

Impuesto Municipal Determinacion De Oficio Afectacion Del Debido Proceso Nulidad Del Acto Administrativo

JURISPRUDENCIA

Impuesto municipal. Determinación de oficio. Afectación del debido

proceso. Nulidad del acto administrativo Se mantiene la declaración de nulidad del decreto municipal y las actas de ajuste tributario atacadas, por haberse afectado la garantía del debido proceso, ya que no se encontraba acreditado el hecho imponible en virtud de la inexistencia de las declaraciones juradas y la actora no tuvo participación en las actas de constatación, las que además no identificaban los productos, no eran coetáneas con los períodos reclamados y no habían sido notificadas a la actora. En la ciudad de General San Martín, a los 5 días del mes de septiembre de 2017, se reúnen en acuerdo ordinario los Señores Jueces de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Martín, estableciendo el siguiente orden de votación de acuerdo al sorteo efectuado: Hugo Jorge Echarri, Ana María Bezzi y Jorge Augusto Saulquin, para dictar sentencia en la causa N° 6083/2017, caratulada "Black y Decker Argentina S.A. c/ Municipalidad de Merlo s/ Pretensión Anulatoria". Se deja constancia que el Señor Juez Jorge Augusto Saulquin no suscribe la presente por encontrarse en uso de licencia. ANTECEDENTES I.- A fs. 288/301 la señora jueza a cargo del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 de Morón dictó sentencia en las presentes actuaciones haciendo lugar parcialmente a la demanda instaurada por Black & Decker S.A. contra la Municipalidad de Merlo decretando la nulidad del Decreto municipal N° 1406/06 y las actas de ajuste tributario correspondientes N° 3422, 3554, 3681, 3804, 3921 y 4035 por los períodos 2000/2005 y demás actos preparatorios. Declaró abstracta la cuestión constitucional planteada, impuso las costas del proceso en el orden causado y reguló honorarios al letrado de la parte actora. Para así resolver, la magistrada a-quo tuvo en consideración que la Constitución de la Provincia de Buenos Aires establece como atribución municipal la de votar anualmente su presupuesto y los recursos para costearlo, tanto como la facultad para crear o aumentar tributos. Citó también la Ley Orgánica Municipal en lo que se refiere a los recursos municipales y lo que dispone la Ordenanza Fiscal N° 1812 de la Municipalidad de Merlo en relación con los derechos de publicidad y propaganda. Señaló que en virtud de la Ordenanza N° 2826, a partir de agosto de 2008 se dejó sin efecto la aplicación de los derechos de publicidad y propaganda en el municipio de Merlo. Luego de referirse a los principios generales relativos a la valoración de la prueba, la jueza de grado reseñó los elementos documentales que surgen de las actuaciones. Sentado ello, ingresó en el tratamiento del planteo relativo a la nulidad de la notificación de las actas de ajuste. Destacó que las actuaciones administrativas acompañadas se formalizaron como "expediente" recién el 3/4/2006. Conforme las constancias agregadas sostuvo que surgía que no fueron notificadas a la actora las declaraciones juradas obrantes a fs. 126/146, que fueron labradas en los comercios en los que se imputaba el acaecimiento del hecho imponible y sin intervención del obligado al pago y señaló la fecha de emisión de cada una, de agosto y septiembre de 2004. Agregó que no surgían de las mismas las razones de la liquidación de los períodos abarcativos que se impugnaban (2000, 2001, 2002, 2003 y 2005).

La jueza de grado también mencionó que las actas impugnadas no discriminaban los productos, sólo la dirección de los comercios en los que supuestamente se realizó la constatación. Remarcó que el trámite integra el llamado procedimiento administrativo comunal, resaltando los principios de juridicidad y legalidad que rigen en él y puntualizó que entre los deberes del administrador se encuentra el respeto de la defensa de los administrados. La magistrada a-quo sostuvo que las actas de constatación debieron previamente ser notificadas al sujeto obligado, resultando de las constancias de autos inexistentes las mencionadas declaraciones juradas mencionadas en la cédula de notificación obrante a fs. 45. Así, entendió que la falta de notificación de las actas de constatación y la existencia o no de las declaraciones juradas invocadas al intimar de pago a la actora sobre el "supuesto" hecho imponible, configuraban extremos ineludibles de corroborar para que los actos adquirieran firmeza a través de su consentimiento por el interesado, en la medida del carácter de sujeto pasivo de la obligación que se le atribuía a la actora. Por ello, reconoció asidero al planteo de nulidad de la accionante. Seguidamente, destacó la trascendencia de las notificaciones en el procedimiento administrativo, en tanto el noticiamiento de los actos tiene en miras la salvaguarda del derecho de defensa al permitir conocer la motivación del acto. Luego, señaló que -en la medida en que el régimen cuestionado fue dejado sin efecto a partir de septiembre de 2008, no teniendo efecto retroactivo- sólo cabía analizar el alcance de las normas cuestionadas. En ese punto, recordó que el principio de legalidad en materia impositiva no se limita a que la norma contenga directivas generales de tributación, sino que la norma debe contener los elementos básicos del tributo: configuración del hecho imponible, determinación del sujeto pasivo, elementos necesarios para la fijación del quantum, base imponible y alícuota. Referenció los artículos 110 y 113 de la Ordenanza N° 1812, en tanto determinan el hecho imponible y el sujeto pasivo. Y señaló que liminarmente correspondía considerar si existían razones que justificaran el gravamen cuestionado. Así, recordó que el poder de policía municipal guarda

