

PODER JUDICIAL DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

EXPEDIENTE N° 2096/ PJCABA/ TSJ/ 03

EXPTE. N° 2096/03 - "NACIÓN AFJP S.A. S / QUEJA POR RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD DENEGADO EN "NACIÓN AFJP S.A. S / RECURSO DE APELACIÓN JUDICIAL C / DECISIÓN DGR ART. 114 CÓDIGO FISCAL"-INGRESOS BRUTOS-MULTA-DERECHO DE DEFENSA-SE DECLARA NULIDAD DE NOTIFICACIÓN

Buenos Aires, 04/06/2003

Vistos: los autos indicados en el epígrafe,
resulta:

1. Por resolución n° 6143/DGR/2000, la DGR impugnó las liquidaciones efectuadas por Nación AFJP S.A. con relación al impuesto sobre los ingresos brutos, por los períodos fiscales 1995 (1° a 3° y 8° a 12° anticipos mensuales), 1996 (1° a 12° anticipos mensuales), 1997 (1° a 12° anticipos mensuales) y 1999 (2° anticipo mensual). En consecuencia, determinó de oficio el impuesto resultante, actualizado, en la suma de \$ 621.055,86 y aplicó una multa de \$ 403.686,31. Contra esta resolución, Nación AFJP S.A. interpuso recurso de reconsideración.

2. Mediante resolución n° 4844/DGR/2001 (del 5/12/01), la DGR hizo lugar parcialmente al recurso de reconsideración y dejó sin efecto la multa aplicada, pero mantuvo en su integridad los cargos formulados en cuanto a la deuda determinada y demás accesorios liquidados (fs. 46/47 y vuelta, actuaciones principales).

Esta resolución fue notificada a la contribuyente el 25/1/02. En ese acto la DGR advirtió al contribuyente que él se encontraba habilitado para interponer recurso jerárquico, conforme lo previsto por el art. 115 del Código Fiscal (ley n° 541), dentro de los quince días hábiles de notificada (fs. 45, actuaciones principales).

3. El 14/02/02, Nación AFJP S.A. interpuso recurso judicial de apelación con base en el art. 114 de la ley n° 541 (fs. 2/7 y vuelta, actuaciones principales).

4. A fs. 34/36 y vuelta (actuaciones principales), la fiscal de primera instancia sostuvo que el art. 114 de la ley n° 541 no estaba vigente a la fecha de interposición de la apelación judicial, en atención a lo dispuesto por la ley n° 745, que no prevé un recurso como el interpuesto. Por consiguiente, afirmó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración sólo era revisable por vía de recurso jerárquico. Sin embargo, toda vez que no se agregó al expediente la pieza que notificó la determinación tributaria, sostuvo que no le era posible examinar si ella cumplía con los requisitos para afirmar su validez. De todos modos, dictaminó que no correspondía tener por habilitada la instancia judicial.

5. En su sentencia, el juez de primera instancia se remitió al dictamen fiscal y desestimó, por inadmisibile, el recurso judicial de apelación (fs. 37, actuaciones principales).

6. La actora apeló a fs. 38 (actuaciones principales). En el memorial, sustancialmente, alegó que:

a) la modificación del régimen recursivo no puede ser aplicado a las etapas procesales incumplidas, si el nuevo régimen resulta más gravoso (principio recogido por la ley n° 402, cláusula transitoria). La resolución administrativa que desestimó el recurso de reconsideración, durante la vigencia de un régimen recursivo más beneficioso para el contribuyente, consolidó para él el derecho a que se mantenga, en el caso, la aplicación ultra-activa de ese régimen normativo.

b) La notificación del acto que rechazó el recurso es nula. La cédula de notificación hace referencia a un recurso previsto en el art. 115 de la ley n° 541, cuando la ley vigente a la fecha de la notificación era la ley n° 745. En consecuencia, adolece del vicio de nulidad previsto en el art. 14 de la LPA (decreto 1510/97), dado que denota la falsedad del derecho indicado. Dicha notificación tampoco menciona expresamente si el acto administrativo agota o no las instancias administrativas.

