

CONTRIBUCIONES DE ALUMBRADO, BARRIDO Y LIMPIEZA TERRITORIAL Y DE PAVIMENTO Y ACERAS

LEGITIMIDAD EN EL COBRO DEL REAJUSTE

ANDREA SILVIA LIBERTINO

El presente trabajo tiene por objeto analizar aspectos concernientes al relevamiento catastral y cobro de diferencias de la Contribución de Alumbrado, Barrido y Limpieza Territorial y de pavimento y aceras (en adelante, A.B.L.).

1) MARCO LEGAL. ORDENANZA FISCAL.

- **Competencia de la Dirección General:**

ART. 2: “La Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario tiene a su cargo la aplicación, percepción y fiscalización de los impuestos, tasas, derechos y contribuciones que competen al G.C.B.A. o que en el futuro se le atribuyan, así como la imposición y percepción de las sanciones que correspondan...”.

- **Facultades de la Dirección general:**

ART. 3: “En ejercicio de su competencia la Dirección General está facultada para:

Inc. 1º) Recaudar, determinar y fiscalizar los tributos del G.C.B.A.

Inc. 2º) Verificar las declaraciones juradas y todo otro elemento para establecer la situación de los contribuyentes o responsables.

Inc. 3º) Disponer inspecciones en todos los lugares donde se realicen actos o ejerzan actividades que originen hechos imponible o se encuentren bienes que constituyan o puedan constituir materia imponible.

Inc. 11º) Aplicar sanciones, liquidar intereses, actualizaciones, recibir pagos totales o parciales, compensar, acreditar, imputar y disponer la devolución de las sumas pagadas de más.

Inc. 12º) Solicitar a la autoridad judicial competente órdenes de allanamiento o cualquier medida cautelar tendientes a asegurar el tributo y la documentación o bienes, como asimismo solicitar a las autoridades que corresponda el auxilio de la fuerza pública para

efectuar inspecciones de libros, documentos, locales o bienes de contribuyentes, responsables o terceros, cuando éstos dificulten su realización o cuando las medidas sean necesarias para el cumplimiento de sus facultades. ...”

Inc. 13º) Emitir constancias de deuda para el cobro judicial de los tributos.

Del correlativo análisis de los transcritos artículos, surge la facultad de la Dirección General para determinar, percibir y fiscalizar las contribuciones de A.B.L.

Las municipalidades ejercen la competencia tributaria que les asignan las provincias o la Nación —este último caso es el de la M.C.B.A.— a las cuales pertenecen.

En cuanto a la M.C.B.A., los arts. 106 y 107 de la ley Nº 19.987 delegan en ella atribuciones para establecer los elementos básicos estructurales de los tributos, y sus procedimientos de determinación, fiscalización y percepción, lo cual es llevado a cabo por la ordenanza fiscal y tarifaria.

2) RELIQUIDACION DE GRAVAMENES A VALORES ACTUALIZADOS.

La contribución de A.B.L. es de las llamadas de **liquidación administrativa**, es la propia administración quien liquida y envía al contribuyente el comprobante de pago con la deuda líquida y determinada.

Esto nos sugiere dos planteos: ¿tiene la administración facultad para liquidar nuevamente la contribución y exigir el pago de las diferencias que surjan? ¿Qué sucede con los contribuyentes que han satisfecho su obligación de pago en base a la liquidación originaria; se liberaron de la obligación de pago o ésta subsiste con respecto a las diferencias que se determinen con posterioridad?

Al respecto, la ordenanza tarifaria (O.F.) en el **Art. 47** establece la posibilidad de cobro de reajustes: “Cuando la Administración reliquida o reajusta una obligación tributaria, como consecuencia de hechos imputables al contribuyente o responsable o por haber mediado error en la liquidación original, ya sea atribuible al propio contribuyente o a la Administración, no cabe considerar extinguida la obligación por el pago que se hubiera efectuado.

En tales casos contribuyentes y responsables continúan obligados al pago de las obligaciones reliquidadas o reajustadas con más sus intereses y actualización —según Ley Nº 21.281 y su reglamentación municipal, con las limitaciones de la ley Nº 23.928— calculados desde el vencimiento original, salvo que el error sea atribui-

ble a la Administración en cuyo supuesto la liquidación total a ingresar no computará intereses y la actualización se reducirá en un treinta por ciento (30%).

La deuda así establecida podrá ser cancelada —a pedido del contribuyente— en cuotas mensuales consecutivas con un importe por cada una que no será superior al 10% de la deuda total”.

a) Responsables de los tributos. Art. 164 O.F.