relación con el derecho de la comuna a gravar la ocupación del espacio público en tanto el sujeto gravado paga por la concesión de la ventaja de ocupación de la vía pública para fines privados, a la vez que el ejercicio del poder de policía está destinado a satisfacer seguridad, control de la uniformidad y estética del espacio público, preservación de la salubridad visual y sonora entre otros conceptos. Por ello, y tratándose de una ?tasa? cuya naturaleza implica una contraprestación pecuniaria por la prestación de un servicio, prestado por el Estado, consideró la jueza de grado que correspondía analizar la concurrencia o no de los extremos que configuraban la procedencia de la determinación tributaria sub examine. En esas condiciones, señaló que por aplicación de los arts. 110 y 113 de la Ordenanza N° 1802 se encontraba el hecho imponible y el sujeto solidariamente responsable y por aplicación de la Ordenanza N° 1813, el quantum, quedando vacío de contenido la efectiva configuración del hecho imponible en la medida que de las actuaciones administrativas y motivación del decreto 1406/06 se sostenía la existencia de actas de constatación y declaraciones juradas que no tuvieron participación de la actora (en el primer caso) y que resultaban inexistentes (en el segundo caso) respecto de la actora. Agregó que las actas de fs. 123/146 no resultaban coetáneas con los períodos reclamados (a excepción del año 2004) no surgiendo la correcta individualización de los funcionarios ni de los firmantes en calidad de obligados principales, sumado al hecho que no fueron notificadas a la actora. Mencionó también que la tramitación del expediente administrativo fue posterior a la devolución de las cédulas por parte del Jefe Administrativo de la Comuna, surgiendo como fundamento de los ajustes realizados sólo las actas de constatación agregadas. Destacó que los antecedentes agregados por la Comuna desabastecían el acaecimiento del hecho imponible que requería la ordenanza fiscal. En atención a lo expuesto, sostuvo la magistrada de grado que correspondía analizar si dichas conclusiones alcanzaban para conmovir el acto cuestionado. Luego de referirse a los elementos esenciales del acto administrativo, señaló que el procedimiento de determinación tributaria que se exhibía en las actuaciones se hallaba viciado ab initio por las consideraciones antes vertidas y hacía admisibles los agravios de la actora en cuanto a la existencia de vicios en los actos preparatorios -al no darse certeza la relación tributaria-, vulnerándose el debido proceso. Con todo ello, concluyó que correspondía hacer lugar parcialmente a la demanda decretando la nulidad del Decreto municipal N° 1406/06 y de las actuaciones administrativas que le dieron fundamento y por ende de los ajustes tributarios consecuentes. Finalmente, se refirió a la inconstitucionalidad del tributo planteada por la demandada al invocar la violación de la ley de coparticipación federal y el Pacto Fiscal Federal para el Empleo. Destacó que para avanzar sobre el planteo de inconstitucionalidad es menester que exista un interés jurídico suficiente, en el sentido de que la decisión judicial tenga idoneidad para modificar su esfera de derechos u obligaciones. Así, atento el resultado de las cuestiones previas que dieron andamiaje a la nulidad dispuesta, consideró al jueza de grado que la inconstitucionalidad pretendida perdía virtualidad jurídica en la medida que al ser inexistentes las declaraciones juradas que fundaban el acto, así como la falta de constataciones coetáneas a los períodos reclamados, la cuestión se tornaba abstracta. En cuanto a las costas, las impuso en el orden causado por aplicación del principio general (art. 51 del CCA). II.- Contra dicho pronunciamiento, a fs. 308/310 vta. la parte demandada interpuso recurso de apelación, agravándose de la sentencia en cuanto consideró nulo el Decreto N° 1406/06, las ?actas de ajuste tributario? N° 3422, 3554, 3681, 3804, 3921, 4035, y demás actos preparatorios. En primer lugar, sostuvo que la sentenciante yerra al referir que las actas no fueron notificadas, poniendo en duda la existencia de las declaraciones juradas base de la liquidación. Señaló que más allá del nomen iuris otorgado, constituían verdaderas actas de constatación del hecho imponible y que siempre estuvieron a disposición de la interesada, quien pudo solicitar vista del expediente para su verificación. Así, según su criterio, la notificación realizada mediante cédula, cumplía en lo sustancial con la normativa vigente, abriéndose a la accionante notificada la posibilidad de ejercer su defensa mediante la presentación de los recursos que estimara pertinentes, informándosele los plazos y requisitos para su interposición, por lo que no podía considerarse que no se le dio debida intervención por no incluir en la notificación las declaraciones juradas. Dijo que la nulidad no debe ser declarada por la nulidad misma, y que en el caso no se produjo perjuicio alguno con la notificación efectuada, ni con la determinación o liquidación del tributo del modo en que se la realizó, pues la actora tuvo la posibilidad -y la utilizó- para ejercer su derecho de defensa a través de la interposición del recurso administrativo. Agregó que los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad y que la nulidad debe ser interpretada con criterio restrictivo. Adicionó a ello que la sentencia atacada no fundó en ley los motivos que llevaron a determinar la nulidad de la notificación efectuada y del procedimiento administrativo llevado a cabo, no individualizándose la norma incumplida. Cuestionó también que la sentenciante considerara que el hecho imponible no se configuró en atención a que las actas de constataciones y declaraciones juradas no tuvieron participación de la actora en el primer caso y que resultaban inexistentes en el segundo. Ello, en tanto, según afirma, el hecho imponible nada tiene que ver con el procedimiento seguido en la determinación de la deuda ni con la existencia o no de las declaraciones juradas (que no son tales sino que constituyen constataciones, según explica). Postuló que el hecho imponible se configura por la constatación de la existencia de las publicidades, a lo que se vio obligada su parte ante la ausencia de presentación voluntaria de las declaraciones juradas por la actora. Mencionó que se utilizaron las bases presuntas para la liquidación efectuada conforme el art. 24 de la

Ordenanza Fiscal, sin que la norma fuera cuestionada por la accionante. Sostuvo que la participación de la actora se hubiera dado si la misma hubiera presentado las declaraciones juradas sobre la publicidad realizada en tiempo y forma. Agregó que además la actora no participaría de la constatación en tanto no es la titular de los comercios, sino sujeto solidariamente responsable para el pago del tributo. Concluyó así que resulta contraria a derecho la conclusión a la que arribó la sentenciante al considerar que el hecho imponible no se vio configurado, pues se limitó a tener por ciertas las manifestaciones de la actora en cuanto negó la existencia de las publicidades. En cuanto a que las actas no fueron realizadas coetáneamente a los periodos que se reclaman, se remitió a lo manifestado en relación a la utilización de base presunta autorizada por la Ordenanza Fiscal, sosteniendo que resultan válidas las actas y la liquidación formulada para cada período reclamado. Finalmente, se agravio de que se considerara viciado el acto que rechazó el recurso interpuesto por la actora, en tanto la jueza se remitió a consideraciones ya vertidas, de las cuales no se desprendería que el hecho imponible no se hubiera configurado, sino que por el contrario el mismo se había configurado en todos sus elementos.

