

IMPUESTOS. COBRO RETROACTIVO DE AVALÚO INMOBILIARIO. REFORMAS EFECTUADAS POR EL ANTERIOR PROPIETARIO. IMPROCEDENCIA*

HECHOS:

Un contribuyente interpuso una acción meramente declarativa contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires a los fines de que se deje sin efecto el cobro retroactivo del avalúo inmobiliario en concepto de contribución de alumbrado, barrido y limpieza. Las reformas en el inmueble habrían sido efectuadas por el anterior propietario. Se hizo lugar a la demanda. La Cámara confirma el pronunciamiento.

DOCTRINA:

- 1) *Corresponde dejar sin efecto el cobro retroactivo del avalúo inmobiliario en concepto de contribución de alumbrado, barrido y limpieza si el contribuyente al ad-*

quirir el inmueble adoptó todos los recaudos legales para constatar que su propiedad no adeudaba impuestos por tales conceptos, por lo que no puede sostenerse que haya actuado con dolo o culpa grave, máxime cuando no fue él quien llevó a cabo las supuestas refacciones o ampliaciones en el inmueble, sino que fueron realizadas antes de la adquisición.

- 2) *No resulta legítimo que las liquidaciones practicadas por el Fisco a un contribuyente sean posteriormente modificadas sobre la base de constatar un incumplimiento de un deber formal de otro contribuyente –en el caso, el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires persigue el cobro retroactivo de la contribución de alumbrado,*

*Publicado en *La Ley* del 25/9/2003, fallo 106.236.

barrido y limpieza por una reforma efectuada por el anterior propietario—, pues tales incumplimientos son personales y no pueden ser imputados a terceros (del voto del doctor Corti).

CContenciosoadministrativo y Trib., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I, mayo 22 de 2003. Autos: “Osaka S. A. c. Ciudad de Buenos Aires”.

2ª Instancia. — Buenos Aires, mayo 22 de 2003.

¿Es justa la sentencia apelada?

El doctor *Balbín* dijo:

I. En el presente caso, la parte actora inició acción meramente declarativa (fs. 131/134) contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, ante la justicia nacional en lo civil, a fin de que deje sin efecto el cobro retroactivo del avalúo inmobiliario en concepto de contribución de alumbrado, barrido y limpieza, territorial, pavimentos y aceras y ley 23514, correspondiente a los períodos comprendidos entre el 01/92 y el 12/97, sobre los inmuebles sitios en calle Álvaro Núñez N° 34, Benito Quinquela Martín N° 921/55 y Australia N° 973/81 por la suma de pesos siete mil novecientos cuatro con ochenta centavos (\$ 7.904,80); pesos cincuenta y un mil trescientos sesenta y tres con ochenta y seis centavos (\$ 51.363,86) y cincuenta y cuatro mil ciento veinte con treinta y ocho centavos (\$54.120,38), respectivamente.

La parte demandada al contestar el traslado conferido sostuvo que, oportunamente, realizó una adecuación en el empadronamiento de los inmuebles citados, a fin de ajustar los registros a la realidad constructiva del predio, esto es, la corrección de superficies y categorías originales (fs. 175 vta./179).

A fs. 278/284, la parte actora alegó como hecho nuevo el inicio de la ejecución fiscal por cobro de la suma de pesos cincuenta y cinco mil doscientos dos con setenta y nueve (\$55.202,79) en virtud de la diferencia de la contribución de alumbrado, barrido y limpieza, territorial y aceras y ley 23514, decretos 2107/92 y 606/96 en concepto de “adecuar empadronamiento” correspondiente al inmueble sito en Benito Quinquela Martín 973, Partida N° 124873. Dicho reclamo comprende el período 1/1/92 a 31/12/97.

El magistrado en lo civil rechazó el planteo formulado respecto del hecho nuevo denunciado, lo que originó el recurso de apelación presentado a fs. 302 que fuera concedido a fs. 306 con efecto diferido.

