En la ciudad de Puerto Madryn, a los días del mes de octubre del año dos mil dieciocho, se reúne la Excma. Cámara de Apelaciones, con la Presidencia del Dr. Heraldo Enrique Fiordelisi y la asistencia de los Sres. Jueces de Cámara María Inés de Villafañe y Dr. Julián Emil Jalil para celebrar Acuerdo y dictar sentencia definitiva en los autos

caratulados: **"A. E. A. S.A. C/ MUNICIPALIDAD DE PUERTO MADRYN S/ Contencioso Administrativo" (Expte. Nº 187/ 2014).** Los señores magistrados se plantearon las siguientes cuestiones **PRIMERA:** ¿Es procedente la demanda? **SEGUNDA:** ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar? y expedirse conforme el sorteo practicado a fs. 285.

A LA PRIMERA CUESTIÓN la Sra. Jueza de Cámara María Inés de Villafañe dijo:

1. Llega este expediente a despacho a fin de dictar sentencia definitiva en esta causa y de la que resultan las siguientes actuaciones:

a) A fs. 52/79 se agrega la demanda contenciosa administrativa promovida por el Ab. C. A. R., en representación de A. E. A. S.A (en adelante A.), con el objeto que se disponga la anulación de la Resolución N°944/14 emitida dentro del marco del Expte. 0032/14 EPP por el Sr. Intendente Municipal el día 22 de agosto de 2014 y de los actos previos que confirma en cuanto a) el rechazo del recurso de apelación presentado por A. contra la Disposición N°032/ 14 que había determinado una deuda por Derechos de Publicidad y Propaganda para los períodos fiscales 2009 a 2014 y b) intima a ingresar la suma de $ 1.878.959,28 incluyendo capital, intereses y multas.

Reclama también se ordene la devolución de la suma de $ 1.878.359,28 que pagó bajo protesto con fecha 24 de agosto de 2014, en concepto de capital e intereses de los derechos de publicidad y propaganda determinados para los períodos fiscales 2009 a 2014 con más lo que corresponda en concepto de intereses hasta la efectiva devolución. Con costas.

Liminarmente reseña que se cumplen los requisitos de admisibilidad en tanto conforme el art. 133 de la LCMPC se trata de una resolución administrativa de la Corporación Municipal o del Ente autárquico por ella creado y dictada de la máxima autoridad del Ejecutivo Municipal, se agotó la vía administrativa conforme su art. 6to y quedó habilitada la vía judicial.

Alude a la competencia de la Cámara para entender en la cuestión y se presenta dentro del plazo del art. 136 de la LCMPC esto es, quince días de notificada personalmente el día 27 de agosto de 2014.

A modo de síntesis y cuya transcripción estimo es suficiente para cumplir con la manda del art. 165 inc. 4 del CPCC, dice que la resolución que impugna debe ser revocada en base a 1) La nulidad absoluta e insalvable por a) violación del derecho de defensa de su parte ya que a partir de la determinación difusa de su "responsabilidad" e insuficiente descripción de los supuestos hechos imponible detectados, se desconoce el criterio sostenido por el municipio para fundar el reclamo a lo largo del procedimiento, redundando en un palmario perjuicio a la defensa de la empresa; b) violación al derecho de defensa de A., porque en la instancia administrativa no se analizaron los fundamentos que sustentaron su defensa y no se le permitió producir la prueba ofrecida,; c) defectos insalvables en el elemento motivación; alude a defectos insalvables en el elemento motivación y en la causa en tanto los actos administrativos que confluyen en la resolución que impugna, carecen de un análisis detallado de los antecedentes de hecho y de derecho que expuso su mandante tanto en el

descargo como en la apelación, lo que torna en arbitrario e irrazonable el proceder municipal; d) refiere a un evidente vicio en la finalidad del acto, en virtud de la llamativa urgencia con la que el Municipio preparó, tramitó y concluyó un procedimiento administrativo irregular y que obligó a su mandante a pagar una suma de dinero sin causa o motivo que lo justifique.

Plantea subsidiariamente como cuestiones sustanciales: la improcedente delegación de facultades propias de la administración fiscal municipal a una empresa privada; la falta de legitimación pasiva de A. por no resultar sujeto obligado a pagar Derechos de Publicidad y Propaganda; que el gravamen reclamado se encuentra en pugna con la Ley de Coparticipación Nacional y el Pacto Federal para el empleo, la Producción y el Crecimiento ratificado por ley XXIV-N° 20; la prescripción del reclamo por el período 2009 debido al transcurso en exceso del plazo de cinco años previsto en el Código Civil y la palmaria violación del principio de legalidad, en virtud de la improcedente aplicación retroactiva de la Ordenanza que establece el quantum de la obligación fiscal del año 2013 a períodos anteriores.

Luego de ampliar las consideraciones de hecho y de derecho que he reseñado pide el reintegro de las sumas abonadas por A. bajo protesto y por $ 1.185.359,28 en concepto de capital e intereses intimados.

Ofrece prueba documental y documental en poder de la demandada y hace reserva del caso federal.

b) Corrido el traslado de la demanda, a fs. 121/131 se presenta la Municipalidad de Puerto Madryn, por el apoderado Ab. Christian Luis Dames, a mérito del poder general para juicios que se adjunta, contestando demanda.

En forma previa relata los antecedentes y fundamentos del accionar municipal para la determinación de oficio de los tributos municipales-

derechos de publicidad y propaganda, en especial con la firma actora y señala que la acción incoada es improcedente.

Alude a que se encomendó un relevamiento de medios y/ o elementos de publicidad y propaganda, que se emitieron detalles de medios y se notificó a las empresas responsables, que se les notifico de un plazo para ejercer su derecho de defensa y que la determinación de oficio se lleva a cabo por falta o incumplimiento de las empresas de presentar una declaración jurada. En esa tarea se emitieron los detalles de medios 82256, 82453, 82650, 82852, 82062 y 83283 correspondientes a la firma demandada y fueron incorporados al Expte. Adm. N°0032/14 mediante el cual tramitó el procedimiento de determinación de oficio de derechos de publicidad y propaganda a cargo "prima facie "de A. E. A. S.A.

Reitera que ese detalle de medios fue verificado por la autoridad municipal y notificados a los contribuyentes, que mereció el descargo de A. dictándose la Disposición N°0032/2014, el cual determinó la deuda en concepto de Derechos de Publicidad y Propaganda a cargo de la actora (período 2009 a 2014).

Presentado el recurso de apelación, se resolvió con el dictado de la Resolución N°944/14 la cual ratificó la determinación practicada.

Luego formuló una negativa genérica a los hechos invocados en la demanda para seguir negando en particular, negativas a las que me remito.

Sostiene el Municipio que el procedimiento administrativo para determinar la deuda cumplió con todos los requisitos formales y materiales que exigen las normas municipales que regulan la materia, que igual carácter revisten los actos administrativos dictados y que se ha respetado el derecho de defensa de la parte.

Argumenta luego sobre la competencia municipal para determinar y

perseguir el cobro del tributo en cuestión para lo cual cita la Ordenanza Municipal 4265/01 (TO por O 8589/13) que dentro de sus facultades y competencia fijó los actos sujetos al gravamen por derechos de publicidad y propaganda(art 2do); refiere también a los artículos de la COM que indican el modo en que se formará el Tesoro y sus facultades fiscales en orden a la Constitución Provincial y a las normas de la Constitución Nacional que reconocen los gravámenes municipales.

Dice que de toda la normativa enunciada surge la capacidad del municipio para establecer gravámenes que hacen al sostén dentro de su jurisdicción siempre que los actos estén constituidos en forma regular. Cita jurisprudencia de la CSJN (F.320:610) que desbarata cualquier intento de inconstitucionalidad.

Más adelante, dice que conforme sus normas, no puede admitir que quien realice actos de publicidad y propaganda no responda con las obligaciones previamente establecidas, reiterando la capacidad del Municipio para establecer gravámenes que hacen a su sostén dentro de su jurisdicción, potestad tributaria sustentada en el principio de legalidad de índole constitucional, social y jurisprudencial.

Argumentara sobre la ley de Coparticipación Federal de Impuestos, la vinculación territorial y el Dictamen y resolución de la Comisión Federal de Impuestos.

Dice que la publicidad verificada es aquella que se detectó en negocios que, si bien son privados, permiten el acceso al público general, trascienden a la vía pública y por ende están sujetos a la jurisdicción del poder de policía municipal. Estas son las estaciones de servicio instaladas en la vía pública, donde se expenden combustibles y detentan toda la matriz publicitaria de las marcas petroleras A. y/o E..

En cuanto a la doble imposición argumentada, destaca que el ejercicio de funciones fiscales por otra jurisdicción no releva a la comuna de lo que constituye un deber y una facultad propia emergente de la Carta Magna.

Señala que las resoluciones de la Comisión Federal de Impuestos, a más que no están firmes, no resultan oponibles al Municipio ya que no forma parte de dicha comisión. Sin perjuicio de ello argumenta en contra del criterio expuesto por la CFI.

Alude que los derechos por publicidad y propaganda resultan una tasa municipal que tiene como contraprestación el servicio de contralor municipal a la estética publicitaria en su ejido, preservación de salubridad visual y sonora y la evitación de efectos perniciosos a los vecinos derivados de la instalación de elementos publicitarios que no estén sujetos a las normas regulatorias municipales.

Acotará luego que no resulta necesaria la real y concreta prestación del servicio en relación directa a cada sujeto obligado, sino que es suficiente con su adecuada organización, la que potencialmente podrá afectar a cada sujeto, siendo ello causa suficiente para reclamar el pago a todos los que se encontraren dentro de los presupuestos de hecho fijados por las ordenanzas generadoras del hecho imponible. A su criterio en el expediente se ha evidenciado la actividad administrativa cumplida para la verificación de los servicios que configuran los hechos imponibles.

En orden a la calidad del contribuyente, sujeto pasivos de la obligación tributaria, dice que es claro que es quien se beneficia con dicha publicidad (titular de la marca y /o producto publicitado) y en el caso el propietario o explotador de los combustibles A. o E., es la titular de las marcas A. E. A. S.A. .

En cuanto a la nulidad del procedimiento administrativo insinuado por la actora en el sentido que se han delegado funciones inherentes a la

administración pública en privados citando a la firma P. SA, dice que es cierto que se contrataron los servicios de asesoramiento integral, colaboración y gestión de cobranzas con esa empresa, contrato autorizado por el HCD mediante ordenanza 8570 el día 13/10/2013, pero que bajo ningún aspecto se delegaron facultades propias de los funcionarios públicos competentes y mucho menos la tramitación de los procedimientos administrativos determinativos. Dice que el relevamiento de los elementos publicitarios fue realizado por funcionarios designados especialmente a tales efectos; que de esas constataciones podían tomar vista presentándose en sede municipal y que el detalle de medios fue notificado personalmente a la firma.

Dará respuesta a la alegada improcedencia de multas por omisión de pago, pues estas están previstas en el Código Tributario Municipal.

En cuanto a la prescripción en materia tributaria, expone que a falta de declaración jurada del contribuyente, el municipio puede determinar, liquidar y percibir este tipo de tributo para impedir que el transcurso del tiempo extinga las acciones para perseguir su cobro y que por otro lado la retroactividad en materia tributaria es permitida cuando surge de la norma legal que la determina e impone. En orden a lo dispuesto por el art. 55 el plazo de prescripción para determinar y promover la acción judicial de la deuda es de cinco años. En el caso la deuda se determinó y abono en el año 2014 por lo que la determinación de la obligación del período 2009 a 2014 es ajustada a derecho.

