desprende con claridad palmaria del mencionado arancel 20307-J:

"Artículo 64.—Labores que se incluyen en los honorarios de notariado. Además de la confección del instrumento original, los honorarios de notario comprenden la asesoría del caso y la expedición del correspondiente testimonio, certificación o reproducción que deben entenderse así como los trámites de inscripción en el Registro Público que corresponda y la corrección de defectos atribuibles al notario. Toda otra labor debe cubrirse por separado.

Dichos trámites debe llevarlos a cabo el notario a la mayor brevedad posible una vez que los interesados cumplan con los requisitos que les correspondan.

Artículo 65.—Otras sumas y trámites que corresponden a los interesados. Los interesados deben satisfacer también al notario las sumas que por derechos, timbres e impuestos que deba cubrir el acto o contrato.

Asimismo corresponde a los interesados cumplir con los trámites que personalmente les compete como el pago de impuestos o servicios, suministros de planos, obtención de visados, permisos, constancias y otros semejantes.

El notario no tendrá responsabilidad alguna por el atraso en el trámite de los documentos respectivos, ni por las consecuencias de esa morosidad, si los interesados no cumplen con las disposiciones anteriores al suscribirse la escritura correspondiente."

Es por esta razón, que debe entonces, acogerse el agravio planteado por el notario Esteban Esquivel Zúñiga, pues la autoridad de instancia apreció incorrectamente las pruebas y el ordenamiento jurídico aplicable, ya que de modo general debe decirse que no es responsabilidad del notario autorizante, asumir el pago de los derechos de circulación, impuestos de nacionalización, ni de los derechos de registro si las partes no los cancelan, total o parcialmente, como ocurrió en este caso con los impuestos de nacionalización y luego, con los derechos de circulación, lo cual implicaría una causal de justificación del atraso en la inscripción, a favor del notario denunciado. Sin perjuicio de lo dicho, también es claro que el notario denunciado tenía la obligación de advertir de previo estas circunstancias lo cual no hizo, omitiendo asesorar adecuadamente a las partes y abstenerse de confeccionar la escritura número dieciocho-uno del tomo primero de su protocolo, ligereza que trajo al denunciado a estos estrados y lo mantendrá ligado a esa actuación hasta que cumpla cabalmente con su obligación de inscribir.-

**VII.-** Corolario de todo lo expuesto, habrá de acogerse el recurso de apelación interpuesto, y revocar la sentencia venida en alzada, para en su lugar, desestimar el proceso disciplinario interpuesto contra el notario Esteban Esquivel Zúñiga. Es entendido que lo aquí resuelto, no releva al notario Esteban Esquivel Zúñiga de inscribir la escritura, una

vez que hayan desaparecido todos los motivos exógenos a él, que temporalmente impiden el cumplimiento de ese deber, es decir, subsiste el deber legal del notario Esteban Esquivel Zúñiga del deber positivo de inscribir la escritura número dieciocho-uno del tomo primero de su protocolo, que deberá observar una vez que el denunciante haya por su parte cancelado en su totalidad los impuestos de aduana imprescindibles para ello, o en su defecto obtenga la autorización para continuar disfrutando de la exoneración de esa obligación tributaria.”

## **2. Proceso disciplinario notarial: Efectos de la omisión de consignar razón de no pago de impuestos, derechos y timbres**

[Sala Primera de la Corte]<sup>ii</sup>

Voto de mayoría

“V. [...] En primer lugar, el Código Notarial no contiene disposición alguna en torno a la naturaleza de las diferentes resoluciones que pueden dictar los órganos jurisdiccionales durante la tramitación del proceso. En consecuencia, resulta aplicable lo dispuesto por el ordinal 153 del Código Procesal Civil. De esta manera, se denominarán providencias, autos, autos con carácter de sentencia y sentencias. Para el sub- juez interesan las penúltimas. El inciso 4 del artículo en comentario dispone: “Requisitos y denominación. Las resoluciones de los tribunales deben ser claras, precisas y congruentes; deberán expresar el tribunal que las dicta, el lugar, la hora, el día, el mes y el año en el que se dicten, y se denominarán: ... 4) Autos con carácter de sentencia, cuando decidan sobre excepciones o pretensiones incidentales que pongan término al proceso.” Esta Sala, a partir de la resolución 910-A-92, de las 15 horas 30 minutos del 27 de noviembre del 2002, y tocante a la figura de la prescripción, en lo de interés, ha indicado: “VI.- Un nuevo examen de la normativa procesal que regula el tema de la admisibilidad del recurso de casación, en la materia que nos ocupa, obliga a un replanteamiento de ideas. En efecto, los incisos 1 y 2, del citado artículo 591, son claros y contundentes respecto a que el recurso procede en contra de sentencias y autos con carácter de sentencias. Estas resoluciones deben recaer en procesos ordinarios o abreviados, también, en otros procesos. Pero, cuando se trate de resoluciones dictadas en procesos que no sean ordinarios o abreviados, necesariamente, lo resuelto debe producir cosa juzgada material, es decir, se requiere que esa decisión no pueda ser conocida en procesos ordinarios o abreviados, ello, al tenor de lo dispuesto en el artículo 162, párrafos primero y segundo, del mismo cuerpo de leyes. Ahora bien, el principio que sienta el artículo 165, lo que determina es que lo decidido en procesos ejecutivos no produce cosa juzgada material, por cuanto es posible que se discuta en procesos de conocimiento. Como excepción a esa regla, lo resuelto en materia de prescripción no puede ventilarse en procesos ordinarios o abreviados y, como consecuencia, produce cosa juzgada material, lo que lleva a concluir que sí admite el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 591, inciso 2. Nótese, además, que el ordinal 165 no distingue si la defensa o el incidente de prescripción tenga o no que acogerse. De este modo, acogiéndose o rechazándose, la decisión produce cosa juzgada material, bien sea mediante una sentencia o a través de un auto con carácter de

