

## DERECHO TRIBUTARIO (EN GENERAL)

**Régimen constitucional – Distribución de la potestad tributaria – De los municipios – Contribución por publicidad y propaganda – Alcance de las facultades – Impugnación de un contribuyente – Acto administrativo – Vicio en el objeto y la voluntad**

1 – Debe hacerse lugar a la acción procesal administrativa deducida por una empresa y, en su consecuencia, anular los actos municipales tendientes al cobro de una contribución en materia de publicidad y propaganda, cuando este adolece de vicios graves en su objeto y en la voluntad en la emisión de tales actos.

2 – Han sido reconocidas las facultades tributarias municipales por la jurisprudencia y específicamente se ha reconocido en materia de publicidad y propaganda, al gravamen como un recurso propio de las comunas.

**SUP. CORTE MENDOZA, sala 1ª , 18/10/2012 - Embotelladora del Atlántico SA v. Municipalidad de Guaymallén**

Con nota de ESTELA B. SACRISTÁN y FLORENCIA S. RATTI MENDAÑA

Mendoza, octubre 18 de 2012.

Antecedentes.

A fs. 1/35 vta. el Dr. Alfredo A. Bisero Paratz, en su carácter de apoderado de Embotelladora del Atlántico S.A. (EDASA), promueve acción procesal administrativa contra la Municipalidad de Guaymallén, a fin de que se anule la res. 338/2009 del H. Concejo Deliberante, mediante la cual –con el refrendo del intendente municipal– se rechazó el recurso administrativo interpuesto contra la res. DR 310/2008, que confirmó la determinación de oficio en concepto de derechos de publicidad y propaganda (DPP) a cargo de la actora por el período 2001 a

2006. Funda en derecho, ofrece prueba y formula reserva del caso federal.

A fs. 640/641 se emplazó a la actora a que abone lo liquidado en concepto de DPP correspondiente al año 2006, en virtud del principio contenido en el art. 10, ley 3918, de cuyo cumplimiento da nota la boleta agregada a fs. 647.

A fs. 659 se admite formalmente la acción interpuesta y se ordena correr traslado al intendente de la Municipalidad de Guaymallén y al fiscal de Estado.

A fs. 662/665 vta. la actora amplía su demanda.

A fs. 676/698 comparece el Dr. Claudio Bollaude en su carácter de apoderado de

la Municipalidad de Guaymallén y contesta solicitando el rechazo de la demanda. Funda en derecho y ofrece prueba.

A fs. 701/705 vta., se hace parte el subdirector de Asuntos Jurídicos de Fiscalía de Estado quien contesta solicitando que se rechace la demanda. Ofrece prueba y formula reserva del caso federal.

Admitidas y rendidas las pruebas ofrecidas se agregan los alegatos, obrando a fs. 3770/3883 vta. el de la parte actora, a fs. 3884/3899 el de la demandada y a fs. 3900/3902 el de Fiscalía de Estado.

A fs. 3904/3905 vta. se incorpora el dictamen del procurador general.

A fs. 3906 se llama al acuerdo para sentencia y a fs. 3907 se deja constancia del orden de estudio en la causa por parte de los ministros del tribunal.

De conformidad con lo establecido en el art. 160, Const. prov., esta Sala se plantea las siguientes cuestiones a resolver:

1ª.— ¿Es procedente la acción procesal administrativa interpuesta?

2ª.— En su caso, ¿qué solución corresponde?

3ª.— Costas.

1ª cuestión.— El Dr. Pérez Hualde dijo:

I. Relación sucinta de las cuestiones planteadas.

A) Posición de la parte actora.

