

troactivo” el inmueble sito en la calle ..., partida matriz N° Las costas de ambas instancias se imponen a cargo de la demandada vencida en juicio (art. 68, CPCCN). Por los trabajos realizados en la alzada se fijan los honorarios de la Dra. M. E. M y del Dr. J. C. L. Notifíquese y devuélvase. El señor Juez de Cámara doctor *Alberto J. Bueres* no interviene por hallarse excusado. -*Domingo Alfredo Mercante*. - *Eduardo M. Martínez Álvarez*.

EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA. DIFERENCIAS Y AJUSTES A LA TASA DE ALUMBRADO, BARRIDO Y LIMPIEZA

Por **Norberto Rafael Benseñor**

I. El caso “Bernasconi S.A.I.A.G.F.C.I. e I. contra Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires s/ acción declarativa” (CNCiv. Sala D, 22/10/97).

1. El fallo que ilustra la publicación que precede a esta nota acuerda al contribuyente afectado un medio procesal, pertinente y oportuno, destinado a neutralizar los reclamos efectuados por la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires -hoy Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- acerca del pago de retroactividades por diferencias y ajustes a la tasa de alumbrado, barrido y limpieza. Esta nueva modalidad tributaria se ha originado tras haberse implementado un plan de relevamiento y recategorización de la totalidad del padrón inmobiliario y su concreción está causando un sinnúmero de preocupaciones, no solamente a los sujetos obligados a su pago, sino también al notariado y a quienes participan, en distintos roles, en la circulación inmobiliaria.

La normativa fiscal que introduce esta carga impositiva y autoriza el procedimiento en cuestión data del año 1991, es decir, que sus disposiciones son anteriores al actual *status* de la Ciudad. Sin embargo, cabe destacar que, curiosamente, la actual Dirección General de Rentas ha asumido como propio el ajuste resultante de dichas normas, pregonando y recomendando su íntegro acatamiento a través de publicaciones y entrevistas mediáticas, sin distinguir adecuadamente los distintos supuestos operables, ni haber redefinido su razonabilidad y juridicidad. En tales condiciones, nos permitimos indicar que tal vez correspondería que el recientemente inaugurado órgano legislativo de la Ciudad encuentre una solución definitiva más justa y equitativa a esta problemática, ya que hasta el día de hoy las regulaciones vigentes sólo consideran responsables a los habitantes de la Ciudad por las eventuales deficiencias y morosidades del ordenamiento tributario.

En el caso que se comenta, la Cámara Nacional Civil, Sala D de la Capital Federal admitió la acción declarativa, incoada por una empresa afectada, contra la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, quien pretendiera percibir de aquélla una determinada suma de dinero, con efectos retroacti-

vos, de tasa de alumbrado, barrido y limpieza, pavimentos, aceras, contribución territorial y ley 23514, proveniente de la revaluación de una propiedad.

2. El decisorio que se anota, además de aportar un serio fundamento constitucional impeditivo de la pretensión fiscal, resuelve interesantes presupuestos procesales necesarios para admitir la viabilidad de la acción.

3. En primer término, el fallo entiende *competente a la Justicia Nacional Ordinaria en lo Civil* para entender en esta causa, atento que la Ciudad carece aún de órganos judiciales locales con competencia en materia Contencioso Administrativa. La conclusión, de tal modo, mantiene plenamente aplicable al caso el art. 43 del decreto ley 1285/58, el cual remite a conocimiento de la Justicia Civil Ordinaria las causas en que la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires sea parte y *que no sean de naturaleza penal*, por cuanto el propio art. 5 de la ley 24588 indica que la Ciudad de Buenos Aires es la continuadora de la entonces Municipalidad, *aplicándose la legislación nacional y municipal vigente a la fecha de entrada en vigencia del Estatuto*.

