

## Procedimiento De Determinacion De Oficio Tasa Por Publicidad Y Propaganda Nulidad

### JURISPRUDENCIA

### Procedimiento de determinación de oficio. Tasa por publicidad y

propaganda. Nulidad Se confirma la sentencia que hizo lugar a la demanda contra la Municipalidad, declarando la nulidad del procedimiento de determinación de oficio de la tasa por publicidad y propaganda, por considerar que existió una violación al debido procedimiento.

En la ciudad de General San Martín, a los 20 días del mes de febrero de 2018, se reúnen en acuerdo ordinario los Señores Jueces de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Martín, estableciendo el siguiente orden de votación de acuerdo al sorteo efectuado: Hugo Jorge Echarri, Ana María Bezzi y Jorge Augusto Saulquin, para dictar sentencia en la causa N° 6521/2017, caratulada "Procter & Gamble Int. LLC. Suc. Arg. c/ Municipalidad de Moreno s/ Pretensión Anulatoria". Se deja constancia que el Señor Juez Jorge Augusto Saulquin no suscribe la presente por encontrarse en uso de licencia.

**ANTECEDENTES** I.- A fs. 466/474 vta. 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 deducida por la actora anulando el Decreto N° 0521 dictado con fecha 22 de febrero de 2008 por el Sr. Intendente Municipal del Partido de Moreno. Ordenó practicar liquidación y reintegrar a la actora la suma depositada a los efectos de la habilitación de la instancia, con intereses. Impuso las costas a la vencida y difirió la regulación de honorarios para una vez firme la liquidación ordenada. Para resolver del modo indicado, el juez a quo tuvo en consideración que la parte actora adujo que el acto administrativo impugnado adolecía de vicios en la causa, motivación y procedimiento, y que se había violentando la garantía de defensa. Destacó asimismo, que la accionante planteó la inconstitucionalidad del tributo de publicidad y propaganda contemplado en la Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Moreno. Tras relatar las constancias que surgen de las actuaciones administrativas, 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 indicado, el juez a quo expuso que la doctrina que emana del mismo se encuentra 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 los indicados, y observó que el caso se inició con el recurso interpuesto por la 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. Agregó que las intimaciones previas y el dictamen del Departamento de la Asesoría Letrada en que se sustentó el acto de determinación, aludían a supuestas actas de relevamiento, constatación y verificación -declaraciones juradas- y/o constancias labradas de donde surgiría la existencia de la publicidad que dio origen la pretensión fiscal, pero que de las actuaciones no surgía ninguno de tales elementos, ni la participación previa del contribuyente. Agregó que el defecto apuntado, quedaba confirmado al allegar la comuna al expediente judicial las actas de relevamiento, que fueran antecedente de las liquidaciones luego realizadas, ya que ninguna referencia precisa y concreta las vinculaba, y tampoco obraba ninguna constancia precisa que las relacionara con el expediente administrativo de determinación de la deuda, y menos aún surgía la participación del accionante. Sostuvo que esa falta de intervención de parte interesada en el trámite de determinación tributaria de oficio, habilitaba la aplicación de la doctrina judicial referenciada. Finalmente, destacó 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 fragmentos de dicha sentencia.

II.- Contra dicho pronunciamiento, a fs. 477/480 vta. la Municipalidad de Moreno interpuso recurso de apelación. En primer lugar, cuestionó que el juez de grado partiera de la premisa de la falta de constancia idónea referida a la individualización suficiente de lugares y/o espacios en los que se constataran los actos de publicidad. Al respecto, sostuvo que ello era falso y que las fechas y lugares se encontraban en las Actas DPP-000092, DPP-003744 y DPP-004117. Agregó que el juzgador continuó su razonamiento señalando que las atribuciones del municipio para establecer el monto del gravamen no implicaban que el procedimiento pudiera llevarse a cabo sin intervención del afectado. La recurrente sostuvo que ello también constituía una premisa falsa, ya que Procter & Gamble tuvo la oportunidad de presentar las declaraciones juradas y no lo hizo, por lo que afirmó que teniendo la posibilidad de intervenir la actora prefirió deliberadamente no hacerlo. Seguidamente, sostuvo que el magistrado incurrió en error al manifestar que el

