

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 y se la intima 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 y procedimiento, de que se había violentando la garantía de defensa y de que el recurso de apelación no fue debidamente fundado.

En la ciudad de General San Martín, a los 13 días del mes de marzo de 2.018, se reúnen en acuerdo ordinario los señores Jueces de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Martín, estableciendo, de conformidad con la excusación formulada por el Sr. Juez Hugo Jorge Echarri a fs. 946 y aceptada por los restantes integrantes de este Tribunal a fs. 947/947 vta., el siguiente orden de votación de acuerdo al sorteo efectuado: Ana María Bezzi y Jorge Augusto Saulquin, para dictar sentencia en la causa n° 6520-2017, caratulada "AKAPOL S.A C/ MUNICIPALIDAD DE MORENO S/ PRETENSIÓN ANULATORIA". ANTECEDENTES I.- A fs. 916/225 vta., el Sr. Juez titular del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo n° 1 de Mercedes dictó sentencia resolviendo lo siguiente: ?...1°) Hacer lugar a la pretensión anulatoria deducida por la firma AKAPOL SA. anulando el decreto N° 1321 dictado con fecha 1 de Junio de 2005 por el Sr. Intendente Municipal del Partido de Moreno. 2°) Ordenar a la Municipalidad de Moreno a practicar liquidación y reintegrar a la firma "AKAPOL SACIFIA" la sumas abonadas con fecha 27/12/2007 (ver fs. 420/486), con más los intereses, que se calcularán desde la fecha del pago hasta su efectiva devolución, de acuerdo a la tasa que pague el Banco de la Provincia de Buenos Aires en los depósitos a treinta días vigentes en los distintos periodos de aplicación (art.622 C.C.; doc. SCBA causas C. 101.774 ?Ponce? del 21/10/09, C. 94.077 ?García? del 07/04/10, C.93.136 ?Raimundo? del 09/06/10, C.107.394 ?Brancaleone de Riva? del 09/06/10). A tales fines, deberá elaborarse -dicha liquidación- con los coeficientes que surgen del sitio web de la SCBA: <http://www.scba.gov.ar/servicios/ContieneMontos.asp>, correspondiente al índice de tasa pasiva -Plazo Fijo en pesos a 30 días. La suma resultante deberá abonarse dentro de los 60 días desde que quede firme el auto de aprobación de la liquidación respectiva (art.163 Constitución Provincial; art.63 C.P.C.A.). 3) Costas a la vencida (art. 51 inc.1° CPCA -texto según ley 14.437-). 4) Diferir la regulación de honorarios para su oportunidad (art.51 ley 8904)...?. II.- A fs. 927/931, la mandataria del municipio accionado interpuso recurso de apelación contra dicho pronunciamiento, con expresión de fundamentos. III.- A fs. 932, el magistrado de grado dispuso correr traslado al apelado del recurso de apelación interpuesto, por el término de diez días. IV.- A fs. 935/942, el letrado apoderado de la parte actora evacuó el traslado antes indicado. V.- A fs. 943, el Sr. Juez a quo ordenó elevar las presentes actuaciones a este Tribunal, las que fueron recibidas a fs. 944 vta. y pasaron a resolver (cfr. fs. 945). VI.- A fs. 946, el Sr. Juez Hugo Jorge Echarri se excusó de entender en autos, en razón de haber intervenido en la presente causa con anterioridad como Juez del Juzgado en lo Contencioso Administrativo de Mercedes (arts. 17 y 30 del C.P.C.C.). VII.- A fs. 947/947 vta., se aceptó la excusación formulada por el antes referido magistrado y se efectuó el pertinente examen -formal- de admisibilidad, resolviendo conceder -con efecto suspensivo- el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia definitiva dictada en la causa y llamarse los autos para sentencia, resolución que se encuentra firme según se desprende de las cédulas de notificación que obran en el sistema informático Augusta (cfr. nota de libramiento de fs. 947 vta.) VIII.- Bajo tales condiciones, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a decidir: ¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada? A la cuestión planteada, la Señora Juez Ana María Bezzi dijo: 1°) Cabe precisar que para resolver en el modo señalado en los antecedentes, el Sr. Juez a quo consideró -en lo sustancial- lo siguiente: a) Indicó que en el caso se había planteado que el acto administrativo adolecía de vicios en la causa, motivación, procedimiento y que se había violentando la garantía de defensa. b) Tras relatar las constancias que surgían de las actuaciones administrativas (expte. adm. n° 4078-31715-A-05), 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 en lo Contencioso Administrativo de La Plata, en el que se había juzgado que el procedimiento determinativo de oficio de la tasa en cuestión resultaba inválido. Expuso, luego de transcribir fragmentos del citado precedente, 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). Expresó, en tal contexto, que los extremos fácticos y jurídicos del caso resultaban análogos a los indicados, y observó que el procedimiento administrativo se había iniciado con la impugnación de la empresa accionante a las liquidaciones de deuda efectuadas por la Municipalidad demandada, verificando la falta de una previa intervención de la parte interesada en el trámite de determinación