4. La acción elegida, *la meramente declarativa del artículo 322 del Código Procesal*, también es procedente, según el fallo de la Cámara, ya que su objetivo es obtener un acercamiento, es decir, suprimir el estado de incertidumbre acerca de un derecho o una situación de hecho o jurídica. Si bien esta acción procede cuando el justiciable no disponga de otro medio legal para ponerle término inmediatamente al estado de incertidumbre, el Tribunal interpreta que la intimación de pago y la amenaza de imponerle la vía ejecutiva, con más intereses, costas y honorarios ante la falta de pago, hace factible esta elección. Como además expresamente manifiesta en la especie el Ministerio Fiscal, la acción de amparo que podría haber articulado el demandante hubiera sufrido suerte adversa de acuerdo con lo que el propio Ministerio Público sostuviera en otros actuados y que la Cámara compartiera oportunamente (Sala C, “Rozengurt, Benjamín contra Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo” del 2/7/92; Sala E, “López, María Luisa contra Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, del 8/11/96; Sala F, “Scaglia, Stella Maris Antonia y otro contra Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo” del 16/5/96 y Sala L, “Mel, Raúl Hugo contra Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo” del 19/7/96). Por otra parte, se meritúa cómo ha ido evolucionando la propia jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, hasta admitir, en estos tiempos, la procedencia de la acción declarativa, inclusive, en el orden federal, tal como resulta del pronunciamiento adoptado en la causa “Santiago del Estero, Pcia. c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales” (S.C.J.N. 20/8/1985), donde sentenciará que la acción declarativa representa un recaudo apto para evitar el eventual perjuicio denunciado, toda vez que provee a la definición, ante los estrados del Tribunal *de una relación jurídica discutida o incierta, si las constancias de la causa revelan la existencia de un interés real y concreto susceptible de protección actual*. Además, el Alto Tribunal de la Nación pondera que, en dicho caso, se reeditan las exigencias que oportunamente la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos de Norteamérica considerara exigibles para esta clase de acciones, como ser: a) *actividad*

administrativa que afecte un interés legítimo, b) que el grado de afectación sea suficientemente directo, c) que aquella actividad tenga concreción bastante (ver fallo in extenso E. D. T. 115 pág. 361 con nota a favor de Germán J. Bidart Campos).

5. La Cámara, finalmente, completa la viabilidad procesal de la acción declarando que la falta de reclamo administrativo previo no constituye impedimento alguno para la causa, por cuanto la postura del Gobierno de la Ciudad no hubiera sido distinta de la asumida en este pleito al cual, por otra parte, se le ha impreso un trámite de amplísimo conocimiento.

6. El fallo cuestiona la razonabilidad del reclamo basándose, no en la equidad del revalúo en sí mismo, sino en la pretensión comunal (gubernamental) de aplicarlo retroactivamente. El Tribunal considera que la interpretación del artículo 3 del Código Civil comprende también al derecho público tributario y, si bien se consagra la posibilidad de que la propia ley fije su retroactividad, siempre existe el límite de los derechos adquiridos, el cual protege la propiedad, en amplio sentido y que, en este caso, se deriva de la adquisición del estado cancelatorio del débito oportunamente facturado. De tal forma, el error en la categorización no podía ser revisado ni dispensado, en el caso concreto, en los términos de los artículos 923, 929 y concordantes del Código Civil. En consecuencia, el principio de irretroactividad deja de ser un mero criterio interpretativo para convertirse en exigencia constitucional cuando la aplicación retroactiva de la ley redunde en menoscabo de la propiedad particular, porque el legislador carece de atribuciones constitucionales para desconocer los derechos garantidos por la Constitución Nacional y cualquier ley que lesionara tales derechos sería declarada inconstitucional. Por ello, debe tenerse presente que, también jurisprudencialmente, se ha declarado que los preceptos novedosos no pueden ser aplicados a situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de una ley anterior (C.N.Civil Sala D, E.D. 36-433). Resulta oportuno subrayar en este párrafo que la doctrina se ha ocupado de indicar que el principio de irretroactividad significa nada más ni nada menos que las leyes rigen para lo futuro, no pudiendo ellas volver sobre situaciones o relaciones jurídicas ya agotadas ni sobre los efectos ya producidos de situaciones o relaciones ya existentes. Es así que el principio general de irretroactividad está estrechamente vinculado con la seguridad jurídica (Llambías, *Tratado General de Derecho Civil*, Tomo 1, número 153, pág. 132, *Código Civil y Leyes Complementarias, Análisis Doctrinario y Jurisprudencial*, Director: Bueres, Alberto J., Coordinación: Highton, Elena, Editorial Hammurabi, pág. 9).