Plantea la nulidad de la res. DR 310/2008, y de su confirmatoria res. 338/2009 del H. Concejo Deliberante de Guaymallén, por la cual se determinaron de oficio los DPP que el municipio impuso a la actora por los ejercicios 2006 (Liquidación n. 000659), 2005 (liquidación n. 001364), 2004 (liquidación n. 002045), 2003 (liquidación n. 002691), 2002 (liquidación n. 003266), y 2001 (liquidación n. 003805), por la suma total de \$ 1.449.613, conforme lo previsto en el título VII, arts. 164 a 172, Código Tributario

Municipal (CTM), en el capítulo VII, art. 64, ordenanza tarifaria 7102/2006 (OT) y sus modificatorias: Ordenanzas n. 7214/2006 y 7215/2006, y lo dispuesto por la Ordenanza 7131/2006 y el dec. 1876/2006.

a. Impugna el tributo (al que califica como una tasa retributiva por servicios) por cuanto ha sido determinado sobre la base de un marco normativo que no estuvo vigente en el período enero/2001 a noviembre/2006.

En efecto, objeta que la municipalidad pretende el pago de DPP con relación a la publicidad y propaganda localizada en el interior de los locales pese a la exención dispuesta por el art. 171, inc. b, CTM, vigente en el período enero/2001 a noviembre/2006, respecto de la publicidad y propaganda de productos y servicios realizada en y hacia el interior del mismo local o establecimiento donde se expendan o presten. En este sentido, expresa que recién el 16/11/2006 se publicó en el Boletín Oficial la Ordenanza 7214/2006, modificatoria del título VIII del CTM y se eliminó la exención. Por lo cual concluye que las liquidaciones del período 2001 a 2006, practicadas tomando como base lo dispuesto por los arts. 164 a 171, CTM, según el texto modificado por la Ordenanza 7214/2006 (y los montos fijados en la OT 7102/2006, modificada por la ordenanza 7215/2006) constituyen un exceso al aplicar en forma retroactiva una base imponible y alícuotas distintas a las previstas por el CTM y las ordenanzas tarifarias vigentes en el período comprendido entre enero/2001 y noviembre/2006, momento de la hipotética configuración del hecho imponible gravado en la determinación de oficio que se cuestiona. La aplicación retroactiva de una ley tributaria, a hechos ocurridos con anterioridad afecta la garantía constitucional de legalidad tributaria o *nullum tributum sine lege*.

Así, en relación al período 2006, las disposiciones de las Ordenanzas 7214/2006

y 7215/2006 sólo podrían pretender aplicarse a situaciones no consolidadas bajo la normativa existente hasta ese momento, es decir, sólo respecto del último bimestre del año (noviembre-diciembre) y por la correspondiente a unidades publicitarias existentes en una fecha posterior al 27/11/2006 (tres días posteriores a la publicación oficial de la ordenanza 7215/2006) y siempre que por ella corresponda un pago continuo. Pero en las liquidaciones que sirvieron de base a la determinación de oficio no se realizaron las distinciones correspondientes con lo cual no es posible establecer si existió alguna publicidad y propaganda en dichas condiciones.

En cuanto a los alcances de la exención prevista en el art. 171, inc. b, CTM, según la redacción vigente hasta noviembre/2006, afirma que algunos de los conceptos incluidos en las liquidaciones permiten fácilmente individualizar que se trata de publicidad interior (p.ej.: interior aviso, heladera aviso doble faz, interior aviso luminoso, interior aviso doble faz, heladera aviso), en tanto otros exigen constatar en qué lugar se colocó la publicidad (por ej.: silla, sombrilla, exhibidor aviso, ídem doble faz, y mesa). Pero las liquidaciones no hacen estas distinciones y el expediente no brinda ninguna precisión al respecto, por lo que no se puede determinar entonces si la hipotética publicidad localizada en un exhibidor por la que se pretende el pago del tributo se encontraba en el interior o en el exterior del local. Sin perjuicio de ello adjunta un anexo adonde calcula —con los elementos que se cuenta en la liquidación— que la hipotética propaganda localizada en el interior de los locales asciende a \$ 834.290, y la sumatoria de los conceptos de los cuales es razonable suponer que tienen idéntico carácter la calcula en la suma de \$ 59.972, conforme liquidaciones que acompaña a fs. 628/629.