Son responsables de los tributos, los titulares de dominio, los usufructuarios y los poseedores a título de dueño.

Cuando se trata de posesión o tenencia precaria otorgadas por sujetos exentos a sujetos no exentos, el poseedor o tenedor debe hacer efectivos los gravámenes aun cuando la propiedad permanezca a nombre del sujeto exento (**Art. 165 O.F.**).

b) Deberes formales. Art. 51 O.F.

Los contribuyentes y demás responsables están obligados a facilitar la verificación, fiscalización, determinación y recaudación de los tributos a cargo de la Dirección General a cuyo efecto se consideran en forma especial: el deber de comunicar cualquier hecho que provoque una modificación al hecho imponible, que genere un hecho imponible nuevo y que extinga el hecho imponible existente, receptada por el **Art. 177 O.F.** el cual dispone que toda variación que se produce en un inmueble y que da lugar a la revisión del avalúo existente, debe ser declarada por el responsable dentro de los **dos meses** de producida, ante la Dirección General la que asenará su cumplimiento efectuando las comunicaciones pertinentes con el objeto de que tal hecho se incorpore al padrón inmobiliario para la liquidación del tributo.

Ello implica la obligación del contribuyente de comunicar aquellos avalúos que son de su conocimiento, realizar nuevas mensuras si correspondiese, adecuar los planos y obtener su aprobación para tributar de manera correcta.

c) Valuaciones

c.1.) Actualización. Art. 172 O.F.

Las valuaciones vigentes o las que se fijan se actualizan por la Dirección General conforme a los valores o índices que fije la Ordenanza tarifaria. Sin perjuicio de ello, las valuaciones pueden ser revisadas en los siguientes casos:

1º) Cuando se realizan obras públicas o privadas que benefician en forma preferente a determinada zona.

2º) Por modificación parcelaria (reunión, división o accesión) y por construcción, ampliación, reedificación, refacción, demolición o cualquier clase de transformaciones en el edificio.

3º) Cuando se compruebe un error u omisión.

4º) Por la modificación de normas urbanísticas.

c.2.) Nuevas valuaciones. Fecha de vigencia:

Las nuevas valuaciones rigen desde el mes inclusive en que se han producido en el inmueble las modificaciones que dan origen a la rectificación. **Art. 176 O.F.**

Los edificios nuevos o ampliaciones se incorporan al padrón total o parcialmente desde el mes inclusive en que se reúnen las condiciones de inmueble edificado. **Art. 178 O.F.**

En los casos en que se ha efectuado la demolición total o parcial de un edificio se efectúa a partir de la fecha de presentación de la declaración jurada de “finalización” o de aquella de la comprobación de oficio pertinente y siempre desde el mes inclusive en que se han finalizado los trabajos. **Art. 179 O.F.**

d) Omisión de denuncia:

d.1.) Cuando es imputable a los contribuyentes: en estos casos, el tributo resultante se calculará para cada período fiscal conforme las prescripciones de la respectiva Ordenanza Tarifaria y de acuerdo a lo establecido en el Art. 47, sin los beneficios y quitas que allí se prevén. Esta omisión dará lugar a la aplicación de sanciones. **Art. 180 O.F.**

d.2.) Cuando es imputable a la Administración. Mora: o en la proporción en que así ocurre, en estos casos, se calculará para cada ejercicio fiscal conforme las prescripciones de la respectiva Ordenanza Tarifaria y de acuerdo a lo establecido en el Art. 47, con los beneficios y quitas que allí se prevén. **Art. 181 O.F.**

e) Extinción de la obligación tributaria: Pago.

e.1.) Extinción total. Art. 40 O.F.: la obligación solamente se considera extinguida cuando se ingresa la totalidad del tributo adeudado con más su actualización, intereses, multas y costas, si correspondieren.

e.2.) Efectos de la extinción. Art. 41 O.F.: la extinción total o parcial de las obligaciones derivadas de un tributo, aun cuando la Dirección General no efectúe reserva alguna, no constituye pre-

sunción de extinción de obligaciones anteriores del mismo tributo ni de intereses, multas o actualizaciones.

e.3.) El modo de extinción por excelencia, es el pago. Esto, presupone la existencia de un crédito por suma **líquida y exigible**, lo que implica una previa materialización de la **liquidación o determinación** de la obligación tributaria. Esto, no significa que el acto de determinación sea un elemento constitutivo del nacimiento de la obligación, sino que, es una exigencia de carácter formal de la cual deriva la liquidez y exigibilidad del crédito tributario, el cual ya existe, desde el momento en que se perfeccionó el hecho imponible.

