

Tributos Determinacion De Oficio Respeto Al Debido Proceso

JURISPRUDENCIA

Tributos. Determinación de oficio. Respeto al debido proceso

Se confirma la sentencia apelada que anula el acto administrativo por el cual se rechaza el recurso interpuesto por la actora, intimándola al pago por derechos de publicidad y propaganda liquidados según determinación de oficio. Ello en virtud de que el acto administrativo adolece de vicios en la causa, motivación, procedimiento y que se había violentando la garantía de defensa y que el recurso de apelación no fue debidamente fundado.

En la ciudad de General San Martín, a los 2 días del mes de mayo de 2018, se reúnen en acuerdo ordinario los Sres. 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: Jorge Augusto Saulquin, Ana María Bezzi y Hugo Jorge Echarri, para dictar sentencia en la causa N° 6683 caratulada ?Yamaha Motor Argentina S.A. c/ Municipalidad de Moreno s/ Pretensión Anulatoria?. ANTECEDENTES I.- El titular del Juzgado de primera instancia en lo Contencioso Administrativo n° 1 de Mercedes dictó sentencia en las presentes actuaciones haciendo lugar a la pretensión anulatoria deducida por la firma Yamaha Motor Argentina S.A., anulando el Decreto n° 2599 dictado con fecha 10 de septiembre de 2008 por el Sr. Intendente Municipal del Partido de Moreno. Asimismo, ordenó a la comuna demandada a practicar liquidación y reintegrar a la firma Yamaha Motor Argentina S.A. la suma depositada a los efectos de la habilitación de la instancia. Determinó que a los importes admitidos debía adicionársele el correspondiente a los intereses, los que debían liquidarse según la tasa pasiva más alta fijada por el Banco de la Provincia de Buenos Aires en sus depósitos a treinta (30) días, vigente al inicio de cada uno de los períodos comprendidos y, por aquellos días que no alcancen a cubrir el lapso señalado, el cálculo debía ser diario con igual tasa, desde la fecha del pago (10 de agosto de 2011) hasta el día de su efectivo pago y que la suma resultante debía abonarse dentro de los 60 días desde que quedara firme el auto de aprobación de la liquidación respectiva. Por último, impuso las costas a la vencida. II.- Contra dicha resolución la apoderada de la Municipalidad de Moreno, a fs. 532/536, interpuso recurso de apelación. Ordenado que fuera el traslado del mismo a la actora (ver fs. 537), dicha parte procedió a contestarlo según surge de fs. 538/545. III.- El juez de primera instancia ordenó elevar los autos a esta Cámara para el tratamiento del recurso de apelación deducido por la demandada (ver fs. 548), siendo recibidos a fs. 549 vta. IV.- Efectuado el pertinente examen de admisibilidad y concedido que fuera con efecto suspensivo el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia definitiva, pasaron los autos para sentencia (ver fs. 551/552). El tribunal estableció la siguiente cuestión a decidir: ¿Es ajustada a derecho la resolución apelada?

VOTACION A la cuestión planteada, el Señor Juez Jorge Augusto Saulquin dijo: 1°) Para resolver del modo indicado en el punto I precedente el juez a quo, en sustancia, recordó que en el caso la parte actora adujo que el acto administrativo que impugnaba adolecía de vicios en la causa, motivación, procedimiento, que se había violado la garantía de defensa y que el tributo reclamado era inconstitucional. Tras relatar las constancias que surgían de las actuaciones administrativas, el a quo encontró aplicable el precedente "SFK Argentina S.A. c/ Municipalidad de Moreno s/ Pretensión de restablecimiento o reconocimiento de derechos", causa 10.217, sent. del 24/08/2010, de la Cámara Contencioso Administrativo de La Plata, en el que se juzgó que el procedimiento determinativo de oficio de la tasa en cuestión resultaba inválido. Luego de transcribir fragmentos del precedente expuso que la doctrina que emanaba del fallo se encontraba consolidada ante posteriores fallos de la misma Cámara (citó CCALP N° 9800-M "Rayovac Argentina SRL c/ Municipalidad de Berazategui s/ pretensión de restablecimiento o reconocimiento de derechos" del 12/08/2010; CCALP N° 9853 "Osram Argentina SACI c/ Municipalidad de Moreno s/ pretensión anulatoria" del 28/10/2010). En tal contexto, expresó que los extremos fácticos y jurídicos del caso resultaban análogos a dichos antecedentes, y observó que el procedimiento administrativo que informa el caso se inició con el recurso interpuesto por la aquí actora, verificándose la falta de previa intervención de la parte interesada en el trámite de determinación tributaria de oficio, relativo a la constatación de espacios de publicidad y propaganda. Destacó que de las actuaciones administrativas reseñadas, surgía que tanto de las intimaciones previas (liquidación de deuda) -ver fs. 21/27, 22 y 22/23- como del dictamen del Departamento