



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los 20 días del mes de febrero de dos mil cuatro, se reúnen en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para conocer en el recurso de apelación interpuesto por los letrados de la parte actora a fs. 553, y por la parte demandada a fs. 555 y 557, contra la sentencia de fs. 544/549, dictada en los autos “SOCIEDAD ARGENTINA DE CULTURA C/G.C.B.A. S/ACCION MERAMENTE DECLARATIVA (ART. 277 CCAyT)” Expte. N° 694, y habiéndose practicado el sorteo pertinente resulta que debe observarse el siguiente orden: Dr. Horacio G. Corti, Dr. Esteban Centanaro y Dr. Carlos F. Balbín, resolviendo plantear y votar la siguiente cuestión: ¿es justa la sentencia apelada?

I. La sociedad actora inició acción declarativa para que se declare que no corresponde abonar los montos exigidos por el Gobierno como consecuencia de, a su entender, un “nuevo avalúo”, cfr. documentación que adjunta (demanda de fs. 103/110 y documentos de fs. 95/98). En su petitorio especifica que su pretensión consiste en que se declare “la inconstitucionalidad del pago retroactivo” y “que se de la posibilidad de conocer el nuevo avalúo que se pretende imponer para el futuro, así como sus fundamentos” (fs. 110, punto 2°).

El juez de primera instancia consideró que la demanda persigue un doble propósito: cuestionar la pretensión del Gobierno de cobrar una diferencia, sobre la base del nuevo avalúo, por los períodos 1993-1998, y tomar conocimiento de los fundamentos del nuevo avalúo. Luego de analizar ambos propósitos llega a la conclusión de que la instancia sólo se encuentra habilitada para determinar la legitimidad de la pretensión del Gobierno de cobrar diferencias sobre períodos ya liquidados (fs. 545/546). Sobre este punto, el juez de primera instancia, al entender aplicable lo expuesto por la CSJN en la causa “Bernasconi” (Fallos: 321:2933), y luego de considerar las constancias de la causa, hizo lugar a la demanda, con costas (fs. 549).

Con respecto al fondo sólo interpuso recurso de apelación el Gobierno de la Ciudad (fs. 555), quien expresó agravios (fs. 570/577). Los abogados del actor apelaron, sí, la regulación de honorarios (fs. 553).

II. Es preciso aclarar, ante todo, que la decisión de la Cámara sólo puede afectar al aspecto de la decisión de primera instancia que fue recurrida por el Gobierno, de forma que ya ha quedado consentido todo lo relativo a la habilitación de instancia, tanto por parte del Gobierno —pues éste no se agravio de dicho aspecto—, como del actor, que no recurrió lo decidido por el juez (punto 1 de su sentencia, fs. 549).

III. Tal como sostuve, entre otros precedentes, en los autos “Metales Idiart S.A. c/GCBA s/acción meramente declarativa”, Expte. N° 2037 y “Lima 385 S.A. c c/GCBA s/acción meramente declarativa”, Expte. N° 484, ambas sentencias del 8 de agosto de 2003, “Nabías, Ricardo Alberto y otros c/GCBA. s/acción meramente declarativa (art. 277 ccayt)” expte. n° 3242/0, fallo del 2 de septiembre de 2003, la correcta resolución de la causa requiere examinar con detenimiento la decisión de la Administración, que se encuentra materializada en los documentos de fs. 95/98, punto de partida de la causa.

La boleta de fs. 95 expone, según su texto, un “detalle de la liquidación practicada” y “notificación del avalúo nro. R0609375 del 06/02/98”. Se indica que el “motivo del avalúo” es el 02 y se liquidan los períodos 1993 a 1998.

Los documentos de fs. 96 y 98 corresponden a un plan de facilidades de pago, al que puede acogerse el contribuyente.

El documento de fs. 97, por último, es una nota ya impresa donde se le informa al contribuyente que se le adjunta “la liquidación de diferencias en las contribuciones inmobiliarias por modificaciones en el estado de empadronamiento de su inmueble”. En la parte inferior del documento figura un detalle de “Códigos de Motivo de Avalúo”, donde el rubro “02” corresponde a “ampliación”.

