

## **A C U E R D O**

En la ciudad de La Plata, a 30 de septiembre de 2014, habiéndose establecido, de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo 2078, que deberá observarse el siguiente orden de votación: doctores, **Pettigiani, Genoud, Negri, Soria, Hitters, de Lázzari**, se reúnen los señores jueces de la Suprema Corte de Justicia en acuerdo ordinario para pronunciar sentencia definitiva en la causa C. 101.098, "Provincia de Buenos Aires contra J. J. Llapur S.A. Expropiación".

## **A N T E C E D E N T E S**

La Sala II de la Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial de San Isidro modificó la sentencia interlocutoria de primera instancia que había declarado tempestivo el depósito de la indemnización expropiatoria establecida, como también que la carga impositiva del expropiado no cesaba hasta tanto la expropiante tomara posesión del inmueble, rechazando así el pedido de entrega de fondos, y condenó a la parte actora expropiante a abonar intereses por la mora en el cumplimiento, eximiendo a la parte demandada del pago de impuestos y tasas, liberando los fondos depositados a favor de esta última (fs. 1124/1130).

Se interpuso, por la Fiscalía de Estado, recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley (fs.

1146/1150 vta.), el cual al ser desestimado por el **a quo**, dio motivo al recurso de queja (fs. 1247/1252) acogido por esta Suprema Corte de Justicia a fs. 1302/1303 vta.

Dictada la providencia de autos, no habiendo las partes presentado la memoria que autoriza el art. 284 del Código Procesal Civil y Comercial y encontrándose la causa en estado de pronunciar sentencia, la Suprema Corte resolvió plantear y votar la siguiente

#### **C U E S T I Ó N**

¿Es fundado el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley?

#### **V O T A C I Ó N**

**A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Pettigiani dijo:**

I. 1. En la etapa de cumplimiento de la sentencia que hizo lugar a la expropiación, la Provincia de Buenos Aires acreditó el depósito de la suma correspondiente al pago de la indemnización expropiatoria e hizo saber las reservas del art. 36 de la ley 5708 que debían realizarse, como también la retención por honorarios y aportes en atención a la condena en costas en primera instancia a la actora. Peticionó también que se le otorgara la posesión del inmueble expropiado (fs. 814/815).

Contestó traslado la expropiada, manifestando la insuficiencia del depósito y solicitando la

aplicación de intereses a la tasa activa en atención al tiempo transcurrido desde el dictado de la sentencia de primera instancia y el aumento del monto indemnizatorio logrado en la alzada en razón de una justa indemnización. Practicó liquidación y planteó, además, la prescripción de las obligaciones de pago con vencimiento anterior al mes de enero de 2000 correspondientes al impuesto inmobiliario y a la tasa municipal y reconoció adeudar sólo la suma acumulada hasta la fecha de la sentencia, 15 de agosto de 2000. Por último solicitó giro (fs. 911/919).

El magistrado de primera instancia estableció que los intereses serían imputables a la mora de la Provincia pero que no había aún liquidación aprobada en los términos del art. 35 de la ley 5708, agregando que el expropiado debía cargar con los impuestos y tasas hasta la posesión del inmueble por el expropiante y que la prescripción de los tributos debía tramitar por otra vía. Rechazó la entrega de fondos por no haberse satisfecho las restricciones para ello (fs. 978/981).

Contra dicho pronunciamiento se alzó la expropiada mediante recurso de apelación (fs. 987/997).

2. La Cámara, en la medida del recurso aquí interpuesto, eximió del pago de tributos a la expropiada.

Para así resolver consideró que la ley 11.281, que había declarado la utilidad pública y sujetos a

expropiación los inmuebles para adjudicarlos en propiedad a título oneroso a sus actuales ocupantes, le había impedido el ejercicio de su derecho de dominio al no poder ejecutar la sentencia firme obtenida en la acción real por la pérdida de la posesión del inmueble (fs. 1128).

Determinó que la expropiada había sido privada del goce de sus derechos, que le asistían por el art. 2513 y siguientes del Código Civil, por un acto propio y deliberado del mismo Estado que provocaba una grosera desigualdad al requerirle el pago de los tributos (fs. 1128 vta.).

En razón de esa decisión revocó, además, la restricción a la entrega de fondos (fs. 1129).

II. Se agravia la Fiscalía de Estado denunciando la errónea aplicación del art. 36 de la ley 5708 y la violación de los arts. 17 y 18 de la Constitución nacional. Plantea el caso federal.

Sostiene la recurrente que los tributos deben ser soportados por el propietario hasta que la Provincia tome posesión del inmueble y que, en el caso de autos, ese hecho ocurrió el 15 de febrero de 2006, como surge del mandamiento glosado en estas actuaciones, razón por la cual no puede eximirse de su pago con anterioridad a esa fecha (fs. 1148 vta./1149).

