

## Nulidad De Determinacion Impositiva Irregularidades En Las Actas De Constatacion Vulneracion Del Debido Proceso Y Del Derecho De Defensa

### JURISPRUDENCIA

### Nulidad de determinación impositiva. Irregularidades en las actas de

constatación. Vulneración del debido proceso y del derecho de defensa

Se confirma la declaración de nulidad de la determinación de una deuda en concepto de derechos por publicidad y propaganda, pues no surge probado que los inspectores municipales actuantes se hayan constituido formalmente en los comercios relevados, haciendo comparecer a sus propietarios y/o testigos, consignando en las actas de constatación todos los datos esenciales que deben contener tales instrumentos de verificación y fiscalización, vulnerando así el debido proceso y el derecho de defensa de la actora.

En la ciudad de Mar del Plata, a los 11 días del mes de octubre del año dos mil dieciocho, reunida la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en dicha ciudad, en Acuerdo Ordinario, para pronunciar sentencia en la causa C-8224-DO1 ?UNILEVER ARGENTINA S.A. c. MUNICIPALIDAD DE GENERAL MADARIAGA s. MATERIA A CATEGORIZAR?, con arreglo al sorteo de ley cuyo orden de votación resulta: señores Jueces doctores Riccitelli y Mora, y considerando los siguientes: ANTECEDENTES I. El titular del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 del Departamento Judicial Dolores hizo lugar a la demanda interpuesta por Unilever de Argentina S.A. contra la Municipalidad de General Madariaga, impuso las costas del proceso a la parte demandada vencida y difirió la regulación de honorarios para su oportunidad [cfr. fs. 431/459]. II. Declarada la admisibilidad formal del recurso de apelación interpuesto por la accionada a fs. 462/466 y puestos los autos al Acuerdo para Sentencia [cfr. proveído de Presidencia de fs. 473], corresponde plantear y votar la siguiente: CUESTIÓN ¿Es fundado el recurso? A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Riccitelli dijo: I.1. El magistrado de grado hizo lugar a la demanda promovida por la firma accionante y, en consecuencia, resolvió: i) declarar la nulidad de la Resolución N° 121/12 rubricada por el Secretario de Hacienda de la Comuna, como así también del decreto 118/13 -ratificatorio de la citada resolución- dictado por el Intendente Municipal, actos mediante los cuales se determinara respecto de Unilever de Argentina S.A. una deuda en concepto de derechos por publicidad y propaganda correspondiente a los años 2007 a 2012 inclusive; y ii) condenar al Municipio enjuiciado a restituirla a la parte actora la suma de pesos cuatro mil doscientos (\$ 4.200,00) -abonada en concepto de solve et repete-, en el plazo de sesenta (60) días de notificada dicha decisión, con más los intereses a computar desde el momento en que se efectuó el pago hasta su efectiva restitución, los que serán calculados a la tasa que pague el Banco de la Provincia de Buenos Aires en sus operaciones de depósito a treinta (30) días. Abordó el examen de la legitimidad de dichos actos, luego de repasar las postulaciones iniciales de las partes contendientes en autos y tras efectuar un exhaustivo análisis del expediente administrativo N° 1535/12. Liminarmente abordó las críticas erigidas por la firma demandante en torno a los denunciados vicios procedimentales en que incurriera la Comuna para determinar la deuda en concepto de derechos por publicidad y propaganda. En tal senda aseveró que la Comuna accionada incumplió el ordenamiento que regía su actuación en este tipo de cuestiones, vulnerando gravemente así el debido proceso y el derecho de defensa de la accionante, en el marco del trámite de un procedimiento administrativo ostensiblemente ilegítimo. Alcanzó dicha conclusión luego de observar que no surge de autos que los inspectores municipales actuantes se hayan constituido formalmente en los comercios relevados, haciendo comparecer a sus propietarios y/o testigos, consignando en las actas de constatación todos los datos esenciales que deben contener tales instrumentos de verificación y fiscalización. En concreto, precisó que las actas referidas -las que no se encuentran glosadas en las actuaciones administrativas pertinentes- denotan la ausencia de un funcionario inspector competente del Área de Recaudaciones que cumpliera dicha diligencia, entrevistando a los responsables del comercio auditado, ello por fuera de no registrarse la hora de los respectivos relevamientos. Agregó que tampoco pueden apreciarse los datos y firmas de los responsables de los comercios auditados o -eventualmente- sus negativas a suscribir las actas en cuestión. Por último, en el punto aquí desarrollado, juzgó que al resultar impresas las copias de las actas adjuntadas, es factible presumir que no fueron labradas en el supuesto comercio auditado, sino -por el contrario- en alguna dependencia municipal o bien por dependientes de una firma privada. Asimismo, y con cita de precedentes de este Tribunal, expuso que allende los graves defectos procedimentales identificados -suficientes para predicar la nulidad de los actos estatales- también correspondía postular, ante la carencia de constancias indubitadas que permitieran tener por materializado el hecho imponible endilgado a la firma actora, la existencia de un vicio en la motivación. En esa línea hizo notar que la Comuna, a pesar de las presentaciones y descargos efectuados por la firma actora, se aferró a su intento de percibir el tributo sin tener elementos de prueba que acreditaran la materialización del hecho imponible, desconociendo de tal modo el principio de la verdad jurídica objetiva. En suma, sostuvo que el Municipio prescindió de satisfacer reparos formales esenciales, en tanto procedió a imputarle a la actora una serie de deudas sin que tuviera elemento alguno que le permitiera asegurar