tributaria de oficio, relativo a la constatación de espacios de publicidad y propaganda. c) Señaló que las intimaciones previas (liquidación de deudas) -ver fs. 27/29 del expte. administrativo- y el dictamen de la Asesoría -ver fs. 20/24 del expte. adm.- aludían a su vez a supuestas actas de relevamiento, constatación y verificación -declaraciones juradas- y/o ?constancias labradas?, de donde habría surgido la existencia de la publicidad que diera origen a la pretensión fiscal. Refirió, sin embargo, 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. Resaltó que el defecto apuntado, había quedado confirmado al allegar la comuna a este expediente judicial, las actas de relevamiento, que fueran antecedentes de las liquidaciones luego realizadas. Ello así, pues, ninguna referencia precisa y concreta vinculaba unas con otras.

d) Consideró que la falta de intervención de la parte interesada en el trámite de determinación tributaria de oficio, habilitaba la aplicación de la doctrina elaborada por el citado precedente, por lo que correspondía descalificar como actos válidos las determinaciones de deuda en los términos en que habían sido concebidas. e) Agregó, por último, que aun cuando para la determinación de las obligaciones fiscales, el procedimiento que tenía diseñado la normativa fiscal de la comuna demandada (Ordenanza Fiscal T.O 2011), no preveía expresamente la participación del contribuyente en ese mismo procedimiento de determinación previo al acto final determinativo, tal participación previa, aún ante la ausencia de la norma expresa que así lo garantizara, no podía ser válidamente soslayada por la autoridad tributaria. Citó y transcribió en apoyo de ello, el precedente de esta Alzada dictado el 28 de octubre de 2.013 en la causa n° 3767/13, caratulada "Establecimiento Elaborador de Alimentos Sacaan Argentina S.A.c/ Municipalidad de Moreno s/ Pretensión Anulatoria?".

2°) Relatados los antecedentes del caso y expuestos los fundamentos del pronunciamiento de grado, corresponde analizar la pieza recursiva interpuesta contra él por la parte demandada. Del referido escrito surge que dicha parte se agravió -sustancialmente- por lo siguiente: Inicialmente refiere que la sentencia aquí atacada lejos está de haber buscado la verdad material de lo ocurrido en el caso de marras, se ha limitado a transcribir fundamentos emitidos por la Excm. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata, en un caso que él a quo considera similar (aunque no lo sea) sin haber valorado las pruebas ofrecidas en autos. Seguidamente describe los agravios: a.- Existencia de las actas-declaraciones juradas: Refiere que el a quo en su considerando sostiene: ?Que en principio cabe destacar que de las actuaciones administrativas reseñadas no surgen siquiera agregadas las intimaciones previas (liquidaciones de deudas, -ver fs. 27/79), y que el dictámen en el que se sustenta el acto de determinación (Decreto n° 1321/2005) aluden a su vez a supuestas actas de relevamiento, constatación, y verificación -declaraciones juradas- y/o ?constancias labradas? de donde surgiría la existencia de la publicidad que da origen a la pretensión fiscal. Sin embargo, de esas mismas actuaciones, no surge ninguno de los elementos antes mencionados, no obran agregadas actas de relevamiento y/o constatación suscriptas por funcionarios públicos, ni declaraciones juradas, ni participación previa del contribuyente afectado? Asegura que el magistrado de grado ha dado por sentado la inexistencia de dichas actas-declaraciones juradas que dan sustento a las liquidaciones que se atacan, pero que, sin embargo, dichas actas - declaraciones juradas existen y se encuentran agregadas en el ex. administrativo N° 4078/23526-A-04, habiendo sido ofrecidas por su 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. Por lo tanto, afirma que en caso de acompañar dichas actas, sin requerimiento judicial previo, el municipio estaría actuando de manera ilegal. b.- Inicio del procedimiento administrativo: Refiere y transcribe la afirmación realizada por el a quo en cuanto afirma que ?el procedimiento administrativo que informa el caso se inicia con la impugnación de la empresa accionante a las liquidaciones de deuda efectuadas por la Municipalidad demandada, verificándose la falta de previa intervención de parte interesada en el trámite de determinación tributaria de oficio, relativo a la constatación de espacios de publicidad y propaganda? manifestando que es similar a casos análogos.