procedimiento se inició con la impugnación llevada a cabo por la actora, confundiendo el inicio de un expediente con el inicio de un procedimiento administrativo. Señaló que la realidad es que el procedimiento se inició en el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización del municipio, constatando la existencia de hechos imponderables cometidos por el accionado, volcados en las actas de inspección que a su vez contienen declaración jurada de los comerciantes donde los hechos fueron cometidos. Luego, afirmó que en las actuaciones administrativas constan las actas de relevamiento, constatación y verificación en las que surge la existencia de publicidad que da origen a la pretensión fiscal, no siendo cierto que no estén determinadas ni detalladas. Agregó que las actas DPP-000092, DPP-003744 y DPP-004117 detallan días y lugares de las infracciones y fueron notificadas con fecha 02/05/2006; y que el expediente administrativo 4078-45951-P-06 fue remitido al juzgado interviniente. Citó jurisprudencia sobre la carga de la prueba en el proceso contencioso administrativo. Posteriormente, postuló la recurrente que el juez de grado citó y refirió a jurisprudencia citada por la actora sin analizar por qué no debía aplicarse la que citó su parte en la contestación de demanda. Sostuvo que el fallo citado también establece que los actos cuestionados gozan de presunción de legitimidad, lo que implica que, salvo prueba en contrario, el acto ha sido dictado conforme a las normas jurídicas. Agregó que, por lo tanto, corresponde al particular la tarea probatoria que demuestre la invalidez del acto. Citó jurisprudencia al respecto. Agregó que menos entendible resultaba que el magistrado adhiriera a los argumentos del fallo SKF Argentina S.A. de la Cámara Contencioso Administrativa de La Plata, en tanto -según afirma la recurrente- las actuaciones transitaron todos los senderos necesarios para brindarle al actor la tranquilidad necesaria de hacer valer sus derechos como son la notificación, oportunidad de presentar su descargo y prueba, análisis del descargo mediante dictamen jurídico y posterior dictado del decreto. Citó jurisprudencia sobre el debido proceso. Por último, apeló la imposición de costas. Al respecto sostuvo que la demanda y todos los actos judiciales posteriores, con excepción de la sentencia, fueron realizados durante la vigencia de la norma que establecía que las costas del proceso deberían ser soportadas en el orden causado. Por lo tanto, habiéndose devengado los honorarios a regularse con anterioridad a la vigencia de la nueva redacción del art. 51 del CPCA, solicitó que las costas del proceso sean establecidas en el orden causado. III.- A fs. 481 el juez de la instancia anterior ordenó correr traslado del recurso a la contraria, quien lo contestó a fs. 482/488, solicitando su rechazo. IV.- A fs. 489 el magistrado a-quo ordenó elevar las actuaciones a esta Cámara para el tratamiento del recurso de apelación deducido por la demandada, siendo recibidas a fs. 490 vta. V.- A fs. 491 se pasaron los autos para resolver. A fs. 492 y vta. se efectuó el pertinente examen de admisibilidad y se pasaron los autos para sentencia, estableciendo el Tribunal la siguiente cuestión: ¿Es ajustada a derecho la sentencia apelada? VOTACION A la cuestión planteada, el Señor Juez Hugo Jorge Echarri dijo: 1º) Relatados los antecedentes del presente caso, expuestos los fundamentos y la parte resolutive de la sentencia recurrida, mencionados los agravios y efectuado el examen de admisibilidad, procedo a analizar el recurso de apelación interpuesto. 2º) A tal fin, corresponde en primer término reseñar lo que surge de las actuaciones administrativas acompañadas: Expediente N° 4078-35684-P-05 i) A fs. 2/18 obra la presentación efectuada por Procter & Gamble Interamericas LLC con fecha 3 de octubre de 2005 titulada "Rechaza intimación. Subsidiariamente interpone recurso de reconsideración. Apelación y nulidad. Ofrece prueba. Reserva de caso federal" en relación con la "Intimación de Pago Ultimo Aviso", Acta DPP-003744. ii) A fs. 24/28 se encuentra agregada copia de la cédula de notificación diligenciada con fecha 29 de junio de 2005 y liquidación de derechos de publicidad y propaganda y derechos de ocupación o uso de espacios públicos, correspondiente al año 2005, por un monto de \$ 7.796,80, acta DPP-003744. iii) A fs. 29 luce pase a la Subsecretaría de Ingresos Tributarios a fin de proseguir el trámite, sugiriendo dar intervención a la Subsecretaría Legal y Técnica. iv) A fs. 30 se encuentra agregado el Expte. N° 4078-45951-P-06. (a) A fs. 2/14 obra la presentación efectuada por Procter & Gamble Interamericas LLC Sucursal Argentina con fecha 23 de junio de 2006 titulada "Formula descargo. Rechaza Liquidación. Ofrece prueba. Plantea cuestión federal" en relación el Acta DPP-004117. (b) A fs. 20/23 se encuentra agregada copia de la liquidación de derechos de publicidad y propaganda y derechos de ocupación o uso de espacios públicos, correspondiente al año 2006, por un monto de \$ 7.796,80, acta DPP-004117. (c) A fs. 24 luce pase a la Subsecretaría de Ingresos Tributarios a fin de proseguir el trámite, sugiriendo dar intervención a la Subsecretaría Legal y Técnica. v) A fs. 33 obra copia de cédula de notificación de Acta DPP-004117 diligenciada con fecha 8 de junio de 2006. vi) A fs. 34/36 luce dictamen de la Dirección General Jurídico en el que se concluye: "Expediente N° 45951: Resulta el recurrente beneficiario directo de los medios publicitarios utilizados y acreditado el hecho imponderable, debido a que la pretensión se encuentra suficientemente causada y motivada, encontrándose firme la determinación, razón por la cual, en tales condiciones se aconseja disponer el rechazo del planteo recursivo, sugiriendo emitir el acto administrativo que así lo disponga... Expediente 35684: Por lo expuesto "ut supra" el recurso articulado fue interpuesto FUERA DE TÉRMINO y por ello considero que la presentación NO cumple con los requisitos necesarios de admisibilidad, correspondiendo su rechazo por extemporáneo, en virtud de haber operado la Cosa Juzgada Administrativa en relación al DPP-0003744...? vii) A fs. 39 obra el Decreto N° 521 del 22 de febrero de 2008 mediante el cual se resuelve rechazar por extemporáneo el recurso interpuesto por Procter & Gamble Interamericas LLC Sucursal Argentina