A fs. 310 el juez de primera instancia en lo civil se declaró incompetente, motivo por el cual la causa fue remitida a este fuero.

A fs. 411/415, el *a quo* rechazó las excepciones de falta de agotamiento de la vía administrativa, caducidad, litisconsorcio y falta de legitimación activa para obrar e hizo lugar a la demanda.

Con respecto al fondo del asunto, puso de resalto que de la documentación presentada se desprende que la nueva valuación de los inmuebles resultó de un cambio en la categorización del edificio y en la rectificación de los destinos constructivos. En tal entendimiento, sostuvo que el revalúo no obedeció a alteraciones materiales del inmueble y que no se infiere de las constancias acom-

pañadas que la actora haya inducido a error a la administración en la valuación de la propiedad ni obrado de mala fe.

Con relación a los cambios de destino constructivo, sostuvo que, de las constancias adjuntadas, no se advierte cuál es el origen de las contradicciones entre los datos de empadronamiento y el estado real de aquél. Agregó que no se ha probado que las diferencias de empadronamiento detectadas se deban a inexactitudes en los planos o declaraciones juradas, a un cambio de destino no denunciado a la accionada, o en una alteración material de la propiedad; supuestos que, en principio, harían procedente el reajuste retroactivo.

En ese orden de ideas, declaró el efecto liberatorio de los pagos del tributo efectivamente realizados por el accionante, para el período 01/01/92 al 31/12/97, ello con sustento en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, según la cual el error en que incurre la administración no puede invocarse en contra del contribuyente. Finalmente, destacó que proceder de manera distinta de la señalada vulnera los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima de los contribuyentes hacia la administración.

A fs. 418, apeló la parte demandada, recurso que fue fundado a fs. 424/428. Asimismo recurrió la regulación de honorarios fijados a la parte actora.

En primer término, se agravió de que el *a quo* no valoró la prueba documental e informativa producida. Destacó que respecto de la partida N° 122.223, la adecuación de empadronamiento se debió a la demolición total de la superficie de la parcela en 1968. Con relación a la partida N° 124.874 se constató la refacción de la propiedad en 1970 y una ampliación de 87 m2, lo que ocasionó el cambio de categoría del inmueble. Por último, en lo que se refiere a la partida N° 124.873 se verificó por medio de una inspección, un depósito de 45 m2, lo que condujo a la rectificación de medidas y el consiguiente cambio de categoría.

En segundo término, puso de resalto que la parte actora no cumplió con la presentación de las declaraciones juradas a los fines tributarios, sin que tal aseveración haya sido desvirtuada por la demandante durante el transcurso de estas actuaciones. Por lo expuesto, resaltó que no existió error de hecho imputable a la demandada sino responsabilidad de la actora en orden a las modificaciones que no fueron denunciadas oportunamente.

Finalmente, alegó que la actora no probó los hechos invocados para eximirse de responsabilidad, esto es, la presentación del plano conforme a obra y la declaración jurada a los fines tributarios, instrumentos indispensables para determinar el monto del impuesto.

A fs. 436/437 dictaminó la fiscal de Cámara, destacando que sólo se puede reclamar el pago retroactivo del revalúo cuando se encuentre demostrado el dolo del contribuyente, lo que debe meritarse en base a la prueba producida, cuestión que es ajena al Ministerio Público.

II. Así planteadas las cosas, cabe expedirse, en primer lugar, sobre la apelación planteada contra la resolución que rechazó el hecho nuevo denunciado y que fuera concedida con efecto diferido. El artículo 231 del CCAyT dice que: “Dentro del quinto día de notificada la providencia a que se refiere el artículo

anterior y en un solo escrito, las partes tienen la carga de: 1) Fundar los recursos que se hubiesen concedido con trámite diferido. Si no lo hacen, quedan firmes las respectivas resoluciones...”. Dado que la parte actora no fundó la apelación en el plazo legal fijado corresponde declarar desierto el recurso, quedando firme la resolución atacada.