Destaca que el a quo se alinea a los fallos que viene dictando la Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata, sin analizar si quiera la prueba agregada en autos. Sostiene que el Magistrado incurre en error al manifestar que el procedimiento se inicia con la impugnación llevada a cabo por la actora pues dicha impugnación sólo se da a consecuencia de un procedimiento anterior de determinación de oficio llevado adelante por su mandante, confundiendo de este modo inicio de un expediente administrativo con inicio de un procedimiento administrativo. Manifiesta que ciertamente el procedimiento administrativo se inició en 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 por lo que el procedimiento se ha iniciado con las actas-declaraciones juradas que obran en el expediente administrativo ofrecido por su parte. c.- Efectivo ejercicio del derecho de defensa por parte del administrado: Expresa 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). Refiere que la actora, al tomar conocimiento de las liquidaciones efectuadas por su mandante mediante la notificación realizada por el municipio, elige presentarse impugnando el tributo por cuestiones jurídicas, sin hacer ofrecimiento de prueba alguna a producir. Manifiesta que sus alegaciones, meramente teóricas, fueron oídas por el municipio que representa y desestimadas en base a cuestiones de derecho pues, respecto a los hechos nada se objetó ni se ofreció probar. Afirma 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. Asegura que podría haber presentado un descargo formal, ofreciendo pruebas a producir sobre hechos y demás cuestiones, y no una simple impugnación que se remite a negar publicidad y cuestionar legitimidad de las normas tributarias sin aportar prueba de lo que intenta valerse. Describe que el derecho de defensa implica el conocimiento de la imputación, el derecho a ser oído y la necesaria correlación que debe existir entre la imputación y el fallo; la posibilidad de probar y controlar la prueba y que todas estas cuestiones no le fueron privadas en ningún momento al actor. Citó jurisprudencia de diferentes fueros, grados y jurisdicciones en apoyo de su posición. Finalmente, solicitó que se revoque la sentencia, con expresa imposición de costas a la contraria. 3°) Por su parte, en la contestación pertinente, la parte actora replicó lo sostenido por la contraria, solicitando se desestimaran los agravios y se confirmara la sentencia recurrida, con costas en ambas instancias a cargo de la demandada. 4°) Delimitado entonces el tema a decidir en las presentes actuaciones, ingresaré ahora en el tratamiento de la fundabilidad del recurso de apelación interpuesto, no sin antes recordar que no es preciso que el Tribunal considere todos y cada uno de los planteos y argumentos esgrimidos por las partes, ni en el orden que los proponen, bastando que lo haga únicamente respecto de aquellos que resulten esenciales y decisivos para sustentar debidamente el fallo de la causa. Tal como lo ha establecido el más alto tribunal federal, los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquellos que estimen pertinentes para la solución del caso (CSJN, Fallos, 248:385; 272:225; 297:333; 300:1193, 302:235, entre muchos otros; esta Cámara en la causa n° 3426/12, caratulada ?Chivilcoy Continuos S.A. c/ Municipalidad de Luján s/ pretensión restablecimiento o reconocimiento de derechos - otros?, sentencia del 14/03/13; entre muchas otras). 5°) Tal como fuera indicado, entonces, la sentencia recaída en primera instancia en el sub lite declaró la nulidad del Decreto Municipal n° 1.321, dictado con fecha 1 de junio de 2.005 por el Sr. Intendente Municipal del partido de Moreno, y dispuso a la accionada que practique liquidación y reintegre a la firma ?AKAPOL SACIFIA? la sumas abonadas en fecha 27/12/2007 (ver fs. 420/486), con más los intereses correspondientes. Para ello, el magistrado actuante entendió -sustancialmente- que la falta de intervención de la actora en el trámite de determinación tributaria de oficio tornaba inválida la determinación de la deuda. 