b. Por otra parte se agravia porque —supuestamente— los DPP se liquidaron

sobre la base de DD.JJ. presentadas por los contribuyentes (respecto de quienes la actora es responsable solidaria), pero no obra agregada ninguna declaración ni acta de constatación en el expediente. Además, las liquidaciones no determinan con precisión el lugar donde se encontraría la “hipotética” publicidad y propaganda relevada. A modo de ejemplo, menciona algunas ubicaciones que se consignaron como intersecciones de calles, sin efectuar un real detalle de si se trata de un comercio, o local, o si es en la vía pública.

c. En tercer lugar, impugna que el municipio pretende percibir los DPP, a los que califica como una tasa retributiva por servicios, pero no presta ni ha prestado ningún servicio divisible a la actora que justifique el cobro.

d. También plantea que los DPP al no estar ligados a una prestación efectiva de un servicio público, constituyen un impuesto encubierto, y como tal violentan la distribución de potestades tributarias, conforme lo reglado en el art. 9, Ley de Coparticipación Federal de Impuestos; ya que solamente está excluido de la prohibición de crear impuestos análogos al impuesto al valor agregado y al impuesto a las ganancias, el impuesto provincial a los ingresos brutos, no siendo extensible tal beneficio hacia los tributos municipales análogos. Y los DPP impugnados, en las condiciones reales presentadas por la municipalidad demandada, constituyen un impuesto cuyo hecho imponible es análogo al del impuesto a los ingresos brutos, cuya definición del hecho y la base imponible comprende a los del impuesto a las ganancias y los del impuesto al valor agregado, en contradicción con lo dispuesto por la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

e. Por último, opone que, aún asumiendo la posición de la demandada, en el sentido de que los DPP constituyen una retribución por el uso sometido al dominio

público de jurisdicción municipal, el municipio demandado no puede pretender el pago de una tasa respecto de publicidad colocada en el interior de los locales, ya que fuera del espacio público el municipio no se encuentra legitimado para actuar.

En la ampliación de la demanda, se tipifican las irregularidades denunciadas y se expresa que constituyen vicios graves o groseros en el objeto, en la voluntad previa y en la voluntad en la emisión del acto, como así también en su forma o motivación.

f. Luego, en oportunidad de los alegatos agrega que, de acuerdo con lo que estaba normado en el art. 1168, CTM (antes de su reforma por la Ordenanza 7214/2006), su parte era responsable solidaria sólo por el pago del tributo. Es decir, que el fisco pudo requerirle la obligación sustancial de ingresar el gravamen, pero no las obligaciones formales (presentación de las declaraciones juradas). Por lo cual, dado que no incumplió con sus obligaciones como responsable de los DPP, no es correcta la pretendida aplicación retroactiva del régimen legal dictado a finales de 2006, para los períodos 2001 a 2006 (y 2006 inclusive), basado en una supuesta conducta morosa de EDASA.

Asimismo, acentúa que la ordenanza 7214/2006 fue publicada en el boletín oficial el 16/11/2006. Que la reforma al CTM fue complementada por la reforma a la OT 2006 (7102/2006) dispuesta por la Ordenanza 7215, publicada en el boletín oficial del 22/11/2006. Y que las declaraciones juradas y/o actas de relevamiento que sirvieron de base a la determinación tributaria en cuestión fueron realizadas entre el 3/10 y el 13/11/2006. Con lo cual, tanto la designación de una empresa privada para desarrollar el relevamiento, como así también la presentación de las declaraciones juradas fueron realizadas antes de la publicación oficial del nuevo régimen tributario y —por tanto— mientras se encontraba vigen-

te el régimen previsto en el CTM aprobado en 1977 como así también la OT 2006 inicialmente contemplada en la Ordenanza 7102/2006. De este modo, concluye por reiterar su agravio contra la aplicación retroactiva del régimen tributario dispuesto en las Ordenanzas 7214 y 7215/2006, especialmente el nuevo texto asignado al art. 168 y al inc. 3 del art. 64, CTM.

