En la ciudad de Puerto Madryn, a los días del mes de mayo del año dos mil veinticuatro, se reúne la Excma. Cámara de Apelaciones con la asistencia de los Sres. Jueces de Cámara Dr. Julián Emil JALIL, Dr. Guillermo Daniel HANSEN y Dr. Aldo DE CUNTO para celebrar acuerdo y dictar sentencia definitiva en los autos caratulados: **"C. y M. Q. S.A.I.C.A. C/ Municipalidad de Puerto Madryn S/ Contencioso Administrativo" (Expte. N° 43 - Año 2015)**. Los magistrados resolvieron plantear las siguientes cuestiones: **PRIMERA CUESTIÓN:** ¿Es procedente la demanda?; **SEGUNDA CUESTIÓN:** ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar? y expedirse en el orden sorteado.

A LA PRIMERA CUESTIÓN el Sr. Juez de Cámara Dr. Julián Emil JALIL, dijo:

1.- Antecedentes del caso. A fs. 12/31 y vta. se agrega la demanda contenciosa administrativa promovida por C. Y M. Q. S.A.I.C.A., con el objeto de impugnar la Disposición N° 0017/15 por la que se intima a pagar la suma de $ 6.787.699,60.

A fs. 63/67 la Municipalidad de Puerto Madryn contesta demanda. Se produce prueba y se llama autos para sentencia. A fs. 324/351 vta. esta Cámara, dicta sentencia definitiva suscripta por mis distinguidos colegas M. Inés de V. y Heraldo FIORDELISI, Reg. N° 03/20 SDCA, la que es apelada por la parte demandada a fs. 357.

A fs. 410/447 obra la sentencia del STJ que revoca el referido acto jurisdiccional y reenvía la causa a los fines de que por intermedio de los efectivos subrogantes legales, dicte sentencia según corresponda.

A fs. 465/419 vta. obra la sentencia de Cámara por la cual se rechazó la demanda en razón de no encontrarse cumplido los recaudos previos de la acción administrativa. Dicha sentencia fue revocada por el STJ mediante la

resolución obrante a fs. 517/535, ordenando el reenvío a esta Cámara para que dicte un nuevo pronunciamiento.

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

A fs. 12/31 se agrega la demanda contenciosa administrativa promovida por el Ab. S. L. F. en el carácter de gestor de C. y M. Q. S.A.I.C.A. y G. (en adelante CMQ) y con el patrocinio letrado del Ab. V. F., en los términos del art. 84 del Código Tributario de Puerto Madryn contra la Resolución 17/15 que determinó una supuesta deuda de $ 6.787.699,60 por los períodos fiscales 2009 a 2013.

Dice que la intimación le atribuye a la actora la supuesta realización del hecho imponible correspondiente a la tasa, que adolece de graves vicio que obstan a su legitimidad y la tornan nula de nulidad absoluta e insanable.

Refiere como antecedente que la Municipalidad los notificó con fecha 18 de septiembre de 2014 de la Disp. 0048/14, mediante la cual se había determinado una deuda en concepto de derechos de Publicidad y propaganda correspondiente a los períodos fiscales 2009 a 2013, por la suma de $ 6.787.699,60. Agrega que en fecha dos de octubre de 2014, la empresa interpuso un descargo en donde se rechazaban las pretensiones por ser manifiestamente improcedentes, el que fue rechazado por el Municipio por medio de la Res. 17/15 notificada a CMQ en fecha 18 de febrero de 2015 y por la cual el Municipio ratificó la liquidación de deuda.

Argumenta para sostener la admisibilidad de la acción contencioso administrativo en los términos del art. 132 de la Ley 46 (antes 3098).

Luego opone excepción de prescripción para la presunta deuda por derechos de publicidad y propaganda correspondientes al período fiscal 2009/2010,

alude al art. 4027 del CC y que no ha mediado ningún hecho que implique suspensión o interrupción del plazo.

Dirá que la falta de publicación de las ordenanzas impositivas y tarifarias torna inexigible la deuda reclamada en tanto violan el principio de adecuada publicidad previsto en el art. 19 de la CN y arts. 2 y923 del CC.
En el punto agrega que si el Municipio pretende alcanzar a sujetos que no tienen domicilio ni representante dentro del ejido municipal debe extremar los medios para que las normas sean conocidas.

En otro aspecto reprocha la nulidad de la liquidación, indicando los vicios en la determinación de la deuda a partir de la falta de identificación del expediente, la fecha en que comenzó el proceso, que los detalles de medios son parciales e incompletos, no se identifica la localización de las propagandas o publicidades, se utilizaron declaraciones juradas de terceros y otras omisiones formales que estima útiles para el cuestionamiento que formula.

Luego dirá que es ilegítima la determinación sobre base presunta que formula el Municipio que revela una irrazonable retroactividad para los períodos no prescriptos, excediéndose en la aplicación de la ley e incurriendo en franca arbitrariedad. Agrega que no puede desconocerse que la determinación de oficio tiene carácter subsidiario y de excepción. Dice que al carecer la determinación de oficio de base presunta de sustento probatorio que la legitime, es manifiesta la nulidad de los detalles de medios correspondientes al período 2009 a 2012, careciendo de causa la obligación tributaria reclamada.

En otro punto indica el exceso de la potestad fiscal del Municipio, sostenido en que el tributo reclamado por la municipalidad es ilegítimo en cuanto excede la potestad tributaria municipal en tanto soslaya los límites que le

impone la Constitución Nacional, la Ley de Coparticipación de impuestos, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento y la Constitución de Chubut.

Expresa también que la deuda fiscal es ilegítima por no existir prestación efectiva de servicios; que no es factible que se grave la publicidad en el interior de los locales (en tanto es un ámbito ajeno a la potestad tributaria); que no corresponde se determine y liquide deuda para el período 2009/ 2013 con base en parámetros contenidos en una norma posterior.

Luego postula que es improcedente la multa aplicada por Disp. N°0048/14 con base en la violación del debido proceso legal, sin sumario infraccional y sin permitirle probar sus defensas con carácter previo a la imposición.

Para el caso que se entienda configurado el elemento objetivo del tipo, deja planteado la inexistencia del elemento subjetivo.

Ofrece prueba documental, documental en poder de terceros, informativa y pericial contable y de ingeniería.

A fs. 44, se presentan los abogados V. A. F. y S. L. F. en su carácter de apoderados de C. y M. Q. S.A.I.C.A. a tenor del poder que acompañan y ratificando todo lo actuado como gestores.

3.- La contestación de la demanda. Corrido el traslado de la demanda, a fs. 50/67 se presenta la Municipalidad de Puerto Madryn, por el apoderado Ab. C. L. D., 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 82279, 82476, 82674, 82877, 83087, 83308, 82277, 82474, 82672, 82875, 83085 y 83306 correspondientes a la firma demandada (años 2009-2014) y fueron incorporados a los Exptes. Adm. N°0070/14 y 0071/14 mediante los cuales tramitó el procedimiento de determinación de oficio de derechos de publicidad y propaganda a cargo "*prima facie*" responsable de C. y M. Q. S.A.I.C.A. Reitera que ese detalle de medios fue verificado por la autoridad municipal y notificados a los contribuyentes, que mereció el descargo de CMQ dictándose la Disposición N°000048/2014, 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°0017/15 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.

Luego dirá que el principio de materia tributaria "solvet et repete" se encuentra establecido en el art. 74 del Código Fiscal por lo que no es inconstitucional.

A la falta de publicación de las ordenanzas, individualiza la publicación en el Boletín Oficial Municipal y que ello es suficiente para serle oponibles.

Luego sostendrá 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, refiere 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.

Señala 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. En el caso refiere a una marca de bebidas de consumos masivos,

donde se impone su matriz publicitaria y provee elementos publicitarios a muchos comercios, bares, restaurantes etc.

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 pasivo de la obligación tributaria, dice que es claro que es quien se beneficia con dicha publicidad (titular de la marca y /o producto publicitado).

En cuanto a la nulidad del procedimiento administrativo insinuado por la actora en el sentido que no se publicaron las ordenanzas municipales, ya se

expidió sobre el punto y carece de razón el planteo, que también se indicó que las actas de relevamiento estaban a disposición del contribuyente y da cuenta de todas las instancias que tuvo la actora para ejercer su derecho de defensa.

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 cap. XIII 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 ningún 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 son más bajos y conveniente a los contribuyentes y que se ha pasado de un canon mensual a uno anual en beneficio de aquellos. Ofrece prueba documental e informativa.

4.- Las condiciones de admisibilidad de la acción. Las condiciones de admisibilidad de la acción (arts. 132 a 136 de la Ley XVI N° 46) ya fueron analizadas en la sentencia revocatoria del STJ obrante a fs. 517/535 (SD 13/2022) por lo que corresponde adentrarme en el fondo de la cuestión.

5.- El pago previo. Principio de *solve et repete*. Inconstitucionalidad. Preliminarmente debo analizar la cuestión relativa al pago previo como recaudo para reclamar el derecho esgrimido por la actora. El principio de *solve et repete* reconoce su origen en la necesidad del fisco de no ver afectada la recaudación normal y habitual frente a eventuales contribuyentes que puedan iniciar acciones infundadas y así, puedan impedir el regular ingreso de los tributos en las arcas estatales para cumplir con sus fines públicos (BIELSA, Rafael, *Estudios de Derecho Público II. Derecho Fiscal*, Depalma, Buenos Aires, 1995. BARRY, Luis D., "La gravedad e inconstitucionalidad del *solve et repete* en materia de defensa de la competencia", AR/DOC/4937/2016). Desde mi óptica, la exigencia del pago previo de la imposición y sanción de multa vulneraría la garantía constitucional de la *tutela judicial efectiva* y el *acceso a la jurisdicción* (arts. 18 y 75, inc. 22 de la Constitución Nacional y art. 8, inc. 1, de la Convención Americana de Derechos Humanos).

Incluso, con relación a esta última, de admitirse la regla en estos actuados, estaríamos ante un cumplimiento anticipado de la pena. Aun diferenciando el derecho penal del derecho administrativo sancionador, la sanción administrativa tiene su raíz en la función punitiva del Estado y por tal motivo, no parece conciliarse con el derecho a una *tutela judicial eficiente* frente a la decisión de la administración de padecer la sanción como requisito para poder defenderse ante ella (ver en similar sentido: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal, sala II, 20/07/2020, TC S.A. s/ Apel. de resolución administrativa, AR/JUR/25858/2020).

Además se encuentra discutido en autos la naturaleza tributaria de la imposición que habilitaría la aplicación del principio *solve et repete*, lo que robustece aun más mi postura de tornar inaplicable el pago previo en razón de la naturaleza de la cuestión debatida.

Por último, debo agregar que la demandada no puede esgrimir, móviles recaudatorios de la renta pública debidamente programada, pues la imposición que se debate constituye, para la Municipalidad de Puerto Madryn, ingresos contingentes ocasionados por transgresiones a la normativa aplicable.

En base a lo expuesto, sin adentrarme en el planteo de inconstitucionalidad, considero que resulta inaplicable al caso el recaudo del pago previo esgrimido por la Municipalidad.

Superado el valladar del pago previo, me adentraré en el reclamo de la acciónate, no sin antes realizar una introducción a la temática de abordaje.

5.- La prescripción. La prescripción es una institución de orden público. Ha sido creada por la necesidad de dar estabilidad y firmeza a los negocios, de disipar las incertidumbres del pasado y de poner fin a la indecisión de los derechos, la que, si no tuviera término, sería causa de constante intranquilidad en la vida civil.

Sin ella, no habría derechos bien definidos y firmes, ya que estarían sujetos a una constante revisión desde sus orígenes. La prescripción tiene la virtud de aclarar y bonificar los derechos, así como de extinguir las obligaciones, liquidando el pasado.

Bajo estos lineamientos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que la prescripción liberatoria, tiene un fundamento de interés público, que es la necesidad social de no mantener pendientes las relaciones de derecho sin que sean definidas en un plazo prudencial y respetar las situaciones que

deben considerarse consolidadas por el transcurso del tiempo. Y esto, por las mismas razones, ha de aplicarse tanto al patrimonio de los particulares como al de entidades de carácter público. (Corte Suprema de Justicia de la Nación, Banco Francés e Italiano de la América del Sud c. Caja de bancarios, 24/12/1941, LA LEY 25, 370, AR/JUR/14/1941, y Rev. LA LEY, Tomo 176. Pág. 70, y Rev. LA LEY. Tomo 4. Pág. 115, fallo núm. 1392).

En los presentes actuados, el accionante opone la prescripción, de los derechos de propaganda y publicidad de los periodos 2009 y 2010. En este marco, considero que resulta atinada esta pretensión, ya que esos periodos se encuentran alcanzados por el plazo prescriptivo de 5 años, y dicho término debe ser computado desde que la obligación se ha tornado exigible, por lo tanto, corresponde hacer lugar a la pretensión y declarar la prescripción sobre los periodos 2009 y 2010.

6.- Análisis de los fundamentos de fondo. Aspectos preliminares.

6.1.- El Municipio como persona pública. El Municipio, también denominado "comuna" es una persona jurídica de derecho público, constituida por una comunidad humana que asentada en un territorio determinado, cuenta con competencias para administrar sus propios intereses, dependiendo indefectiblemente de una entidad pública de jerarquía superior, provincial o nacional.

Del plexo normativo vigente en nuestro país, surge la calidad de persona pública, *v.gr*.: el artículo 146 del CCyC dispone que son personas jurídicas públicas: a) el Estado nacional, las Provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los Municipios, las entidades autárquicas y las demás organizaciones constituidas en la República a las que el ordenamiento jurídico atribuya ese carácter; b) los Estados extranjeros, las organizaciones a las que el derecho internacional público reconozca personalidad jurídica y

toda otra persona jurídica constituida en el extranjero cuyo carácter público resulte de su derecho aplicable; c) la Iglesia Católica" (el subrayado me pertenece).

En tanto que el artículo 147 del CCyC completa el ámbito de regulación las personas jurídicas públicas se rigen en cuanto a su reconocimiento, comienzo, capacidad, funcionamiento, organización y fin de su existencia, por las leyes y ordenamientos de su constitución".

El artículo 5 de la Constitución Nacional dispone que cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación prim.. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.

Específicamente la Constitución de nuestra provincia dedica varios artículos a la regulación del régimen jurídico de las comunas municipales. En su artículo 224 la Constitución de la provincia dispone que ésta Constitución reconoce la existencia del Municipio como una comunidad sociopolítica fundada en relaciones estables de vecindad y como una entidad autónoma.

La organización federal en varios niveles supone jerarquías y diversos grados de dependencia y subordinación. Es necesario, –con la mira centrada en la unidad política y el interés general-, tal dependencia no deberá convertirse en subordinación absoluta.

En nuestro sistema federal, la dependencia de las entidades locales, habrá de variar según la forma y extensión que la constitución política de cada Estado provincial dé al régimen municipal, sin que exista posibilidad de reducirla por debajo de determinados estándares.

De la fijación de tales estándares dependerá la premisa autonómica de los Municipios; redundando ello de crucial importancia, si se cae en la cuenta de que de ella es parasitaria la cuestión relativa a la potestad impositiva.

6.2.- La autonomía Municipal. La autonomía Municipal es una nota que no se halla en discusión desde la reforma constitucional de 1994. En este orden, el artículo 123 de la Carta Magna determina que cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5° asegurando la autonomía municipal.

Las raíces de la autonomía municipal son históricas. Recuerda BIANCHI que la conquista española trasplantó al nuevo continente el régimen municipal, que en líneas generales constituyó un fiel reflejo del viejo Municipio castellano. Si bien al momento de la colonización, el Municipio en España había llegado a un estado de postración y decadencia, en América, por el contrario, surgió vigoroso y representó un papel decisivo en la vida de las instituciones indianas. (BIANCHI, Alberto B., "La Corte Suprema ha extendido carta de autonomía a las municipalidades", LA LEY1989-C, 47 - Derecho Constitucional - Doctrinas Esenciales Tomo II, 01/01/2008, 229, Cita Online: AR/DOC/18162/2001).

Tal como ha señalado la CSJN, las razones en las que se funda la autonomía municipal son: 1) El origen constitucional de los Municipios fincado ello en al artículo 5 de la CN; 2) La existencia de una base sociológica constituida por la población de la comuna, ausente en tales entidades, siendo que de hecho en muchos casos, preexisten a los Estados provinciales; 3) La imposibilidad factual de la supresión de los Municipios; 4) El carácter de personas jurídicas de derecho público y de carácter necesario de los Municipios establecido por en el por entonces vigente Código Civil; 5) la nota de territorialidad que hace que el alcance de las resoluciones municipales comprenda a todos los

habitantes de la circunscripción; 6) La posibilidad de creación de entidades autárquicas en los Municipios, lo que hace incongruente que una entidad autárquica pueda crear a otra de igual tipo; y, 7) La elección mediante sufragio de sus autoridades (CSJN Fallos 312:326, considerando 8°).

Señaló Graciela REIRIZ, desde el dictamen de la Procuración, que este proceso coronó tres décadas de avances que en el mismo sentido habían emprendido legislaciones provinciales, *v.gr*. las constituciones de las provincias de Chubut, Formosa y Neuquén de 1957, las de Santiago del Estero, San Juan, La Rioja y Jujuy de 1986, y las de Córdoba y San Luís de 1987 (Dictamen de la Procuración, REIRIZ, Graciela, CSJN Fallos 312:326).

La autonomía Municipal en consecuencia, es un hecho que cuenta con fundamentos normativos, históricos y sociológicos, -en lo que concierne a nuestro país, después de 1810 es conocido el papel preponderante desempeñado por los Cabildos en la primera hora de nuestra independencia, el cual fue reconocido incluso, por los diversos textos constitucionales (ver: SAMPAY, Arturo E., "*Las constituciones de la Argentina (1810/1972)*", Ed. Eudeba, Buenos Aires, 1975), que han sido referenciados por la Corte Suprema de Justicia en las últimas tres décadas sin dejar resquicio para el criterio en contrario de la doctrina (*v.gr*. antes de la reforma constitucional de 1994 manifestaban sus reparos BIELSA, en: BIELSA. Rafael, "Principios de régimen municipal", 3ª ed., Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1962. p. 33. VILLEGAS BASAVILVASO, en: VILLEGAS BASAVILBASO, Benjamín, "Derecho administrativo", t. II, p. 405, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1950. LINARES QUINTANA , en: LINARES QUINTANA, Segundo V., "Gobierno y administración de la República Argentina", Tipográfica Editora Argentina, t. II, p. 92, Buenos Aires, 1959, y ROMERO, en: ROMERO, César E., "Derecho constitucional", t. I, p. 104, Ed. Víctor P. de Zavalía editor, Buenos Aires, 1975).

Un relevamiento del derecho extranjero, permite advertir que los Municipios son autónomos en España (cfr. artículo 140 de la Constitución de 1978), y en Italia (cfr. el artículo 128 de la Constitución Italiana de 1948).

Concretamente en nuestra provincia, el artículo 225 de la Constitución dispone, con relación a la autonomía, que los Municipios son independientes de todo otro poder en el ejercicio de sus funciones y gozan de autonomía política, administrativa y financiera con arreglo a las prescripciones de esta Constitución. La categoría y delimitación territorial de los municipalidades comisiones de fomento y comunas rurales son determinadas por ley, la que requiere para su aprobación el voto de los dos tercios del total de los miembros de la Legislatura y tiene en cuenta especial- mente la zona en que se presten total o parcialmente los servicios municipales y el inmediato crecimiento poblacional.

En tanto que el art. 226 centra especialmente su mira en la autonomía municipal para dictar su propia carta orgánica, al precisar que cuando una municipalidad tiene en su ejido urbano más de mil inscriptos en el padrón municipal de electores, puede dictar su propia carta orgánica para cuya redacción goza de plena autonomía"

De la breve reseña expuesta, surge que al presente, en el ordenamiento de nuestro país no puede ser desconocida la autonomía Municipal, debiendo esta base ser reconocida a los efectos de la solución de esta controversia, sin perjuicio de lo cual, es menester adentrarse en los alcances que deben serles asignados a dicha autonomía, si la potestad impositiva es una de ellas y si la misma cuenta con limitaciones, ello con especial atención a la delegación de facultades que es materia de decisión en las presentes.

6.3.- Potestades impositivas de los Municipios. Una conclusión ineluctable de la autonomía Municipal es el poder de tributación Gobernar implica recaudar, pues como tempranamente lo advertía ALBERDI, "…luego que se

organiza o erige un gobierno, es menester darle medios de existir. Formarle un tesoro...", toda vez que "... el tesoro y el gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente" (ALBERDI, Juan Bautista. *Sistema económico y rentístico de la Confederación Nacional*. Editorial Raigal. Buenos Aires. 1954. Pág. 324).

La tributación es una noción imposible de escindir de la de Estado, y por aplicación de la propiedad transitiva, de la noción de Ley. Al respecto, ha enseñado JARACH acerca de sostener que no debe existir tributo sin ley significa, que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer.

Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y, es también la ley la que debe definir ese monto (JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, T. I, 1980, página 80).

A su vez, la existencia de un federalismo asentado en una estructura estadual con distintos niveles, viene a suponer la necesidad de que todos cuenten con facultad tributaria.

La complejidad de la referida estructura institucional, da lugar a comprensibles tensiones entre la personas públicas asentadas en los distintos niveles, existiendo no pocas zonas grises y notas en las que prima la indefinición, pues tal como se ha sostenido el análisis de las facultades impositivas municipales en un país federal como es Argentina supone como

primer paso la delimitación del ámbito competencial a partir de la identificación de los sujetos federados.

Ello así puesto que la coexistencia de distintos órdenes de gobierno con potestades institucionales, políticas, administrativas, tributarias propias y concurrentes ponen de manifiesto el gran desafío de llevar a la práctica el tan declamado federalismo de concertación, en el cual los poderes constituidos de los diversos niveles acuerden el ejercicio razonable de las potestades de que son titulares" (ÁBALOS, María Gabriela, "Facultades impositivas municipales en el contexto federal" LA LEY 03/11/2015, 03/11/2015, 5 - LA LEY2015-F, 606,AR/DOC/3747/2015).

El artículo 123 de la Carta Magna, hace referencia a lo económico, en un concreto reconocimiento a los gobiernos locales, de la potestad para desarrollar políticas públicas que propendan al desenvolvimiento comunal.

Empero, ello –tal como se lo pondrá de relieve en los párrafos que siguen-, no transforma a los Municipios en *protagonistas directos* de nuestro federalismo; la norma refuerza la presencia municipal en la estructura federal, pero necesariamente a través de las provincias.

Entiendo que, los cimientos normativos de la potestad impositiva municipal, deben ser buscados en el artículo 75 inciso 30 de la Constitución Nacional. El texto de la norma, reza que "corresponde al Congreso (…) 30. Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines"

De esta forma, se establece que la potestad legislativa del Congreso Nacional sobre los establecimientos de *utilidad nacional* que estén ubicados en el

territorio de las provincias, se limitará a las medidas necesarias que motivaron dicha calificación, considerándose que subsiste la autoridad provincial y/o municipal, en materia de policía e imposición, siempre que no interfiera con los fines que motivaron la referida utilidad nacional, pauta ésta que ya había sido criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al pronunciarse en el caso "BRIZUELA", –cuando se resolvió la incompetencia del fuero local para intervenir en un despido, visto el proceso de liquidación de la empresa S. a cargo del Estado Nacional y su asentamiento en terrenos del puerto de La Plata (Fallos: 296: 432).

De esta forma, se reconocen expresamente los poderes de imposición de los gobiernos locales, lo que supone ratificar o reafirmar la autonomía económico-financiera que las provincias deben asegurar a sus Municipios.