de la Asesoría Letrada en el que se sustenta el acto de determinación (Decreto n°2599) aluden a su vez a supuestas actas de relevamiento, declaraciones juradas de donde surgiría la existencia de la publicidad que diera origen a la pretensión fiscal. Sin embargo, destacó que de esas mismas actuaciones, no surgía ninguno de los elementos antes mencionados, no obraban agregadas actas de relevamiento y/o constatación suscriptas por funcionarios públicos, ni declaraciones juradas, ni participación previa del contribuyente afectado. Afirmó que de esa falta de intervención de parte interesada en el trámite de determinación tributaria de oficio, habilitaba a la aplicación de la doctrina elaborada por la Alzada, por ser el caso bajo análisis de idéntico tenor a lo allí resuelto. Entendió que ante los eficaces argumentos que se desprendía de la doctrina judicial que referenciaba, la misma resultaba de plena aplicación al caso bajo examen y

consecuentemente correspondía descalificar como actos válidos las determinaciones de deuda en los términos que han sido concebidas. Finalizó destacando el énfasis puesto por esta alzada en los autos "Establecimiento Elaborador de Alimentos Sacaan Argentina S.A. c/ Municipalidad de Moreno s/ Pretensión Anulatoria (causa n° 3767/13 del 28/10/13), en relación al carácter esencial de la vista inicial en el marco del procedimiento de oficio, transcribiendo partes de dicho fallo. 2°) Contra dicha resolución la Municipalidad de Moreno interpuso recurso de apelación, agraviándose en tanto el juez de primera instancia hizo lugar a la pretensión de la parte actora. Sustancialmente, sostuvo que el juez de primera instancia violó el principio de la verdad material y criticó la valoración de la prueba que efectuara. Afirmó que -a contrario sensu de lo afirmado por el sentenciante- las actas declaraciones juradas existen y se encuentran agregadas en el expediente y fueron acompañadas como prueba documental al contestar la demanda, habiendo sido ofrecidas por esta parte como prueba, aclarando que dichas actas, al contener declaraciones juradas de terceros, son de carácter confidencial y se encuentran protegidas por el secreto fiscal, no pudiendo ser acompañadas en autos por prohibición expresa de una norma jurídica (art. 101 de la O.F.) salvo, entre otros supuestos, requerimiento judicial?. Expuso que en razón de ello, en caso de acompañar dichas actas, sin requerimiento judicial previo, el municipio estaría actuando de manera ilegal. Respecto al inicio del procedimiento administrativo sostuvo que el a quo incurrió en error al considerar que el procedimiento se inicia con la impugnación llevada a cabo por la actora ya que el mismo se inició con el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización de las que goza el municipio, constatando la existencia de hechos imponderables cometidos por el accionado volcadas en las actas de inspección que a su vez contienen la declaración jurada de los comerciantes en donde los hechos imponderables fueron cometidos. En relación al efectivo ejercicio del derecho de defensa por parte del administrado al que hace alusión el magistrado en su sentencia, manifestó que las actas de constatación, al contener declaraciones juradas de terceros, no fueron notificadas al accionante por expresa prohibición del art. 101 de la O.F., motivo por el cual se le notifican las liquidaciones que de las mismas se desprenden, detallando con claridad el hecho imponible reclamado (lugar, tamaño, fecha de constatación de la publicidad). Recordó que la actora, al tomar conocimiento de las liquidaciones efectuadas mediante la notificación realizada por este municipio, eligió presentarse impugnando el tributo por cuestiones jurídicas, sin hacer ofrecimiento de prueba alguna a producir. Manifestó que sus alegaciones, meramente teóricas, fueron oídas por el municipio y desestimadas en base a cuestiones de derecho pues, respecto a los hechos nada se objetó ni se ofreció probar; por lo que no puede establecer el a quo que se ha violado el derecho de defensa de la actora, sino que por el contrario fue ella quien optó por no ejercerlo plenamente. Insiste en que el procedimiento de marras no impidió la efectiva defensa en juicio ya que, como surge del escrito en conteste, el accionante ha podido alegar todos los hechos y ofrecer toda la prueba que entendió necesaria para defender sus derechos en esta instancia y, por ende, la garantía establecida en el art. 18 C.N. se encuentra efectivizada a través del proceso judicial. Recordó que no es debido declarar la nulidad por la nulidad misma sino que el perjuicio alegado debe ser efectivamente probado por quien la pretende y, en el caso de marras, ninguna otra prueba y ninguna otra alegación ha sido realizada por el demandante. A efectos de avalar su postura citó