la existencia de los hechos imponible por los períodos sobre los que pretendía cobrar el referido tributo, intereses y multas. A partir de tal constatación juzgó que el proceder impugnado, en tanto apartado de la realidad, importa la violación del principio de la verdad jurídica objetiva que debe perseguir la Administración. Por otro lado, el sentenciante tampoco receptó el razonamiento esgrimido por la Municipalidad demandada cuando justifica tanto la imposición retroactiva del gravamen, como así también los intereses y multas que pretende cobrar, al considerar que la sociedad accionante incumplió con su deber de presentar oportunamente las declaraciones juradas de rigor. Fundó tal desestimación al apreciar, del cotejo del citado expediente administrativo, la falta de procedimientos previos que legitimen el reclamo -por más de un lustro- de derechos de publicidad y propaganda, al no constar actuaciones que den cuenta de la existencia de los pertinentes hechos imponible, o que prima facie justifiquen la situación de la empresa -entre los años 2007 a 2012- como sujeto imponible conforme la normativa fiscal e impositiva comunal. En otro orden, concluyó que también resultaba ilegítima la actuación estatal en cuanto le impuso a la firma actora una multa por infracción a los deberes formales, pues ninguna constancia permitía considerar que ostentara la condición de obligada al pago del derecho por publicidad y propaganda, ni que hubiera tenido que presentar las declaraciones juradas que se denuncian omitidas. A mayor abundamiento expuso que, interpretando que lo reclamado por la Comuna era una tasa, la reconocida ausencia de prestación por parte del Municipio a su pretensión de percibir la gabela, constituía una razón ?coadyuvante? para predicar la ilegitimidad de la conducta estatal y correspondía -así- disponer la anulación del acto atacado. 2. La municipalidad de General Madariaga objeta el reseñado pronunciamiento mediante el recurso de fs. 462/466. Emprende su embate reprochando que el a quo haya receptado el cuestionamiento de la accionante relativo al procedimiento administrativo seguido en la determinación de la deuda tributaria impugnada. En particular, sostiene que el sentenciante ha efectuado meras conjeturas que en modo alguno surgen de la prueba producida en autos, tales como: i) que las actas observadas pudieron ser confeccionadas por dependientes de una firma tercerizada; y ii) al interrogarse si, de tratarse de personal ajeno al Municipio, resulta factible la consumación de verificación alguna sin autorización expresa de la Comuna, como así también quién autorizó la realización de tales tareas en dichas condiciones. Seguidamente se duele de la valoración efectuada respecto de la mayor o menor celeridad con que la Administración desplegó su actividad en el ámbito de facultades que le resultan privativas. Con tal piso de marcha, expresa que es potestad del Departamento Ejecutivo municipal ordenar inspecciones e impulsar los procedimientos administrativos, encontrándose habilitado a disponer discrecionalmente las notificaciones de relevamientos luego de acumulados varios períodos contra una misma empresa, operando como límite para su reclamo el plazo