

“Kalpakian Artin Parszeg c/ GCBA s/ acción meramente declarativa”, del 24/10/2006.-

Voces: Acción meramente declarativa - ABL: posibilidad de reliquidar períodos anteriores no prescriptos. Requisitos - Acto administrativo: elementos.

“KALPAKIAN ARTIN PARSZEG GCBA ACCION MERAMENTE DECLARATIVA “

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a los 24 días del mes de octubre de dos mil seis 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 a fs.415 y fundado a fs.429/433 vta., contra la sentencia de fs. 412/413 vta., dictada en los autos caratulados “Kalpakian Artin Parszeg c/ GCBA s/ acción meramente declarativa (art. 277 CCAYT)”, EXP. 4241/0, 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?

A la cuestión planteada, el Dr. Horacio G. Corti dijo:

I. A fs. 63/69 el Sr. Artin Parszeg Kalpakian promueve una acción declarativa contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires a efectos de hacer cesar el estado de incertidumbre acerca de la legitimidad constitucional del reclamo que el Gobierno Municipal realizó en su contra por aplicación retroactiva de revalúos inmobiliarios, correspondientes a los inmuebles sitios en la Av. Libertador 2656, Unidad 19, y las Unidades Complementarias (baulera y cochera), circunstancia que deviene en la pretensión de cobro, por parte del municipio, de consiguientes diferencias en la tasa de Alumbrado Barrido y Limpieza aplicadas retroactivamente a los períodos 01/1993 a 12/1998. Asimismo, solicita se declare la inconstitucionalidad de los art. 46, 47 y 48 de la Ordenanza Fiscal 40.731 de la Ciudad de Buenos Aires y/o de cualquier otra norma que convalide el reclamo retroactivo de contribuciones o valuaciones del inmueble. El actor sostiene que las contribuciones abonadas han sido reconocidas por la Administración y que, en consecuencia, gozan del beneficio liberatorio del pago y de la consiguiente configuración de derecho adquirido, comprensivo del derecho de propiedad. Señaló, además, que sin perjuicio de ello, no existió en las unidades de su propiedad modificación o ampliación alguna que justifique el revalúo realizado. Funda en derecho su pretensión, cita jurisprudencia y ofrece prueba en sustento de su posición.

II. A fs.122/136 vta. se presenta el Gobierno de la Ciudad. A fs. 137 se declara extemporánea la contestación de la demanda, decisión luego confirmada por la Cámara a fs. 200.

III. A fs. 412/413 vta. obra la sentencia dictada por el Juez de grado, Dr. Lima, mediante la que se rechaza la acción meramente declarativa promovida por Kalpakian imponiendo las costas en el orden causado. Para así decidir, sostuvo que la parte actora no ofreció prueba para producir el convencimiento o certeza sobre los hechos alegados. Asimismo, entendió que la nueva valuación fiscal del inmueble se debió a un cambio de categoría que devino de la verificación realizada por la Concesionaria Catastros y Relevamientos S.A., corroborada por la Dirección de Empadronamiento Inmobiliario (fs. 359 y vta.). Finalmente afirmó que el requerimiento posterior de conceptos no cancelados constituye una reliquidación de lo debido, y por lo tanto procedente.

IV. A fs. 415 la parte actora presenta recurso de apelación contra la sentencia dictada por el a quo. La expresión de agravios del recurrente (fs. 429/433 vta), se articula sobre la base de los siguientes puntos: 1) el a quo no tuvo en consideración el pago efectuado originariamente por la actora que extinguió la obligación tributaria; 2) en contraste con lo expresado por el juez de primera instancia, la prueba documental acompañada, consistente en las facturas que acreditan el reclamo improcedente de “diferencias” en la contribución de ABL producto de una “adecuación de empadronamiento”, resulta contundente; 3) además, el informe emitido por la Concesionaria Catastros y Relevamientos S.A, corroborado por la Dirección de Empadronamiento Inmobiliario, no se corresponde en absoluto con lo expresado en las facturas enviadas al Sr. Kalpakian, siendo en el primer caso el motivo del avalúo la “adecuación de empadronamiento” (rubro 14 del Código de Motivos), mientras que en el segundo una “Ampliación” (rubro 2 del mismo Código); 4) es claro que una distribución de lo ambientes (como se indica en el informe de catastro) no puede considerarse una ampliación del inmueble; 5) el municipio no puede ignorar que el edificio donde se encuentra el inmueble en cuestión cuenta con distribución diferenciada desde 1968; 6) finalmente, no existe prueba alguna que acredite que el actor ha inducido a la Administración a errar en la realización en la categorización del bien.