antecedentes del Tribunal Fiscal de la Nación, de la C.N.A.C.A.F y de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires. Por todo ello, entendió que el accionante tuvo oportunidad de probar la inexistencia de los hechos que fundaron la determinación de oficio, lejos de ello reconoce su comisión. Por último, se agravió de la imposición de las costas. Recordó que las actuaciones principales de esta causa, fueron realizadas durante la vigencia de la norma que establecía que las costas del proceso deberían ser soportadas en el orden causado; por lo que habiéndose devengado los honorarios a regularse con anterioridad a la vigencia de la nueva redacción del art. 51 C.P.C.A., solicitó que las costas del proceso sean establecidas en el orden causado. 3°) Tal como se desprende de la reseña precedente, contra la resolución del juez de primera instancia por medio de la cual declarara la nulidad del Decreto N° 2599, dictado con fecha 10 de septiembre de 2008 por el Sr. Intendente Municipal del Partido de Moreno con fundamento, en lo sustancial, en que la falta de intervención del contribuyente en el procedimiento administrativo tornaba inválida la determinación tributaria de oficio; la parte demandada interpuso recurso de apelación. La Municipalidad, al recurrir la sentencia, sostuvo, por un lado, que no se vulneró el derecho de defensa de la empresa en el procedimiento llevado a cabo y, por el otro, que las costas debían imponerse en el orden causado. De ello se desprende que la cuestión atinente a la devolución por parte de la Municipalidad de Moreno de las sumas ingresadas por la firma Yamaha Argentina S.A. a los efectos de la habilitación de la instancia llega firme a esta alzada (conf. art. 266 del CPCC). 4°) En tal contexto, y a efectos de resolver el recurso de apelación interpuesto, considero necesario reseñar -tal como hiciera el a quo en su sentencia- las constancias obrantes en las actuaciones administrativas pertinentes para resolver la cuestión. Así, del expediente administrativo n° 4078-36362-Y-05 surge que: i. A fs. 2/12 vta., se encuentra anejado el descargo efectuado por la firma YAMAHA MOTOR ARGENTINA S.A. con fecha 21/10/05, en virtud de las notificaciones que le fueran cursadas que contenían las liquidaciones de deuda Actas ...; ...; ... y ... ii. A fs. 20/27, obran copias de la liquidación de derechos de publicidad y propaganda y derechos de ocupación o uso de espacios públicos años 2002/2005 (número de actas ... - ... - ... - ...). En las mismas se le notifica a Yamaha Motor Argentina S.A. que ?...En nuestro carácter

de responsables de la liquidación de Derechos de Publicidad y Propaganda y derechos de Ocupación o Uso de Espacios Públicos, notificación y verificación de los pagos respectivos en la Municipalidad de Moreno, comunicamos a Ud. que de acuerdo a las constataciones realizadas deberá abonar a dicha Municipalidad la suma de...?. En las mismas se adjuntan los detalles de medios respectivos. iii. A fs. 28, luce nota a la Subsecretaria de ingresos tributarios, sugiriendo dar intervención a la Subsecretaria Legal y Técnica y a fs. 29 luce nota remitiendo el expediente en cuestión. iv. A fs. 36 luce dictamen de la Dirección General Jurídico solicitado por la Sub Secretaria Legal y Técnica. Del expediente administrativo n° 4078-46190-Y-06 surge que: i. A fs. 2/19, obra copia del Poder Judicial y descargo efectuado por la firma Yamaha Motor Argentina S.A., -las que se encuentran mal foliadas-, en virtud de la notificación que le fuera cursada y que contenía la liquidación de deuda de los DPP 004375. ii. A fs. 20/21, obra copia de la liquidación de derechos de publicidad y propaganda y derechos de ocupación o uso de espacios públicos año 2006 (número de acta ...). En la misma se le notifica a Yamaha Motor Argentina S.A. que ?...En nuestro carácter de responsables de la liquidación de Derechos de Publicidad y Propaganda y derechos de Ocupación o Uso de Espacios Públicos, notificación y verificación de los pagos respectivos en la Municipalidad de Moreno, comunicamos a Ud. que de acuerdo a las constataciones realizadas deberá abonar a dicha Municipalidad la suma de...?. En las mismas se adjuntan los detalles de medios respectivos. iii. A fs. 22, luce nota a la Subsecretaria de ingresos tributarios, sugiriendo dar intervención a la Subsecretaria Legal y Técnica y a fs. 23 luce nota remitiendo el expediente en cuestión. iv. A fs. 24, obra nota remitiendo las actuaciones a la Dirección General Jurídica, a efectos de que emita opinión sobre la presentación efectuada por Yamaha Motor Argentina S.A. v. A fs. 25, se encuentra glosado el dictamen de la Dirección General Jurídico solicitado por la Sub Secretaria Legal y Técnica. vi. A fs. 38, 39, 40 y 41 lucen notas de distintos departamentos a efectos de que se acumulen