de prescripción de las acciones de cobro. Dicho lo anterior, controvierte que la falta de citación a la empresa demandante para participar en el relevamiento de oficioso pueda erigirse en un vicio nulificante. Resalta que la Ordenanza Fiscal no exige la previa citación de los contribuyentes, explicando -además- que el art. 27 de la mentada Ordenanza tampoco requiere que los inspectores intervinientes hagan firmar las actas a los responsables del comercio auditado. En su visión, el Municipio -ante la falta de presentación de declaraciones juradas por parte del contribuyente- bien pudo determinar la deuda sobre base presunta, comunicándolo en la primera notificación que se curse, sin obligación de citar previamente al contribuyente o de hacer firmar las actas a comerciantes o responsables del comercio verificado. En la misma línea, manifiesta que las actas de constatación se reservaban en el Área de Recaudaciones y podían ser cotejadas por cualquier representante de la empresa. Por último, considera como errónea la calificación de ilegítimas que el juez efectúa respecto de las multas aplicadas. Tras criticar la metodología adoptada por el sentenciante en dicha parcela del fallo (puntualmente, la extensa cita de precedentes jurisprudenciales que dificultarían su comprensión), juzga que ha observado los presupuestos fijados en los arts. 6, 79 y ccdtes. de la Ordenanza Fiscal de aplicación, por cuanto la accionante omitió observar los deberes formales que le venían impuestos e incumplió con su obligación de oblar el tributo, y en tanto existen elementos de prueba que acreditan la materialización del hecho imponible. 3. Mediante presentación electrónica de fecha 15-6-2018, la firma accionante postula la deserción del embate articulado y, subsidiariamente, replica los argumentos vertidos por su contraparte. II. El recurso de la parte demandada no logra superar el umbral de suficiencia exigido por las normas del rito [conf. art. 56 inc. 3 y ccdtes., CPCA]. 1. Vale recordar en este orden, que la fundamentación de la apelación constituye la cuña que busca desbaratar la ratio decidendi que sostiene la solución consagrada en el fallo recurrido, resultando insuficiente la mera disconformidad con lo decidido por el juez de grado, sin hacerse cargo de los fundamentos del pronunciamiento en crisis. La postulación recursiva requiere, pues, una articulación seria, fundada, concreta y objetiva de los errores de la sentencia, punto por punto, junto con la demostración de los motivos para considerar que ella es errónea, injusta o contraria a derecho (cfr. doct. esta Cámara causas C-3255-AZ1 ?Cybulski?, sent. de 28-12-2012; C-4568-BB1 ?Olivieri?, sent. de 6-3-2014; C-5552-AZ1 ?Riccio?, sent. de 3-3-2015; C-6232-BB1 ?Zaidler?, sent. de 3-3-2016; C-7124-MP2 ?Slaven?, sent. de 5-12-2017). Así, en la labor impugnativa la parte recurrente debe criticar todas las partes del fallo que le sirven de sustento y, si en dicha tarea, deja incólumes o incuestionadas parcelas que -por sí- tienen entidad para sostenerlo, el pronunciamiento debe mantenerse (cfr. doct. C.S.J.N. Fallos 335:1368; 334:1302; 334:842; S.C.B.A. causas Ac. 92.995 ?J., D.?, sent. de 24-5-2006; C. 103.709 ?Saracho?, sent.