Empero el reconocimiento de la existencia de un poder de imposición derivado de la autonomía municipal, no viene a entrañar paridad e igualdad del Municipio respecto de los Estados provincial y nacional.

Ello es así, pues como es lógico, los planes, las estrategias, las medidas adoptadas localmente, no pueden entrañar un absoluto divorcio de la economía en los niveles de organización estadual ubicados en segmentos superiores de dicha estructura.

Sin perjuicio de lo cual, pueden válidamente los Municipios, alentar emprendimientos, promover y tornar factibles actividades, y consolidar servicios, tendientes al progreso y al mejoramiento de las condiciones de vida de la sociedad que integran la territorialidad gobernada (cfr. LOSA, Néstor O. y COHN, Silvia N. *Atribuciones municipales y deberes de los ciudadanos.* Ed. Abeledo Perrot. Buenos Aires. 1998. Pág. 42).

La Constitución de nuestra provincia regula con relación a esta temática. El artículo 239 de la Constitución de la Provincia del Chubut dispone que además, de la coparticipación de los tributos, regalías y derechos que perciba

la provincia, los Municipios "…tienen rentas y bienes propios, siendo exclusiva su facultad de imposición respecto de las personas cosas o formas de actividad sujetas a jurisdicción municipal…"

Esta norma es complementada por la del artículo 233 que dispone: "Es de competencia de las municipalidades y comisiones de fomento: (…) 2. Sancionar, anualmente su presupuesto de gastos y cálculo de recursos. 3. **Establecer impuestos, tasas, contribuciones y percibirlos** (…) 14. Reglamentar, en el marco de sus atribuciones, las cuestiones vinculadas con la protección del medio ambiente y el patrimonio natural y cultural. Los Municipios tienen, además, todas las competencias, atribuciones y facultades que se derivan de las arriba enunciadas o que sean indispensables para hacer efectivos sus fines" (el subrayado me pertenece).

Por último, el artículo 240 de la Constitución de la Provincia del Chubut establece que "las municipalidades no pueden establecer impuestos al tránsito de la producción de frutos del país, con excepción de los de seguridad, higiene u otros de carácter esencialmente municipal y de las tasas por retribución de servicios".

Así, las facultades tributarias municipales son parte de nuestro ordenamiento, sin limitarse a la mera imposición de tasas locales.

Ello así puesto que, "el criterio de que los Municipios sólo pueden gravar las materias esencialmente locales pudo ser acertado en un comienzo, pero actualmente ha perdido fuerza, ya que la creciente concentración urbana, la industrialización, la complejidad de los servicios y de las obras, las crecientes demandas que pesan sobre el ámbito municipal, no pueden sostenerse únicamente con la imposición de tasas" (cfr. SALOMON, S. Wilhelm. *Recursos municipales.* Ed. Macchi. Buenos Aires. 1970. Pág. 47. ÁBALOS, María Gabriela, "Facultades impositivas municipales en el contexto federal" LA LEY 03/11/2015, 03/11/2015, 5 - LA LEY2015-F, 606, AR/DOC/3747/2015).

Advierto sin embargo, -retomando lo anticipado anteriormente, que la cuestión debe ser abordada con la máxima prudencia, dado que en el esquema de competencias estructurado por la Constitución Nacional, los sujetos plenos del federalismo argentino, siguen siendo el Estado Nacional y las Provincias -amén de la Ciudad de Buenos Aires cuyo estatus autónomo luego de la reforma de 1994, la sitúa en plano de igualdad con las provincias al momento de repartir los fondos de la coparticipación impositiva y de integrar el organismo fiscal federal (cfr. artículo 75 inc. 2 de la CN).

Los límites al poder tributario municipal, estarán dados por la multiplicidad de niveles de organización estatal en nuestro país, de lo que se deriva que debe existir adecuación con la distribución de competencias tributarias plasmada en la norma Constitucional Nacional, en procura de armonizar facultades locales, provinciales y nacionales.

Dicha distribución de competencias se halla contenida en la Carta Nacional, el derecho federal, las leyes nacionales y los que les impongan las disposiciones provinciales respectivas.

La resolución de las presentes habrá de eximir a este tribunal de ingresar en el análisis de los aspectos que hacen a la delimitación de tales competencias en los tres niveles de organización del Estado.

Solo he de poner de relieve, en forma muy general, que las limitaciones que también pesan sobre, y son comunes a, las organizaciones estaduales jerárquicamente superiores, no pueden dejar de limitar la potestad tributaria de los Municipios (Estado Nacional y Provincial), por ejemplo, las cláusulas establecidas a fin de salvaguardar el derecho de propiedad, el ejercicio de comercio o industria lícita (ÁBALOS, María Gabriela, “Facultades impositivas municipales en el contexto federal” LA LEY 03/11/2015, 03/11/2015, 5 - LA LEY2015-F, 606, AR/DOC/3747/2015).

Claro está, que la cuestión es compleja, dado que las limitaciones de este orden, se erigen como baremo ante el fenómeno de la doble imposición, o la triple tributación, que se da cuando existen gravámenes en los que se observa un idéntico presupuesto de hecho, que da lugar a obligaciones tributarias para con más de una persona pública, durante un mismo periodo de tiempo.

En materia de legislación local, el artículo 2° de la Ordenanza 4265/01 establecía que la utilización de la vía pública del ejido municipal con fines publicitarios debía contar con la correspondiente autorización del gobierno local, disponiéndose la obligatoriedad del pago de un canon mensual por este concepto.

La modificación de esta norma sobrevino por imperio de la Ordenanza N° 6959/08, que dispuso agregar a los supuestos de hecho imponibles a la distribución de volantes en la vía pública.

La posterior sanción de la Ordenanza 8545 del año 2013, opera modificaciones sustanciales. En este sentido: 1) extiende el ámbito espacial, dado que no solo se grava aquello que propenda a la publicidad (perceptible por los sentidos de la vista y el oído) que se halle en la vía pública, sino también aquello que en ámbitos privados (cinematógrafos, campos de deporte, comercios, vehículos de transporte, etcétera), pueda ser percibido desde la vía pública (artículos 1° y 2 OM N° 8545); 2) se explicita una finalidad compatible con el ejercicio del poder de policía en materia de seguridad, moralidad, cultural, paisajístico, urbanístico e histórico (artículo 1° OM N° 8545); y, 3) establece la legitimación pasiva del tributo, la cual reside en el beneficiario de la publicidad, los anunciantes, los agentes publicitarios, instaladores y propietarios de los bienes donde la publicidad sea exhibida (artículo 6 OM N° 8545).

Tratándose de un tributo municipal, y recayendo el gravamen sobre la propaganda y/o la publicidad, el legitimado activo de la obligación es de

manera exclusiva y excluyente el Estado Municipal de Puerto Madryn. Por lo expuesto, es que si bien me resulta claro que el Municipio cuenta con potestades impositivas que bien podrían tornar plausible el cobro del impuesto que da lugar a las presentes.

6.4.- Carácter de los derechos por Publicidad y Propaganda. Si bien volveré sobre la cuestión más adelante, debo precisar que la diferencia entre tasas e impuestos es que los primeros se cobran como contraprestación directa y determinada de un servicio que recibe el ciudadano. Mientras, los impuestos se utilizan para distintos fines y bienes públicos pero no existe esa relación directa

Los "derechos por publicidad y propaganda" (denominados también "Tasa por publicidad y propaganda) deben encuadrarse dentro del concepto de tasa. Los mismos constituyen prestaciones dinerarias coactivas exigidas por los Municipios a los particulares, cuando realizan una publicidad o propaganda, -escrita o gráfica-, en la vía pública, o visible desde ésta, con fines lucrativos o comerciales. Asimismo, se exigen cuando se efectúa una publicidad y/o propaganda en el interior de locales destinados al público (cines, teatros, comercios, campos de deportes y similares).
Estos tributos (mal llamados derechos) pueden ser clasificados, conforme la redacción casi uniforme realizada por las ordenanzas, que los refieren a elementos publicitarios existentes en la vía pública, los que se observan desde la vía pública, o los ubicados en lugares de acceso público.

La publicidad en la vía pública alude principalmente a carteles, luminosos o no, anuncios, etc., colocados en los lugares habilitados a tales efectos (comercios, terrazas, paradas de colectivos, junto a las rutas, etc.) y, en general, a realización de hechos o actos publicitarios de una actividad económica que se realice por medios sonoros, gráficos o visuales en la vía

pública. En cambio, la publicidad visible desde la vía pública se localiza en vidrieras, galerías, etc., que puede ser fácilmente vistas por las personas que transitan frente a los comercios o establecimientos donde ésta se coloca.

En general, se admite la procedencia de este tributo cuando se trata de gravar la existencia de elementos publicitarios instalados en la vía pública o en el exterior de un local, sea con el concepto de precio público, o como tasa. En tanto tasa, el cobro de dicho tributo se justifica por la actividad municipal de policía de la publicidad, por estar facultados para controlar su contenido, en cuanto al decoro de la publicidad y a las buenas costumbres, como también respecto de la seguridad de los elementos publicitarios ubicados en el ejido municipal, que apunta a coloc. en debida forma, para evitar caídas, como también impedir que obstaculicen las señales de tránsito (ALVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, "Derechos de publicidad y propaganda: jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, en PET 2013, abril-512, 3).

7.- Acerca de la potestad de delegar facultades impositivas por parte de las autoridades municipales.

7.1.- El criterio sustentado por la CAPM sobre la cuestión. He sustentado el criterio acerca de que las facultades de imposición tributaria en cabeza de la Municipalidad de Puerto Madryn no conllevan las de delegación de tales funciones administrativas en particulares.

En este sentido, he señalado, en otro precedente vinculado con la temática, que la delegación de funciones tendientes a maximizar la performance en la percepción de los tributos es una mecánica que dista de ser nueva, habiendo merecido invariablemente la desaprobación a lo largo de la historia, en razón del ejercicio abusivo de los colectores privados de impuestos. La recaudación

es una *función pública*, la cual a diferencia del *servicio público*, no puede ser delegada en, ni concedida a terceros.

Consideré que todo el plexo normativo de nuestro derecho público a nivel nacional, provincial y municipal, establece las competencias en órganos del Estado sin permitir la delegación de las mismas en terceros. Por todo lo expuesto, cabe concluir que la potestad impositiva es una manifestación de la autonomía municipal, no obstante lo cual, la delegación de facultades en terceros, solo puede tener por destino la nulidad del acto que pretenda arrogarse tales atribuciones.

Y concluí que de las constancias del expediente surge con claridad meridiana que, el procedimiento administrativo que desembocó en la determinación de la deuda a cargo de la actora, *v.gr*. Disposición 064/14 D.G.R. del 30/12/2014 (fs. 4), la Resolución 13/15 del 16/12/2015 (fs. 5/6), así como el Memorando 125/14 (fs. 7/12) y la Ordenanza 8570 (fs.91) resultan una violación flagrante de la Carta Magna, la Constitución de la Provincia del Chubut, la Carta Orgánica Municipal de la Ciudad de Puerto Madryn y el Código Tributarios Municipal, amén de la Ley XVI N°46, por disponer una delegación ilegal e ilegítima de competencias en el marco de funciones estatales intransferibles (Ver mi voto en: CAPM, en autos: A. E. A. S.A. C/ M. P. M. s/ Contencioso Administrativo, sent. del 30/10/18, Reg. N° 02/18 SDCA, publicada en EUREKA).

7.2.- El criterio del STJ sobre la cuestión. Hecha esta salvedad, debo señalar que el STJ de la provincia del Chubut se expidió sobre esta temática, en los autos caratulados: "A. E. A. S.A. C/ M. P. M. S/ Contencioso Administrativo", sent. del 20/02/20, Reg. N° 07/20 SD, revocando la ya referenciada perspectiva jurídica en la que se sustentaba el criterio de la Cámara de Apelaciones de Puerto Madryn.

En este orden, a los fines de evitar un dispendio jurisdiccional, y fundado en razones de economía procesal, modificaré mi criterio en este sentido, y partiré de la base de interpretación reconocida en la sentencia de nuestro Máximo Órgano Jurisdiccional local.

7.3.- El criterio sustentado por el STJ en autos caratulados: "A. E. A. S.A. C/ M. P. M. S/ Contencioso Administrativo", sent. del 20/02/20, Reg. N° 07/20 SD. En ese precedente, el STJ confirmó lo expuesto en la queja deducida por la Municipalidad apelante y consideró que ésta Cámara arribó a un pronunciamiento que, como arguyó la Municipalidad de Puerto Madryn resultó arbitrario porque no expuso un razonamiento lógico jurídico que justifique la conclusión de declarar la nulidad de los actos administrativos, ni atendió debidamente al material fáctico que emerge de las actuaciones administrativas que fueron provistas como prueba. ----------

Entre los fundamentos, el Magistrado PANIZZI señaló que ello era así: "…En primer lugar, porque ha logrado demostrar que la competencia para determinar y reclamar el pago de los Derechos de Publicidad y Propaganda dentro de su jurisdicción jamás dejó de estar dentro del ámbito las atribuciones propias del ejecutivo municipal. Véase, para no sobreabundar, que justamente lo que se viene a cuestionar son dos actos administrativos emanados de autoridad competente: uno del Director General de Rentas y el otro del propio Intendente Municipal.

En segundo lugar, surge de autos que la labor desplegada por los dependientes de P. S.A. estuvo autorizada mediante un acto administrativo que se encuentra firme y consentido. La Resolución N° 1827/13 no fue motivo de impugnación alguna, al menos no hay constancias de que así hubiese acontecido a lo largo del presente proceso.

En tercer lugar, la actividad de ese "personal ad-hoc" fue efectivamente coordinada y más tarde controlada por autoridades administrativas; pues anoticiada la Dirección General de Rentas del relevamiento efectuado, confecciona la determinación del canon, analiza el descargo y dicta los dos actos administrativos.----------

Con esto, se desmorona el fundamento dirimente del fallo del a-quo cuando entendió erróneamente que hubo vulneración de principios administrativos, porque "…la determinación de la obligación fiscal no ha sido dictada por un acto administrativo que cumpla con los requisitos establecidos por la legislación vigente…". Ello, al razonar que las actas de relevamiento o "detalle de determinación de medios" fueron efectuados en el marco de una delegación impropia de funciones. ----------

No obsta a lo concluido el contexto normativo en el que se encuentra inmersa la cuestión controvertida del sub-judice. -Acotaré que con anterioridad a la suscripción del contrato que vinculó a la quejosa con P. S.A., el 19 de junio del año 2.013; amparándose en el contexto económico de la Ciudad, de la Provincia y de Nación, como a la repercusión de estos en la situación financiera de la Administración Municipal -según fundamenta la norma- el Honorable Concejo Deliberante de Puerto Madryn sancionaba la Ordenanza N° 8175; cuyo artículo 2° aprobaba la puesta en marcha del "…Programa de Recupero de Acreencias de Impuestos, Tasas, y Contribuciones…" para que el Departamento Ejecutivo Municipal recuperase las acreencias que se le adeudaban por tales conceptos (Ordenanza N° 8175 - B.O. Puerto Madryn - Año XXV- N° 505, del 17/08/2.012). Siendo ello así, la solución a la que arriba el fallo en crisis se da de bruces con el principio de legalidad tantas veces ponderado, pues mientras se mantiene incólume el contrato, las Ordenanzas descriptas y la Resolución N° 1827/13, se declaran nulas la Disposición y Resolución dictada como consecuencia del marco legal descripto…" ----------

----------El fallo agregó que "…basta lo expuesto para justificar que no comparto las manifestaciones del Dr. Fiordelisi, cuando marca que en el caso habría una "delegación transestructural de competencias" y explica que ello 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…" (hoja 315). Tampoco es cierto que "… la Administración demandada no ha hecho un correcto uso de las facultades tributarias…" (hoja 323) o que hubiera encomendado a la empresa contratada actividades sometidas a su exclusiva competencia, sin posibilidad de "tercerizarlas…"---------- Concluyendo: "…En resumen, y para no dar más vueltas al asunto, considero demostrado que la contratista llevó a cabo tareas de relevamiento de elementos que conformaban el hecho imponible sujeto a gravamen, por personal dependiente suyo que estuvo previa y debidamente autorizado a tales efectos por el propio Intendente municipal. Como así también, surge palmario la participación decisoria de las autoridades administrativas competentes cuando debían emitirse las decisiones pertinentes.----------

Como destaqué, tales actos administrativos responden al marco legal recién analizado, que, ciertamente, no fue controvertido por la Sociedad accionante. Entonces, sin mayores disquisiciones, encuentro que en tal sentido la sentencia ha excedido su propia competencia al resolver que son nulos los actos administrativos opugnados, cuando encuentran basamento en una normativa municipal que no fue cuestionada en la demanda, con lo cual resulta a todas luces carente de fundamentos el fallo…"(Ver: voto del Mag. Alejandro PANIZZI, en STJ, en autos caratulados: "A. E. A. S.A. C/ M. P. M. S/ Contencioso Administrativo", sent. del 20/02/20, Reg. N° 07/20 SD, publicada en EUREKA).

Por su parte, el Juez VIVAS, en voto concordante con el reseñado precedentemente, dijo que "…de conformidad con las constancias que se

desprenden de este pequeño correlato de las actuaciones administrativas, además de las tareas de coordinación que evidentemente se encuentran probadas, tal como lo mencioné en párrafos anteriores, surge palm. la participación de las autoridades comunales competentes, en el dictado de los actos administrativos respectivos. ----------

Es el Director General de Rentas quien determina el canon por publicidad en la Disposición N° 13/14. No obsta a ello que se diera inicio al trámite a instancia de las actas confeccionadas por los dependientes de P. S.A. ----------

Desde que estos fueron expresamente "habilitados" por el propio Intendente Municipal, pero más tarde supervisada por funcionarios municipales. Todo conforme la Resolución N° 1827/13 (12.11.13) que habilitó como "verificadores municipales de los elementos publicitarios" (art. 1°) a las dieciocho personas mencionadas en el Anexo que la integra, indicando: apellido, nombre y documento nacional de identidad de cada uno. Además, fija que las tareas -el art. 2°- estaban sujetas a la coordinación y verificación de la Dirección General de Rentas, las que enumera en el art. 3°, a saber: "…realizar constataciones, verificaciones, inspecciones, notificaciones…". Esta decisión administrativa, dable es señalar, tampoco ha sido objeto de cuestionamiento en la demanda, por la empresa actora…"

Asimismo agregó que "…De lo narrado hasta aquí se sigue que la alegada tercerización, de haber existido, no surge de las constancias del expediente ni de la prueba colectada. Siendo así, al amparo del criterio jurisprudencial ampliamente descripto en el apartado anterior, la sentencia en crisis resulta arbitraria toda vez que se ha logrado demostrar que contiene el vicio fundante del agravio de la quejosa: no se ajusta a los hechos probados mediante las actuaciones administrativas. - A más de ello, concordaré con la crítica que el Minitro Panizzi realiza relativa a la errónea aplicación de la doctrina de la "delegación transestructural de competencias" que cita el

segundo votante en su razonamiento (fs. 315). Ya que conforme los supuestos a los que el Magistrado alude, no se trata de una persona jurídica distinta a la estatal que actúa frente a terceros a título propio; esto no se da en el caso. Siendo más claros, si bien P. importa una Sociedad Anónima distinta del ente comunal, su desempeño no cuadra con el descripto. Además, la circunstancia de que resulte prestataria de los servicios incluidos en el Convenio comentado, tampoco implica una actividad a título propio. En definitiva, yerra también la valoración del a-quo en este aspecto…."----------

Para finalizar, sostuvo que "…ante la falta de impugnación de la normativa descripta, como así también del acto administrativo por el cual fueron expresamente habilitados los verificadores ad-hoc para realizar las actas de relevamientos respectivas; se desvanecen los escasos argumentos con los cuales el Tribunal de Grado se pronunció a favor de la postura de la actora y declaró la nulidad absoluta de la Disposición N° 32/14, como de su ratificatoria -Resolución N° 944/14…" -(Ver: voto del Mag. Mario L. VIVAS, en STJ, en autos caratulados: "A. E. A. S.A. C/ M. P. M. S/ Contencioso Administrativo", sent. del 20/02/20, Reg. N° 07/20 SD, publicada en EUREKA).

En virtud de lo expuesto, puedo concluir que conforme los fundamentos esbozados por el STJ, el procedimiento adoptado por la Municipalidad de Puerto Madryn en cuanto a la delegación se adecua a derecho, criterio que seguiré por razones de economía procesal y a los fines de evitar un dispendio jurisdiccional innecesario.

Desde esta arista, corresponde expedirme sobre la demás cuestiones, planteadas por la actora en autos, que han sido motivo de traba de la *litis.*

8.- La falta de publicación de las ordenanzas impositivas y tarifarias. Explica la accionante que las ordenanzas no han sido publicadas en el boletín oficial por lo cual no constituyen una obligatoria para los ciudadanos.

Con relación a esta cuestión, debo señalar, tal como surge de las copias de las actuaciones administrativas acompañadas en las presentes el boletín oficial N° 535 publicó el Código Tributario Municipal N° 7611 (Texto ordenado por Ordenanza N° 8586/13). Por su parte, en el Boletín Oficial Municipal N° 250 (publicado el 20/12/01), se encuentra la ordenanza N° 4265 (Texto ordenado por ordenanza N° 8589/13).

Desde esta perspectiva, la pretensión de la actora deviene infundada, pues se encuentra cumplimentado el procedimiento legal de sanción de normas en cuanto a su publicidad.

9.- Vicios en la determinación. Cuestión preliminar: La estabilidad del acto administrativo. Debo señalar que el acto administrativo goza de estabilidad y legitimidad en cuanto a su espectro formal. Referir a la estabilidad del acto administrativo en la actualidad implica asumir a ella como un principio del cual solo cabría exceptuarse en los supuestos previstos por ley, eso sí, interpretados de manera sistemática y consecuente con la Constitución Nacional y por ser desde donde deriva el fundamento sustancial y decisivo de la estabilidad de los actos administrativos de los que nacen derechos subjetivos.

En otros términos, y excediéndome quizás en la síntesis, la estabilidad de los derechos como principio del ordenamiento determina luego, por extensión, la estabilidad en sede administrativa de los actos de los que derivan aquellos.

Esa regla, en fin, opera como límite a la potestad revocatoria de la Administración respecto de sus actos y en tanto ellos, no obstante, el vicio que los afecte hubiera dado nacimiento a derechos subjetivos.

No se trata, pues, de ponderar una estabilidad absoluta y definitiva en términos sustanciales lo que sería inconcebible en los casos de actos gravemente ilegítimos; antes bien, la absolutidad de la regla encuentra

sustento constitucional cuando es interpretada tan solo como límite al obrar de la Administración quien frente a esos actos podrá, cuanto más, requerir su anulación judicial por vicio de ilegitimidad (BARRIONUEVO, Emmanuel, "Óbices constitucionales a la exigibilidad y pretendidos efectos de la declaración administrativa de lesividad", Sup. Adm. 2020 (agosto), 7, LA LEY 2020-E, AR/DOC/2472/2020. GORDILLO, Agustín, "Tratado de derecho administrativo y obras selectas", Ed. FDA, Buenos Aires, 2011, 10ª ed., t. 3, El acto administrativo, Cap. VI-2. MARIENHOFF, Miguel S., "Tratado de derecho administrativo", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, 5ª ed., t. II, p. 461).

Hecha esta referencia debo precisar que no existe vicio de determinación, toda vez que en los detalles de medios constan las declaraciones juradas de los titulares o responsables de los lugares donde se hallaron los elementos publicitarios.