Conforme a la interpretación de nuestros tribunales, para que el pago produzca los mencionados efectos liberatorios es necesario:

- a) que haya **buena fe** por parte del contribuyente o responsable, la cual se presume en tanto no medie dolo o culpa grave de éste;
- b) que su **cobro** haya sido efectuado por el sujeto activo de la obligación tributaria **lisa y llanamente**, es decir, sin mediar reserva alguna.
- c) Por supuesto que el vínculo tributario entre el Fisco y el contribuyente esté constituido por una obligación **ex lege**, o sea, que no se trate de un pago sin causa.

El pago que reúne estas características es lo que la Corte ha dado en llamar en oportunidad de la causa “Coca Cola S.A. s/ ejecución fiscal, 16/10/75”, un “**pago perfecto**”.

Desde luego, los principios reseñados, no son aplicables en los casos en que el pago carezca del requisito de **integridad**, pues se entiende que “no reúne las condiciones para considerarlo cancelatorio y no existe ningún derecho adquirido”, tal como lo ha resuelto la Corte Suprema en “Estancias Santa Clara S.R.L.”, 27/12/77.

e. 4.) El hecho imponible en relación con el tiempo y efectos de los pagos realizados.

Los diversos hechos imponibles descritos en las normas legales son clasificados, en lo que atañe al momento de su producción, en: 1) hechos imponibles instantáneos, y 2) hechos imponibles de ejercicio.

Tratándose de hechos imponibles instantáneos, rige la ley vigente en el momento en que ellos ocurren. Mientras que en el caso de hechos imponibles de ejercicio, la legislación aplicable, es la vigente al momento de concluir el ejercicio, ciclo o período establecido por la ley, puesto que sólo en ese momento se contempla la producción del hecho imponible.

El art. 164 O.F. define como hecho imponible ser titular de dominio, usufructuario o poseedor a título gratuito de un inmueble

ubicado en la Capital Federal. Este surge de la mera circunstancia de ser propietario al comienzo del año fiscal. Esto es tan cierto, que aquel que vende el inmueble tiene que justificar —con anterioridad a la venta— el pago del impuesto por todo el año, sin perjuicio de que por vía de compensación, por una relación de derecho privado, se reparta la carga contributiva entre vendedor y comprador en proporción al tiempo.

Es decir, estamos ante una contribución cuyo hecho imponible se verifica de manera instantánea. El art. 164 O.F. establece que la contribución se percibirá anualmente, la liquidación de la deuda en forma bimestral es a los efectos de facilitar su pago a los contribuyentes pero nada les impide la cancelación de la misma al comienzo del período fiscal.

En igual sentido, se pronunció la Cámara Nacional Civil, Sala D, 22/10/1997 en la causa “Bernasconi, S.A.I.A.G.F.C.I. e I. c/ M.C.B.A. s/ acción declarativa”.

e.5.) Siendo el hecho imponible —en la contribución de A.B.L.— de los caracterizados como instantáneo, queda claro que éste no puede ser modificado por ley posterior. Es la manifestación del **principio de irretroactividad** de la ley. Principio que, aun siendo meramente legislativo reconoce límites en materia penal y con relación a la propiedad.

Uno de los principios fundamentales en materia tributaria es el de legalidad, que se enuncia con el aforismo latino **nullum tributum sine lege**, expresamente aceptado en el **Art. 17 C.N.A.**

Este principio no se agota o circunscribe a una mera legitimación formal, sino que comprende la necesaria consideración del contenido de la ley, que debe comulgar con los principios de certeza y seguridad jurídica, que se integran como contenidos del principio de legalidad.

El **principio de certeza** impone un orden racional a fin de que las normas tributarias sean claras, completas y precisas. La idea de certeza del derecho es una exigencia del **principio de seguridad jurídica**. Este principio fue enunciado por ADAM SMITH en su famosa obra “La riqueza de las naciones”.

El aludido economista clásico al enunciar las cuatro máximas de la tributación apuntó, que “la certeza de lo que cada individuo puede pagar es, en materia de impuestos, de tan gran importancia, que puede decirse, según me parece se deriva de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre”.

e.6.) El principio de la irretroactividad de la ley tributaria en la jurisprudencia.