7. La Cámara (fs. 62/63, autos principales) el 3/5/02 desestimó la apelación y confirmó la resolución recurrida. Para decidir de ese modo, sostuvo que:

a) cuando la actora fue notificada de la resolución recurrida era aplicable la ley n° 541, con las reformas de la ley n° 745; ello significa que la Cámara afirmó la necesidad de interponer recurso jerárquico como condición para acceder al control judicial: agotar la instancia administrativa. Toda vez que la actora no dedujo recurso jerárquico, la instancia administrativa no se encuentra agotada.

b) La apelante no tiene un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes. Las nuevas leyes procesales resultan inmediatamente aplicables a las causas en trámite. No se advierte con base en qué fundamento la demora (50 días) de la administración en notificar la resolución, podría tener por efecto mantener vigente el procedimiento anterior de la ley n° 541.

c) La notificación cumple con las previsiones del art. 60 del decreto n° 1510/97 (Reglamento de procedimientos administrativos local), ya que indica expresamente que la recurrente debía interponer el recurso jerárquico y el plazo para hacerlo. De ello se infiere, claramente, que la instancia no se encontraba agotada. La referencia a la ley n° 541 es correcta, ya que dicha ley continúa vigente con las modificaciones introducidas por la ley n° 745. (fs. 62/63, autos principales).

8. Contra esa sentencia la actora interpuso recurso de inconstitucionalidad, que fue rechazado por la Cámara. Ante la denegación, Nación AFJP dedujo este recurso de hecho.

9. El Fiscal General Adjunto (fs. 61/63 y vuelta) dictaminó en el sentido de desestimar el recurso de hecho, porque, a su juicio, no reúne los requisitos exigidos para habilitar la competencia de excepción del TSJ.

Fundamentos:

El juez Julio B. J. Maier dijo:

1. La queja (fs. 49/52 y vuelta) fue deducida por la actora en tiempo oportuno y en forma correcta (art. 33, ley n° 402).

2. Como quedó expresado, la actora había interpuesto un recurso de inconstitucionalidad (fs. 71/80, autos principales) contra la sentencia de la Sala I de la Cámara Contencioso Administrativa y Tributaria, declarado improcedente por ella.

En cuanto aquí interesa, planteó que:

a) se violó su derecho de defensa, al impedirse el control judicial de un acto por considerar que no se agotó la vía administrativa, con base en afirmaciones dogmáticas, que prescinden de las particulares circunstancias del caso, y por haber omitido considerar argumentos conducentes a establecer el tratamiento procesal aplicable a la causa.

b) Se desconoció toda virtualidad a la negligencia del organismo fiscal en el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, con los daños sustanciales y procesales que tal actitud irrogó a su parte.

c) Se la colocó en situación de indefensión mediante una notificación deficiente. La notificación denota falsedad en el derecho invocado, violación de la ley aplicable y de las formas esenciales. La Cámara omite considerar que la notificación alude al recurso jerárquico de la ley n° 541 y no al de la ley n° 745. La omisión es decisiva, ya que la solución procesal en uno u otro régimen es sustancialmente diferente. Por la primera de las leyes citadas, el recurso no era obligatorio y no excluía la posibilidad de que el contribuyente considerase agotada la vía administrativa con la resolución del recurso de reconsideración, mientras que en la ley n° 745, esa posibilidad devino inexistente, pues el recurso es obligatorio para agotar la instancia administrativa, sin la cual no puede accederse al proceso judicial.

d) Se transgredió, asimismo, su acceso a la jurisdicción, ya que el error en el que incurrió la Administración, al indicar como fundamento del recurso jerárquico una norma no vigente, fue el factor esencial y determinante que provocó la promoción por parte del contribuyente del recurso en sede judicial, que ahora se tilda de improcedente al no habilitarse la instancia respectiva.

A juicio de la recurrente se vulneraron, en suma, los arts. 18, CN y 12, inc. 6, CCBA, a su respecto, de modo tal que ellos constituyen tachas concretas a su derecho al debido proceso y a su derecho a la jurisdicción.

3. A la fecha de emisión de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración deducido en sede administrativa (5/12/01), el contribuyente podía optar entre interponer un recurso jerárquico o

el recurso de apelación judicial (art. 114, ley n° 541). La interposición del recurso jerárquico impedía el posterior acceso a la vía judicial (art. 115, ley n° 541).

El plazo de la DGR para efectuar la notificación de la resolución impugnada era de cinco días (art. 60, decreto n° 1510/97, de aplicación supletoria al Código Fiscal). Ese acto fue notificado por la DGR el 25/01/02, o sea, vencidos holgadamente los cinco días desde el dictado de la resolución n° 4844-DGR-2001.