10.- Ilegitimidad de la determinación presunta. La retroactividad de las actas. Como primera consideración precisaré que una cosa es la retroactividad del acto administrativo y otra la retroactividad de una norma administrativa. La eficacia retroactiva de un acto administrativo supone que sus efectos se retrotraen a un momento anterior al de la fecha en el que es dictado. La retroactividad de una norma no supone sino su aplicación a situaciones jurídicas consolidadas en el pasado, o bien situaciones, relaciones o efectos que, aunque nacidos, no están consumados o agotados

En las presentes actuaciones se discute la aplicación retroactiva de la disposición administrativa que crea los "Derechos de Publicidad y Propaganda", es decir, la disposición 48/14 DGR.

En este orden de ideas, he de señalar que la clase de resolución que se trate determina el alcance temporal de sus efectos. Así la resolución *declarativa*,

tiene efectos sobre los hechos en que se fundamenta la declaración, por lo que sus consecuencias se retrotraen a la fecha que éstos fueron determinados, mientras que las resoluciones *constitutivas* producen efectos hacia el futuro.

A poco que se analice, pude advertirse que la resolución 48/14 determina los derechos por Publicidad y Propaganda, es decir, los *constituye* como tales, por lo tanto resulta una resolución constitutiva y no declarativa.

Por lo tanto, la aplicación del pago de los derechos de publicidad y propaganda en forma retroactiva resulta un acto reñido con el art. 14 de la CN, pues, como dice CASAGGNE, el principio de irretroactividad tarifaria integra la garantía de inviolabilidad de la propiedad (CASSAGNE, Juan C., *Derecho Administrativo*, 6a ed., Buenos Aires, t. II, 1998, pág. 445).

La fijación de de los derechos de publicidad puede asimilarse a la propia de los actos de alcance general que, aun cuando no integran el ordenamiento jurídico, se rigen en gran medida por los principios y normas aplicables a los reglamentos, entre ellos el de proporcionalidad e irretroactividad.

En este marco, no vislumbro la razonabilidad de disponer el cobro de los referenciados derechos en forma retroactiva, pues resulta una medida irrazonable, que guarda una manifiesta ilegalidad, viéndose vulnerado el derecho de propiedad de la actora (art. 17 CN).

Así lo ha entendido la jurisprudencia, al considerar que "la resolución de la Municipalidad de la Ciudad de Mendoza que determina de oficio los derechos de publicidad y propaganda adeudados por la contribuyente debe anularse en la parte que realiza la determinación de los años 2006 y 2008 si los tareas de relevamiento de los hechos susceptibles de ser gravados se realizaron durante el año 2007, pues resulta improcedente la determinación de ese tributo más allá del ejercicio fiscal respecto del cual fueron realizadas

las tareas de detección" (Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, sala I, 18/12/2013, A.M.X. Argentina S.A. c. Municipalidad de la Ciudad de Mendoza s/ a.p.a, ED 258, 150, AR/JUR/85932/2013)

Ese mismo Tribunal, en otro precedente, señaló que "la Municipalidad de Guaymallén no puede aplicar en forma retroactiva el régimen tributario relativo a la base imponible y alícuotas de los derechos de publicidad y propaganda vigente a partir de las reformas al Código Tributario Municipal y a la Ordenanza Tarifaria 2006 operadas por las Ordenanzas 7214/06 y 7215/06, a hechos anteriores a su publicación en el boletín oficial, -esto es, mientras estaba vigente otro régimen-, pues ello resulta violatorio del principio de reserva de ley en materia tributaria" (Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, sala I, 22/10/2012, Embotelladora Del Atlántico S.a. c. Municipalidad De Guaymallén, IMP 2013-01 , 189, AR/JUR/56763/2012).

En consecuencia de lo señalado, y toda vez que la percepción de los derechos de publicidad y propaganda en forma retroactiva resulta violatorio del derecho de propiedad consagrado en la Constitución Nacional, corresponde hacer lugar al planteo de la actora y decretar la nulidad de la imposición retroactiva de los derechos de publicidad y propaganda cuya determinación fue presumida por la Municipalidad, admitiendo solo aquellos que derivan de la efectiva constatación.

11.- El exceso en la potestad tributaria municipal.

11.1.- Cuestión preliminar: naturaleza de la imposición y prestación efectiva de servicios. Como primera cuestión debo señalar que la diferencia entre tasas e impuestos es que los primeros se cobran como contraprestación directa y determinada de un servicio que recibe el ciudadano. Mientras, los

impuestos se utilizan para distintos fines y bienes públicos pero no existe esa relación directa.

Como ya he adelantado, en las presentes actuaciones la imposición por los derechos de publicidad y propaganda constituye técnicamente una "tasa" (Ver Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, 15/07/2020, Municipalidad de Berazategui c. Molinos Río de La Plata S.A. s/ Apremio, La Ley Online, AR/JUR/28681/2020. Y causas C. 115.313 y C. 115.314, ambas "Municipalidad de Chivilcoy", sents. de 08/05/2013; C. 104.147, "Municipalidad de Mercedes", y sent. de fecha 31/08/2016).

Ello es así, pues, la instalación de carteles, o cualquier forma de publicidad que se realice dentro de la competencia del municipio debe ser autorizada con un permiso de éste. La publicidad y propaganda y la utilización de espacios públicos genera el pago de una contribución para retribuir el servicio de inspección, contralor, verificación etc., que realizan los agentes comunales de Puerto Madryn, en salvaguarda del interés general de la ciudad.

El hecho imponible es un presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, cuya realización da origen al nacimiento de la obligación. En la especie y conforme lo señalado precedentemente, el hecho imponible consiste en la instalación, colocación, y fijación de carteles publicitarios.

Los hechos imponibles fueron constatados y plasmados en las actas que se acompañan, y como expliqué con anterioridad la contraprestación a favor de la comuna por el pago de la tasa, consiste en el ejercicio de contralor del Municipio de Puerto Madryn.

El cobro de estos derechos de publicidad y propaganda en nada afecta el derecho de propiedad del comerciante, ni menos el derecho de la actora que, indudablemente, se beneficia con una propaganda que, pretende, sea gratuita.

Desde antaño la CSJN en la causa caratulada: "Municipalidad de Rosario c/Provincia de Santa Fe" reconoce claramente las facultades municipales para imponer tasas o tributos. En este marco, resulta constitucionalmente válido que los Municipios establezcan aquellos tributos que expresamente le sean autorizados por la provincia.

11.2.- El marco normativo en donde reposan los derechos de Publicidad y propaganda. Nuestra Constitución Provincial faculta a los municipios a establecer tributos o impuestos (art. 233 inc. 3 de la Constitución Provincial), dicho cuerpo normativo debe correlacionarse con la Ordenanza N° 4265.

En cuanto a las referencias del accionante a la Ley de Coparticipación Federal, debo decir que las potestades tributarias municipales, en lo concerniente a las actividades desarrolladas por las empresas, tienen ciertas limitaciones impuestas por esta norma y que son: en primer término, que no pueden gravar, cualquiera sea la denominación del tributo, las materias imponibles sujetas a impuestos nacionales coparticipados, y que toda vez que las materias imponibles sujetas a gravámenes nacionales alcanzan prácticamente a todas las manifestaciones de capacidad contributiva existentes, sólo pueden aplicar "tasas" retributivas de servicios efectivamente prestados.

En este marco, habiendo circunscripto la aplicación de los derechos de publicidad y propaganda dentro del campo de las "tasas municipales" (ver *supra 6.4 y 12*), los mismos no resultan lesivos de la Ley de Coparticipación Federal, tal como se indica en la demanda.

Por su parte, vale señalar que no es necesario que el municipio cuente con una repartición dentro que controle el uso de los espacios de dominio público con fines publicitarios. La ausencia de área específica no importa la imposibilidad de realizar los controles, los cuales pueden ser llevados a cabo

por cualquier área Municipal que cuente con personal idóneo para realizar las inspecciones y confeccionar las actas respectivas.

12.- La prestación efectiva por parte del Municipio. Tal como explique en el acápite anterior, el pago de los derechos de publicidad y propaganda constituye una contribución para retribuir el servicio de inspección, contralor y verificación que realizan los agentes comunales de Puerto Madryn, en salvaguarda del interés general de la ciudad.

13.- La carga de la prueba. Si bien es cierto que es la Municipalidad de Puerto Madryn quien debe acreditar que efectivamente existe publicidad que amerite la imposición de la tasa, no menos cierto es que ello ha ocurrido en autos, toda vez que existen actas que comprueban la existencia de la publicidad que constituye la causa fuente del cobro de la tasa.

14.- Ilegitimidad de la publicidad interior. Refiere el accionante que a los fines de cobrar la tasa es necesario que la publicidad o propaganda en cuestión se encuentre en el espacio público municipal.

Con relación de esta cuestión debo precisar que desde el momento que los negocios, en donde existe la publicidad constatada, permiten el acceso al público, resulta indiferente que la publicidad este dentro o fuera del local, basta que la misma resulte visible desde la vía pública.

Por su parte, el actor no ha acreditado elemento alguno que me permita considerar que dentro de las bases imponibles que surgen del detalle de medios existan elementos publicitarios instalados en el interior de los comercios que no sean visibles desde la vía pública (tampoco que la imposición recaiga sobre ellos).

15.- La inconstitucionalidad planteada. El cobro de estos derechos de publicidad y propaganda en nada afecta el derecho de propiedad del comerciante, ni menos el de la actora que, indudablemente, se beneficia con una propaganda que, pretende, sea gratuita.

Desde antaño la CSJN en la causa caratulada: "Municipalidad de Rosario c/Provincia de Santa Fe" reconoce claramente las facultades municipales para imponer tasas o tributos. En este marco, resulta constitucionalmente válido que los Municipios establezcan aquellos tributos que expresamente le sean autorizados por la provincia.

Nuestra Constitución Provincial faculta a los municipios a establecer tributos o impuestos (art. 233 inc. 3 de la Constitución Provincial), dicho cuerpo normativo debe correlacionarse con la Ordenanza N° 4265.

Las potestades tributarias municipales, en lo concerniente a las actividades desarrolladas por las empresas, tienen ciertas limitaciones impuestas por esta norma y que son: en primer término, que no pueden gravar, cualquiera sea la denominación del tributo, las materias imponibles sujetas a impuestos nacionales coparticipados, y que toda vez que las materias imponibles sujetas a gravámenes nacionales alcanzan prácticamente a todas las manifestaciones de capacidad contributiva existentes, sólo pueden aplicar “tasas” retributivas de servicios efectivamente prestados.

En este marco, habiendo circunscripto la aplicación de los derechos de publicidad y propaganda dentro del campo de las “tasas municipales”, los mismos tampoco resultan lesivos de la Ley de Coparticipación Federal.

Por su parte, la imposición no lesiona derechos previstos en los arts. 9, 10 y 11 de la CN. En este orden, el art. 9 establece que en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso. La presente tasa no deriva de la imposición

de aduana, sino que deriva de la competencia Municipal, tal como ya fue explicado.

El art. 10 de la CN señala que en el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores. No existe transgresión de dicha norma toda vez que no se encuentra *comprometida,* la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases.

Por último, el art. 11 de la CN estipula que los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio. Como se vio con antelación esa imposición no reside en un derecho de tránsito, sino de propaganda y publicidad.

Por otro lado, ya he indicado que el derecho del Municipio deriva de una norma legal (Ord. 4265), la cual deviene previsible desde su publicación en el boletín oficial por lo que no se encuentra comprometida la seguridad jurídica.

16.- Las multas. Considero que la complejidad de la cuestión debatida, impide tener por configurado el elemento subjetivo que impone la sanción que se debate en autos. En este marco, este tipo de imposición requiere un obrar mínimamente negligente o imprudente, o bien doloso. Creo que ninguno de estos elementos subjetivos se configuran en las presentes actuaciones.

Desde esta perspectiva, tampoco ha podido la actora ejercer su derecho de defensa (art. 18 de la CN) a los fines de rebatir la imposición en carácter de multa, lo cual la torna a todas luces inviable.

17.- La mora y los intereses. Preliminarmente debo señalar que participo del criterio que la mora en materia de contribución de tasa detenta una imputación de tipo *subjetiva*, requiriendo imputar *culpabilidad* para determinar el retardo imputable del contribuyente y consecuentemente imputar intereses (Ver: Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, "RED HOTELERA IBEROAMERICANA SA", sentencia del 27 de marzo de 2009. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, "MENES, LAZARO", sentencia del 27 de marzo de 2008. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, "METROVIAS SA" Sala II, sentencia del 13 de diciembre de 2007, entre otros).

En este orden, la naturaleza controvertida de los "derechos de publicidad y propaganda" que han llevado a la parte a realizar los planteos específicos sobre esta cuestión, configura la ausencia de imputación subjetiva durante todo el periodo previo a la determinación del importe a pagar.

Ahora bien, hecha esta aclaración debo precisar que conforme el criterio que he sostenido en otros precedentes, la mora en el deudor no es la única causa fuente de intereses, pues el uso de dinero ajeno sin un sustento jurídico puede ser causa de intereses *compensatorios* (Ver mi voto en: CAPM en autos: "P. del C. c/ B., M. y otra s/ Acción de Repetición", sent. del 04/02/20, Reg. N° 01/20 SDC)

Esta es la situación de autos, la causa fuente del deber de pago de los derechos por publicidad y propaganda, surge de la disposición 48/14 DGR, que si bien fue rectificada en esta Instancia no deja de ser la génesis en donde reposa el

derecho de la Municipalidad, que en definitiva con algunas variables fue admitido por este Cuerpo jurisdiccional como tal.

En este marco, a partir de la emisión del dispositivo 48/14 que determina la tasa comienzan a gestarse para la actora intereses *compensatorios por el uso del capital ajeno*, ya que admitir lo contrario implicaría un claro *enriquecimiento sin causa* en perjuicio de las arcas municipales, derivado de la depreciación monetaria.

Vale recordar que los *intereses compensatorios* son aquellos que se abonan por usar un capital que pertenece a otra persona. Gozan de un carácter *retributivo*, toda vez que en éste caso la Municipalidad no pudo disponer del capital durante un periodo de tiempo, cuando conforme lo resuelto, gozaba del derecho para hacerlo.

Desde esta perspectiva, la imposibilidad de uso por parte del municipio del capital adeudado que la accionante debía pagar justifica por sí mismo la aplicación de intereses de naturaleza compensatoria.

En base a los argumentos esbozados precedentemente, corresponde imponer los intereses desde la fecha de la resolución 48/14, independientemente que la misma no haya sido fehacientemente notificada, pues la naturaleza de los accesorios es compensatoria y no moratoria.

18.- La liquidación. En razón del modo en que se resuelve corresponde ordenar practicar una nueva liquidación, la que se llevará adelante en la etapa de ejecución de sentencia, conforme los parámetros aquí reseñados.

19.- Conclusión. Tal como lo vengo sosteniendo, entiendo que la acción incoada por la parte actora en autos debe ser acogida parcialmente, por lo que propongo declarar parcialmente la nulidad de la disposición 48/14, en cuanto a la imposición retroactiva de los derechos de publicidad y propaganda cuya determinación fue presumida por la Municipalidad, admitiendo aquellos que derivan de la efectiva constatación. Asimismo

corresponde decretar la nulidad parcial de la referida disposición en cuanto a la imposición de la multa.

Por su parte, corresponde determinar que los intereses se impongan a partir del la fecha de la disposición 48/14 en donde se determinaron los derechos por Publicidad y Propaganda, dejando expresamente establecido que la Municipalidad de Puerto Madryn tiene derecho a cobrar los "derechos por publicidad y propaganda" dentro del marco dispuesto por este acto jurisdiccional.

20.- La imposición de costas en la alzada. La imposición de costas al vencido forma parte del principio objetivo de la derrota, siendo que este sólo puede dejarse de lado en caso de que se demuestren circunstancias objetivas especiales que justifiquen lo contrario (Ver, entre otros: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala F, Dunas y Mar S.A. c. Tejerina José y otro, 10/06/2010, Exclusivo Doctrina Judicial Online, AR/JUR/38811/ 2010. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala E, "Frigorífico La Colorada S.A. s/conc. prev. s/ inc. de verific. por: AFIP -DGI", 24/ 06/2010, AR/JUR/39782/2010; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala B, "Club ciudad de Buenos Aires asociación civil", 12/ 04/ 2010, La Ley Online, AR/JUR/21510/2010; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, sala E, "Novoa, Nelly Alejandra y otro c. O.S.F.A. (Obra Social de la Fuerza Aérea) y otros", 19/04/2010, La Ley Online, AR/JUR/15518/2010), ello por cuanto, quien resulta vencido debe cargar con los gastos que debió realizar su contraria para obtener el reconocimiento de su derecho.

Bajo este criterio, y teniendo en cuenta el carácter controversial de la cuestión debatida como asimismo el modo en que se resuelve corresponde imponerlas en el orden causado (Conf. arts. 69 2da parte del CPCC).

21.- La regulación de honorarios a los profesionales intervinientes en la Alzada. A los fines de la regulación de honorarios por los trabajos realizados en esta instancia se tendrá en cuenta la labor desarrollada, naturaleza del proceso, éxito obtenido en esta alzada y demás pautas orientadoras de la ley de aranceles para abogados. Al ser el presente un proceso susceptible de apreciación pecuniaria, dicha regulación se efectuará en porcentual (cfr. art. 46 ley XIII N° 4).

Teniendo en cuenta el destino de la acción y las demás pautas orientadoras de la ley de aranceles para abogados, corresponde fijar los honorarios de los letrados S. F. y V. F., en conjunto, en el 18 %, ello sin perjuicio de los mínimos legales y con más I.V.A. de resultar ello pertinente. Sin regulación a los letrados de la demandada en virtud de lo dispuesto por el art. 2 de la ley arancelaria. (Conf. arts. 2, 5, 6, 8, 9, 38, 46 y 49 de la ley XIII N° 4)

Por todo lo expuesto, a la primera cuestión, el señor Juez de Cámara Dr.Julián Emil JALIL, vota **PARCIALMENTE** por la **NEGATIVA.**

A LA PRIMERA CUESTIÓN el Dr. De Cunto manifestó:

El Sr. Magistrado antes sufragante reseñó claramente los antecedentes de la causa, entre ellos, la demanda de fs. 12/31 vta., la contestación de fs. 53/67, la primigenia sentencia de este Cuerpo a fs. 324/351 vta., el decisorio del Superior Tribunal de Justicia provincial a fs. 410/447 que revocó dicha sentencia, la nueva sentencia de esta Cámara de fs. 465/479 vta., la que volvió a ser revocada por el máximo tribunal estadual a fs. 517/535, donde se ordenó el reenvío a esta Cámara para que se dicte sentencia según corresponda. Con posterioridad a ello se dictó la SICA N° 15/2023 del 15/05/23 por la que se rechazó la excusación del Dr. Hansen, estableciéndose que este Tribunal quedara conformado por los Dres. Jalil y Hansen como jueces titulares y el

suscripto como subrogante. Con fecha 14/09/23 se sorteó el siguiente orden de emisión de votos: Dr. Hansen, Dr. Jalil y en tercer término el suscripto.-

El 25/10/23, mediante la SICA N° 41/23 los dos colegas citados remiten las actuaciones al Superior Tribunal de Justicia a fin de que indique a este Cuerpo si el dictado de la sentencia definitiva corresponde que se realice por la misma integración del Tribunal de la sentencia revocada, respetando el orden de votación allí dispuesto, y se deja sin efecto el llamado de autos para sentencia. De las constancias del expediente digital que tengo a la vista obra un informe del Sr. Secretario de la Cámara Dr. Gabet, de fecha 01/12/23, donde se da cuenta que el Dr. Ricardo A. Napolitani, como presidente del STJCH, en fecha 13/11/23 dictaminó (sic): *"Por recibido expediente digital (N° 43/2015), remitido por la Excma. Cámara de Apelaciones de Puerto Madryn, agréguese el Trámite INODI N° 726795. Encontrándose firme y consentida en todas sus partes la Sentencia Definitiva N° 13/2022, devuélvanse los presentes a la Excma. Cámara de Apelaciones de Puerto Madryn para que dé continuidad al procedimiento con su integración actual, en atención a la jubilación de la Dra. M. I. de V. Sirva la presente de atenta Nota de estilo".* El 06/12/23 el Dr. Jalil suscribe el llamado de autos para sentencia, y el 28/12/23 el Dr. Gabet firma el sorteo en el siguiente orden: Dr. Jalil, el suscripto, Dr. Hansen.-

De lo informado por el Dr. Gabet en cuanto a lo que expusiera el Dr. Napolitani el 13/11/23 no encuentro que se aclarara el orden de sorteo que ahora se dispuso, ya que allí se hace referencia a la firmeza de la SD N° 13/22 del STJCH, de fecha 18/08/22, donde se estableció en el pto. 3 de la parte resolutiva ***"Reenviar*** *esta causa a la Excma. Cámara de Apelaciones de la ciudad de Puerto Madryn para que dicte sentencia según corresponda"*, agregando el Dr. Napolitani, siempre según el informe del Dr. Gabet, que el Cuerpo debe dar continuidad al procedimiento con su integración actual en atención a la jubilación de la Dra. de V., de lo cual cabría inferir que debe integrarse con el

Dr. Hansen como juez titular, quien fuera designado para cubrir la vacante de la citada Dra. D. V. Dicha solución además se compadece con lo dispuesto por esta Cámara en la SICA N° 15/23 del 15/05/23, donde se estableciera que los Dres. Jalil y Hansen son los jueces titulares y el suscripto juez subrogante, decisión que adquiriera firmeza. No obstante lo anteriormente reseñado y dado el tiempo transcurrido en el trámite de estas actuaciones, a fin de no demorar la decisión de las mismas y en consideración a los justiciables, me atendré al orden de sorteo que se dispuso el 28/12/23.-

I.- Sentado lo anterior efectuaré un breve relato de las actuaciones.-

1) Esta acción fue incoada por la actora C. y M. Q. S.A.I.C.A. y G., en adelante "C. Q.", contra la Municipalidad de Puerto Madryn, ante este Cuerpo, en los términos del art. 84 del Código Tributario municipal contra la Resolución N° 17/15 que determinó la supuesta deuda a su cargo de $ 6.787.699,60 por los períodos fiscales 2009 a 2013 (ver fs. 12, último párrafo). Justificó la competencia de este tribunal en el art. 132 de la ley XVI N° 46 (ver fs. 12 vta., pto. IV, 1er. párrafo). Al respecto cabe señalar que esta norma dispone: *"Corresponde a las Cámaras de Apelaciones y del Trabajo conocer originariamente los recursos contenciosoadministrativos que se interpongan contra las resoluciones de las Corporaciones Municipales o de los Organismos Autárquicos creados por ellas en ejercicio de sus funciones propias"*. A su vez el art. 133 del mismo texto legal establece: *"Para que proceda el recurso es necesario: a) Que se trate de una resolución definitiva de la Corporación Municipal o del Ente Autárquico por ella creado o de una sociedad constituida con participación de una Corporación Municipal. B) Que esa resolución, consecuencia o no de una disposición de carácter general, vulnere un derecho de carácter administrativo establecido en favor de la persona natural o jurídica reclamante, por una Ordenanza, una Resolución, un reglamento u otra disposición administrativa análoga o emane de un acto jurídico celebrado por la Corporación Municipal"*.-