ambos expedientes. Del expediente administrativo n° 4078-63702-Y-07 surge que: i. A fs. 2/20, obra copia del Poder Judicial y descargo efectuado por la firma YAMAHA MOTOR ARGENTINA S.A., en virtud de la notificación que le fuera cursada con fecha 26/06/07 y que contenía las liquidaciones de deuda de los DPP 005994 (año 2007). ii. A fs. 21/23, luce cédula por la cual se notifica a Yamaha Motor Argentina S.A. el acta n° Se acompaña adjunta a la cédula el acta respectiva. iii. A fs. 24, 25 y 26 lucen pases a distintas oficinas. iv. A fs. 27/30, luce dictamen de la Dirección General Jurídico, sugiriendo el rechazo del planteo recursivo. v. A fs. 43/44, obra Decreto N° 2599 del 10/09/08 por medio del cual se rechaza el recurso interpuesto por la empresa YAMAHA MOTOR ARGENTINA S.A., intimándola para que en el plazo de diez días de notificada integre la suma de pesos mil quinientos veintitrés 54/00 (\$ 1.523,54). vi. A fs. 47, obra la cédula de notificación recepcionada con fecha 23/10/2008. Del expediente administrativo n° 4078-63702-Y-07 surge que: i. A fs. 13 y vta. obra copia de la cedula de notificación a la firma YAMAHA MOTOR ARGENTINA S.A. con fecha 4/07/05, en la cual se expresa: ?...se han detectado los hechos imponible que se detallan en las ACTAS N° ..., ..., ..., ... adjuntadas a la presente. Dichos hechos imponible están corroborados por las pertinentes declaraciones juradas efectuadas en los lugares donde se encuentran. Estando Ud. obligado al pago de los tributos en cuestión se le informa:...2. 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...?. 5°) Sentado ello, me referiré a la normativa aplicable al caso. En tal sentido, debo destacar que las Ordenanzas Fiscales correspondientes a los ejercicios 2002/2007 establecen un procedimiento reglado para determinar las obligaciones fiscales de los contribuyentes. En este sentido establecen que ?La determinación de las obligaciones fiscales se efectuará conforme los términos que para cada tributo se fijan en los capítulos respectivos del Libro 2° - Parte Específica de la presente Ordenanza Fiscal, en los cuales se establecerán: los hechos imponible, los sujetos pasivos del mismo, las bases imponible, los procedimientos de determinación, las disposiciones referidas a deducciones o bonificaciones que pudieren corresponder, las excepciones de aplicación y el régimen de franquicias o exenciones específicas....? (art. 28) ?Cuando la determinación deba efectuarse por declaración jurada del contribuyente o responsable, ésta deberá contener todos los elementos y datos necesarios para establecer la actividad sujeta a tributación y el monto de la obligación tributaria correspondiente, en el tiempo, forma y modo que se disponga, y en los formularios que se ordenen a tales efectos. Los contribuyentes son responsables del contenido de sus declaraciones juradas y están obligados al pago de los tributos que de ellas resulten, salvo las correcciones por errores de cálculo o de concepto suficientemente excusables a juicio de la autoridad competente, y sin perjuicio de la obligación tributaria que finalmente determine la Municipalidad como resultado de aquellas.? (art. 29) ?...La Municipalidad podrá disponer las verificaciones que crea necesarias para establecer la real situación del hecho imponible y serán admisibles todos los medios de prueba a su alcance, pudiendo requerir inventarios, tasaciones, informes, certificaciones o pericias a terceros idóneos. La determinación de la base imponible realizada por medio de verificaciones, como así también los importes de las deudas que por todo concepto surgieran de la mismas, deberán ser notificadas fehacientemente a los contribuyentes o responsables.... En todos los casos en que se ejercieran las facultades precedentes de verificación, el funcionario responsable del procedimiento de

fiscalización extenderá una cédula de notificación dejando constancia de sus actuaciones, las consideraciones que surjan de la verificación in situ y/o los requerimientos a que diere a lugar; y en caso de corresponder, labrará un acta de comprobación por duplicado y debidamente numerada con los datos del mismo por las infracciones que pudieren haberse comprobado. Dichas actuaciones podrán constituir elemento de prueba en los procedimientos de determinación de oficio de las obligaciones tributarias, en la comprobación de infracciones a los deberes y las obligaciones fiscales y formales y en la fundamentación de resoluciones ante la interposición de recursos administrativos. (art. 30, el subrayado me pertenece) Asimismo, dispone que "cuando los contribuyentes o responsables no hubieren presentado sus declaraciones juradas, o hayan sido verificadas y se comprobare que son inexactas por ser falsos o erróneos los hechos consignados o por equívoca aplicación de