6°) Por su parte, la accionada, al recurrir dicho pronunciamiento explicó -sustancialmente- que el a quo se había equivocado al sostener la inexistencia de las constancias labradas, en tanto las mismas nunca habían sido solicitadas por la parte actora ni por el Juez, quien era quien debía relevar el secreto fiscal que pesaba sobre ellas. 7°) A partir de lo expuesto, adelanto que el recurso no puede tener andamiento positivo, ello por cuanto el presente caso presenta marcadas similitudes en su sustancia con los ya resueltos por esta Alzada en las causas n° 3.717/13 -caratulada ?Mastellone Hnos. S.A. c/ Municipalidad de Moreno s/ pretensión anulatoria?, sentencia del 18 de octubre de 2.013- y n° 3.767/13 -caratulada ?Establecimiento Elaborador de Alimentos Sacaan de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Moreno s/ pretensión anulatoria?, sentencia del 28 de octubre de 2.013-, en donde la recurrente resultaba, como ocurre en el presente, la accionada. Por tal motivo, la solución que propondré no se apartara del norte establecido en ambos pronunciamientos. 8°) Planteado este primer marco jurisprudencial creo oportuno, para resolver el debate, individualizar y reseñar algunas de las constancias que surgen tanto de esta causa como del expediente administrativo ofrecido como prueba en autos: A) Expediente administrativo n° 4078-23526-A-04 i) A fs. 1/13, luce el descargo efectuado por la firma Akapol SACIFIA., con fecha 3 de noviembre de 2.004, en virtud de las notificaciones referidas a las liquidaciones de deuda practicadas por la Municipalidad de Moreno. En dicho escrito impugnó formalmente tales liquidaciones por considerarlas nulas de nulidad absoluta e insaneable, por basarse en publicidad inexistente en el municipio; por no tener fundamentación suficiente; por existir desviación de poder y una pretensión municipal desproporcionada; por la improcedencia del tributo perseguido; por afectar las normas de coparticipación tributaria; y afirmó que debido a que las liquidaciones impugnadas constituyen la primer notificación relativa a los derechos de publicidad y propaganda pretendidos sin que hayan sido notificadas la existencia de actuaciones administrativas, dejó consignado que para el caso que existan, desconoce su autenticidad y redarguye de falsas la totalidad de las actas y de antecedentes administrativos que correspondan a las liquidaciones cuestionadas. Ofreció prueba e hizo reserva del caso federal. ii) A fs. 19, obra memorando a la Subsecretaría de Ingresos Tributarios para su consideración y posterior remisión a la Dirección de Dictámenes, adjuntando proyecto de dictamen relativo al recurso presentado por la firma Akapol SACIFIA. iii) A fs. 20/24, se encuentra agregado el dictamen de la Asesoría Letrada, en el que se señala que la pretensión municipal está suficientemente causada y motivada, encontrándose firme la determinación, razón por la cual se impone rechazar el planteo recursivo. iv) A fs. 25/26, luce el proyecto de decreto relativo al

descargo presentado por la accionante en sede administrativa. v) A fs. 27/79, obran copias de la liquidación de Derechos de Publicidad y Propaganda y de Ocupación de Uso de Espacios Públicos del año 1.999 a 2.004 (actas DPP-002509, DPP-002426, DPP-002339, DPP- 001719, DPP- 000951 y DPP-000106), junto con el detalle de medios. vi) A fs. 80, se encuentra agregada la remisión de la Subsecretaría legal y Técnica a la Dirección General de Jurídico Contencioso. vii) A fs. 82, luce el dictamen de la Dirección General Jurídico Contencioso al Departamento de Asuntos Técnicos, mediante el cual, adhiriéndose a los conceptos vertidos en el proyecto de dictamen, se aconseja que deberá emitirse el pertinente acto administrativo rechazando el recurso a despacho. viii) A fs. 85/86 vta., obra copia fiel del Decreto n° 1321/05 por el cual se rechaza el recurso interpuesto por la empresa Akapol SACIFIA, intimándola para que en el término de diez días de notificada integre la suma de pesos ochenta y cinco mil cuatrocientos cincuenta y cinco con 73/100 (\$85.455,73), en concepto de pago por Derechos de Publicidad y Propaganda liquidados de acuerdo a las actas antes mencionadas, bajo apercibimiento de su ejecución por vía de apremio. ix) A fs. 87, se encuentra agregada la cédula de notificación recepcionada por la empresa. 