en el Expte. N° 4078-35684-P-05; rechazar en todos sus términos el recurso interpuesto por la firma citada en el Expte. N° 4078-45951-P-06; e intimarla para que en el término de diez días integre la suma de \$ 15.593,60 en concepto de Derechos de Publicidad y Propaganda liquidados por las actas DPP-003744 y DPP-004117, más recargos correspondientes por intereses y multas.

v) A fs. 40 se encuentra agregada la cédula de notificación dirigida a Procter & Gamble Interamericas LLC notificando el Decreto N° 521, diligenciada con fecha 9 de abril de 2008. 3°) Sentado ello, me referiré a la normativa aplicable al caso. En tal sentido, debo destacar que las Ordenanzas Fiscales correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006 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 fijen 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, el subrayado es propio) "...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). 4º) 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). 5º) Bajo dichas condiciones, observo que la Municipalidad demandada quebrantó la norma que regía su actuación, afectando de tal modo -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 2005 y 2006 del derecho por publicidad y propaganda (cfr. fs. 24/28 y 33 del expediente administrativo N° 4078-35684-P-05 y fs. 20/23 del expediente administrativo N° 4078-45951-P-06), 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 las cédulas remitidas por la Municipalidad se informaba que "los descargos deben efectuarse en el plazo de 10 días de recibida la presente, bajo apercibimiento de considerar la Administración que nada tiene que objetar a las liquidaciones adjuntas...?"; 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. En definitiva, la deuda intimada por Decreto N° 521/2008, 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. 6º) Por lo demás, cabe resaltar que en sede administrativa el actor planteó la nulidad de las liquidaciones de los años 2005 -por no haberle sido notificada ni consecuentemente, permitido ejercer su derecho de defensa, en tanto se le habría notificado únicamente la intimación acompañada a fs. 18 de estas actuaciones, que daba cuenta de la supuesta firmeza de la determinación obrante en acta DPP-003744- y 2006 -en tanto en ella no se identificaban con precisión los detalles de los supuestos avisos a los fines de permitirle efectuar el debido control y ejercer su derecho de defensa- (fs. 2/18 y 2/14 de los expedientes administrativos N° 4078-35684-P-05 y 4078-45951-P-06, respectivamente). Si bien se desprende de las copias de las cédulas de intimación, del dictamen previo y el decreto en cuestión (fs. 24, 33, 34/36 y 39 del expediente administrativo N° 4078-35684-P-05),