IV. Se desprende de los documentos reseñados que la Administración modificó la valuación de un inmueble por “ampliación” y que, sobre la base de la nueva valuación, determinó el impuesto correspondiente al año entonces en curso (1998) y modificó las determinaciones de las obligaciones tributarias por los períodos anteriores no prescriptos (1993 a 1997). Como consecuencia de tales determinaciones, la Administración liquidó el impuesto por 1998 y las diferencias por los períodos anteriores y, además, intimó su pago.

Aquello que, sin embargo, no surge de la documentación enviada al contribuyente es qué ampliación consideró y cómo llegó a tal conclusión. Ni siquiera se menciona qué aspectos de la edificación fueron considerados, ni los métodos que empleó la Administración para verificar su información (inspecciones, pericias, fotografías, planos, archivos propios, etc.).

Tampoco la documentación justifica porqué la Administración modifica las determinaciones de todos los períodos anteriores no prescriptos, y en virtud de qué disposición legal lo realiza. De acuerdo a la ordenanza fiscal de 1998, la Administración tenía la potestad de modificar las determinaciones de los períodos precedentes, pero con diferentes efectos de acuerdo a que el contribuyente hubiese cumplido, o no, con los deberes formales a su cargo —en lo esencial: declarar modificaciones en el inmueble que pudieran afectar la valuación fiscal—. Por tanto, si hubo un incumplimiento, tal circunstancia debe ser expresada.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

V. Si bien los documentos bajo examen reciben vulgarmente el nombre de “boletas” y, a su vez, en los textos legales tributarios, se los califica de “liquidaciones”, ellos exceden una operación de mero cálculo, de carácter mecánica. No se trata, al menos en este caso, de efectuar una operación aritmética, sin sustancia jurídica, sino, por el contrario, de tener en cuenta una situación fáctica que modifica la valuación fiscal del inmueble (ampliación, cfr. en rigor lo autoriza el art. 175, ordenanza para 1998, hoy art. 196, CF 2002, no modificado en el 2003), que debe ser acreditada y, a la vez, del ejercicio, permitido por la ley entonces vigente, de la potestad administrativa de modificar las determinaciones tributarias pasadas, por razones que también es preciso acreditar, por ejemplo: no cumplir con deberes formales (cfr. arts. 48, 183 y 184, ordenanza fiscal para 1998, sistema hoy modificado, cfr. arts. 59, 205, 206 y 208, CF 2002, no modificado en el 2003).

En la medida que las llamadas liquidaciones exceden un mero cálculo, requieren explicitar sus antecedentes fácticos y las razones jurídicas que las justifican. Es decir, es necesario que expresen con claridad su motivación y su causa.

Además, la notificación de las llamadas liquidaciones debe informar los recursos que puede interponerse, su plazo y si agotan la instancia administrativa.

VI. En suma, en cuanto exceden la mera operación material de cálculo, las decisiones de la Administración tributaria dejan de ser “liquidaciones” y se convierten, como en el caso, en genuinas determinaciones de la obligación tributaria.

Estas determinaciones tienen un tratamiento particularizado como consecuencia de la diferencia que caracteriza la aplicación del tributo en cuestión —contribución de alumbrado, barrido, y limpieza, territorial y de pavimentos y aceras— al compararse con los restantes tributos. Mientras que en la mayoría de los tributos su aplicación se efectúa sobre la base de las declaraciones juradas que deben presentar los contribuyentes, quienes así colaboran con la administración tributaria —ver, al nivel federal, la regulación general contenida en el art. 11, ley 11.683 y, al nivel local, el art. 128 y su complementario art. 129, CF 2002, referido al impuesto sobre los ingresos brutos—, en el impuesto inmobiliario la aplicación está a cargo del Fisco, quien la hace a partir de información propia o suministrada por el contribuyente.

Se trata de “determinaciones de oficio”, pero no por ser impugnaciones de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente (situación que se verifica en el impuesto sobre los ingresos brutos), sino por la propia forma de aplicación del tributo, donde, en definitiva, recae en el acreedor de la deuda tributaria determinar la obligación que al deudor le cabe cumplir. Como es el acreedor (la Administración) quien hace la determinación, él mismo puede, si la ley lo habilita de forma constitucionalmente legítima,

modificar las determinaciones de las obligaciones correspondientes a períodos fiscales pasados.