Agrega en su argumentación que no

corresponde que el camarista preopinante fundamente su decisión en razones de equidad y con ello avasalle el plexo legal, decisión que entiende es, además, absurda y arbitraria.

Pone de relieve que la Cámara resolvió aquí en forma distinta a su propio pronunciamiento emitido en cumplimiento con la decisión -mayoritaria- de esta Corte sobre la cuestión de la posesión, pues se apoyó en el voto minoritario y en violación con el principio procesal de la cosa juzgada; cita doctrina legal (fs. 1149 vta./1150).

Por último, solicita que de admitirse el recurso se modifique la condena en costas, imponiéndolas en todas las instancias al demandado.

III. Le asiste razón a la recurrente.

1. Conforme surge del art. 279 del Código Procesal Civil y Comercial y su doctrina, el escrito en el que se deduce el recurso de inaplicabilidad de ley debe impugnar con juicios objetivos los fundamentos del **a quo**, y no limitarse a desarrollar argumentos fundados en apreciaciones subjetivas e insuficientes para desvirtuar la objetividad de los juicios vertidos en la sentencia, desde que disentir con lo resuelto no resulta base idónea de agravios (C. 95.276, sent. del 15-IV-2009).

Considero que la impugnación de la recurrente abastece el requisito precedentemente

mencionado.

La Fiscalía de Estado sostiene que la propietaria del bien expropiado tiene la obligación de pagar los impuestos y tasas hasta la fecha en que la Provincia de Buenos Aires tomó posesión del inmueble, señalándola como llevada a cabo el 15 de febrero de 2006, conforme surgía del mandamiento agregado a estas actuaciones (v. fs. 1079).

En oportunidad de resolverse sobre la cuestión de fondo esta Corte se ha pronunciado en la causa Ac. 81.734 y su acumulada Ac. 81.744 (sent. del 8-IX-2004).

Allí se dejó establecido, por mayoría, que los intereses corrían desde el momento en que la Provincia había tomado posesión del inmueble, desestimando con ello la pretensión de la expropiada de que corrieran desde la ocupación del inmueble por terceros (v. fs. 769 y vta.).

Cierto es que hasta la fecha en que la Provincia tomó posesión del bien en cumplimiento de la orden judicial, a través del pertinente mandamiento, el inmueble estuvo ocupado por terceros quienes fueron intimados, en ese acto, a desalojar el predio, de lo que da cuenta el acta obrante a fs. 1079 labrada a raíz de esa diligencia.

Como lo ha señalado la recurrente, si se ha determinado en este expediente que la posesión se produjo

con fecha 15 de febrero de 2006, ese hecho adquirió autoridad de cosa juzgada.

Allí se reafirmó el concepto de desposesión por el Fisco como presupuesto de hecho para que comiencen a correr los intereses; por ello, juzgo que los impuestos correspondientes al inmueble deben ser considerados a cargo del expropiado hasta esa fecha, con el objeto de que previa reserva de lo que se adeude por ellos, y en su caso de las costas a su cargo, se libere el pago de la indemnización depositada.

Ello así toda vez que la ley 11.281 no contiene ningún precepto que tenga por efecto impedir las acciones reales o posesorias del o de los titulares dominiales respecto de los terceros ocupantes.

Por lo demás, este Tribunal tiene dicho que la inmutabilidad de la **res iudicata** que emana de una decisión judicial firme entra en el mundo jurídico de forma inconvencible, produciendo efectos con relación a todas las relaciones jurídicas vinculadas con la materia en litigio (C. 94.348, sent. del 3-XII-2008).

Si bien la decisión de la Cámara que exime a los actores del pago de los impuestos no ha violado ese principio de manera directa, pues lo que aquí se debate va más allá de la fecha tomada como de desposesión; lo cierto es que vuelve sobre uno de los efectos que de ella se ha

reconocido, como es hasta cuándo debe los impuestos y tasas el expropiado.

El art. 36 de la ley 5708 exige el pago de todos los impuestos que pesan sobre el bien como condición para que se perciba el monto de la indemnización depositada.

En ese sentido, al emitir mi opinión en la causa Ac. 93.459 (sent. del 17-IX-2008), sostuve el derecho del expropiado a que se le devolvieran los impuestos que había abonado por períodos posteriores a la desposesión.

Encuentro que ese criterio es de aplicación al presente, pues no se han esgrimido razones suficientes para apartarme de lo que he sustentado.

2. Ahora bien, el instituto de la apelación adhesiva impone, en la resolución del recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley, tener en cuenta lo alegado por la contraparte, ausente en su tramitación porque la sentencia le fue favorable (Ac. 79.517, sent. del 30-VI-2004).