III.- A fs. 311 la magistrada de grado ordenó correr traslado del recurso a la contraria, quien lo contestó a fs. 338/344 vta., solicitando su rechazo. IV.- A fs. 312/315 la parte actora interpuso recurso de apelación contra la sentencia, agravándose por la distribución de las costas en el orden causado dispuesta por la magistrada de grado. V.- A fs. 316 la jueza a-quo ordenó correr traslado del recurso a la contraria, quien lo contestó a fs. 364/369 vta., solicitando su rechazo. VI.- A fs. 374 la jueza de la instancia anterior dispuso la elevación de las actuaciones a esta Cámara para el tratamiento de los recursos de apelación interpuestos, siendo recibidas a fs. 375 vta. VII.- A fs. 376 se pasaron los autos para resolver. A fs. 377/378 se efectuó el pertinente examen de admisibilidad y se pasaron los autos para sentencia. VIII.- A fs. 389 este Tribunal dispuso como medida para mejor proveer (art. 36 inc. 2 del CPCC y 46 del CPCA) requerir a la Municipalidad de Merlo la remisión de las ordenanzas fiscales e impositivas vigentes durante los períodos fiscales 2000 a 2005, suspendiendo el llamado de autos para sentencia. Remitidas que fuera la documentación solicitada, a fs. 396 se tuvo por cumplida la medida ordenada y se ordenó la reanudación del llamado de autos para sentencia, estableciendo el Tribunal la siguiente cuestión: ¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada? V O T A C I O N A la cuestión planteada el Señor Juez Hugo Jorge Echarri dijo: 1º) Relatados los antecedentes del presente caso, expuestos los fundamentos y la parte resolutive de la sentencia recurrida, mencionados los agravios y efectuado el examen de admisibilidad, procedo a analizar los recursos de apelación interpuestos. 2º) A tal fin, recuerdo que en el caso la jueza de la instancia anterior declaró la nulidad del Decreto municipal N° 1406/06 y las actas de ajuste tributario correspondientes N° 3422, 3554, 3681, 3804, 3921 y 4035 por los períodos 2000/2005 y demás actos preparatorios, con fundamento, en lo sustancial, en la afectación de la garantía del debido proceso y la presencia de vicios en la motivación del acto. Para ello, valoró que no se encontraba acreditado el hecho imponible en virtud de la inexistencia de las declaraciones juradas y que la actora no tuvo participación en las actas de constatación, las que además no identificaban los productos, no eran coetáneas con los períodos reclamados y no habían sido notificadas a la actora. La demandada, atacó la sentencia afirmando que las declaraciones juradas eran, en realidad actas de constatación del hecho imponible, y que estuvieron a disposición de la actora. Sostuvo además que en la sentencia no se había identificado la norma supuestamente incumplida, y destacó que el hecho imponible no tenía que ver con el procedimiento seguido para su determinación, sino con la constatación de la existencia de publicidad que debió ser llevada a cabo de conformidad con el art. 24 de la Ordenanza Fiscal ante la falta de presentación de declaraciones juradas por la actora. Por su parte, la actora cuestionó la distribución de costas en el orden causado. 3º) En tal contexto, para resolver el asunto traído a debate, encuentro oportuno reseñar los elementos relevantes que surgen de las actuaciones administrativas acompañadas (Expediente N° 4076-4866/2006): i) A fs. 1/5 (fs. 97/101 de las presentes actuaciones) obra presentación de Black & Decker Argentina S.A. titulada "Rechaza intimación de pago. Plantea nulidad?", de cuyo objeto se extrae que constituye un descargo contra la intimación de pago cursada por la Municipalidad de Merlo de fecha 23/05/2005, notificada el 24/10/2005, por la que intimó al pago de la suma de \$ 9.615 en concepto de derechos de publicidad y propaganda correspondiente a los períodos 2000 a 2005 inclusive. Allí se planteó la nulidad de las actas notificadas, negó su calidad de sujeto obligado al pago del derecho de publicidad y sostuvo la violación al régimen de coparticipación federal de impuestos. ii) A fs. 14/26 (fs. 110/122 de estos actuados) se encuentra agregada la cédula de notificación dirigida a Black & Decker Argentina S.A., notificada el 24/10/2005, en la que se le hace saber que, habiéndose efectuado un relevamiento con respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes a los Derechos de Publicidad y Propaganda, se detectaron los hechos imponibles que se detallan en las actas acompañadas (actas N° DPP-003422, DPP-003554, DPP-003681, DPP-003804, DPP-003921, DPP-004035) los que están corroborados por las pertinentes declaraciones juradas efectuadas en los lugares donde se encuentran. Asimismo, se le informa -en lo que aquí interesa- que podrá efectuar el pago voluntario de los medios liquidados, que los descargos deben efectuarse en el plazo de 10 días, bajo apercibimiento de considerar la Administración que nada tiene que objetar a las liquidaciones adjuntas y que la tramitación de la determinación de tributos se efectuará de conformidad con lo dispuesto en el capítulo VII de la Ordenanza Fiscal vigente y supletoriamente, la Ordenanza