VII. La necesidad de expresar con claridad la motivación y causa de la determinación de la obligación tributaria se encuentra reforzada al advertirse que, de acuerdo a las sucesivas ordenanzas y códigos fiscales, la Administración puede efectuar nuevas valuaciones e, incluso, modificar las determinaciones sobre períodos anteriores, sin que se prevea, de forma expresa, la intervención del contribuyente para exponer su punto de vista.

De acuerdo a los referidos regímenes legales, el contribuyente recién interviene al interponer un reclamo, cfr. art. 185, ordenanza fiscal para 1998 (hoy art 207, CF 2002, no modificado en 2003), que debe entenderse de forma amplia y comprender tanto la nueva valuación como sus efectos —determinaciones de la obligación presente y modificación de las pasadas no prescriptas—.

En tales condiciones, para poder efectuar un reclamo se debe poner en conocimiento del contribuyente los antecedentes fácticos y las razones jurídicas que justifican la decisión. De lo contrario, éstas surgirían, en caso de existir, con posterioridad a la decisión, situación que no se compadece con un procedimiento administrativo que asegure la defensa, incluso mínima, del administrado.

VIII. En resumen: no se está, en el caso, como pudiera sugerirlo el término “liquidación”, ante una actividad puramente mecánica de la Administración, sino, propiamente, ante una determinación de la obligación tributaria, decisión que requiere un análisis de la situación fáctica y jurídica, pues: las nuevas valuaciones pueden deberse a diferentes causas (cfr. art. 175, ordenanza fiscal para 1998, hoy art. 196) y éstas, a la vez, puede tener diversos efectos con respecto a los períodos no prescriptos, según exista, o no, un incumplimiento de los deberes formales del contribuyente (declarar modificación en el inmueble). Ambos aspectos deben ser justificados por la Administración y dichas razones, por su parte, deben ser adecuada y claramente expuestas al contribuyente, quien, cfr. el art. 185, ordenanza fiscal 1998, hoy art. 207, CF 2002 no modificado para 2003, puede controvertir los términos de la nueva valuación y, en su caso, la modificación de las determinaciones por los períodos no prescriptos. Luego, claro, podría seguir con la vía administrativa, cfr. parte final del art. 185, hoy art. 207, que remite al art. 95, hoy arts. 114 y 115, para continuar en fin, y eventualmente, por la vía judicial, cfr. CCAyT (sin que se llegue, entonces, a desvirtuar, como en este caso, la acción declarativa, ya que al fin de cuentas se impugna una decisión administrativa de contenido tributario).



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

IX. De acuerdo a lo expuesto, no resulta necesario examinar la constitucionalidad de las disposiciones contenidas en la ordenanza fiscal ni, a la vez, remitirse a la jurisprudencia de la CSJN, tal como lo hizo el juez de grado.

La ilegitimidad del accionar de la Administración se debe, sencillamente, a no haber cumplido, de forma mínima, con los recaudos jurídicos establecidos en la LPA, art. 7, que, en principio y sin perjuicio de los matices del caso, resultan aplicables a toda la actuación administrativa. Si bien las reglas de procedimiento tributario tienen, cfr. art. 93, ordenanza para 1998, hoy art. 118, CF 2002, no modificado para el 2003, “preeminencia” sobre las reglas generales de procedimiento, ello no significa su total desconocimiento. En otros términos, hay valores que son comunes a todos los procedimientos administrativos, generales o particulares, que no pueden ser desconocidos por la Administración, en el caso: asegurar la defensa del administrado a través de un conocimiento mínimo y adecuado de los fundamentos de la determinación de su obligación tributaria.

Por lo demás, el actual art. 112, CF, heredero del art. 82, ordenanza fiscal para 1998, titulado “Defensa de los derechos del contribuyente”, dispone, en su primer párrafo, que “Cualquier reclamo interpuesto por los contribuyentes debe substanciarse asegurando que éste pueda ejercer la defensa de sus derechos”. Resulta claro que para que esto puede hacerse efectivo, la decisión objeto del reclamo debe configurarse tal como aquí se dijo, con expresa mención de su causa y motivación (y también debe hacerse mención, al noticiarse la decisión, qué medio de impugnación el orden jurídico le otorga al contribuyente).