III. Con respecto a la cuestión de fondo, corresponde señalar, en primer lugar, que en materia tributaria rige –entre otros– el principio de la irretroactividad (art. 51, segundo párrafo, CCABA).

Por ello, la corrección de eventuales errores incurridos por las autoridades en el ejercicio de sus atribuciones de determinación tributaria no debe perjudicar al contribuyente ni puede ser invocado en su contra, siempre y cuando no haya habido dolo o culpa grave de su parte. De lo contrario los particulares se verían sumidos en un estado de incertidumbre, lo cual acarrearía a su vez una grave perturbación en las transacciones inmobiliarias o en la constitución de los derechos reales.

Por otra parte corresponde señalar que no compete a los particulares fiscalizar, controlar o aperebrar al Estado ante el descuido incurrido en su condición de sujeto responsable de organizar el correcto cobro de la renta.

En consecuencia, extinguido el crédito tributario por el pago del importe liquidado, un requerimiento posterior de los conceptos ya cancelados no constituye una reliquidación de lo debido sino una nueva liquidación y por tanto improcedente ante la extinción previa del débito, salvo dolo o culpa grave.

Al respecto, cuadra señalar que “... la persona tiene que acreditar el dolo y cada una de las condiciones en que se funda su carácter principal: la gravedad del engaño, que ha sido causa determinante y que ha causado un daño considerable” (*Código Civil y leyes complementarias. Comentado, anotado y concordado*, director Augusto Belluscio, Ed. Astrea, t. 4). Es decir que, en las presentes actuaciones, es la Ciudad quien tiene la carga de probar la supuesta conducta u omisión dolosa o culposa del contribuyente.

En la *sub examine* corresponde destacar que la parte demandada no controvierte que el actor haya pagado los tributos de conformidad con las liquidaciones que la autoridad administrativa practicara oportunamente, lo cual realmente ocurrió según se desprende de las constancias de autos (fs. 14/115). Sin embargo, el Fisco pretende la reapertura de cuestiones extinguidas, alterando la base imponible que anteriormente había fijado para valorar el inmueble.

Ese proceder, en principio, contradice el criterio fijado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al señalar que cuando el contribuyente ha oblado el impuesto de conformidad con la ley en vigencia al tiempo en que realizó el pago, queda éste, por efecto de su fuerza liberatoria, al amparo de la garantía de propiedad, que se vería afectada si se pretende aplicar una nueva ley que establezca un aumento para el período ya cancelado (Fallos 267:247; 278:108). Los pagos efectuados en las condiciones señaladas se erigen en derechos que se incorporan definitivamente al patrimonio de la persona, gozando por ello de la protección constitucional (arts. 17, Constitución Nacional y 12, inc. 5º CCABA).

IV. Ahora bien, corresponde observar si la doctrina expuesta precedentemente es aplicable al caso de autos, para lo que resulta necesario analizar la prueba arrimada al expediente.

Por un lado, es dable destacar que de la escritura traslativa de dominio agregada a fs. 9/13 se desprende que la sociedad demandante adquirió las propiedades en noviembre de 1977, lo que a su vez se encuentra corroborado por el informe de dominio obrante a fs. 383.

Por el otro, los informes aportados como prueba a estos actuados coinciden en señalar que las modificaciones registradas en los bienes datan de los años 1952, 1959 y, las más recientes del año 1970 (vid. fs. 152/156; 346/349; y 368/370), esto es, antes de la adquisición de los inmuebles por parte del actor y al menos treinta años antes del inicio de la presente acción.

A lo expuesto, cuadra agregar que del título de propiedad surge que los bienes no registraban deuda de impuestos a la fecha de la escrituración. En efecto, en dicho documento el escribano interviniente dejó asentado expresamente que “Con los certificados que se agregan a la presente [...] se acredita que [...] no adeuda impuestos municipales hasta el 31 de diciembre de 1977”. Nótese, además, que la Ordenanza Fiscal vigente en el año 1977 (fecha en que el inmueble fue transferido a la actora) disponía que “Ningún escribano otorgará escrituras y ninguna oficina pública realizará tramitación alguna con respecto a negocios, bienes o actos relacionados con las obligaciones fiscales cuyo cumplimiento no se compruebe con certificado ‘libre de deuda’” (art. 23).