A la fecha de notificación de la citada resolución (se insiste, el 25/01/02) ya había sido publicada la ley n° 745 (sanción: 30/12/01, promulgación: 11/01/02, publicación: 17/01/02), modificatoria de la ley n° 541. Esta nueva ley suprime la opción que preveía la ley n° 541 y establece la obligatoriedad del recurso jerárquico para agotar la instancia administrativa, como condición del control judicial (arts. 114 y 115, ley n° 745).

Bueno es destacar la importancia que inviste la aplicación de uno u otro procedimiento, en punto a sus consecuencias sustanciales más inmediatas, ya que la resolución del recurso jerárquico habilita a la DGR para iniciar la ejecución fiscal de las sumas adeudadas (art. 115, segundo párrafo, ley n° 745).

4. Habida cuenta, entonces, del modo como quedó enablado el conflicto de autos, corresponde establecer, inicialmente, si la decisión de la Cámara del 3/5/02 (fs. 62/63, autos principales) constituye una sentencia definitiva, en el sentido del art. 27 de la LPTSJ, porque de la solución a la que se arribe en este punto depende la suerte del recurso incoado.

Sabido es que la jurisprudencia y la doctrina sostienen que sentencia definitiva es aquella decisión que pone fin a la cuestión debatida en el juicio, de modo que ella no puede ser ya renovada o replanteada en ese juicio o en otro ulterior. Pero también son decisiones definitivas aquellas que aún bajo una forma diferente (autos en lugar de sentencia, según reglas de derecho procesal) ponen fin al pleito o impiden su continuación, en cualquier etapa del juicio, tales los autos interlocutorios con ese efecto, provenientes del tribunal de mérito final en su sede.

En el sub iudice se configura una hipótesis de decisión definitiva, a partir de la mencionada resolución del tribunal a quo, quien, por otra parte, admite expresamente esta caracterización en el auto denegatorio del recurso de inconstitucionalidad (fs. 87 y vuelta, último párrafo actuaciones principales).

El rechazo del recurso implicaría, lisa y llanamente, la imposibilidad del control judicial del acto administrativo. Es importante señalar que la actora en ningún momento consintió el acto administrativo de determinación del gravamen (resolución n° 4844-DGR-2001), ni dejó vencer el plazo para impugnarlo. Por lo contrario, manifestó su disconformidad, primero por medio del recurso de reconsideración y, luego, con la interposición del recurso judicial de apelación indicado por la propia Administración, según los términos de la ley n° 541. Si bien, el agotamiento de la vía tiene, entre sus finalidades, que el superior jerárquico controle y dé uniformidad a la actuación de sus inferiores, el sistema varió reiteradamente en los últimos años: año 2000, opción entre recurso jerárquico y recurso de apelación ante la Cámara del fuero, CCAyT, en quince días; año 2001, opción entre recurso jerárquico y recurso judicial de apelación ante el juez de primera instancia, en 90 días; año 2002, obligatoriedad del recurso jerárquico en forma previa a la demanda judicial. Las sucesivas modificaciones en el régimen de impugnación habidas entre los años 2000 y 2002 no sólo resintieron la seguridad jurídica, sino que, además según surge como posible de las circunstancias del mismo caso: notificación al menos confusa respecto de sus advertencias necesarias, fueron idóneas para confundir a quien reclamó el control judicial (contra esa afirmación puede jugar, tan sólo fácticamente, el hecho de que se trata de una corporación de cierta entidad). Si, a pesar de ello, se considerase que la demanda es inadmisibles y que tampoco cabe ya interponer el recurso jerárquico (ley n° 745), la situación es grave, pues coloca en indefensión al contribuyente responsable, puesto que el acto administrativo habría quedado firme tal como emergió del recurso de reconsideración y la actora no tendría derecho a la revisión judicial.

Lo expuesto torna evidente la procedencia de la queja, en cuanto concierne al requisito de sentencia definitiva en los términos del art. 27 de la ley n° 402 y ya adelanta que la impugnación constitucional del recurrente debe prosperar por los motivos indicados por él.

5. Por consiguiente, cabe examinar, a continuación, si concurren los demás recaudos del art. 27 de la citada ley, en punto a que el recurso de inconstitucionalidad procede "...cuando se halla controvertido la interpretación o aplicación de normas contenidas en las constituciones nacional o de la ciudad, o la validez de una norma o acto bajo la pretensión de ser contrarios a tales constituciones siempre que las decisiones recaigan sobre esos temas".