En la especie, la actora es una sociedad anónima, esto es, una persona jurídica privada (conf. art. 163 de la ley 19550 y 148, inc. a del C. Civil y Comercial), quien interpone esta acción contra la Resolución N° 17/15 del 16/01/15, suscripta por el titular del Ejecutivo comunal (ver fs. 06/07), y de acuerdo a lo decidido por el STJCH en la SD N° 13/22, del 18/08/22, la actora también ataca la Disposición N° 48/14 mediante la cual el Municipio determinó una supuesta deuda por la suma antedicha de $ 6.787.699,60. En primer lugar plantea la inconstitucionalidad de la exigencia del pago previo, esto es del principio *solve et repete,* arguyendo que si se trata de un medio para asegurar la eficacia de los actos administrativos, resulta evidente que la demostración *prima facie* de la falsedad de la presunción de legitimidad de tales actos torna irrazonable dicho medio. Expresa que la pretensión fiscal se sustenta en normas que no fueron publicadas, por lo que la ilegitimidad es manifiesta, a lo que suma que su parte carece de un establecimiento dentro del ejido municipal de Puerto Madryn, por lo que no puede ser sujeto pasivo de la tasa en cuestión. Aduce que obligarla a pagar para poder cuestionar un acto administrativo con vicios manifiestos no se compadece con el derecho a la tutela judicial efectiva y la garantía de la razonabilidad. En subsidio ofrece un seguro de caución.-

Seguidamente opone la prescripción de la presunta deuda por derechos de publicidad y propaganda correspondiente a los períodos fiscales 2009 y 2010, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 4027 del C. Civil que establece el plazo de cinco años. Es así que señala que por el período anual de 2009 el vencimiento se produjo el 01/02/2009, operando la prescripción el 10/01/2014, y por el período anual de 2010 el vencimiento aconteció el 01/01/2010, concretándose la prescripción el 10/01/2015. Resalta que no existió ningún acto o hecho del que se desprenda interrupción o suspensión de la prescripción.-

A continuación se explaya sobre la falta de publicación de las ordenanzas impositivas y tarifarias lo cual afecta su derecho de defensa y el principio del debido procedimiento administrativo. Es así que sostiene que la deuda reclamada resulta ilegítima en razón de que no fueron publicadas las normas que sustentarían su cobro, citando jurisprudencia al respecto, agregando que ello contraría el artículo 19 de la Constitución Nacional.-

En otro apartado denuncia la nulidad de la liquidación. A tal fin expresa que existen vicios en la determinación de oficio no permitiendo a su parte el derecho de defensa, ya que no se incluyen el número y demás constancias del expediente municipal, añadiendo que los "detalles de medios" liquidados a partir de las actas de constatación efectuadas en las verificaciones de los inspectores municipales son parciales e incompletos. Destaca que no se precisa la localización de las propagandas o publicidades que constituyen el hecho imponible gravado por el ayuntamiento,
indicándose genéricamente la zona y la ubicación sin precisiones acerca de si se encuentran en la vía pública, comercios u otros lugares de acceso público.-

Asimismo señala la ilegitimidad de la determinación sobre la base presunta efectuada por la contraria, ya que no se limitó a determinar la materia imponible correspondiente al período en que presumiblemente se labraron las actas de constatación (2013), sino que se ha extendido dicha determinación hacia el pasado, incluyendo la totalidad de los períodos no prescriptos, por lo cual se efectúa una aplicación retroactiva de este tipo de derechos. Entiende que la determinación de oficio sobre base presunta de la obligación fiscal reviste un carácter subsidiario y de excepción, añadiendo que el municipio incurrió en arbitrariedad al reconstruir la materia imponible, dado que trasladó el hecho imponible verificado en un año a los períodos no prescriptos sin tener en cuenta si los establecimientos relevados

se encontraban habilitados por el municipio en tales períodos. Vuelve a citar jurisprudencia en apoyo de su postura y concluye este punto, expresando que el método presuntivo utilizado se encuentra desprovisto de rigor técnico y denota una irrazonable reconstrucción de la materia imponible, por lo que la determinación de los períodos anteriores a 2013 carece de toda legitimación.-

Seguidamente denuncia exceso en la potestad fiscal municipal, para lo cual esgrime no desconocer que la comuna tiene facultades para imponer tributos siempre que se ciña a las limitaciones legales y constitucionales, que están reguladas en la Ley de Coparticipación Federal de Impuesto (LCFI). Agrega que las Provincias delegan a la Nación la aplicación y recaudación de determinados impuestos directos e indirectos y se comprometen a no establecer por sí ni a través de los municipios gravámenes análogos a los nacionales coparticipados. Señala que la LCFI excluye de esta obligación de no afectación a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria y automotor, sobre ingresos brutos, de sellos, a la transmisión gratuita de bienes, y los impuestos y tasas existentes al 31/12/84 que tengan afectación específica a obras o inversiones dispuestas por las normas de creación de tales gravámenes. Cita jurisprudencia y doctrina al respecto. Añade que la denominación de derechos es artificiosa ya que la capacidad contributiva que se pretende alcanzar es el ejercicio de la actividad comercial, ya gravada por el impuesto a los ingresos brutos. Destaca que la publicidad es una actividad que no resulta escindible de las restantes fases del proceso productivo y comercial desarrollado por el contribuyente, por lo que existe analogía con el citado impuesto.-

En el siguiente punto sostiene que la deuda fiscal resulta ilegítima por no existir prestación efectiva de servicios, dado que si no se compartiera lo

anterior, el tributo en cuestión debe encuadrarse como tasa retributiva de servicios o derechos. Dice que la naturaleza jurídica atribuida por el municipio al tributo es confusa. Cita jurisprudencia y doctrina, precisando los caracteres esenciales de esta especie de tributo: el hecho generador es la prestación efectiva de un servicio público individualizado en la persona del contribuyente, y el destino del tributo. En cuanto al primero, la actividad estatal debe ser prestada efectivamente y no de forma potencial, volviendo a citar jurisprudencia y doctrina al efecto, destacando que la Corte Suprema de Justicia mantuvo su doctrina respecto a que para la validez de las tasas retributivas de servicios es esencial que no sean exorbitantes y guarden una proporción razonable con el costo del servicio. Añade que en el caso de autos resulta evidente que los derechos de publicidad y propaganda no se corresponden con un servicio efectivamente prestado a la empresa por la comuna en los períodos 2009 a 2013, por lo que su pago implicaría financiar servicios distintos a los que dicho tributo pretende retribuir. Resalta que el tributo de publicidad y propaganda responde a la especie "tasa" ya que habilita el ejercicio, por parte del municipio, del servicio tendiente al control de la uniformidad estética del espacio público y a la preservación de la salubridad visual y sonora por la instalación o para evitar cualquier otro efecto pernicioso que pudiera derivarse de carteles, estructuras, publicidad móvil, propaganda escrita o gráfica, chapas, avisos, altavoces, letreros, pasacalles, etc., lo que exige el cobro de la gabela para atender el costo de ese servicio a la comunidad. Expresa que dicho servicio no se presta ni se prestó nunca por cuanto no existe en el municipio repartición alguna con competencia expresa o razonablemente implícita encargada de llevar a cabo tales controles, señalando que la única actividad cumplida por el municipio fue la constatación de la existencia de carteles, letreros y/o similares sin

corroborar si ellos respetan las condiciones de seguridad requeridas o si afectaban la salubridad sonora o auditiva de la población.-

Continúa objetando la ilegitimidad del tributo en lo que se refiere a la publicidad interior. Indica que el otorgamiento por parte del municipio de un permiso de uso y el posterior control de la forma en que es ejercido, supone la existencia de un espacio sometido al dominio público municipal, fuera del cual la demandada no se encuentra legitimada para efectuar las tareas de control mencionadas. Agrega que no niega que el interior de los comercios esté sujeto al poder de policía ni al contralor que el Estado local posee en materia de ornato, salubridad, higiene y buenas costumbres. Sin embargo, ante la inexistencia de un servicio concreto, efectivo e individualizado, y la no ocupación del espacio público, resulta a todas luces improcedente el cobro de la gabela, ya que no advierte qué servicio municipal puede existir con relación a los elementos de publicidad y propaganda que se encuentren en el interior de un local comercial. En todo caso, señala que la publicidad al interior de los locales comerciales es responsabilidad del titular del comercio. Vuelve a citar jurisprudencia al efecto.-

En el siguiente punto denuncia una aplicación retroactiva de la ley, dado que la determinación de oficio de la tasa correspondiente a los períodos fiscales 2009 a 2013 fue realizada con sustento en la normativa vigente al tiempo de la liquidación, presuntamente en el año 2013. Destaca que la ordenanza corresponde al año 2013, aunque no fue publicada, por lo que se pretende un crédito que no tiene sustento en la normativa vigente en los años 2009 a 2012, momento de la hipotética configuración del hecho imponible. Cita doctrina y jurisprudencia respecto a los principios de legalidad e irretroactividad de la ley fiscal.-

Luego argumenta acerca de la improcedencia de la multa, expresando que la Disposición N° 48/14 le aplica una multa por omisión fiscal que representa el

100% de la deuda liquidada por los períodos fiscales 2009 a 2013. Destaca que son de aplicación los principios garantizadores del derecho penal al procedimiento infraccional tributario, habiéndose imputado dogmáticamente a su parte haber incurrido en una conducta culposa en la omisión de cumplimiento de deberes formales, prescindiendo de analizar dicha conducta, no mediando consideración alguna sobre la tipificación de la infracción imputada, todo lo cual, señala, impide acreditar la "culpabilidad". Cita jurisprudencia en apoyo de su tesitura, agregando que aun si se considerara que se configuró el elemento objetivo de la infracción, es clara la inexistencia del elemento subjetivo que obsta a la multa. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y culmina con el petitorio de estilo.-

2) A fs. 53/67 contesta demanda la Municipalidad de Puerto Madryn, quien comienza con referencias a la recaudación de los recursos municipales, a la saturación de los espacios públicos y de acceso público con todo tipo de publicidad y propaganda sin que se haya tributado lo que establecieron las ordenanzas municipales y leyes provinciales. Expresa que el municipio encomendó el relevamiento de medios y/o elementos de publicidad y propaganda conforme los hechos imponibles establecidos en el Código Tributario Municipal, la Ordenanza 4265 y demás normas reglamentarias vigentes, tanto en locales comerciales como en los lugares donde se hallaban estos elementos. Así se emitieron "Detalles de Medios" numerados por empresa a efectos de notificar a las mismas de la publicidad relevada y constatada, previo control y firma de los mismos por parte de la autoridad municipal. Continúa diciendo que los Detalles de Medios consisten en una descripción detallada de los elementos publicitarios relevados a través de "Actas de Relevamiento y Constatación", notificando a los responsables que cuentan con diez días para formular observaciones y/o impugnaciones. Señala que en base a dichas actas se emitieron y notificaron los Detalles de

Medios Números 82279, 82476, 82674, 82877, 83087, 83308, 82277, 82474, 82672, 82875, 83085 y 83306 correspondientes a la actora y por los años 2009 a 2014, los que se encuentran incorporados a los expedientes administrativos N° 0070/14 y 0071/14 por los cuales tramita el procedimiento de determinación de oficio de derechos de publicidad y propaganda. Añade que la autoridad municipal competente verifica que los detalles de medios se ajusten a los relevamientos efectuados mediante actas, siendo firmados por la autoridad y notificados a los contribuyentes, a raíz de lo cual la actora presenta un descargo el que obtuvo su respuesta mediante el dictado de la Disposición N° 0048/2014 que determinó la deuda tributaria. Agrega que la actora apeló, recurso que fue resuelto por la Resolución N° 0017/15 que ratificó la anterior disposición.-

Efectúa una negativa de los hechos expuestos en la demanda, refiere que el principio *solve et repete* se encuentra establecido en el art. 74 del Código Fiscal, que la actora no dio cumplimiento al mismo, y cita jurisprudencia favorable a dicho cumplimiento. En cuanto a la publicidad de las ordenanzas indica que tanto el Código Tributario Municipal N° 7611, como la Ordenanza N° 4265/01 fueron publicados a través del Boletín Oficial N° 535 del 03/12/2013.-

A continuación se detiene en el procedimiento administrativo determinativo, explicando que de los expedientes administrativos ya citados se aprecia que se cumplió con todos los requisitos formales y materiales exigidos por las normas municipales, habiéndose respetado el derecho de defensa del contribuyente. Seguidamente se explaya acerca de la competencia municipal para la determinación y validez de los derechos por publicidad y propaganda, aludiendo a la Ordenanza 4265/01 (t.o. por Ordenanza 8589/13), a la Carta Orgánica Municipal y a la Constitución Provincial, citando jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia Nacional en pos de la competencia tributaria municipal.-

Se explaya acerca de la naturaleza jurídica de estos derechos y de la normativa que los fundamenta. Con relación a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (LCFI), resalta que no se relevaron ni se incluyeron en las bases imponibles elementos publicitarios instalados en el interior de comercios, sino que la publicidad incluida corresponde a la existente en la vía pública o visible desde ella, agregando que la referida "publicidad interior" se encuentra en negocios que si bien son de propiedad privada permiten el acceso al público en general , por lo que tales elementos trascienden a la vía pública y así están sujetos al poder de policía municipal. En cuanto a la doble imposición señala que el ejercicio de funciones fiscales por otra jurisdicción no releva a la comuna de sus deberes y facultades, que el tributo en cuestión no grava los mismos hechos imponibles que los gravámenes nacionales, ni las materias primas utilizadas en su elaboración, que las resoluciones de la CFI se encuentran apeladas y son improcedentes y abstractas en relación a este caso, reiterando que los derechos por publicidad y propaganda se fundan en el poder de policía municipal sobre los lugares sujetos a su jurisdicción, entrando en el concepto general de tasas. Justifica el control de los medios publicitarios en el interior de los locales con acceso al público y que dicho contralor no interfiere ni limita en forma alguna al comercio jurisdiccional o interjurisdiccional. Cita jurisprudencia al efecto. Añade 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 suficiente para reclamar el pago a todos los que se encontraren dentro de las circunstancias fácticas de los presupuestos de hecho fijados en las ordenanzas respectivas.-

Se detiene en identificar a los sujetos pasivos contribuyentes, y en cuanto al relevamiento cuestionado destaca que en la cédula de notificación de los

Detalles de Medios publicitarios constatados se indicó que las actas de relevamiento se encontraban incorporadas al expediente municipal N° 00001/14-EPP (sic) y que podía tomarse vista de las mismas con la sola presentación en la sede municipal y que en dichas actas se constataron elementos publicitarios pertenecientes a las marcas y/o productos cuya titularidad corresponde a la accionante. En cuanto a la aplicación retroactiva que se denuncia, indica que se confunde con el instituto de la prescripción en materia tributaria, destacando que en los Detalles de Medios publicitarios de cada año varían las cantidades, ya que en el relevamiento y contralor efectuado por su parte se ha verificado las fechas de habilitación y/o instalación de los comercios o anuncios publicitarios respectivamente, siendo incluidos dichos hechos imponibles en los ejercicios fiscales de acuerdo a la constatación administrativa. Agrega que el procedimiento administrativo determinativo se inicia con el traslado de las verificaciones realizadas y se otorgó un plazo legal para que el contribuyente presente un descargo, pudiendo allí acreditar las fechas de instalación de los diversos elementos y demás datos pertinentes.-

Seguidamente enumera la normativa relativa a la multa por omisión de pago. En cuanto a la prescripción destaca que la retroactividad en materia tributaria es permitida cuando surge de la norma legal que la determina e impone, y que el municipio se encuentra en una situación de incertidumbre sobre los elementos de juicio para poder determinar, liquidar y percibir este tipo de tributos, de allí que se vio obligado a la determinación de oficio de los derechos ante la falta de declaración jurada del contribuyente. Enumera luego las normas tributarias atinentes a la retroactividad. Finaliza haciendo reserva del caso federal, ofreciendo prueba y con el petitorio de estilo.-

II.- Reseñadas las posiciones de las partes, seguiré el mismo orden de tratamiento en el que fueron expuestas las diversas pretensiones en la demanda.-

1) En cuanto a la admisibilidad de la acción de acuerdo a la normativa de la ley XVI N° 46, no habré de decir más que coincido con el Dr. Jalil en cuanto a que la misma ya fue analizada por el Superior Tribunal de Justicia provincial en la SD N° 13/22 obrante a fs. 517/535 (ver en especial el voto del Dr. Vivas a fs. 527/vta.).-

Sentado lo anterior, como se dijo *ut supra,* la actora plantea la inconstitucionalidad del principio *solve et repete,* arguyendo que en la especie no se da la presunción de los actos administrativos atacados, dado que la pretensión fiscal se sustenta en normas que no fueron publicadas, a lo que suma que su parte carece de un establecimiento dentro del ejido municipal de Puerto Madryn, por lo que no puede ser sujeto pasivo de la tasa en cuestión. A ello agrega que obligarla a pagar para poder cuestionar un acto administrativo con vicios manifiestos no se compadece con el derecho a la tutela judicial efectiva y la garantía de la razonabilidad. La accionada aduce que dicho principio está contemplado en el art. 74 del Código Fiscal provincial (Ley XXIV N° 102) que establece: *"…Presentado el recurso de apelación, la Dirección, sin más trámite ni sustanciación, examinará si el mismo ha sido interpuesto en término y si es procedente y dentro de los diez (10) días de la fecha cierta de presentado el escrito ante el funcionario competente, dictará resolución, admitiendo o denegando la apelación, notificando al recurrente y elevando, en su caso, la causa al Ministerio de Economía y Crédito Público, para su conocimiento y decisión. Es requisito de admisibilidad del recurso, acreditar debidamente la personería y el pago de la Tasa retributiva de servicios establecida en la Ley de Obligaciones Tributarias. Ante la falta de pago de la tasa y previa intimación por dos (2) días a su cumplimiento, sin que el contribuyente acredite su cancelación, se*

dispondrá su inadmisibilidad sin más trámite". Como se aprecia el previo pago referido en la norma se refiere al recurso de apelación administrativo.-

Sin perjuicio de ello es de considerar, y en esto sigo la doctrina expuesta en la obra de G. F., C. M. (actualizada por N., S. C. y A., R. O.): "Derecho Financiero", Ed. La Ley, 2003, T° II, págs. 679/682), que el principio *solve et repete* fue establecido en nuestro

país por interpretación jurisprudencial, incorporándose luego a la legislación tributaria. De antiguo la Corte Suprema se ha pronunciado en favor de la norma, pero no en todos los casos que se le atribuyen, pues en materia de impuestos provinciales ha exigido el pago previo como condición para ocurrir a la vía federal, mas no por consideraciones relacionadas con la fundamentación doctrinal del *solve et repete*, sino por razones de carácter institucional, para que la acción de la justicia federal no dificultara o paralizara el normal desenvolvimiento de los gobiernos de provincia (Fallos, 31:103). Pero, en cambio, adoptó las normas con sentido político en causas sobre impuestos internos, expresando que la disposición legal que establecía el cobro por vía de apremio, "resultaría frustránea y sin alcance práctico, si fuera permitido al contribuyente, ya sea por apelación o por otro medio, eludir o diferir el pago, trabando la percepción inmediata de la renta de la que depende el funcionamiento regular de la administración" (Fallos, 101:175), lo que no alcanza a las multas o sanciones, que pueden ser cuestionadas sin pago previo, porque de ellas no depende la normalidad administrativa, y lo mismo en materia de derechos aduaneros (Fallos, 184:162). Es así que la Corte ha tenido en miras razones de orden práctico, relacionadas con el ordenamiento administrativo. Sin embargo, ha establecido excepciones al rigor de la regla: ante todo, abriendo el recurso extraordinario en juicios de apremio cuando la ejecución fiscal puede causar perjuicio irreparable, y declarándolo viable en contiendas sobre liquidaciones

impagas del impuesto sucesorio, para el cual, ha dicho, no rige la norma *solve et repete* (Fallos 215:5; 234:316; entre otros).-

En el caso considerado en Fallos, 191:143, la Corte expresó que el pago previo no es obligatorio en "casos anómalos", sin aclarar el concepto: pero analizando las características de ese y otros procesos similares, puede llegarse a la conclusión de que ha entendido referirse a las situaciones en que "a simple vista" el gravamen cuestionado es inconstitucional. Asimismo es de interés mencionar cierta doctrina de la Cámara Federal en lo Contenciosoadministrativo, en cuanto a que con la ratificación del Pacto de San José de Costa Rica ha quedado derogado el principio *solve et repete* (conf. Sala IV, 18/4/85, "T. S.A. s/ recurso de apelación").-

La ley nacional 11683 adoptaba con excesivo rigor la regla *solve et repete* en numerosas disposiciones, hasta que la reforma introducida por la ley 15265 que creó el Tribunal Fiscal y que instituyó variantes en el contencioso, atemperó su rigidez; sin embargo para las causas de menor cuantía, subsiste la exigencia del pago previo, cuando en razón del monto no se abre la competencia de ese tribunal. Cabe señalar que el recurso de revisión autorizado contra las sentencias del Tribunal Fiscal (arts. 86 y 174 de la ley 11683) puede interponerse sin pago previo, aunque el fisco está facultado para perseguir el cobro del impuesto confirmado en el fallo.-

Se concluye que ninguna de las explicaciones propuestas para justificar el *solve et repete* resulta plenamente satisfactoria, pudiendo afirmarse que si bien se la considera una institución autónoma con finalidad protectora de las finanzas públicas, en verdad no se diferencia, en lo esencial, de la doctrina que lo concibe como un privilegio estatal por razones de orden práctico, no siendo una institución que se imponga por clara fundamentación jurídica, siendo un requisito desconocido en las principales legislaciones tributarias. Todo lo dicho pone de manifiesto que no se conoce un sistema tan

absolutamente arbitrario como el establecido por la ley nacional 11683 antes de la reforma mencionada, que ponía en manos de la administración poderes omnímodos, sin posibilidad de una defensa efectiva de los derechos de los particulares. La realidad demuestra que, desgraciadamente, esas facultades no fueron utilizadas con discreción, incurriéndose con frecuencia en interpretaciones carentes de razonabilidad y que no podían discutirse en sede jurisdiccional sin ingresar fuertes sumas a veces, que importaban grave sacrificio pecuniario y lesión a elementales principios de justicia. Si bien es verdad que debe asegurarse el interés fiscal, poniéndose a cubierto de malévolas argucias y expedientes dilatorios, tal finalidad puede obtenerse por diversos medios -penas y recargos, fianzas, etc.- sin necesidad de recurrir a un medio justamente condenado como "inicuo" e "instrumento de tortura" y llamado de desaparecer (conf. G. F., op. cit., ídem).-

A la luz de lo expuesto, resulta claro que la aplicación del principio del previo pago obstaculiza el acceso a la justicia, por lo cual, y al igual que el colega preopinante, sin adentrarme en la inconstitucionalidad planteada, he de concordar en que se trata de un requisito que importa un privilegio estatal y que afecta los derechos del contribuyente de manera irrazonable, con mayor razón si se considera el monto determinado en la Disposición N° 0048/14 por la suma de $ 6.787.699,60, a la fecha de determinación de la deuda. En consecuencia coincido en la no aplicación de la citada exigencia de pago previo.-

2) Corresponde ahora examinar la oposición de la prescripción por los períodos fiscales 2009 y 2010, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 4027 del C. Civil que establece el plazo de cinco años, señalándose que por el período anual de 2009 el vencimiento se produjo el 01/02/2009, operando la prescripción el 10/01/2014, y que por el período anual de 2010 el vencimiento aconteció el 01/01/2010, concretándose la prescripción el 10/01/2015, sin que

existiera ningún acto o hecho interruptivo o suspensivo de la prescripción. La demandada replicó, en cuanto a la prescripción, que la retroactividad en materia tributaria es permitida cuando surge de la norma legal que la determina e impone, y que el municipio se encuentra en una situación de incertidumbre sobre los elementos de juicio para poder determinar, liquidar y percibir este tipo de tributos.-

