

## Tributos Determinacion De Oficio Respeto Al Debido Proceso

### JURISPRUDENCIA

### Tributos. Determinación de oficio. Respeto al debido proceso

Se revoca la sentencia de grado en cuanto, al declarar la nulidad del acto administrativo impugnado, no se retrotrajo el procedimiento administrativo y se ordenó la devolución de la suma depositada a los efectos de la habilitación de instancia. En consecuencia, se dispone la nulidad del procedimiento de determinación de oficio correspondiente a los derechos de publicidad y propaganda, y se retrotraen las actuaciones administrativas en el momento en que se debía correr la vista inicial ¿con los elementos que sustentan la liquidación del citado tributo?.

En la ciudad de General San Martín, a los 21 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, Hugo Jorge Echarri y Ana María Bezzi, para dictar sentencia en la causa N° 6743 caratulada ¿Akapol SACIFIA 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 Akapol SACIFIA., anulando el Decreto n° 950 dictado con fecha 24 de abril de 2007 por el Sr. Intendente Municipal del Partido de Moreno.

Asimismo, ordenó a la comuna demandada a practicar liquidación y reintegrar a la firma Akapol SACIFIA la suma depositada a los efectos de la habilitación de la instancia. Determinó que a los importes admitidos debía adicionársele los intereses que fijara el Banco de la provincia de Buenos Aires en sus operaciones de depósito a 30 días, desde la fecha del depósito y hasta su efectivo pago; todo ello en el plazo previsto en el art. 163 Const. Pcial. Por último, reguló honorarios e impuso las costas a la vencida.

II.- Contra dicha resolución la apoderada de la Municipalidad de Moreno, a fs. 327/331, interpuso recurso de apelación. Ordenado que fuera el traslado del mismo a la actora (ver fs. 332), dicha parte procedió a contestarlo según surge de fs. 333/348. 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. 378 y vta.). 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) como del dictamen de la Asesoría Letrada y del proyecto de decreto 49/50 aluden a su vez a supuestas actas de relevamiento y verificación -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 inobjetables 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. 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. En primer lugar, cuestionó la afirmación del a-quo relativa a que el inicio de las actuaciones administrativas se llevó a cabo con la impugnación de la accionante pues dicha impugnación solo se da a consecuencia de un procedimiento anterior de determinación de oficio llevado adelante por la comuna. Al respecto, sostuvo que el procedimiento se realizó conforme la normativa municipal y que la actora al tomar conocimiento de la determinación de oficio mediante la notificación efectuada por el municipio, eligió presentarse impugnando las mismas sin hacer ofrecimiento de prueba alguna a producir. Puntualizó que las declaraciones juradas presentadas por terceros que constituyen a su vez las actas de constatación, fueron presentadas por los titulares de los comercios donde se publicitan los productos del accionante, por lo que existen pero no fueron incluidas en el expediente administrativo acompañado por encontrarse amparadas por el secreto fiscal establecido por el art. 101 de la Ordenanza Fiscal correspondiente, el que sólo puede levantarse por pedido del propio contribuyente o de terceros con facultades legales de fiscalización. Seguidamente, cuestionó que la parte interesada no haya tenido intervención en el trámite de determinación tributaria de oficio como lo sostuvo el juez a-quo en su sentencia. Al respecto, sostuvo que no se violó el derecho de defensa de la actora sino que ella fue quien optó por no ejercerlo plenamente ya que podría haber presentado un descargo formal ofreciendo pruebas a producir y no una simple impugnación que se remite a negar la publicidad y cuestionar la legitimidad de las normas tributarias sin aportar prueba de la que intentara valerse. Posteriormente, se agravio del pasaje de la sentencia en que el juez de grado sostuvo que la falta de individualización suficiente de los lugares constatados potenciaba el vicio en el procedimiento al impedirse el cabal ejercicio del derecho de defensa del contribuyente. Cuestionó que el magistrado no meritara la liquidación notificada a la actora conteniendo el domicilio exacto y ubicación de la publicidad efectuada. Destacó que ello no fue controvertido por las partes, sino únicamente por el sentenciante. Luego, la comuna recurrente se agravio de la aplicación por parte del magistrado de grado de los precedentes de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata. En esta parcela, destacó que en el caso citado se mencionó que se violaba el debido proceso cuando en el presente las actuaciones transitaron todos los senderos necesarios para brindarle al actor la tranquilidad necesaria de hacer valer sus derechos. Finamente, concluyó que el procedimiento no impidió la efectiva defensa en juicio, destacando que el accionante pudo alegar todos los hechos y ofrecer toda la fuerza que creyó necesaria para defender sus derechos en esta instancia, quedando efectivizada la garantía del art. 18 de la Constitución Nacional a través del proceso judicial. En este sentido, destacó la posibilidad de subsanar el proceso adjetivo en sede judicial cuando se tacha de nulo un acto administrativo por cuestiones procesales o de hecho y prueba. Desarrollados los agravios, en último término, la accionada solicitó que para el caso en que esta Alzada determinara que los decretos debían ser anulados, se retrotraeran las actuaciones al momento en que debía correrse la vista inicial, sin disponer la devolución del monto abonado en concepto de pago previo. 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° 950, dictado con fecha 24 de abril de 2007 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 ordenando restituir a la actora la suma depositada a los efectos de la habilitación de instancia; la parte demandada interpuso recurso de apelación. La Municipalidad, al recurrir la sentencia, sostuvo, en apretada síntesis, que no se vulneró el derecho de defensa de la empresa en el procedimiento llevado a cabo por lo debía revocarse la sentencia de primera instancia. Asimismo, solicitó para el hipotético caso que se entendiese que el decreto debía ser anulado que se retrotraigan las actuaciones administrativas al momento en que se debía correr la vista inicial sin disponer la devolución del monto abonado en concepto de pago previo. 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- 31418-A-05 surge que: i. A fs. 1/17, obra el descargo efectuado por la firma AKAPOL SACIFIA con fecha 12 de Julio del 2005, en virtud de las notificaciones que le fueran cursadas el día 01 de julio del mismo año y que contenía la liquidación de deuda N° 003759. Señala en sus agravios, que la supuesta publicidad y propaganda de los productos comercializados no existe ni ha existido dentro del partido de Moreno. ii. A fs. 23/40, obra copia de la liquidación de derechos de publicidad y propaganda y derechos de ocupación o uso de espacios públicos año 2005 (número de acta DPP-003759). En las misma se le notifica a Akapol S.A.C.I.F.I.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. 41, se agrega memorando del Departamento de Tasas Varias y Comerciales a la Subsecretaría de Ingresos Tributarios en el que sugiere remitir las actuaciones a la Sub. Secretaria Legal y Técnica. iv. A fs. 42, luce memorando de la Subsecretaría de Ingresos Tributarios remitiendo las actuaciones a la Subsecretaría Legal y Técnica a fin de proseguir las actuaciones. v. A fs. 44/45, obra proyecto de decreto, relativo al descargo presentado por la firma AKAPOL SACIFIA en el que