General 267. iii) A fs. 27/50 (fs. 123/146 de estos obrados) luce copia de declaraciones juradas y actas de constatación de derechos de publicidad y propaganda de distintos comercios, todas fechadas entre agosto y septiembre de 2004. iv) A fs. 55/58 (fs. 151/154 de las presentes actuaciones) obra dictamen de la Secretaría Legal y Técnica aconsejando el rechazo de la presentación de Black & Decker. En el dictamen se expone que la presentación debía ser proveída y resuelta como un recurso, que las intimaciones no resultaban nulas, que en el caso la norma aplicable establecía la solidaridad entre el explotador del negocio y la anunciada, que no se encontraba configurada una violación al régimen de coparticipación federal de impuestos y que resultaba legítimo el cobro de los denominados derechos destinados a satisfacer necesidades colectivas. v) A fs. 60/66 (fs. 156/162 del expediente judicial) se encuentra agregado el Decreto N° 1406 del Intendente Municipal de Merlo de fecha 17/05/2006, rechazándose las impugnaciones efectuadas, reproduciendo los fundamentos del dictamen legal. vi) A fs. 73 vta. (fs. 169 vta.) luce la constancia de notificación del Decreto N° 1406 a Black & Decker con fecha 27/06/2006. 4°) Sentado ello, me referiré a la normativa aplicable al caso. En tal sentido, debo destacar que la Ordenanza Fiscal N° 1812/00 establece el procedimiento a seguir para determinar las obligaciones fiscales de los contribuyentes (ver título I, capítulo VII). La norma mencionada precisa que ¿cuando la determinación se efectúe en base a las Declaraciones Juradas que los contribuyentes y/o responsables presenten a la Municipalidad, éstas deberán contener todos los datos necesarios para hacer conocer la causa de la obligación y su monto? (art. 21). Que ¿los declarantes son responsables de las declaraciones juradas y quedan obligados al pago de los tributos que de ellas resulten...? (art. 22). Dice que ¿la municipalidad verificará las declaraciones juradas para comprobar la exactitud de los datos indicados en ellas. Cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada, o la misma resultare inexacta, por ser falsos o erróneos los hechos consignados o por errónea aplicación de las normas de esta Ordenanza o de la Ordenanza Impositiva de las ordenanzas Impositivas especiales o de sus disposiciones reglamentarias, la Municipalidad determinará de oficio la obligación tributaria sobre bases ciertas o presuntas? (art. 23). Por su parte, se especifica que ¿la determinación administrativa que rectifique una declaración jurada o que se efectúe en ausencia de la misma quedará firme toda vez que el contribuyente o responsable dejare transcurrir los plazos indicados en el capítulo X de la presente sin interponer los recursos administrativos y cuando éstos fueren rechazados...? (art. 27). Se suma a lo expuesto, lo dispuesto en el título II, capítulo XVIII, que trata específicamente el derecho por publicidad y propaganda. Fija el hecho imponible indicando que se tributa mediante declaración jurada en los formularios que facilita la Municipalidad (arts. 110/112), establece los contribuyentes y responsables (art. 113), determina la oportunidad del pago (arts. 114/116), regula disposiciones generales (arts. 117/118), y prevé los anuncios ocasionales (arts. 119/120). Por su parte, la Ordenanza Impositiva N° 1813/00 estableció los importes por el derecho (art. 13). 5°) De la normativa reseñada se desprende que ante el supuesto en el que el contribuyente o responsable no efectúe la determinación a su cargo (falta de presentación de declaración jurada), o que presentada ésta fuere cuestionable, la Municipalidad de Merlo debe llevar adelante la determinación de oficio del tributo (art. 23 de la Ordenanza Fiscal). Así, el procedimiento de determinación de oficio comienza con una vista al contribuyente de los cargos formulados para que en el término de diez días efectúe por escrito su descargo, ofreciendo y presentando las pruebas que hagan a su derecho (cfr. copia de cédula de fs. 110). Consecuentemente, una vez evacuada la vista, o transcurrido el término señalado, debe dictarse resolución fundada que determine el gravamen e intime a su pago. 6°) Bajo dichas condiciones, observo que la Municipalidad demandada quebrantó la norma que regía su actuación, afectando de tal modo -tal como fuera argumentado por el accionante- su derecho de defensa en sede administrativa. En el caso, la parte actora no efectuó la determinación; esto es, no presentó las declaraciones juradas correspondientes al derecho por publicidad y propaganda. En consecuencia, correspondía que la accionada determinara de oficio la obligación fiscal en cuestión, mediante el procedimiento administrativo expresamente fijado para ello. En tal sentido, puede observarse que en la notificación que inició el procedimiento, en la que el Municipio indica que ha detectado los hechos imposables, se hace saber que el contribuyente puede presentar su descargo y que la tramitación de la determinación ¿se efectuará...?, lo que da cuenta de que la determinación se efectuaría tras el descargo. Sin embargo, la Municipalidad determinó la deuda sin observar las pautas que regulaban el tema, pues omitió correr vista de los elementos que sustentaron su liquidación y tratar el descargo del contribuyente -en donde, entre otras cuestiones, planteó que la liquidación practicada no identificaba con precisión los detalles de los supuestos avisos a los fines de permitirle efectuar el debido control y ejercer sus derecho de defensa-, quitándole la posibilidad de presentar las pruebas que podían hacer a su derecho. Por consiguiente, a los efectos de fundamentar la resolución determinativa, la comuna no pudo tener en cuenta los argumentos del actor, esto es, lo privó de la audiencia previa en el procedimiento administrativo. De las constancias administrativas surge que al actor directamente se lo intimó a regularizar una deuda -períodos 2000 a 2005 del derecho por publicidad y propaganda (confr. fs. 110)-, sin que haya podido participar de la determinación del tributo. Ello, pese a que en la cédula de intimación remitida por la Municipalidad se informaba que ¿los descargos deben efectuarse en el plazo de 10 días de recibida la presente, bajo apercibimiento de considerar la Administración que nada tiene que objetar a las liquidaciones adjuntas.... 5.

