

ILEGITIMIDAD DE COBRO RETROACTIVO POR REVALÚO INMOBILIARIO. EFECTO CANCELATORIO DEL PAGO DE TRIBUTOS. PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD. DEBER DE INFORMAR. ILEGITIMIDAD*

HECHOS:

El propietario de un inmueble promovió amparo solicitando se dejara sin efecto la pretensión de cobro retroactivo de las diferencias en el pago de la contribución de Alumbrado Barrido y Limpieza, resultantes de la modificación del estado de empadronamiento del inmueble. El juez admitió la acción. Apeló el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. La alzada confirma lo resuelto.

DOCTRINA:

- 1) Cabe confirmar la sentencia que declaró la ilegitimidad de la pretensión de cobro retroactivo de diferencias en el pago de la contri-

bución de Alumbrado Barrido y Limpieza, Territorial, Pavimentos y Aceras, resultantes de la modificación del estado de empadronamiento del inmueble efectuada por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en tanto no puede tener aquel carácter la nueva valuación que depende de una errónea categorización efectuada por el propio fisco pese a la inexistencia de mejoras.

- 2) La acción de amparo es la vía idónea para cuestionar la pretensión de cobro retroactivo de las diferencias en el pago de la contribución de Alumbrado Barrido y Limpieza, Territorial, Pavimentos y Aceras, resultantes de la modifi-

*Publicado en *La Ley* del 1º/4/2003, fallo 105.296.

cación del estado de empadronamiento del inmueble efectuada por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, pues para determinar la legitimidad o ilegitimidad del obrar del demandado –en el caso, la acción es admitida– se requiere el examen de

una cuestión de derecho que no reviste mayor complejidad.

Cámara de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala II, octubre 1° de 2002. Autos: “Giavedoni, Rubén R.”

2ª Instancia.— Buenos Aires, octubre 1° de 2002.

Considerando: 1. Que el juez de grado hizo lugar a la acción de amparo interpuesta contra el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y, en consecuencia, declaró la ilegitimidad de la pretensión de cobro retroactivo por **revalúo inmobiliario** efectuada en relación al inmueble ubicado en la calle Luis María Campos de esta Ciudad.

Para así decidir, el sentenciante de grado rechazó los planteos relativos a la idoneidad de la vía intentada y sostuvo que no habiéndose discutido la existencia de mejoras, la cuestión debía concentrarse en determinar el efecto cancelatorio de los pagos oportunamente efectuados. Sentado lo expuesto, entendió que el reclamo del fisco devenía ilegítimo por lesionar principios elementales como el de irretroactividad y certeza (art. 51, CCABA).

2. Que contra la reseñada sentencia la parte demandada interpuso y fundó su recurso de apelación (fs. 171/186 vta.). Corrido el traslado respectivo la actora manifestó sus argumentos en contrario (fs. 197/202).

3. Que los principales agravios de la apelante pueden resumirse del siguiente modo: a) el magistrado no advirtió que el acto impugnado se encontraba firme y consentido y que la pretensión era extemporánea; b) el amparo no era la vía más idónea para resolver la cuestión; c) el sentenciante no tuvo en cuenta los recaudos formales de admisibilidad y procedencia de la acción; d) la dilucidación de la cuestión exigía un cauce jurisdiccional que garantizara mayor amplitud de debate y prueba; e) el *a quo* soslayó el principio *solve et repete* y la igualdad tributaria; f) cumplimiento del principio de legalidad, aplicación de la Ordenanza fiscal vigente e inexistencia de agravio al derecho de propiedad; g) desconocimiento de la normativa aplicable y h) imposición de costas a la demandada.

4. Que ello sentado corresponde señalar que la acción de amparo promovida tiene por objeto que sea dejada sin efecto la pretensión de cobro retroactivo de las diferencias en el pago de la contribución de Alumbrado Barrido y Limpieza, Territorial, Pavimentos y Aceras, resultantes de la modificación del estado de empadronamiento sobre el inmueble de marras.

5. Que cabe recordar que los jueces no están obligados a pronunciarse sobre todos los argumentos esgrimidos por las partes, ni hacer referencia a la totalidad de la prueba producida, bastando que valoren las que sean conducentes para la correcta composición del litigio (conf. Fallos: 272:225; 276:132 -*La Ley*, 139-764 -24.057-S-; 287:230, entre otros).