V. Para la resolución del caso, es menester recordar las consideraciones que he realizado en la causa “Mislá Basilio contra GCBA sobre acción meramente declarativa (art.277 CCAT)”. Allí, expuse que de acuerdo al sistema constitucional todas las personas tienen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y de esta forma dotar al Estado de los recursos necesarios para hacer efectivos los derechos que el ordenamiento jurídico reconoce (cfr. doctrina del art. XXXVI, Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre). El ejercicio de la potestad de imposición estatal, correlativa al deber de contribuir, se encuentra condicionado al respeto de diversas directivas constitucionales, de índole formal y sustancial. La principal directiva formal está constituida por el principio de reserva de ley en materia tributaria, que es esencial dentro el sistema pluralista, deliberativo y republicano que adopta nuestra Constitución (cfr. Casás, José O., Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002; y cfr. art. 80, inc. 2, complementado por los arts. 81, inc. 9, 84 y 103, entre otros, CCABA). En efecto, los contribuyentes tienen que cumplir con las obligaciones tributarias de acuerdo al mandato legal que establezca el Poder Legislativo (Congreso Nacional, legislaturas o Concejos Deliberantes) en su carácter de depositario de la voluntad general. Una de las consecuencias que se desprenden del principio de reserva de ley en materia tributaria es que, una vez acaecido el supuesto de hecho, descripto abstractamente en la ley (hipótesis de incidencia), la obligación tributaria resultante es indisponible aun para la propia Administración. Incluso, para disminuir el monto nominal en beneficio de deudores o morosos, se necesita la mayoría absoluta de los miembros de la Legislatura; cfr. art. 51, in fine, CCABA. En el orden sustancial, el legislador debe respetar, entre otros, el principio de igualdad, que tiene varias facetas, entre ellas, la interdicción de la discriminación (que ocurre al establecer distinciones odiosas u hostiles; cfr. el precedente “Unanué”, Fallos: 138:313) y la doctrina según la cual, a semejante capacidad contributiva, el tributo debe ser semejante (cfr. la causa “Ana Masotti de Buso”, Fallos: 207:270, y el art. 51, segundo párrafo, CCABA).

VI. Ahora bien, cabe preguntarse qué ocurre en aquellos casos en que ha mediado un error en los registros o padrones de la Administración y, como consecuencia de ello, se detecta que el contribuyente ha saldado los importes oportunamente liquidados por la Dirección General de Rentas, pero por una suma menor de la que le correspondía de acuerdo al mandato legal y, por ende, a su capacidad contributiva. En estas situaciones se aprecia claramente una tensión entre dos valores que merecen tutela en el ordenamiento jurídico: el exacto cumplimiento de la obligación legal-tributaria de acuerdo a la respectiva capacidad contributiva y, por otra parte, la seguridad jurídica. La solución a este dilema no es sencilla, ya que fácilmente pueden encontrarse argumentos (v.g. igualdad ante las cargas públicas, indisponibilidad de la renta fiscal) para fundar una conclusión que

sostenga —a pesar de que el contribuyente haya obrado de buena fe y el error en la liquidación sólo sea imputable a la Administración—, que el pago no fue íntegro —no se adecuó al mandato legal— y, por ende, la deuda no se encuentra extinguida. Este fue el criterio que adoptó originariamente el legislador local en la Ordenanza Fiscal, pues permitía reliquidar períodos pasados no prescriptos aun si el error era imputable exclusivamente a la Administración. Sin embargo, este dilema valorativo fue resuelto por la Corte Suprema en los conocidos precedentes “Bernasconi” y “Guerrero de Louge” en los que sostuvo, sintéticamente que el error de la Administración al liquidar el tributo no podía perjudicar al contribuyente que lo hubiera cancelado oportunamente, obrando de buena fe. Esta doctrina fue, en lo esencial, receptada por mis colegas de ambas Salas de esta Cámara y, asimismo, llevó al legislador local a modificar las normas del Código Fiscal. En efecto, el art. 237 (t.o. 2006, y análogos anteriores) establece que: “A partir del 1º de enero de 1999, las diferencias que se detectaren entre la realidad constructiva de un inmueble y su empadronamiento inmobiliario, sea por su superficie, rectificación de medidas, estructura y equipamiento o cualquier otro elemento que incida en la determinación de su puntaje para fijar su categoría, se reliquidará a partir de su detección y debida notificación al contribuyente, no pudiendo aplicarse retroactivamente la misma, excepto el caso que se demostrara el dolo del contribuyente”.