La expropiada en su memorial de apelación sostuvo que el art. 36 de la ley 5708 sólo se refería a impuestos nacionales o provinciales (fs. 995 vta., **in fine** y 996, 1er. párr.).

Su afirmación, que se contrapone con el texto de la norma que dice "... todos los impuestos que



pesan sobre dichos bienes" sin que con ello logre demostrar la verdad de su aseveración, se encuentra, además, en contradicción con su propia conducta procesal, pues al presentar su liquidación y solicitar el giro descontó, entre otros rubros, la deuda informada por la Municipalidad de Tigre (v. fs. 917 vta.), de lo que luego reniega, derivando tal posición en la desestimación del agravio ante la alzada (conf. doct. art. 279, C.P.C.C.).

Tampoco la reserva parcial que efectuó en esa liquidación por el impuesto inmobiliario (v. fs. 917 vta.) es procedente, porque ese argumento se enfrenta con lo que aquí se ha resuelto en el punto anterior.

Por lo tanto, la obligación tributaria de la expropiada cesó cuando perdió la posesión, hecho que se cumplió el 15 de febrero de 2006, de lo que da cuenta la diligencia de fs. 1079, debiendo hacerse cargo del pago de los tributos anteriores a esa fecha.

IV. En consecuencia, considero que debe hacerse lugar al recurso y revocarse la sentencia de Cámara, confirmándose la de primera instancia en lo que fue materia de agravio y modificando la imposición de costas de la segunda instancia, las que se establecen por su orden en atención a los vencimientos parciales y mutuos (arts. 71 y 289 del C.P.C.C.).

Voto por la **afirmativa**.

Costas a la demandada vencida (art. 68, C.P.C.C.).

**A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Genoud dijo:**

I. El Estado expropiante a fs. 813/814 hizo depósito de la suma de \$ 2.326.921,98 como pago de la indemnización, con las reservas correspondientes en orden a lo previsto por el art. 36 de la ley 5708; corrido traslado al expropiado, en lo que resulta pertinente para el recurso que se trae, éste manifiesta que su carga de afrontar el pago de los impuestos debidos como titular de dominio de la tierra que se expropia cesó con el dictado de la sentencia de fecha 15 de agosto de 2000.

Trabada tal cuestión entre las partes, el juez de primera instancia rechazó el pedido de libramiento de las sumas habidas en autos, al juzgar que la carga del expropiado de hacer frente al pago de los impuestos debidos había que determinarla hasta la época en que la posesión del bien fuera otorgada al Fisco expropiante.

Recurrido tal resolutorio, la alzada eximió al expropiado del pago de los tributos adeudados. Para así hacerlo juzgó que la ley 11.281 declaró de utilidad pública y sujetos a expropiación los lotes de **litis** (art. 1) con el objeto de ser adjudicados en propiedad y a título oneroso a sus actuales ocupantes, con cargo de construcción de

vivienda propia (art. 2), presumiendo que las mejoras existentes se realizaron por los ocupantes (art. 3). Sostuvo que, aunque por entonces la hoy expropiada había obtenido sentencia firme haciendo lugar a la acción real que le competía por haber perdido la posesión a causa de dicha ocupación, la ley expropiatoria 11.281 impidió que ejerciera su dominio, ejecutando la reivindicación acogida (fs. 1128).

Luego de precisar la noción y naturaleza jurídica de los impuestos, afirmó que la aplicación literal del art. 36 implicaría que el pago al Estado de todos los impuestos devengados a lo largo de muchos años es obligación de quien, por sola consecuencia de un acto propio y deliberado del mismo Estado, ha sido privado del goce de todos los derechos que le asisten conforme a los arts. 2513 y siguientes del Código Civil.

Ello, dice, equivale a una grosera desigualdad entre quienes pueden y quienes -por designio de Estado- no pueden ejercer tales derechos, en irrazonable perjuicio de los segundos.

Sostiene la alzada, echando mano a una interpretación tendiente a dar preeminencia al espíritu y fines de la ley, que *"... toda vez que otras tasas y contribuciones de servicios, allende el hecho inconcuso de que, por lo expuesto, no beneficiaron al titular de dominio*

*sujeto a expropiación e impedido de poseer, no están comprendidas en la previsión del art. 36, tampoco deben ser soportadas por él" (fs. 1128 vta.).*

II. Contra tal decisión se alza en pieza obrante a fs. 1146/1150 el representante legal del Fisco expropiante, pidiendo la revocación de lo resuelto.