que la tramitación de determinación de tributos se efectuará de conformidad con lo dispuesto en el capítulo VII de la Ordenanza Fiscal vigente y supletoriamente la Ordenanza General 267?. Dicha circunstancia corrobora que el proceso de determinación recién iniciaba su trámite, pues surgía de la misiva que el contribuyente podía presentar su descargo dentro de los 10 días y que la administración llevaría a cabo el procedimiento de determinación en los términos de la normativa citada. En definitiva, la deuda confirmada por el Decreto N° 1406, cuya liquidación careció de la participación y audiencia del contribuyente, no fue la conclusión del procedimiento de determinación establecido (art. 23 y ccdtes. de la Ord. Fiscal y fs. 110). Es que la sola notificación del detalle de medios sin referencia alguna a la fuente de dicha información resulta insuficiente a los efectos de conferir a la parte la posibilidad de ejercer su derecho de defensa adecuadamente. 7°) Por lo demás, cabe resaltar que en su primer presentación en las actuaciones administrativas el actor planteó la nulidad del procedimiento (fs. 97/101 del presente, correspondientes a las copias del expediente administrativo). Sin embargo, el descargo realizado no fue atendido en sede administrativa, pues se lo consideró un recurso administrativo y en el decreto dictado se dieron razones -únicamente- sobre la legitimidad de los derechos por publicidad y propaganda en función de las potestades municipales, limitándose a negar la nulidad de las intimaciones por haberse dado ?normal cumplimiento de las obligaciones que las normas locales imponen al municipio (art. 24, 26 y ccs. Ordenanza Fiscal 1812/00 y sus modificatorias? y afirmando que ?dichas intimaciones contienen los conceptos y montos reclamados, como así también la extensión, características y ubicación de las publicidades que configuran los hechos imponibles?, sin dar tratamiento a los argumentos concretos formulados por la actora en su descargo en torno a la violación del derecho de defensa. No huelga recordar, entonces, que la naturaleza del principio de informalismo implica su interpretación a favor del administrado y nunca en perjuicio de éste. Véase que la presentación del actor fue efectuada dentro del plazo otorgado por la intimación para realizar el descargo (cfr. constancias de fs. 109 y 110 vta.), y -sobre todo- que el principio en cuestión rige en favor del administrado. En tal sentido, dicho principio, implica morigerar las exigencias rituales acerca de los términos en que fue redactada la presentación del contribuyente. En efecto, la SCBA, tiene dicho que el informalismo moderado rige en favor del administrado, que es quien puede invocar para sí la elasticidad de las normas de procedimiento. Ello, porque la garantía consagrada por el artículo 15 de la Constitución provincial se erige en uno de los pilares básicos del estado de derecho y una interpretación contraria significaría imponer un rigorismo ritual que se traduciría en un cercenamiento de la garantía consagrada por el artículo 18 de la Constitución nacional (cfm. SCBA B 60263 S 24-2-2010, Peralta, Juanita Elizabeth c/ Provincia de Buenos Aires (I.P.S.) s/ Demanda contencioso administrativa, entre otras). Finalmente, pese la falta de notificación de las declaraciones juradas y las actas de constatación y la evidente insuficiencia de las actas de liquidación de la deuda (ver fs. 111/122, de donde no surge pauta alguna que haya sido seguida para el cálculo de los derechos, destacando la jueza a quo que no se detallan los productos publicitados), el decreto atacado tampoco dio cuenta de elementos tales como la base imponible considerada y la alícuota aplicable (conf. este Tribunal en causa 2650 ?Rayovac?, del 15/8/12, entre otras). 8°) El vicio in procedendo señalado -que no permitió al actor ejercer su derecho de defensa en debida forma- resulta esencial y provoca la nulidad del Decreto N° 1406 y de la determinación de la deuda correspondiente a los períodos 2000 a 2005 del derecho por publicidad y propaganda, sin que quepa su subsanación en esta instancia (ver esta cámara, causa N° 1650, ?Transportes Unidos de Merlo SACIEJ c/ Municipalidad de Morón y otros s/ amparo?, sent. del 11/6/09, entre otros). Respecto de la ?no subsanación? en sede judicial de vicios producidos sobre requisitos esenciales del procedimiento administrativo, la S.C.J.B.A. se pronunció en la causa ?Caselli?, del 16/2/05, expresando: ?En reiterados pronunciamientos, esta Suprema Corte ha sostenido que el cuestionamiento de una resolución administrativa, fundado en los vicios evidenciados en el procedimiento, en principio se halla excluido de su conocimiento, por cuanto en esta jurisdicción el afectado puede ejercer su defensa y probar las irregularidades incurridas por la entidad pública. No obstante, tal criterio cede paso cuando la irregularidad en el trámite previo al acto administrativo configura un atentado irreparable al derecho de defensa (doctr. de las causas B. 48.976, "Fernández", sent. de 19-VI-1984; B. 55.872, "Pretto", sent. de 20IV1999; B. 53.911, "Moyano", sent. de 7III2001; entre muchos otros). 