7. Por efecto de su fuerza liberatoria, el pago efectuado bajo las condiciones legales del momento de su realización y al amparo de la garantía de propiedad se vería afectado si se pretendiese aplicar una nueva ley que estableciera un aumento para el período ya cancelado. La propia Suprema Corte de Justicia de la Nación (*in re* Moiso y Cía S.R.L., 24/11/981 L.L. 1982-B pág. 465) ha declarado que si bien, en principio, nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentaciones, ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o regidos por ellos, ello no puede afectar al contribuyente que ha pro-

cedido a oblar el impuesto de conformidad con la ley en vigencia al momento en que realizó el pago y, en consecuencia, éste -por efecto de su propia fuerza liberatoria- queda al amparo de la garantía de la propiedad que se vería afectada si se pretendiese aplicar una nueva ley que estableciera un aumento para el período ya cancelado.

8. En Derecho Tributario se distinguen los tributos de ejercicio, es decir, los que se abonan en función de una liquidación anual, con anticipos a cuenta, de aquellos otros que son instantáneos, configurados a partir de un hecho imponible generador de un crédito para el Fisco, en cuyo caso son susceptibles de ser extinguidos mediante el pago de lo requerido y liquidado. El tributo derivado de la tasa de alumbrado, barrido y limpieza es de los considerados instantáneos, ya que surgen de la aplicación de una Ordenanza Fiscal concreta, donde el ente recaudador emite una boleta al efecto y su pago, por ende, libera al titular de la partida inmobiliaria. El pago hecho en consecuencia por el contribuyente tiene efectos liberatorios de la obligación (art. 725 Cód. Civil), incorporando esa liberación a su patrimonio, el cual goza de la protección del artículo 17 de la Constitución Nacional. A este respecto debe notarse que la irretroactividad legislativa supone mantener consolidados los efectos y consecuencias de una conducta adoptada y concluida bajo la vigencia de una ley determinada y, si bien la propia norma puede regular su retroactividad, ello es a condición de no afectar o vulnerar los derechos protegidos (ver op. cit. *Código Civil y Leyes Complementarias*, pág. 9).

9. En el caso anotado, al resultar la tasa liquidada un tributo instantáneo, cuyo pago se concreta a través de una boleta emitida por el propio ente recaudador, *la pretensión del Gobierno de la Ciudad de percibir retroactivamente la diferencia resulta inconstitucional.*

10. Esta resolución judicial permite referir las siguientes conclusiones:

a) que la acción de certeza constituye un medio procesal adecuado para que los contribuyentes afectados puedan accionar contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, con motivo de los reclamos retroactivos de ajustes y diferencias.

b) que la Justicia Ordinaria en lo Civil resulta competente para entender en el caso, mientras la Ciudad no disponga de tribunales locales en materia contenciosa.

c) que la falta de reclamo administrativo previo no resulta óbice para la procedencia de la acción.

d) que no se cuestiona la razonabilidad de la recategorización y el ajuste de los tributos consecuentes, sino la pretensión de cobrar las diferencias retroactivamente.

e) que el principio de irretroactividad es aplicable también al Derecho Público Tributario.

f) que el pago de un tributo de los considerados instantáneos tiene fuerza liberatoria respecto de los períodos liquidados.

g) que el derecho de propiedad en sentido amplio abarca y protege el pago efectuado y la liberación del débito pertinente que surge del mismo, te-

niendo su incorporación al patrimonio del contribuyente garantía constitucional.

II. Adquisiciones de dominio con aplicación del art. 5 de la ley 22427

11. Amén de valorar la estricta justicia del fallo, no podemos concluir esta nota sin exponer otras situaciones conexas a la cuestión y cuya oportunidad merece el detenimiento.