sentencia. En este último caso, a la luz de lo estipulado en el artículo 153, inciso 4, *ibídem.*, lo cierto es que las resoluciones asumen la categoría de auto con carácter de sentencia, “... cuando decidan sobre excepciones o pretensiones incidentales que pongan término al proceso” (el destacado no es del original). No es procedente distinguir donde la ley no lo hace; por consiguiente, no es válido considerar que sólo admiten recurso de casación las resoluciones interlocutorias que declaren la prescripción, mientras que aquellas que la denieguen no lo admiten por no ponerle término al proceso. La naturaleza material de las resoluciones y el recurso de casación contra ellas depende, entonces, del objeto que resuelvan. Serán autos con carácter de sentencia por el hecho de decidir acerca de cuestiones que tengan la virtud de finalizar el proceso, no importa que la excepción o la pretensión incidental se acoja o se rechace. ...” El anterior precedente, aunque fue dictado en un ejecutivo hipotecario, sienta un principio aplicable a todos los procesos: la resolución interlocutoria en la cual se resuelva una excepción de prescripción –acogiéndola o rechazándola-, tiene la naturaleza de auto con carácter de sentencia, pues lo resuelto está revestido con la autoridad de cosa juzgada material, al no poderse discutir de nuevo. Precisamente, esta característica –la de que la resolución tenga la autoridad de cosa juzgada- es la condición señalada en el ordinal 158 del CN para que sea susceptible del recurso de casación. En el sub-júdice, según se anotó en el considerando II de esta sentencia, la defensa de prescripción, formulada por la Notaria Pública Laura Carvajal Ramírez, fue resuelta en auto dictado por el Juzgado Notarial a las 13 horas 30 minutos del 1 de abril del 2003 (folio 110). Fue rechazada, se repite, en torno al pedimento resarcitorio. Tocante a la disciplinaria, se acogió parcialmente. Se declaró prescrita la acción en lo que corresponde a que la denunciada, supuestamente, ocultó la existencia de una prenda otorgada con anterioridad a la autorización de la escritura de venta, mediante la cual, la quejosa adquirió el vehículo. En relación con la falta de presentación del testimonio al Registro **Público**, se denegó. Por su parte, el Tribunal Notarial, en auto número 102-2003, de las 9 horas del 2 de julio del 2003 (folio 128), confirmó lo dispuesto. La licenciada Carvajal Ramírez se conformó, pues no formuló el recurso pertinente contra dicho pronunciamiento. Se insiste una vez más, lo decidido por el Ad-quem resultaba pasible del recurso de casación, al estarse ante un auto con carácter de sentencia. En segundo término, el recurso de casación en procesos agrarios, de conocimiento de esta Sala, de conformidad con el artículo 61 de la Ley de Jurisdicción Agraria, se rigen según las disposiciones del Código de Trabajo. Igual disposición contiene el CN en su artículo 158, al indicar que: “Si hubiere mediado pretensiónresarcitoria, cabrá recurso ante la Sala de Casación que establezca la Corte Suprema de Justicia, cuando la cuantía del asunto lo permita. El recurso se regirá por las disposiciones correspondientes a la tercera instancia rogada en materia laboral.” Consecuentemente, lo dicho por este Tribunal en torno al primer tipo de procesos, resulta aplicable, *mutatis mutandis*, al segundo. En este sentido, y entre otras, en sentencia número 826 de las 11 horas 15 minutos del 3 de diciembre del 2003, en lo de interés, indicó: “ XI.- El recurso de casación en sede agraria, al ser conocido por esta Sala, como tercera instancia rogada, reviste carácter extraordinario. Como tal, está sujeto a términos, condiciones y requisitos establecidos por ley. Está concedido únicamente para situaciones jurídicas específicas. Al resolver, la Sala sólo está facultada para conocer sobre los extremos respecto a los cuales se hayan hecho reparos a la sentencia impugnada. En tal sentido, es un recurso admitido en relación. Genéricamente se concibe como remedio a la vulneración de la ley. Desde ese punto de vista, queda sujeto a ciertas formalidades técnicas determinadas por el Ordenamiento Jurídico.



Verbigracia, al recriminarse error de hecho o de derecho, si bien no hay necesidad de citar las normas de prueba ni las de fondo transgredidas, sí es menester explicar en forma clara y precisa en qué consiste el error endilgado; o, en su caso, la violación directa reclamada.” Ergo, en materia notarial, el o la casacionista tiene el deber de indicar, con claridad y precisión, en qué consiste el yerro endilgado. En el sub-júdice la recurrente incumple con este deber. No combate, con el rigor requerido, el argumento esgrimido por los juzgadores de ambas instancias para rechazar parcialmente la excepción de prescripción –en lo disciplinario que se está ante un hecho continuado y, en lo resarcitorio, que el plazo prescriptivo es el decenal previsto en el Código Civil-. Desde otra perspectiva, tocante al aserto de la recurrente, en el sentido de que existió un acuerdo, desconocido por ella, entre la quejosa y el representante de la empresa vendedora del vehículo, no lleva razón al indicar que se tuvo como hecho probado. Tal circunstancia ni siquiera fue insinuada por el A-quo o el Ad-quem. Respecto al otro alegato, de que no recibió dinero alguno para la inscripción del vehículo, será objeto de análisis más adelante. [...] **VII** . El artículo 34 inciso h) el CN dispone: “Compete al notario público: ... h) Efectuar las diligencias concernientes a la inscripción de los documentos autorizados por él. ...” Es diáfana esta disposición en el sentido de que es deber del notario (a) público (a) realizar todas las gestiones necesarias para la efectiva inscripción del instrumento por él o ella otorgado. Resulta poco razonable que las partes acudan ante un fedatario (a) público (a), otorguen un documento inscribible en el Registro público, mediante el cual se traspa la propiedad de un bien determinado, y no pretendan su inscripción. Como lo indicó la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en el voto citado por el A-quo, número 1597 de las 14 horas 38 minutos del 27 de febrero del 2001, la inscripción Registral debe considerarse parte de los atributos del dominio, pues la misma se requiere para efectuar actos de transmisión a terceros. La queja formulada por la señora Ana Cristina Rodríguez Herrera en contra de la Notaria Pública Laura Carvajal Ramírez, estriba, precisamente, en la no presentación al Registro Público y, por ende, inscripción, de la escritura pública mediante la cual adquirió el vehículo marca Toyota, estilo Corolla, modelo 1995, placa número 407891. Dentro de este orden de ideas, el canon 7 inciso d) ibídem, preceptúa: “Prohibiciones. Prohíbese al notario público: ... d) Autorizar actos o contratos contrarios a la ley, ineficaces o los que para ser ejecutados requieran autorización previa, mientras ésta no se haya extendido, o cualquier otra actuación o requisito que impida inscribirlos en los registros públicos.” Esta disposición vuelve a recalcar el deber insoslayable del notario (a) público (a) de velar por la debida inscripción todos aquellos documentos por él o ella autorizados y que deban presentarse al Registro Público. De conformidad con lo señalado en el considerando I de esta sentencia, lo cual es aceptado por la casacionista, el vehículo en litigio le perteneció a la Embajada de Nicaragua en Costa Rica. El 28 de abril del 2000, esta representación diplomática lo traspa a VEINSA. A su vez, dicha empresa, el 22 de mayo de ese año, lo vendió a Motores Auto Clase Sociedad Anónima, compañía que, el 13 de julio, lo enajena a favor de la señora Ana Cristina Rodríguez Herrera. Los dos primeros traspasos fueron presentados al Registro Público hasta los días 27 de julio y 22 de agosto de ese año, respectivamente. Como lo indican los juzgadores de ambas instancias, en virtud del principio de tracto sucesivo, y contrario a lo afirmado por la recurrente, para que se pudiera inscribir el último instrumento público, es decir, aquel mediante el cual la señora Rodríguez Herrera adquiriría el automotor, necesariamente, debían estarlo los dos anteriores. Esto, además de llevarse su tiempo, no estaba en manos de la notaria Carvajal Ramírez velar porque sucediera, al no ser dicha profesional la autorizante de esos