las disposiciones vigentes, la Municipalidad determinará de oficio la obligación tributaria sobre base cierta o presunta, con los elementos conocidos y demás hechos o circunstancias que por su vinculación o conexión evidente con la obligación tributaria permitan presumir su existencia y magnitud. En tales casos, la dependencia competente en la percepción de tributos se encuentra facultada para determinar de oficio las obligaciones tributarias de los contribuyentes o responsables." (art. 32, el subrayado es propio). Además, que "la determinación administrativa que rectifique una declaración jurada o de oficio que se efectuare en ausencia de la misma, por la dependencia competente en la percepción del tributo, será suficiente, si el contribuyente o responsable prestara su expresa conformidad, la que surtirá entonces los mismos efectos que su expresa declaración jurada. La determinación de oficio contendrá el monto adeudado de la obligación tributaria y los recargos que correspondan hasta la fecha de vencimiento que se indique en la misma. Incumbe al contribuyente o responsable demostrar fehacientemente que no es correcta la base imponible determinada o que contiene vicios legales de forma o de fondo, no pudiendo limitar su reclamo a su mera impugnación, sino que deberá exponer todos los argumentos y acompañar u ofrecer las pruebas pertinentes en su declaración jurada impugnatoria de la determinación de oficio, quedando facultado el funcionario responsable de la dependencia competente para decidir en primera instancia sobre tales reclamaciones, sobre la base de los nuevos elementos de juicio que puedan demostrar la existencia de error, omisión o dolo en las consideraciones que dieron lugar a la determinación de oficio. Notificado fehacientemente al contribuyente de lo decidido en relación a sus reclamaciones, este podrá, dentro de un plazo de quince (15) días, interponer por escrito cualquiera de los recursos administrativos previstos en la presente Ordenanza Fiscal o por inobservancia de los requisitos legales de fondo o forma, con el fin de impugnar la determinación de oficio de la obligación tributaria o lo decidido en primera instancia por la autoridad competente, proporcionando detallado fundamento y las pruebas que hagan a su derecho, para que quien ejerciera las funciones de juez administrativo, pueda emitir resolución fundada" (art. 34, el subrayado es propio). Se suma a lo expuesto, lo dispuesto en el libro II, capítulo IV, que trata específicamente los derechos por publicidad y propaganda. Luego de fijar el hecho imponible (art. 197), los contribuyentes y responsables (art. 198), y la base imponible (art. 199/201), prevé que "...a efectos de determinar el monto a tributar, los titulares o responsables deberán completar una declaración jurada ante la Dirección General de Recaudación Tributaria y Fiscalización..." (art. 203). Y establece que "comprobada la ocurrencia o existencia de hechos y actos de publicidad y propaganda sin autorización o permiso Municipal, o sin que se haya efectuado el pago de los derechos que corresponda, ya sea con o sin autorización o permiso previo, sean estos exigibles o no, el Departamento Ejecutivo dispondrá la notificación de tales circunstancias en al menos una oportunidad, mediante cédula de notificación y/o cédula de intimación de pago, y una vez vencidos los plazos que se hayan dispuesto para la regularización de la falta de pago, podrá ordenar la inmediata anulación o el comiso de los elementos relacionados con tales hechos y actos, de acuerdo a la reglamentación que dicte a tales efectos; todo ello, sin perjuicio de las multas y recargos que correspondan por infracción a los deberes y las obligaciones formales... En todos los casos, el Departamento Ejecutivo a fin de procurar el cobro de los derechos que pudieren adeudarse por medio de las actuaciones previstas en los Capítulos XV y XVI del Libro 1º de la presente Ordenanza Fiscal, deberá practicar una liquidación de oficio, la cual quedará automáticamente consentida en el término de diez (10) días" (art. 206, el subrayado me pertenece). 6º) De la normativa reseñada se desprende que para el supuesto en el que el contribuyente no efectúe la determinación a su cargo (falta de presentación de declaración jurada), o que presentada ésta fuere cuestionable, se encuentra regulado un procedimiento de determinación de oficio de la obligación fiscal, que la Municipalidad debe llevar adelante mediante los pasos fijados al efecto (arts. 28/36 y 206 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. art. 34 de la Ordenanza Fiscal y ver fs. 20/27 del expediente administrativo n° 4078-36362-Y-05, fs. 20/21 del expediente administrativo n° 4078-46190-Y-06 y fs. 2/20 Del expediente administrativo n° 4078-63702-Y-07). Una vez evacuada la vista, o transcurrido el término señalado, debe dictarse resolución fundada que determine el gravamen e intime su pago (cfr. arts. 34 y 206 de la Ordenanza Fiscal). No será necesario el dictado de dicha resolución determinativa de oficio si antes de ese acto el contribuyente presta expresa conformidad con la liquidación realizada (cfr. art. 34 de la Ordenanza Fiscal). 