De lo contrario se generan situaciones tan extrañas como la que testimonia este expediente, donde se inicia una demanda judicial (cuyo examen de admisibilidad ya precluyó), donde se exponen argumentos contra fundamentos que se presume son los que sustentan la decisión, no contra los que realmente la justifican, pues estos no se encuentran expresados en la documentación de fs. 95/98, enviada al contribuyente. De ahí que, en un escrito tan confuso como la decisión que pretende impugnar, la actora pretenda “conocer” los fundamentos de una decisión (ver fs. 110) y que, de forma al fin paradójica, los antecedentes fácticos surjan como consecuencia de la actividad probatoria realizada en este juicio.

X. Por ende, por los fundamentos que anteceden, corresponde confirmar la sentencia de primera instancia en cuanto fue materia de recurso. Dada la manera en que se ha resuelto el caso, corresponde imponer las costas, en ambas instancias, por su orden, de forma que deviene insustancial expedirse sobre los agravios referidos a las regulaciones de honorarios.

A la cuestión planteada el Dr. Esteban Centanaro dijo:

I. En el presente caso, la parte actora promovió una acción declarativa (fs. 103/110) ante la Justicia Nacional en lo Civil, en los términos del artículo 322 CPCCN contra la Ciudad de Buenos Aires, para que se declare “*que no corresponde abonar los montos indicados en la boleta de cobro de un porcentaje sobre un nuevo supuesto avalúo efectuado con relación al inmueble de la calle Larrea 1585 partida 0448195*”.

II. A fs. 403. el Juez Nacional de Primera Instancia en lo Civil se declaró incompetente para intervenir en las presentes actuaciones y remitió las mismas a la Justicia en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

III. Una vez radicadas las actuaciones en el juzgado N°10, el señor juez dictó sentencia haciendo lugar a la demanda incoada, declarando ilegítima la pretensión del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires de cobrar una diferencia en Contribuciones de Alumbrado, Barrido y Limpieza, Territorial, Pavimentos y Aceras y Ley 23.514, con relación al inmueble ubicado en Larrea 1585, por los períodos 01/93 a 12/98, como consecuencia de la modificación del avalúo, con costas a cargo de la demandada. Asimismo, reguló en conjunto los honorarios de la dirección letrada y representación procesal de la parte actora.

Para así decidir, consideró que los argumentos en que la demandada funda su defensa han sido ya materia de tratamiento por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos Bernasconi S.A. c/ MCBA (Fallos:321:2933) y las pautas de dicho precedente son aplicables en su totalidad a la presente causa. En este sentido, señaló que no se ha acreditado que el error en la valuación sobre la que se venían liquidando los tributos sea atribuible a dolo o culpa grave de la actora.

IV. A fs. 555 la Administración apeló la sentencia y los honorarios (fs. 557), expresando agravios a fs. 570/577, los que fueron contestados por la accionante a fs. 579/580. Asimismo, la parte actora apeló los honorarios.

V. Habiéndose corrido vista a la Sra. Fiscal de Cámara, la representante del Ministerio Público -ante esta Alzada- estimó que toda vez que se encuentra en debate la existencia de modificaciones edilicias, y el cambio de destino, y la presentación de las declaraciones juradas, se deberá merituar la prueba producida en autos para establecer si existió dolo o no por parte del contribuyente.

VI. La parte demandada se agravia por cuanto considera que la sentencia de primera instancia carece de fundamentación lo que la convierte en arbitraria. En este sentido, señala



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

que se realizó una apreciación parcial del fallo “Bernasconi”. Asimismo, se queja, pues considera que el sentenciante no a meritado adecuadamente la prueba aportada en autos.

VII. En primer término, corresponde señalar –como lo expresa la Sra. Fiscal de Cámara- que se deberá merituar la prueba producida en autos para establecer si existió dolo o no por parte del contribuyente. Lo que se debe probar es si el contribuyente realizó alguna modificación en el inmueble omitiendo declararla ante la autoridad competente, pues de ello dependerá la presente decisión.