9°) Bajo dichas condiciones, observo que la municipalidad demandada quebrantó la norma que regía su actuación (Ord. Fiscal), 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. Y tal determinación de oficio del tributo, resultaba ineludible. 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, 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 de la actora, esto es, la privó de audiencia previa en el procedimiento administrativo. Véase que si bien la municipalidad accionada podía utilizar la información que surgía de las declaraciones juradas realizadas por otros contribuyentes (cfm. art. 33 de la Ordenanza Fiscal), ello era de acuerdo al procedimiento reglado al efecto (cfm. 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 (cfm. art. 34 de la Ord. Fiscal y el escrito presentado por el actor en sede administrativa que luce agregado a fs. 1/13 del expte. admin. ofrecido como prueba). De las constancias administrativas surge que a la actora directamente se la intimó a regularizar una deuda -períodos 1999/2000/2001/2002/2003 y 2004- del Derecho por Publicidad y Propaganda y Derechos de Ocupación o Uso de Espacios Públicos (cfm. fs. 27/79 del aludido expte. admin.), sin que hubiera podido participar de la determinación del tributo en los términos de los arts. 34 de la Ord. Fiscal aplicable. En definitiva, la deuda intimada por el Decreto n° 1.321/05, 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. 10°) Por lo demás, cabe resaltar que en su primer presentación en las actuaciones administrativas la actora planteó que el procedimiento iniciado por la Municipalidad de Moreno había afectado su legítimo derecho de defensa en juicio. Si bien se desprende de las cédulas de intimación (cfr. fs. 27/79 del expte. admin.) y del dictamen (cfr. fs. 20/24 de las mentadas actuaciones administrativas), el que fue citado en el Decreto n° 1.321/05 (cfm. su artículo 1), que el cálculo se había realizado en base a declaraciones juradas, no hay constancias de que la actora hubiera tenido acceso a las mismas para ejercer su derecho de defensa. He de resaltar al respecto, que no solamente tampoco fueron acompañadas a estos actuados judiciales, sino que pretende asignársele tal carácter a unas meras actas de constatación en las que la parte actora no tuvo intervención alguna (cfr. constancias glosadas a estos autos sin foliar). Todo, pese a que 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. 11°) No obstante lo hasta aquí expuesto, se subraya que el descargo realizado no fue atendido en sede administrativa, pues se lo consideró un recurso administrativo (cfr. fs. 19 del citado expte. admin.). 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 de la actora se adjuntó dentro del plazo otorgado por la intimación para realizar el descargo, 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 -actora en este proceso judicial. En efecto, la S.C.J.B.A. 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). Por último, pese a la reconocida carencia de las citadas declaraciones juradas, la falta de notificación de las actas de constatación y la evidente insuficiencia de las actas de liquidación de la deuda, de las que no surge pauta alguna que hubiera sido seguida para el cálculo de los derechos reclamados (ver fs. 27/79 del expte. admin. ofrecido como prueba), el decreto impugnado tampoco dió cuenta de elementos tales como la base imponible considerada y la alícuota aplicable (cfm. este Tribunal en la ya citada causa n° 2650 ?Rayovac?, entre otras).