VII. No debe soslayarse que, en muchos casos, es el contribuyente quien determina, mediante la presentación de una declaración jurada (sistema de autoliquidación), cuál es, de conformidad con el mandato legal, el monto que le corresponde abonar (así, en el ámbito local, el impuesto sobre los ingresos brutos). Sin embargo, el sistema de liquidación y la mecánica recaudatoria dependerá de cada tributo en concreto. Ya he tenido oportunidad de referirme a las particularidades que en estos aspectos presenta la contribución a la que se refiere la presente causa —contribución de alumbrado, barrido, y limpieza, territorial y de pavimentos y aceras, y ley n.º 23.514—, ocasión en la que señalé que, por la forma de aplicación del tributo, recae en el acreedor de la deuda tributaria determinar la obligación que al deudor le cabe cumplir (cfr. mi voto in re “Nabías, Ricardo Alberto y otros c/GCBA s/acción meramente declarativa”, Expte. EXP. n.º 3242/0, sentencia del 2 de septiembre de 2003, entre muchos otros precedentes). Esta liquidación se efectúa sobre la base de la información aportada por el contribuyente y, eventualmente, con aquellos elementos que pueda recabar la propia Administración. Es entonces la propia mecánica liquidatoria del tributo la que torna aplicable la doctrina del efecto liberatorio del pago, aun cuando él no sea íntegro desde el punto de vista del estricto cumplimiento de la ley tributaria. La seguridad jurídica, entonces, impone que resulta suficiente haber pagado de buena fe lo administrativamente liquidado, más allá de que la suma ingresada sea menor a lo realmente debido de acuerdo a la ley.

VIII. Expuesto lo que antecede, corresponde examinar ahora los hechos acreditados en la causa a la luz de las normas legales aplicables. Del informe realizado por la empresa Concesionaria Catastros y Relevamientos S.A. —corroborado por la Dirección de Empadronamiento inmobiliario— surge que la verificación realizada en el inmueble determinó que correspondía adecuar la categoría de las construcciones destinadas a vivienda multifamiliar. Así, la superficie del inmueble de 9745m2 destinada a vivienda multifamiliar pasó de ser categoría C para revestir la categoría B. Sin embargo, no surge de las constancias aportadas a la causa que la actora haya inducido en modo alguno a errar en la originaria categorización del inmueble en cuestión. Por el contrario, la actora ha pagado de buena fe lo administrativamente liquidado en cada oportunidad. Atento a ello y a fin de amparar la seguridad jurídica del contribuyente sobre la que me he referido en los puntos que anteceden, entiendo que el agravio relativo al efecto liberatorio del pago, debe prosperar.

IX. En cuanto al resto de los agravios cabe puntualizar - según se ha señalado en reiteradas ocasiones- este Tribunal no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones propuestas a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquellas que son conducentes y esenciales para decidir el caso y

bastan para sustentar un pronunciamiento válido. (CSJN, Fallos, 248:385; 272:225; 297:333; 300:1193; 302:235, entre muchos otros).

X. Así, abordaré únicamente el agravio relativo al dato que surge del informe de Catastro. Me refiero a la constatación de una ampliación de 7m² ejecutada sobre el patio común del edificio, ampliación que no habría sido declarada oportunamente por la actora. Anticipo, al respecto, que le asiste razón al recurrente (fs. 430 vuelta), pues de las facturas enviadas al contribuyente surge como único motivo del avalúo la adecuación de empadronamiento, sin referencia a ampliación alguna.

XI. Considero que para examinar este agravio, resulta de aplicación en el caso de autos la doctrina que he expuesto en las causas “Nabias Ricardo Alberto y otros c/G.C.B.A. s/acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)”, EXP. 3242/0, con fecha 2/9/03; “Misla Basilio contra GCBA sobre acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)”, EXP. 2837/0, con fecha 10/02/05; “Osaka Sociedad Anónima contra GCBA sobre acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)”, EXP. 3143/0, con fecha 22/5/03, y más recientemente en los autos “Tooling Sistemas S.A. contra GCBA sobre acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)”, EXP. 3879/0, con fecha 29/12/2005. Es que, resulta indudable la incidencia que adquiere también en este caso la serie de “irregularidades” en las que incurre la administración durante el procedimiento destinado al cobro retroactivo de las diferencias por reavalúo, que, indefectiblemente, han lesionado el derecho de defensa de la actora.