Al respecto, cabe mencionar que no existe controversia en cuanto a que se han realizado mejoras en el inmueble objeto del litigio. En este sentido, del informe de la Dirección de Empadronamiento Inmobiliario (fs. 212/213) surge que hubo una modificación en los registros de empadronamiento por ampliación y cambio de categoría con relación al inmueble (partida matriz nº448.195). Del mismo informe se desprende que “...según la inspección realizada se verifica desglose de superficie de los 2.062m², destino constructivo garaje, categoría “D” antigüedad 1982, estado bueno, y 1.409 m² destino constructivo colegio, categoría “D”, antigüedad 1982, estado bueno. Se verifica una ampliación en entre piso de 1287 m², con destino constructivo colegio categoría “C”, antigüedad 1991, estado bueno, según lo establecido en la Ordenanza Tarifaria del año 1991. Se comprobó, una ampliación de 2913 m² destino constructivo colegio, donde corresponden a colegio y 659 m² al gimnasio...”.

Ahora bien, dicho informe –el cual no fue cuestionado por la parte actora- concuerda con el de la empresa Catrel S.A. de fs. 277/278 y en líneas generales con el pericial de fs. 479/482.

En este orden de ideas y al no existir controversia en cuanto a la realización de mejoras, corresponde determinar, valorando la prueba aportada en autos, si ha existido o no dolo o culpa grave por parte del contribuyente.

VIII. Al respecto, la perito arquitecto informa (fs. 379) que “*En las reparticiones de la Ciudad de Buenos Aires, sección registro, han extraviado el expediente presentado para aprobación y final de obra (expte. 28.938/79) ...*”. Asimismo, a fs. 479/482 la experta informa que verificó las superficies del inmueble y que coinciden en su gran mayoría con los planos...” Con respecto a los planos, aclara que fueron rotulados como “aprobados”, entregados por el estudio del arquitecto Ruiz y sugiere que la actora los presente como prueba.

En este sentido, este Tribunal, requirió a la actora -con carácter previo y como medida para mejor proveer- que presente los planos de obra aprobados, así como los

correspondientes a la habilitación del inmueble motivo de autos o bien copias certificadas de los mismos.

A fs. 611, la requerida presentó copias certificadas de cuatro planos de modificación con la firma del arquitecto Agüero aprobados el 5 de agosto de 1985 y seis planos de habilitación visados por el Sr. Oscar Tambussi el 28 de junio 1996. De dicha presentación se corrió traslado a la demandada y se sostuvo que en el supuesto de que los documentos sean desconocidos, se citará a reconocer las firmas a los funcionarios que los suscriben, a cuyo fin se designará la audiencia pertinente.

Luego de diversas prorrogas concedidas, el Gobierno de la Ciudad informó “...*que el expediente 28938-79, donde tramitaron los planos de obra de la calle Larrea 1585 esq. José A. Pacheco de Melo 2300, no pudo ser localizado*”. A su vez, reconoció la firma obrante en los planos de obra. De ello, se desprende que la Ciudad en ningún momento desconoció los planos presentados por la actora.

En este orden de ideas, la Administración no ha demostrado que el contribuyente hubiera actuado con culpa o dolo y es a ella a quien incumbe la acreditación de tal extremo. La buena fe siempre se presume (conf. art. 4008 del Código Civil).

Si bien no se ha puesto en tela de juicio la atribución de modificar hacia el futuro las valuaciones y por ende las contribuciones calculadas sobre tal base, atentaría contra principios elementales como el de buena fe pretender realizar dichas modificaciones con efecto hacia el pasado.

La doctrina tributarista sostiene con respecto al aspecto sustantivo de las deudas reclamadas que las determinaciones de oficio de los tributos no son susceptibles de revisión posterior dado que todo acto administrativo después de notificado al interesado no puede ser revocada, especialmente si éste obró de buena fe. (conf. Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana Camila, *Procedimiento Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997).

En el mismo sentido se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación afirmando que “*el error en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de los impuestos, no perjudica al contribuyente, en tanto no haya mediado dolo o culpa grave equiparable por parte de éste*” (doctrina de Fallos 258:208, 259:382, 261:188, 264:124, 279:265, 284:232, 305:283, 302:1051, entre otros, reiterada en “Bernasconi” y en “Guerrero de Louge”).