que los cálculos de los años 2005 y 2006 se realizaron 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. Así, 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 el descargo de fs. 2/14 del Expediente N° 4078-45951-P-06 no fue atendido en sede administrativa, pues se lo 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). 7°) 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° 521/2008 y de la determinación de la deuda correspondiente a los períodos 2005 y 2006 por los derechos de publicidad y propaganda, sin que quepa 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, y más recientemente en las causas N° 4729 y 4735, "Nestlé", del 17/09/15 y "Visa Argentina", del 22/09/15. 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, "Preto", 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)?.

8°) 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?, T° 1, pág. 233, Dr. Horacio Ziccardi, Director Horacio A. García Belsunce, Ed. Astrea, año 2003). Asimismo, que la inobservancia de las formas esenciales vicia el acto administrativo incidiendo en su validez (cfr. Marienhoff, Tratado de Derecho Administrativo, T° II, pág. 536). Además, que El incumplimiento grave del debido procedimiento previo a todo acto administrativo -en el cual, vale la reiteración, procede incluir al debido proceso adjetivo como especie- debe ocasionar la nulidad absoluta del acto pertinente.? (Cfr. Julio Rodolfo Comadira, La Licitación Pública. Nociones, principios, cuestiones.?, Pág. 39, Ed. Depalma). En ese marco, el agravio traído por el recurrente en relación con la aplicación por el sentenciante de precedentes en los que no se acompañaron las actas de constatación y declaraciones juradas, no puede ser de recibo en tanto, aun cuando los hechos de autos y los de los citados antecedentes no sean exactamente iguales, la violación al derecho de defensa se advierte con nitidez tanto en los fallos citados en la sentencia como en el presente caso. Tal conclusión no se ve modificada por el hecho de que los citados elementos hayan sido acompañados en autos (cfr. fs. 290 y 323/408). Es que, como ha quedado dicho, las declaraciones juradas que sirvieron de fundamento para las liquidaciones de los derechos debieron haberse puesto en conocimiento de la actora conjuntamente con las referidas liquidaciones, no pudiendo subsanarse dicha omisión en esta sede.

9°) 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° 521/08. En tal dirección, cabe establecer la nulidad del procedimiento de determinación de oficio correspondiente a los períodos 2005 y 2006 de los derechos por publicidad y propaganda, y del Decreto N° 521/2008, retrotrayendo las actuaciones administrativas al momento en que se debía correr la vista inicial al contribuyente -con los elementos que sustentan su liquidación- a los efectos de que el mismo ejerza su derecho de defensa (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).

10°) Sentado ello, corresponde ahora adentrarme en el análisis del

agravio relativo a la imposición de costas. Adelanto que el mismo no prospera. El art. 7° del Código Civil y Comercial de la Nación, en forma similar -en lo que aquí interesa- a lo previsto en art. 3° 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 aquellas 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 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. 11°) Por todo lo expuesto, a mi distinguida colega propongo: 1) Rechazar el recurso de apelación deducido por la parte demandada y consecuentemente, confirmar la sentencia de grado en cuanto ha sido materia de agravio, dejando establecido que corresponde retrotraer las actuaciones administrativas al momento en que se debía correr la vista inicial al contribuyente -con los elementos que sustentan su liquidación- a los efectos de que el mismo ejerza su derecho de defensa (arts. 34 y 206 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 a la recurrente 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.

La Señora Jueza Ana María Bezzi votó 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 parte demandada y consecuentemente, confirmar la sentencia de grado en cuanto ha sido materia de agravio, dejando establecido que corresponde retrotraer las actuaciones administrativas al momento en que se debía correr la vista inicial al contribuyente -con los elementos que sustentan su liquidación- a los efectos de que el mismo ejerza su derecho de defensa (arts. 34 y 206 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 a la recurrente 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. Se deja constancia que el Señor Juez Jorge Augusto Saulquin no suscribe la presente por encontrarse en uso de licencia. Regístrese, notifíquese a las partes en los domicilios constituidos en el radio de asiento de esta Alzada y, oportunamente, devuélvase.

038419E