En el cáp. XII sostiene la retroactividad de las normas tributarias y con base en jurisprudencia que cita, sostendrá que en materia tributaria está ampliamente reconocida la facultad del legislador de atribuir efectos retroactivos a leyes o normas siempre que no se afecten derechos adquiridos. Desde esa perspectiva señala que la actora no tiene ningun derecho

adquirido merecedor de tutela legal porque nunca presentó declaraciones juradas ni solicitó autorización para la instalación de elementos publicitarios constatados como que refiere que los valores del cuadro tarifario vigente a partir del año 2013 es más bajo y conveniente a los contribuyente y que se ha pasado de un canon mensual a uno anual en beneficio de aquellos.

Ofrece prueba documental e informativa.

c) A fs. 135 la actora desconoce la documental aportada por la demandada y alude al alcance de alguna de las aportadas.

d) A fs. 139 se dispuso la apertura a prueba, a fs.141 se dejó constancia que se formó el CP de la actora. A fs. 151 se clausura la etapa probatoria y se agrega a fs. 156/232 el cuaderno respectivo.

e) A fs. 146 asume la representación letrada de la Municipalidad la Ab. Virginia Menghini.

f) A fs. 235 se informa sobre la prueba producida y puestos a fs.236 los autos para alegar, a fs.242/248 se agrega el producido por la actora y a fs.244/254 el de la parte demandada. A fs. 256 se llaman los autos para dictar sentencia, obrando a fs.257 la constancia del sorteo previsto en el art. 271.

A fs. 258 se dispuso medida para mejor proveer y el Municipio -conforme constancia de fs.276-, anexó un contrato de locación de servicios, el que tendré a la vista para este acto.

Sustanciada la prueba, presenta su informe la parte actora a fs. 280 y a fs.283 se llaman los autos para dictar sentencia.

A fs. 290 se suspende a los fines de proveer presentación de la parte demandada, reanudándose a fs. 294.

2.

Al ingresar al análisis del expediente, debo referirme liminarmente si se encuentran cumplidos las condiciones de admisibilidad previstas en la ley

XVI Nº 46 (arts. 132/ 137). El STJCH declaró que "*no solo la competencia de los tribunales es de orden público, también lo son los procedimientos instaurados y en su marco, los recaudos para la admisión de las acciones."* (S.D. Nº 03/S.C.A./98), que deben ser -todos ellos- examinados de oficio por el Tribunal.

Los recaudos impuestos como presupuestos de procedibilidad de estas acciones, se encuentran cumplidos en esta litis.

La actora reclama se disponga la anulación de la Resolución N°944/14 emitida dentro del marco del Expte. 0032/14 EPP por el Sr. Intendente Municipal el día 22 de agosto de 2014 y de los actos previos que confirma en cuanto rechazó el recurso de apelación presentado por A. contra la Disposición N°032/ 14 que había determinado una deuda por Derechos de Publicidad y Propaganda para los períodos fiscales 2009 a 2014 y luego la intima a ingresar la suma de $ 1.878.959,28 incluyendo capital, intereses y multas.

Por su lado pide la devolución de la suma de $ 1.878.359,28 que pagó bajo protesto con fecha 24 de agosto de 2014, en concepto de capital e intereses de los derechos de publicidad y propaganda determinados para los períodos fiscales 2009 a 2014 con más lo que corresponda en concepto de intereses hasta la efectiva devolución.

De lo expuesto resulta una pretensión procesal materialmente contenciosoadministrativa, pues se ha suscitado entre la Administración Pública Municipal y un contribuyente un conflicto que exige resolver tanto la legitimación del Municipio para determinar un tributo por publicidad y propaganda como si la actora, eventualmente, está obligada a abonarlo. A partir de allí deberá definirse en esta causa si el procedimiento que ha determinado el municipio se ajusta a derecho y en su caso avanzar sobre cuestiones que hacen a su percepción y/o devolución.

El art. 132 y sgts. de la Ley XVI Nº 46, atribuyen competencia originaria a la Cámara de Apelaciones para las acciones contencioso-administrativas de plena jurisdicción y de nulidad.

A su vez, el art. 135 y ss. de la ley XVI N° 46 establece que no corresponde sustanciar recursos sin que, previamente, y en lo fundamental, se acredite: 1) el agotamiento de la vía administrativa, 2) la denegación expresa o tácita y 3) la interposición del reclamo en plazo útil: todos ellos recaudos que hacen a la habilitación de la instancia judicial.

No ha sido materia de controversia que en fecha 22 de agosto de 2014 se dictó la Resolución 944/14 I. (cuya copia obra a fs. 47), que de la misma tomo conocimiento la actora el 27 de agosto de 2014 y que por la misma se rechazó el recurso administrativo contra la Disposición 32/14(fs.22/23) que había determinado el canon por publicidad y propaganda adeudado e intimó a pagar la suma de $ 1.878.959,28.

Tampoco ha sido materia de controversia que conforme surge de la comunicación cursada en fecha 27 de agosto de 2014, la sociedad hoy actora informo el pago bajo protesto por transferencia bancaria la suma de $ 1.185.359,28, sin que ello importe reconocimiento de la validez del tributo y/o la determinación de oficio ni sometimiento voluntario al régimen jurídico que lo regula.

La demanda ha sido planteada dentro del plazo de quince días que informa el art. 135 de la norma aplicable y es la misma Resolución N°944/14 la que tiene por agotada la vía administrativa.

3. En los términos en que ha quedado trabada la litis y del que he dado cuenta en la relación sucinta de los las cuestiones que constituyen el objeto de este pleito, estimo necesario para ingresar a su análisis determinar la competencia tributaria municipal para fijar los denominados Derechos de

Publicidad y Propaganda que dieran origen a la obligación por la cual el Municipio de nuestra ciudad procuró su cobro a la aquí accionante A.; dilucidar la procedencia o no de la planteada nulidad de la Res. 944/14 que confirma la Disposición N°32/14 -en tanto estos tienen causa en la aplicación de la norma fiscal municipal cuya ilegitimidad se demanda-; la validez o invalidez del procedimiento de la determinación oficiosa del tributo por parte del municipio local; y, en su caso, la pretensión -también objeto de la acción contenciosa-, tendiente a obtener la devolución de las sumas de dinero obladas en concepto de esos derechos de publicidad y propaganda por los periodos 2009 a 2014 con más lo que corresponde por

los intereses hasta la fecha de su efectiva devolución.

En ese camino, cabe tener presente que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada uno de las argumentaciones que pongan a consideración del Tribunal, ni a valorar la totalidad de la prueba aportada, sino considerar tan sólo aquéllas invocaciones y probanzas que sean conducentes y relevantes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN Fallos 258:308; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; entre muchos otros).

4. **a)** Ingreso a la cuestión respondiendo que la Municipalidad de Puerto Madryn está facultada, en principio, a imponer en el ejercicio de sus poderes tributarios el cobro de los derechos de publicidad y propaganda, siempre y cuando ello se dé dentro del marco y límites constitucionales y legales imperantes.

La Constitución Provincial reconoce en su art. 224 el carácter de autónomos de los Municipios. Eso se traduce en la atribución de potestades normativas originarias en el ámbito de actuación material y territorial propio de cada uno de ellos, constitucionalmente habilitado por la preceptiva de la Ley

Fundamental de la Provincia, incluso mediante el reconocimiento de atribuciones implícitas, condicionadas estas últimas a que la función o atribución de interés municipal -puesta en acto por el Municipio-, no esté prohibida por la Constitución y no sea incompatible con las funciones de los poderes del Estado Provincial.

Consecuentemente, y conforme el art. 239 CP, es explícita la atribución de una potestad tributaria originaria del Municipio que le permite contar entre sus recursos a los "impuestos municipales", a las "tasas" y "contribuciones" (art. 240), entre otros, conformando así la típica trilogía del derecho tributario.

Esta declaración lleva ínsita que tal facultad debe adecuarse a los postulados constitucionales que rigen esa materia, a lo que se añade la exigencia sustancial de armonización con el régimen impositivo provincial y federal.

De los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia se deriva como lógica consecuencia que la extensión y alcances que se atribuya a la autonomía municipal dependerá de la decisión político-institucional que adopte cada Estado Provincial, conclusión que corresponde adecuar a los preceptos de la Constitución Nacional reformada en 1994, ya que el artículo 123 de la Ley Fundamental contiene una definición clara cuando impone a las Provincias la obligación de asegurar el régimen municipal "reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero". (Entre muchos CSJN C. 835. XXXVII - "Cadegua S.A. c/ Municipalidad de Junín" - CSJN - 05/10/2004 Base elDial.com - AA2641)

b) El reparto de competencias que emerge de la Constitución Nacional y de la Constitución Provincial, habilita la existencia de tres esferas de gobierno: federal, provincial y municipal.

El Municipio se inserta entonces en un ámbito de actuación más amplio cuál es el delimitado a la Nación y a las Provincias. Por tanto si bien la autonomía municipal importa el reconocimiento de un status jurídico propio, ello no significa una equivalencia jerárquica, sino que sus posibilidades de actuación deben coordinarse y armonizar con el reparto de competencias y atribuciones que efectúa la Constitución Nacional y Provincial respecto de cada uno de esos niveles de gobierno. "Esta concepción no importa un demérito para la autonomía municipal, que deben desarrollarse dentro del marco dado por la Constitución Provincial respectiva y su recta hermenéutica. Se la tenga por originaria o se la considere derivada, fruto de la resignación provincial de poderes a favor de las corporaciones municipales, toda autonomía debe adecuarse al orden jurídico institucional existente, ajustándose las disposiciones que la regulen a la jerarquía normativa establecida por el art. 31 de la Cons. Nac., con la limitación de razonabilidad que debe presidir la distribución de potestades en orden a su finalidad (arg. art. 28 de la misma Const.; confr.: A. A. Spota, ob. ind., L.L. 2001-E-952, pto. XIII).

En esa línea, las provincias han de reconocer a los municipios los poderes necesarios para hacer efectivos sus fines y, por ende, deben asegurarles la posibilidad de darse su organización, su administración y su régimen económico y financiero, creando -y permitiéndoles crear- los recursos imprescindibles a ese fin, para cumplir de ese modo con las mandas de los arts. 5 y 123 de la Const. Nac."(Base Eureka STJ "AUSTRAL TELEVISORA COLOR S.R.L. c/ Municipalidad de Comodoro Rivadavia s/Ordinario" (Expte. N° 16.590-A-1998) SD N° 010/2002 Recursos Extraordinarios 17/04/2002).

El reconocimiento de la autonomía tributaria habilita a los Municipios a establecer tributos sobre las cosas que conforman su riqueza local,

disponiendo su distribución en el modo y alcance que estimen oportuno, sin más limitación que la que surge del propio texto constitucional.