La pretensión fiscal ha comprendido, también, a quienes adquirieron inmuebles que, *a posteriori* de su adquisición, resultaron afectados no sólo por la recategorización sino también por el reclamo retroactivo de los ajustes cuestionados. En tal caso, la Dirección General de Rentas, sin considerar los diferentes supuestos existentes, responsabiliza, por las diferencias ulteriormente liquidadas, también a los actuales titulares del inmueble por períodos anteriores a su adquisición, *si en el texto de la escritura se hubiera utilizado el artículo 5 de la ley 22427*.

La interpretación y extensión tan particular que la Dirección General de Rentas acuerda al mentado artículo 5 de la ley 22427 realmente preocupa a los hombres de derecho porque jamás, desde su sanción, operador jurídico alguno alertó sobre la posible extensión de la responsabilidad asumida. En realidad, adelantamos que la *telesis* en sí misma del articulado legal en modo alguno ampara una pretensión tan exorbitante.

En principio, el artículo 5 no constituye una norma independiente del texto de la ley en la cual está inserto y, en consecuencia, su interpretación merece ser realizada conforme la inteligencia integral de su texto.

12. El notariado de la Capital Federal y el propio Colegio de Escribanos, por supuesto, consideraron a su tiempo la sanción de la ley 22427 como una gran conquista, destinada a superar los condicionamientos impuestos al otorgamiento de las escrituras (y también a las inscripciones sucesorias), provocadas por la demora en la expedición de los certificados. Por otra parte, el artículo 5 contribuyó a solucionar indisolubles problemas, que de otra forma hubiese sido imposible arbitrar en concreto, como ser aquellos casos en que existían, en la propiedad horizontal, deudas globales no subdivididas, cuyo pago, realmente, debía efectuar la totalidad del consorcio y no sólo el titular de dominio de la unidad funcional que se transmitía, o cuando mediaban impagas deudas propias de la unidad funcional o complementaria involucrada en una operación de compraventa, de la cual solamente se escrituraba una parte indivisa (caso de los espacios guardacoches o bauleras). En todos estos supuestos, el notariado aseguraba al adquirente, mediante la retención de los importes proporcionales, que su perjuicio económico estaba protegido, sin perjuicio de aplicar documentalmente el artículo 5 de la ley 22427 para superar la exigibilidad de liberar, retener y pagar las deudas generales informadas en los certificados correspondientes.

En otros casos, la aplicación del artículo 5 *fue exclusivamente* formal, por cuanto de todos modos y pese a ello se obtenían los certificados administrati-

vos y se procedía a su liberación, presentándose también el talón F3 ante la repartición correspondiente.

Sin embargo, la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires, sin detenerse a efectuar un análisis meditado de las normas aplicables, considera que la sola circunstancia de que en la escritura en cuestión se mencione la aplicabilidad del artículo 5 de la ley 22427 es suficiente para suprimir cualquier responsabilidad administrativa y el propio grado de vinculación que supone *la no incorporación de deudas líquidas y exigibles al padrón correspondiente y la posible expedición, en tal caso, de certificados solicitados al efecto* y sobre los cuales percibiera las tasas y derechos arancelarios correspondientes. Tampoco reconsidera su postura, si en la ocasión se demuestra que el notario no sólo obtuvo el certificado pertinente, sino que también presentó el Formulario F3, cumpliendo con las disposiciones del Convenio celebrado al efecto con el Colegio de Escribanos de la Capital Federal.

El criterio oficial expuesto, por otra parte, consagra el absurdo resultado de obligar al contribuyente a responder con su patrimonio, asumiendo deudas inexistentes al tiempo de su adquisición, vulnerando así su propio derecho de propiedad. No debemos olvidar que, precisamente, ha sido la doctrina antes citada la que ha puesto de manifiesto cómo el principio de irretroactividad se vincula con la protección de las garantías constitucionales, inclusive con la propia libertad individual amparada en el artículo 19 de la Constitución Nacional (*Cód. Civil y Leyes Complementarias citadas* pág. 9).