traspasos. No cabe duda, entonces, que el documento por ella confeccionado resultó ineficaz, al no poderse inscribir. Según lo refieren tanto el A-quo, cuanto el Ad-quem, el artículo 7 inciso d) ejúsdem le imponía el deber de abstenerse de efectuar la escritura pública hasta que el vehículo estuviera inscrito a nombre de la empresa que lo traspasó a la quejosa. Al no actuar de esta forma, se colocó en un estado de incumplimiento de su deber de velar por la inscripción del instrumento público por ella confeccionado (ordinal 34 inciso h) ibídem). Ergo, distinto al criterio de la casacionista, el numeral 7 inciso d) del CN se yergue como el soporte normativo a efectos de establecer la responsabilidad disciplinaria de la denunciada. Asimismo, el argumento de la recurrente para exonerarse de responsabilidad, de que una de la razones que imposibilitaron la inscripción de la escritura de traspaso otorgada ante ella lo fue que, con fecha posterior, se presentó e inscribió la prenda otorgada por Motores Auto Clase S.A. a favor de VEINSA, no es de recibo. Como se indicó, la escritura de traspaso a favor de la señora Rodríguez Herrera fue autorizada el 13 de junio del 2000, pero nunca fue presentada al Registro Público. Además, el instrumento público mediante el cual se constituyó el gravamen prendario se otorgó el día 22 de mayo de ese año y se presentó al Diario del Registro hasta el 18 de junio del 2001. Se deduce con suma facilidad que, si la Notaria Pública, Laura Carvajal Ramírez, hubiese actuado con la diligencia debida para cumplir con sus deberes profesionales impuestos, según dispone el Código Notarial, debió, al menos, presentar el documento ante el Registro Público lo antes posible a efectos de quedar anotado –canon 468 inciso 5 del Código Civil-, y con ello, obtener la prioridad registral. De esta manera, la anotación del gravamen prendario no hubiera perjudicado la inscripción de su escritura pública. Sin embargo, no lo hizo. Respecto al alegato de la casacioncita para justificar la no presentación del instrumento público: la no entrega de los montos de dinero correspondientes a los **impuestos** de traspaso y timbres, es preciso indicar lo siguiente. El Arancel de Profesionales en Derecho, en sus preceptos del 64 al 67 dispone: “**Artículo 64.-** Labores que se incluyen en los honorarios de notariado./ Además de la confección del instrumento original, los honorarios de notario comprenden la asesoría del caso y la expedición del correspondiente testimonio, certificación o reproducción que deben extenderse así como los trámites de inscripción en el Registro Público que corresponda y la corrección de defectos atribuibles al notario. Toda otra labor debe cubrirse por separado./ Dichos trámites debe llevarlos a cabo el **notario** a la mayor brevedad posible una vez que los interesados cumplan con los requisitos que les correspondan. **Artículo 65.-** Otras sumas y trámites que corresponden a los interesados./ Los interesados deben satisfacer también al notario las sumas que por derechos, timbres e impuestos que deba cubrir el acto o contrato./ Asimismo corresponde a los interesados cumplir con los trámites que personalmente les competa como el pago de impuestos o servicios, suministros de planos, obtención de visados, permisos, constancias y otros semejantes./ El notario no tendrá responsabilidad alguna por el atraso en el trámite de los documentos respectivos, ni por las consecuencias de esa morosidad, si los interesados no cumplen con las disposiciones anteriores al suscribirse la escritura correspondiente. **Artículo 66.-** Forma de pago./ Salvo convenio en contrario entre los contratantes o lo que dispusiere la ley, los honorarios de notario, derechos, impuestos y timbres que correspondan al acto o contrato, se pagarán por iguales partes entre los interesados en el acto o contrato, excepto en las constituciones de hipotecas y sus cancelaciones que serán por cuenta del deudor, en los testamentos que son a cargo del testador, y en los casos en que solo haya un interesado quien deberá cubrirlos. **Artículo 67.-** Pago de los honorarios y demás sumas./ La

retribución de honorarios notariales se deberá efectuar al suscribirse el instrumento público junto con los derechos, impuestos y demás sumas que deben satisfacerse, todos los cuales podrán calcularse de modo provisional cuando el derecho o bien objeto del acto o contrato quede sujeto a avalúo u otro trámite./Si el pago no se hiciere en su totalidad, el notario destinará la suma recibida en primer término a satisfacer sus honorarios; y podrá presentar el documento al Registro Público, pagando los derechos y timbres hasta donde alcanzare con la suma recibida, y correrán por cuenta del interesado los recargos por atraso en su pago./ Si los honorarios no hubieren sido cubiertos total o parcialmente, el notario podrá hacer constar esas circunstancias al pie del documento. En tal caso ningún otro profesional podrá intervenir en la tramitación del documento mientras el notario autorizante, o la Junta Directiva del Colegio en su defecto, no haga constar que tales honorarios han sido satisfechos.”(Lo subrayado no es del original). A la luz de las normas transcritas, son las partes contratantes quienes deben cancelar no sólo los honorarios profesionales, sino también las sumas correspondientes por derechos, timbres e impuestos. También, es deber del notario (a) público (a), lo cual cubre sus honorarios, como lo reitera el numeral 34 inciso h) del CN antes transcrito, realizar todos los trámites necesarios para la inscripción del documento en el Registro Público. Asimismo, señala el Arancel de Profesionales en Derecho que tanto los honorarios, cuanto los derechos, impuestos y timbres correspondientes, deben ser cancelados por las partes en el momento de efectuarse el acto o contrato. Esto debe relacionarse con lo dispuesto en el artículo 167 del CN, el cual señala: **“Artículo 167.-** Obligación de dar recibo./ Los notarios deberán extender recibos oficiales por todas las sumas de dinero que reciban y dejar constancia de haber recibido o no los honorarios y derechos de las escrituras inscribibles en alguno de los registros públicos; también indicarán las cantidades recibidas y el concepto. La omisión de esta razón hará presumir que los honorarios y demás gastos necesarios fueron cubiertos satisfactoriamente.”(Lo subrayado es suplido). En el sub- júdece, la notaria pública denunciada, para cumplir cabalmente con su deber, de previo al otorgamiento de la escritura de compra venta del vehículo, debió preguntarle a las partes acerca del pago de los derechos de inscripción. Si le indicaban que no le iban a entregar suma alguna, era su deber poner la razón aludida en el canon 167 del CN, para salvar su responsabilidad. De lo contrario, se presume que le fueron cubiertos satisfactoriamente. En autos, a folio 93, lo cual fue acreditado en el hecho probado marcado con el número 10, consta una nota datada 14 de junio del 2000, es decir, un día después de haberse firmado la escritura pública objeto de este proceso, en la cual, la representante legal de la empresa vendedora hace constar que el dinero del traspaso le fue entregado por la compradora a su mandante, a efectos de realizar el trámite correspondiente. Esta situación, en caso de negativa de dicha empresa de entregarle ese dinero, no la relevaba de su obligación de, al menos, presentar el documento al Registro Público. En este sentido, resulta muy claro lo dispuesto en el ordinal 15 párrafo segundo del CN, en el sentido de que carece de validez cualquier manifestación de las partes exonerando de responsabilidad al notario público por el incumplimiento de sus obligaciones. Esto implica que la Notaria Carvajal Ramírez no podía desvincularse de las diligencias para la inscripción del instrumento público. Debíó al menos, se insiste una vez más, para que su actuar fuera diligente, pues, no podía eximirse de su obligación de procurar la inscripción del documento, presentarlo al Registro para su anotación –artículo 468 inciso 5 del Código Civil-, y notificarle a la adquirente de lo sucedido, para que ella realizara las diligencias correspondientes, conforme lo indica el Tribunal en a folio 266 in fine. Empero, tampoco lo hizo. Más bien,

de conformidad con el documento antes indicado, le entregó a la empresa vendedora la escritura original, así como la respectiva boleta de seguridad. Delegó, en un tercero, su obligación profesional, esto, de conformidad con el párrafo segundo del canon 139 del CN es considerado como falta grave, al incumplir uno de los deberes propios del ejercicio del notariado y, a la vez, perjudicar a las partes contratantes, al menos, a la compradora. En consecuencia, al acreditarse no sólo la ineficacia de la escritura pública otorgada por la Notaria Pública denunciada, sino también, que su actuar fue negligente, resulta procedente la sanción impuesta al socaire del numeral 145 del CN. Corolario de todo lo expuesto, no incurrió el Ad-quem en los yerros apuntados por las casacionista.”