En ese marco, sus facultades son amplias, y el criterio de oportunidad, mérito o conveniencia con que se materializa su ejercicio no resulta revisable por el Poder Judicial, ya que no es dable a los jueces revisar los errores o desaciertos de una política tributaria, en tanto y en cuanto en el ejercicio de dicha potestad no se exceda el marco de atribuciones reconocidas por el Constituyente, o bien que su ejercicio no comprometa el logro de los fines que la Constitución Nacional y la Constitución Provincial atribuyen al gobierno federal o provincial de manera exclusiva.
En definitiva, los Municipios cuentan con las atribuciones necesarias para desempeñar sus cometidos de interés general (art 233 CP), pero en el ejercicio de sus poderes tributarios, no deben exceder los límites impuestos por los respectivos ámbitos de actuación de las Provincias y de la Nación, a cuyo desenvolvimiento armónico debe propenderse.

c) Nuestro esquema de organización federal plurilegislativo, implica el reconocimiento de tres niveles diferenciados de gobierno, que se traduce en un sistema jurídico en el cual coexisten simultáneamente diversos ordenamientos jurídicos, emergentes del ejercicio de potestades normativas propias.

El principio de competencia se refiere al ámbito material de producción de normas válidas, distinguiendo las materias constitucionalmente atribuidas a cada nivel de gobierno, ya sea en forma exclusiva, reservada, delegada o concurrente.

El principio de territorialidad atiende al ámbito espacial de vigencia y aplicabilidad de las normas jurídicas. “Se distinguen "categorías" de

potestad tributaria, diferenciándose poder originario y poder delegado o derivado para atribuir el primero a la Nación y las provincias y el segundo a los municipios. Sin embargo, doctrina igualmente prestigiosa ha calificado esa distinción de ociosa, en razón que todos los órdenes de gobierno tienen la misma naturaleza jurídica y, por tanto, nación, provincia y municipios son titulares de poder tributario originario o inherente; la diferencia no radica en la "esencia", sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales y legales vigentes. Hay pues una diferencia de magnitud, no de categoría, disponiendo las provincias de un poder amplio y el Gobierno Nacional y los municipios de poderes restringidos e inherentes a sus respectivas funciones de gobierno." (Eureka Sum. 13588).

En lo referente a los municipios, el art. 239 de la CP establece que es exclusiva su facultad de imposición respecto de las personas, cosas o formas de actividad sujetas a jurisdicción municipal restringiendo su potestad en el art. 240 donde autoriza la tributación en materia de seguridad, higiene u otros esencialmente municipal y de las tasas por retribución de servicios.

En ese marco constitucional, las ordenanzas municipales tienen el mismo valor y fuerza normativa que las leyes provinciales y nacionales en el ámbito de su competencia material.

Pero el análisis de validez y eficacia de las ordenanzas municipales, corresponde efectuarlo con relación a los grandes bloques de constitucionalidad -Constitución Nacional-Constitución Provincial-Carta Orgánica Municipal-, integrando y conjugando sistemáticamente el principio de supremacía con el principio de competencia. De tal suerte que las formulaciones normativas municipales, en el ámbito de competencias exclusivas, prevalecen en jerarquía normativa, la cual cede, en principio, frente a competencias concurrentes atento el principio de supremacía, ya

que con este último se asegura frente a un conflicto de normas inconciliables, emergentes de diferentes órdenes de gobierno, la preeminencia de los fines queridos por la Constitución y el interés general en juego.

En este contexto, corresponde analizar el texto de la Ordenanza 4265 /01 que en su art. 2do establecía que "Toda persona de existencia física o legal que utilice la vía pública, circunscripta dentro del ejido municipal de Puerto Madryn con fines publicitarios, deberán contar con la correspondiente autorización municipal abonando el canon que a tal efecto se determine en la presente Ordenanza." Luego definía cuáles eran los "anuncios" y su clasificación según su contenido y ubicación, las exigencias respecto de ellos y su instalación y finalmente fijaba el canon por publicidad, que estaría incluido en la habilitación comercial y sería abonado en forma mensual, determinando lo en sendos anexos que tengo a la vista.

La ordenanza fue modificada por la N°6959/08 que incorporó el pago de canon para la distribución de volantes en la vía pública, sin alterar el art. 2do ya transcripto, en el sentido que lo gravado era la utilización del espacio público con fines publicitarios.

Luego y con fecha 27 de agosto de 2013 se dictó la Ordenanza 8545, que en sus considerandos señala la necesidad de revisar los procedimientos administrativos que se llevan adelante en materia de autorizaciones, pago de tasas y control de las estructuras y elementos publicitarios.

La ordenanza incorporó modificaciones sustanciales en la ordenanza primigenia, con incidencia en lo que ha sido materia de debate en esta causa.

Así desde el ámbito de aplicación de la norma (art 1) "La presente ordenanza tiene por objeto regular la publicidad efectuada mediante anuncios publicitarios en espacios o lugares de dominio municipal o susceptibles de ser percibidos directamente desde los mismos…", informa la finalidad de tal

regulación " con el propósito de salvaguardar la seguridad y moralidad pública, como así también preservar y promover los valores culturales, estéticos, paisajísticos, urbanísticos e históricos dentro del Ejido municipal".

En el art. 2 "Objeto. Por la publicidad y propaganda cualquiera fuera su característica, realizada en la vía pública, visible o audible desde ella, en algún sitio con acceso al público, en espacio aéreo o en el interior de cinematógrafos, en campos de deportes, en comercios y/o vehículos de transportes urbano de pasajeros, etc., se pagaran los importes fijos que establezca la ordenanza tarifaria anual".

El art. 6to dice que incorpora como art. 13 a la Ordenanza N° 4265/01 (en el Texto Ordenado será el art. 16)" CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES: Son contribuyentes al pago del derecho legislado en el presente título, los beneficiarios de la publicidad y son responsables del pago del derecho, solidariamente con el contribuyente, los anunciantes, los agentes publicitarios, los industriales, publicitarios o instaladores y/o propietarios de bienes donde la publicidad se exhiba, propague o realice."

Por su lado la Ordenanza 8589/13 que es la citada por el Municipio para la determinación de la deuda, considera necesario actualizar la explotación comercial del espacio público y en su art. 1 establece por la publicidad en la vía pública, o interiores con acceso al público, o visible desde ésta, deberán tributar un importe mínimo anual, por año o fracción según corresponda, de acuerdo a una escala valorizada en módulos y luego individualiza a los hechos imponibles valorizados en metros cuadrados o fracción y por faz; hechos imponible valorizados en otras magnitudes.

En los términos que he relacionado, la Ordenanza Municipal 8545/13 amplia como hecho imponible a la publicidad efectuada mediante avisos publicitarios en espacios o lugares del dominio público municipal

(contenida en la Ord. 4265/01), a b) aquella susceptible de ser percibida visible o audible directamente desde los mismos, como c) la publicidad y propaganda que se hace en el interior de locales de acceso al público (espacio aéreo, interior de cines, campos de deportes, comercios, vehículos de transporte urbano de pasajeros).

Subsiste en la norma la definición de anuncio publicitario como toda leyenda o inscripción dibujo y/ o emisión de onda sonora que constituya una advertencia o divulgación que pueda der vista u oída desde la vía pública.
Y amplía definiendo al "elemento publicitario" como todo letrero o aviso que contenga logos y/o símbolos y/o colores identificatorios y/o cualquier otro tipo de caracteres que sean públicamente identificados con una marca o producto.

En el art. 18 del texto ordenado se extienden las excepciones al pago del derecho.

Más allá de algunas cuestiones de técnica legislativa que no se comprenden como por ejemplo la reiterada mención a "al derecho legislado en este título" cuando la disposición normativa solo está estructurada en artículos o el uso indiscriminado de "base para la determinación del derecho", "monto del canon", "importes fijos", "pago del derecho", lo cierto es que delineado el marco normativo que obra como fuente del objeto litigioso, corresponde expresar que el principio de legalidad en materia impositiva no se limita a que la norma contenga directivas generales de tributación, sino que la ley, en el caso, la Ordenanza debe contener los elementos básicos del tributo, a saber: configuración del hecho imponible;
determinación del sujeto pasivo (contribuyente); elementos necesarios para la fijación del quantum base imponible y alícuota (Villegas, Héctor B.; "Curso de Derecho Tributario y Financiero", pág. 193; Giuliani Fonrouge,

C. M., "Derecho Financiero", vol. I, pág. 300).-

En este sentido la Corte Suprema de Justicia tuvo ocasión de expresar que "… es necesario que el Estado prescriba claramente los gravámenes para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus respectivas conductas en materia tributaria…"(CSJN in re H. 442. XXXVIII. Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional -Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25.063 s/ proceso de conocimiento" Sent. 15/06/2010 y fallos allí citados entre otros 253:332; 255:360; 312:912; 315: 820; 316:1115; 321:153; 324:415; 327:1051 y 1108; 330:3994; 331:2649).

Insistirá el Municipio que se encuentra legitimada para el cobro del tributo a la publicidad y propaganda indicando que el Código Tributario y la Ordenanza 4265 define esos derechos.

No solo no existe tal definición sino que en la Ordenanza 4265/01 siempre se han referido al canon por publicidad y propaganda.

Por otro lado, el art. 7°del Código Tributario Municipal (común en los textos de las Ord. 6603/07, 7611/10, 8927/ 14 y 9624/16) se ocupa de señalar que "Las denominaciones empleadas en este Código y en las Ordenanzas Tributarias para designar las obligaciones fiscales, tales como "Contribuciones", "Tasas", "Derechos", "Gravámenes", "Impuestos", o cualquier otra similar, deben ser consideradas genéricas sin que implique caracterizar los tributos ni establecer su naturaleza jurídica".

Tendré presente que la CSJN en el precedente "Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba" (Fallos: 332:1503), señaló que la distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno.

d) Más allá de las discusiones que se han generado en torno a cuál sería el encuadre de "los derechos de publicidad y propaganda" alegados por el municipio y que resultarían de la innovación legislativa del año 2013 (Ord.8545/13) lo cierto es que se trata de un tributo en tanto han sido insertados en la ordenanza utilizando conceptos privativos del derecho tributario como lo son "hecho imponible" "base imponible", "exenciones", "sujetos pasivo" etc..

Dicho lo anterior y reconociendo la competencia del Municipio para la determinación de tributos soy del criterio que previo a avanzar sobre la naturaleza jurídica de los denominados derechos de publicidad y propaganda, resulta necesario expedirme sobre la nulidad de los actos administrativos previos a la determinación de la deuda, con base en la ilegítima delegación de funciones administrativas a favor de la empresa Publícanos.

No tengo dudas que tratándose el gravamen sobre publicidad y propaganda de un tributo de orden municipal, el sujeto activo de la obligación tributaria no puede ser otro que el Municipio.

Se ha cuestionado como irregularidad previa a la formación del acto administrativo impugnado, la tercerización de la gestión y cobro del tributo.

Ese fenómeno no es exclusivo de esta ciudad "respecto de una buena parte de los municipios que gravan este tipo de tributos, se ha extendido en los últimos tiempos una modalidad sobre la cual debe prestarse especial atención, atento a que de ella deviene gran cantidad de irregularidades. Esto es el fenómeno de la tercerización de la gestión y cobro del tributos en

manos de empresas privadas y/o estudios contables dedicados a esta actividad" (Fernando Alcón. Laura M. Marcos "Tributos por Publicidad y Propaganda" Ed Ad. Hoc, 2007 pág114 y sgtes).

Siguen diciendo "…Podríamos afirmar que esta tercerización se lleva a cabo generalmente en tres niveles. En primer lugar, este fenómeno ha influido en la formulación misma de las normas que se aplican para percibir el gravamen sujeto a estudio (…) sugieren a los intendentes, concejos deliberantes o legislaturas la inclusión de este tipo de gravámenes en la normativa municipal…".