Para la ley 22427, sólo son exigibles al contribuyente directo *deudas ciertas, líquidas y exigibles*; en consecuencia, quien de acuerdo con el artículo 5 de dicha normativa resuelve asumir una responsabilidad tributaria solidarizándose con el transmitente, su marco de obligación queda reducido a la exclusiva absorción de tasas y contribuciones *ciertas, líquidas y exigibles en ese tiempo* y, en consecuencia, *ponderables* en orden a su monto y extensión demostrable, por otra parte, en la mayoría de los casos mediante los correspondientes certificados informativos. En dichos casos, no cabe duda de que los operadores actuaron con la debida diligencia para conocer el estado de la deuda existente y el margen de la responsabilidad a asumir.

13. No puede desconocerse (como dijimos anteriormente) cuál fue la razón del dictado de la ley 22427, ni tampoco las fundamentaciones de su exposición de motivos sobre la necesidad de dictar disposiciones que faciliten y simplifiquen el otorgamiento de las escrituras, procurando que la obtención de los certificados de deuda no constituyan *un impedimento ni condicionamiento para las mismas*. Esta interpretación finalista de la norma debe presidir la hermenéutica, tal como lo sostuvo la propia Corte Suprema de Justicia al declarar recientemente que *es regla en la interpretación de las leyes dar pleno efecto a la intención del legislador, indagando el verdadero sentido y alcance de la ley, ya que no hay método mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad de aquélla* (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 25/8/92, “Estado Nacional contra Juzgado Federal de Catamarca s/ inhibitoria”, ídem

30/6/92 “La Proveedora Industrial S.A. c/ Municipalidad de La Plata s/ demanda contencioso administrativa”).

Pese a todo ello, prima interpretar el artículo 5 de la ley 22427 dentro del contexto general de la ley y conectando la lógica de sus disposiciones sin aislarlas, ya que su desmembramiento quebranta la lógica y razonabilidad de su aplicabilidad.

I) En efecto, el artículo 2 se refiere a la expedición de certificados *de deuda líquida y exigible*, concepto que es reiterado tanto en el artículo 3 como en el 4, cuando se indica *que las deudas de carácter global y no prorrateadas entre las unidades funcionales de un edificio en propiedad horizontal no serán consideradas certificados de deuda líquida y exigible a los fines de esa ley*. De tal forma se concluye que la certificación, para ser oponible, debe indicar *la deuda determinada, líquida y exigible al tiempo de su expedición*.

II) El artículo 5 permite autorizar *actos notariales sin requerirse certificaciones de deuda líquida y exigible*, siempre que el adquirente manifieste en forma expresa que asume la deuda que pudiere resultar. Indudablemente, *la asunción de deuda que hace en tal caso el adquirente sólo se refiere a la deuda líquida y exigible que pudiere resultar del certificado omitido* y no cualquier otra, *eventual, incierta, futura, ilíquida e inexigible en el acto de la asunción*.

III) Si el adquirente al tiempo de asumir la deuda resultante obtuvo igualmente las certificaciones, obró con *prudencia y pleno conocimiento de las cosas*, según la regla del artículo 902 del Código Civil, razón por la cual no puede imputársele responsabilidad adicional de ningún tipo.

IV) Aún más, si en función de la aplicación del artículo 5 de la ley 22427 el adquirente asume la deuda, solidarizándose con el transmitente, la extensión de su responsabilidad debe limitarse exclusivamente a la deuda existente a ese tiempo, tal como lo dice la propia norma de la ley. La agregación del certificado expedido en dicha fecha acreditando que la deuda, hoy reclamada, no existía (o no era líquida, ni exigible), impide considerarlo responsable de otros conceptos o deudas, por la sola circunstancia de haber incluido en la escritura la aplicación del artículo 5.

V) El art. 5 de la ley 22427 responsabiliza al adquirente exclusivamente con las deudas existentes y exigibles en el padrón, siempre que fueren debidamente informadas en el certificado en forma líquida. La comprobación de todos estos extremos también implica para el adquirente del inmueble la protección de su derecho de propiedad y *el certificado tiene, también, en el caso, fuerza liberatoria al respecto*.