6. Que este tribunal ha sostenido que “la acción de amparo no es una acción típica sino genérica como remedio procesal contra acciones u omisiones que afecten un derecho o una garantía, en tanto no exista otra vía procesal más idónea. La idoneidad, en este contexto, debe entenderse no por la especificidad de una acción alternativa sino por sus resultados posibles en relación con el fin perseguido por el amparo, esto es, la rápida y eficaz solución al problema suscitado por el acto u omisión que lo genera. Esto quiere decir que el amparo no es un recurso excepcional sino tan normal como la existencia de casos que requieran su interposición. No puede, entonces, hablarse de una interpretación restrictiva o amplia del instituto, corresponde hablar de una interpretación estricta en función de los supuestos del art. 14 de la CCABA: adviértase la paradoja de aplicar un criterio restrictivo cuando las violaciones fueron sistemáticas y masivas, lo que equivaldría a legitimar todas aquellas que quedarán fuera del remedio. Por el contrario, una interpretación amplia llevaría a considerar al amparo como remedio idóneo por excelencia en desmedro de otras acciones procesales” (este tribunal *in re* “Pujato c. GCBA s/ Amparo” del 13 de marzo de 2001).

En este aspecto, la alegada necesidad de un marco procesal más idóneo, que permita mayor amplitud de debate y prueba como fundamento para rebatir lo decidido por el señor juez *a quo* no constituye una crítica concreta y razonada sino una afirmación meramente dogmática, y no se concilia con la naturaleza de la pretensión del demandante ya que, en el caso, para determinar si el accionar de la demandada fue manifiestamente ilegítimo o arbitrario y lesionó los principios constitucionales que se dicen conculcados, no es necesario sino el examen de una cuestión de derecho que no reviste mayor complejidad, respecto de la cual existe abundante jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Por lo demás, los hechos relevantes para decidir la cuestión han sido expuestos en sus presentaciones y han tenido dentro de determinado marco cognitivo la posibilidad de producir la prueba necesaria para sustentar sus posiciones (ver doctrina de la CSJN en “Stepan” del 27/5/99, *La Ley*, 1999-E, 276).

En cuanto a la afirmación de la administración relativa a que el acto impugnado se hallaría firme y consentido por estar vencidos los plazos administrativos para cuestionar el acto, corresponde poner de relieve que “a la luz de la normativa vigente, la Constitución Nacional en sus arts. 43 y 75 inc. 22, y la Constitución de la Ciudad –arts. 10 y 14– abren una instancia nueva en la interpretación sobre la viabilidad del instituto de amparo. Así la facultad de rechazar un amparo *in limine* debe entenderse en sentido restrictivo en virtud de la consagración constitucional de la garantía de obtener un rápido acceso a un tribunal independiente” (esta Sala, *in re* “González, Eva Teresa c. Secretaría de Educación (G. C. B. A.) s/ Amparo (art. 14, CCABA)” del 21/11/00).

7. Que asiste razón al sentenciante en cuanto a que no habiéndose discutido la existencia de modificaciones en el inmueble que motivaron el revalúo (ver fs. 113/128), la cuestión queda reducida a determinar el efecto cancelatorio de los pagos realizados.

Distinta sería la solución si la diferencia entre el impuesto oblado y el debido –de acuerdo a la nueva liquidación practicada por el Fisco– se debiera a la ocultación por parte del contribuyente de la información que según la ley impositiva vigente tenía obligación de suministrar. En ese supuesto, el contribuyente se encontraría excluido del manto de protección que otorga el efecto extintivo del pago y la tutela de la seguridad jurídica requerida por la garantía.

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que “aunque hubiera error en la autoridad administrativa, ese error no puede invocarse en contra del contribuyente porque si se admitiera como causa válida el error posible en la tasación practicada por el Fisco después de exigido y satisfecho el tributo, se crearía una situación de verdadera incertidumbre para el contribuyente y una grave perturbación en las transacciones que tuvieran por objeto la fortuna **inmobiliaria**, pues con un sistema de ese tipo no sería posible saber nunca al comprar, al vender o al constituir derechos reales que si se adeudan o no impuestos de contribución directa” (Fallos: 209:213 - *La Ley*, 48-630-). Asimismo se destacó que si se admitiera esa facultad “la estabilidad de los derechos sería ilusoria y los contribuyentes no estarían nunca seguros de sus relaciones con el Fisco” (Fallos: 188:293; 237:556); y que “no es función ni obligación de los particulares fiscalizar, controlar o aperebir al Estado por el descuido o ineficacia de los encargados de organizar la buena percepción de la renta cuando ello no afecta a sus derechos” (Fallos: 210:611; y “Bernasconi Sociedad Anónima **Inmobiliaria** Agrícola Ganadera Financiera Comercial **Inmobiliaria** e Industrial c. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, 12/11/98 –*La Ley*, 1998-F, 329; *DJ*, 1999-1-774-).