Señala que las deudas habidas en concepto de impuestos y tasas deben ser canceladas de manera previa a la percepción de los fondos en concepto de expropiación, dado que el expropiante debe recibir los bienes inmuebles libres de gravámenes. Dice que el Fisco expropiante no tiene por qué asumir el pago de impuestos, tasas y/o servicios que no le corresponden; que la obligación de pago de los impuestos adeudados pesa sobre el propietario -el expropiado- hasta que se trasfiere la posesión al Fisco. Y que no habiendo, en el caso, ocurrido tal tradición, la obligación de pagarlos hasta dicha fecha debe reputarse en cabeza de los dónimos (fs. 1148 vta.). Afirma que se tomó posesión de la tierra con fecha 15 de febrero de 2006, según surge del respectivo mandamiento agregado en autos; y que esa fecha determina que el otrora dueño debe afrontar el pago de los impuestos que gravan el inmueble con anterioridad a ella.

Asevera que, por más que se piense la sentencia de la alzada desde el punto de vista de la

equidad, o como instrumento dirigido a lograr una solución salomónica al caso, lo cierto es que existe una clara violación de la ley al consagrar lo resuelto. Entiende que el fallo es arbitrario por apoyarse en la mera voluntad de los sentenciantes (fs. 1149).

Dice que se viola la ley y, además, se juzga sobre algo ya juzgado por esta Suprema Corte (fs. 1149 vta.) al resolverse que "... se trató de un asentamiento de particulares y no de una ocupación por parte del Fisco, y siendo ello así cuando la ley 5708 establece que los intereses deben correr desde el momento de la desposesión -si la hubiere- se refiere a la realizada por el Fisco y no por los particulares...".

Por ello alega el quebrantamiento de la cosa juzgada, decidiéndose -además- en sentido contrario al definido por este cuerpo (fs. 1149 vta.).

III. El recurso prospera parcialmente.

a) En primer término, considero conveniente, para un mejor tratamiento de las cuestiones traídas, invertir el orden de evaluación de los agravios del recurrente, pues si se constatase la alegada violación de la cosa juzgada, tal como se propicia en la pieza en examen, poco cabría agregar para la solución de la materia.

Veamos: en la sentencia de este cuerpo, obrante a fs. 752/69, y en lo que interesa (determinación

de la época de desposesión e hito temporal desde el cual debían correr los intereses), se resolvió (por adhesión de la mayoría al voto del doctor Negri) que "... cuando la ley 5.708 establece que los intereses deben correr desde el momento de la desposesión -si la hubiere-, se refiere a la realizada por el Fisco y no por los particulares..." (fs. 755 vta.).

El **dies a quo** de los intereses debidos al expropiado ha sido, pues, la materia definida que goza de las garantías propias de lo ya juzgado.

Empero, entiendo que tal cosa juzgada que se advierte en lo decidido oportunamente no esparce sus efectos a lo que hoy se debate. La cuestión que ahora se trae (hasta cuándo debe responder el expropiado por el pago de tributos, con la impuesta interpretación de lo dispuesto por el art. 36 de la ley 5708) va más allá de la determinación de la fecha de desposesión. Es más, sin desconocer la definición a la que llegara este cuerpo respecto a la materia, la alzada construye, en base a la propia interpretación de las normas comprometidas, un discurso fundado que sirve para concluir del modo anticipado, esto es, el relevar al expropiado del pago de los impuestos que gravan el inmueble.

La alzada no desconoció en momento alguno lo definido por esta Corte; si bien es cierto que asumió, en

su discurso, una dirección que se desentendió de lo allí resuelto.

Descartada de este modo la existencia de violación a la cosa juzgada (jamás se juzgó por este cuerpo la materia específica y circunstanciada que ahora se trae), resta definir si, tal como lo propicia el recurrente, aquella resolución del **a quo** viola las normas consagradas por la ley expropiatoria.

b) El art. 36 de la ley 5708 (texto según ley 13.504) dispone que "En todos los casos de expropiación de bienes, cualquiera fuera su naturaleza jurídica, a efectos de extraer los fondos de autos, el expropiado acompañará indefectiblemente certificado de los que resulte que se han abonado todos los impuestos que pesan sobre dichos bienes. Al librarse el pertinente giro a nombre del expropiado, el juzgado deberá dejar constancia en el mismo, de la suma que se tendrá que retener en concepto de impuestos nacionales y provinciales, al mayor valor para el cual se abrirá en el Banco de la Provincia de Buenos Aires, la respectiva cuenta, a efectos de acreditar su importe al Fisco de la Provincia".

Visto ello, sostiene el quejoso que la retención de los impuestos debe atenderse teniendo en cuenta los devengados hasta la fecha de la efectiva desposesión.