En el caso véase que hasta la técnica legislativa responde a parámetros distintos a los corrientes en el digesto municipal y a los que ya me he referido en mis consideraciones previas.

En la misma obra se dice "En una segunda etapa, son éstas mismas empresas quienes se encargan del relevamiento de la publicidad y/ o propaganda existente en un mismo municipio, toda vez que los archivos municipales son deficientes. De tal manera proceden a catalogar como publicidad todo tipo de aviso, cartel, leyenda, calcomanía, símbolo logo ".

En el caso concreto que estamos resolviendo, en la Resolución N°1827/13 S.H., el Ejecutivo Municipal además de reconocer en sus considerandos que el contrato de locación con Publícanos tiene que ver con la verificación, determinación, liquidación y seguimientos de los gravámenes municipales, indicó que en el marco del referido convenio resultaba necesario designar a un conjunto de personas en carácter de verificadores de elementos publicitarios, a los efectos de cumplir con las tareas encomendadas, *" sin que ello modifique la vinculación laboral que mantienen con la empresa PUBLÍCANOS S.A., no creen relación laboral alguna con la Municipalidad de Puerto Madryn"*. En la parte dispositiva el Municipio habilitó como

verificadores municipales con funciones y atribuciones asimilables a las de un inspector municipal, a quienes identificó en un anexo, señalando expresamente en el punto 3) que "Dichos verificadores tendrán funciones y atribuciones asimilables a las de un inspector municipal, pudiendo realizar constataciones, verificaciones, inspecciones, notificaciones y cuanto función se vincule con las tareas encomendadas." (fs. 112/113)

Luego dicen en la obra citada" Finalmente identificados los casos sujetos al pago del gravamen, son estas propias empresas y/o estudios quienes gestionan y/o intiman el pago de una cuota del tributo a vencer o en su caso, el cobro de presuntas deudas…".

En el caso concreto basta remitirnos a las actuaciones municipales obrantes a fs. 24/25 y por cierto no puede soslayarse que a fs.148 se faculta al letrado Gaudioso, a la sazón presidente de la firma "Publícanos" a efectuar las tareas de procuración en estos autos.

Luego de todo lo expuesto, teniendo a la vista las actuaciones administrativas y frente al planteo de la parte actora, resulta al menos sugestivo que la Municipalidad local se abroquele en un argumento que no reviste seriedad tal como resulta "…De solo analizar V.E. los expedientes administrativos y antecedentes adjuntados a este responde, se percatará que todo el procedimiento administrativo fue desarrollado e instrumentado por funcionarios públicos competentes y que el relevamiento de los elementos publicitarios instalados en jurisdicción municipal fue realizado por funcionarios designados especialmente a tales efectos…".

Por cierto tal afirmación no se ajusta tampoco a los términos del contrato de locación de servicios que tengo a la vista y del cual surge que en su cláusula primera se determina el objeto del contrato " La Municipalidad encomienda a Publícanos S.A. los servicios de verificación, determinación, liquidación,

seguimiento, gestión de cobranza y ejecución judicial a los responsables de los gravámenes municipales por " Contribuciones que inciden sobre la ocupación o Utilización de Espacios del Dominio Público, Derechos por Publicidad y Propaganda; Tasas de habilitación e Inspección de Estructuras Soportes de Antenas de Jurisdicción Municipal" y los respectivos cargos por incumplimiento a las obligaciones fiscales."

Aduno que como contraprestación de servicios la Municipalidad abonará a la empresa una suma de dinero equivalente al 40% más IVA de aquello que efectivamente se recaude en estos tributos a partir de la firma del contrato y se establecen las pautas contractuales para el personal de Publícanos afectado como agentes "ad hoc".

Por cierto, está indicado que será el Municipio quien debe arbitrar los medios para concluir el procedimiento administrativo en los casos que cumplida por la empresa todos los pasos administrativos y el contribuyente no cumpliera con la obligación de pago.

Como dejo en evidencia salvo la firma de los certificados de deuda para iniciar los juicios de apremio fiscal, tengo en claro que el argumento en el que se escuda la Municipalidad queda vacío de contenido veraz.

No puedo soslayar que forma parte del convenio, que el mismo alcanza únicamente a las empresas nacionales y Multinacionales que resulten sujetos pasivos de los tributos.

Y tampoco puedo dejar de señalar que el contrato de locación e servicios fue firmado el día 19 de junio de 2013 y que se dejó establecido que resultarían de aplicación el régimen general de las ordenanzas tributarias vigentes hasta la fecha de la licitación, cuando es de toda evidencia que para su firma no hubo licitación y que las Ordenanzas que habilitaron los hechos imponibles

que devinieron en determinaciones fiscales incumplidas, fueron posteriores a la firma del convenio.

Luego de lo expuesto puedo concluir que se trata de la privatización de la recaudación impositiva: el Estado Municipal delegó facultades para el cobro del tributo a manos de una empresa privada que no sólo se encargó de efectuar relevamientos y constatación con el fin de detectar potenciales contribuyentes, se ocupó de la determinación de la deuda y de las gestiones de cobro prejudicial de esos tributos, como también controlar el desarrollo de este proceso judicial a los fines específicos de percibir su porcentaje en el caso de depósito en esta vía (v. facultades para el momento en que vence el contrato o su prórroga).

No está en mi ánimo juzgar la intención del Departamento Ejecutivo local de privatizar el cobro de la contribución sobre Publicidad y Propaganda a empresas, pero es un dato de la realidad que delegó funciones básicas del estado y que la Administración debiera tener todas las condiciones para ejercer por sí, la potestad tributaria y el poder de policía y más aún que afectó los ingresos para pagar el precio de tal delegación.

Así lo establece el art. 196 de la COM "No hay tributo sin Ordenanza que precise la medida de la obligación tributaria. Es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga el Concejo Deliberante."

Y dentro de los principio específicos el art. 197 define "Ningún tributo con afectación específica puede perdurar más tiempo que el necesario para el cumplimiento de su objeto, ni lo recaudado por su concepto puede ser aplicado, ni siquiera de modo precario, aun destino diferente a aquel para el que fue creado".

En definitiva, en el contrato referenciado se viola el destino de gasto público que tienen los tributos y la cláusula de formación del tesoro municipal que establece el art. 198 de la COM.

Reitero, es sugestivo que la motivación del contrato locativo fuera la de recuperar acreencias en relación a los tributos municipales conforme el sistema instrumentado en la OM 8175/12, cuando en rigor de verdad la ordenanza vigente al tiempo del contrato de tercerización, no contemplaba los hechos imponibles ni resultaban legitimados pasivos los "beneficiarios" de la publicidad entendiendo como en el caso, a la empresa productora de servicios.

5) Luego de todo lo expuesto voy a proponer al Acuerdo una decisión favorable a la pretensión de la sociedad actora, habida cuenta, que aún sin entrar a los elementos tipificantes de los tributos que se debaten es de toda evidencia que las resoluciones administrativas que desestimaron la pretensión revocatoria de A. han desvirtuando la presunción de legitimidad de la que gozan todos los actos administrativos emitidos por el poder administrador.

Los actos administrativos, por serlo, tienen a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de la autoridad administrativa y, por consiguiente, toda invocación de nulidad contra ellos debe ser necesariamente alegada y probada en juicio; así sucede cuando se han desconocido o vulnerado principios de derecho Público o garantías individuales" (conf. CSJN, 19/2/76, ED, 68-417).

Lo expuesto, en consonancia con uno de los principios base del sistema constitucional, a la sazón, que la Administración (como cualquier actividad estatal) se halla sometida al principio de legalidad, a partir del cual si bien el Estado impone la observancia de determinadas reglas, a su vez se somete a

ellas, asegurando de esa manera el equilibrio entre las prerrogativas del Poder y los derechos de los administrados. De tal modo, todos los actos de la Administración Pública están sujetos al control judicial, en tanto un Estado que niegue las vías de impugnación y rectificación a los afectados, reniega del genus que define a todo Estado de Derecho como el Estado Justicia (conf. Fiorini, Bartolomé, "Derecho Administrativo", t. I, 2da. ed., 1976, pág. 63).

Luego de todo lo expuesto, voy a concluir que la determinación de la obligación fiscal no ha sido dictada por un acto administrativo que cumpla con los requisitos establecidos por la legislación vigente (cfme., Valdés Costa, Curso de Derecho Tributario, pág. 357, 1996; Jarach, Determinación impositiva, naturaleza, formas y efectos, en Estudios de Derecho Tributario, pág. 215 y ss; ed. Cima, 1998).

El procedimiento de determinación se constituyó sobre las actas de relevamiento efectuadas en el marco de una delegación impropia de funciones y con tales antecedentes, toda vez que el trámite en instancia administrativa tiende a proteger al recurrente en cumplimiento de la norma jurídica objetiva, en aras de mantener el imperio de la legalidad y debido proceso, es que voy a afirmar que la Resolución N°944/13 fue dictado sin que la administración pudiera conformar los presupuestos que hacen a la existencia y validez del acto y resultando un acto administrativo nulo de nulidad absoluta lo que así debe ser declarado como la de su antecedente, la Disp. N°32/14 dictada el 25 de julio de 2014 por el Director General de Rentas.

La decisión que propongo conlleva la orden al Municipio local, de restituir a la actora en el término de treinta (30) días hábiles la suma efectivamente abonada de Pesos Un millón ciento ochenta y cinco mil trescientos

cincuenta y nueve con 28/00 ($ 1.185.359,28), a la que deberá adicionarse los intereses que se calcularán desde la fecha en que fuera depositada a favor de la Municipalidad (27/8/2014, fs. 05) hasta su efectivo pago conforme la tasa activa para descuento de documentos comerciales (AC 4400 STJ).

6. En cuanto a las costas, el principio objetivo que las rige lleva a imponerlas al Municipio vencido (art. 69 del CPCC).

En cuanto a los honorarios, considerando la complejidad de la cuestión debatida, su trascendencia jurídica en esta circunscripción judicial, el mérito de la labor desplegada apreciada por la calidad, eficacia, extensión, etapas del proceso cumplidas y resultado obtenido propongo que los honorarios del Ab. C. A. R. se fijen en el 18 % del monto que resulte de liquidar las sumas que deberán reintegrarse a la parte con más los intereses, sin perjuicio de los mínimos legales y con más el IVA si correspondiera (arts. 5,6, 8, 37 y cctes). A los letrados del Municipio local, no les regularé honorarios por estar alcanzados por la norma del art. 2 de la ley arancelaria.

Voto a la primera cuestión por la **AFIRMATIVA**.

A LA PRIMERA CUESTION, el Sr. Juez de Cámara Dr. Heraldo Enrique Fiordelisi, dijo:

1 – Antecedentes

En el voto precedente la Sra. Jueza María Inés de Villafañe ha hecho una reseña completa de los antecedentes del caso, del objeto de la demanda instaurada en autos y de los términos y postura adoptada por la parte demanda al contestar la misma, por lo que no resultará necesario abundar acerca de dichos aspectos ya que se encuentran cumplidos los requisitos de ley exigidos al respecto. En consecuencia, abordaré directamente las cuestiones planteadas y que deben ser resueltas por la sentencia a dictar por

este Cuerpo.

2 – <u>Cumplimiento de los recaudos legales</u>

En primer término, es necesario comprobar el cumplimiento de los recaudos necesarios para la admisibilidad de la demanda conforme los postulados de la Ley XVI Nº 46, estando el Tribunal habilitado para hacerlo de oficio.