De la respuesta del municipio demandado no se infieren argumentos respecto de los plazos de prescripción esgrimidos por la accionante. El art. 4027 del C. Civil, vigente al tiempo de la promoción de la demanda, establecía que *"Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos….3. De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos".* Respecto a las obligaciones fiscales, se ha dicho que la autonomía del Derecho Tributario, por regular relaciones de Derecho Púbico, conduce a entender que los principios del Código Civil sólo pueden aplicarse en esta materia supletoriamente, tal como lo ha venido resolviendo la Corte Suprema Nacional (conf. Trigo Represas, Félix A., en Kemelmajer de Carlucci-KiperTrigo Represas: "Código Civil Comentado", T° "Privilegios. Prescripción. Aplicación de las Leyes Civiles", Rubinzal-Culzoni Editores, 2007, pág. 611).-

De acuerdo al citado inciso 3 del art. 4027 precitado, tratándose de una obligación de pago anual corresponde aplicar el plazo quinquenal de prescripción. Sin embargo, como se dijo, la ley civil es de aplicación supletoria. Mas en la especie no existe conflicto en cuanto al plazo aplicable, dado que el Código Fiscal provincial establece en su art. 92 que *"Los poderes, facultades y acciones de la Dirección para determinar, fiscalizar y exigir el pago de los conceptos mencionados en el Artículo 8°* (que incluye las tasas), *prescriben: 1. En el caso de contribuyentes inscriptos, o que no tengan obligación de inscribirse según el tributo o recurso que se trate, y/o responsables obligados por los recursos*

fiscales mencionados (excepto agentes de retención, percepción y/o información), por el transcurso de cinco (5) años…". No se me escapa que el Código Tributario municipal de Puerto Madryn vigente al tiempo de la Disposición N° 0048/14 del 08/09/2014 que determinó los derechos por publicidad y propaganda en cuestión (ver art. 3 de la parte resolutiva, a fs. 100 del Expte. N° 0070/14-EPP), era el aprobado por la Ordenanza N° 7611 del 19/11/2010, ya que la misma fue derogada por la Ordenanza N° 8927 del 04/12/2014, esto es en fecha posterior a la Disposición N° 0048/14.-

Dicho esto, el art. 55 del Código Tributario municipal aprobado por la Ordenanza N° 7611 disponía que *"Prescriben por el transcurso de diez (10) años: 1) Las facultades para determinar la obligación tributaria o verificar y rectificar las Declaraciones Juradas de los contribuyentes y responsables aplicando las sanciones por infracciones previstas en este Código".* Sin embargo en el Libro II "Parte Especial" del citado código, no se incluye, entre los diversos tributos enumerados, a los derechos por publicidad y propaganda. Como corolario de todo lo expuesto coincidiré con el colega preopinante en que el plazo de prescripción es el de cinco años, por aplicación del Código Tributario provincial, por no estar previsto el tributo en cuestión en el código municipal. Ahora bien, dado que la Disposición N° 0048/14 es de fecha 08/09/2014, cabe tener en cuenta que el inicio del término de la prescripción de las facultades de determinación de las obligaciones fiscales y facultades accesorias por parte del fisco, así como la acción para exigir el pago, comienza a correr desde el primero de enero siguiente al año en el cual se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso de las obligaciones fiscales (art. 93, 1er. párrafo del Código Tributario provincial). Es así que es claro que el período 2010 no se encuentra prescripto, y tampoco el período 2009, ya que el respectivo término de prescripción tuvo

inicio el 01/01/2010, por lo cual no transcurrió el plazo de cinco años a la fecha de la Disposición N° 0048/14.-

En consecuencia de lo anterior es que habré de disentir con el colega prevotante para rechazar la prescripción interpuesta por la accionante.-

3) La actora plantea la falta de publicación de las ordenanzas impositivas y tarifarias lo cual afecta su derecho de defensa y el principio del debido procedimiento administrativo.

Sobre este punto habré de decir que las ordenanzas en cuestión son las N° 4265/01 y su reforma por la N° 8589/13, ambas publicadas en el Boletín Oficial municipal (B.O. Nro. 250 del 20/12/01 y B.O. Nro. 535, del 03/12/13). Es que la demandada adjuntó copia de tales boletines oficiales, habiéndose publicado en el N° 250 las ordenanzas desde la N° 4226/01 hasta la N° 4293/01; y en el N° 535 desde la ordenanza N° 8563/13 hasta la N° 8589/13. Es así que procede desestimar este argumento esgrimido por la actora.-

4) Seguidamente se denuncia la nulidad de la liquidación, por existir vicios en la determinación de oficio que impiden ejercer su derecho de defensa por no incluirse el número y demás constancias del expediente municipal, añadiendo que los "detalles de medios" liquidados en las actas de constatación son parciales e incompletos, a lo que agrega que no se precisa la localización de las propagandas o publicidades que constituyen el hecho imponible gravado.-

Los detalles de medios han sido identificados en los expedientes administrativos N° 0070/14-EPP (ver fs. 01/37) y N° 0071/14-EPP (ver fs. 03/144). En los respectivos detalles obra el número de acta, la marca del producto, el tipo de aviso, la superficie, las características del medio de publicidad o propaganda, la ubicación con la identificación del domicilio, la zona que se refiere a la ciudad de Puerto Madryn, el monto (prec. metr.), el adicional y el monto final (prec.unit.). También se observa la notificación a la

actora del procedimiento de determinación de oficio del tributo (ver fs. 39 del expte. 0070/14, y fs. 146 del 0071/14), habiendo la misma ejercido su derecho de defensa a través de las respectivas impugnaciones de la determinación (ver fs. 40/50 vta. y fs. 147/156 vta., de cada uno de los expedientes mencionados).-

Es así que no se aprecian los vicios de imprecisión e incompletitud en los detalles de medios, y las propias impugnaciones deducidas revelan que los supuestos vicios no han impedido el ejercicio de defensa de la actora. En consecuencia concuerdo en el rechazo de este planteo.-

5) En cuanto a la denuncia de ilegitimidad de la determinación sobre la base presunta efectuada, la actora aduce que no se limitó a determinar la materia imponible correspondiente al período en que presumiblemente se labraron las actas de constatación (2013), sino que se ha extendido dicha determinación hacia el pasado, incluyendo la totalidad de los períodos no prescriptos, de allí que se efectuó una aplicación retroactiva de este tipo de derechos. Argumenta que la determinación de oficio sobre base presunta de la obligación fiscal es de carácter subsidiario y excepcional, que el municipio incurrió en arbitrariedad al reconstruir la materia imponible, dado que trasladó el hecho imponible verificado en un año a los períodos no prescriptos sin tener en cuenta si los establecimientos relevados se encontraban habilitados por el municipio en tales períodos.-

Al respecto cabe decir que la llamada "determinación" tributaria es el acto de la administración en el que ésta manifiesta y formaliza su pretensión fiscal contra un contribuyente o responsable, estableciendo el monto e intimando el pago de la obligación. Se trata de un acto declarativo y no constitutivo de la obligación fiscal, porque el efecto "constitutivo" de ésta se halla en el hecho imponible (conf. Bidart Campos, Germán J.: "Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino", Ed. Ediar, 1994, T° I, pág. 538). Se ha sostenido

que las diversas doctrinas que propugnan el carácter declarativo o constitutivo de la determinación tributaria, están influenciadas por la legislación positiva de cada país. Pero, desde un punto de vista general y frente al derecho positivo argentino en especial, la obligación tributaria nace al producirse el presupuesto material asumido por la ley como determinante de la sujeción al gravamen, y tanto el deber de satisfacerla como el correlativo derecho a exigirla, no pueden estar condicionados a ningún acto sustancial posterior, bastando al efecto que transcurran los términos o fechas señalados con carácter general por las leyes o reglamentos. El acto de determinación tiene carácter declarativo y cumple la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente. Es el medio de exteriorizar o documentar una situación general prevista por ley (presupuesto material), en su proyección sobre una situación particular, fijando la medida de lo imponible y estableciendo -mediante la aplicación de la alícuota correspondiente- el monto o *quantum* de la deuda. Se ha dicho que lo expuesto es la única solución acorde con la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria. El deudor o el responsable al formular la "declaración" impositiva o la administración al efectuar una "determinación de oficio", no crean nada, ni perfeccionan obligación alguna; simplemente, reconocen o declaran en cuanto ha lugar por derecho, para usar la terminología forense, la existencia de una situación individual de carácter obligacional, nacida por imperio de la ley. La actividad administrativa al respecto, como dice con acierto Jarach, es una actividad de aplicación y no de creación del derecho sustantivo (conf. G. F., op. cit., T° I, pág. 436).-

En la especie, en los considerandos de la Disposición N° 0048/14 del 08/09/14 se consignó *"Que mediando dictamen legal que concluye que la pretensión municipal en el caso está suficientemente causada y motivada, que no asiste razón a la peticionante en relación a sus planteos impugnativos, que el Municipio resulta a*

todas luces competente para determinar y reclamar el pago de los Derechos por Publicidad y Propaganda cuyos hechos imponibles se han relevado y verificado en la jurisdicción municipal y de los cuales esa firma resulta responsable de pago como beneficiaria directa de la publicidad constatada". Asimismo en los arts. 3, 4 y 5 de la parte resolutiva determinó los derechos por publicidad y propaganda, la multa por omisión fiscal prevista en el art. 69 del Código Tributario Municipal, e intimó al pago de la deuda en la suma de $ 6.787.699,60, con más intereses, multas y recargos correspondientes (ver fs. 62/63 del Expte. N° 0070/14-EPP, y fs. 168/169 del Expte. N° 0071/14-EPP).-

A la luz de lo expuesto no habré de compartir la conclusión del colega preopinante en cuanto a que la disposición en cuestión resulta de carácter constitutivo, ya que es claro el consenso doctrinario en cuanto a su naturaleza declarativa. Ahora bien lo que objeta la actora no es dicha naturaleza, sino que se extendió la determinación hacia el pasado, ya que la demandada no se limitó a determinar la materia imponible al período del año 2013, sino que se incluyó la totalidad de los períodos no prescriptos prescripción que fuera rechazada por el suscripto-, y con escasos elementos probatorios se creó una presunción mediante la cual se exigen retroactivamente los derechos por publicidad y propaganda.-

Sobre este aspecto debe partirse que se está frente a una determinación de oficio, dándose uno de los supuestos en que la misma procede, esto es, que el deudor o responsable no proporcionare los elementos de juicio o documentos necesarios para la plena apreciación del hecho imponible. A su vez, esta determinación puede ser con "base cierta" o "base presunta". En el primer caso la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él, esto es cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. Los

elementos informativos pueden haberle llegado por conducto del propio deudor, del responsable o de terceros -no es el caso- o bien por acción directa de la administración (investigación y fiscalización), y por supuesto, deben permitir la apreciación "directa y cierta" de la materia imponible: de lo contrario la determinación sería presuntiva (conf. Giulini F., op. cit., T° I, págs. 440/441).-

En cuanto a la base presunta, si la autoridad no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios. En tal supuesto la autoridad debe recurrir al conjunto de hechos o circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como presupuesto material del tributo, permiten inducir en el caso particular la existencia y monto de la obligación. Esos elementos deben guardar una relación normal con la situación a considerar y no ser el fruto de situaciones excepcionales o atípicas; además la autoridad de aplicación no puede proceder discrecionalmente en la apreciación de los indicios, ni tampoco limitarse a su mención sin explicaciones, y que debe justificar el procedimiento observado para llegar a la determinación y ajustarse a indicios razonables (conf. T. Fiscal de Buenos Aires, 10/9/58, "Falchi y Salvioli", JA, 1959-I-224; 20/3/59, "Colas", LL, 959-96; 10/12/63, "Gurini y Narvarte", LL, 114-827; T. Fiscal de la Nación, 27/8/62, "Preludio", JA, 1964-II-381). En tal sentido la Corte Suprema de Justicia de Nación, decidió que la autoridad fiscal debe estimar los réditos del contribuyente, conforme a los elementos de juicio que encuentre en la contabilidad y documentos de aquél, pero no mediante apreciaciones exclusivamente subjetivas; pues la realización de cálculos presuntivos sólo es lógica cuando no se han presentado elementos legalmente probatorios (CSJN, Fallos, 225:412) (conf. G. F., op. cit., T° I, págs. 441/443).-

La doctrina rechaza la idea del proceder discrecional de la administración, admitiendo únicamente cierto margen de error, y en algunas situaciones un margen de discrecionalidad -no de arbitrariedad- en los procedimientos de control. La jurisprudencia del Tribunal Federal de Suiza también estableció que la determinación de oficio debe fundarse en bases aceptables, y en lo posible, acercarse a los hechos reales, tomando en cuenta todos los elementos disponibles, y a falta de índices probatorios, apoyarse en coeficientes experimentales. Cuando un contribuyente proporciona indicaciones insuficientes sobre la renta de su trabajo, es inadmisible gravarlo por simples suposiciones u obligarlo, mediante estimación arbitraria, a producir una prueba negativa, por lo cual las autoridades fiscales deben disponer las medidas de investigación que prevé la ley (conf. sentencia del 15/9/61 en caso "V. c. Commission de recours du canton du Tessi", "Archives", 31-198, en "Revue de Droit Administratif et de Droi Fiscal", 1963, p. 262) (conf. G. F., op. cit., T° I, pág. 443).-

En cuanto al contenido del acto de determinación, el mismo debe reunir ciertas condiciones para su validez, que no hacen sólo a las formas externas, sino a su esencia misma. Así se ha considerado que el Código Fiscal de Buenos Aires vigente hasta el año 1996, ha tenido en cuenta principios generales aplicables a cualquier acto administrativo, especificando con acierto que las determinaciones impositivas deben contener: 1) lugar y fecha de su emisión; 2) nombre del contribuyente; 3) período fiscal a que corresponde; 4) la base imponible; 5) el gravamen adeudado; 6) disposiciones legales invocadas; 7) cuando se practiquen sobre "base presunta", también deben fundarse; 8) firma del funcionario. En este sentido la antigua Cámara Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires y luego el Tribunal Fiscal de Apelación, han interpretado que el acto de determinación debe contener imprescindiblemente todos los elementos referentes al *an debeatur* y al

quantum debeatur, sin los cuales resultaría ineficaz (conf. Antigua C. Fiscal de La Plata, en LL, 72-12 y 553; T. Fiscal de Buenos Aires, en LL, 85-94 y 124) (conf. G. F., op. cit., T° I, pág. 451).-

La fundamentación o motivación del acto es imprescindible, para que el sujeto pasivo sepa cuáles son las razones de hecho y de derecho que justifican la decisión y pueda hacer su defensa o, en su caso, deducir los recursos permitidos; y como es un requisito esencial de cualquier acto administrativo, aquélla también es necesaria en la determinación con base cierta. La fundamentación es un requisito imprescindible para la validez, pues de ello depende que el sujeto pasivo conozca los motivos de hecho y de derecho en que se basa el acuse y pueda formular su defensa, de modo que la carencia de ese requisito vicia de nulidad el acto (C. Fed., sala cont.adm., 10/7/67, "Bertolo y Cía. S.R.L.", LL, 129-1030). También es nula la determinación si la autoridad de aplicación omite tomar en consideración los argumentos expuestos por el contribuyente para desvirtuar los cargos formulados en su contra (conf. T. Fiscal de la Nación, 31/8/761, "Raggio, Forchieri y Cía.", LL, 104-461; SC Mendoza, 28/2/64, JA, 1965-I-317).; lo mismo que en el supuesto de que ella no consigne los motivos por los cuales no toma en consideración las manifestaciones del afectado y las causas del rechazo de un medio de prueba tendiente a corroborar una declaración jurada y de cuyo rechazo no se dio conocimiento al contribuyente (conf. T. Fiscal de la Nación, 11/9/65, "Krys", JA, 1965-V-211). Es así que puede decirse que todo acto de determinación tributaria debe estar debidamente fundado, sin que esto importe pretender que contenga extensas consideraciones; pueden ser breves, a condición de ser suficientemente claras y precisas para apreciar las circunstancias de hecho y de derecho en las cuales se basa el proceder de la administración (conf. G. F., op. cit., T° I, págs. 451/452).-

En el *sub examine* del expediente administrativo N° 0070/14-EPP, se desprende que a fs. 01/37 obra el detalle de medios constatados, y como dichas actas carecen de fecha, cabe atenerse a la fecha de la nota dirigida por la empresa encargada de dicha constatación, por los períodos 2009/2014, al Director General de Rentas del ayuntamiento, obrante a fs. 38, esto es el 13/03/2014. En cuanto al expediente administrativo N° 0071/14EPP, se presenta la misma situación ya que las actas de constatación del detalle de medios obrantes a fs. 03/144 también carecen de fecha, por lo que estándose a la nota análoga a la ya citada que luce a fs. 145, la misma también es de fecha 13/03/2014. En consecuencia, cabe considerar que las constataciones mentadas fueron efectuadas en el año 2014, por lo cual por los períodos anteriores se trata de una base presunta con la mera fundamentación de lo que se constató en cinco, cuatro, tres, dos y un año después según el período, lo cual evidencia una arbitrariedad en la constatación del hecho imponible, ya que no existe ninguna constancia fehaciente que permita inferir que los medios publicitarios o propagandísticos que se constataron en 2014, hubieran permanecido desde un lustro atrás, esto es desde 2009. Este razonamiento se refuerza dada la movilidad y dinámica de la propia actividad publicitaria.-

Por lo demás del informe de la demandada obrante a fs. 155/157 vta. no se desprende que las actas referidas hubieran sido confeccionadas en los años correspondientes a los períodos 2009/2013, ya que sólo se hace mención a los expedientes administrativos ya citados y que tuvieron inicio en 2014 (ver fs. 157 vta., 1er. párrafo). Tampoco resulta demostrativo de que los detalles de medios fueran confeccionados en los años previos al 2014 el informe pericial de fs. 219/225 ya que en el mismo sólo se constatan los elementos de publicidad y propaganda a la fecha de la pericia, la que fuera presentada el 22/03/18 (ver cargo de fs. 225). Y en cuanto a las contestaciones de oficios librados a sólo dos locales comerciales a fin de indagar la fecha desde cuándo

se encuentran expuestos los objetos publicitarios, las respuestas han sido negativas (ver fs. 275/276).-

En consecuencia de lo anterior, corresponde acoger el planteo de la actora con relación a los períodos 2009 a 2013, decretándose la nulidad de la Disposición N° 48/14, y por ende de la Resolución N° 17/15, rechazándose la pretensión fiscal con relación a la determinación de los derechos por publicidad y propaganda por los períodos indicados.-

6) De acuerdo a lo anterior el reclamo tributario ha quedado reducido al período 2014 (ver actas del detalle de medios a fs. 31/37 del expediente N° 0070/14-EPP, y fs. 117/143 del expediente N° 0071/14-EPP), por lo tanto, el resto de las cuestiones a analizar se limitarán a la determinación tributaria por dicho período y de acuerdo a las referidas actas. He de aclarar que al explicitarse el objeto de la demanda se señala que se promueve la acción contencioso-administrativa contra la Resolución N° 17/15 que determinó una supuesta deuda de $ 6.787.699,60 por los períodos fiscales 2009 a 2013, podría considerarse que no se objetaron las constataciones de las actas del año 2014. Sin embargo no he cohonestar dicho razonamiento. Es que en la demanda, como acabo de señalar, se cuestiona el monto total de $ 6.787.699,60, y dicho monto surge de las liquidaciones obrantes en los expedientes administrativos ya mentados, liquidaciones donde se incluyen las actas correspondientes al año 2014 (ver fs. 64 del N° 0070/14 y fs. 170 del N° 0071/14).-

A la luz de lo expuesto en el párrafo precedente, cabe considerar que en la demanda se han cuestionado todas las actas de constatación de “detalle de medios”, incluidas las del año 2014. Además de lo indicado, se impone dicha solución en virtud del principio *pro actione*. Debe recordarse que el principio *pro actione* se desprende de lo normado por los arts. 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH), conteniendo normas

similares los art. 3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP), XVIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (DADDH), y 8 de la Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH). Resulta esclarecedora la interpretación que la Comisión Interamericana de Derechos Humanos formuló del derecho a la tutela judicial efectiva: "El principio de la tutela judicial efectiva puede traducirse en la garantía de libre entrada a los tribunales para la defensa de los derechos e intereses ante el poder público, aun cuando la legalidad ordinaria no haya reconocido un recurso o acción concreto". Según el principio bajo análisis, el juez debe buscar en cada caso la interpretación más favorable al ejercicio de la acción, eludiendo siempre su rechazo *in limine.* Este principio se encamina a no entorpecer ni obstruir el derecho a la tutela judicial efectiva. Es el mismo principio que ya había sido introducido en 1957 por la Corte Suprema en el célebre caso "Siri, Ángel", en el cual ese tribunal operativizó ciertas normas constitucionales que carecían de una vía procesal adecuada para su defensa, creando así la acción de amparo contra actos del Estado, y unos meses más tarde, en 1958 la extendió a actos de particulares en el caso "K., S.". En definitiva, no debe olvidarse el viejo principio según el cual "son las reglas procesales las que infunden vida a los derechos sustantivos, las que activan dichos derechos para hacerlos efectivos". Por ello, en caso de duda entre abrir o no una determinada vía procesal en defensa de un derecho humano, por aplicación de este principio, hay que estar a la respuesta afirmativa (conf. Manili, Pablo Luis, en Sabsay, Daniel A. (dirección), Manili, Pablo L. (coordinación): "Constitución de la Nación Argentina", Ed. Hammurabi, 2016, T° 5, págs. 96/97).-

Es así que, continuando con las cuestiones planteadas en la demanda, se denuncia exceso en la potestad fiscal municipal, ya que la misma debe

ceñirse a las limitaciones legales y constitucionales reguladas en la Ley de Coparticipación Federal de Impuesto (LCFI). Se explayó sobre la delegación de las Provincias a la Nación en la aplicación y recaudación de determinados impuestos directos e indirectos, con el compromiso de no establecer por sí ni a través de los municipios gravámenes análogos a los nacionales coparticipados. Enumera las exclusiones de este compromiso. Explica que la denominación de los tributos en cuestión es artificiosa ya que la capacidad contributiva que se pretende alcanzar es el ejercicio de la actividad comercial, ya gravada por el impuesto a los ingresos brutos, así como que la publicidad es una actividad que no resulta escindible de las restantes fases del proceso productivo y comercial desarrollado por el contribuyente, lo cual refuerza la analogía con el citado impuesto.-

Ya antes de la reforma constitucional de 1994 existía consenso en cuanto a la competencia tributaria de los municipios. Así se decía que había algunas constituciones provinciales que reconocen a los municipios la facultad de crear gravámenes en los ramos a su cargo, otras, los facultan a percibir los que señala la propia constitución local o los que determine la ley; y algunas no lo autorizan. Bidart Campos sostenía que "por delegación" se admite que los municipios ejerzan el poder de gravar. Pero posteriormente señaló que el tema guarda conexión con la noción que se adopte sobre la naturaleza jurídico-política del municipio. La que se decide por su carácter autónomo y no meramente autárquico, favorece la competencia fiscal del municipio. Y citando a Rosatti, sostuvo que el problema no es si el municipio "tiene" o "no tiene" potestad tributaria originaria, porque es obvio que debe tenerla, el problema radica en deslindar la competencia impositiva entre la provincia y el municipio, y en garantizar que la sumatoria de impuestos provinciales y municipales, agregados a los federales, no resulte confiscatoria para el contribuyente. Es así que, reitero, antes de la reforma de 1994, se sostenía que

el municipio, conforme a la interpretación del art. 5 de la Constitución nacional, es autónomo y no autárquico, por lo que inviste poder tributario originario o propio. La base está en la constitución federal, pese a lo cual, como el reparto de competencias tributarias que ella hace es dual y sólo juega entre el estado federal y provincias, son éstas las que, dentro de sus jurisdicciones, deben necesariamente, por virtud de la constitución federal, deslindar el poder impositivo local entre la propia provincia y sus municipios. Efectuado ese deslinde que, por supuesto, no puede invadir ni interferir en el poder impositivo federal y tiene que recluirse en el provincial, los municipios tienen competencia a través de ordenanzas emanadas de sus órganos deliberativos de elección popular para ejercer, como consecuencia de su poder tributario originario, todas las competencias que la provincia les asigna. Así se entiende que el reparto entre provincia y municipio es propio del derecho público provincial, y no del federal. Ahora bien las constituciones provinciales no pueden válidamente dejar de asignar poder tributario a sus municipios, porque es tan originario de ellos como el provincial lo es de cada provincia, tienen margen suficiente para escoger entre: un reconocimiento genérico de aquel poder; una mención que identifique cuáles tributos corresponden a los municipios; y si explícitamente no toman partido por ninguna de ambas hipótesis, se ha de reputar implícito el reconocimiento genérico (conf. Bidart Campos, op. cit., ídem, págs. 554/556).-

Con posterioridad a la reforma de 1994, el art. 123 de la Constitución nacional reconoce explícitamente la autonomía municipal, ya que se consigna expresamente el aseguramiento de dicha autonomía conforme al alcance y contenido que en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero prevea la constitución de cada provincia. Una dosis mínima, que no viene determinada, es indispensable en las cinco esferas que señala el art. 123; institucional, política, administrativa, económica y financiera (conf.