### **3. Notario público: Análisis sobre la responsabilidad fiscal en cuanto al impuesto sobre la renta al autorizar el uso de su protocolo**

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II]<sup>iii</sup>

Voto de mayoría

" **III).**- El aquí accionante es abogado y notario público y como tal, sujeto pasivo del impuesto sobre la renta.- Para el período fiscal 1996, declaró haber percibido ingresos producto de esa actividad profesional por tres millones seiscientos mil colones (¢3.600.000,00); no obstante, la Auditoría Fiscal de la Administración Tributaria de San José revisó esa declaración y detectó, por medio del control cruzado con terceros, que además de los expresamente señalados por don Mario, éste recibió los siguientes emolumentos: a) De Almacén La Granja S.A., quince millones ciento cuarenta y siete mil quinientos tres colones con cuarenta y un céntimos (¢15.147.503,41); b) de la Asociación Bancaria Costarricense, un millón quinientos veintiséis mil doscientos sesenta y dos colones (¢1.526.262,00), c) de Durcast S.R.L., doscientos cincuenta y un mil setenta y ocho colones (¢251.078,00), y d) de Almacenes Financieros, quinientos veinte mil colones (¢520.000,00), para un total de diecisiete millones cuatrocientos cuarenta y cuatro mil ochocientos cuarenta y tres colones con cuarenta y un céntimos (¢17.444.843,41).- Asimismo, estudió sus protocolos, y particularmente, los instrumentos autorizados por el licenciado Gómez en los meses que van de octubre de mil novecientos noventa y cinco hasta setiembre de mil novecientos noventa y seis, y aplicando el Arancel de Profesionales en Derecho, determinó que había recibido veintitrés millones setecientos diecinueve mil trece colones con dos céntimos (¢23.719.013,02), adicionales, sin tomar en cuenta las escrituras hechas en relación con las empresas antes citadas.- En consecuencia, y cumplido el trámite de rigor, dicha Administración gravó como tales treinta y siete millones quinientos sesenta y tres mil ochocientos cincuenta y seis colones con cuarenta y tres céntimos (¢37.563.856,43).- A esa suma le restó los ingresos declarados (¢3.600.000,00), así como el 25% de aquélla suma por gastos (¢10.290.964,11), y los deducidos por el reclamante (¢2.910.000,00); de esa forma, reconoció la diferencia de siete millones trescientos ochenta mil novecientos sesenta y cuatro colones con once céntimos (¢7.380.964,11), y fijó el aumento en treinta millones ochocientos setenta y dos mil ochocientos noventa y dos colones con once céntimos (¢30.872.892,32), lo que da un importe de siete millones trescientos noventa y nueve mil trescientos veintitrés colones

con nueve céntimos (¢7.399.323,09), de lo cual se restó lo declarado, tres mil doscientos colones (¢3.200,00), y los créditos familiares por siete mil ochocientos colones (¢7.800,00), para un total neto de impuesto a pagar de **siete millones trescientos ochenta y ocho mil trescientos veintitrés colones (¢7.388.323,00)** .-

De los rubros considerados por la Administración, el licenciado Gómez Pacheco objetó los siguientes: a. **¢15.147.403.51** imputados por supuestos pagos realizados por Almacén La Granja y Almacenes Financieros S.A. b. **¢251.078** presuntamente pagados por Durcast S.R.L. c. **¢4.752.500**, por la escritura No. 2 del Tomo VIII del protocolo; **¢664.706.5** por las Nos. 18 a la 30 del Tomo VIII; **¢450.000** por la No. 28 del Tomo IX; **¢2.840.350,33** por la No. 4 y **¢1.157.500** por la No. 20, las dos últimas del Tomo X.-. Sin embargo, sus reclamaciones fueron rechazadas en sede administrativa, tanto por la Administración de San José, como por el Tribunal Fiscal Administrativo, órganos que confirmaron en su totalidad, lo actuado por la Auditoría Fiscal mencionada.-

**IV).**- Como primera cuestión, señala el demandante que no es cierto que Almacén La Granja y Almafisa le hayan cancelado ¢15.147.503,41 por honorarios. Ni del cheque 2374, dice, ni de la nota emitida por el Banco Fincomer el trece de junio de 1996, se desprende aquélla conclusión y en autos consta incluso una declaración jurada del representante de dichas empresas, en la que aclara que durante el período 96, no se le hizo ningún pago por trabajos. Que no hay cheque, depósito o recibo, y que no podía entonces la Administración suponer que éste sí se produjo.- Luego del análisis de la documentación aportada, se estima que lo actuado se ajusta a derecho, pues de las hojas de trabajo se desprende que efectivamente la sociedad cubrió ese dinero, y por labores profesionales. De particular importancia resulta la comunicación del gerente de esa empresa, señor Federico Terán de veintitrés de julio de 1998, dirigida al Ministerio de Hacienda, en donde reconoce esa entrega (folio 105), lo mismo que la copia del cheque 2743 del Banco Nacional de Costa Rica (folio 108 idem), y la nota de débito del Banco Fincomer (folio 109), y de Almafisa (folio 110).- Todos esos elementos hacen prueba fehaciente sobre la existencia de la labor y su retribución, que no han sido desvirtuados. Las manifestaciones de don Federico -que contradicen por cierto la información escrita enviada a los funcionarios del órgano fiscalizador-, en las que indica que por una relación de confianza con el actor, se le entregó ese dinero *"... para que cancelara a acreedores, pagara timbres o participara en remates, pero que de ninguna manera constituyen pagos a su favor..."* no son de recibo, pues salvo ese dicho, que por su carácter unilateral no pudo ser rebatido por el demandado, ni intervino este Tribunal en su recepción, no se acreditó que don Mario lo utilizara en tales menesteres, y es a él a quien correspondía demostrar ese aserto. Tampoco es admisible esa declaración, en cuanto pretende justificar lo ocurrido ofreciendo disculpas, porque *"desgraciadamente, funcionarios de nuestra contabilidad que no estaban enterados de las gestiones que se estaban haciendo, reportaron en dos oportunidades durante el período 95/96, pagos por servicios profesionales u honorarios en forma incorrecta"*. Ello resulta totalmente insuficiente, no está probado y carece de fuerza como para desacreditar los documentos que, según se indicó, respaldan la existencia de las transacciones con las que se remuneró, razones todas que obligan a avalar lo decidido.-