6. La posición reseñada puede interpretarse en el sentido de proclamar que la ilegitimidad del trámite administrativo es subsanable en sede judicial (conf. Linares Juan F. "La garantía de defensa ante la Administración", "La Ley", 1421137). No comparto que ese criterio sea aceptable como principio general. En primer lugar, por cuanto en un Estado de Derecho, el principio de legalidad impone a las Administraciones Públicas un obrar consistente con el ordenamiento jurídico (doctr. causas B. 56.364, "Guardiola", sent. de 10V2000; B. 54.852, "Pérez", sent. de 10V2000; B. 55.010, "Chaina", sent. de 2VIII2000, entre otras). Desde esa perspectiva, el adecuado cumplimiento del procedimiento configura un elemento inherente a la legitimidad del acto administrativo (conf. art. 103, dec. ley 7647/1970). Por otra parte, entre el procedimiento administrativo y el proceso judicial, no es dable interpretar la existencia de una relación de continuidad, en la que la indefensión producida en el primero pueda solucionarse en el segundo.? De igual forma, en la causa ?Club Estudiantes de La Plata?, del 4/9/02, la S.C.J.B.A. consideró a la omisión de un requisito esencial del procedimiento invalidante del acto, sin admitir su subsanación en sede judicial. Por último, en lo que a la SCBA refiere, destaco

que la misma tiene dicho que "La sujeción de la Administración Pública al principio de legalidad determina que toda la actuación estatal se encuentre acorde con las normas atributivas de competencia, con sustento en las cuales deben dictarse los actos pertinentes." (SCBA, B 56406 S 16-5-2001, "Transporte del Oeste S.A. c/ Municipalidad de Merlo s/ Demanda contencioso administrativa", B 57830 S 19-5-2004, "García Arancibia, Angelino c/ Provincia de Buenos Aires (Instituto Provincial de Lotería y Casinos) s/ Demanda contencioso administrativa", B 57668 S 4-7-2007, "Cruces S.A. de Construcciones C.I.F.I. c/ Municipalidad de Malvinas Argentinas s/ Demanda contencioso administrativa"). Y que "...es necesario que las decisiones estatales respeten los procedimientos esenciales previstos en las normas legales y cuyo cumplimiento es una garantía para los administrados ("D.J.B.A.", t. 158, pág. 244). (SCBA, B 56406 citada). En relación al carácter esencial de la vista inicial en el marco de un procedimiento de determinación de oficio, la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal se expidió en un caso en el que la notificación de la misma carecía de validez (C. Nac. Cont. Adm. Fed., sala 5ª, "Aldazabal", del 19/02/2009). En dicha ocasión, confirmó la nulidad de la resolución dispuesta por el Tribunal Fiscal de la Nación, que había entendido "...este tribunal desde antiguo ha sostenido que la vista dispuesta en los términos del art. 17 de la ley procesal (t.v.) reviste el carácter de requisito fundamental para un correcto ejercicio del derecho de defensa en juicio, garantía del orden jurídico y cuya inobservancia no podría válidamente ser saneada por la existencia de un procedimiento posterior, por lo que su comunicación ha de ser fehaciente...". Esta Cámara, en causa N° 323/05, "Cassano", sent. del 06/10/2005, entre muchas otras, ante la omisión en el procedimiento administrativo de formación del acto que afectaba el derecho de defensa del particular, señaló "la falta de intervención de la Junta de Disciplina en el trámite del sumario, aun cuando ella emitiera una opinión no vinculante para el órgano decisor, u omitiere hacerlo, implica un vicio en el procedimiento de formación del acto. En efecto, la alegada falta de reglamentación de la Junta que refiere la comuna, no constituye un argumento válido para obviar su intervención, pues, en los términos en que se encuentra legislada la cuestión, en principio su invocada "no operatividad" obedecería a una omisión imputable a la propia demandada. Así, corresponde señalar que prima facie se advierte una vulneración al derecho de defensa, genéricamente, determinado por la comprobación de deficiencias en el procedimiento sumarial insusceptibles de corregirse en la oportunidad que el actor tiene de defenderse y alegar en juicio pleno (arg. art. 15 CP)". 9°) Vista la violación de la norma que regía la actuación de la demandada -pues omitió realizar el procedimiento de determinación (art. 23 Ord. Fiscal y fs. 175)-, destaco que tal como lo señala Linares, el debido proceso surge como garantía innominada de los artículos 18, 16, 17, 28 y 33 de la Constitución Nacional; y fundamentalmente, a partir de la reforma constitucional de 1994, integra expresamente los derechos y garantías constitucionales con la incorporación que el art. 75 inc. 22 hace de Tratados que lo reconocen como derecho fundamental humano. La garantía de audiencia en la determinación de los derechos es uno de los estándares fijados por la Corte Interamericana de Derechos Humanos respecto del debido proceso legal en sede administrativa (cfr. C.I.D.H. Informe de fecha 7/9/07 sobre "El acceso a la justicia como garantía de los derechos económicos, sociales y culturales"). Por su parte, la Constitución de la Provincia, en su artículo 15, estipula -en lo que aquí importa- que "La provincia asegura la tutela judicial continua y efectiva, el acceso irrestricto a la justicia, la gratuidad de los trámites y la asistencia letrada a quienes carezcan de recursos suficientes y la inviolabilidad de la defensa de la persona y de los derechos en todo procedimiento administrativo o judicial." La doctrina ha expresado que "...si no se ha podido otorgar el derecho de defensa al contribuyente mediante la pertinente corrida de vista, también carecerá de validez el acto, por cuanto constituiría una violación de las formas procesales que están instituidas en forma inexcusable por la ley, originando así el incumplimiento de sus objetivos y dando lugar a un estado de indefensión del contribuyente." (cfm. "Tratado de Tributación", T° 1, pág. 233, Dr. Horacio Ziccardi, Director Horacio A. García Belsunce, Ed. Astrea, año 2003). Asimismo, que la inobservancia de las formas esenciales vicia el acto administrativo incidiendo en su validez (cfm. Marienhoff, Tratado de Derecho Administrativo, T° II, pág. 536). Además, que "El incumplimiento grave del debido procedimiento previo a todo acto administrativo -en el cual, vale la reiteración, procede incluir al debido proceso adjetivo como especie- debe ocasionar la nulidad absoluta del acto pertinente." (Cfm. Julio Rodolfo Comadira, "La Licitación Pública. Nociones, principios, cuestiones.", Pág. 39, Ed. Depalma). 