de 16-4-2014; esta Cámara causas C-3967-BB1 ?Rapezza?, sent. de 4-7-2013; C-5403-AZ1 ?Buscarini?, sent. de 27-3-2015; C-6239-MP1 ?Rojas?, sent. de 25-2-2016; C-3826-DO1 ?Cepas Argentinas S.A.?, sent. de 28-3-2017; C-8105-MP2 ?Amores Quinteros?, sent. de 31-7-2018).

2. A la luz de dichas premisas, advierto que el memorial de agravios obrante a fs. 462/466 no porta una crítica concreta y razonada encaminada a rebatir los pilares argumentales a tenor de los cuales el a quo, más allá de su acierto o sinrazón, acogiera la demanda interpuesta en autos por la firma Unilever de Argentina S.A. Repárese que la apelante no refuta las razones cardinales sentadas en el fallo que, relevadas en el apartado ?I.1.? del presente voto, refieren al defecto en los elementos ?procedimiento? y ?motivación? que portan los actos administrativos impugnados -a las que me remito en honor a la brevedad-. Por el contrario, la pieza en estudio, reflejando una técnica expositiva laxa e imprecisa, porta argumentaciones que no solamente carecen de entidad para patentizar yerro alguno en la construcción lógica que apuntala tal segmento del fallo de grado, sino que trasuntan la condición de inoportunas por cuanto se desentienden del hilo argumental desarrollado por el a quo cuando, luego de postular la existencia de tales vicios [procedimental y motivacional], postulara la nulidad de la Resolución N° 121/12 emitida por el Secretario de Hacienda de la Municipalidad de General Madariaga y de su ratificatorio decreto 118/13 dictado por el Intendente Municipal de la referida Comuna. Veamos.

2.1. Primeramente el inferior, atendiendo el cuestionamiento de falta de sinceridad que la actora postula respecto de los actos cuestionados (Resolución N° 121/12 y decreto 118/13), verificó que el Municipio pretendía percibir el cobro del tributo (Derecho por Publicidad y Propaganda y Ocupación y Uso de Espacios Públicos) determinando los períodos fiscales correspondientes a los años 2007 a 2012. En ese contexto, y ponderando que las constancias documentales obrantes en la causa [expediente administrativo N° 1535/12 y copias de actas de verificación N° 165, 196 y 213] no permitían tener por cierto que la Comuna hubiera efectuado fiscalización o verificación alguna mediante funcionario competente, descartó que pudiera tenerse comprobada la materialización del hecho imponible. Resaltó -además- que las actas de constatación presentaban falencias tales como la ausencia de un funcionario inspector competente del área de recaudaciones, que cumpliera dicha diligencia y que entrevistara a los responsables del comercio auditado, adunando -en la línea trazada- que no se registra la hora en que se efectuó el relevamiento. Agregó -también- que tales actas no han sido incorporadas al expediente administrativo en el cual se sustanciara la impugnación de la firma demandante. Sumado al anterior vicio o defecto en los antecedentes de hecho, suficiente per se para fulminar la actuación estatal, el a quo relevó otras falencias que directamente repercuten sobre el elemento ?motivación? del acto, al postular que el proceder de la Administración -en tanto apartado de la realidad- importaba la violación del principio de la verdad jurídica objetiva que debe perseguir la Administración. Finalmente, por fuera de los vicios precedentemente detallados y como ?motivo coadyuvante? a la nulidad de los actos estatales, el juzgador de grado (con sustento lo resuelto por esta Alzada en la causa C-2437-AZ1 ?Nueva Card S.A.?, sentenciada el 13-12-2011) definió la esencia de la gabela en cuestión [asignándole la condición de Tasa] y atribuyó a la Comuna la ilegitimidad de la determinación tributaria en tanto tuvo por explícitamente reconocida la ausencia de una concreta, efectiva e individualizada contraprestación.