A. E. A. S.A. ha interpuesto acción contencioso administrativa contra la Municipalidad de Puerto Madryn, a fin de que esta Alzada disponga la anulación de la Resolución N° 944/14 emitida en el marco del Expediente N° 0032/14 EPP, por el Sr. Intendente Municipal el 22 de Agosto de 2014 y de los actos previos que ésta confirma. La misma rechazó el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la Disposición N° 032/14 que determinó una deuda por Derechos de Publicidad y Propaganda por los períodos fiscales 2009 a 2014 e intimó el ingreso de la suma de $ 1.878.959,28.- en concepto de capital, intereses y multa. Además peticiona la reclamante se ordene a la demandada a reintegrarle la suma de $ 1.185.359,28.- que pagara bajo protesto el 27/08/2014 en concepto de capital e intereses de los Derechos de Publicidad y Propaganda por los períodos fiscales de 2009 a 2014, con sus intereses correspondientes hasta la fecha de la efectiva devolución. Pide imposición de costas a la accionada.

Destaca la procedencia de la acción en razón de cumplirse los requisitos de admisibilidad de la misma. Deja constancia que en la Resolución N° 944/14 cuya anulación demanda, se indica que con su dictado se agota la vía administrativa y que la acción se deduce dentro del plazo legal del art. 136 de la LCMPC.

Expresa que el acto impugnado es absolutamente nulo en razón de violarse el derecho de defensa de la actora, la existencia de defectos insalvables en el

elemento motivación y en la causa y el evidente vicio en la finalidad del acto, en virtud de la llamativa urgencia con la que el Municipio preparó, tramitó y concluyó un procedimiento administrativo plagado de irregularidades, obligando a su parte a pagar una exorbitante suma de dinero sin causa que lo justifique.

Sin perjuicio de la nulidad articulada, planteó las siguientes cuestiones sustanciales: la improcedente delegación de facultades propias de la administración fiscal municipal a una empresa privada; la falta de legitimación pasiva de A.; que el gravamen reclamado está en pugna con la Ley de Coparticipación Nacional y el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento; la prescripción del reclamo por el período 2009 y la palmaria violación del principio de legalidad en virtud de la improcedente aplicación retroactiva de la Ordenanza que establece el quantum de la obligación fiscal del año 2013 a períodos anteriores.

Conforme la norma del art. 132 y sigs. de la Ley XVI Nº 46 la competencia originaria para las acciones contencioso-administrativas de plena jurisdicción y nulidad la tiene la Cámara de Apelaciones.

Ahora bien, previo a avanzar en la cuestión, es necesario verificar que se hayan cumplimentado tres requisitos: a) el agotamiento de la instancia administrativa; b) que la petición haya sido denegada por la Administración y c) que la acción judicial se haya interpuesto en término.

A fs. 6/15 obran las copias de la notificación cursada a la actora de la determinación de oficio de los tributos municipales, liquidándose presuntivamente el tributo, con más intereses y multas. A fs. 16/21 vta. obra la copia del Descargo formulado por la actora. A fs. 22/23 obra la copia de la Disposición N° 032/14 D.G.R. mediante la cual se rechazó el descargo, se determinó la obligación a pagar por Derechos por Publicidad y Propaganda más la multa y se intimó a la actora al pago de $ 1.878.959,28.- A fs. 32/46

obra la copia del Recurso de Apelación interpuesto oportunamente por la actora y a fs. 47/48 la copia de la Resolución N° 944/14 por la cual se rechazó el recurso de apelación, se ratificó la determinación tributaria, se intimó a la demandada al pago de la misma dentro de los diez días, con intereses, multas y recargos, se dispuso que si el pago se realizaba dentro de las 72 hs. se deducían las mutas en un 100% y se dejó constancia que mediante esta resolución se agotaba la vía administrativa. Según lo expresado a fs. 53, la actora quedó notificada personalmente el día 27 de Agosto de 2014 de la Resolución que ataca -hecho no controvertido en autos- y la demanda fue promovida el 16 de Septiembre de 2014 (conf. fs. 79 vta.), o sea dentro del plazo que fija el art. 136 de la Ley XVI N° 46.

3 – <u>El poder tributario de los municipios</u>

Es conveniente -a modo de introducción- hacer una breve referencia al poder tributario de los municipios, tema que generara un intenso debate, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia.

Ya el texto constitucional de 1853 traía una cláusula muy vinculada a este tema, en su art. 5, estableciendo que dada provincia deberá asegurar su régimen municipal; en esas condiciones, el Gobierno Federal garantizará a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.

Más allá de distintas opiniones vertidas entre destacados autores y en decisiones judiciales de nuestros tribunales, en 1994, con la reforma introducida a la Carta Magna Nacional, se incorporó el precepto de autonomía en el art. 123: "Cada Provincia dicta para sí su propia Constitución, conforme a lo dispuesto en el artículo 5°, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero".

En relación a este tema, Bidart Campos ha dicho: "…la autonomía de los

municipios ya no podrá ser una mera autarquía administrativa, ni los municipios podrán ser reputados simples circunscripciones territoriales, o descentralizaciones administrativas, no obstante que, más allá del lineamiento que impone la Constitución Federal, siga perteneciendo a la competencia de las provincias darle

desarrollo con variedad de modalidades…" (conf. BIDART CAMPOS, G.J., "Tratado elemental de derecho constitucional argentino", T. VI, *"La reforma constitucional de 1994"*, Ediar, Bs.As., 1995, pág. 522; cit. MARIUCCI VAZQUEZ, J.M., *"Derechos de publicidad y propaganda en el ámbito municipal bonaerense"*, Sup. Adm. 2016 (agosto), 9, La Ley 2016-E, 659, Imp. 2016-9, 126, LLOnline: AR/DOC/2088/2016).

Como reafirmación de lo que vengo exponiendo, se ha dicho que corresponde a las Provincias delinear los contornos de ese marco de autonomía, con el fin de coordinar el ejercicio de los poderes que éstas conservan con el mayor grado posible de atribuciones municipales en los ámbitos de actuación mencionados por el citado artículo 123. En dicha tarea los ordenamientos provinciales deben ser juzgados según el principio de razonabilidad contenido en el art. 28 de la CN, en virtud del cual no pueden, bajo la apariencia de reglamentar tal autonomía, trasponer los límites de lo racional y razonable para la vigencia efectiva de los municipios. Ello debe considerarse que ocurre, por ejemplo, cuando se los priva de las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño de su cometido, se compromete efectivamente su existencia, se les impide subsistir como unidad política, se altera sustancialmente su esfera de atribuciones propias, se pone en peligro su subsistencia como entidad con vida propia, o se compromete su existencia patrimonial (conf. S.C.J.Sta.Fe, 25/04/06, in re *"Municipalidad de Esperanza c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo"*; MARIUCCI VAZQUEZ, J.M., ob. cit.).

En este tema, la mayoría de la doctrina comparte la postura que sostiene que desde el punto de vista jurídico, las municipalidades carecen de poder fiscal originario, siendo éste únicamente derivado (conf. JARACH, D., *"Curso de Derecho Tributario"*, Cima, Bs.As., 1980, pág. 66). Dicho de otro modo, el poder tributario municipal es una potestad derivada de las provincias a las que pertenecen; este criterio es el sostenido por la CSJN en numerosos casos (conf. Fallos: 114:282; 304:1186; 314:495; 320:619, entre otros).

La CSJN en el caso *"Rivademar"*, dijo: *"La necesaria existencia de un régimen municipal impuesta por el artículo 5° de la Constitución Nacional, determina que las leyes provinciales no sólo deben imperativamente establecer los municipios, sino que no pueden privarlos de las atribuciones mínimas necesarias para desempeñar su cometido. Si tales entes se encontrasen sujetos en esos aspectos a las decisiones de una autoridad extraña, ésta podría llegar a impedirles desarrollar su acción específica, mediante diversas restricciones o imposiciones, capaces de desarticular las bases de su organización funcional"* (conf. Fallos: 312:326).

Rossati señala que si hay derecho a existir, conforme el reconocimiento impuesto por la propia Constitución Nacional en el artículo 5°, entonces es lógico preguntarse "cómo" y "con qué". Este autor sostiene que este derecho reconoce límites precisos; algunos de éstos son consecuencia de un Estado de derecho, del sistema de organización institucional y sus diferentes niveles de decisión, y otros de las limitaciones estrictamente económicas de los contribuyentes.

En razón de lo hasta aquí desarrollado, es válido concluir que los municipios, de acuerdo al texto constitucional, son autónomos y revisten poder tributario derivado, el cual las provincias deben asegurar y respetar (conf. MARIUCCI VAZQUEZ, J.M., ob. cit.).

4 – <u>Nulidad de la Resolución N° 944/14 del Intendente de Puerto Madryn en el Expte. N° 0032/14 EPP, de la Disposición N° 032/14 D.G.R. y de los actos previos</u>

A) La reclamante ha impugnado la legitimidad del procedimiento de determinación de oficio llevado a cabo por la Administración accionada, con sustento -entre otros- en que lo ha hecho al margen de las disposiciones contenidas tanto en la Constitución Nacional como en la Provincial, en razón de encontrarse acreditado que el Municipio demandado ha delegado sus facultades de recaudar -que son indelegables- en la empresa privada "P. S.A.", la que también por delegación confeccionó los Detalles de Medios, aseverando que por haber delegado el Intendente Municipal facultades que le son indelegables, en favor de la persona jurídica indicada precedentemente, se ha configurado una delegación de las funciones de fiscalización, determinación tributaria y recaudación en forma ilegítima. Por estas razones, afirma que corresponde admitir su petición decretando la nulidad del acto administrativo impugnado y del procedimiento. En razón de ello, es imprescindible expedirme sobre este punto dado que de su resultado dependerá la necesidad de tratar los demás.

B) A partir de 1990 comenzó a operarse en la Argentina un proceso de descentralización como una de las cuestiones centrales de la reforma del Estado, proyectada y operada entonces. Este fenómeno consistió en transferir actividades de la Nación a las provincias, a los municipios y también a los particulares.

Sin embargo, al referirse Dromi a la Ley de Reforma del Estado (Ley 23.696), ha dicho que *"la transferencia de actividades económicas al sector privado respetó los límites constitucionales y reservó al Estado la responsabilidad directa en materia de funciones públicas indelegables e indirecta en materia de servicios públicos*

transferidos". Lo transcripto indica de antemano, incluso dentro del proceso de descentralización estatal, la prohibición que tiene el Estado de delegar funciones públicas (conf. DROMI, R., *"Derecho Administrativo"*, 7ª. edic. actualiz., Bs.As., 1998, pág. 60; TOZZINI, G.I., *"La privatización de funciones en el campo tributario"*, La Ley Online: 0003/70063860-1).

La recaudación de los tributos es una función que el Estado ha tomado a su cargo como función esencial directa, y así luce en los textos constitucionales; sobre todo a partir de la Revolución Francesa, como consecuencia de los abusos incurridos por el sistema de colectores y arrendamientos, los que constituyeron sistemas privados de la recaudación de impuestos. Hay claros ejemplos en la historia sobre la privatización de la recaudación tributaria; en efecto, en el derecho romano los "P." de la República romana; en el Singapur colonial del siglo XIX los tributos se recaudaban por el sistema de colectores privados de impuestos que generaron oposición por los abusos y en E.E.U.U. hubo intentos de privatizar la recaudación en el año 1996 y los resultados no fueron alentadores (conf. TOZZINI, G.I., ob. cit.).