XII. De los documentos que constan en el expediente fs.39/61, se desprende que la Administración procedió a notificar a la actora del cambio en la valuación del inmueble mediante una serie de documentos de los que surge básicamente la siguiente información: la individualización del inmueble sobre el que se efectúa una liquidación de retroactivos, el motivo de reavalúo realizado identificado con el N°14, un cálculo del cual resulta una diferencia total a abonar por el contribuyente, un plan de facilidades de pago para adherir en caso de considerarlo oportuno, y finalmente, una nota de prenotificación en donde se especifica una serie de destinos (identificados con números) categorías (identificadas con letras), haciendo nuevamente referencia al motivo de avalúo N°14. Este último punto, adquiere significación recién cuando es confrontado con el detalle de códigos de Motivos de Avalúo del que surge que el citado código corresponde a “adecuar empadronamiento”. Aquello que, sin embargo, no surge de la documentación enviada al contribuyente es cómo se llegó a tal conclusión, 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.

XIII. Tal como he dicho en un reciente caso (Compañía de Fósforos S.A. contra GCBA sobre acción meramente declarativa (art.277 CCAyT), expte. 11282), la necesidad de expresar con claridad la motivación y causa de la determinación de la obligación tributaria se encuentra hoy 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 –tal como sucede en el caso de autos –, sin que se prevea, de forma expresa, la intervención del contribuyente para exponer su punto de vista.

XIV. Se aprecia entonces la ilegitimidad del accionar de la Administración, ya que no cumplió, 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. 121, CF 2006), “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. 124, CF 2006, 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 pueda 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).

XV. Por lo demás, en el caso particular, la vaga referencia al motivo del avalúo (Nº14 de acuerdo con el Detalle del Código de Motivos) que figura en las “boletas” enviadas a la actora, no coincide siquiera con lo manifestado en la inspección de fs.358/359 vta. (Ampliación, que según el Código de Motivos es el número 2). En tales condiciones, entiendo que a la actora no le ha sido posible articular de modo correcto los mecanismos apropiados para la defensa de sus derechos. En definitiva, la actora no sólo tuvo que hacer frente a una “liquidación” y posterior intimación de pago carente de todo fundamento fáctico y jurídico, sino que además, la única información que tuvo a disposición relativa al motivo del avalúo era errónea. Obsérvese, además, que recién a partir de una medida de mejor proveer decretada por el a quo, la actora logra dilucidar los fundamentos por los cuales se había dispuesto el revalúo en su inmueble. Carece de toda racionalidad exigirle a la parte actora, en esta instancia judicial, que realice el esfuerzo probatorio de controvertir las razones del cambio de valuación de sus inmuebles cuando dichos motivos recién son expresados por la Administración a partir de una medida de mejor proveer dispuesta por el juez de grado. El fisco local debió haber asegurado el derecho de defensa de los actores, a través de la provisión de la información adecuada de los fundamentos de las determinaciones de sus obligaciones tributarias. De lo contrario se generan situaciones tan extrañas como la que testimonia este expediente, donde se inicia una demanda judicial desconociendo los fundamentos en que se basa la nueva valuación, pues éstos no se encuentran expresados en la documentación enviada a los contribuyentes. No queda duda, entonces, de que el derecho de defensa del administrado, en la presente causa, fue vulnerado.

XVI. Por todo lo expuesto y atento los límites que impone la vía, propongo al acuerdo, en caso de ser compartido este voto, hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, revocar la sentencia de primera instancia declarando ilegítimo en el caso concreto el cobro retroactivo de las diferencias en concepto de contribuciones por Alumbrado Barrido y Limpieza de los períodos 01/1993 al 12/1998 producto del revalúo inmobiliario efectuado, con imposición de costas, en ambas instancias, a la parte vencida en virtud del principio objetivo de la derrota (art. 62 CCAyT).

El Dr. Estaban Centanaro adhiere a los fundamentos y a la solución del juez preopinante. El Dr. Carlos F. Balbín no suscribe el presente por encontrarse en uso de licencia.

En mérito a las consideraciones expuestas, derecho aplicable al caso, doctrina y jurisprudencia citadas, el Tribunal resuelve: 1) Hacer lugar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, revocar la sentencia de primera instancia, declarando ilegítimo en el caso concreto el cobro retroactivo de las diferencias en concepto de contribuciones por Alumbrado Barrido y Limpieza de los períodos 01/1993 al 12/1998 producto del revalúo inmobiliario efectuado. 2) Imponer las costas de primera instancia y de esta alzada a la parte vencida. Regístrese. Notifíquese. Estaban Centanaro Horacio G. Corti Juez de Cámara Juez de Cámara