Bidart Campos, op. cit., T° VI, 1995, págs. 521/522). Asimismo se ha entendido que el municipio goza de "autonomía constitucionalmente establecida e infraconstitucionalmente regulada". La autonomía municipal proviene de la Constitución nacional, pero su delimitación (alcance y contenidos) son fijados por normas del Derecho Público provincial. Corresponderá a cada provincia, atendiendo a su específica realidad, encuadrar las comunidades locales dentro del parámetro señalado, que involucra, desde la perspectiva de los contenidos, a la autonormatividad constituyente, la autocefalía, la autarcía o autarquía, la materia propia y la autodeterminación política (conf. Rosatti, Horacio: "Tratado de Derecho Constitucional", Rubinzal-Culzoni Editores, 2017, T° II, págs. 616/617).-

Con relación específica al poder tributario municipal, se ha dicho que el poder como atributo propio a la condición de Estado, no se confunde con la competencia como marco dentro del cual han de desarrollar su actividad las personas públicas en la jurisdicción atribuida a cada una de ellas con sujeción a las normas constitucionales y legales vigentes. Cabe tener presente que el "poder tributario", entendido como "la facultad inherente al estado para exigir tributos, dentro de los límites establecidos por la Constitución, y que sólo puede manifestarse a través de normas legales, es un concepto más vinculado al poder de imperio del estado que a la idea de soberanía del mismo". Por tal razón las facultades tributarias que pueda tener un municipio son parte integrante de su competencia, es decir de su aptitud de obrar, y éstas por lo general están delimitadas en nuestro país por las constituciones y leyes orgánicas de municipios. Asimismo, desde cierta postura doctrinaria se entiende que los municipios tienen un poder tributario propio pero sólo referido a la creación y aplicación de dos tipos de tributos (tasas y contribuciones especiales) mas no en materia impositiva, por lo que desde la posición más restrictiva no existen dudas de que el municipio tiene

poder para crear tasas, lo que desarrollaré más adelante. Por su parte la Corte Suprema de la Nación desde antiguo ha entendido que la doble o múltiple imposición -en la medida que respete el principio de no confiscatoriedad- no es inconstitucional, ya que las provincias retienen el poder no delegado y la facultad de establecer impuestos internos no está prohibida, en la medida en que cada uno de los tributos que se superponen hayan sido creados por entes políticos con competencia para ello (in re: "Soc. Anónima Maltería y cervecería c/ Prov. De San Juan) (conf. Bard, Raúl: "Potestad tributaria municipal", en Bastons, Jorge Luis (Director): "Derecho Municipal", AbeledoPerrot, 2016, T° I, págs. 329/330).-

Con relación a lo planteado por la actora en cuanto al exceso en la potestad tributaria municipal por doble imposición con el régimen de coparticipación federal, es de recordar que los tributos son el género y el impuesto una de sus especies. En el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él; y teniendo en vista que la Constitución Nacional prevé la coparticipación federal de los impuestos nacionales directos e indirectos, puede pensarse que una constitución local que prevea la facultad impositiva de los municipios podría ser violatoria de la nacional, ya que es el instrumento que posibilitaría que un municipio viole a la primera al poder crear un impuesto cuando quienes tienen esas facultades son las Provincias y la Nación al acordar las pautas de la ley sobre coparticipación. Spisso sostiene que los municipios, al participar en la distribución del producido de los impuestos provinciales y nacionales, están aceptando, aunque más no sea tácita pero inequívocamente, el ordenamiento normativo vigente sobre la materia. No podrían pues, los municipios aceptar la coparticipación y coetáneamente pretender desligarse de las obligaciones emergentes de dichos regímenes. En ese sentido se ha dicho que es un hecho que los municipios impunemente han podido sortear

la prohibición de establecer impuestos bajo el falso ropaje de tasas, cuyo *quantum* se fija en función de la capacidad contributiva de los contribuyentes y sin relación alguna con el costo de los servicios. Por su parte Sagüés señala que si el art. 75, inc. 30 de la Constitución otorga a las autoridades provinciales y municipales poderes de policía e imposición sobre los establecimientos nacionales ubicados en las mismas, es evidente que los municipios cuentan igualmente con potestad para establecer impuestos, sobre el resto de los habitantes de ellos. Por supuesto, esa doble o triple tributación no debe alcanzar el grado de confiscatoriedad para el contribuyente. A ello se ha respondido que los municipios no pueden establecer impuestos en la medida en que las provincias (que delinean las pautas de coparticipación con la Nación) son las encargadas, por imperativo constitucional de establecerlos (art. 75, inc. 2, 1er. párrafo) y previamente se han obligado a respetar al convenir con la Nación y sus restantes pares la coparticipación federal (art. 75, inc. 2, 2do. párrafo), a no establecer impuestos análogos ellas mismas o sus municipios (art. 9 de la ley 23548) (conf. Bard, op. cit., ídem, págs. 335/337).-

Sentado lo anterior, existe conformidad entre las partes en que el tributo en cuestión, "derechos por publicidad y propaganda", es una tasa, y en esto coincido con el Dr. Jalil, colega preopinante. La actora cuestiona que grava el comercio, lo cual ya es objeto de gravamen por el impuesto a los ingresos brutos, por lo cual la denominación de "derechos por publicidad y propaganda" es artificiosa, según considera. Esta objeción me conduce a adentrarme en el régimen constitucional tributario local. La Constitución provincial en su art. 227 estatuye que la administración y gobierno local de los centros urbanos de la provincia estará a cargo de corporaciones municipales o comisiones de fomento. En su art. 233 establece competencias materiales que les cabe asumir a los municipios y/o a las comisiones de

fomento, para poder cumplir con el rol otorgado, las cuales no son otras que las denominadas facultades y atribuciones. La enumeración es meramente ejemplificativa, por lo que no puede considerarse un catálogo taxativo o cerrado, lo cual surge de la última parte del art. 233 que prescribe que los municipios tienen, además, *todas las competencias, atribuciones y facultades…que sean indispensables para hacer efectivos sus fines.* Es de tener en cuenta que el citado art. 233, en su inc. 3 estipula dentro de las competencias municipales la de *"Establecer impuestos, tasas, contribuciones y percibirlos".* Asimismo la ley de Corporaciones Municipales en su art. 106 dispone que *"Las corporaciones municipales podrán establecer impuestos, tasas y contribuciones y dispondrán como recurso de la participación que se asigne en la distribución de los impuestos fiscales provinciales y de los que con la provincia acuerde por convenios, conforme al régimen de Coparticipación en los Impuestos Nacionales cuyo porcentaje no podrá ser inferior al del ejercicio inmediato anterior"* (conf. Gélvez, Fernando: "Poder tributario en los municipios chubutenses", en Bastons, op. cit., T° II, págs. 1409/1410).-

Ahora bien, si bien el régimen local autoriza a las comunas a establecer impuestos, debe partirse de la premisa de que el poder municipal se encuentra menguado, lisa y llanamente esterilizado por la prohibición de sancionar impuestos análogos a los nacionales coparticipados, por lo cual adquieren particular relevancia, desde el punto de vista rentístico, las tasas retributivas de servicios. De todos modos, respecto a esta última especie tributaria -tasa- debe prevenirse que su utilización no debe ser el instrumento convalidante de la sanción de verdaderos impuestos encubiertos (conf. Gélvez, op. cit., ídem, pág. 1411).-

De acuerdo a lo expuesto *ut supra*, hay conformidad entre las partes en que el tributo cuestionado es una tasa, y su finalidad, al menos como está explicitada -y sobre lo cual ahondaré más abajo- radica en retribuir el servicio de inspección, contralor y verificación en cuanto a la instalación de carteles o

de cualquier forma de publicidad, por lo que coincido con el Dr. Jalil en cuanto a que el hecho imponible consiste en la instalación, colocación y fijación de carteles publicitarios, sin perjuicio de lo que diré respecto del servicio que debe retribuir la tasa. Es así que no encuentro que exista una doble imposición por gravar el comercio, en cuyo caso habría superposición con el impuesto a los ingresos brutos, como lo entiende la accionante. Y aun en ese supuesto habría que demostrar, según se expuso, la confiscatoriedad de dicha doble imposición. Es así que no procede acoger este argumento de la actora.-

7) Despejada la anterior cuestión paso al cuestionamiento de la demandante relativa a que la deuda fiscal resulta ilegítima por no existir prestación efectiva de servicios, dado que si no se compartiera lo anterior, el tributo en cuestión debe encuadrarse como tasa retributiva de servicios o derechos. Precisa los caracteres esenciales de esta especie de tributo, que el hecho generador es la prestación efectiva de un servicio público individualizado en la persona del contribuyente, y el destino del tributo. Añade que en la especie es evidente que los derechos de publicidad y propaganda no se corresponden con un servicio efectivamente prestado a la empresa por la comuna en los períodos 2009 a 2013, por lo que su pago implicaría financiar servicios distintos a los que dicho tributo pretende retribuir. Resalta que este tributo habilita el ejercicio, por parte del municipio, del servicio tendiente al control de la uniformidad estética del espacio público y a la preservación de la salubridad visual y sonora por la instalación o para evitar cualquier otro efecto pernicioso que pudiera derivarse de los elementos publicitarios y propagandísticos. Agrega que dicho servicio no se presta ni se prestó nunca por cuanto no existe en el municipio repartición alguna con competencia expresa o razonablemente implícita encargada de llevar a cabo tales controles, y que la única actividad cumplida por el municipio fue la

constatación de la existencia de los elementos de publicidad sin corroborar si los mismos respetan las condiciones de seguridad requeridas o si afectaba la salubridad sonora o auditiva de la población.-

En cuanto a lo expuesto por los períodos 2009/2013 ya he acogido el planteo de la actora con relación a la ilegitimidad de la determinación sobre la base presunta, por lo cual, la actual objeción queda reducida a las actas de constatación de "detalle de medios" del año 2014. Como se dijo más arriba hay conformidad entre las partes en que el tributo cuestionado es una tasa. La tasa es la prestación que se paga en virtud de un servicio público aprovechado; hay también como en la contribución, un beneficio recibido por el contribuyente, a diferencia del impuesto, en el que no se da relación alguna con servicios o enriquecimiento proveniente de una actividad estatal. Cuando se dice que la tasa tiene como hecho generador el "aprovechamiento" de un servicio público, no se niega que la utilización de tal servicio público para cada contribuyente puede ser tanto efectiva como "potencial". Lo de "aprovechado" quiere decir que si el servicio público no se presta a favor de quien paga la tasa (porque por su parte no hay utilización efectiva ni potencial), dicha tasa carece de fundamento. Es innegable que la tasa se impone a quien recibe la prestación de un servicio público, para cubrir el gasto (el servicio es determinante del gravamen), mientras que el impuesto se paga en proporción a la capacidad contributiva del contribuyente, y tiene como característica su generalidad, porque se dirige a costear gastos del Estado sin referencia directa a los contribuyentes (conf. Bidart Campos, op. cit., T° I, págs. 528/529).-

En el mismo sentido De Juano sostiene que la tasa es el recurso derivado consistente en la suma de dinero que se cobra por el sujeto activo de la obligación tributaria (sea la Nación, las provincias, las comunas o las entidades autárquicas) a las personas que se benefician particularmente por

la prestación de un servicio público divisible, coactivo o libre, por el reconocimiento de una ventaja diferencial basada en la concesión de un beneficio o por el uso de dominio público a través de un medio especial. Según Ahumada la tasa es un derecho que se percibe por el Estado, como persona soberana, por servicios o prestaciones especiales o individualizables, de carácter jurídico-administrativo, organizados con fines colectivos y que les paga el usuario a su solicitud. Otros doctrinarios suministran definiciones o conceptos similares (conf. Rosatti, op. cit., ídem, págs.198/199). Asimismo, y en la misma línea, se ha sostenido que puede decirse que tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado, siendo de notar al respecto, que la última parte del concepto no significa que la actividad estatal debe traducirse necesariamente en un "ventaja" o "beneficio" individual, sino tan sólo, que debe guardar relación con el sujeto de la obligación, por cualquier circunstancia que lo vincule jurídicamente con el servicio público instituido (desarrollo de alguna actividad, propiedad o uso de bienes, realización de gestiones o trámites, etc.) (conf. G. F., op. cit., T° II, pág. 865).-

El colega preopinante ha desestimado el planteo de la actora por entender que la tasa en cuestión, en puridad el pago de los derechos de publicidad y propaganda, constituye una contribución para retribuir el servicio de inspección, contralor y verificación que realizan los agentes comunales en salvaguarda del interés general de la ciudad. El marco normativo de los derechos de publicidad y propaganda tiene su inicio con la ordenanza 4265/01 que en su art. 2 establecía: *"Toda persona de existencia física o legal que utilice la vía pública, circunscripta dentro del ejido municipal de Puerto Madryn con fines publicitarios, deberán* (sic) *contar con la correspondiente autorización municipal, abonando el canon que a tal efecto se determine en la presente Ordenanza"*. A su vez la ordenanza 8589/13 amplió el ámbito de aplicación y

el objeto de la tasa en sus arts. 1 y 2, los legitimados pasivos (art.6), y explicitó la finalidad del tributo en el art. 1 que establece: *"La presente ordenanza tiene por objeto regular la publicidad efectuada mediante anuncios publicitarios en espacios o lugares del Dominio Público Municipal o susceptibles de ser percibidos directamente desde los mismos, 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".* Por su parte el art. 2 dispone: *"Por la publicidad y propaganda cualquiera fuera su característica, realizadas 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 transporte urbano de pasajeros, etc., se pagarán los importes fijos que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual".* Asimismo en cuanto a los responsables, la ordenanza 8485/13 incorporó a la ordenanza 4264/01 el art. 13 que estipula: *"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. En los casos de "anuncios combinados", será contribuyente o beneficiario del aviso y responsable solidario, el beneficiario de la leyenda denominativa, sin perjuicio de lo establecido precedentemente para los demás responsables".-*

De lo expuesto, y en esto sigo a mi colega de la Cámara de Apelaciones de Trelew, Dra. Cordón Ferrando (según su voto en la SDCA N° 02/21, del 14/12/21, in re: "P. A. S.A. c/ Municipalidad de Puerto Madryn s/ contencioso administrativo", Expte: N° 178/2016), se infiere que las modificaciones a la ordenanza originaria 4265/01, ha reemplazado el término "canon" por el de "derechos", ampliando el ámbito espacial del hecho imponible, así como al personal de los sujetos pasivos del tributo. Y dado que se trata de una tasa, el presupuesto de hecho de la misma, de acuerdo a lo establecido en el citado

art. 1, consiste en el desarrollo de la actividad de contralor por parte del municipio de los anuncios publicitarios efectuados en la vía pública o visibles desde ésta.-

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, los caracteres de la tasa, virtualmente indiscutibles en la doctrina y jurisprudencia, consisten en que trasunta el ejercicio del poder fiscal, por lo que es un recurso de Derecho Público; se trata de un tributo, de modo que sólo proviene de la ley y es obligatorio; no deriva del ejercicio del llamado "poder de policía" y, por ello, no constituye una inversión útil o *negotiorum gestio* de carácter privatista; supone una prestación pública realizada en el contexto de un servicio creado u organizado por el ente administrativo; tal prestación debe ser "divisible" en el sentido de fragmentable en unidades de uso o consumo; y su monto debe ser razonable (cof. Rosatti, op. cit., ídem, pág. 200).-

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re: "Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Q. s/ acción contencioso administrativa", del 02/09/21, se expidió en cuanto a que *"La atribución de los municipios para crear una tasa, entendida como un recurso de naturaleza coactiva, con fuente legal, regido por el Derecho Público, se encuentra sujeta a las siguientes pautas: a) la definición clara y precisa del hecho imponible y la individualización de los servicios o actividades que se ofrecen; b) la organización y puesta a disposición del servicio al contribuyente, pues de lo contrario el cobro carecería de causa importando un agravio al derecho de propiedad (doctrina de Fallos: 312:1575); y c) la adecuada y precisa cuantificación del tributo (base imponible, alícuota, exenciones y deducciones), debiendo para ello la autoridad fiscal ponderar prudencialmente, entre otros parámetros, el costo global del servicio o actividad concernido (Fallos: 234:663 y la capacidad contributiva (Fallos: 343:1688, voto de los jueces Maqueda y Lorenzetti)* (considerando 10). El Tribunal siguió discurriendo *"Que, en lo atinente a la prestación del servicio, esta Corte ha señalado invariablemente que desde el momento*

en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, ni tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallo: 251:50; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503; 335:1987 y sus citas)" (considerando 11).-

De lo expuesto no caben dudas de que la efectiva prestación de un servicio puesto a disposición del contribuyente es un elemento esencial para la validez de la imposición de la tasa, aspecto que es negado por la actora. Sobe este punto, y cito nuevamente el referido voto de la Dra. Cordón Ferrando, la Corte Suprema se pronunció en el sentido de *"Que en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora; y cabe destacar sobre el particular que ante la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar -si así hubiera ocurrido- la prestación del servicio (confr. Fallos: 319:2211, considerando 5°). Al respecto no puede dejar de observarse que, según surge de la jurisprudencia citada a lo largo de este pronunciamiento, la efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente es un elemento esencial para justificar la validez de la imposición de una tasa, por lo cual es un punto que debe ser debidamente esclarecido para la adecuada decisión de pleito"* (Fallos: 335:1987).-

A la luz de lo expuesto, es de recordar que la actora expresamente adujo que *"Dicho servicio de control de la uniformidad estética del espacio público y preservación de la salubridad visual y sonora no se presta ni se prestó en ningún momento, de manera efectiva, a la Empresa, con lo cual no se produjo el hecho generador de los derechos de publicidad y propaganda y, consecuentemente, su cobro resulta ilegítimo. La inexistencia del servicio se prueba porque no existe dentro del Municipio repartición alguna con competencia expresa o razonablemente implícita encargada de llevar a cabo los controles concernientes al uso de espacios de dominio público con fines publicitarios. Más aún, no existe ninguna constancia que demuestre que el Municipio prestó en algún momento a la Empresa un servicio relacionado, en*

contraprestación del cual ahora reclama los derechos de publicidad y propaganda (i.e. actas de control sobre el estado de conservación de los carteles publicitarios). La única actividad cumplida por el Municipio -en rigor de verdad, fue P. S.A.- fue la constatación de la existencia de carteles, letreros y/o similares con un mero interés recaudatorio sin corroborar si ellos respetan las condiciones de seguridad requeridas, si afectan la salubridad sonora y/o auditiva de la población o si producen algún otro efecto pernicioso. El hecho que se reclame el pago de la gabela por supuesta publicidad realizada por la Empresa en el interior de comercios del Municipio es la muestra más clara de la inexistencia de prestación de un servicio público" (ver fs. 22 vta., último párrafo/23, 4to. párrafo).-

De acuerdo a las actas de constatación de detalle de medios que obran en los expedientes administrativos y que ya fueron referidas, en las mismas sólo se hace alusión al número de acta, marca del producto, tipo de elemento publicitario, superficie del mismo, características, ubicación, zona, precio, adicional, y precio total. Es decir que la acción de los agentes comunales, en verdad de los empleados de la empresa en la cual se tercerizó la constatación, se limitó a realizar un inventario de los medios de publicidad y propaganda, mas ello no consistió en un servicio concreto al contribuyente, y ni siquiera se puede inferir que dicha actividad sirvió al interés general de la comunidad.-

Ello es así porque debe recordarse que la finalidad de la tasa se explicita en el texto del art. 1 de la ordenanza: *"La presente ordenanza tiene por objeto regular la publicidad efectuada mediante anuncios publicitarios en espacios o lugares del Dominio Público Municipal o susceptibles de ser percibidos directamente desde los mismos, 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 consecuencia el servicio a prestar debía identificar los medios o elementos publicitarios que afectaren la seguridad y moralidad pública -más allá de lo difuso y subjetivo que

resulta este último concepto de moralidad pública-, y si algunos de ellos no resultaban adecuados a la preservación y promoción de los valores culturales, estéticos, paisajísticos, urbanísticos e históricos del ejido municipal -vuelvo a reiterar también mis dudas o escepticismo con relación a la posible objetividad de conceptos como valores culturales y estéticos dada la indeterminación y subjetividad de los mismos-.-

A la luz de lo anterior, encuentro que las actas de constatación referidas se limitaron a un inventario de medios y elementos publicitarios y propagandísticos lo cual, evidentemente, no cumple con la finalidad del gravamen explicitada en la ordenanza, ya que no se efectuó una advertencia o intimación al contribuyente para que readecuara o removiera los elementos de publicidad que afectaban los valores a preservar, y por lo tanto tampoco se garantizó el interés general. Y lo mismo cabe decir de la pericia obrante a fs. 219/225. Al respecto debe recordarse que un principio constitucional de la tributación es el de finalidad, el cual exige que todo tributo tenga un fin de interés general. Como estándar muy elástico, podría decirse que la tributación no tiene como objetivo enriquecer al estado, sino lograr un beneficio colectivo, común o público. Con fórmula más clásica, habría que afirmar que la legitimidad de la tributación radica en el fin de bien común al cual se destina la recaudación (conf. Bidart Campos, op. cit., T° I, pág. 532). Repito que el mero inventario o constatación de elementos publicitarios o propagandísticos que surge de las actas acompañadas revela un mero fin recaudatorio, y en ello sí se superpone con el impuesto a los ingresos brutos, porque se estaría afectando la actividad comercial por su mera condición de tal.-

En virtud de todo lo expuesto y razonado, corresponde acoger el planteo de la actora, y en consecuencia corresponde hacer lugar a la demanda, declarando la nulidad de la Disposición N° 0048/14 DGR del 08/09/2014, y por ende de la Resolución N° 17/15 del 16/01/2015 de la Municipalidad de

Puerto Madryn, deviniendo abstracto expedirme sobre el resto de las cuestiones deducidas en la demanda.-

II.- Atento lo razonado en los considerandos precedentes, corresponde hacer lugar a la acción contencioso-administrativa interpuesta por C. y M. Q. S.A.I.C.A. y G. contra la Disposición N° 0048/14 DGR del 08/09/2014, y la Resolución N° 17/15 del 16/01/2015 de la Municipalidad de Puerto Madryn, declarando la nulidad de las mismas.-

En consecuencia de lo anterior, impongo las costas a la comuna demandada vencida, en virtud del principio objetivo de la derrota (conf. art. 69 del CPCC).-

Respecto de los honorarios, atento el mérito y extensión de las tareas realizadas en esta sede, así como el resultado del pleito, encuentro ajustado a derecho regular a los letrados apoderados de la actora, Dres. S. L. F. y V. A. F., en conjunto, en un 19,6% del monto del proceso el que resulta el de la determinación del tributo ($ 6.787.699,60, con más intereses, multas y recargos correspondientes) a liquidar en la etapa procesal oportuna, con más el IVA pertinente; sin regulación a los letrados de la demandada en virtud de lo dispuesto por el art. 2 de la ley arancelaria (conf. arts. 5, 6, 8, 9, 38 y 46 de la ley arancelaria, y leyes 23349 y 23871).-

A la luz de todo lo expuesto y razonado, a la primera cuestión **voto POR LA AFIRMATIVA.-**

A LA PRIMERA CUESTION, el Sr.Juez de Cámara Guillermo D. HANSEN dijo:

1).- Antecedentes del caso:

Por razones de brevedad me remito al voto de mi colega preopinante, en cuanto al relato de los hechos y la exposición de los agravios

por cuanto el Dr. Jalil ha realizado una reseña completa de los antecedentes del caso, de los fundamentos del fallo apelado y de los motivos de los agravios expresados por la parte demandada por lo que resulta innecesario reiterarme sobre dichos aspectos.