Por último, en respaldo de su argumento conforme al cual le alcanza la exención que preveía el art. 171, inc. b, CTM, respecto de la publicidad interior, como así también del planteo de inconstitucionalidad contra el nuevo régimen vigente a partir de 2006 (que la incluye dentro del ámbito gravado por los DPP), hace saber que el 17/8/2011 la Comisión Federal de Impuestos (CFI) dictó la res. 569 que declaró a las normas tributarias de la Municipalidad de Guaymallén en pugna con el régimen de coparticipación federal de impuestos en cuanto gravan la publicidad interior de los locales comerciales.

#### B) Posición del municipio demandado.

Luego de formular una negativa general y particular de lo afirmado en la demanda, relata los antecedentes de hecho y de derecho que dieron lugar a la determinación de oficio cuestionada.

Destaca que nunca la actora presentó su declaración jurada previa que establecía y establece el CTM, ni tampoco había pagado suma alguna por este concepto, cuando es un hecho que EDASA (Coca Cola) publicitó y publicita en el territorio municipal todos sus productos desde tiempos inmemoriales.

Hace reserva de solicitar intereses y multas al momento de practicar liquidación final de lo adeudado, porque integran el monto del juicio. Por cuanto la aceptación del planteo de la actora respecto de la aplicación de intereses que se concedió mediante res. HCD 338/2009 (art. 3) lo fue

en el marco de la negociación que en ese momento llevaban a cabo las partes.

Destaca que las potestades fiscales del municipio han sido reconocidas por la jurisprudencia de este Tribunal, por lo cual la discusión sobre la naturaleza del tributo por publicidad se torna innecesaria.

Afirma que conforme al art. 3, CCiv., las leyes no tienen efecto retroactivo, salvo disposición en contrario y que conforme jurisprudencia de la Corte Nacional la prohibición de retroactividad sólo tiene lugar frente a situaciones de derecho privado, pero no en lo relativo a cuestiones de derecho público, como son las tributarias. Y expresa que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentaciones ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados, sobre todo cuando es incumplidor, como en el caso de la actora, que nunca presentó las declaraciones juradas que exige el CTM respecto de los DPP, por lo cual resulta plenamente aplicable lo establecido en el nuevo art. 168, CTM (t.o. s/ordenanza 7214/2006), que manda a pagar toda deuda no abonada en término al valor del gravamen vigente al momento del pago.

Respecto a la eximición por publicidad interior, reitera que no puede la actora pretender valerse de un régimen que no cumplió, porque no presentó ni la declaraciones juradas ni abonó concepto alguno por publicidad, y por lo tanto ningún derecho adquirido de carácter patrimonial se le ha afectado, ni se le debe mantener. Por el contrario, resulta aplicable el nuevo régimen vigente a la fecha de la liquidación, como lo dispone el nuevo art. 168, CTM. Por otra parte, de acuerdo con la redacción del art. 113, inc. 14, ley 1079 (LOM), el único caso que dicha publicidad no tributaría sería en el supuesto de que la misma se encuentre en un lugar privado sin acceso al público. Además, postula que aún si se considerara aplicable a la actora el viejo

art. 171, CTM, la actora nunca cumplió con su obligación de declarar en forma oportuna cuál era la publicidad interior no visible, por lo que el planteo formulado ahora resulta extemporáneo, más si se tiene en cuenta que las liquidaciones se han materializado en actas firmadas por el director de rentas de la municipalidad, por lo cual tienen el carácter de instrumentos públicos. Y no han sido redargüidas de falsedad por la contraria. Por último, alega que —de acuerdo con el CTM— el municipio tiene facultades para determinar de oficio la liquidación de tributos sobre bases ciertas y también sobre bases presuntas, por lo que, ante el incumplimiento de la actora, bien el municipio podía determinar de oficio la deuda por publicidad y propaganda sin realizar relevamiento alguno, basándose tan sólo en situaciones análogas o de similar género. Y es un hecho público y notorio que casi en el 100% de los lugares de acceso público de Guaymallén existen publicidades de Coca Cola o de las otras marcas que también comercializa la actora.