7º) 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 (las partes se encuentran contestes al respecto, conforme surge de la demanda y su contestación); 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. Sin embargo, la Municipalidad determinó la deuda sin observar las pautas precisas que reglaban 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 su 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 audiencia previa en el procedimiento administrativo. Véase que si bien la Municipalidad podía utilizar la información que surgía de las declaraciones juradas realizadas por otros contribuyentes (cfr. art. 33 de la Ordenanza Fiscal), ello era de acuerdo al procedimiento reglado al efecto (cfr. determinación sobre base cierta, arts. 33 y 34 de la Ord. Fiscal). En el caso, de dicho procedimiento no podía prescindir ante la falta de conformidad del contribuyente con la pretensión fiscal (cfr. art. 34 de la Ord. Fiscal). De las constancias administrativas surge que al actor directamente se lo intimó a regularizar una deuda -períodos 2002/2007- del derecho por publicidad y propaganda (cfr. fs. 20/27 del expediente administrativo n° 4078-36362-Y-05, fs. 20/21 del expediente administrativo n° 4078-46190-Y-06 y fs. 2/20 Del expediente administrativo n° 4078-63702-Y-07), sin que haya podido participar de la determinación del tributo en los términos de los arts. 34 de la Ord. Fiscal. Ello, pese a que en la cédula de intimación remitida por la Municipalidad se informaba que "...2. 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?. Circunstancia que 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 efectuaría el procedimiento de determinación en los términos de la normativa citada (ver cedula obrante a fs. 13 del expediente administrativo n° 4078-70308-Y-2008). En definitiva, la deuda intimada por el Decreto N° 2599/08, cuya determinación careció de la participación y audiencia del contribuyente (arts. 34 y 206 de la Ord. Fiscal), no fue la conclusión del procedimiento expresamente establecido por la normativa. 8°) Por lo demás, cabe resaltar que en su primer presentación en las actuaciones administrativas el actor planteó la nulidad de las liquidaciones y las intimaciones, como así que se había incurrido en vicio en el procedimiento determinativo no habiendo podido ejercer su derecho de defensa (ver presentaciones efectuadas por la actora en el marco de los expedientes administrativos detallados en el punto 4°). Si bien se desprende de las cédulas de intimación, del dictamen y decreto en cuestión (ver fs. 13 del expediente administrativo n° 4078-70308-Y-2008, ver fs. 27/29 vta. y 43/44vta. del expediente administrativo n° 4078-63702-Y-2007), que el cálculo se realizó en base a declaraciones juradas, no hay constancias que el actor haya tenido acceso a las mismas para ejercer su derecho de defensa. Ello, pese a que, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, en el supuesto no rige el secreto fiscal, pues la normativa fija que "las declaraciones y demás informaciones que los contribuyentes presenten a la Municipalidad en cumplimiento de las disposiciones de la presente Ordenanza Fiscal y que refieran a datos comerciales o patrimoniales de los mismos, se considerarán de carácter confidencial y sujetas a secreto fiscal, salvo: a) sean utilizadas con fines de fiscalización, por sí o por medio de terceros...?" (art. 101 de la Ord. Fiscal, el subrayado es propio). Es decir, que claramente el supuesto en análisis se enmarcaba en la excepción citada. 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. Tal situación se agrava aún más ante la inexistencia de tales elementos -y cualquier otra referencia concreta a los mismos que permita identificarlos- en el propio expediente administrativo, ya que esta carencia impidió al contribuyente conocer el origen de los referidos detalles de medios y defenderse correctamente. No obstante lo hasta aquí expuesto, se subraya que los descargos realizados no fueron atendidos en sede administrativa, pues se los consideró como recurso administrativo de reconsideración 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. No huelga recordar, entonces, que la naturaleza del principio de informalismo implica su interpretación a favor del administrado y nunca en perjuicio de éste. En tal sentido, dicho principio, implica morigerar las exigencias rituales acerca de los términos en que fue redactada la presentación del contribuyente -actor en este caso judicial-. 