Por ello, seguidamente me adentraré en las cuestiones planteadas como fundamento recursivo de la parte demandada.

2).- Las condiciones de admisibilidad de la acción:

De manera preliminar, he de referirme respecto de los recaudos de admisibilidad de la presente acción.

Conforme lo dispuso el STJ, entiendo que se encuentran cumplimentados los mismos, y en consecuencia he de pronunciarme en forma afirmativa respecto de la admisibilidad de la acción.

3).- El pago previo-Principio de solve et repete:

Atento lo expresado precedentemente, he de expedirme respecto a la cuestión relativa al pago previo como recaudo para reclamar el derecho esgrimido por la actora.

La regla del solve et repete es aquella en virtud de la cual se exige el pago previo de la obligación tributaria como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa.

El Pacto de San José de Costa Rica ha sido incorporado a nuestro derecho interno, con igual jerarquía que las leyes, el mismo modifica o deroga las leyes anteriores en tanto exista contradicción entre ellos.

En su artículo 8 dicha Convención consagra el derecho de defensa, y la garantía del debido proceso.

Puede concluirse que la regla del solve et repete es un escollo muy difícil de eludir si se pretende hacer respetar la garantía constitucional del debido proceso consagrada en el artículo 18° de la

Constitución Nacional y en el artículo 8° del Pacto de San José de Costa Rica citado.

Que, por lo demás, se encuentra discutido en autos la naturaleza tributaria de la imposición de que se trata y por tanto la aplicación del solve et repete, circunstancia que da mayor argumento a la postura que sostengo en este punto.

Por ello, sin adentrarme en el planteo de inconstitucionalidad, entiendo inaplicable al caso el recaudo del pago previo sostenido por el Municipio.

4).- La prescripción:

La prescripción es la extinción de un derecho (o para hablar con mayor precisión, la extinción de las acciones derivadas de un derecho) por su abandono por el titular durante el término fijado por la ley. La prescripción requiere, por lo tanto, estos dos elementos: a) la inacción del titular; b) el transcurso del tiempo (cfr. Borda, Guillermo A., "Tratado de Derecho Civil, Obligaciones", 9a edición, Tomo II, Ed. La ley, Buenos Aires, 2008, pág. 2).

Y esta extinción tiene claramente un objetivo, cual es, encontrar un remedio al mantenimiento de eventuales acciones jurídicas sine die, lo que importaría una situación reñida con un adecuado estado de derecho puesto que resulta inadmisible tener sometido a una eventual acción judicial a quien puede ser objeto de la misma por un lado, y por el otro, llevar al titular de una determinada acción a ejercerla en un tiempo límite.

En el caso, la accionada ha planteado la prescripción de los derechos de propaganda de los períodos 2009 y 2010.

Entiendo admisible el planteo en tanto para dichos períodos ha transcurrido el plazo de cinco años desde que la obligación fuera exigible,

motivo por el cual he de hacer lugar al planteo prescriptivo efectuado respecto de los períodos 2009 y 2010.

5).- Análisis de los fundamentos de fondo. Aspectos preliminares:

5.1).- El municipio como persona pública:

No caben dudas a esta altura de los acontecimientos, que el Municipio es una persona jurídica de derecho público, que cuenta con competencias para administrar sus recursos.

Se ha dicho que: "*En síntesis, el ordenamiento jurídico otorga al Estado una personalidad jurídica suficiente para obligarse y para adquirir derechos, tanto en sus relaciones con los individuos físicos como respecto de otras personas jurídicas.*"- HERRERA-CARAMELO-PICASSO, "Código Civil y Comercial de la Nación Comentado", Título preliminar y Libro Primero, pág.293, SAIJ, 2022-.

En su parte pertinente, establece el art.146 del CCyC que: "*Son personas jurídicas públicas: a) el Estado nacional, las Provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los municipios, las entidades autárquicas y las demás organizaciones constituidas en la República a las que el ordenamiento jurídico atribuya ese carácter…*".

Y es en definitiva, este reconocimiento del Estado Municipal como persona jurídica, el que trae aparejadas distintas consecuencias jurídica, entre las que claramente se destacan las relaciones patrimoniales entre la Administración Pública y los ciudadanos, como en el caso la creación de tributos y potestades para su cobro compulsivo.

Las potestades de los municipios –en el caso que nos ocupa el de Puerto Madryn-, se encuentran asimismo ratificadas por lo

dispuesto a continuación por el art.147 del CCyC, estableciendo claramente que estas personas jurídicas se rigen en cuanto a su reconocimiento, comienzo, capacidad, funcionamiento, organización y fin de su existencia, por las leyes y ordenamientos de su constitución.

Que, por lo demás, el art.5 de nuestra Carta Magna establece que: *"Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal…"*.

Así, la Constitución de la Provincia de Chubut en sintonía con el citado art. 5 de la CN establece que: "*Esta Constitución reconoce la existencia del Municipio como una comunidad sociopolítica fundada en relaciones estables de vecindad y como una entidad autónoma.*".

Que, en definitiva, conforme la normativa aplicable a la cuestión, queda claro que los Municipios tienen las facultades que les otorgan las leyes que los regulan, con sustento en las disposiciones constitucionales señaladas.

5.2).- La autonomía municipal:

Establece el art.225 de la Constitución Provincial que: "Los municipios son independientes de todo otro poder en el ejercicio de sus funciones y gozan de autonomía política, administrativa y financiera con arreglo a las prescripciones de esta Constitución.".

La norma en cuestión, resulta ser la derivación lógica de los dispuesto por el art.123 de la Constitución nacional que dispone: "*Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.*".

A su vez, el art.226 de la Constitución de nuestra Provincia establece "*Cuando una municipalidad tiene en su ejido urbano más de mil inscriptos en el padrón municipal de electores, puede dictar su propia carta orgánica para cuya redacción goza de plena autonomía.*".

De las normas citadas se pueden sacar dos conclusiones en lo que aquí importa: 1°) respecto del origen como ente autónomo del municipio que claramente obtiene su fundamento de las disposiciones de la Constitución Nacional y 2°) en relación al quantum de sus atribuciones, competencias e incumbencias, que tienen su origen en la Constitución de la Provincia y demás normas complementarias de derecho público interno.

Se ha dicho que: "…*la autonomía de los municipios de provincia ya no podrá ser una mera autarquía administrativa, ni los municipios podrán ser reputados simples circunscripciones territoriales, o descentralizaciones administrativas*" -Bidart Campos, Germán, "Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino", Nueva edición ampliada y actualizada a 19992000, Tomo I-A, Ediar, Buenos Aires, p. 670-.

Resulta claro que el Municipio de Puerto Madryn posee facultades de dictar su propia Carta Orgánica-como así lo ha hecho-, conforme las disposiciones del citado art.123 y que posee además, las restantes atribuciones con fundamento en dicha norma.

De lo dicho, surge que la autonomía municipal no puede ser desconocida, debiendo esto ser ratificado en el presente fallo, ello sin perjuicio que seguidamente me adentraré respectos de los alcances que deben asignarse a la autonomía a que he referido precedentemente.

5.3).-Potestades impositivas de los Municipios: El reconocimiento de la autonomía señalado precedentemente importa, necesariamente, garantizar los recursos para la subsistencia de los municipios.

En palabras de Heredia, el poder tributario significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción – HEREDIA R., "El poder tributario de los municipios", pág.166, RUBINZAL-CULZONI, 2005-.

En efecto, cuando la Constitución Nacional manda a las provincias a "asegurar el régimen municipal", dispone -naturalmente- el reconocimiento de una realidad preexistente que solo puede garantizarse con el derecho a la obtención de los recursos necesarios para su subsistencia, sin perjuicio de los eventuales aportes que puedan recibir los Municipios por parte de los estados provincial y nacional.

Y para la obtención de dichos recursos, los Municipios necesariamente cuentan o deben contar con facultades tributarias.

Es que, necesariamente la facultad para obtener sus propios recursos, resulta inescindible de la autonomía que le reconoce la normativa constitucional, para garantizar así la independencia en cuanto a políticas y funcionamiento, respecto de otros poderes del Estado.

Así lo pensó el legislador: "…*generar sus rentas y recaudar para invertir y controlar sus recursos que, a su vez, podrán ser manejados independientemente de otro poder, complementando así las facultades de administración que le son propias.*" (Convencional Prieto, Obra de la Convención Nacional Constituyente 1994, T. VI, p. 5380, citado por la CS en Fallos: 337:1263 y 341:939)

Va de suyo que tal atribución no puede en ningún supuesto, colisionar o escindirse de los objetivos y potestades propias de los estados provinciales o nacionales.

Se ha sostenido que: "*Dado que el punto crítico de la autonomía municipal está referido a las atribuciones económico-financieras de los municipios, y en especial a esta última, el alcance de esa autonomía no debe vulnerar*

la distribución de competencias entre el Estado Federal y los Estados locales en ninguna materia en general, ni en materia tributaria en especial."GELLI M., "Constitución de la Nación Argentina", tomo II, pág.606, LA LEY, 2011-.

Establece el art.233 de la Constitución provincial que: "*Es competencia de las municipalidades y comisiones de fomento:…()… 3. Establecer impuestos, tasas, contribuciones y percibirlos…*".

A su vez dispone el art.239 que: "*Los municipios tienen rentas y bienes propios, siendo exclusiva su facultad de imposición respecto de las personas cosas o formas de actividad sujetas a jurisdicción municipal.*".

No caben dudas que las facultades tributarias de los Municipio son parte del ordenamiento jurídico, debiendo estar dichas facultades, adecuadas a la distribución de potestades tributarias conforme los dispone la CN, ello en miras de armonizar facultades locales, provinciales y nacionales.

Tal armonización-o si se quiere delimitación-, tiene en miras evitar la denominada doble imposición tributaria, que se da cuando se establecen gravámenes cuyo objeto y presupuesto de hecho coincide de manera impropia con los debidos a otras personas jurídicas estatales, durante el mismo período imputable.

Así las cosas, en el ámbito local, la Ordenanza N°4265/01, establecía en su art.2 que la utilización de la vía pública dentro del ejido municipal con fines publicitarios, debía contar con la correspondiente autorización del Estado municipal, disponiéndose asimismo el pago de un canon mensual por este concepto.

Dicha norma es modificada por la Ordenanza N°6959/08 que dispuso agregar a los supuestos de hecho imponibles, la distribución de publicidad-volantes-, en la vía pública.

Ya en el año 2013 se sanciona la Ordenanza N°8545 que modifica a la primigenia norma y 1) extiende el ámbito espacial, dado que

no solo se grava aquello que propenda a la publicidad (perceptible por los sentidos de la vista y el oído) que se halle en la vía pública, sino también aquello que en ámbitos privados (cinematógrafos, campos de deporte, comercios, vehículos de transporte, etcétera), pueda ser percibido desde la vía pública (artículos 1° y 2 OM N° 8545); 2) se explicita una finalidad compatible con el ejercicio del poder de policía en materia de seguridad, moralidad, cultural, paisajístico, urbanístico e histórico (artículo 1° OM N° 8545); y, 3) establece la legitimación pasiva del tributo, la cual reside en el beneficiario de la publicidad, los anunciantes, los agentes publicitarios, instaladores y propietarios de los bienes donde la publicidad sea exhibida (artículo 6 OM N° 8545).

Que, tratándose de un tributo municipal, en tanto el gravamen recae sobre la publicidad y/o propaganda desplegada dentro de los límites del ejido municipal, no caben dudas que el legitimado activo para su percepción en principio es el estado Municipal.

5.4).-Carácter de los derechos por publicidad y propaganda:

Entiendo pertinente a esta altura, y siguiendo el hilo conductor elaborado por me colega preopinante Dr.Jalil, delimitar el carácter del tributo de que se trata.

Una aproximación al tema nos delimita la cuestión, estableciendo la diferencia entre tasas e impuestos.

Mientras que las tasas municipales tienen su génesis en la contraprestación directa y determinada por un servicio que recibe, los impuestos son utilizados con distintos fines, pero no existe tal relación directa de contraprestación.

Las tasas operan de forma diferente a los impuestos. Para la Corte Suprema de Justicia de la Nación la tasa es una categoría

tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general.- Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332: 1504, entre otros-.

En este caso se paga a cambio de un servicio que realiza la administración pública o por un acto que derive un beneficio o ventaja especial para una persona concreta.

En consecuencia, **las tasas están directamente relacionadas con un servicio o actividad.**

Otra diferencia entre tasas e impuestos es que las primeras no tienen carácter universal, como sí ocurre con muchos tributos. Dicho de otra forma, **la tasa sólo la abona quien hace uso del servicio,** no todos los ciudadanos.

Entre los recursos tributarios con los que cuentan los municipios, las tasas constituyen un capítulo central para lograr el cumplimiento de los cometidos de dicha organización estatal, cuya finalidad prim. consiste en atender las necesidades más concretas, inmediatas e indispensables de la comunidad.

Y, en ese orden, las tasas, por su naturaleza, se encuentran sujetas a los límites y exigencias que resultan de los principios constitucionales de la tributación.

Atento lo señalado, no caben dudas que los denominados derechos por publicidad y propaganda deben encuadrarse dentro del concepto de tasa municipal, por cumplir con las características antes indicadas.

Sentado ello, resulta necesario destacar que tratándose de publicidad o cartelería expuesto en la vía pública, o con exhibición a la misma, la contraprestación dada por el Municipio de Puerto Madryn, se relaciona con el poder de policía que ejerce a los fines de su adecuado cumplimiento y exposición, así como a su contenido y seguridad respecto de los elementos que la constituyen.

Es decir, el Municipio ejerce un contralor sobre diversos aspectos de la publicidad o cartelería que dan sustento al deber de contraprestación por parte de los contribuyentes de que se trata.

6).-Acerca de la potestad de delegar facultades impositivas por parte de las autoridades municipales (fallos de la CAPM y el STJ):

Esta Alzada sostuvo cuando el suscripto no era integrante del cuerpo, que las facultades tributarias en cabeza de la Municipalidad de Puerto Madryn no conllevan la delegación de tales funciones administrativas en particulares.

Para así decidir se argumento –a modo de síntesis-, que la recaudación es una función pública, la cual a diferencia del servicio público, no puede ser delegada en terceros, ni concedida a terceros, concluyéndose que de las constancias del expediente surge con claridad meridiana que, el procedimiento administrativo que desembocó en la determinación de la deuda a cargo de la actora, *v.gr*. Disposición 064/14 D.G.R. del 30/12/2014 (fs. 4), la Resolución 13/15 del 16/12/2015 (fs. 5/6), así como el Memorando 125/14 (fs. 7/12) y la Ordenanza 8570 (fs.91) resultan una violación flagrante de la Carta Magna, la Constitución de la Provincia del Chubut, la Carta Orgánica Municipal de la Ciudad de Puerto Madryn y el Código Tributarios Municipal, amén de la Ley XVI N°46, por disponer una delegación ilegal e ilegítima de competencias en el marco de funciones estatales intransferibles .

Ahora bien, recurrido tal decisorio, el Superior Tribunal de Justicia, sostuvo otra postura a la cual, anticipo he de adherir.

Es que, coincido con los argumentos expuestos por el Magistrado Panizzi en cuanto señala que la competencia para determinar y reclamar el pago de la tasa de que se trata, jamás dejó de estar dentro de las atribuciones propias del Municipio, motivo por el cual, lo que se cuestiona, son actos administrativos emanados de la autoridad que resulta competente, agregando además, que la labor desplegada por los dependientes de P. SA estuvo autorizada mediante un acto administrativo firme y consentido.

Que, por otro lado, el Municipio siempre mantuvo el control y coordinación de la actividad del personal ad-hoc, como surge con claridad de la determinación del canon a abonar por parte de la Dirección General de Rentas de la Municipalidad de Puerto Madryn.

Entiendo, en concordancia con lo resuelto por el STJ que los actos administrativos dictados en relación a la contratación de una empresa privada para el cobro, como su contralor por parte del Órgano administrativo municipal, lo han sido en el marco de la legislación vigente y que, por consiguiente gozan en principio de la presunción de legalidad y legitimidad que resultan propias de todo Acto Administrativo.

Sostuvo al respecto el STJ que: "*Acotaré que con anterioridad a la suscripción del contrato que vinculó a la quejosa con P. S.A., el 19 de junio del año 2.013; amparándose en el contexto económico de la Ciudad, de la Provincia y de Nación, como a la repercusión de estos en la situación financiera de la Administración Municipal -según fundamenta la norma- el Honorable Concejo Deliberante de Puerto Madryn sancionaba la Ordenanza N° 8175; cuyo artículo 2° aprobaba la puesta en marcha del "…Programa de Recupero de Acreencias de Impuestos, Tasas, y Contribuciones…" para que el Departamento Ejecutivo Municipal recuperase las acreencias que se le adeudaban por tales conceptos (Ordenanza N° 8175 - B.O. Puerto Madryn - Año XXV- N° 505, del 17/08/2.012). Siendo ello así, la solución a la que*

arriba el fallo en crisis se da de bruces con el principio de legalidad tantas veces ponderado, pues mientras se mantiene incólume el contrato, las Ordenanzas descriptas y la Resolución N° 1827/13, se declaran nulas la Disposición y Resolución dictada como consecuencia del marco legal descripto…"-ver voto del Dr. PANIZZI-.

Entiendo que la delegación efectuada por el Municipio, en tanto nunca ha dejado de estar bajo su órbita el control de la actuación de P. SA, no resulta impropia, no encontrándose vulnerada la normativa ni las atribuciones que le son propias al Estado Municipal.

De su lado, el Dr.VIVAS señala en el mismo sentido que el Municipio nunca dejó de ejercer sus tareas de coordinación y participación de sus autoridades competentes tanto en la confección como en el dictado de los actos administrativos de que se trata.

Ello surge claramente de la Disposición N°13/14 emitida por la Dirección General de Rentas del Municipio, en virtud de la cual se determina el canon a abonar, y que, en consecuencia diera lugar al trámite de actas realizadas por dependientes de P. SA, siendo que estas actuaciones fueron habilitadas por el propio Intendente Municipal, y supervisadas por personal del Municipio con posterioridad.

Al respecto señala que: " *Todo conforme la Resolución N° 1827/13 (12.11.13) que habilitó como "verificadores municipales de los elementos publicitarios" (art. 1°) a las dieciocho personas mencionadas en el Anexo que la integra, indicando: apellido, nombre y documento nacional de identidad de cada uno. Además, fija que las tareas -el art. 2°- estaban sujetas a la coordinación y verificación de la Dirección General de Rentas, las que enumera en el art. 3°, a saber: "…realizar constataciones, verificaciones, inspecciones, notificaciones…". Esta decisión administrativa, dable es señalar, tampoco ha sido objeto de cuestionamiento en la demanda, por la empresa actora…*"

Que resulta dirimente la circunstancia-como ya lo he señalado-, que tanto la normativa como los actos administrativos vinculados a la temática traída en análisis nunca fueran cuestionadas.

En consecuencia, hago propios los argumentos esgrimidos por el STJ, entendiendo que la actuación del Municipio de Puerto Madryn en relación a la delegación resulta acorde a derecho por lo que he de expedirme respecto de las demás cuestiones objetos de la Litis seguidamente.

7).- La falta de publicación de las Ordenanzas:

Señala el accionante en este punto, que las ordenanzas no han sido publicadas en el boletín oficial por lo que no constituyen una obligación para los ciudadanos y que, como tal, no pueden dar origen a tributo alguno.

Ahora bien, a poco que nos adentramos en el análisis de la documental aportada a la causa, surge de las actuaciones administrativas que fueran certificadas el 02/02/16, que el boletín oficial N°535 publicó el Código Tributario Municipal N°7611-texto ordenado por Ordenanza N°8586/13-.

Por su parte, en el boletín oficial N°250-publicado el 20/12/01-, se encuentra la Ordenanza N°4265.

Sentado ello, la pretensión de la actora deviene infundada por cuanto el Municipio claramente ha dado cumplimiento con la manda legal de publicar la normativa vinculada a la cuestión aquí debatida.

8).-Vicios de la determinación. Cuestión preliminar. La estabilidad del acto administrativo:

La garantía de estabilidad del acto administrativo que, importa su inmutabilidad o intangibilidad en sede administrativa una vez notificado, constituye un aspecto central de la teoría que lo rige, es una valla cuyo objeto es impedir que la Administración altere un derecho subjetivo del administrado, emergente de un acto administrativo, ya que guarda íntima

vinculación con su régimen de invalidez y extinción, esto es, con la posibilidad de resultar expulsado del mundo jurídico y privado de sus efectos.

Es decir, la estabilidad de los derechos emergentes del acto administrativo, traen como consecuencia, en principio la estabilidad del acto que los crea o ratifica.

Que lo dicho, no implica sostener una inmutabilidad absoluta del acto administrativo, ya que tal circunstancia representaría un óbice insostenible para el supuesto de un acto contrario a derecho.

Esta inmutabilidad o estabilidad, se encuentra emparentada con una lógica limitación al accionar estatal, y como lo he sostenido, tiene su génesis en el respeto y garantía de derechos constitucionales, sin dejar de señalar que tal estabilidad se emparenta con la denominada cosa juzgada administrativa, de clara naturaleza formal.

9).- Ilegitimidad de la determinación presunta. La retroactividad de las actas:

Llegado a este punto, debo señalar que existen notables diferencias respecto de la denominada retroactividad ya se trate de un acto administrativo o de una norma administrativa.

Mientras que esta retroactividad del acto administrativo supone su aplicación a instancias anteriores a su fecha de sanción, la retroactividad de la norma administrativa, supone su aplicación a situaciones jurídicas o efectos consolidados en el pasado y que no se encuentren agotados.

Sentado ello, en este punto, se discute la aplicación retroactiva de la disposición N°48/14 DGR, que crea los "Derechos de Publicidad y Propaganda".