En primer lugar habrá de convenirse en que la ley 5708 es clara en cuanto a que la indemnización comprenderá el justo valor de la cosa o bien a la época de la desposesión. Y que también comprenderá los intereses del importe de dicha indemnización calculados desde tal época de desposesión (art. 8). Ello está previsto en el capítulo de las normas para fijar las indemnizaciones (IV). Ahora bien, en el que era dirigido a regular el procedimiento judicial (capítulo VII) se contempla, precisamente, el deber de retención al librarse el correspondiente giro a nombre del expropiado. Esto supone, obviamente, el previo depósito de la suma indemnizatoria determinada. Calculada a la época de desposesión, junto a sus intereses.

La lectura de lo expuesto revela que tanto la indemnización como los intereses deben ser determinados, tal como dispone la ley, a la fecha de desposesión. Nada dice en concreto del cese de la carga tributaria del expropiado respecto del bien sujeto a expropiación. Pero el **iter** que se sigue (depósito de indemnización, más intereses, con retención de impuestos previo al libramiento) permitiría inferir que hasta tanto se otorgue la posesión al Fisco, el expropiado debe cargar con los impuestos que se siguen devengando. Es tal la postura asumida por el Fisco en su recurso. Y así parece indicarlo la legislación vigente en materia impositiva, tanto a nivel



nacional como local (véase, a título ejemplificativo, el art. 40 de la ley 10.397, Código Fiscal).

Pero es lo cierto también que la interpretación de las leyes tributarias, sustanciales y formales, debe efectuarse mediante una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo con miras a discernir la voluntad legislativa (C.S.J.N., "Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA. c. Provincia de Mendoza", sent. del 9-V-2006, "Doctrina Judicial" 30-VIII-2006 - IMP 2006, 1261; IMP 2006-19, 2334; "Parfums Francais S.R.L.", sent. del 16-VI-1992, LL 1992-E, 511 IMP 1992-8, 2107 - "Doctrina Judicial" 1993-1, 477; "Frigorífico Rioplatense S.A.", sent. del 12-V-1992, LL Online, AR/JUR/2884/1992; "Obras Sanitarias de la Nación c. Castiglioni y Lissi Jorge A. L.", sent. del 2-IV-1985, LL 1985-C-35; Corte Sup. nacional, 13-XII-1937, Fallos: t. 179, p. 337 [Rev. LL t. 8, p. 1158]; 16-V-1938, Fallos: t. 180, p. 360 [Rev. LL t. 10, p. 792] 23-XII-1938, Fallos: t. 182, p. 486 [Rev. LL t. 13, p. 380]), ya que la interpretación de la ley no se agota en la consideración indeliberada de su letra, pues el juez debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso, por medio de una sistemática razonable y discreta hermenéutica, que responda a su espíritu y observe y precise la voluntad del legislador en

la común tarea de éste con los jueces de buscar soluciones justas y adecuadas para la adjudicación de los derechos (Corte Suprema de Justicia Santa Fe, "Moyano, Ramón c. Cappelletti S.R.L.", sent. del 26-XI-1997, LL Litoral 1998-a, 673).

Ello se desprende, además, de las propias previsiones de los arts. 1 y 2 de la ley 11.683; 7 de la ley 10.397.

c. Principios prevalentes de derecho tributario y su relación con la expropiación concretada en autos.

Hace notar Giuliani Fonrouge ("La Reforma constitucional y la doctrina de la Corte Suprema en materia impositiva"; LL 54, 749 -Derecho Constitucional - Doctrinas Esenciales Tomo III, 811) que la uniformidad y generalidad en la tributación son condiciones esenciales para que se cumpla la regla de igualdad, no siendo posible admitir que se grave a una parte de la población en beneficio de otra (Corte Sup. nacional, 16-V-1930, Fallos: t. 157, p. 359; 25-IX-1931, Fallos: t. 162, p. 240; 5-VII-1933, Fallos: t. 168, p. 305; 6-V-1936, Fallos: t. 175, p. 102; 14-VI-1937, Fallos: t. 178, p. 80; 4-VIII-1937, Fallos: t. 178, p. 231; 14-VI-1939, Fallos: t. 184, p. 50 [Rev. LL t. 15, p. 1]; 2-XII-1940, Fallos: t. 188, p. 403; 25-VII-1941, Fallos: t. 190, p. 277 [Rev. LL t. 24, p. 515]).

Señala Luis E. Boffi Carri Pérez ("Algunas reflexiones sobre los impuestos y la Constitución nacional", LL 1985-A-1083) que el último párrafo del art. 16 de la Constitución dispone que "... La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Esto quiere significar no que todos los habitantes soporten las cargas impositivas en forma igual, sino, siguiendo la jurisprudencia tradicional de la Corte que ... 'exige que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes' y 'que todas las personas sujetas a una legislación determinada dentro del territorio del país sean tratadas del mismo modo, siempre que se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones, y en materia impositiva ese principio se cumple cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes iguales a los contribuyentes' (...) (C.S.J.N., Fallos, t. 117, p. 22, t. 143, p. 379; t. 149, p. 417; t. 150, ps. 89, 92, 112, 189, 419; t. 151, p. 359; t. 153, p. 238; t. 1, p. 592; t. 187, p. 586; t. 188, p. 464 -Rev. LA LEY, t. 16, p. 96; t. 19, p. 1043; t. 21, p. 144)".