**V).**- En cuanto a los ingresos provenientes de Durcast S.R.L., lo que se alega es que de lo reportado en las facturas (¢251.078,00), deben rebajarse los gastos (¢48.700), ya que sólo doscientos dos mil trescientos sesenta y siete colones (¢202.377,00) corresponden a

honorarios. Sobre este particular, no lleva razón el petente. Según se desprende del traslado de cargos, de los ingresos no reportados que detectó la Administración, incluido el que es objeto de este acápite, se reconoció el veinticinco por ciento por gastos, lo que desglosado en este caso ascendió a sesenta y dos mil setecientos cincuenta y nueve colones con cincuenta céntimos (¢62.759,50), suma que es superior a la que pide rebajar don Mario (ver folios 5 y 6 del expediente administrativo). Véase entonces que aquí, más bien lo acordado benefició al contribuyente, por lo que el reclamo carece de sustento.- Y en cuanto al alegato de que la factura la extendió "Gómez y Galindo S.A." y no personalmente el licenciado Gómez, es lo cierto que si la Administración tuvo por acreditado que ello se canceló por trabajos que este último realizó, lo que debió haberse hecho era probar que fue otro profesional y no don Mario quien los ejecutó, pero ello no ha acaecido. Como bien lo señaló el representante estatal al contestar la demanda, el servicio notarial únicamente le es imputable al **notario** autorizante, por lo que carece de relevancia si el documento de recibo tiene el membrete del bufete.- Lo así resuelto por la Administración Tributaria se mantiene incólume, y así debe declararse.-

**VI).-** En relación con los cargos realizados con base en el estudio de los índices de escrituras insertas en el Protocolo del accionante, para el período 96, cabe señalar lo siguiente:

**A) TOMO VIII, ESCRITURA N°2, POR ¢4.752.500,00.-** Manifiesta el demandante, que se realizó conjuntamente con el **Notario** Fernando Fallas Amador, lo que según expresa, es legítimo, y en donde como es lógico, cada uno de los letrados tiene derecho a percibir honorarios por su trabajo. Eso fue lo que ocurrió en este caso, agrega, pues al licenciado Fallas sí se le pagó, y en todo caso, finaliza, no hay ninguna norma que señale que en estos supuestos, el dueño del Protocolo deba actuar como agente de retención o de percepción del impuesto sobre la renta de los restantes conotarios.- Al respecto, el Estado defiende la actuación administrativa, pues considera que *"... es lógico, pese a la reticencia del demandante, que para efectos tributarios, existe una responsabilidad fiscal por parte del Notario que autoriza el uso de su Protocolo de esa forma, sobre todo si tomamos en cuenta el carácter personalísimo de la función notarial y la responsabilidad que se deriva por el mero ejercicio de esa labor de marcado interés público ... debemos entender que el devengo (sic) de honorarios profesionales corresponden al propietario del titular del protocolo, siendo éste el único responsable ante la Administración Tributaria por las sumas originadas por ese servicio, independientemente de si el mismo se realizó en forma individual o conjunta ..."*.-

El Tribunal ha revisado con detenimiento los alegatos de las partes, así como la normativa aplicable, y coincide con el accionante, en el sentido de que cuando un instrumento público se elabora bajo régimen de conotariado, cada profesional debe declarar por aparte el ingreso que ello le generó.- Ciertamente, la figura de que se da cuenta, se produce cuando dos o más notarios prestan sus servicios en el otorgamiento de un documento público - como ocurrió en la especie-, y en tales casos, la práctica usual es que los honorarios se distribuyan equitativamente.- Es de principio, que el hecho generador del impuesto sobre la renta no es la utilización en si misma, del protocolo, sino más bien la generación de ingresos que de ella deriven; de forma que, contrario a lo que alega el demandado, no existe el deber del Notario en cuyo protocolo se consignó el instrumento, de retener el tributo por lo recibido por el otro u otros profesionales que participaron en su elaboración y el de cubrir la totalidad de la obligación.- Roza con el principio de justicia, conminarlo a

tributar por una suma no percibida; y en autos hay prueba documental -factura 619-, de la que se desprende que por ese trabajo, el licenciado Gómez Pacheco únicamente obtuvo un millón quinientos cuarenta y cuatro mil quinientos sesenta y dos colones con cincuenta céntimos (¢1.544.562,50), siendo éste, el único monto que puede considerar la Administración Tributaria, para determinar la renta líquida gravable, en relación con este documento.-

**VII.- B) TOMO VIII, ESCRITURAS No. 18 A LA 30 POR ¢664.706.5:** Señala el actor, que por ellas no percibió nada, y que se otorgaron con el único fin de colaborar con la licenciada Silvia Gómez Pacheco, quien aparte de ser su hermana también es una colega. Además, alega que mediante sentencia número 5417-03, la Sala Constitucional declaró inconstitucionales las disposiciones que impedían a los Notarios no cobrar por su trabajo.- El señor Procurador, de su lado, expresa que la documentación presentada es insuficiente y que denota un uso indebido del protocolo, en detrimento de la función pública encomendada. Señala que: *"... en los casos concretos no se está en presencia de los supuestos previstos en el artículo 8 del Decreto 20.307-J como lo pretende hacer creer el demandante, sino que se trata de meros préstamos de Protocolo, los cuales, dada la importancia de la función notarial no estaban -ni lo están actualmente- autorizados por la ley sobre la materia ... y por consiguiente, independientemente de la responsabilidad notarial que tal práctica irregular implique, no pueden aducirse esos préstamos en perjuicio de los intereses fiscales ..."*.-

Este órgano colegiado, luego de revisar lo aportado por don Mario, arriba a la conclusión de que no es posible derivar de ellos lo pretendido por éste. Se trata simples notas, emitidas unilateralmente por los supuestos involucrados en la situación narrada, y que adolecen de toda formalidad. Esas manifestaciones, visibles a folios 76 y 77 del principal, no pudieron ser rebatidas por el accionado, que no participó en su emisión, ni por este Tribunal, que tampoco pudo verificar su veracidad.- Ello debió traerse al proceso mediante prueba testimonial, si era del caso, pero no se hizo así, y en esas condiciones, el préstamo del protocolo no puede tenerse por probado, y menos aún entonces, que el licenciado Gómez no haya percibido los emolumentos detectados por la Administración.- Por otro lado, el artículo 102 de la misma ley antes citada, establece que el **notario** podrá no cobrarlos, haciéndolo constar así en la escritura, pero es lo cierto que no se probó que se haya consignado en cada uno de los que aquí importan, esa nota.- Los oficios antes mencionados, no tienen por efecto relevarlo de su obligación de tributar por los honorarios que de ellos derivan. Y es por esa razón, que cabe presumir válidamente, que los emolumentos sí ingresaron en el patrimonio del impugnante.- El mismo razonamiento es válido para el **TOMO IX, ESCRITURA Nº28, POR ¢450.000**, pues para afirmar que ésta *"fue otorgada para el colega Andrés López Vega"*, no basta con que este último lo indicara así en un simple escrito, como el que rola a folios 78 y 88 del principal.- Por lo demás, la sentencia de la Sala Constitucional que se invoca, no tiene relación con este asunto, ni le es aplicable, pues según se señaló en ella, lo impugnado fue una directriz de la Dirección Nacional de Notariado, cuestionada en cuanto *"desconoce la figura del notario retribuido bajo salario que presta sus servicios a la Administración Pública"* (Considerando VI, sentencia 2003-5417), que no es la situación de autos.-