VI) La asunción de las deudas por aplicación del artículo 5 no convierten al adquirente del inmueble en sucesor tributario del transmitente. Es por ello que su responsabilidad es acotada a la existencia de deudas ciertas, líquidas y exigibles, criterio que, por otra parte, es coherente dentro de la ley 22427 cuando se establece *una solución distinta si el adquirente es sucesor hereditario o a título gratuito*.

VII) Nadie pudo llegar a imaginar o prever que, aplicando el artículo 5, podría asumir una responsabilidad tan extensa como la Dirección General de

Rentas supone en esta oportunidad. La extensión de la responsabilidad supera notablemente el margen de la previsibilidad.

VIII) Técnicamente, conviene acentuarlo, la aplicación del art. 5 de la ley 22427 es de rigor, ante numerosas circunstancias. En efecto, para no aplicar el artículo 5, el escribano debe obtener los certificados, retener la deuda informada cuyo pago no se hubiera comprobado con los recibos respectivos, abonarla y liberar los mismos. Ante cualquier procedimiento que no cumpla la totalidad de dichos pasos y frente a todos los organismos recaudadores (Dir. Gral. de Rentas y Obras Sanitarias de la Nación) corresponde que se aplique el mencionado artículo 5, para eximir de responsabilidad al notario autorizante.

IX) Para la autoridad tributaria, la emisión del certificado tiene efecto vinculante (efecto que surge inclusive de la propia ley 22427). Resulta inadmisibles que luego pretenda eximirse del mismo, por la sola circunstancia de que las partes hayan indicado que se acogían a lo preceptuado por el art. 5. Precisamente, es de notar que, en muchos casos, frente a la información contenida en el certificado, las partes arreglaron sus cuentas aplicando el art. 5 para evitar retenciones u otros resguardos.

X) Las propias certificaciones expedidas por la Dirección General de Rentas (hasta no hace mucho) indujeron a engaño a sus destinatarios, por cuanto incluían una leyenda indicadora de que cualquier deuda no informada sería exigible solamente a quien hubiera estado en posesión del bien en la fecha respectiva de aplicación del ajuste o diferencia. Durante el transcurso del año 1997, la Dirección General de Rentas modificó dicha leyenda, exceptuando de dicha salvedad cuando el adquirente asumiera las deudas por aplicación del art. 5 de la ley 22427.

XI) Cualquier documento notarial puede rectificarse, para lo que existen diversos medios técnicos operables. Algunos de ellos ni siquiera requieren de nuevos otorgamientos con intervención de las partes negociales. La doctrina notarial siempre ha sostenido que cuando las circunstancias a corregir surjan de planos, certificados o títulos antecedentes, las mismas pueden ser subsanadas por notas marginales. Sin embargo, conocemos casos en que la Dirección General de Rentas desconoció la anotación marginal colocada por el escribano autorizante de una escritura, en la que consignaba que en la misma se habían solicitado los certificados correspondientes, los cuales habían sido agregados al protocolo debidamente liberados. Se podrá argumentar, en tal caso, que la asunción de la deuda implica además una declaración negocial por parte del sujeto otorgante. Ello es cierto pero, como de acuerdo con lo dispuesto por el propio artículo 5 de la ley 22427, la asunción es unilateral por parte del adquirente, no existe inconveniente alguno para que el propio interesado otorgue un documento notarial rectificatorio de esa situación jurídica, frente a la circunstancia de que con la agregación del certificado debidamente liberado en dicha oportunidad se ha acreditado la inexistencia de deuda líquida y exigible, con lo cual la asunción declarada *carece de realidad virtual y aplicación*. Si bien la argumentación precedente pareciera ser sólida, la propia Di-

rección General de Rentas, en otro caso consultado, indicó que a su juicio las rectificaciones solamente pueden otorgarse con la presencia de todos los sujetos negociales. *Indudablemente, nos parece intuir que el organismo tributario sobrevalora su misión recaudadora sobre sus demás fines y la razonabilidad y justicia de la aplicación concreta.*