12°) 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° 1.321/05 y de la determinación de la deuda correspondiente a los períodos 1999/2000/2001/2002/2003 y 2004 del Derecho por Publicidad y Propaganda y Derechos de Ocupación o Uso de Espacios Públicos, sin que quepa su subsanación en esta instancia (cfm. esta Cámara en la causa n° 1650-09, caratulada ?Transportes Unidos de Merlo SACIEJ c/ Municipalidad de Morón y otros s/ amparo?, 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.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.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 S.C.B.A. 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 la causa n° 323/05, ?Cassano?, del 6/10/05, 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)?.

13°) 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 1.994, integra expresamente los derechos y garantías constitucionales con la incorporación que el art. 75 inc. 22 hace de Tratados que lo reconocen como derecho humano fundamental. 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, por su lado, 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). 14º) No debo soslayar, en el mismo orden de ideas, que la eventual falta de presentación de declaraciones juradas por parte de la firma actora no puede eximir a la autoridad fiscal a prescindir de las formalidades establecidas y que hagan al debido basamento de sus actos, en el caso en materia de determinación tributaria de oficio, así como al debido procedimiento adjetivo y al respeto del derecho de defensa del administrado (art. 18 C.N. y 15 C.P.B.A.). Ha señalado esta Alzada que cuando el recurrente sólo manifiesta su disconformidad o discrepancia subjetiva con lo decidido, sin demostrar cuales han sido los errores incurridos en el decisorio, queda invalidado por falta de instrumental lógico de crítica antes que por la solidez de la decisión que impugna (cfr. esta Alzada en la causa n° 2574/11, caratulada "Barreiro Fernando Elías c/ Municipalidad de Gral. San Martín s/ pretensión anulatoria", sentencia del 14 de julio de 2.011, entre otras). Finalmente, y a mayor abundamiento, debo señalar que la obligación de presentación de declaraciones juradas en materia tributaria tiene un alcance distinto cuando los hechos fácticos que pueden configurar el hecho imponible resultan del ejercicio directo comercial del potencial obligado tributario -como puede resultar el caso de los impuestos al I.V.A. o a los Ingresos Brutos- de aquellos otros tributos que, como en el caso, resultan de una configuración fáctica indirecta. 15º) Tampoco quisiera dejar de mencionar que las circunstancias fácticas del caso lo diferencian -en lo que al planteo de nulidad del procedimiento administrativo refiere- del precedente n° 1.608 "First Data Conosur S.A. c/ Municipalidad de San Fernando s/ demanda contenciosa?", del 30/6/09, de este Tribunal. Ello, en tanto -sumado a la vulneración de la norma que regía la actuación de la demandada-, no se presentó una manifestación genérica de perjuicios hipotéticos. En efecto, véase que en los títulos "Vicios de procedimiento?" y "Vicios del pretendido acto administrativo determinativo?" de la demanda (cfr. fs. 223 vta./268) la actora acusó la presencia de defectos procedimentales señalando -sustancialmente, y entre otros planteos- que no se había acreditado el soporte fáctico del acto administrativo. En tales condiciones, encuentro que en el caso se demostró que el descargo administrativo efectuado no había sido analizado por la accionada -quien lo había tratado como un recurso administrativo-, y que había quedado firme -por los términos que se desprenden del recurso de apelación- que las declaraciones juradas a las que se alude en la liquidación no existían, al menos, en el sentido técnico que le era exigible. 16º) En definitiva, por todo lo hasta aquí expuesto, cabe desechar 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 Municipal n° 1.321/05. Ello, apuntando que en este caso -a diferencia de lo que he propuesto en precedentes análogos, ver esta Cámara en la ya citada causa n° 2650 "Rayovac", entre otras-, no cabe retrotraer el procedimiento administrativo al momento en que debía correrse la vista inicial con los elementos que sustentaron la liquidación. Es que la inexistencia de las declaraciones juradas -en sentido estricto- aludidas en la liquidación municipal, tornan insubsanable el vicio apuntado. Todo ello, resaltando que de la Ordenanza Fiscal n° 1.569/03 de la Municipalidad de Moreno, como así también de la normativa impositiva en general, surge nítido el alcance dado al término "declaración jurada" (base de las liquidaciones cuestionadas en el caso), razón por la cual resulta inatendible su equiparación con unas meras actas de constatación (cfr. arts. 28/36, 188, 194, 197 y cctes. de la mentada norma). 