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 (cfr. SCBA B 60263 S 24-2-2010, Peralta, Juanita Elizabeth c/ Provincia de Buenos Aires (I.P.S.) s/ Demanda contencioso administrativa, entre otras). 9°) El vicio in procedendo señalado -que no permitió a la parte actora ejercer su derecho de defensa en debida forma- resulta esencial y provoca la nulidad del decreto N° 2599/08 y de la determinación de la deuda correspondiente a los períodos 2002/2007 por los derechos de publicidad y propaganda, sin que quepa su subsanación en esta instancia (cfr. esta cámara, causa N° 1650-09, caratulada "Transportes Unidos de Merlo SACIEJ c/ Municipalidad de Morón y otros s/ amparo", del 11/6/09, entre otros). Esta Cámara en anteriores oportunidades se ha pronunciado en forma similar, entre muchas otras, en las causas N° 2650, "Rayovac", del 15/08/12; N° 3201 "Laboratorio Cuenca", del 30/10/12; N° 4378 "Kodak", del 30/12/14, N° 4729 "Nestlé" del 17/09/15, 4735 "Visa Argentina" del 22/09/15 y más recientemente en las causa n° 6365 "Molinos Rio de la Plata S.A." del 26/10/17). 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 SCJBA 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", del 6/10/05, y más recientemente en la causa N° 3511/13 "Visa Argentina S.A.", sentencia del 18/06/2013, 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 omitiera 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)". 10°) Vista la violación de la norma que regía la actuación de la demandada, 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" (el subrayado me pertenece). 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." (cfr. "Tratado de Tributación", Tº 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 (cfr. Marienhoff, Tratado de Derecho Administrativo, Tº 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." (Cfr. Julio Rodolfo Comadira, "La Licitación Pública. Nociones, principios, cuestiones.", Pág. 39, Ed. Depalma). En ese marco, la violación al derecho de defensa se advierte con nitidez al no haber podido la parte actora tomar conocimiento de las actas de constatación y declaraciones juradas en el procedimiento administrativo llevado a cabo. En definitiva, por todo lo hasta aquí expuesto, cabe desechar sustancialmente el recurso en tratamiento y, por ende, confirmar -en razón del vicio en el procedimiento esencial verificado- la sentencia de grado en cuanto declaró la nulidad del Decreto N° 2599/08. En tal dirección, cabe establecer la nulidad del procedimiento de determinación de oficio correspondiente a los períodos 2002/2007 de los derechos por publicidad y propaganda, y del Decreto N° 2599/08, retrotrayendo las actuaciones administrativas al momento en que se debía correr la vista inicial -con los elementos que sustentan su liquidación- y tratar luego los descargos del contribuyente -arts. 34 y 206 de la Ordenanza Fiscal-. Sin que, por el momento, corresponda expedirse acerca de la legitimidad de la deuda (cfr. este Tribunal en causa N° 1728 "Biemme SA, del 22/12/09, N° 2970/11, "L'oreal Argentina SA", del 24/5/12, entre otras). 11º) Sentado ello, corresponde adentrarnos a analizar el segundo agravio esgrimido por la apelante concerniente a la imposición de las costas. Cabe recordar que la recurrente funda su crítica en que la demanda y su contestación -actuaciones principales de la causa- fueron realizados durante la vigencia de la norma que establecía que las costas del proceso debían ser soportadas en el orden causado. En tales condiciones, cabe destacar que si bien el art. 51 del CPCA en su redacción según Ley N° 13.101 establecía como principio que las costas del proceso debían ser soportadas por las partes en el orden causado, previéndose su imposición a la vencida únicamente en los procesos de ejecución tributaria o cuando la vencida hubiera actuado con notoria temeridad y malicia, lo cierto es que dicho artículo ha sido modificado. Así, mediante Ley N° 14.437 (B.O. 08/02/2013) se reformó sustancialmente el art. 51 del CPCA, estableciéndose como criterio rector el principio objetivo de la derrota, en los siguientes términos: "1) El pago de las costas estará a cargo de la parte vencida en el proceso. Sin embargo, el juez podrá eximir total o parcialmente del pago de las costas al vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento, bajo pena de nulidad. 