Dado entonces que la finalidad de los cobros coactivos normados (tributo) es económica (cubrir gastos públicos con medios escasos en relación a necesidades públicas numerosas), también debe tener base económica el criterio de graduación del aporte individual (Héctor

Belisario Villegas, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", ed. Astrea p. 229).

La tarea de aplicar las normas generales a los casos singulares que ofrece la realidad es particularmente delicada (...) no se trata únicamente de conocer la ley y de aplicar meros silogismos, sino de realizar valoraciones de diversa índole para no desvirtuar con la mecanización de la función interpretativa la actualización de la ley según las mudables circunstancias de tiempo y lugar (...) la única finalidad del intérprete no debe ser otra que llegar a la "solución satisfactoria", obtener el "sentido de justicia" para que la norma pueda cumplir la función que le corresponde en las diversas situaciones de la vida (Carlos N. Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero", T. I, p. 98, Ed. La Ley).

Si, como dijéramos, nuestro sistema adopta el método específico de la realidad económica como instrumento de comprensión y valoración de las cuestiones relativas a la materia impositiva, habrá de tenerse en cuenta que el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectúa observando, precisamente, esa realidad económica (Villegas, ob. citada, p. 247).

En este caso la realidad económica nos

muestra que se le reclama al expropiado el pago de los impuestos sobre un inmueble que ya no le pertenece, pues la sentencia (reconociendo una ley previa que dispuso la expropiación de su inmueble) le dice que ya no es dueño; y aún así se le exige el pago, tanto como a aquél que sigue siéndolo.

Frente a esta situación particular concreta, considero que no es aceptable hacer cargar al expropiado con los impuestos que se siguieron devengando aún después de que una sentencia -que concretando materialmente la expresa voluntad legislativa- le ha dicho que ya no era dueño del fundo.

La propia sentencia señala que hay una clara limitación a la posibilidad que tenía el expropiado de ejercer plenamente los derechos que sobre los bienes afectados le asistían.

Sin perjuicio de que la letra de la norma sea clara al respecto, se impone una adaptación de la misma a las circunstancias actuales, concretando de tal modo el valor justicia en resguardo de derechos reconocidos constitucionalmente (art. 17, Const. nac.), pues de modo contrario la proporcionalidad en la distribución de las cargas públicas quedaría visiblemente afectada.

Hemos visto que el recurrente entiende que el fallo es arbitrario por apoyarse en la equidad y en la

mera voluntad de los sentenciantes (fs. 1149); pero para el caso debe tenerse en cuenta que la equidad representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia en las contribuciones (Villegas, ob. cit. p. 275).

El contribuyente debe confiar en el sistema jurídico; debe tener certeza de la existencia de un sistema coherente, y debe estar seguro y dotado de los mecanismos legales pertinentes para evitar que interpretaciones arbitrarias juzguen su situación de modo inapropiado.

Si atendemos a la calificación de los tributos como las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas (Villegas, ob. citada, p. 152), advertiremos que el sacrificio al que se expone al particular con la imposición de una medida como la que se pide resulta -cuanto menos- extraña al tema en tratamiento.

No se propone aquí prescindir de la norma. No es el caso que presenta el recurrente como de flagrante violación a la ley, sino que de lo que se trata es de evitar atenerse con rigurosa literalidad a ella omitiendo por completo evaluar las circunstancias particulares del caso, pues ello supondría también alterar la necesaria correspondencia que debe existir entre la norma y la realidad. Más aún cuando se asoman -reitero- determinadas

circunstancias que presentan ciertas particularidades axiológicas que difícilmente puedan ser soslayadas.

Recordemos que al tiempo de sancionarse la ley, la hoy expropiada había obtenido sentencia firme haciendo lugar a la acción real que le competía por haber perdido la posesión de su inmueble a causa de la ocupación por parte de particulares (fs. 1128, 3° párrafo).

Ahora bien: si vemos que la indemnización debe ser previa, la divergencia en cuanto a su determinación no puede en modo alguno afectar el patrimonio del expropiado que se ha visto, a la vez, desposeído por particulares que ocuparon sus bienes, con ulterior sanción de una ley expropiatoria que -en rigor- vino a legitimar tal ocupación. Y recordemos que en autos, la **litis** se ha circunscripto, exclusivamente, a la determinación de aquella indemnización (ver sentencia, fs. 598 vta.).