se señala, que la comuna mediante declaración jurada realizada oportunamente, procedió a la determinación del tributo sobre base cierta procediendo de conformidad con lo que establece los Art. 28 y 31 de la Ordenanza Fiscal, acreditándose de esta forma el hecho imponible sobre la base de tales declaraciones, lo que confiere el carácter de determinación sobre base cierta. vi. A fs. 46, obra Dictamen 1182, mediante el cual, luego de una serie de fundamentos, se concluye que la pretensión municipal se encuentra suficientemente causada y motivada, razón por la cual, se dispone que corresponde el rechazo del planteo recursivo, dictando el correspondiente acto administrativo que así lo disponga. vii. A fs. 47, obra memorando de la Subsecretaría Legal y técnica dirigiendo las actuaciones a la Subsecretaría de Calidad en la Gestión Administrativa, dirigiendo estas al Departamento de Asuntos Técnicos, a fs. 48. viii. A fs. 49/51, se encuentra anejado el Decreto N° 950 por medio del cual se rechaza el recurso interpuesto por la empresa AKAPOL SACIFIA, intimándola para que en el plazo de diez días de notificada integre la suma de pesos treinta y un mil trescientos noventa y ocho con cuarenta centavos (\$ 31.398,40). ix. A fs. 52, obra la cédula de notificación recepcionada por la empresa con fecha 9/05/07. Por su parte, a fs. 15 del presente expediente obra copia de la cedula de notificación a la firma Akapol S.A.C.I.F.I.A. con fecha 1/07/05, en la cual se expresa: "Por medio de la presente, se notifica a Ud. que habiendo efectuado la Municipalidad de Moreno un relevamiento con respecto al cumplimiento de las Obligaciones Fiscales correspondientes a los Derechos de Publicidad y Propaganda y Derechos de Uso y Ocupación de Espacios Públicos, se han detectado los hechos imponibles que se detallan en las ACTAS N° DPP 003759 adjuntadas a la presente. Dichos hechos imponibles 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 la Ordenanza Fiscal correspondiente al ejercicio 2005 establece un procedimiento reglado para determinar las obligaciones fiscales de los contribuyentes. En este sentido establece 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 imponibles, los sujetos pasivos del mismo, las bases imponibles, 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). 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 -período 2005- del derecho por publicidad y