Queda claro para este Tribunal que la resolución de fs. 87 y vuelta (autos principales), que deniega el recurso de inconstitucionalidad de la actora, peca por un exceso de ritualismo para rechazarlo, mediante el recurso a la reiteración de fórmulas abstractas derivadas de fallos judiciales, sin hacer caso de las particularidades del asunto descriptas en esta sentencia.

De ello da debida cuenta el recurso de hecho (fs. 49/52 y vuelta, del expediente de queja) interpuesto por la actora, quien basa el agravio que le infiere la denegatoria en la vulneración de dos garantías constitucionales ya invocadas a lo largo del proceso: la de la defensa en juicio (art. 18, CN) y la de acceso a la jurisdicción (art. 12, inc. 6, CCBA).

Pues bien, no cabe duda que ambos principios han sido vulnerados en el sub iudice. En estas actuaciones fueron configuradas una sucesión de transgresiones por parte de todos los organismos, administrativo y judiciales, que lesionaron plenamente el derecho de la actora. Veamos:

la DGR, vigente la ley n° 541 que permitía al contribuyente optar por el recurso jerárquico administrativo o por la acción judicial, dictó el acto de determinación y lo notificó promediando una severa e injustificada demora. Por ello es que el contribuyente tuvo noticia de la determinación cuando dicha ley n° 541 (bajo cuyo amparo tuvo lugar el respectivo procedimiento) había sido modificada por otra (n° 745), que eliminaba la opción a que se hizo referencia, para establecer la exigencia de la interposición del recurso jerárquico a fin de agotar la instancia administrativa. Empero, la notificación, al referirse a la legislación que debía regir la impugnación del acto, hizo expresa referencia al régimen jurídico derogado, determinación que, como ya se dijo, justifica, al menos jurídicamente, el error del impugnante al recurrir que le adjudica la Cámara.

La Fiscal de primera instancia emitió su dictamen sin tener a la vista las actuaciones administrativas, que no habían sido requeridas por el juzgado (conforme lo ordena el art. 272, CCAyT), ni fueron solicitadas por ella previo a expedirse. No obstante ello, advirtió que el defecto en la notificación podría ser la causa de su invalidez.

El juez de primera instancia resolvió la inhabilitación de la instancia con una mera remisión al dictamen fiscal, sin requerir las actuaciones administrativas ni atender el señalamiento sobre la posibilidad de la existencia de una notificación inválida, que podría incidir en el presupuesto procesal considerado (agotamiento de la vía administrativa). De allí, precisamente, el hecho de no tomar en cuenta las particularidades del caso.

La sentencia de Cámara (fs. 62/ 63, autos principales), sin detenerse a examinar los agravios del memorial de la actora reproduce los argumentos del dictamen del Sr. Fiscal General Adjunto, en punto a la relación entre las leyes n° 541 y 745. Es más, al pronunciarse sobre la cuestionada validez de la notificación de fs. 45 (autos principales), no para mientes en que la controversia se produjo porque los artículos (entre otros) que la ley n° 745 modifica en la ley n° 541 versan, precisamente, sobre la supresión de la opción recursiva contenida en la segunda de las leyes mencionadas y pretende convalidar con argumentos oblicuos que la leyenda asentada en la cédula de notificación aludida se refiere sin más (¿implícitamente?) a la ley n° 541 "con las modificaciones introducidas por la ley n° 745 (fs. 63, actuaciones principales)", argumento a todas luces erróneo, pues la notificación no advierte sobre el agotamiento de la vía.

Nada más, entonces, resta agregar a todo lo ya dicho sobre la sentencia de Cámara impugnada ni sobre la denegatoria del recurso de queja, en cuanto atañe a que tales decisiones judiciales no receptan los agravios de la actora tendientes a demostrar la comprobada lesión de las garantías constitucionales mencionadas. Precisamente, las advertencias programadas por la legislación vigente para las notificaciones de decisiones administrativas tienen por finalidad directa posibilitar el ejercicio de los derechos recursivos del afectado y su derecho al control judicial de la Administración.

6. El art. 60 del decreto n° 1510/97 establece que las notificaciones indicarán los recursos que pueden ser interpuestos contra el acto y el plazo dentro del cual deben ser articulados y, en su caso, señalar si agota las instancias administrativas. La omisión o el error en que se puede incurrir al afectar tal indicación, no debe perjudicar al interesado, ni permitir que, por esa razón, decaigan sus derechos a impugnar. La falta de indicación de los recursos pertinentes o de la mención de que el acto administrativo finaliza o no agota la instancia administrativa, trae aparejado, a más de la invalidez de la notificación, una afectación a los derechos del administrado a una defensa eficiente de lo que cree su derecho y, en el caso, de su derecho al control judicial.