**VIII).- TOMO X, ESCRITURAS Nos. 4 Y 20, POR ¢2.840.350,33 Y ¢1.157.500 RESPECTIVAMENTE.** Sobre ambas, explica el licenciado Gómez que en sede administrativa demostró que su cliente, Banco BFA S.A. no le pagó honorario alguno. Incluso, dice, la auditora interna de dicha entidad certificó, con vista de los registros contables del Banco, esa circunstancia y por eso se pregunta, ¿cómo se pretende que pague un **impuesto** de la renta sobre un monto que nunca percibió?.- Como fundamento de lo anterior, presenta una certificación de la Auditora Interna de ese Banco, CPA. Yadira Hernández González, en la que se expresa que: *"El Banco BFA, S.A., durante el período 1996, no efectuó el pago al lic. Mario Gómez Pacheco, por el trámite de escritura de propiedades, las cuales pertenecieron a Corporación Los Periféricos S.A. y a Compañía Enlatadora Costarricense S.A, y que posteriormente pasaron a ser propiedad del Banco BFA, S.A., dichos servicios corresponden a ¢2.840.750,33 y ¢1.157.500,00, respectivamente"* (folio 42 del legajo admvo.).- Con vista de lo anterior, es claro que por esas dos escrituras, aquél no ha recibido dinero alguno, al menos durante el período 1996, y la certificación de la contadora pública hace plena prueba en ese sentido, en la medida en que no ha sido desvirtuada ni en sede administrativa, ni aquí; por ello, el ajuste efectuado en este aspecto es contrario al artículo 1º de la Ley de **Impuesto** sobre la Renta, que declara como gravable únicamente lo recibido efectivamente de fuente costarricense, durante el período fiscal de que se trate.-

**IX).-** En mérito de lo anterior, cabe declarar la nulidad de las resoluciones impugnadas, en cuanto mantuvieron los siguientes cargos: **a)** parcialmente, el imputado por la escritura No. 2 del Tomo VIII del Protocolo, respecto del cual sólo debe tomarse en cuenta lo efectivamente recibido, a saber, un millón quinientos cuarenta y cuatro mil quinientos sesenta y dos colones con cincuenta céntimos (¢1.544.562,50); **b)** en su totalidad, los **¢2.840.350,33 y ¢1.157.500**, por las escrituras Nos. 4 y 20, ambas del Tomo X del protocolo.-

Una vez rebajado lo que corresponda, debe la Administración tributaria recalcular cuánto debe éste pagar de **impuesto** sobre la renta para el período en análisis; así como proceder a la devolución del monto pagado en exceso, más los intereses que dicha suma genere desde que se canceló y hasta su efectiva entrega al contribuyente.-"

#### **4. Función notarial: Análisis sobre la responsabilidad con respecto al pago correcto y oportuno de los tributos necesarios previos a la presentación del documento al Registro**

[Tribunal de Notariado]<sup>iv</sup>

Voto de mayoría

"III.- La presente denuncia se interpuso para que se investigue la actuación del notario en el trámite de inscripción del documento presentado nuevamente al Diario el 8 de marzo del 2001, y que fue anotado bajo el asiento 16.941, del tomo 487, toda vez que el pago correcto de los timbres, derechos e impuestos de ese documento, se hizo posteriormente a



su inscripción, cuando es al notario al que corresponde asegurarse del pago correcto y oportuno de esos conceptos. Para determinar si hubo o no una actuación irregular del notario, debemos previamente indicar lo siguiente: 1) El notario debe asesorar a las partes antes de confeccionar un instrumento público. 2) Es obligación del notario, tal como se indica en la sentencia, la inscripción registral de aquellos documentos públicos registrables. 3) Para poder inscribir los mismos, debe el notario indicar los montos a cancelar por gastos de inscripción registral. 4) De conformidad con las normas tributarias, los impuestos a cancelar deben calcularse sobre el monto más alto entre el valor consignado en el instrumento público y el valor fiscal del inmueble que conste en Tributación Directa. 5) Si bien el notario está obligado a inscribir el documento, de no haber recibido el monto para el pago de dichos tributos (gastos de inscripción), el notario puede eximirse de culpa por el atraso en la presentación e inscripción del mismo, pues no es él el obligado a cancelar dichos tributos, sino que para facilitar su obligación de inscripción del documento se le depositan los montos correspondientes, para que como tercero haga el pago por los responsables tributarios. Prueba de ello, es que de existir un sobrante o el descuento bancario sobre lo pagado, debe devolverse por el notario a quienes le entregaron los dineros para tal fin.

IV.- Para poder determinar si, tal como se indica en la denuncia y como la Juzgadora a quo lo acepta, es el notario el responsable de asegurarse del pago correcto y oportuno de los tributos necesarios previos a la presentación del documento al Registro de acuerdo con el valor más alto existente entre el instrumento público autorizado o el valor que consta en Tributación Directa, debemos analizar si existe una norma que obligue al notario como parte de su función notarial, o bien si esta obligación está implícita en su deber de asesoramiento. Antes de la reforma a la Ley de Aranceles del Registro Público, el testimonio de escritura podía presentarse al Diario del Registro Público, con el pago de únicamente cinco colones de derechos de Registro, y el pago de los gastos de inscripción se debía realizar sobre el valor contenido en el “sello de valor”, el cual Tributación establecía como el valor más alto entre el que figuraba en el instrumento público dado por las partes contratantes y el valor constaba en la base de datos de Tributación Directa. Por ello, los obligados al pago de estos tributos eran, y aún lo son, las partes, los interesados, y si bien, para poder cumplir con su obligación de inscripción registral, ellos debían al momento del otorgamiento entregar al notario, no sólo sus honorarios sino también, las sumas necesarias para el pago de los gastos de inscripción, los mismos eran estimados provisionalmente, pues el monto a cancelar podía ser una suma mayor de consignar posteriormente Tributación un monto mayor al valor consignado en el instrumento público. Teniendo en cuenta lo anterior, en el artículo 64 del Decreto de Honorarios Profesionales (N° 20307-J de 11-03-1991), se estableció que: “Los interesados deben satisfacer también al notario las sumas que por derechos, timbres e impuestos que deba cubrir el acto o contrato”, y de conformidad con el artículo 67 del mismo Decreto, la fijación de honorarios y de gastos de inscripción, se realiza provisionalmente, y no podría ser diferente, pues de existir alguna diferencia, no podríamos hacer responsable al notario del pago de la misma o beneficiarle en caso de que exista un sobrante. Dicho decreto, además, señala que de cancelársele un monto menor al requerido, el notario primero se cancelará sus honorarios y que pagará parcialmente los tributos con el resto en la parte que alcance. Pero luego, con la reforma de la Ley de Aranceles del Registro Público, se estableció la obligación de que los documentos a presentar al Diario debían cancelar previamente la totalidad de los tributos, negándose a recibir aquellos que no lo hayan hecho, por lo que en la actualidad no es posible presentar un documento con pagos