2.2. Frente a tales basílicos soportes del pronunciamiento absoluto silencio guardó la defensa técnica municipal, limitándose a postular argumentos que se desentienden de la construcción lógica pergeñada por el juzgador de la instancia de grado y de la que, en definitiva, se desprende la existencia de vicios e irregularidades en los elementos ?procedimiento? y ?motivación?. Así, desenfocando las razones vertidas por el a quo para postular la ilegitimidad de la actuación estatal, la Comuna apelante arguye que: i) al reprochar la confección de las actas de constatación, el sentenciante vierte meras conjeturas que en modo alguno surgen de la prueba producida en autos [cfr. fs. 462 y vta.]; ii) la modalidad y la mayor -o menor- celeridad que la actuación municipal en el impulso del relevamiento y cobro de tributos constituye una facultad privativa del Departamento Ejecutivo municipal [cfr. fs. 462 vta./463]; iii) la circunstancia de no haber citado a la empresa actora a participar en el relevamiento de oficio o, en su caso, que las actas de constatación no estuvieran firmadas por los responsables del comercio, no importaba -a tenor de las previsiones del art. 27 de la Ordenanza Fiscal de aplicación- defecto nulificante alguno, por cuanto la falta de presentación de las respectivas declaraciones juradas habilitaba a la Comuna a determinar la deuda sobre base presunta y sin obligación de citar al contribuyente para participar del recuento [cfr. fs. 463/464]; y que iv) las multas aplicadas a la firma actora son legítimas ante la verificación de incumplimientos formales [cfr. fs. 464 vta./465]. A poco que se cotejan los citados agravios se advierte con patencia el descalce de la crítica. Así, el Municipio deja incontrovertido el medular segmento del fallo en el que se tienen por acreditados vicios graves en los actos impugnados.

2.3. Repárese que en su memorial -de un lado- ha guardado absoluto frente a la conclusión del magistrado de grado según la cual, al tratarse de una determinación tributaria por cinco períodos y no obrando antecedente alguno en relación a los períodos anteriores al año 2012, se impone -por tal motivo- tomárselos por inexistentes [cfr. fs. 443/444]; y -de otro- que para refutar el reproche formal erigido en torno a las falencias estructurales de las actas de constatación que obran -en copia certificada- a fs. 165/167 de estos autos, la quejosa solo se limita a postular que ?...según resulta del art. 27 de la O.F., tampoco se requiere que los inspectores intervinientes hagan firma en las actas a los comerciantes o responsables, ni -mucho menos- que debieran notificarles previamente a la inspección ni a aquellos, ni