El sujeto fue expropiado. Se le privó de su propiedad aunque, claro está, se lo indemnizó debidamente. Pero no debemos dejar de recordar que, como toda expropiación, no fue una operación efectuada por el particular por su propia voluntad, sino que se vio compelido a observar la conducta que se le marcaba. Ningún reproche, obviamente, cabe a ello. Pero luego procurar el cobro de los impuestos que gravan el inmueble, en la particular situación del sujeto que fue desposeído por

terceros, y aún después de que se lo ha privado del bien por sentencia fundada en ley anterior, deviene irrazonable y extraño a las reglas de proporcionalidad en el cumplimiento de las cargas públicas. Se lo coloca en la misma situación del particular que, aún habiendo sido expropiado por ley, sigue ocupando lo expropiado. Más aún: en idéntica posición de reclamo de quien siquiera ha sido turbado en su propiedad, situación que constituye una evidente desigualdad (art. 16, Const. nac.).

Si la igualdad es la base de los impuestos y las cargas públicas, luce injusta la acción dirigida a percibir del expropiado las sumas reclamadas que, en concepto de tributos, se pretenden descontar de los montos habidos en autos.

**Encuentro que el mejor modo de resguardar los derechos comprometidos es hacer cargar al expropiado con el pago de los tributos que gravan el inmueble hasta la fecha de dictado de la sentencia de primera instancia que ha privado -en la práctica- al particular de su propiedad (art. 17 Const. nac.).**

Tal postura, y debido a una nueva reflexión sobre el tema, supone modificar la oportunamente asumida en el antecedente C. 93.459 (sent. del 17-IX-2008) en todo aquello que resulte incompatible con lo que ahora se decide.



La procedencia parcial del recurso traído impone una adecuación en el modo de cargar las costas de la alzada, y en atención al vencimiento parcial y mutuo de las partes las mismas se imponen por su orden; al igual que las causadas en esta instancia extraordinaria (arts. 68, 71 y 289, C.P.C.C.). Con los alcances precisados, doy mi voto por la **afirmativa**.

**A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Negri dijo:**

1. Al igual que el doctor Genoud, entiendo que no le asiste razón al recurrente en cuanto denuncia violación de la cosa juzgada, pues lo decidido por esta Corte a fs. 752/769 difiere del tema que ahora es debatido, toda vez que lo que aquí se plantea (en consideración a lo previsto por el art. 36 de la ley 5708) es hasta cuándo debe responder el expropiado por el pago de los impuestos.

2. Ahora bien, considero que resultan fundados los reparos opuestos por la impugnante en relación a la solución adoptada por la alzada, que eximió al expropiado del pago de los impuestos y tasas que pudieran pesar sobre el bien objeto de expropiación. Estimo que la Cámara al decidir como lo hizo, y ante las particularidades presentadas en autos, interpretó erróneamente el artículo mencionado, que impone al expropiado, previo a retirar los fondos de autos, la carga de abonar todos los impuestos

correspondientes al bien expropiado.

Al respecto resulta oportuno destacar que, para arribar a una justa solución en el caso de autos, debe realizarse un análisis sistémico del art. 36 de la ley 5708 con el art. 17 de la Constitución nacional y, en ese sentido, no soslayar que la sentencia de primera instancia dictada con fecha 29 de mayo del año 2000 declaró operada la expropiación del inmueble.

Ello así coincido con mi distinguido colega en que el expropiado deberá cargar con el pago de los tributos que gravan el inmueble hasta el dictado de ese pronunciamiento de primera instancia que privó al accionado de disponer de su propiedad, toda vez que tal como él señala "... no es aceptable hacer cargar al expropiado con los impuestos que se siguieron devengando aún después de que una sentencia -que concretando materialmente la expresa voluntad legislativa- le ha dicho que ya no era dueño del fundo".

En ese contexto advierto que la situación aquí planteada difiere de la examinada en el precedente C. 93.459 (sent. del 17-IX-2008), ya que allí se trataba de una expropiación inversa, a diferencia de lo que acontece en las presentes en donde nos encontramos ante una acción directa iniciada por la Provincia de Buenos Aires en la que no se encontró configurada la desposesión con antelación a

la sentencia que declarara la expropiación.

3. Por todo lo expuesto, estimo que el recurso extraordinario de inaplicabilidad debe prosperar parcialmente y, en consecuencia, corresponde revocar el pronunciamiento recurrido en cuanto eximió al expropiado del pago de impuestos y tasas, pues conforme se propicia, deberá éste cargar con los tributos correspondientes hasta la fecha del dictado de la sentencia de primera instancia que hiciera lugar a la acción expropiatoria (art. 289, C.P.C.C.).