En tal sentido, la notificación de la resolución n° 4844-DGR-2001 (cuyo original obra agregado a fs. 45 de las actuaciones principales) exhibe, cuando menos, una notoria incertidumbre al no mencionar siquiera a la ley n° 745 y al referirse exclusivamente a la n° 541, de una manera que torna evidente que a su amparo la actitud de la actora de interponer una acción judicial tal como lo regulaba la ley n° 541 no puede ser considerada antojadiza. La exigencia del cumplimiento en la notificación de los recaudos referidos en el párrafo precedente (recursos, plazos para su interposición, si agota la vía administrativa o no produce ese efecto) tiende a proteger a los administrados a quienes no se exige patrocinio letrado para actuar ante la Administración, si se tiene en cuenta las consecuencias del vencimiento de los plazos “perentorios e improrrogables” (art. 116, CF) para impugnar el acto de determinación.

Lo establecido conduce a advertir la nulidad de la notificación obrante a fs. 45 (autos principales) y, en virtud de ella, la de los actos procesales que se operaron en su consecuencia.

7. Asimismo, en lo que concierne a la interrupción del plazo para impugnar el acto administrativo de determinación del gravamen como consecuencia del accionar viciado de la Administración, cabe consignar que calificada doctrina nacional, con base sustancial en doctrina europea, sostiene “que la interposición errónea de la acción judicial durante el plazo previsto para interponer el recurso administrativo que agota la vía interrumpe dicho plazo” (cf. Mairal, Héctor A., Control Judicial de la Administración Pública, Vol. I, p. 324, Ed. Depalma, Bs. As., 1984, y sus citas), y que “(e)l término también puede interrumpirse, a nuestro juicio, por la presentación directamente ante la justicia de un recurso o acción judicial contra el acto, ya que es allí manifiesta la voluntad del individuo de impugnar el acto; en tales casos parecemos posible impugnar posteriormente en vía administrativa el acto atacado sin éxito ante la justicia” (cf. Gordillo, Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, t. 4, p. VIII-26, ° 10.3, Ed. Fundación de Derecho Administrativo, 4ª edición, Bs. As., 2000, y sus citas). Lo expuesto encuentra fundamento legal en el art. 22, inc. e), apartado 7), del decreto n° 1510/97, que admite la interrupción del curso de plazos en hipótesis de interposición de recursos erróneamente calificados o articulados ante una autoridad presuntamente incompetente, cuando como en el caso pueda reputarse que medió error excusable por parte del impugnante, inducido por una notificación administrativa inválida.

8. El art. 31, segundo párrafo, de la ley n° 402 autoriza al Tribunal a resolver, cuando sea posible, sobre el fondo del asunto. Por lo expresado en los párrafos precedentes corresponde invalidar la notificación que consta a fs. 45 de los autos principales y de todos los actos consecuentes, y ordenar que la Dirección General de Rentas proceda a efectuar una nueva notificación de la resolución 4884-DGR-2001, acorde con la legislación vigente al momento de efectuarla.

9. No es posible imponer las costas al Estado, pues, por el carácter de la resolución (no abrió la vía), estuvo ausente toda contradicción; las costas así, deben imponerse por su orden.

La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:

Adhiero al voto de mi colega el juez Julio B. J. Maier.

El juez José Osvaldo Casás dijo:

1. Adhiero a los fundamentos y conclusiones del ilustrado voto del doctor Julio B. Maier, con la única salvedad que se consigna seguidamente.

Es mi parecer que lo concerniente a la interrupción del plazo para impugnar el acto administrativo de determinación del gravamen, sobre la base de haberse incoado erróneamente una acción judicial prematura, no resulta decisivo para compartir la solución a que se arriba y que también propicio.

Además entiendo que en la presente ocasión está sobradamente recomendado efectuar algunas puntualizaciones adicionales.