parciales como antes, salvo que los gastos de inscripción se cancelaran sobre el monto consignado por las partes en el instrumento público y posteriormente se determine que el valor de Tributación es mayor, por lo que, debe el Registrador, prevenir y requerir el pago de la diferencia, so pena de que se cancele la presentación registral dentro de los tres meses. (Artículo 3° de la Ley de Aranceles del Registro Público). Lo anterior nos lleva a concluir que si como antes se dijo, los impuestos deben pagarse sobre el monto más alto entre el valor consignado en el instrumento público, y el valor fiscal del inmueble que conste en Tributación Directa, y si además de eso hay que tener en cuenta que el Registro no recibe documentos en los que no se hayan pagado todos los tributos, timbres e impuestos, lo óptimo es que el notario en forma previa asesore a las partes sobre el monto exacto que deben cancelar con suficiente antelación a que se suscriba el documento, para que puedan estos entregarle al notario dichos montos al momento del otorgamiento junto con sus honorarios y para lo cual debe tomar en cuenta el valor del inmueble que conste en Tributación, información que puede ser accesada mediante internet, mediante un informe registral o por consulta al Registro Unico de Valores del Registro Nacional, salvo aquellos casos en que por diferentes razones el notario no tenga acceso a esos medios, en cuyo caso, puede hacer una estimación provisional sujeta a la verificación posterior del monto a cancelar y que, no violenta por ese hecho, su deber de asesoramiento, máxime cuando son las partes como contribuyentes las obligadas al pago de las obligaciones tributarias en forma personal, y no el notario, limitándose éste a ser un facilitador, para agilizar la presentación e inscripción del testimonio en el registro correspondiente. Por lo que de haber el notario recibido los montos por gastos de inscripción calculados sobre el valor del instrumento público, y haber cancelado estos montos para presentar el documento al Diario del Registro, cumple con sus obligaciones funcionales, y con la presentación del documento al Registro y su anotación, garantiza la prioridad del derecho de propiedad del adquirente, aún cuando a éste luego se le señalen defectos, como la falta de pago de una diferencia de tributos. Así las cosas, como en el presente caso al notario se le cancelaron los gastos de inscripción del documento sobre el monto declarado en el instrumento público, y él pagó esos gastos mediante entero bancario y presentó el documento respectivo para su inscripción ante el Registro, hay que concluir que no hay falta que sancionar, porque si faltaban gastos que pagar, lo procedente era indicar el defecto, y en caso de incumplimiento, proceder a la cancelación de la presentación si no cumplía dentro de los tres meses siguientes, de manera que si aún con el defecto se inscribió, se dio una situación anómala que no es responsabilidad del notario sino del registrador que actuó de esa manera. Tampoco se puede sancionar como falta lo relativo al pago de la diferencia debida en los gastos de inscripción, porque no puede decirse que el pago fue extemporáneo, toda vez que el documento se inscribió, y la cancelación de la presentación después de los tres meses de presentado el documento, y que está contemplada en el artículo 3 de la Ley de aranceles del Registro, es la sanción por el incumplimiento de ese pago, que carece de interés si ya el documento fue inscrito, de manera que el notario actuó correctamente al proceder al pago de los tributos debidos, a raíz de la gestión administrativa que inició el Registro para corregir el defecto tanto que el Registro procedió a levantar la advertencia administrativa. Así las cosas, el Tribunal difiere de lo resuelto en primera instancia, y por eso opta por revocar la sentencia apelada, para declarar sin lugar la denuncia. Y, si la parte acusadora considera que hubo colusión entre el funcionario encargado del trámite y el notario, debe acudir a la vía correspondiente, y no a esta jurisdicción, la cual únicamente debe encargarse de aplicar el régimen

disciplinario cuando proceda, en el desempeño de la función notarial, por parte de los operadores de la materia."

## 5. Sanción disciplinaria al notario: Análisis con respecto al pago de tributos y responsabilidad en actuaciones en conotariado en la actual legislación

[Tribunal de Notariado]v

Voto de mayoría

"II. **HECHOS PROBADOS:** Se adiciona el hecho probado 4) en cuanto a que dicha resolución que prevenía la inscripción del documento que motivó la denuncia no se notificó a la conotaria MASÍS MORA, por no haber señalado medio o lugar para atender notificaciones en su escrito de contestación, pese a habersele prevenido hacerlo, de conformidad con la Ley de Notificaciones, véase constancia del notificador a folio 27 vuelto. Y se adiciona otro hecho probado marcado 5) que el denunciante, aporta copia del documento base del presente proceso, debidamente inscrito en el Registro, el **24 de setiembre del dos mil uno**, solicita se archive la denuncia contra la notaria **MAUREEN MASÍS MORA**, no así contra el otro **notario OMAR ANTONIO VINDAS CORRALES**.(folios 69 a 78). Se aprueban los otros hechos probados por ser fiel reflejo de lo acontecido.

III. **RESPONSABILIDAD NOTARIAL CON RESPECTO AL PAGO DE TRIBUTOS:** Dado que: A) el **notario público**, en su actividad, oficio o profesión, desempeña funciones públicas y que, B) por lo general, es a él a quien se le entregan los dineros necesarios para cancelar los **tributos** indispensables para la inscripción registral, se le ha indebidamente tenido como si fuese un **agente de retención** ("**personas designadas por la ley, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.**" art. 25 del Código Tributario), pues **no existe ley**, que cree esta figura jurídica, máxime que de ella derivaría el descargo de responsabilidad del contribuyente y se mantendría únicamente la obligación del propio agente de retención hacia el Fisco ("**Efectuada la retención o percepción del tributo, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido;** y si no realiza la retención o percepción, responde solidariamente, salvo que pruebe ante la Administración Tributaria que el contribuyente ha pagado el **tributo.**" art. 24 del Código Tributario). El equívoco queda demostrado si tenemos en cuenta que, tanto el eximir de la obligación, como la constitución de un sujeto pasivo en Derecho Tributario, son Materia reservada a la ley (artículo 5 del Código Tributario). De lo anterior se colige que, el **notario** no está obligado tributariamente al pago de los gastos de inscripción, sino que para facilitar su obligación de inscripción del documento, se le depositan los montos correspondientes, para que como tercero en la obligación tributaria haga pago por los responsables tributarios. Prueba de ello, es que de no haber pagado, de existir un sobrante, o descuento bancario sobre lo pagado, debe devolverlo el notario a quienes le entregaron los dineros para tal fin. Por no ser el notario el obligado del pago de estos tributos (cuyo pago es requisito previo para poder presentar y solicitar la inscripción del documento notarial

inscribible) el no pago de los mismos, podría excusar el atraso de presentación y de inscripción de parte de este. Sin embargo, a efecto de no causar daño a las particulares que acceden a la función notarial, el legislador estableció, que la carga de la prueba en estos casos se revierte, por lo que es al notario a quien le corresponde demostrar si su actuación justifica la falta de inscripción registral del documento autorizado y en las actuaciones conotariales, es el análisis y valoración de las circunstancias de lo acaecido, las que se deben tener en cuenta para determinar si excepcionalmente a alguno de los conotarios se le debe eximir de esta omisión.