Teniendo en cuenta lo manifestado, no puede sostenerse que el actor haya actuado con dolo o culpa grave, toda vez que, en primer lugar, adoptó todos los recaudos legales para constatar si su propiedad adeudaba impuestos en concepto de alumbrado, barrido y limpieza y, en segundo lugar, no fue él quien llevó a cabo las supuestas refacciones o ampliaciones en las propiedades toda vez que éstas fueron realizadas antes de la adquisición del bien por parte del accionante.

En este sentido, la Corte Suprema expresó “Que el incumplimiento si lo hubo por parte [...] (del vendedor) de comunicar las ampliaciones y mejoras que se dicen introducidas en el bien vendido, habrían determinado responsabilidades y menciones de carácter personal, como son siempre las penales, y que no se transmiten a terceros inocentes aun cuando ellos adquieren la cosa a la que esas omisiones se refieren. En este contexto, se acotó: ‘No es función ni obligación de los particulares fiscalizar, controlar o aperebrar al Estado por el descuido o ineficiencia de los encargados de organizar la buena percepción de la renta cuando ello no afecta sus derechos’ (Fallos: 154:162)” (CS, noviembre 12-1998- del voto del Ministro Enrique Santiago Petracchi en “Guerrero de Louge, Susana Ernestina Teresa y otros c. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”).

Se trata de un caso donde la actuación de la demandada resulta violatoria de los principios de legalidad y de seguridad jurídica, provocando incertidumbre a los particulares sobre las modalidades de la relación jurídico tributaria

que debe preservar las garantías constitucionales de irretroactividad y de propiedad.

Debe destacarse, asimismo, que de los términos de los diferentes escritos, la Ciudad siempre puso de resalto la responsabilidad del contribuyente con sustento en la falta de presentación de los planos y de la declaración jurada dentro de los sesenta días de realizadas las modificaciones.

En este entendimiento, sostuvo que “los contribuyentes deben presentar la respectiva declaración jurada a los fines tributarios ante la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario [...] La actora no dio cumplimiento al mismo, por lo tanto no puede alegar buena fe de su parte en el pago del tributo por una valuación inferior a la real del inmueble” (fs. 189).

Sin embargo, no es plausible sostener que la sociedad actora estaba obligada a denunciar las reformas y presentar la correspondiente declaración jurada cuando ella no era titular del bien al momento de llevarse a cabo las modificaciones constructivas. Es más, no le asiste la razón a la demandada cuando aduce que los extremos registrados en la Dirección de Rentas no fueron desvirtuados por prueba alguna. En primer lugar, porque la actora demostró a través de la prueba documental e informativa que no revestía el carácter de titular de los bienes cuando se hicieron las reformas y, en segundo lugar, porque como ya se dijo anteriormente, el dolo o la culpa grave, en este caso del contribuyente, debe ser acreditada por quien lo alega y, en el presente caso la Ciudad sólo demostró la existencia de reformas pero no ha podido probar el dolo o la culpa de la actora teniendo particularmente en cuenta que ésta no era la propietaria de los bienes cuando se realizaron los cambios en los edificios.

En consecuencia, teniendo en cuenta las consideraciones vertidas en los párrafos precedentes, corresponde rechazar los agravios vertidos por la apelante y confirmar la sentencia de grado.

V. Ponderando el monto del proceso, su naturaleza y complejidad, el resultado obtenido, las etapas procesales cumplidas y el mérito de la labor profesional desarrollada –apreciada por su calidad, eficacia y extensión– corresponde confirmar, por resultar ajustado a derecho, el monto de los honorarios regulados en la instancia de grado a la dirección letrada y representación de la parte actora, en conjunto (conf. arts. 6, 8, 9, 37, 38 y cctes. de la ley 21839, modificada por la ley 24432).