10°) En definitiva, por todo lo hasta aquí expuesto, cabe confirmar -en razón del vicio en el procedimiento esencial verificado- la sentencia de grado en cuanto declaró la nulidad del Decreto N° 1406. Por lo demás, no puedo dejar de mencionar que, en el caso, el derecho de defensa no se vio vulnerado por la falta de participación de la parte interesada en el relevamiento de publicidad, sino al no habersele dado vista de las actas u otros elementos -tales como las declaraciones juradas- que dieron sustento al inicio del procedimiento determinativo. Es que la exigencia de la participación del interesado en el procedimiento administrativo no debía consistir en un preaviso respecto del relevamiento sino en la posibilidad de acceso a tales elementos a fin de poder ejercer adecuadamente su derecho de defensa (cfr. esta Alzada in re causa N° 6194, "L'Oreal", sent. del 03/08/2017, entre otras). Así las cosas, ante la intimación únicamente con las actas pero sin los elementos le dieron sustento, la violación al derecho de defensa se advierte con nitidez. Tal conclusión no se ve modificada por el hecho de que los citados elementos se encuentren agregados en el expediente administrativo acompañado en autos ante su requerimiento por

la jueza a-quo. Es que, como ha quedado dicho, las actas de constatación y las declaraciones juradas que sirvieron de fundamento para las liquidaciones de los derechos debieron haberse puesto en conocimiento de la actora conjuntamente con las referidas liquidaciones, no pudiendo subsanarse dicha omisión en esta sede (conf. causa n° 4887/15, caratulada ?Akapol S.A. c/ Municipalidad de Moreno s/ pretensión anulatoria? del 15/03/16, entre otras). 11°) Ahora bien, llegado a este punto debo señalar que en el caso, la jueza de grado, no solamente declaró la nulidad del Decreto N° 1406, sino también invalidó las actas de ajuste tributario N° 3422, 3554, 3681, 3804, 3921 y 4035 -entre otras cuestiones, por no discriminar los productos conteniendo sólo la dirección de los comercios donde se realizó la constatación-, y demás actos preparatorios. Sobre el particular, la recurrente no ha planteado un embate fundado, limitándose a sostener en su recurso que la notificación cumplió en lo sustancial con la normativa vigente y que la documentación respaldatoria se encontraba a disposición de la interesada, permitiéndosele ejercer su derecho de defensa, reiterando de este modo lo manifestado en su contestación de demanda. Ello impide a esta Alzada ingresar en el tratamiento de la pertinencia o no de la declaración de nulidad de los referidos antecedentes del Decreto N° 1406 y, en consecuencia, veda la eventual posibilidad de retrotraer las actuaciones al momento de la vista inicial como ha sido resuelto en otras ocasiones por este Tribunal (ver causas N° 2650, ?Rayovac?, sent. del 15/08/2012; N° 4887, ?Akapol?, sent. del 15/03/2016; N° 6194, ?L'Oreal?, sent. del 03/08/2017, entre otras). Es que, el recurso no atacó mediante una crítica concreta y razonada la sentencia en este punto, tal como lo exigen las normas adjetivas. Véase que el art. 56 inc. 3 del CPCA, establece que "el escrito de apelación debe contener la crítica concreta y razonada de las partes del fallo que el apelante considere equivocadas. No bastará con la mera remisión a presentaciones anteriores". Cabe recordar que -en virtud del principio de congruencia- la revisión de la presente sentencia se encuentra acotada a aquello que ha sido materia de agravio (tantum devolutum quantum appellatum; conf. SCBA LP A 71450, ?Mullner, María Gabriela c/ Municipalidad de Tigre s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley?, sent. del 26/03/2015). 12°) En cuanto al recurso presentado por la parte actora, expondré que en el mismo se cuestiona la distribución de costas por su orden esgrimiendo la inconstitucionalidad del art. 51 inc. 1° del CCA, según ley 13101 (aplicable en tanto dicha norma era la vigente al momento del dictado de la sentencia de grado). El cuestionamiento no prospera, pues el agravio constitucional esgrimido no ha sido propuesto en la demanda, resultando por ende tardío y un capítulo vedado para el conocimiento de esta Alzada (cfr. arts. 266 y 272 del CPCC). Ello, sin perjuicio de aclarar -reiterando lo expuesto en la causa N° 3513, ?Rodríguez Marcelo Daniel y otro/a c/ Municipalidad de Navarro s/ Pretensión Indemnizatoria?, sent. del 09/05/2013, entre otras en las que se formularon planteos similares al presente- la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal debe ser la última ratio a la que debe acudir un magistrado (conf. Fallos 324:3345; 324:4404 y 325:645, entre otros). Además, que se ha indicado que ?La atribución de decidir la inconstitucionalidad de preceptos legales sólo debe ejercerse cuando la repugnancia con la cláusula constitucional es manifiesta y la incompatibilidad inconciliable? (SCBA, I 