2. El procedimiento de revisión administrativo y judicial de los actos de determinación tributaria en el caso, los practicados por la Dirección General de Rentas respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, como de las sanciones aplicadas por cualquier gravamen, ha experimentado en la legislación local vertiginosas reformas de año a año, desde el régimen primigenio contemplado en el Código Fiscal ley n° 150 (año 1999), hasta el previsto por la ley n° 745 (aplicable a partir del año 2002, y bajo cuyas prescripciones se practicó la notificación), pasando, como etapa intermedia, por el previsto en la ley n° 541 (vigente en el año 2001, fecha de emisión del acto administrativo), todo ello respecto de las vías que podían transitar los contribuyentes, efectos de los recursos y requisitos para la habilitación de la instancia jurisdiccional.

La situación antes descrita, de por sí, ha resentido la seguridad jurídica, ya que el exceso de normas, conduce a una inflación jurídica que, como la de la moneda, produce su desvalorización, lo que denuncia una tendencia verificable en numerosos países, que más que Estados de Derecho, se exhiben hoy como junglas normativas.

Sobre el particular, es bueno recordar la cita recogida por José Luis Palma Fernández, quien da razón de que hace 2000 años, entre los hebreos, sólo se contaban 365 leyes condensadas en muy pocas hojas, pese a lo cual el Apóstol San Pedro, ya las tuvo por intolerables (La seguridad jurídica ante la abundancia de normas, Capítulo III, parágrafo A: “Antiguas opiniones”, p. 19, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997; donde da cuenta que se recoge la referencia de: De Moncada, Sancho: Restauración política de España, reedición de la obra original de 1619, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974).

En la especie se advierte como la inestabilidad de las reglas y la proliferación de los textos han contribuido a la degradación de las normas en punto a la posibilidad misma de conocer el Derecho y de acceder a la tutela judicial sin obstáculos.

3. En otro orden, la notificación por la Administración, mediante cédula en la cual se consignaba un régimen recursivo ya abandonado al sustituirse por una nueva norma, llevando confusión al contribuyente, denota que, el propio Fisco, en ciertas ocasiones, pareciera desconocer las regulaciones específicas que singularmente le incumben.

Además, el hecho de que tanto la ley n° 541, como la n° 745, contemplaran el recurso jerárquico como una vía utilizable por el contribuyente, como lo señala el tribunal a quo, no permiten sortear el gravamen que invoca y demuestra el contribuyente, ya que los efectos asignados al mismo en uno y otro régimen eran totalmente diversos. Adviértase que, mientras que en la ley n° 541, era optativo, pero excluyente de la revisión judicial; en la ley n° 745 es indispensable para agotar la vía.

El proceder cuestionado ha permitido, en esta oportunidad, llevar confusión al contribuyente, convirtiendo en sorpresivo el posterior obrar estatal, afectándose, por tanto, diversos principios. Ellos son los de: lealtad informativa del Estado; previsibilidad del Derecho y de las consecuencias jurídicas que se derivan del obrar de los particulares; protección de la confianza legítima; e interdicción de la arbitrariedad; todas las nombradas reglas, comunes a los más variados ordenamientos que han plasmado el ideario de fines del siglo XVIII, gestado al impulso de las revoluciones francesa y norteamericana (v. Ataliba, Geraldo: República e Constituição, Capítulo VII: “Segurança do direito”, ps. 142 y ss., Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1985).

En tal sentido, tempranamente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha resaltado in re: “Don Manuel Ocampo con la Administración de Rentas del Rosario, sobre mercaderías embargadas” (Fallos: 10:203), sentencia del 27 de junio de 1871, que la Aduana esto es el Fisco, no podía, ni debía, prevalerse de su propia conducta en perjuicio de otras personas, a quienes “ha podido inducir en error” (sic), ya que “no es moral ni justo, que la administración, que debe ser leal, franca y pública en sus actos” (sic) contradiga con su proceder tales directivas.

Más recientemente, en forma explícita, el Alto Tribunal Federal ha reafirmado el valor del principio de seguridad jurídica, asignándole jerarquía constitucional implícita (Fallos: 242:501; 243:465; 251:78; 253:47; 254:63; 316:3231 y 317:217, entre muchos otros), lo que ha ratificado en causas específicamente tributarias como las que tramitaron bajo los siguientes autos: “Flora C. Villate de

Anchorena v. Nación Argentina” (Fallos: 220:5), sentencia del 4 de junio de 1951, o “Autolatina Argentina S.A. (TF 12.463-I) v. Dirección General Impositiva” (Fallos: 319:3208), sentencia del 27 de diciembre de 1996.