17º) Por último, toda vez que la accionada no cuestionó la orden de devolución de los montos abonados por aplicación del art. 19 del C.C.A. -con más sus intereses respectivos-, no habiendo mediado agravio sobre dicho punto y habiendo llegado firme la parcela indicada, no corresponde efectuar análisis alguno sobre dicho asunto (cfr. art. 266 del C.P.C.C. y

77 del C.C.A.). Es que, en virtud del principio de congruencia, la revisión de la sentencia se encuentra acotada a aquello que ha sido materia de agravio (tantum devolutum quantum appellatum) (SCBA LP A 71450 RSD-74-15 S 26/03/2015, ?Mullner, María Gabriela c/ Municipalidad de Tigre s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley?). Es decir, la jurisdicción de los tribunales de segunda instancia está limitada por el alcance de los recursos concedidos; si se prescinde de esa limitación y se resuelven cuestiones que han quedado firmes, se causa agravio a las garantías constitucionales de la defensa en juicio y de la propiedad, como asimismo se infringe el principio de congruencia que se sustenta en los artículos 17 y 18 de la Constitución nacional (CA0000 MP A 503 RSD-46-8 S 22/05/2008, ?Chimento Ilzarbe, Nicolás Roberto c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Amparo?). Por ello, no dándose en el supuesto las circunstancias de hecho y de derecho que permitan aplicar el criterio seguido en las causas n° 1.728, ?Biemme SA?, del 22/12/09; n° 2.970/11, ?L`Oreal Argentina S.A.?, del 24/5/12; n° 3.201/12, ?Laboratorio Cuenca S.A.?, del 30/10/12, entre otras, en cuanto a que no corresponde disponer la devolución del monto abonado en concepto de pago previo cuando el vicio sólo se refiere a la cuestión procedimental, debe estarse en el caso a lo dispuesto al respecto en la instancia de origen. Sin perjuicio de que, al igual que en los citados precedentes, no corresponda por el momento expedirse acerca de la legitimidad de la deuda. 18°) Por último, en razón de lo normado por el artículo 274 del C.P.C.C. (por remisión del art. 77 inc. 1° del C.C.A.), debo pronunciarme con relación a las costas del proceso. Estimo a tal efecto que, de acuerdo al modo en el que ha de resolverse la presente controversia y teniendo en cuenta que esta cuestión no ha sido materia de agravio para los litigantes con relación a lo decidido en primera instancia, corresponde imponer las costas de Alzada a la parte demandada, en su calidad de vencida (cfr. arts. 68 y 274 del C.P.C.C; y 51 inc. 1° del C.C.A., t.o. Ley n° 14.437). 19°) En consecuencia, propongo a mi distinguido colega: 1°) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada Municipalidad de Moreno; 2°) En consecuencia, confirmar la sentencia apelada en todo lo que fue materia de agravio; 3°) Imponer las costas de Alzada a la parte accionada en su calidad de vencida (cfr. arts. 68 y 274 del C.P.C.C; y 51 inc. 1° del C.C.A., t.o. Ley n° 14.437); y 4°) Diferir la regulación de honorarios para el momento procesal oportuno. ASÍ LO VOTO. El Señor Juez Jorge Augusto Saulquin votó a la cuestión planteada, en igual sentido y por los mismos fundamentos. Se deja constancia de que el Señor Juez Hugo Jorge Echarri no suscribe la presente, por haberse excusado de intervenir (cfr. fs. 946). Con lo que terminó el acuerdo, dictándose la siguiente: SENTENCIA En virtud de todo lo expuesto, este Tribunal RESUELVE: 1°) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada Municipalidad de Moreno; 2°) En consecuencia, confirmar la sentencia apelada en todo lo que fue materia de agravio; 3°) Imponer las costas de Alzada a la parte accionada en su calidad de vencida (cfr. arts. 68 y 274 del C.P.C.C; y 51 inc. 1° del C.C.A., t.o. Ley n° 14.437); y 4°) Diferir la regulación de honorarios para el momento procesal oportuno. Se deja constancia de que el Señor Juez Hugo Jorge Echarri no suscribe la presente, por haberse excusado de intervenir (cfr. fs. 946). Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. 033566E