La doctrina señalada se reduce a que el pago de un tributo realizado de buena fe y de acuerdo a las disposiciones legales vigentes, libera al deudor de la obligación y da lugar al derecho amparado por la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada, consagrada en el art. 17 de la Constitución Nacional. De lo expuesto se concluye que una nueva valuación que depende de una errónea “categorización” efectuada por el propio fisco no podría ser retroactiva, excepto que el contribuyente no haya sido ajeno a la producción del error.

8. Que sobre la base de la jurisprudencia reseñada cabe concluir, en síntesis, que resultan insustanciales los agravios de la recurrente en cuanto pretenden desconocer efectos liberatorios de los pagos efectuados por la actora de acuerdo con las liquidaciones realizadas por el fisco local.

9. Que en relación al agravio de la demanda por la imposición de las costas en la instancia anterior, es dable señalar que el art. 14 de la CCABA establece que, salvo temeridad o malicia, el accionante está exento de las costas.

De la norma se deduce que la previsión de gratuidad de la acción solamente alcanza a quien la promueve y no advirtiéndose razones que aconsejen apartarse del principio objetivo de la derrota, corresponde confirmar lo dispuesto por el *a quo*, e imponer las costas de la alzada también a la demandada.

10. Que por último, debemos recordar que como tantas veces se ha dicho, la invocación del principio constitucional de igualdad tampoco resulta hábil para fundar la procedencia del recurso planteado pues aquella garantía ha si-

do dada a los particulares frente a la autoridad y no a esta última para defensa de su potestad impositiva (Fallos: 247:145; 303:113 y 1923 y “Bernasconi” cit., esta Sala *in re* “Pujato c. GCBA s/ amparo” 13/3/01, entre muchos otros). Además carece de fundamento la invocación del *solve et repete* atento a que en el marco procesal vigente el pago de los tributos, intereses y multas no es condición para iniciar una acción judicial como la intentada.

Por los argumentos expuestos, el tribunal resuelve: confirmar la resolución recurrida, con costas a la demandada. El doctor *Centanaro* no suscribe por hallarse en uso de licencia (art. 3.9 del RIPJCABA).— *Eduardo A. Russo*. — *Nélide M. Daniele*.

NOTA A FALLO

LA OBLIGACIÓN DE COMUNICAR IMPUESTA POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD Y LAS CONSECUENCIAS DE SU INCUMPLIMIENTO

Por **Patricia Adriana Lanzón**

Caso I

En el Código Fiscal que rige para la ciudad de Buenos Aires, al contribuyente y demás responsables se nos obliga a “*facilitar la verificación, fiscalización, determinación, y recaudación de los tributos*”, por lo que se exige, entre otras cuestiones, **comunicar** en determinado plazo cualquier hecho que genere modificaciones en el hecho imponible, o que lo extinga (art. 76 inc. 3).

La ley fiscal conceptúa el hecho imponible: la radicación de vehículos en la Ciudad genera la obligación del pago de un gravamen anual (art. 230) y ese hecho está constituido por la inscripción del bien en el Registro de la Propiedad Automotor de la jurisdicción (art. 231). Los obligados al pago son los titulares de dominio inscriptos, así como los poseedores a título de dueño, hasta tanto no presenten la baja fiscal según el art. 76 inc. 3º antes mencionado, establece la solidaridad entre ambos y posibilita la eximición de responsabilidad tributaria si dentro de los 90 días se presenta con copia de la denuncia a Rentas (art. 234).