a la empresa actora, tal como cándidamente sostiene el juzgador?, aseveración -ésta última- que además de apuntalarse en una deficiente -por incompleta- lectura de los recaudos normativos contemplados en el fallo atacado (conf. arts. 20, 27, 28 y 29 de la Ordenanza Fiscal 2011), no se hace cargo de la exégesis sistémica expuesta por el sentenciante a fs. 446 y vta., la que resulta conteste con los citados arts. 20 y 29, que al reglar las formalidades de las actas a labrarse por parte de los agentes municipales actuantes disponen respectivamente que "...Las citaciones, notificaciones e intimaciones de pago se practicarán según corresponda: ... c) Personalmente, debiéndose en este caso librarse acta de la diligencia practicada, en la que se especificará el lugar, día y hora en que se efectúe y que será firmada por el agente notificador y por el interesado, si accediere, a quien se dará copia autenticada por el notificador? y que ?En todos los casos del ejercicio de estas facultades de verificación y fiscalización, los funcionarios que la efectúen, deberán extender constancia de los resultados, escrita, así como la existencia o individualización de los elementos exhibidos. Estas constancias escritas podrán ser firmadas por los contribuyentes y/o responsables, cuando se refieran a sus manifestaciones verbales, a quienes se les entregará una copia de las mismas, tales constancias constituirán elementos de prueba en las acciones que se promuevan de acuerdo con lo establecido en la presente Ordenanza? [cabe prevenir que si bien a fs. 342/379 se halla glosada copia del Boletín Municipal N° 2/11 JULIO-DICIEMBRE 2011, en el que se publicó la citada ordenanza -registrada bajo el N° 2123/11-, la falta de correlación de su contenido -v. fs. 366 y vta.- ha sido suplida mediante la consulta al sitio web oficial de la Comuna - <https://www.madariaga.gob.ar/municipio/boletines->]. Ante tal escenario, la pobreza de la crítica es evidente. Y si bien no soslayo que la apelante intenta traer a colación que el procedimiento fue llevado a cabo a partir de la omisión de la empresa actora en presentar las pertinentes declaraciones juradas y que, además existiría cierta discrecionalidad administrativa para ordenar y materializar las inspecciones, no lo menos que tales argumentos -aun cuando pudieran predicarse como atendibles- no se hacen cargo del posicionamiento del inferior cuando le endilga al proceder de la Administración defectos concretos [a saber, actas con datos insuficientes que ni siquiera permiten corroborar que la fiscalización o verificación lo hubiera sido mediante funcionario competente y la inexistencia de constataciones durante los períodos 2007 a 2011]. Desde otro andarivel, tampoco la Municipalidad apelante se hace cargo del no menor e importante argumento del a quo para tachar de ilegítimo el proceder determinativo objeto de censura: la calificación de ?tasa? que efectúa sobre la gabela debatida en autos y el consecuente requisito de viabilidad de su cobro como lo es la organización de la prestación de un servicio municipal determinado respecto del cual esa tasa está llamada a sufragar. Con todo, sea por la defectuosa técnica argumental o por guardar el apelante mutismo absoluto respecto de las razones que llevaron al a quo a tener por configurados las irregularidades en los elementos ?procedimiento? y ?motivación? de los actos municipales enjuiciados, es dable propiciar la insuficiencia al remedio aquí tratado. 3. En el contexto reseñado, la conducta procesal de la recurrente, huérfana de precisión y desprovista de una adecuada y prolija técnica recursiva, ha soslayado las exigencias rituales establecidas en el art. 56 inc. 3 del CPCA, circunstancia que impide -en lo tocante a la configuración de los graves vicios en el procedimiento y la motivación de los actos impugnados- la apertura de la jurisdicción revisora de este Tribunal ad quem (cfr. doct. esta Cámara causas C-3548-DO1 ?Ponce de León?, sent. de 28-11-2012; C-3999-MP2 ?Miori?, sent. de 3-9-2013; C-4391-MP2 ?Verdi?, sent. de 6-2-2014; C-5650-MP1 "Frenkimz", sent. de 14-4-2015; C-6569-DO1 ?Gauto?, sent. de 27-6-2017, entre otras). III. Si lo hasta aquí expuesto es compartido, habré de proponer al Acuerdo rechazar el recurso de apelación deducido a fs. 462/466 por la Municipalidad de General Madariaga, por su manifiesta insuficiencia, y -consecuentemente- confirmar el pronunciamiento de grado [conf. art. 56 inc. 3, CPCA]. Las costas de Alzada debería imponerse a la Comuna apelante por su objetiva condición de vencida [conf. art. 51 inc. 1, CPCA -texto según ley 14.437-]. En consecuencia, voto la cuestión planteada por la negativa. El señor Juez doctor Mora, con igual alcance e idénticos fundamentos a los brindados por el señor Juez doctor Riccitelli, vota la cuestión planteada por la negativa. De conformidad a los votos precedentes, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, dicta la siguiente: SENTENCIA 1. Rechazar el recurso de apelación deducido a fs. 462/466 por la Municipalidad de General Madariaga, por su manifiesta insuficiencia, y -consecuentemente- confirmar el pronunciamiento de grado [conf. art. 56 inc. 3, CPCA]. Las costas de Alzada se imponen a la Comuna apelante por su objetiva condición de vencida [conf. art. 51 inc. 1, CPCA -texto según ley 14.437-]. 2. Diferir la regulación de honorarios por los trabajos de segunda instancia para su oportunidad. Regístrese, notifíquese y devuélvanse las actuaciones al Juzgado de origen.

036081E