Este proceso de tercerización es la "privatización" de la facultad de recaudación del Estado. También suele denominarse por la doctrina administrativa como "delegación transestructural de competencias". Lo que supone la existencia de una persona jurídica distinta a la estatal que actúa frente a terceros a título propio, y no como delegado propiamente dicho.

El Estado, al recaudar, ejerce una función que la Constitución le encomienda; sin embargo, se advierte que diversas provincias y municipios han tercerizado tal función en sujetos privados absolutamente ajenos a la Administración Pública estatal. La función de recaudación abarca la gestión, fiscalización, inspección, liquidación, determinación y recaudación de los tributos. Estas constituyen las etapas esenciales.

El titular de la potestad tributaria, el sujeto activo de la actividad financiera o titular del crédito tributario, es el Estado en sus diversas manifestaciones, ya sea al crear el tributo como Poder Legislativo, o bien como sujeto activo de la relación jurídica tributaria que traba entre todos los sujetos pasivos (conf. TOZZINI, G.I., ob. cit.).

La titularidad activa, esto es, los acreedores de la obligación tributaria, son los entes públicos, sobre todo los de carácter territorial (Estado, regiones, entes locales, etc.) y también entes de la administración institucional. A ellos corresponde determinar la deuda y exigirla. Quizá la mayor protección del crédito tributario está en que el ente público es el titular de la potestad de gestión y de recaudación de los tributos y de su ejercicio, e inclusive también puede desarrollar medidas correctivas de su propia decisión administrativa (conf. GONZALEZ SANCHEZ, J.M., *"El Estado, los entes locales y otros sujetos"*, en AMATUCCI, A., (Dir.), *"Tratado de Derecho Tributario"*, T. II, Temis, Bogotá, 2001, págs. 135 a 157).

Queda claro que la función de recaudación -con las diversas etapas que la integran- debe ser efectuado por el Estado, a través del poder constitucionalmente atribuido como competente, por sus respectivos órganos; en el orden nacional la Administración Federal de Ingresos Públicos y en el orden provincial y municipal por los respectivos organismos de recaudación local que forman parte del Estado (conf. TOZZINI, G.I., ob. cit.).

C) En el camino que nos conduce a dar respuesta a la cuestión bajo análisis, cabe tener presente que una de las características específicas del derecho tributario es *"la coacción en la génesis del tributo"*. Esa coacción en un Estado de derecho supone la coacción normada, es decir que se ejerce a través del

Poder Legislativo y así el tributo queda sometido al principio de "legalidad"; de allí que la obligación tributaria es *ex lege*, tiene como única fuente a la ley.

Otra característica del derecho tributario es la *"indisponibilidad del crédito tributario"* o la *"inderogabilidad de la obligación tributaria"*, consecuencia lógica del carácter *ex lege* de la obligación tributaria. Significa que el Estado no puede disponer de los derechos subjetivos emergentes de la obligación tributaria, ni hacer transacciones, modificar los sujetos, etc. Constituye otra característica la *"finalidad de cobertura del gasto público"*, lo que significa que lo que legitima el cobro coactivo es el propósito ineludible e irremplazable de destinarlo al gasto público que da satisfacción a las necesidades públicas y es lo que justifica la existencia del Estado (conf. TOZZINI, G.I., ob. cit.).

Interesa aquí desentrañar la naturaleza jurídica de la facultad que ejerce el Estado de *"recaudación"* de tributos. Se trata de una función pública estatal.

En la Constitución Nacional se determinan las atribuciones de cada uno de los poderes del Estado, por ejemplo, en lo que respecta a la temática bajo análisis, está asignada a partir de 1994 al Jefe de Gabinete la función de "hacer recaudar las rentas" (art. 100, inc. 7) y al Poder Ejecutivo la de "supervisar la recaudación de las rentas" (art. 99, inc. 10). En las constituciones de las provincias la recaudación está asignada al Poder Ejecutivo provincial.

La *recaudación* es una función pública. La función es una atribución de competencia otorgada por la Constitución. Constituye uno de los elementos del Estado, en este caso "el poder", por lo que hace a su esencia.

"La función es la actividad de un órgano para la realización de determinado fin que, cuando está referida a los del Estado se convierte en pública… se caracteriza por ser un conjunto de competencias legales que su titular debe ejercer por el interés general" (conf. POSE, G., "Régimen jurídico de la función pública", Depalma, Bs.As., 1995, pág. 13; TOZZINI, G.I., ob. cit.).

De lo expuesto cabe concluir que la función pública de cada órgano es una atribución y un deber del mismo, que no puede ser delegada puesto que, de hacerlo, se violaría el principio de la competencia, principio jurídico esencial de toda organización estatal. Dromi define a la competencia como "el conjunto de atribuciones, facultades y deberes que ejercen en forma obligatoria los órganos estatales. Son los 'propios' que hacen a la esencia, inescindible e inseparable de los poderes, como requisito de existencia, otorgados por la Constitución (art. 75, 99 y 116), los tratados, la ley o los reglamentos" (conf. DROMI, R., *"Derecho Administrativo"*, cit., pág. 522).

Por lo tanto, al ser *la recaudación* una función esencial de uno de los poderes del Estado, cuya competencia ha sido asignada constitucionalmente en el reparto que sostiene el principio republicano de división de poderes, la privatización de esa función se presenta al margen tanto de la Constitución Nacional como de las provinciales.

No pueden modificarse por ninguna norma válida el principio republicano de gobierno (art. 1 de la CN), el reparto de funciones de la segunda parte de la Constitución Nacional, en especial los arts. 99, inc. 10 y 100, inc. 7 (y preceptos similares de las constituciones provinciales), ni tampoco la supremacía constitucional (art. 31, CN); el intento podría tornar nulo de nulo de nulidad insanable (por lo dispuesto en el art. 29, -CN) al acto que se dicte en tal sentido. Asimismo, en los supuestos en los que al privatizar la función de *recaudación* por la tarea efectuada, el Estado retribuye con un porcentaje de aquélla -por más que sea sobre su incremento-, esto viola el destino del gasto público que tienen los tributos y la cláusula de formación del tesoro que establece el art. 4 de la C.N.

D) La recaudación de tributos es una función que hace a la esencia misma del Estado, es una atribución-deber irrenunciable, hace a la obligación que

tiene el estado de hacer cumplir con la obligación de contribuir conforme a la capacidad contributiva de cada ciudadano (conf. TOZZINI, G.I., ob. cit.).

Constitucionalmente -según Luqui- la *recaudación* es una atribución conferida a un poder del Estado, es una función y es una verdadera atribución de naturaleza política y, por ende, no se puede admitir que esa función se la encargue a otro (conf. LUQUI, J.C., *"Derecho Constitucional Tributario"*, Depalma, Bs.As., 1993, pág. 364).

La Nación, las provincias y los municipios no pueden delegar o modificar los poderes y funciones delimitadas por la Constitución, sólo podría modificarse por una reforma constitucional.

Viene al caso remarcar que todo lo afirmado encuentra sustento constitucional en los arts. 1, 4, 29, 99, incs. 1 y 10; 100, inc. 7; 123 y 128 de la C.N. Y desde ya en las disposiciones constitucionales provinciales que establecen la atribución de la función recaudatoria al Poder Ejecutivo (ver art. 155 inc. 8 de la Const. Provincial).

Hay que tener en cuenta que el art. 233 de la Constitución Provincial establece que "Es de competencia de las municipalidades y comisiones de fomento: …3. Establecer impuestos, tasas, contribuciones y percibirlos…". A su vez, la Carta Orgánica Municipal de la Ciudad de Puerto Madryn en su art. 134, dispone: *"Son obligaciones y atribuciones del Departamento Ejecutivo: …6. Hacer recaudar los impuestos, tasas y contribuciones que correspondan a la Municipalidad de acuerdo a las Ordenanzas vigentes…"*. Esta norma está vinculada con la del art. 198 de la misma Carta, que dice: *"Constituyen recursos propios del Municipio, además de los que explícitamente enumere la Constitución Provincial: 1) La recaudación en ejercicio de las facultades tributarias que le son propias, de impuestos, tasas, contribuciones, derechos, aranceles, licencias, patentes, rentas y todo otro gravamen que imponga a la población"*. Y el complemento de estas disposiciones está constituido por lo dispuesto en el

artículo 19 del Código Tributario Municipal de Puerto Madryn, que dice: *"El Departamento Ejecutivo y la Secretaría de Hacienda por intermedio de la Dirección General de Rentas tiene las siguientes facultades para el cumplimiento de sus funciones: a) Recaudar, calcular y/o fiscalizar los tributos de la Municipalidad de la ciudad de Puerto Madryn; b) Verificar las Declaraciones Juradas y todo otro elemento para establecer la situación de los contribuyentes o responsables; …h) Liquidar intereses, actualizaciones, recibir pagos totales o parciales, compensar, acreditar, imputar y disponer la devolución de las sumas pagadas demás; …m) Emitir boleta de deuda…"*.

Es fácil advertir que la función esencial de recaudación está asignada por la C.N. y por las respectivas constituciones provinciales a un órgano del Estado y no está previsto en ellas la posibilidad de delegación o sustitución. Es por ello que ni siquiera el Poder Legislativo podría modificar una norma superior constitucional dictando una que se le oponga en este punto, ni tampoco puede el Poder Ejecutivo (provincial o municipal) delegar una atribución constitucional que hace a su competencia y que es irrenunciable.

La delegaciones de la función recaudatoria en manos privadas, ya sea a través de leyes, decretos o resoluciones, resultan cuestionables por oponerse al principio de competencia y, por ende, de legalidad, e implican incumplimiento por parte del Estado competente según la Constitución (conf. TOZZINI, G.I., ob. cit.).

E) Hemos visto que la recaudación de tributos es una "función pública estatal" asignada a uno de los poderes del Estado por la Constitución. Esto nos conduce a analizar la diferencia entre *"función pública"* y *"servicio público"*.

La función pública -ya hemos dicho- no puede delegarse puesto que constituye el ejercicio por parte del Estado de una porción de poder atribuida al mismo, es una atribución constitucional indelegable que debe

ejercerse por el interés general y por mandato constitucional. Mientras que los servicios públicos pueden ser privatizados por el Estado porque no hacen a la existencia o esencia del mismo.

La función pública se vincula con los cometidos esenciales del Estado, tales como dictar las leyes, administrar justicia, la seguridad interior y el cuidado de las fronteras, la recaudación, entre otros. Los servicios públicos se refieren a la actividad administrativa que satisface necesidades públicas que pueden ser, a su vez, esenciales o no (conf. TOZZINI, G.I., ob. cit.).

Dromi desarrolla las diferencias entre función pública y servicio público y caracteriza a la primera por referirse a los fines exclusivos del Estado y al segundo a fines concurrentes. Dice que las funciones públicas se caracterizan porque son de prestación estatal directa, mientras que los servicios públicos se refieren a prestaciones o servicios de interés comunitario, que no son de forzosa ejecución estatal directa (conf. DROMI, R., *"Derecho Administrativo"*, cit., pág. 109).

La lógica conclusión de lo hasta aquí analizado es que los servicios públicos pueden ser tercerizados o delegados para ser prestados por sujetos privados, pero las funciones públicas deben ser ejercidas por los órganos designados constitucionalmente y son indelegables, puesto que hacen al ejercicio mismo de la soberanía del Estado, tal como lo es la función pública de *recaudar* (conf. TOZZINI, G.I., ob. cit.).