- **C.S.J.N. “S.A. Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal c/ Gobierno de la Provincia de Salta”. 8/5/1957.**

- a) La circunstancia de que se admita la constitucionalidad de leyes retroactivas en materia de impuestos no puede privar de su efecto liberatorio a un pago aceptado sin reservas y cuya eficacia no ha sido puesta en tela de juicio.
- b) **Ni siquiera la posibilidad de un error en la aplicación de la ley impositiva podría justificar la exigencia del nuevo pago de un impuesto ya satisfecho; si se admitiera como causa válida el error posible en la tasación practicada por el Fisco —en un inmueble— después de exigido y satisfecho el tributo, se crearía una situación de verdadera incertidumbre para el contribuyente y una grave perturbación en las transacciones que tuvieran por objeto la fortuna inmobiliaria dentro de la Provincia, pues con un sistema de ese tipo no sería posible saber nunca al comprar, vender o al constituir derechos reales si se adeudan o no impuestos de contribución directa (del dictamen del Procurador General S. SOLER).**
- c) De acuerdo con el art. 505 C.C. el cumplimiento exacto de la obligación da al deudor el derecho de obtener la liberación correspondiente, la cual se produce cuando la administración acepta el pago del impuesto sin observación.
- d) **Que aun en el caso de que el error resultara de inmediata verificación para el contribuyente mismo, no es función ni obligación de los particulares fiscalizar, controlar o apercebir al Estado por el descuido o ineficacia de los encargados de organizar la buena percepción de la renta cuando ello no afecta sus derechos.**

- **C.S.J.N. “Ernesto N. De Milo c/ la Nación s/ cobro de pesos”. 3/4/1967.**

Nadie tiene derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentaciones ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados por ellas. Sólo cuando se ha pagado el impuesto conforme con la ley vigente al momento en que se realizó el pago, su efecto liberatorio, al amparo de la garantía constitucional de la propiedad, puede impedir que se le aplique una nueva ley que aumente el impuesto por el período ya cancelado.

- **C.S.J.N. “S.A. Cafés, Chocolates Aguila y Productos Saint Hnos. c/ Dirección Nacional de Aduanas”. 26/10/1970.**

El principio de irretroactividad de la ley inserto en los arts. 2 y 3 C.C., supuesto que no medie agravio a los derechos fundamentales previstos y garantizados por la Constitución, no rige en el ámbito del derecho público administrativo en lo atinente al establecimiento y ordenación de gravámenes nacionales o provinciales.

- **C.S.J.N. “Angel Moiso y Cía. S.R.L.”. 24/11/1981.**

En este caso, la Corte mantiene en parte el criterio aplicado al caso “Milo c/ la Nación”, pero va más allá cuando establece que la particularidad de que un decreto fuera publicado con posterioridad al cierre del balance e impuesta su aplicación a él, no constituye motivo para invalidarlo, habida cuenta que no reconoce la existencia de un derecho adquirido por el mero acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria bajo la vigencia de normas que exigían el ingreso de un gravamen menor.

El criterio de la Corte sobre el particular no contempla los principios que deben regir en materia tributaria, desconoce todo cuanto se ha expresado con anterioridad sobre el hecho imponible de ejercicio y su sometimiento a la ley vigente en el momento de verificarse el mismo al concluir el ejercicio.

- **C.S.J.N. “Insúa, Juan P.”. 1/10/1987.**

El principio de legalidad, posee en nuestra Constitución Nacional un significado más amplio que el que siempre se le ha reconocido. El es, que el requisito de reserva de la ley en la materia, propio del Régimen Republicano y del Estado de derecho, no se agota en que una norma jurídica con la naturaleza de la ley formal tipifique el hecho que se considerará imponible, sino que se requiere además, que esa ley, sea anterior al momento de la consumación de la hipótesis de incidencia tributaria, entendida la garantía constitucional, como una limitación, tanto para la creación de nuevas contribuciones fiscales, cuanto para el agravamiento de las existentes.

Como bien lo resalta Vicente Oscar Díaz en la nota al fallo, la Corte Suprema, revierte en esta instancia el error que cometiera en la causa “Angel Moiso S.R.L.”. La solución que se adoptó en el caso Insúa era la esperada, porque hubiera sido incongruente suponer que el alto tribunal, bajo la vigencia de un Estado de derecho abjurara sin más del principio de legalidad.

e.7) Irretroactividad en materia tributaria y reajuste de la Contribución de A.B.L.

Teniendo en cuenta todo lo expuesto anteriormente, debemos analizar, si el cobro de las diferencias implica un reclamo retroactivo, así como si corresponde reclamar la obligación o considerarla extinguida.

La pretensión fiscal de cobrar los últimos cinco años no obedece a un problema de retroactividad (nos encontramos al amparo del mismo precepto legal) sino al término de la prescripción, establecido en la ley N° 19489, la cual en su art. 1° dispone: las acciones y poderes de la M.C.B.A. para determinar y exigir este pago, prescriben: Inc. a) por el transcurso de 5 (cinco)

años, el cual comenzará a correr según lo determina el art. 2º, —sea para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago—, desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para el ingreso del gravamen. Por lo tanto, lo reclamado se limita a los períodos no prescriptos.