2) Cuando la parte vencida en el proceso fuere un agente público o quien hubiera reclamado un derecho previsional, en causas en materia de empleo público o previsional, las costas le serán impuestas sólo si hubiere litigado con notoria temeridad?". Así, a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 14.437 -después de los ocho días de su publicación, en tanto no se encuentra previsto un tiempo específico (cfr. art. 2º del Código Civil de la Nación)-, por regla, en el proceso contencioso administrativo corresponde la imposición de las costas del proceso, a la parte vencida, salvo los supuestos de excepción previstos en la misma norma. En tales condiciones, adelanto que el agravio no prospera. Es que, no puedo dejar de advertir que al momento del dictado de la sentencia de grado (28 de agosto de 2017) la norma vigente era el art. 51 en su redacción según Ley N° 14.437. El art. 7º del Código Civil y Comercial de la Nación, en forma similar -en lo que aquí interesa- a lo previsto en art. 3º del derogado Código Civil de la Nación, dispone que "A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. La leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales. Las nuevas leyes supletorias no son aplicables a los contratos en curso de ejecución, con excepción de las normas más favorables al consumidor en las relaciones de consumo" (el subrayado es propio). En esa línea, es criterio sostenido de manera reiterada por esta Cámara, que en el terreno procesal, en principio, la aplicación de las normas es inmediata en aquéllas causas pendientes, debiendo los actos procesales regirse por la ley vigente en el momento en que se produce (cfr. esta Cámara in re:

causas N° 3412, "Becerra Fabián Humberto y otros c/ Ministerio de Seguridad y otros s/pretensión indemnizatoria", sent. del 28/02/2013; N° 3425, "Aguirre, Marcelo Javier c/ Municipalidad de Carmen de Areco s/ Pretensión Indemnizatoria?", sent. del 05/03/2013; N° 1780, "Garofalo Nelly Claudia c/ Municipalidad de Vicente López s/ Pretensión anulatoria?", sent. del 26/08/2014; N° 5125, "Bimbo de Argentina SA c/ Municipalidad de Moreno s/ Pretensión Anulatoria?", sent. del 21/06/2016; N° 6208, "Machado, Silva Mónica Karina y otros c/ Ministerio de Salud y otros s/ Pretensión Indemnizatoria?", sent. del 22/05/2017; N° 5249, "Ponce Andrea Celeste c/ Castiglioni Alicia Ester y otros s/ Pretensión Indemnizatoria?", sent. del 08/08/2017, entre muchas otras). En ese marco, luce prístino que en el caso de autos correspondía la aplicación del art. 51 en su redacción según Ley N° 14.437, que -como ha quedado dicho- en materia de costas recepta el principio general de la derrota, por ser la ley vigente al momento del dictado de la sentencia. Ello, independientemente de la norma que rigiera al momento de la interposición de la demanda (arg. CCASM causa N° 5249, "Ponce Andrea Celeste c/ Castiglioni Alicia Ester y otros s/ Pretensión Indemnizatoria?", sent. del 08/08/2017). Por lo tanto, no puedo sino concluir que el juez de grado resolvió conforme a derecho al imponer las costas a la demandada, en tanto dicha parte es quien resultó vencida en el proceso, no configurándose en el caso supuesto de excepción alguno que permita apartarse del principio general en la materia. En razón de ello, corresponde rechazar el agravio bajo análisis. 12°) Por todo lo expuesto, propongo: 1°) Rechazar el recurso de apelación deducido por la demandada y consecuentemente, confirmar la sentencia de grado, dejando establecido que corresponde retrotraer las actuaciones administrativas al momento en que se debía correr la vista inicial al contribuyente a los efectos de que el mismo ejerza su derecho de defensa (arts. 16/19 de la Ordenanza Fiscal, art. 50 inc. 2° del CPCA, arg. de esta Cámara en causas N° 1650/09, "Transportes Unidos de Merlo?", del 11/6/09, N° 1689, "Chaves?", del 3/12/09, N° 1728 "Biemme SA?", del 22/12/09, N° 2970/11, "L'Oreal Argentina SA?", del 24/5/12, entre otras); 2°) Imponer las costas de Alzada la demandada vencida (art. 51 del CPCA, texto según ley N° 14.437); 3°) Diferir la regulación de honorarios para su oportunidad. Los Señores Jueces Ana María Bezzi y Hugo Jorge Echarri votaron a la cuestión planteada en igual sentido y por los mismos fundamentos, con lo que terminó el Acuerdo, dictándose la siguiente SENTENCIA Por lo expuesto en virtud del resultado del Acuerdo que antecede, el Tribunal RESUELVE: 1°) Rechazar el recurso de apelación deducido por la demandada y consecuentemente, confirmar la sentencia de grado, dejando establecido que corresponde retrotraer las actuaciones administrativas al momento en que se debía correr la vista inicial al contribuyente a los efectos de que el mismo ejerza su derecho de defensa (arts. 16/19 de la Ordenanza Fiscal, art. 50 inc. 2° del CPCA, arg. de esta Cámara en causas N° 1650/09, "Transportes Unidos de Merlo?", del 11/6/09, N° 1689, "Chaves?", del 3/12/09, N° 1728 "Biemme SA?", del 22/12/09, N° 2970/11, "L'Oreal Argentina SA?", del 24/5/12, entre otras); 2°) Imponer las costas de Alzada la demandada vencida (art. 51 del CPCA, texto según ley N° 14.437); 3°) Diferir la regulación de honorarios para su oportunidad. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

029187E