En función de lo que aquí se decide, las costas de la segunda instancia deberán establecerse por su orden, en atención a los vencimientos parciales, al igual que las de esta instancia (arts. 68 y 71, C.P.C.C.).

En consecuencia, doy mi voto por la **afirmativa.**

**A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Soria dijo:**

La determinación del **dies a quo** a los efectos del art. 8 de la ley 5708 para el cómputo de los intereses *no necesariamente* ha de determinar la fecha en la que cesa la obligación de hacer frente a los tributos que gravan el inmueble, cuestión regulada por el art. 36 de la ley de expropiaciones. Bien pueden ocurrir supuestos en que ambas cuestiones jurídicas merezcan ser escindidas; tal

como lo decidió la alzada en la especie con base en las circunstancias fácticas que juzgó determinantes y cuya valoración no ha sido cuestionada por el recurrente (art. 279, C.P.C.C).

Con este fundamento, comparto la solución que propicia el doctor Genoud.

Debo puntualizar además, tal como lo hiciera al emitir mi voto en la causa C. 101.097 (sent. de 11-III-2013), que esta posición no resulta incompatible con lo decidido en la causa C. 93.459, "Payton S.C.A." (sent. de 17-IX-2008), oportunidad en que el Tribunal resolvió que la obligación del pago de tributos por parte del expropiado cesaba al momento de la desposesión, pues allí se trataba de una expropiación inversa con desapoderamiento acaecido con anterioridad a la sentencia expropiatoria, circunstancias que difieren de las aquí consideradas.

En punto al alcance a otorgar al presente decisorio, también coincido con el doctor Genoud, pues el demandado planteó en su presentación de fs. 911/919 que al haber operado la expropiación por sentencia de mayo de 2000 sólo es posible exigirle la deuda tributaria acumulada a tal fecha, debiendo los períodos siguientes ser soportados por la expropiante. Consecuentemente, éste es el límite en que puede prosperar su pretensión.

Al igual que el doctor Genoud, considero que

las costas deben imponerse en el orden causado (arts. 68 y 71 del C.P.C.C.).

Voto por la **afirmativa**.

**A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Hitters dijo:**

El recurso no prospera.

Para resolver como lo hizo, la Cámara puso de relieve que con la sanción de la ley 11.281 se impidió que el expropiado ejerciera su dominio, ejecutando la reivindicación que había sido acogida en el proceso iniciado por aquél.

Sobre esa base, juzgó que *"... la aplicación literal del recaudo del art. 36 -que el denunciante reputa violado- implicaría que el pago al Estado de todos los impuestos devengados a lo largo de muchos años es obligación de quien, por sola consecuencia de un acto propio y deliberado del mismo Estado, ha sido privado del goce de todos los derechos que le asisten conforme a los arts. 2513 y siguientes del Código Civil. Ello equivale a una grosera desigualdad entre quienes pueden y quienes -por designio del Estado- no pueden ejercer tales derechos, en irrazonable perjuicio de los segundos"* (fs. 1128 vta.).

Este argumento visceral de la decisión del **a quo** no fue eficazmente contradicho por el recurrente, quien -sobre este particular- se limitó a denunciar una supuesta

infracción a lo decidido en pronunciamiento pasado en autoridad de cosa juzgada respecto de la inexistencia de "desposesión" por parte del Estado (fs. 1149/1150). Mas en tal embate ha prescindido de explicitar en qué medida lo así resuelto hubiera importado la modificación de esa parcela firme de la discusión (art. 279 del C.P.C.C.).

En consecuencia, corresponde rechazar el recurso extraordinario en tratamiento, con costas (arts. 68 y 289 del C.P.C.C.).

Voto por la **negativa**.

El señor Juez doctor **de Lázzari**, por los mismos fundamentos del señor Juez doctor Soria, votó también por la **afirmativa**.

Con lo que terminó el acuerdo, dictándose la siguiente

#### **S E N T E N C I A**

Por lo expuesto en el acuerdo que antecede, por mayoría, se hace parcialmente lugar al recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto y se revoca el fallo recurrido, determinándose que el expropiado deberá cargar con el pago de los tributos que gravan el inmueble hasta la fecha de dictado de la sentencia de primera instancia que ha privado al particular de su propiedad (art. 17, Const. nac.). Las costas de la segunda instancia y de esta extraordinaria se imponen por su orden

(arts. 68, 71 y 289, C.P.C.C.).

Notifíquese y devuélvase.

DANIEL FERNANDO SORIA

JUAN CARLOS HITTERS

HECTOR NEGRI

LUIS ESTEBAN GENOUD

EDUARDO JULIO PETTIGIANI

EDUARDO NESTOR DE LAZZARI

CARLOS E. CAMPS

Secretario