Para poder considerar que la obligación se ha extinguido, el pago debe ser íntegro. Razón por la cual, si la base imponible sobre la cual se liquida la contribución no fue considerada en su totalidad, o sufrió una modificación que hiciera que el monto imponible resultare en más, el pago realizado no ha cancelado el total de la deuda; subsistiendo la obligación tributaria hasta su pago en forma íntegra, a condición que los períodos reclamados no hubieren prescripto.

Si el contribuyente realiza alguna actividad que modifica el hecho imponible, y no notifica tal circunstancia, resulta justo que la Administración reajuste la liquidación efectuada y cobre las diferencias.

Cuando el hecho es atribuible a la administración, en virtud del Art. 47 es viable el reclamo. Al respecto la jurisprudencia, se presenta contradictoria.

“M.C.B.A. c/ Prop. MARISCAL SOLANO LOPEZ 3730 S/ EJECUCION FISCAL”. C.N.Civ. 12/6/96. En cuanto al reclamo retroactivo, la pretensión se ajusta a la normativa vigente (art. 44 O.F.) por lo tanto la obligación no se encuentra extinguida por los pagos ya efectuados de la obligación impositiva original, aun cuando no se hubiera efectuado en dicha ocasión reserva alguna por parte del ente recaudador.

“GUERRERO DE LOUGE SUSANA c/ M.C.B.A.”. C.N.Civ. 23/9/97. La demandada no puede traer en su auxilio para justificar la revaluación un error de hecho advertido con posterioridad, pues ello significa la violación de los más elementales principios de la buena fe: no ha habido razón para errar y la ignorancia del verdadero estado de las cosas proviene de una negligencia culpable adjudicable solamente a ella (lo dicho precedentemente es de aplicación para el caso de error de hecho atribuible a la administración, que se conoce con el nombre de adecuación de empadronamiento). Esta doctrina fue tomada de precedentes de la Corte Suprema T.237, pág. 556; “S.A. INGENIO Y REFINERIA SAN MARTIN DEL TABACAL c/ GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE SALTA”.

“BERNASCONI S.A.I.A.G.F.C.I. c/ M.C.B.A. s/ ACCION DECLARATIVA”. El pago hecho oportunamente por la actora ha tenido efectos cancelatorios, los que son definitivos, quedando el deu-

dor liberado de su obligación, que no es más que un derecho que se incorpora a su patrimonio gozando de la protección que garantiza el art. 17 C.N.A. La recategorización y su consecuente revaluación no ha sido imputable al administrado. No se demostró que de su parte mediara mala fe alguna ni tampoco, siquiera, que hubiera incurrido en un error que le sea imputable.

El problema radica en compatibilizar el interés del Estado, con el interés de los particulares, en mantener y hacer imperar la seguridad jurídica.

La jurisprudencia que toma en cuenta el error de hecho de la Administración para establecer la improcedencia del cobro de las diferencias, no está armonizando los mencionados intereses.

El error de hecho que impide en el ámbito del derecho privado alegar la propia torpeza, no puede aplicarse a la Administración pública cuando el error involucra a la facultad de recaudación del Estado, ya que los recursos son vitales para su subsistencia y funcionamiento. **Razón por la cual impera en la materia el principio de la INDISPONIBILIDAD DE LA RENTA PUBLICA, es decir, que el contribuyente debe pagar lo debido y si paga de menos sigue debiendo hasta la cancelación total de la obligación.**

No es justo que un contribuyente valiéndose de un error de la Administración pueda tributar en menor medida que aquél, cuyo tributo fue liquidado en forma exacta y soporta una carga mayor, aun estando en igualdad de situación, violándose así el precepto constitucional que establece que la igualdad es la base del impuesto, consistente en el derecho de cada uno a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias.

Quisiera finalizar con una frase de Juan Bautista Alberdi en su obra "Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853":

"Por el impuesto mal colocado, matáis tal vez un germen de riqueza nacional. Por el impuesto mal recaudado, eleváis la contribución que forma un gasto adicional; atacáis la seguridad, formáis enemigos al gobierno, a la Constitución y al país, alejando a las poblaciones asustadas de un fisco armado en nombre de la República de todas las herramientas de la inquisición. Las contribuciones opuestas a los fines y garantías de la Constitución son contrarias precisamente al aumento del Tesoro Nacional, que según ellas tiene su gran surtidero en la libertad y en el bienestar general".