Es decir que los titulares de dominio de automotores, según el art. 234 de este Código Fiscal vigente en la Ciudad, deben abonar las patentes hasta tanto obtengan la baja fiscal pertinente. Para lograr este objetivo, no es suficiente la denuncia de venta presentada en el Registro de la Propiedad Automotor, sino que —como lo exige este artículo— el titular dominial, dentro de los 90 días de la enajenación, debe notificar a la Dirección de Rentas presentando copia de la antedicha denuncia. Caso contrario, es solidariamente responsable por los tributos junto con el poseedor.

En este contexto, se plantea el litigio entre el Gobierno porteño que reclama patentes a la sociedad anónima que, en su oportunidad había presentado la denuncia de venta del automotor, pero que continuaba como titular registral del bien.

En primera instancia el juez hace lugar a la excepción de falta de legitimación pasiva planteada por la demandada, porque considera que no es suficiente haber omitido dar la baja fiscal del vehículo para responder por los tributos generados cuando ya no se tenía la posesión del mismo. Concluye que dicha omisión no es más que una infracción de carácter formal.

El Gobierno apela basándose en que considera errónea la interpretación del *a quo* de la ley de automotores 22977 modificatoria del dec. ley 6882/58 en su art. 27, poniendo énfasis en el carácter constitutivo de la inscripción registral. Del art. 27 surge que hasta tanto se inscriba la transferencia, el transmitente será *civilmente responsable* por daños y perjuicios ocasionados con el vehículo, a menos que haya comunicado el cambio de titularidad al Registro, caso en el cual queda liberado de esa responsabilidad.

El art. 1º de la ley que se cita en el presente caso dice: “La transmisión del dominio de los automotores deberá formalizarse por instrumento público o privado y sólo producirá efecto entre las partes y con relación a terceros desde la fecha de su inscripción en el Registro de la Propiedad Automotor”. Y entonces, para el caso de que el titular haya hecho tradición del rodado, sólo se liberará de la *responsabilidad civil* si comunicó al Registro el cambio de titularidad.

Ciertamente, el fallo distingue entre esta *responsabilidad civil*, que cesa con la denuncia de venta debidamente cumplida y la *responsabilidad tributaria*, que no se detiene sino recién cuando la denuncia de venta se notifica a Rentas, configurando lo que sería la “baja fiscal”.

La Cámara revoca la sentencia apelada, concluyendo que el propietario que reviste el carácter de titular registral y no ha comunicado la denuncia de venta a la Dirección General de Rentas, permanece siendo sujeto pasivo del referido gravamen.

En resumidas cuentas, si no tengo transferencia inscripta pero hice tradición del rodado: con la denuncia de venta en el Registro Automotor, no tengo responsabilidad civil pero sí tributaria porque sigo siendo titular registral. Si comunico la denuncia de venta a Rentas: dejo de ser responsable tributariamente.

Obsérvese que al dorso de las boletas de patente se informa: “Transferencia de titularidad - Si vende su automotor, asegúrese que se realice la transferencia de titularidad ante el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor y Créditos Prendarios (RNPA) o dentro de los noventa días de la enajenación del vehículo deberá denunciar la venta ante el RNPA, comunicando la respectiva denuncia en la Dirección General de Rentas.” Y párrafo aparte: “Recuerde **comunicar** cualquier cambio en su situación fiscal dentro de los 15 días de producido el hecho”.

En un caso similar, la misma Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad, ha dicho: “El carácter constitutivo, a los efectos de la transmisión del dominio del automotor, lo reviste la inscripción registral y no la comunicación de transferencia al Registro. Y ello no se conmueve –a los efectos fiscales– por el hecho de que tal comunicación lo exima de responder civilmente por los daños ocasionados por el automotor

(art. 27 dec.-ley N° 6582/58) puesto que, tal como se desprende de las normas transcriptas, *el sujeto obligado al pago del gravamen es el titular del dominio y no el responsable civil*, como parecería pretender el quejoso”¹.

Si bien a partir de la ley 25232 del 31-12-99 es obligación de los Registros informar a rentas el cambio de dueño: “a fin de que procedan a la sustitución del sujeto obligado al tributo (patente, impuestos, multas, etcétera) desde la fecha de la denuncia, desligando a partir de la misma al titular trasmittente,” **pareciera que** esto tampoco libera al responsable de su obligación de informar impuesta por el Código Fiscal, cumpliendo con el deber formal de facilitar a la administración su tarea recaudadora.