**IV. RESPONSABILIDAD NOTARIAL EN ACTUACIONES EN CONOTARIADO EN LA ACTUAL LEGISLACIÓN:** Los notarios que actúan en conotariado son **“TODOS ... SOLIDARIAMENTE RESPONSABLES POR LAS FALTAS U OMISIONES,”** (artículo 20 del Código Notarial) La Dirección Nacional de Notariado en su Directriz 03- 2000, estableció que: **“... La actuación conotariada, no alcanza a individualizar, ni mucho menos, a exonerar de responsabilidades a alguno de los autorizantes. ... Esta solidaridad, obliga a los notarios copartícipes en este tipo de actuación, de conformidad con la ley, a encontrarse al día en el cumplimiento de los requisitos establecidos para ser notario y ejercer como tal ... Tal actuación no justifica la falta de requisitos esenciales establecidos para ser notarios y ejercer como tal, ... ni los exime del cumplimiento de los deberes legales, materiales y funcionales del notario. ... **POR TANTO:** El conotariado, como actuación notarial protocolar que es, puede ser ejercida solamente por quienes estén debidamente habilitados al efecto, y **está sujeta al cumplimiento de todos los deberes y obligaciones propios del ejercicio de la función.**”** Dentro de las obligaciones funcionales del notario se encuentra la de “Efectuar las diligencias concernientes a la inscripción de los documentos autorizados por él.” (inciso h de artículo 34), por lo que es obligación solidaria de todos y cada uno de los notarios autorizantes. De lo anterior se concluye que: **TODOS LOS CONOTARIOS AUTORIZANTES SON SOLIDARIAMENTE RESPONSABLES DE LA OMISIÓN DE NO INSCRIPCIÓN.**

**V. EXCEPCIÓN DE RESPONSABILIDAD DE UN CONOTARIO:** Tal como se señaló, la norma general establece que cada uno de los conotarios autorizantes está obligado a la inscripción registral del documento (independientemente de quien recibió los dineros para el trámite de inscripción). Por ello, es en forma excepcional y atendiendo al análisis conglobante e integral del conjunto de circunstancias que han rodeado la actuación individual de cada conotario, que se podría en un caso determinado, llegar a concluir que, se puede eximir de responsabilidad a alguno de ellos por el atraso en la inscripción del documento. En el presente caso, la omisión en la inscripción denunciada se inició desde la fecha del otorgamiento del instrumento autorizado, el 31 de enero de 1997, antes de la entrada en vigencia del Código Notarial, por lo que debemos mencionar que de conformidad con la Ley Orgánica del Notariado, también se facultaba la actuación en conotariado ya que cualquiera de los conotarios podía expedir el testimonio y realizar las correcciones necesarias (art. 85 bis de la LON) y de conformidad con el art. 23 inciso c) de dicha ley, se suspendía forzosamente **“a quien, comprometido a la inscripción de documentos en los Registros respectivos, diere lugar a atrasos salvo que demuestre que no ha habido de su parte culpa alguna”** por lo que la normativa anterior era similar a la actual, además de que, por tratarse de una falta continua, este Tribunal en casos similares, ha sostenido que, aún cuando el atraso en la inscripción se originó con la

vigencia de la Ley Orgánica de Notariado anterior, éste continuó también en vigencia con el actual Código Notarial, razón por la que es aplicable este último al presente caso.

**VI. ACTUACIONES DE LA CONOTARIA APELANTE:** Lo anterior, nos lleva a analizar si la falta es única y exclusivamente atribuible al otro conotario, quien recibió el importe para pagar los gastos de inscripción registral y si la actuación desplegada por la conotaria apelante la puede eximir o no de responsabilidad por la no inscripción del documento que autorizó. De lo ya analizado, debemos concluir que, la legislación establece la obligación del **notario** de inscribir los documentos notariales registrables autorizados y que en las actuaciones en conotariado TODOS los notarios autorizantes son responsables, por lo que la apelante estaba obligada a inscribir dicho documento. Si bien, la falta de recibo de los gastos de inscripción podría en algunos casos justificar la no inscripción del documento, y por ende eximirla de responsabilidad, tal hecho aislado debe analizarse dentro del contexto de lo ocurrido, y en el presente caso, la notaria apelante mostró total desidia y descuido no sólo en la tramitación del presente proceso, pues no señaló para atender notificaciones y no volvió a preocuparse por el mismo sino hasta un año después (no por iniciativa propia, sino porque la parte denunciante le llamó, tal como ella misma reconoce en su escrito), véase la fecha de presentación de la contestación: **25 enero 1999** visible a folio 17 y la siguiente gestión que realizó fue de fecha **1 junio 2000** a folios 26 y 27, sino que también, se despreocupó totalmente de la obligación de inscripción de dicho documento, confiando por exceso de confianza en que, el conotario lo haría y que a ella no le correspondía cumplir con esta obligación. En el presente caso, adicionalmente, existió un préstamo de protocolo, pues la conotaria, no se encontraba presente al momento del otorgamiento, (véase que en el escrito de denuncia se indica que el denunciante no conoce en persona a la notaria Masís, así como que en la contestación del otro **conotario** éste manifiesta que: ***“la actuación de la colega Maurem (sic) Masís Mora, solamente se limitó a prestar al suscrito su protocolo”***), ilícito por el que no se sancionó por el juzgado a quo, por lo que en razón del principio de la no reforma en perjuicio este Tribunal no puede pronunciarse en esta instancia. Por otro lado, cabe mencionar, que el alegato de que la apelante utilizó papel membretado en su escrito de contestación y que en él constan dos números de fax, no implica señalamiento de medio para ser notificado, por lo que el mismo no es de recibo. No fue sino en fecha posterior a la sentencia de fecha **8 mayo del 2000**, que demostró preocupación y realizó las gestiones necesarias que culminaron con la inscripción del documento que motivaron esta denuncia, nótese que la emisión del ulterior testimonio que consta a folio 70 es de fecha **24 agosto del 2001**. Por todo lo ya expuesto, considera este Tribunal, que no se justifica la actuación desinteresada de la conotaria, y que esta es también responsable de la inscripción del documento autorizado. Estima también este Tribunal que, si bien el proceso disciplinario surge a partir de la denuncia de parte legitimada u oficina pública, no procede desestimar el presente proceso aún cuando el propio denunciante expresamente lo solicite a folio 78, por las siguientes razones: **A)** se trata del ejercicio de una función pública, **B)** la petición se realiza meses después de que se dictó la sentencia contra la conotaria apelante por su actuación irresponsable en el cumplimiento de la función notarial; y **C)** el párrafo segundo del artículo 15 del Código Notarial señala que ***“carecerá de validez cualquier manifestación de las partes en que el notario sea relevado de responsabilidad por el incumplimiento de sus obligaciones”***.

**VII.** Por lo que, habiéndose demostrado que la notaria apelante, atrasó la inscripción registral del documento ante citado, que el Juzgado a quo le confirió dos meses para que lo hiciera, y que la inscripción la realizó en fecha posterior al plazo máximo conferido e inclusive después de la sentencia, que el análisis de las circunstancias en el presente caso no justifican el eximirle de responsabilidad por el atraso en la inscripción, lo que se impone es revocar por mayoría la sentencia en cuanto ordena que la suspensión se mantenga hasta que se inscriba el documento, lo cual se suprime por innecesario pues dicho documento ya fue inscrito, y confirmar dicha sentencia en lo demás apelado."

---

<sup>i</sup> Sentencia: 00190 Expediente: 05-001099-0627-NO Fecha: 18/08/2011 Hora: 09:40:00 a.m.  
Emitido por: Tribunal de Notariado.

<sup>ii</sup> Sentencia: 01003 Expediente: 02-000556-0627-NO Fecha: 21/12/2005 Hora: 03:15:00 p.m.  
Emitido por: Sala Primera de la Corte.

<sup>iii</sup> Sentencia: 00162 Expediente: 03-000184-0161-CA Fecha: 08/04/2005 Hora: 10:30:00 a.m.  
Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II.

<sup>iv</sup> Sentencia: 00162 Expediente: 02-000655-0627-NO Fecha: 11/06/2004 Hora: 10:30:00 a.m.  
Emitido por: Tribunal de Notariado.

<sup>v</sup> Sentencia: 00164 Expediente: 98-000624-0005-NO Fecha: 11/06/2004 Hora: 10:50:00 a.m.  
Emitido por: Tribunal de Notariado.