IX. 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 la obligación de suministrar.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

X. A mayor abundamiento, admitir el cobro retroactivo implicaría desconocer el efecto liberatorio del pago. (Conf. art. 505 del Código Civil y jurisprudencia concordante, por todos, Fallos 307:305).

La normativa local resulta de singular claridad al establecer que el sistema tributario se basa en el principio de irretroactividad (conf. art 51 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires).

De acuerdo a lo normado por el art. 725 del Código Civil, el pago es el cumplimiento de la prestación que hace al objeto de la obligación, sea que se trate de una obligación de hacer o de una obligación de dar.

El pago realiza la obligación en toda su plenitud y por ello la liquida y extingue, operando simultáneamente respecto del crédito del acreedor y la obligación del deudor, luego de lo cual el vínculo obligacional deja ya de surtir efectos. O sea que el pago importa una cancelación definitiva del débito y la liberación con idéntica característica del deudor (conf. Cazeaux, Pedro N. y Trigo Represas, Félix A., *Derecho de las Obligaciones*, Tomo II, Volumen II, Editorial Platense, La Plata, 1972, p. 132). Es decir, que roto el nexo queda exonerado el deudor de su responsabilidad. La extinción del crédito en razón del pago liquida definitivamente los poderes del deudor para cobrar (conf. Alterini, Atilio Aníbal, Ameal, José, López Cabana, Roberto, *Derecho de Obligaciones Civiles y Comerciales*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 127)

El efecto esencial del pago es la liberación del deudor. Se extingue no sólo la deuda principal sino también los accesorios, fijándose de manera irrevocable la situación de las partes. La liberación del deudor tiene igualmente carácter definitivo constituyendo para éste un derecho adquirido que está incorporado a su patrimonio y del cual no podrá ya ser privado sin afectarse la garantía constitucional de la propiedad (conf. Salvat, Raymundo M., *Tratado de derecho Civil Argentino – Obligaciones en General*, TEA, Buenos Aires, 1956 – actualizada por Enrique V. Galli, Volumen I, pág. 80 N° 60; Buzo, Eduardo, Volumen III, p. 224, N° 146; Colmo, p. 39 N° 48; Llambías, Jorge Joaquín, *Obligaciones*, Vol. II, p. 867, N° 1533; Borda, Guillermo, *Tratado de Derecho Civil Argentino Obligaciones*, Tomo I, Perrot, Buenos Aires, 1994, p. 548, N° 743).

XI. Admitir lo contrario importaría desconocer de plano la letra del art. 17 de la Constitución Nacional en cuanto prescribe que la propiedad es inviolable. Si bien "*...el mero hecho de que una ley de impuesto tenga carácter retroactivo (...) no constituye una causa de invalidación de la misma...*", esta facultad de "*legislar hacia el pasado no es (...) ilimitada. El Congreso podrá hacer que la ley nueva destruya o modifique un mero interés, una simple facultad o un derecho en expectativa ya existente y los jueces, investigando la intención de aquel podrán a su vez atribuir a la ley ese mismo efecto. Pero ni el legislador*

ni el juez pueden en virtud de una ley nueva o de su interpretación, arrebatar o alterar algún derecho patrimonial adquirido al amparo de la legislación anterior. En ese caso el principio de la no retroactividad deja de ser una simple norma legal para confundirse con el principio constitucional de inviolabilidad de la propiedad" (Fallos 152:258).

XII. En lo que respecta a la regulación de honorarios, 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– por resultar elevados se reducen el monto de los honorarios regulados en la instancia de grado a la dirección letrada y representación de la parte actora, Dres. Hernán Luis Llerena Amadeo y Enrique Llerena, a la suma de pesos treinta mil (\$30.000) (conf. arts. 6, 7, 9, 10, 38 y cctes. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432). Por las tareas desarrolladas ante la alzada, regúlense los honorarios correspondientes a los nombrados letrados, en la suma de pesos nueve mil (\$ 9.000) (art. 14 y cctes. de la referida ley de arancel).

XIII. Por lo expuesto, propongo confirmar la sentencia apelada en todo cuanto fue materia de agravios, e imponer las costas a la parte vencida (conf. art. 62 ley 189). ASÍ VOTO.