La disposición de que se trata, se encuadra en las denominadas constitutivas por cuanto constituye como tales a estos derechos de publicidad y propaganda por lo que, en principio, aparece como contrario a derecho la pretensión de su cobro retroactivo, precisamente porque este acto administrativo, constituye el gravamen y es a partir de tal constitución que nace su derecho a cobro.

Ha sostenido nuestro máximo Tribunal que: "*El principio de legalidad, posee en nuestra Constitución Nacional un significado más amplio que el que siempre se le ha reconocido. El es, que el requisito de reserva de la ley en la materia, propio del Régimen Republicano y del Estado de derecho, no se agota en que una norma jurídica con la naturaleza de la ley formal tipifique el hecho que se considerará imponible, sino que se requiere además, que esa ley, sea anterior al momento de la consumación de la hipótesis de incidencia tributaria, entendida la garantía constitucional, como una limitación, tanto para la creación de nuevas contribuciones fiscales, cuanto para el agravamiento de las existentes*."-CS, "Insúa, Juan P.". 1/10/1987-.

Por los argumentos expuestos, toda vez que la percepción de los derechos de publicidad y propaganda en forma retroactiva resulta violatorio del derecho de propiedad consagrado en la Constitución Nacional, haré lugar al planteo de la actora, decretando la nulidad de la imposición retroactiva de dichos derechos, y admitiré únicamente aquellos que derivan de la efectiva constatación.

10).- El exceso en la potestad tributaria municipal:

10.1).- Cuestión preliminar: naturaleza de la imposición y prestación efectiva de servicios:

No he de reiterarme en argumentos esgrimidos respecto de la facultad tributaria del Municipio de Puerto Madryn ni a las características de las tasas municipales, circunstancias que he desarrollado en los puntos precedentes.

Sin perjuicio de ello, he de señalar que la Municipalidad presta un servicio de contralor respecto del contenido y características estructurales de los medios publicitarios y de propaganda así como de garantizar su indemnidad.

Este servicio oneroso brindado por el Municipio, es la contraprestación que justifica el cobro de la tasa de que se trata, motivo por el cual, no asiste razón al demandante respecto de este tópico por cuanto el hecho imponible en el caso es, precisamente la instalación, colocación y fijación de los carteles publicitarios que he mencionado.

10.2).-El marco normativo en donde reposan los derechos de publicidad y propaganda:

Como ya lo he señalado, la facultad de los Municipios para establecer tributos o impuestos, surge de las disposiciones del art.233, inc.3 de la Constitución de la Provincia de Chubut.

De tal facultad deriva la sanción de la Ordenanza N°4265. Tengo para mi que la legislación vigente respecto de la coparticipación federal, limita la imposición de tributos a los Municipios, siempre que los mismos colisionen con similares imposiciones de características coparticipables nacionales, pero dejando a salvo las facultades municipales de aplicación de tasas.

Precisamente el presente se circunscribe a la aplicación de una tasa municipal conforme ya lo he señalado, y en consecuencia no le resulta de aplicación la materia coparticipable federal, por lo que la pretensión actora carece de andamiaje jurídico.

11).- La prestación efectiva por parte del Municipio:

Conforme lo he expresado en el punto 10.1 del presente el pago de los derechos de publicidad y propaganda constituye una contraprestación por el servicio de contralor y verificación realizado por la Municipalidad de Puerto Madryn.

12).- La carga de la prueba:

Las actas que comprueban la existencia de publicidad constituyen la causa fuente del cobro de la tasa de que se trata, dan cumplimiento con la carga probatoria exigible a la Municipalidad de Puerto Madryn.

13).- Ilegitimidad de la publicidad interior:

Similares argumentos a los esgrimidos precedentemente he de señalar respecto a la publicidad ubicada dentro de los comercios y fuera del ámbito público.

Entiendo que a los argumentos señalados en el punto precedente, ha de agregarse en el punto en análisis, el servicio prestado por el Municipio a los fines de garantizar el acceso al público y la visibilidad desde la vía pública de los elementos publicitarios, aún aquellos que se encuentran en el interior de los comercios, que, por lo demás, el actor no ha aportado elemento probatorio alguno que permita desvirtuar lo establecido por el Municipio a este respecto.

14).- La inconstitucionalidad planteada:

Como he señalado precedentemente, mientras que las tasas municipales tienen su génesis en la contraprestación directa y determinada por un servicio que recibe, los impuestos son utilizados con distintos fines, pero no existe tal relación directa de contraprestación.

Las tasas operan de forma diferente a los impuestos. Para la Corte Suprema de Justicia de la Nación la tasa es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una

estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general.- Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332: 1504, entre otros-.

En este caso se paga a cambio de un servicio que realiza la administración pública o por un acto que derive un beneficio o ventaja especial para una persona concreta.

En consecuencia, **las tasas están directamente relacionadas con un servicio o actividad.**

Otra diferencia entre tasas e impuestos es que las primeras no tienen carácter universal, como sí ocurre con muchos tributos. Dicho de otra forma, **la tasa sólo la abona quien hace uso del servicio,** no todos los ciudadanos.

Entre los recursos tributarios con los que cuentan los municipios, las tasas constituyen un capítulo central para lograr el cumplimiento de los cometidos de dicha organización estatal, cuya finalidad prim. consiste en atender las necesidades más concretas, inmediatas e indispensables de la comunidad.

Y, en ese orden, las tasas, por su naturaleza, se encuentran sujetas a los límites y exigencias que resultan de los principios constitucionales de la tributación.

Atento lo señalado, no caben dudas que los denominados derechos por publicidad y propaganda deben encuadrarse dentro del concepto de tasa municipal, por cumplir con las características antes indicadas.

Sentado ello, resulta necesario destacar que tratándose de

publicidad o cartelería expuesto en la vía pública, o con exhibición a la misma, la contraprestación dada por el Municipio de Puerto Madryn, se relaciona con el poder de policía que ejerce a los fines de su adecuado cumplimiento y exposición, así como a su contenido y seguridad respecto de los elementos que la constituyen.

En palabras de Heredia, el poder tributario significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción – HEREDIA R., "El poder tributario de los municipios", pág.166, RUBINZAL-CULZONI, 2005-.

En efecto, cuando la Constitución Nacional manda a las provincias a "asegurar el régimen municipal", dispone -naturalmente- el reconocimiento de una realidad preexistente que solo puede garantizarse con el derecho a la obtención de los recursos necesarios para su subsistencia, sin perjuicio de los eventuales aportes que puedan recibir los Municipios por parte de los estados provincial y nacional.

Y para la obtención de dichos recursos, los Municipios necesariamente cuentan o deben contar con facultades tributarias.

Es que, necesariamente la facultad para obtener sus propios recursos, resulta inescindible de la autonomía que le reconoce la normativa constitucional, para garantizar así la independencia en cuanto a políticas y funcionamiento, respecto de otros poderes del Estado.

Así lo pensó el legislador: "…*generar sus rentas y recaudar para invertir y controlar sus recursos que, a su vez, podrán ser manejados independientemente de otro poder, complementando así las facultades de administración que le son propias.*" (Convencional Prieto, Obra de la

Convención Nacional Constituyente 1994, T. VI, p. 5380, citado por la CS en Fallos: 337:1263 y 341:939)

Va de suyo que tal atribución no puede en ningún supuesto, colisionar o escindirse de los objetivos y potestades propias de los estados provinciales o nacionales.

Se ha sostenido que: "*Dado que el punto crítico de la autonomía municipal está referido a las atribuciones económico-financieras de los municipios, y en especial a esta última, el alcance de esa autonomía no debe vulnerar la distribución de competencias entre el Estado Federal y los Estados locales en ninguna materia en general, ni en materia tributaria en especial.*"GELLI M., "Constitución de la Nación Argentina", tomo II, pág.606, LA LEY, 2011-.

Establece el art.233 de la Constitución provincial que: "*Es competencia de las municipalidades y comisiones de fomento:…()… 3. Establecer impuestos, tasas, contribuciones y percibirlos…*".

A su vez dispone el art.239 que: "*Los municipios tienen rentas y bienes propios, siendo exclusiva su facultad de imposición respecto de las personas cosas o formas de actividad sujetas a jurisdicción municipal.*".

No caben dudas que las facultades tributarias de los Municipio son parte del ordenamiento jurídico, debiendo estar dichas facultades, adecuadas a la distribución de potestades tributarias conforme los dispone la CN, ello en miras de armonizar facultades locales, provinciales y nacionales.

Tal armonización-o si se quiere delimitación-, tiene en miras evitar la denominada doble imposición tributaria, que se da cuando se establecen gravámenes cuyo objeto y presupuesto de hecho coincide de manera impropia con los debidos a otras personas jurídicas estatales, durante el mismo período imputable.

Así las cosas, en el ámbito local, la Ordenanza N°4265/01,

establecía en su art.2 que la utilización de la vía pública dentro del ejido municipal con fines publicitarios, debía contar con la correspondiente autorización del Estado municipal, disponiéndose asimismo el pago de un canon mensual por este concepto.

Dicha norma es modificada por la Ordenanza N°6959/08 que dispuso agregar a los supuestos de hecho imponibles, la distribución de publicidad-volantes-, en la vía pública.

Ya en el año 2013 se sanciona la Ordenanza N°8545 que modifica a la primigenia norma y 1) extiende el ámbito espacial, dado que no solo se grava aquello que propenda a la publicidad (perceptible por los sentidos de la vista y el oído) que se halle en la vía pública, sino también aquello que en ámbitos privados (cinematógrafos, campos de deporte, comercios, vehículos de transporte, etcétera), pueda ser percibido desde la vía pública (artículos 1° y 2 OM N° 8545); 2) se explicita una finalidad compatible con el ejercicio del poder de policía en materia de seguridad, moralidad, cultural, paisajístico, urbanístico e histórico (artículo 1° OM N° 8545); y, 3) establece la legitimación pasiva del tributo, la cual reside en el beneficiario de la publicidad, los anunciantes, los agentes publicitarios, instaladores y propietarios de los bienes donde la publicidad sea exhibida (artículo 6 OM N° 8545).

El hecho imponible resulta ser un presupuesto de naturaleza jurídica fijado por ley.

En el caso, conforme se ha señalado, el hecho imponible consiste en la instalación, colocación y fijación de carteles publicitarios, con fundamento en la contraprestación municipal que ya he descrito y cuya génesis-me refiero a la del tributo-, es la ley dictada en el marco de las atribuciones descritas.

Decididamente la percepción de estos derechos de publicidad y propaganda en nada afectan el derecho de propiedad de la actora, quien se beneficia con la difusión por los medios de que se trata de publicidad.

No resulta lógico, conforme la efectiva contraprestación efectuada desde el Estado Municipal en los términos que vengo desarrollando, pretender que dichos beneficios publicitarios resulten gratuitos.

Ya en el año 1989, la Corte Suprema en el fallo "Rivademar, Ángela Digna Balbina Martínez Galván de c/Municipalidad de Rosario s/recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción", reconoció la autonomía de los municipios.

De otro lado, tengo para mi que la legislación vigente respecto de la coparticipación federal, limita la imposición de tributos a los Municipios, siempre que los mismos colisionen con similares imposiciones de características coparticipables nacionales, pero dejando a salvo las facultades municipales de aplicación de tasas.

Precisamente el presente se circunscribe a la aplicación de una tasa municipal conforme ya lo he señalado, y en consecuencia no le resulta de aplicación la materia coparticipable federal, por lo que la pretensión actora carece de andamiaje jurídico.

Por lo demás, entiendo que la imposición de que se trata, de manera alguna lesiona derechos previstos en los arts.9, 10 y 11 de la CN. Me explico, el art.9 de la CN citado establece: "*En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso.*".

Resulta evidente que la tasa de que se trata no deriva de

una imposición aduanera, sino que tiene su nacimiento en la competencia municipal conforme lo he venido desarrollando en el presente.

Por su lado, el art.10 de la CN señala: "*En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores.*".

No encuentro circunstancias que demuestren alguna transgresión a la norma, en tanto no se encuentra comprometida u obstaculizada la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional así como las mercancías con fundamento en la tasa municipal de que se trata.

Por último, dispone el art.11 de la CN en su parte pertinente: "*Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito…()… y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio.*".

De la propia norma surge la respuesta al planteo de la actora, ya que la tasa de que se trata nada tiene que ver con el tránsito de artículos nacionales por el territorio municipal, como ya lo he señalado, el tributo se vincula con la exposición publicitaria de la actora y en nada se relaciona con la normativa constitucional aludida.

Tampoco coincido con el actor respecto de lo novedoso o inesperado del tributo de que se trata, limitándose el pretendiende fundar su posición en afirmaciones generales sobre legitimidad, sin que haya aportado cual es la normativa constitucional vulnerada.

Por último, mal puede señalar el actor tal novedad cuando la tasa de que se trata ha sido establecida por Ordenanza, de la cual, ha

tomado debido conocimiento conforme se ha señalado durante el desarrollo del presente voto.

15).- Las multas:

Desde mi punto de vista, la complejidad de la cuestión debatida, impide tener por configurado el elemento subjetivo necesario para imponer la sanción cuestionada.

Que para esta imposición se requiere un accionar negligente o imprudente o, en todo caso, doloso, circunstancias que no se configuran en la presente.

Por ello, la multa en cuestión resulta inviable.

26).-La mora y los intereses:

Los contribuyentes deben cumplir en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales, en caso contrario corresponderá un resarcimiento a favor del Estado.

"*Los intereses son aumentos paulatinos que devengan las deudas dinerarias durante un tiempo determinado, ya sea como contraprestación por el uso del dinero ajeno (intereses lucrativos o compensatorios), o como indemnización por el retardo en el cumplimiento (intereses moratorios o punitorios).*"-HEREDIA-CALVO COSTA, "Código Civil y Comercial", tomo III, pág.609, LA LEY, 2022-.

Sentado ello, no se me escapa que la circunstancia de encontrarse controvertidos los tributos por publicidad y propaganda, hacen desaparecer, en principio el elemento subjetivo de culpabilidad propio para la imputación de intereses por la mora, en tanto, debo entender que la parte actora se creyó con derecho para controvertir el tributo.

Ahora bien, en el caso, entiendo que la mora del deudor

no resulta ser la única fuente de intereses, puesto que, en todo caso, la utilización o aprovechamiento del dinero ajeno sin un sustento jurídico que lo avale, constituye una clara fuente de resarcimiento en favor de quien ve utilizado su patrimonio por un tercero o, en todo caso quien ve frustrado el ingreso a su patrimonio del dinero que le corresponde.

Esta es la situación de marras en tanto la causa fuente del deber de pago surge de la disposición N°48/14 DGR que resulta ser el sustento jurídico donde reside el derecho del Municipio al cobro de la tasa en cuestión.

Así las cosas, es a partir del dictado de la disposición aludida que nacen para la actora los intereses compensatorios por el uso de capital ajeno conforme lo vengo desarrollando.

Admitir lo contrario importaría un menoscabo improcedente respecto de las arcas municipales, cercano a un enriquecimiento sin casusa y como tal, reñido con el ordenamiento jurídico vigente.

Los intereses compensatorios en definitiva, constituyen el precio por la utilización del capital ajeno.

Así las cosas, la imposibilidad del Municipio de poder disponer del capital correspondiente al pago del tributo, hace nacer en forma automática el derecho a percibir los intereses compensatorios por tal imposibilidad.

Por ello, corresponde imponer los intereses desde la fecha de la Disposición N°48/14, pues la naturaleza de los intereses resulta ser compensatoria.

17).- La liquidación:

En virtud de como se resuelve, corresponde practicar

nueva liquidación, la que deberá realizarse en la etapa de ejecución de sentencia, conforme los parámetros reseñados precedentemente.

18).- Conclusión:

Conforme los argumentos expuestos, corresponde concluir que la pretensión de la parte actora en autos debe ser acogida parcialmente, declarando la nulidad parcial de la Disposición 48/14, en cuanto a la imposición retroactiva de los derechos de publicidad y propaganda cuya determinación fue presumida por la Municipalidad, admitiendo aquellos que derivan de la efectiva constatación, y decretar la nulidad en cuanto a la multa impuesta. Determinar que los intereses se impongan a partir de la fecha de la Disposición 48/14 en donde se determinaron los derechos por Publicidad y Propaganda.

Dejar establecido que la Municipalidad de Puerto Madryn tiene derecho a cobrar los "derechos por publicidad y propaganda" dentro del marco establecido en este acto jurisdiccional.

19).-Imposición de costas en esta instancia:

Las costas causídicas son las erogaciones impuestas a quienes intervienen en un proceso, para la iniciación, prosecución y culminación de éste, la imposición de costas constituye entonces, una indemnización acordada al vencedor para el reintegración de los perjuicios sufridos por él durante el juicio o incidente de que se trate, debido a que la condena en costas tiene por objeto resarcir los gastos del juicio que el vencedor realizó por haberse visto obligado a promover la acción o a contestar demanda para el reconocimiento de su derecho.

Se ha sostenido que: *"…el vencido debe cargar con todos los gastos que hubo de realizar el vencedor para obtener el reconocimiento de su derecho, quien debe salir incolumne del proceso."*-CHIOVENDA, "Instituciones..",

pág.332/35, citado por FENOCHIETTO-ARAZI, "Código…", tomo 1, pág.281, ASTREA, 1993-

La imposición de costas al vencido, en consecuencia, forma parte del principio objetivo de la derrota.

Y es bajo ese criterio, y teniendo en cuenta el resultado al que se ha arribado en autos, y la particularidad de la cuestión debatida, que entiendo corresponde la imposición de costas en el orden causado – art.69 y ccdtes. del CPCC-

20).- Regulación de honorarios en esta instancia:

Corresponde a esta altura, proceder a la regulación de honorarios de los profesionales actuantes en esta instancia –arts.5, 6, 46 y ccdtes. Ley XIII, N°4-.

A los fines de la regulación de honorarios, se hará mérito de la labor profesional, apreciada por la calidad, eficacia y extensión de la labor desarrollada por los letrados intervinientes en el presente proceso – art.5, Ley XIII, N°4-.

Teniendo en consideración el destino de las pretensiones planetadas y las restantes pautas orientadoras de la ley de aranceles para abogados, corresponde fijar los honorarios de los letrados de la parte actora, Abogados S. F. y V. F., en conjunto, en el 18% con más el IVA en caso de corresponder, ello siempre que el monto resultante supere el mínimo previsto por la ley arancelaria, aplicándose, en su caso éste último. Sin regulación a los letrados de la demandada en virtud de lo dispuesto por el art. 2 de la ley arancelaria. (arts. 2, 5, 6, 48 y ccdtes. de la Ley XIII, N°4-).

A LA PRIMERA CUESTION, el Sr.Juez de Cámara, Guillermo D. HANSEN, vota **PARCIALMENTE POR LA NEGATIVA**.

A la **SEGUNDA CUESTIÓN** para el señor Juez de Cámara Dr. Julián Emil JALIL, dijo:

En base a los argumentos expuestos considero que el pronunciamiento que corresponde dictar es el siguiente:

1. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la pretensión de la parte actora;
2. **DECLARAR** la prescripción de la acción sobre los periodos 2009 y 2010.
3. **DECRETAR** la nulidad parcial de la disposición 48/14, en cuanto a la imposición retroactiva de los derechos de publicidad y propaganda cuya determinación fue presumida por la Municipalidad de Puerto Madryn, admitiendo sólo aquellos que derivan de la efectiva constatación,
4. **DECRETAR** la nulidad parcial de la disposición 48/14 en cuanto a la multa impuesta.
5. **DETERMINAR** que los intereses se impongan a partir de la fecha de la disposición 48/14 de la DGR, en donde se determinaron los Derechos por Publicidad y Propaganda.
6. **ORDENAR** que la Municipalidad de Puerto Madryn practique nueva liquidación, con los parámetros esgrimidos en este acto jurisdiccional, en la etapa de ejecución de sentencia.
7. **DEJAR ESTABLECIDO** que la Municipalidad de Puerto Madryn tiene derecho a cobrar los "derechos por publicidad y propaganda" dentro del marco dispuesto por este acto jurisdiccional.
8. **IMPONER** las costas en el orden causado (conf. arts. 69 2da parte del CPCC).

9. **FIJAR** los honorarios de los letrados S. F. y V. F. en conjunto, en el 18 % con más el IVA de corresponder, ello sin perjuicio de los mínimos legales y con más I.V.A. de resultar ello pertinente. Sin regulación a los letrados de la demandada en virtud de lo dispuesto por el art. 2 de la ley arancelaria. (Conf. arts. 2, 5, 6, 8, 9, 38, 46 y 49 de la ley XIII N° 4)
10. **REGISTRESE,** notifíquese y devuélvase.

Así lo voto.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN el Dr. De Cunto dijo:

El pronunciamiento que corresponde dictar es el siguiente:

1) Hacer lugar a la acción contencioso-administrativa interpuesta por C. y M. Q. S.A.I.C.A. y G. contra la Disposición N° 0048/14 DGR del 08/09/2014, y la Resolución N° 17/15 del 16/01/2015 de la Municipalidad de Puerto Madryn, declarando la nulidad de las mismas.-
2) Imponer las costas a la demandada vencida.-
3) Regular los honorarios de los Dres. S. L. F. y V. A. F., en conjunto, en un 19,6% del monto del proceso el que resulta el de la determinación del tributo ($ 6.787.699,60, con más intereses, multas y recargos correspondientes) a liquidar en la etapa procesal oportuna, con más el IVA pertinente; sin regulación a los letrados de la demandada en virtud de lo dispuesto por el art. 2 de la ley arancelaria.-

Así lo voto.-

A LA SEGUNDA CUESTION, el Sr.Juez. de Cámara, Guillermo D. HANSEN, dijo.

Atento a como resuelvo, corresponde se dicte el pronunciamiento propuesto por mi colega preopinante Dr. Jalil, al cual adhiero.

Así lo voto

Con lo que se dio por terminado el acuerdo, pasándose a dictar sentencia por mayoría.

Puerto Madryn, de mayo de 2024.

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

S E N T E N C I A

1. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la pretensión de la parte actora;
2. **DECLARAR** la prescripción de la acción sobre los periodos 2009 y 2010.
3. **DECRETAR** la nulidad parcial de la disposición 48/14, en cuanto a la imposición retroactiva de los derechos de publicidad y propaganda cuya determinación fue presumida por la Municipalidad de Puerto Madryn, admitiendo sólo aquellos que derivan de la efectiva constatación,
4. **DECRETAR** la nulidad parcial de la disposición 48/14 en cuanto a la multa impuesta.
5. **DETERMINAR** que los intereses se impongan a partir de la fecha de la disposición 48/14 de la DGR, en donde se determinaron los Derechos por Publicidad y Propaganda.
6. **ORDENAR** que la Municipalidad de Puerto Madryn practique nueva liquidación, con los parámetros esgrimidos en este acto jurisdiccional,

en la etapa de ejecución de sentencia.

7. **DEJAR ESTABLECIDO** que la Municipalidad de Puerto Madryn tiene derecho a cobrar los "derechos por publicidad y propaganda" dentro del marco dispuesto por este acto jurisdiccional.
8. **IMPONER** las costas en el orden causado (conf. arts. 69 2da parte del CPCC).
9. **FIJAR** los honorarios de los letrados S. F. y V. F. en conjunto, en el 18 % con más el IVA de corresponder, ello sin perjuicio de los mínimos legales y con más I.V.A. de resultar ello pertinente. Sin regulación a los letrados de la demandada en virtud de lo dispuesto por el art. 2 de la ley arancelaria. (Conf. arts. 2, 5, 6, 8, 9, 38, 46 y 49 de la ley XIII N° 4)
10. **REGISTRESE,** notifíquese y devuélvase.

REGISTRADA BAJO EL N° /24 SDCA.