Caso II

Ya la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Bernasconi S. A. c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, *La Ley* 1998- F329 y “Guerrero de Louge, Susana E. T. y otros c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, *La Ley* 1999-F468, ha sostenido que el error de la autoridad administrativa en la tasación de un inmueble como base de un tributo no puede invocarse en contra del contribuyente después de exigido y satisfecho, y que el revalúo inmobiliario con el objeto de exigir un pago más elevado por períodos fiscales anteriores a la revaluación implica desconocer los efectos liberatorios del mismo.

Estamos ante un caso en que el contribuyente, por la vía del amparo, pretende evitar el cobro retroactivo de la contribución de Alumbrado Barrido y Limpieza - Territorial - Pavimentos y Aceras, causado por la modificación del estado de empadronamiento de su inmueble, por parte del Gobierno de la Ciudad. El Juez de primera instancia admitió la acción, el Gobierno apeló y la Alzada confirmó lo anteriormente resuelto, de conformidad con la jurisprudencia de la Corte.

El punto de contacto con el comentario al fallo anterior es que en el caso también entra en consideración la importancia del *deber de informar* de los contribuyentes, ya que en este caso se sostiene que si éste *ocultase la información*, que según la ley fiscal vigente tiene *obligación* de suministrar, se encontrará excluido del manto de protección que otorga el efecto extintivo del pago. Es decir, si la diferencia entre el impuesto oblado y el debido se debiera a modificaciones en el inmueble no declaradas por el obligado, la situación de éste sería muy poco favorable.

En la normativa impuesta por el Código Fiscal vigente en la Ciudad, el art. 76, en su inc. 3°, dijimos, es el que tipifica la obligación de **comunicar** a la Dirección General de Rentas, en el plazo de 15 días, cualquier hecho que provoque alguna modificación al hecho imponible.

En este sentido, también vemos que en el art. 21 bis, por ejemplo, se obliga a los síndicos designados en concursos y quiebras a informar a la D.G. R., den-

(1) C.A. Cont. Adm. y Trib. C. A. B. A. Expte N° EJO 1352 -Autos: “G. C. B. A. c/ Debarbieri, Ricardo Ángel s/ Ejecución Fiscal”, Sala II. Del voto de los Dres. Nélide M. Daniele, Esteban Centanaro y Eduardo A. Russo, agosto 16 de 2001. Sentencia N° 648.

tro de los 30 días de haber sido designados, la nómina de bienes inmuebles y muebles registrables, así como las deudas que éstos registren.

El art. 27 obliga a todo responsable a denunciar cualquier cambio de domicilio dentro de los quince (15) días de efectuado, quedando en caso contrario sujeto a las sanciones de este Código, e incurrir en las sanciones previstas por este Código los responsables o terceros que consignen en sus declaraciones, formularios o escritos, un domicilio distinto del que corresponda en virtud de los artículos 23, 25 y el presente.

En lo que respecta a la actuación notarial, recordemos que el art. 78 bis “prohíbe” indirectamente al escribano interviniente en todo acto de constitución, transmisión, modificación o cesión de derechos reales sobre inmuebles, autorizar estos actos sin acreditar previamente la cancelación de la deuda por Contribuciones de Alumbrado, Barrido y Limpieza - Territorial - Pavimentos y Aceras y Adicional, fijado por la ley nacional N° 23514 y “una vez autorizado el acto, el Escribano tiene el *deber de informar* a la Dirección General de Rentas en el plazo de cuarenta y cinco (45) días toda modificación en la titularidad de la cuenta corriente fiscal del inmueble”. El incumplimiento al *deber de informar* toda modificación en la titularidad será sancionado con una multa de pesos quinientos.

En el Código Fiscal se presume la intención de defraudación al Fisco al no denunciar en tiempo y forma hechos o situaciones que determinen el aumento del tributo y que deben abonar los contribuyentes o responsables (art. 86).

Conclusión

El Fisco espera de todos como contribuyentes y de nosotros como escribanos que colaboremos con la recaudación –una vez más– brindando información que simplifique la tarea administrativa, bajo pena de correr con el pago o sufrir las sanciones. Estemos alertas, ya que en el Estado en que vivimos cada vez parece haber más obligaciones que desconocemos y pesa sobre los ciudadanos la carga de llevar adelante una administración pública eficiente y ordenada, aunque dudosamente justa.