F) A modo de resumen de lo hasta aquí desarrollado y fundamentado, resulta procedente destacar que: **a)** la privatización de la recaudación tributaria no resulta viable puesto que se trata de una función indelegable e irrenunciable del Estado en todas las etapas, al ser una atribución constitucional; **b)** la retribución de un porcentaje a favor del recaudador privado se opone al destino del tributo, afecta la redistribución de ingresos

a la sociedad; **c)** se corre el riesgo de que el recaudador privado se quede definitivamente con la base de datos del Estado y la utilice para lograr mejores condiciones de contratación, o bien venderla al mejor postor; **d)** con la contratación privada el Estado se ve imposibilitado de seguir una política coherente con sus fines, o bien corre el riesgo de que estos recaudadores adopten mecanismos o decisiones con grave daño social, por ejemplo subastas en supuestos de carenciados que se llevan a cabo igual sin medir las consecuencias sociales; **e)** si el contribuyente gana una repetición por el tributo mal cobrado, el Estado debe devolver incluso el porcentaje no ingresado por ser retribución del prestador privado; **f)** la privatización se opone a la estrategia que el Estado quiera utilizar en la política tributaria; **g)** el interés privado de lucro se opone al fin de bien común del estado y **h)** se pone en riesgo el secreto fiscal al quedar datos relevantes en manos privadas (conf. TOZZINI, G.I., ob. cit.).

G) Surge de fs. 271/y vta. que esta Alzada dispuso -como medida para mejor proveer- librar oficio a la Municipalidad de Puerto Madryn para que presente en autos el original de todos los contratos de locación suscriptos con la empresa P. S.A. y las respectivas ordenanzas municipales por las cuales se los ratifica. Lo requerido fue cumplimentado por el municipio según consta a fs. 275.

Conforme el contrato suscripto el día 19 de Junio de 2013 que tengo a la vista en este acto, "La Municipalidad encomienda a P. S.A. los Servicios de verificación, determinación, liquidación, seguimiento, gestión de cobranza y ejecución judicial a los responsables de gravámenes municipales por ***"Contribuciones que inciden sobre la Ocupación o Utilización de Espacios del Dominio Público; Derechos por Publicidad y Propaganda; Tasas de Habilitación e Inspección de Estructuras Soporte de Antenas en***

***jurisdicción Municipal*"** y los respectivos cargos por incumplimiento a las obligaciones fiscales de dichos Tributos, establecidos en el Código Tributario Municipal y Ordenanzas Tarifarias vigentes, comprendiéndose en tales servicios el recupero de acreencias por todo el período no prescripto y futuros dentro del plazo

estipulado en la cláusula CUARTA…" (Cláusula Primera). Conforme lo convenido en la Cláusula Segunda, "Los servicios… consistirán en: a) Detectar y relevar medios publicitarios y propagandísticos, y uso uy ocupación de espacios públicos, y las Estructuras soporte de Antenas y sus elementos irradiantes, en un todo de acuerdo con el Código Tributario vigente. b) Liquidar los derechos de publicidad y propaganda y uso y ocupación de espacios públicos, y tasas vinculadas a las Estructuras Soporte de Antenas, de acuerdo a las Ordenanzas Tarifarias vigentes. c) Emitir y distribuir, en tiempo y forma, las Actas de Constatación y Liquidaciones, con la firma del funcionario municipal designado y/o que se designe al efecto. d) Efectuar la gestión de cobranza y el seguimiento de la misma, en la faz administrativa. e) Efectuar la gestión de cobranza por mora u omisión, y en el caso que corresponda, determinar intereses, recargos y multas. f) Efectuar las intimaciones extrajudiciales con la firma del funcionario municipal designado, realizar la correspondiente notificación, y de proseguir la situación de falta de pago, confeccionar los "Certificados de Deuda" correspondientes para ser rubricados por los funcionarios con facultades para tal fin. g) Proponer los letrados que deberán realizar el cobro judicial por vía de apremio, donde los mismos actuarán como mandatarios de la Municipalidad. h) Supervisar y fiscalizar el cumplimiento de lo establecido en el Código Tributario Municipal y Ordenanza Tarifaria vigentes".

En la Cláusula Quinta se pactó la **"Contraprestación por los Servicios"** y la misma dice: "Como única retribución por los Servicios **"La Municipalidad"** abonará a **"La Empresa"** una suma de dinero equivalente al 40% (más I.V.A.) de aquello que efectivamente se recaude en estos tributos a partir de la firma del presente contrato…". En lo que hace al **Personal Afectado**, la Cláusula Octava ha previsto: "A los efectos del mejor cumplimiento de los servicios… **"La Empresa"** aportará la asistencia y asesoramiento a través de personal idóneo que se desempeñará como agente municipal ad hoc; como así también, a través del o de los letrados que la misma determine; debiendo **"La Municipalidad"** otorgar el correspondiente poder para promover las actuaciones judiciales a que hubiere lugar. Dicho personal estará a cargo exclusivo de la empresa, no guardando relación de empleo alguna para con La Municipalidad y no teniendo derecho a reclamar suma alguna de dinero, bajo ningún concepto, a LA MUNICIPALIDAD… En ningún caso podrá interpretarse que el personal contratado para el desarrollo de los servicios goza de relación laboral directa o indirecta con LA MUNICIPALIDAD…".

Por último y en lo que aquí interesa, está previsto contractualmente que en el caso de iniciarse acción judicial contra un deudor, los letrados propuestos por ***"La Empresa"*** serán quienes actuarán como mandatarios de la Municipalidad (conf. Cláusula Décima Primera).

Ya hemos visto que el legislador local ha consagrado la regla y/o el principio general de la indelegabilidad de la función pública esencial de la recaudación tributaria que le compete al Departamento Ejecutivo Municipal, en su carácter de organismo fiscal o fisco, para hacer cumplir el Código Tributario Municipal y las Ordenanzas Fiscales complementarias. No obstante ello, del contrato de Locación de Servicios que estoy

analizando surge que esa función pública esencial de recaudación tributaria se ha delegado en favor de una empresa privada absolutamente ajena a la Administración Pública Municipal, cuando hemos visto ya que entre las facultades del Departamento Ejecutivo y de la Secretaría de Hacienda de la Municipalidad se encuentra la de recaudar, calcular y/o fiscalizar los tributos de la Municipalidad, liquidar intereses, actualizaciones, recibir pagos totales o parciales, compensar, acreditar, imputar y disponer la devolución de las sumas pagadas además, emitir boleta de deuda, etc. (conf. art. 19 del Código Tributario).

A lo destacado corresponde agregar -según hemos visto precedentemente- que la Carta Orgánica del Municipio establece como *"Obligaciones y Atribuciones del Departamento Ejecutivo"* la de *"hacer recaudar los impuestos, tasas y contribuciones que correspondan a la Municipalidad de acuerdo a las Ordenanzas vigentes"* (conf. art. 134).

Como vemos, la normativa específica asignó la función pública esencial de recaudación tributaria al Departamento Ejecutivo que es quien tiene competencia material para cumplir las disposiciones del Código Tributario Municipal y las ordenanzas fiscales complementarias y, lo que es más importante aún es que no ha previsto en ninguna de sus disposiciones la posibilidad de que el órgano competente pueda delegar los procedimientos de determinación y/o los procesos para obtener por vía coactiva el pago del tributo, en personas o empresas privadas y ello se debe a que tal proceder se opone a los principios de competencia en materia administrativa y de legalidad en materia tributaria.

Dentro de estas consideraciones, cabe señalar que la CSJN señaló que una de las consecuencias del principio de legalidad consiste en inhabilitar a la Administración Fiscal a transar o remitir cargas impositivas, lo cual impide presumir renunciar a la percepción de éstas (conf. Fallos: 316:2832).

Siendo ello así y aun cuando el tributo que pretende cobrarse hubiese sido debidamente creado por ley u ordenanza municipal, para que pueda ser efectivamente percibido, tiene que ser cobrado, de modo que el cobro, o la persecución del cobro es una facultad indelegable e inherente al principio de la legalidad tributaria.

Precisamente, a tenor de las previsiones legales citadas, la doctrina especializada coincide en sostener que la "determinación de oficio" es un procedimiento de rígido sometimiento de la potestad administrativa al principio de legalidad, con exclusión absoluta de toda discrecionalidad, no previendo su normativa libertad de elección entre varios resultados posibles, requiriendo por el contrario una solución única, de modo tal que la Administración Fiscal debe llevar a cabo el acto de determinación procurando seguir un trámite que cumpla en la mejor medida posible el doble objetivo de recaudación eficaz y derechos individuales garantizados (ver VILLEGAS, H.B., *"Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"*, Depalma, Bs.As., 1992, 5ª. edic., págs. 325 y sigs.).

En lo que hace al principio de "legalidad" al que antes hiciera referencia aquí, Spisso enseña que el cometido de fiscalizar, verificar y recaudar la renta fiscal no pareciera susceptible de delegarse en personas ajenas a la Administración, en tanto la gestión perceptora de tributos constituye una responsabilidad indeclinable del Estado para satisfacer la exigencia constitucional de que todas las personas, en proporción a su capacidad económica, contribuyan al sostenimiento del Estado. Ello hace que se vea con disfavor la delegación de funciones de control y fiscalización de las obligaciones tributarias que se identifican con la función pública, ya que solo la actuación indeclinable del Estado, por medio de sus órganos gestores, con capacitación técnica, estructuración jerárquica, pautas uniformes y control de legalidad, puede construir y afianzar la certeza, la seguridad jurídica y la

previsibilidad de una acción estatal unívoca y transparente, sin ánimo de persecución ni privilegios y respetando los derechos fundamentales de los obligados a contribuir.

Por otra parte, la privatización de las funciones de determinación y fiscalización del crédito fiscal entra en conflicto con el secreto fiscal que consagran las leyes respecto de las informaciones brindadas por los contribuyentes en cumplimiento de obligaciones fiscales (conf. SPISSO, R.R., *"Acciones y Recursos en materia Tributaria"*, Lexis Nexis, Bs.As., 2005, págs. 369/370).

H) En mi opinión, de acuerdo a las pautas legales, jurisprudenciales y doctrinarias expuestas precedentemente, surge evidente que el procedimiento administrativo que condujo a la determinación de oficio de una deuda a cargo de la parte actora por Derechos de Publicidad y Propaganda según Detalles de Medios oportunamente confeccionados y que fuera notificada a la parte actora conforme constancias de fs. 6/15, la Disposición N° 032/14 D.G.R. del 25 de Julio de 2014 mediante la cual se rechazó el descargo presentado por la actora de autos y se determinó la suma a pagar por los Derechos, intereses, multas y recargos (conf. fs. 22/23) y la Resolución N° 944/14 del Sr. Intendente Municipal por la cual se rechazó el recurso de apelación interpuesto por la aquí actora, ratificó la determinación tributaria en concepto de Canon por Publicidad y Propaganda e intimó su pago en el término de diez días (conf. fs. 47/48), no se adecuaron a las previsiones de la Constitución Nacional, la Constitución Provincial, la Carta Orgánica Municipal de la Ciudad de Puerto Madryn, el Código Tributario Municipal y la Ley XVI N° 46.