4. Así entonces, la seguridad jurídica es funcional al derecho constitucional de defensa en juicio, que debe extenderse a la actuación misma de la Administración en el terreno de la sustanciación de los recursos en dicha sede o en el umbral mismo de acceso a los estrados judiciales.

Además, la buena fe en la actuación de la administración tributaria, convierte a esta última en titular de distintos deberes, algunos de los cuales se exteriorizan cuando el obligado cumple los puestos a su cargo, ya con relación a la prestación tributaria o a la impugnación de los actos administrativos. Se ha señalado al respecto que: “la lealtad que ha de caracterizar el comportamiento de la Administración se concreta en deberes de información, de colaboración y de asistencia, deberes que han de cumplirse conforme a la buena fe a fin de facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria, o desde un punto negativo, sin obstaculizar la satisfacción de ésta” (v. Amelia González Méndez: Buena Fe y Derecho Tributario, Capítulo III: “Buena fe y otros procedimientos tributarios”, parágrafo 2: “Buena fe y Administración tributaria”, ps. 71 y ss., en particular p. 71, Marcial Pons, Madrid, 2001).

Por lo hasta aquí expresado, también adhiero al dispositivo que propone el señor juez de trámite. Así lo voto.

La jueza Ana María Conde dijo:

La norma contenida en el artículo 60 del decreto 1510/97 dispone que las notificaciones practicadas en el procedimiento administrativo local deben diligenciarse dentro del plazo de cinco días, computados a partir del siguiente al del acto objeto de notificación e indicar los recursos que se pueden interponer y el plazo dentro del cual deben articularse y es clara en cuanto a que: “... La omisión o error en que se pudiere incurrir al afectar tal indicación, no perjudicará al interesado ni permitirá darle por decaído el derecho. La falta de indicación de los recursos pertinentes, o de la mención de si el acto administrativo agota o no las instancias administrativas traerá aparejada la nulidad de la notificación...”

En el caso, tal como lo señala el Juez Maier en el punto 3 de su fundado voto, la resolución del recurso de reconsideración planteado por el contribuyente fue dictada el día 5 de diciembre de 2001 y la notificación recién diligenciada el 25 de enero de 2002; esto es, encontrándose hartamente vencido el plazo legal y con la agravante que en ese lapso se produjo un cambio legislativo que no fue consignado en la cédula al indicarle al contribuyente los recursos de que disponía.

En efecto, la ley 541, vigente al tiempo del dictado de la resolución, había sido modificada por la ley 745, sancionada el 30 de diciembre de 2001 y publicada en el Boletín Oficial de la Ciudad el 17 de enero de 2002. Dicho cambio fue relevante para la conformación de las circunstancias que ahora evaluamos; pues, mientras que en la ley anterior se confería al administrado la facultad de plantear un recurso jerárquico o bien de acudir a sede judicial art. 114 de la ley 541 en la modificatoria esta última posibilidad no puede ser ejercida sin antes interponer recurso jerárquico, para agotar la vía administrativa art. 114 y 115 de la ley 745.

El contribuyente recibió una cédula en la que se le hacía saber que contaba con las posibilidades emanadas de la ley 541; pero cuando acudió a sede judicial el Ministerio Público Fiscal señaló que, de conformidad a las previsiones de la ley 745, no se encontraba habilitada la vía administrativa y el magistrado interviniente rechazó la acción; encontrándose ya vencidos los plazos para que pudiera efectuar los planteos administrativos del caso.

De las constancias de la causa surge, entonces, que ha mediado una demora injustificada en el diligenciamiento de la cédula de notificación y que ella ha sido relevante para la generación de las circunstancias que motivaron el planteo que nos ocupa; que en la redacción de la cédula mencionada no se hacía referencia a las modificaciones incorporadas a la ley 541 por la 745 y que ello pudo haber determinado la posterior conducta del contribuyente..

El fundamento esencial de recaudos como los establecidos en el artículo 60, anteriormente mencionado, radica en la propia naturaleza del derecho público, por la materia que regula y que le exige armonizar las situaciones de sujeción de los particulares creadas por las potestades que la

Administración tiene atribuidas con las garantías que aseguren el equilibrio del sistema [conf. Bezzi, Ana María, “Las notificaciones administrativas. Análisis de sus principios a la luz de un fallo de la Suprema Corte de Buenos Aires: el caso ‘Tarquini’”, E.D. 138-648].