A la cuestión planteada, el Dr. Carlos F. Balbín dijo:

I. Adhiero al relato de los hechos efectuado en los considerandos I a VII del voto del Dr. Esteban Centanaro.

II. Ante todo, cabe señalar que en materia tributaria rige –entre otros- el principio de la irretroactividad (art. 51, segundo párrafo, CCABA).

La corrección de eventuales errores 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. En tal sentido, la Corte ha señalado que *“el error en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de los impuestos, no debe perjudicar al contribuyente, en tanto no haya mediado dolo o culpa grave equiparable por parte de éste”* (CSJN, noviembre 12-1998, “Bernasconi Sociedad Anónima Inmobiliaria Agrícola Ganadera Financiera Comercial e Industrial c/ M.C.B.A.”).

De lo contrario los particulares se verían sumidos en un estado de incertidumbre, lo cual acarrearía a su vez una grave perturbación en la constitución de los derechos reales.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Asimismo, corresponde señalar que no compete a los contribuyentes es fiscalizar o controlar al Estado ante el descuido incurrido, en su condición de 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, en cuyo caso, es la Ciudad quien tiene la carga la prueba.

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, Editorial 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 el *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. Sin embargo, el Fisco pretende la reapertura de cuestiones extinguidas, alterando la base imponible que anteriormente había fijado para valuar el inmueble.

Ese proceder contradice el criterio fijado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al señalar que, cuando el contribuyente ha obrado 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 C.N. y 12 inc. 5° CCABA).

III. Ahora bien, resta analizar si, de acuerdo a la prueba arrojada al expediente, el actor ha obrado con dolo o culpa grave.

IV. A fs. 379, la perito arquitecta puso de resalto que, conforme lo informado por el GCBA, el expediente N° 28.938/79 –iniciado a fin de obtener la aprobación y el final de obra- se encuentra extraviado. Asimismo, el dictamen pericial destacó que la superficie del inmueble coincide casi en su totalidad con la plasmada en los planos que, además cuentan con un rótulo que dice “aprobados”.

Como medida para mejor proveer, este Tribunal intimó a la actora a acompañar los planos de obra aprobados. Así pues, a fs. 611, la requerida adjuntó copias certificadas de cuatro planos de modificación –firmados por el arquitecto Agüero- y seis planos de habilitación –visados por el Sr. Oscar Tambussi- de fecha 5 de agosto de 1985 y 28 de junio de 1996, respectivamente.

Corrido el traslado de la documental a la accionada y tras haberse otorgado diversas prórrogas, el Gobierno de la Ciudad informó que el expediente 28938/79 –donde tramitaron los planos de obra del inmueble de autos- no fue localizado. Sin perjuicio de ello, reconoció como propias las firmas obrantes en los ya mencionados planos.

V. Conforme surge de la prueba agregada a la causa, sólo es posible concluir que el error en los padrones de la Dirección de Rentas no puede ser imputado al contribuyente sino a la propia actuación de la Administración. En consecuencia, propicio que se desestimen los agravios vertidos por la recurrente y que se confirme la sentencia apelada.

VI. Con respecto a la regulación de honorarios efectuada en la sentencia de primera instancia, adhiero al considerando XII del voto del Dr. Esteban Centanaro.

En mérito a las consideraciones expuestas y normas aplicables al caso, el Tribunal **RESUELVE**: 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia de primera instancia en todo lo que fue materia de apelación y agravio. 2) En lo que respecta a los honorarios de los letrados de la actora, Dres. Hernán Luis Llerena Amadeo y Enrique Llerena, por resultar elevados, se reducen los regulados en la instancia de grado a la suma de pesos treinta mil (\$30.000) y, por las tareas desarrolladas ante la alzada, se regulan los honorarios correspondientes a los nombrados letrados, en la suma de pesos nueve mil (\$ 9.000). 3) Imponer las costas a la demandada vencida (art. 62 CCAyT).

Regístrese. Notifíquese, a la Sra. Fiscal de Cámara en su despacho y, oportunamente, devuélvase.

Horacio G. Corti
Juez de Cámara

Esteban Centanaro
Juez de Cámara

Carlos F. Balbín
Juez de Cámara