2.169, sent. del 03/12/2003, entre otros). A la luz de lo expuesto, advierto que la regla que disponía el artículo 51 del CPCA, en cuanto establecía como principio que las costas se impondrían en el orden causado, no resulta constitucionalmente censurable. Ello, porque en definitiva es una cuestión de política legislativa elegir un sistema u otro, prevaleciendo así, por sobre la opinión de los Jueces, el criterio razonable del legislador (doctr. Causas B. 48.456, ?Prato de Palermo?, sent. del 02/11/1982, B. 48.321, ?Savia?, sent. del 23/11/1982 y conf. CCASM en las causas N° 165, ?Méndez, Cristina Margarita c/ Secretaría de Inspección Distrito Zárate y otro s/ Medida Cautelar Anticipada?, sent. del 07/06/2005; N° 1199, "Dubini, Julio César c/ Municipalidad de José C. Paz s/ Pretensión de restablecimiento o reconocimiento de Derechos?, sent. del 28/04/2008; N° 1235, ?Pintos, Pablo Adrián y otros c/ Ministerio de Seguridad de la Pcia. de Buenos Aires (ex Jefatura de policía) s/ Cobro de Pesos?, sent. del 20/08/2008; N° 1298, ?Vergara, Roque Francisco y otros c/ Ministerio de Seguridad de la Provincia de Buenos Aires s/ Cobro de Pesos?, sent. del 25/07/2008; N° 1782, "Rodríguez, Miguel Rafael c/ Ministerio de Seguridad de la Pcia. de Buenos Aires s/ Cobro de Pesos", sent. del 03/12/2009; N° 1776, "Evangelista, Roxana Dominga y otros c/ Ministerio de Seguridad de la Pcia. de Buenos Aires s/ Cobro de Pesos", sent. del 03/12/2009; N° 1781, "Alí, Miguel Ángel y otros c/ Ministerio de Seguridad de la Pcia. de Buenos Aires (ex - Jefatura de Policía) s/ Cobro de Pesos", sent. del 03/12/2009 y N° 2908, caratulada ?Tosello, Pedro Antonio y otros c/ Ministerio de Seguridad de la Provincia de Buenos Aires s/ Cobro de Pesos?, sent. del 14/02/2012, entre otras). Más allá de dichas razones, tampoco advierto en el caso violación al derecho de acceso irrestricto a la justicia pues, como todos los derechos constitucionales, aquellos no resultan absolutos y se encuentran sujetos a su reglamentación (conforme arts. 28 de la Constitución Nacional y 25, 27, 103 y conc. de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires). Más aún, puede señalarse que tal sistema no solo respeta el principio de igualdad, pues la imposición de costas por su orden no registra excepciones de privilegio en favor del Estado o de los órganos con competencia administrativa en detrimento de los particulares, sino que al eximirlos del pago de las costas en caso de resultado adverso a su pretensión, facilita ostensiblemente el acceso a la tutela judicial al eliminar aquel potencial valladar o carga que pudiera jugar en contra de esta última garantía. En ese marco, es dable señalar que el sistema constitucional y legal provincial establece diversas salvaguardas para evitar la vulneración del derecho de

acceso a la Justicia en aquellos casos en que las costas puedan importar un obstáculo. Al solo efecto ejemplificativo, corresponde señalar que se ha regulado la posibilidad de exención de las costas mediante la gestión del beneficio de litigar sin gastos (art. 84 CPCC) o el establecimiento de un sistema de asesoramiento y patrocinio gratuito para personas sin recursos instrumentados a través de las leyes de Ministerio Público (Ley N° 12.061) y del Colegios de Abogados de la Provincia (Ley N° 5.177), que prevén la consultoría y asistencia jurídica gratuita como carga pública. Al respecto, debo precisar que resulta insuficiente para la viabilidad de la cuestión la invocación de agravios meramente conjeturales (Fallos 321:220; 324:3345 y 325:645) y que resulta una carga impuesta al impugnante la de probar la forma en que el mencionado dispositivo legal implica un valladar al acceso irrestricto a la justicia o la violación del derecho de propiedad. Puede apreciarse que en autos no se ha alegado -y menos aún demostrado- que en el caso concreto se afectaren los derechos que se invocan como vulnerados. Por el contrario, el dispositivo legal beneficiaba -antes que perjudicaba- la posición del actor, ya que de acuerdo a la posibilidad de un resultado adverso se beneficiaba claramente al no tener que cargar con las costas por honorarios de la demandada, situación que se daría en el caso de regir el sistema de la derrota objetiva en la litis. Por todo lo expuesto, a mi distinguida colega propongo: 1) Rechazar los recursos de apelación deducidos por las partes; 2) Consecuentemente, confirmar la sentencia de grado en cuanto ha sido materia de agravio; 3) Imponer las costas de segunda instancia en el orden causado, en atención al rechazo de ambos recursos (art. 51 del CCA, según ley 14437); 4) Vuelvan los autos al Acuerdo para resolver lo atinente a la regulación de honorarios. ASÍ LO VOTO. La Señora Jueza Ana María Bezzi votó a la cuestión planteada en el mismo sentido y por los mismos fundamentos, con lo que terminó el acuerdo, dictándose la siguiente: SENTENCIA En virtud de todo lo expuesto, este Tribunal RESUELVE: 1°) Rechazar los recursos de apelación deducidos por las partes; 2°) Consecuentemente, confirmar la sentencia de grado en cuanto ha sido materia de agravio; 3°) Imponer las costas de segunda instancia en el orden causado, en atención al rechazo de ambos recursos (art. 51 del CCA, según ley 14437); 4°) Vuelvan los autos al Acuerdo para resolver lo atinente a la regulación de honorarios. Se deja constancia que el Señor Juez Jorge Augusto Saulquin no suscribe la presente por encontrarse en uso de licencia. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

021595E