Por la labor cumplida ante esta alzada, régulanse los honorarios de los letrados de la parte actora, en conjunto, en la suma de pesos seis mil seiscientos (\$6.600) (arts. 10, 14 de la referida ley de arancel).

VI. Por los fundamentos expuestos, jurisprudencia y normas legales aplicables al caso, propongo al acuerdo declarar desierto el recurso de apelación contra la resolución que rechazó el hecho nuevo denunciado, rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia de grado. Asimismo, las costas de la Alzada se imponen a la accionante vencida (art. 62 CCAyT).

El doctor *Corti* dijo:

I. Conuerdo con el relato de los hechos efectuado por el doctor *Balbín*

(Considerando I de su voto), con lo resuelto en el Considerando II, con la regulación de los honorarios (Considerando V) y con la decisión propuesta (Considerando VI): rechazar el recurso de apelación y confirmar la sentencia de primera instancia, con costas.

II. El examen del único agravio expuesto por el recurrente (“falta de merituación de las pruebas producidas”, fs. 424/428) no conduce a modificar la decisión de primera instancia (en suma: declarar inválida la pretensión del Fisco de modificar las liquidaciones tributarias por los períodos pasados no prescriptos), sino a ratificarla.

Según surge de las constancias del expediente, las modificaciones de los inmuebles que fundamentan la nueva valuación fueron realizadas con anterioridad a que el actual contribuyente adquiriera la propiedad.

Las obligaciones tributarias son obligaciones de derecho público y de carácter personal, donde sólo como consecuencia de disposiciones jurídicas expresas una persona puede ser considerada responsable por una deuda ajena.

En este caso no se trata, estrictamente, de responsabilizar al contribuyente (actual propietario) por una deuda de otro (el anterior contribuyente), sino de evaluar cuáles son los efectos que, para el actual contribuyente, cabe acordarle al eventual incumplimiento de deberes formales (no informar al Fisco modificaciones constructivas que inciden en la valuación fiscal del inmueble) por parte de otro contribuyente (el anterior propietario). De acuerdo al expediente, las modificaciones fueron efectuadas por el anterior propietario y éste no habría cumplido con los deberes formales a su cargo.

Resulta indudable que, en principio y salvo disposición expresa, no resulta legítimo que las liquidaciones practicadas por el Fisco a un contribuyente sean posteriormente modificadas sobre la base de constatar un incumplimiento de un deber formal de otro contribuyente.

Tales incumplimientos también son personales y no pueden imputárselos a terceros (tal la situación del nuevo propietario y actual contribuyente, con respecto al anterior propietario y contribuyente).

Por lo demás, si bien en este caso la nueva valuación y sus razones (al menos de forma parcial) fueron informados y notificados al actual contribuyente, el Gobierno no alega ninguna razón para justificar el ejercicio de la potestad modificatoria de liquidaciones pasadas no prescriptas. Sólo en el curso del proceso (no al momento de efectuar la nueva liquidación, indicación que pone en dudas su validez) se alega no haber cumplido con deberes formales, pero sin indicar de qué forma el incumplimiento del anterior contribuyente puede tener efectos para su situación personal.

En virtud del resultado que instruye el acuerdo y oída la fiscal de Cámara, el tribunal resuelve: 1) Declarar desierto el recurso de apelación contra la resolución que rechazó el hecho nuevo denunciado, 2) Confirmar la sentencia de primera instancia, 3) Imponer las costas de alzada a la actora vencida (art. 62 CCAyT), 4) Confirmar los honorarios regulados en la instancia de grado a la dirección letrada y representación de la parte actora, en conjunto; 5) Fijar los honorarios correspondientes a la dirección letrada y representación de la

parte actora, en conjunto, en la suma de pesos seis mil seiscientos (\$ 6.600), por las tareas desarrolladas ante esta alzada.

Se deja constancia de que la doctora *Weinberg* no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia. — *Carlos F. Balbín*. — *Horacio G. Corti*.