La cuestión que nos ocupa se encuentra estrechamente vinculada con aspectos jurídicos sustanciales, como la garantía del debido proceso; principio que resulta informador y estructural para nuestro ordenamiento jurídico y que, en el marco de los poderes impositivos, exige que deban acordarse al contribuyente ciertas garantías, tales como la oportunidad de ser oído [conf. Linares, Juan Francisco, “Razonabilidad de las leyes”, 2ª edición actualizada, pág. 38. Ed. Astrea. Buenos Aires, 1989]; que debe ser efectiva

Señala Gordillo que el juicio acerca de la admisibilidad de un recurso debe ser efectuado a partir de una notificación válida y ésta sólo lo es si informa precisamente los recursos precedentes y sus plazos; más, hoy en día, la indispensable advertencia de buena fe y lealtad procesal, de que el administrado perderá también el acceso a la vía judicial si no recurre en el término administrativo que se le indica en la notificación [conf. Gordillo, Agustín, “Tratado de Derecho Administrativo”, Tº 4, V-6. Ed. Fundación de Derecho Administrativo. Buenos Aires, 2000].

En el caso que nos ocupa, es importante evaluar cuáles han sido los efectos del equívoco de la Administración. Ellos han conducido a la administrada a omitir presentar el recurso jerárquico, que bajo el régimen de la ley 541, obstaculizaba el posterior acceso a la vía judicial y la han llevado a plantear un recurso judicial cuando, en razón de la modificación normativa cuya existencia se omitiera, ya no podía hacerlo.

Cassagne sostiene que rige en la materia el principio de la tutela administrativa efectiva, enunciado en el artículo 2º, apartado 3, inc. a) del Pacto Internacional de Derechos civiles y Políticos de Nueva York, del año 1966 incorporado a nuestro bloque de constitucionalidad en razón de lo establecido en el artículo 75, inc. 22 de la Constitución Nacional en virtud del cual, debe garantizarse a todo sujeto cuyos derechos o libertades hayan sido violados, la posibilidad de interponer un recurso efectivo, aún cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de funciones oficiales.

La actitud de la Administración ha privado a la contribuyente de la posibilidad de obtener esa revisión efectiva, por lo que no puede ser convalidada. El procedimiento administrativo debe ser una vía para el aseguramiento de los derechos de los habitantes y no una suerte de trampa dentro de cuyos enrevesados mecanismos queden estos atrapados.

La norma de aplicación ha sufrido numerosas modificaciones, claramente reseñadas por el juez Maier en el punto 4 de su voto; por lo que debían extremarse en el caso los recaudos para anotar adecuadamente al administrado de las vías con las que contaba. Ha sido el error de la autoridad el que proyectó sus efectos sobre el obrar del administrado.

Aunque hubiera habido error en la autoridad administrativa ese error no puede invocarse en contra del contribuyente [CSJN, Fallos 209:213 y causa “Bernasconi SAIAGFCI e I c/M.C.B.A.”, del 12 de noviembre de 1998], ya que si se admitiera esa facultad “la estabilidad de los derechos sería ilusoria y los contribuyentes no estarían nunca seguros en sus relaciones con el Fisco...” [CSJN, Fallos 188:293; Fallos 237:556].

Lo dispuesto en el art. 60 de la norma que regula los procedimientos administrativos locales, en cuanto determina la nulidad de la notificación que no se ajusta a sus previsiones, basta para decidir en la cuestión a estudio y, por ello, adhiero a la solución propuesta en el voto del Sr. Juez de trámite, Dr. Julio Maier.

El juez Guillermo A. Muñoz dijo:

Adhiero al voto del Dr. Maier con exclusión de las consideraciones formuladas en el punto 7 por no resultar necesarias para la solución del caso.

Por ello, y oído el Ministerio Público Fiscal,
el Tribunal Superior de Justicia

resuelve:

1º) Admitir la queja interpuesta en autos por la actora, hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad incoado, y, por consiguiente, revocar la sentencia de fs. 62/63 autos principales.

2º) Anular la notificación de la resolución n° 4884-DGR-2001 que consta a fs. 45 de los autos principales, y todos los actos consecuentes, y ordenar que la Dirección General de Rentas proceda a efectuar una nueva notificación, acorde con la legislación vigente en el momento en que ella sea realizada.

3º) Costas en el orden causado.

4º) Mandar se registre, se notifique, se ponga en conocimiento del Sr. Fiscal General y sean devueltos los autos a la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario a sus efectos, previo agregar esta queja a la causa.

Sin relaciones definidas