Así lo pienso, atento a que no cabe soslayar que de inicio, en su escrito de contestación del traslado de la demanda, la Municipalidad de Puerto Madryn reconoció la contratación (locación de servicios) celebrada con P.

S.A., argumentando que la misma fue aprobada por el Concejo Deliberante mediante la Ordenanza N° 8570 del 31/10/2013 y afirmando que no delegó facultades propias de los funcionarios públicos competentes en cada área (conf. fs. 127 vta./128). No obstante lo expuesto en su defensa por la demandada, corresponde remitirse a los términos del contrato en cuestión, específicamente a la ***"CLAUSULA OCTAVA. PERSONAL AFECTADO"***, que dice: "A los efectos del mejor cumplimiento de los servicios…, **"La Empresa" aportará la asistencia y asesoramiento a través de personal idóneo que se desempeñará como agente municipal ad hoc;** como así también, a través del o de los letrados que la misma determine; debiendo **"La Municipalidad"** otorgar el correspondiente poder para promover las actuaciones judiciales a que hubiere lugar. **Dicho personal estará a cargo exclusivo de la empresa, no guardando relación de empleo alguna para con La Municipalidad y no teniendo derecho a reclamar suma alguna de dinero, bajo ningún concepto, a LA MUNICIPALIDAD. "La Empresa" será directa, exclusiva y plenamente responsable de la conducta, moralidad y desempeño de todo el personal bajo su dependencia y todo aquel que sin ser de su dependencia, haya afectado a la prestación de sus servicios…"La Empresa" será la única responsable del pago al personal que aporte para la prestación del servicio, de las remuneraciones, cargas sociales, indemnizaciones, accidentes de trabajo y cualquier otra erogación que se produzca como consecuencia de la relación laboral, debiendo responder ante las demandas que pudieran suscitarse. En ningún caso podrá interpretarse que el personal contratado para el desarrollo de los servicios goza de relación laboral directa o indirecta con LA MUNICIPALIDAD…"** (el resaltado me pertenece).

Frente a los claros términos contractuales, que hacen caer lo expuesto por el

Municipio en su contestación de demanda, encontramos el texto de la Resolución N° 1827/13 S.H. presentado por la demandada y mediante la cual se habilitan como verificadores municipales de elementos publicitarios a las personas que se detallan en el ANEXO I de la misma, quienes pertenecen a la empresa P. S.A. (conf. art. 1°). En los Considerandos de esta Resolución se dice expresamente que *"…resulta necesario designar a un conjunto de personas en carácter de verificadores de elementos publicitarios, a los efectos de cumplir con las tareas encomendadas,* ***sin que ello modifique la vinculación laboral que mantienen con la empresa P. S.A., ni creen relación laboral alguna con la Municipalidad de Puerto Madryn"*** (resaltado propio). Con lo cual es a todas luces evidente que las personas que realizaron las constataciones o verificaciones no eran agentes ni funcionarios públicos municipales sino personal dependiente de P. S.A. que es una empresa privada.

Además, en el artículo 3° de esta Resolución se dice muy claramente que *"Dichos verificadores,* ***tendrán funciones y atribuciones asimilables a las de un inspector municipal…"****,* con lo cual queda claramente determinado que dichas personas no eran "inspectores municipales" sino que eran dependientes de la empresa P. S.A. (privada) y se les otorgaron funciones y atribuciones asimilables a las de un inspector municipal pero sin perder su carácter de dependientes de la empresa privada y sin que se generara ninguna vinculación con la Municipalidad. El análisis realizado me permite afirmar que el dictado de la Resolución N° 1827/13 no significó investir de la calidad de agentes públicos a las personas que allí se mencionan (conf. Cám.Cont.Adm. N° 2 de Rosario, 07/05/2015, in re *"Neumáticos Goodyear S.R.L. c/ Municipalidad de Las Rosas s/ Recurso Contencioso Administrativo"*, LLOnline: AR/JUR/88464/2015).

Por lo tanto, es de toda evidencia que las actuaciones tributarias fueron realizadas por personas que ninguna vinculación tenían con el Municipio demandado y, por supuesto, lejos estaban de ser funcionarios o agentes municipales. En razón de lo expuesto y fundamentado, tengo en claro que la Administración demandada no ha hecho un correcto uso de sus facultades tributarias ni ha aplicado en debida forma las disposiciones del Código Tributario Municipal y de la Carta Orgánica de la Ciudad de Puerto Madryn.

A esta altura de las consideraciones, no solo consta que la accionada ha reconocido la suscripción del contrato de locación de servicios con la empresa P. S.A. sino que de dicho instrumento surge que el Municipio encomendó a la misma *"los Servicios de verificación, determinación, liquidación, seguimiento, gestión de cobranza y ejecución judicial a los responsables de gravámenes municipales por "Contribuciones que inciden sobre la Ocupación o Utilización de Espacios del Dominio Público; Derechos por Publicidad y Propaganda; Tasas de Habilitación e Inspección de Estructuras Soporte de Antenas en jurisdicción Municipal" y los respectivos cargos por incumplimiento a las obligaciones fiscales de dichos Tributos, establecidos en el Código Tributario Municipal y Ordenanzas Tarifarias vigentes, comprendiéndose en tales servicios el recupero de acreencias por todo el período no prescripto y futuros…"* (conf. cláusula Primera del contrato). Por lo tanto, ha quedado acreditado que todas las funciones "encomendadas" por la Municipalidad a una empresa privada son las que legalmente se encuentran sometidas a su competencia, con lo cual es indiscutible que ha existido una tercerización o delegación de funciones que le son propias e indelegables, según hemos visto supra.

Probado como se encuentra que el procedimiento administrativo lo fue con deliberada inobservancia de lo expresamente reglado en los artículos 134 inc. 6) y 198 inc. 1) de la Carta Orgánica de la Ciudad de Puerto Madryn, el art.

78 y concs. de la Ley XVI N° 46, el art. 19 incs. a), b), h), m) y concs. del Código Tributario Municipal y el art. 233, inc. 3 de la Constitución de la Provincia, a los que imperativamente debía ceñirse la Administración demandada y probado como se encuentra que la Administración delegó funciones, por principio, indelegables, los actos administrativos impugnados se exhiben viciados de nulidad absoluta e insanable (conf. Cám.Cont.Adm.N° 2 de Rosario, 07/05/2015, cit.).

Lo expuesto, en mi opinión, es suficiente a los fines de declarar procedente la demanda, correspondiendo anular la Disposición N° 032/14 D.G.R. del 25 de Julio de 2014 dictada en el Expte. N° 00032/14-EPP, la Resolución del Intendente Municipal de Puerto Madryn N° 944/14 del día 22 de Agosto de 2014 dictada en el mismo expediente y todos los actos previos que ésta confirma, debiendo la Municipalidad demandada restituir a la actora dentro de los treinta días hábiles de quedar firme este pronunciamiento, el importe abonado oportunamente por dicha parte, o sea, Un millón ciento ochenta y cinco mil trescientos cincuenta y nueve pesos con veintiocho centavos ($ 1.185.359,28.-), con más los intereses a la tasa activa que fija el Banco del Chubut S.A. para las operaciones de descuento de documentos comerciales (Ac. STJCH N° 4400) a calcularse desde que dicho importe fue depositado a favor de la Municipalidad (27/08/2014) hasta su efectivo pago.

5 – <u>Imposición de costas</u>

Procede imponer las costas del proceso a la parte demandada en su condición de vencida (art. 69 CPCC).

Con respecto a la regulación de los honorarios de los letrados intervinientes resulta procedente lo propuesto en el voto precedente por la Sra. Jueza María Inés de Villafañe en virtud de ajustarse ello a las pautas aplicables de la Ley Arancelaria (conf. arts. 2, 5, 6, 8, 37 y concs.).

A LA PRIMERA CUESTION, el Sr. Juez de Cámara Dr. Heraldo Enrique Fiordelisi vota por la **AFIRMATIVA**.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN, la Sra. Jueza de Cámara María Inés de Villafañe, dijo:

De compartir los Sres. Jueces de Cámara el sentido de mi voto, el pronunciamiento que corresponde dictar es el que sigue:

1) **HACER LUGAR** a la demanda incoada por A. SA, decretando la nulidad de la Resolución N° 944/14 I y de su antecedente la Disp. 32/14 de la Dirección de Rentas Municipal.

2) **ORDENAR** a la Municipalidad de Puerto Madryn a restituir a la actora en el término de treinta (30) días hábiles la suma efectivamente abonada de Pesos Un millón ciento ochenta y cinco mil trescientos cincuenta y nueve con 28/00 ($ 1.185.359,28), a la que deberá adicionarse los intereses que se calcularán desde la fecha en que fuera depositada a favor de la Municipalidad (27/8/2014, fs. 05) hasta su efectivo pago conforme la tasa activa para descuento de documentos comerciales (AC 4400 STJ).

3) **IMPONER** las costas al demandado vencido (art. 69 CPCC).

4) **REGULAR** los honorarios del Ab. C. A. R. en el 18 % del monto que resulte de liquidar las sumas que deberán reintegrarse a la parte con más los intereses dispuestos, sin perjuicio de los mínimos legales y con más el IVA si correspondiera (arts. 5,6, 8, 37 y cctes). **SIN REGULAR** honorarios a los letrados del Municipio local (art 2 de la ley arancelaria).

5) **DE FORMA**.

Así lo voto

A LA SEGUNDA CUESTION, el Sr. Juez de Cámara Dr. Heraldo Enrique Fiordelisi, dijo:

El pronunciamiento que corresponde dictar es el propuesto por la Sra. Jueza María Inés de Villafañe, expresión de la decisión del Cuerpo que se ha formado al tratar la primera cuestión.

Con lo que se dio por terminado el acuerdo, dejándose constancia que el Dr. Julián Emil Jalil no emitió opinión por haberse formado la mayoría (arts. 7 y 8 de la Ley V N° 17), pasándose a dictar sentencia.

Puerto Madryn, de octubre de 2018.

En virtud de lo resuelto en el Acuerdo cuya copia antecede la Cámara de Apelaciones de la ciudad de Puerto Madryn pronuncia la siguiente:

S E N T E N C I A

1) **HACER LUGAR** a la demanda incoada por A. SA, decretando la nulidad de la Resolución N° 944/14 I y de su antecedente la Disp. 32/14 de la Dirección de Rentas Municipal.

2) **ORDENAR** a la Municipalidad de Puerto Madryn a restituir a la actora en el término de treinta (30) días hábiles la suma efectivamente abonada de Pesos Un millón ciento ochenta y cinco mil trescientos cincuenta y nueve con 28/00 ($ 1.185.359,28), a la que deberá adicionarse los intereses que se calcularán desde la fecha en que fuera depositada a favor de la Municipalidad (27/8/2014, fs. 05) hasta su efectivo pago conforme la tasa activa para descuento de documentos comerciales (AC 4400 STJ).

3) **IMPONER** las costas al demandado vencido (art. 69 CPCC).

4) **REGULAR** los honorarios del Ab. C. A. R. en el 18 % del monto que resulte de liquidar las sumas que deberán reintegrarse a la parte con más

los intereses dispuestos, sin perjuicio de los mínimos legales y con más el IVA si correspondiera (arts. 5,6, 8, 37 y cctes). **SIN REGULAR** honorarios a los letrados del Municipio local (art 2 de la ley arancelaria).

5) REGISTRESE, NOTIFIQUESE y DEVUELVASE.

REGISTRADA BAJO EL N° /18 SDCA.