propaganda (cfr. fs. 23/40 del expediente administrativo n° 4078- 31418-A-05 y fs. 15/33 del presente expediente), 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 (cfr. fs. 23/40 del expediente administrativo n° 4078- 31418-A-05 y fs. 15/33 del presente expediente). En definitiva, la deuda intimada por el Decreto N° 950/07, 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 (cfr. fs. 23/40, 46 y 49/51 del expediente administrativo n° 4078- 31418-A-05 y fs. 15/33 del presente expediente), 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° 950/07 y de la determinación de la deuda correspondiente al período 2005 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 Nº 323/05 "Cassano", del 6/10/05, y más recientemente en la causa Nº 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)". 10º) 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 Provincial, 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. 11°) 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° 950/07. Ahora bien, de acuerdo al modo en el que propongo que se dirima la controversia, considero que no corresponde disponer la devolución del monto abonado en concepto de pago previo, pues el vicio apuntado sólo se refiere a la cuestión procedimental (arg. esta Cámara en causas n° 1650 ?Transportes Unidos de Merlo? del 11/6/09; n° 1689 ?Chaves? del 3/12/09; n° 1728 ?Biemme S.A. del 22/12/09; n° 5125 ?Bimbo de Argentina S.A.? del 21/06/16; entre otras). En tal dirección, cabe establecer la nulidad del procedimiento de determinación de oficio correspondiente al período 2005 de los derechos por publicidad y propaganda, y del Decreto N° 950/07, retro trayendo 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-. Ello, 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; n° 5125 ?Bimbo de Argentina S.A.? del 21/06/16; entre otras). En efecto, advierto que en el supuesto caso en que fuera acogida la defensa de la actora por la demandada, podría acompañarse en la ejecución de sentencia el acto administrativo que así lo dispusiera, ordenándose -de resultar procedente- la mentada devolución de los montos abonados. Sin embargo, en esta instancia -en atención al vicio procedimental analizado en autos- resulta prematuro expedirse sobre la devolución del monto abonado en concepto de pago previo.

Por lo demás, atento el modo en que se resuelve la cuestión, deviene inoficioso pronunciarse en particular sobre los demás planteos esgrimidos por la recurrente. 12°) Por todo lo expuesto, propongo: 1°) Hacer lugar -parcialmente- al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia: revocar la sentencia de grado en cuanto al declarar la nulidad del acto administrativo impugnado no retrotrajo el procedimiento administrativo y ordenó la devolución de la suma depositada a los efectos de la habilitación de instancia. En consecuencia, se dispone la nulidad del procedimiento de determinación de oficio correspondiente al período 2005 de los derechos de publicidad y propaganda, y del Decreto N° 950/07, retro trayendo las actuaciones administrativas al momento en que se debía correr la vista inicial -con los elementos que sustentan la liquidación- (arts 34 y 206 de la Ordenanza Fiscal, art. 50 inc. 2 del CCA, arg. esta Cámara en causa 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; n° 5125 ?Bimbo de Argentina S.A.? del 21/06/16; entre otras); ello, confirmando el resto de la sentencia en cuanto fue materia de agravio; 2°) Imponer las costas de alzada a la recurrente sustancialmente vencida (art. 51 del C.P.C.A, texto según Ley N° 14.437); y 3°) Diferir la regulación de honorarios para el momento procesal oportuno. ASÍ VOTO. Los señores jueces Hugo Jorge Echarri y Ana María Bezzi votaron en igual sentido y por idénticos 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°) Hacer lugar -parcialmente- al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia: revocar la sentencia de grado en cuanto al declarar la nulidad del acto administrativo impugnado no retrotrajo el procedimiento administrativo y ordenó la devolución de la suma depositada a los efectos de la habilitación de instancia. En consecuencia, se dispone la nulidad del procedimiento de determinación de oficio correspondiente al período 2005 de los derechos de publicidad y propaganda, y del Decreto N° 950/07, retro trayendo las actuaciones administrativas al momento en que se debía correr la vista inicial -con los elementos que sustentan la liquidación- (arts 34 y 206 de la Ordenanza Fiscal, art. 50 inc. 2 del CCA, arg. esta Cámara en causa 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; n° 5125 ?Bimbo de Argentina S.A.? del 21/06/16; entre otras); ello, confirmando el resto de la sentencia en cuanto fue materia de agravio; 2°) Imponer las costas de alzada a la recurrente sustancialmente vencida (art. 51 del C.P.C.A, texto según Ley N° 14.437); y 3°) Diferir la regulación de honorarios para el momento procesal oportuno. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

033562E