En cuanto al contenido de los relevamientos efectuados por una empresa contratada a tal efecto por el municipio, Semcor SA, sostiene que la veracidad de los mismos se desprende por la circunstancia que en los actos no sólo constan los carteles de la actora, sino también los de otras publicidades de otras empresas. Estos documentos sí existen, pero la municipalidad no tiene ninguna obligación de exhibirlos a la contraria pues se trata de documentación interna orientadora para la fijación del tributo, ante la falta de elementos aportados por la actora.

#### C) Posición de Fiscalía de Estado.

En primer lugar, afirma que los DPP han sido fijados por el municipio en virtud de la facultad establecida por el art. 199, inc. 6, Const. prov., y del art. 113, inc. 14, LOM. Que este tribunal ha resuelto la constitucionalidad de tales tributos.

También sustenta su postura en que estamos frente a un derecho por el uso en beneficio particular del espacio público, hecho imponible que no se superpone con ningún otro tributo nacional ni provincial. Como así también que el servicio lo constituye la fiscalización de la incidencia del aviso en la seguridad, estética y moralidad pública, facultades propias e inherentes al municipio (conf. arts. 79, 80, 82 y concs., LOM). Labor de inspección que se efectúa constantemente.

Plantea que lo resuelto por esta sala en la causa “Petrobras Energía S.A.” (sent. del 3/8/2010) no se asimila al presente caso porque la solidaridad entre la actora y el propietario del local adonde se realiza la publicidad ya estaba prevista en el art. 168, CTM, vigente desde 1977, por lo cual la modificación introducida por la Ordenanza 7214/2006 en el art. 167 no implicó la creación de un nuevo responsable del pago.

En su alegato postula que el caso bajo examen se diferencia de lo rto. el 17/4/2012 por la sala 2ª *in re* “Embotelladora del Atlántico S.A v. Municipalidad de General Alvear”, puesto que se ha acreditado que la liquidación y determinación del tributo tiene causa y está suficientemente motivada con la verificación del hecho imponible mediante las respectivas declaraciones juradas y actas de relevamiento. Y la actora no ha acreditado la falsedad de las mismas.

#### D) Dictamen del Procurador General.

El Ministerio Público entiende que el tribunal se ha expedido reiteradamente en sentido favorable a la potestad tributaria del municipio y específicamente sobre el rubro en discusión. El gravamen en modo alguno se superpone con algún otro tributo extramunicipal. Por su parte, la actora es sujeto responsable de la publicidad y propaganda que la favorece y es incumplidora

frente al Fisco. Pone de resalto que, aun cuando se pone en tela de juicio la existencia concreta de la propaganda por la que se pretende el cobro del tributo y su extensión a períodos diferentes a los que se indica en la constatación que sirva de base al requerimiento de pago, lo cierto es que la actora formula una queja genérica sin detenerse a desacreditar la existencia de cada una de las publicidades por las que se exige el cumplimiento de la obligación de tributar ni tampoco indica en qué casos se está solicitando que se le aplique la exención del CTM por tratarse de cartelera no dirigida al exterior. Si bien no desconoce lo resuelto por la sala 2ª en la causa 95.493, caratulada: “Embotelladora del Atlántico v. Municipalidad de General Alvear p/APA” (LS 437-216), mantiene su criterio, por lo cual concluye que no asiste razón a la accionante y considera que debe desestimarse la demanda.

#### II. Prueba rendida.

Se rindió la siguiente prueba:

##### A) Instrumental.

1) copias de: res. HCA 338/2009 y su notificación (fs. 38/52), constancia del Expte. Adm. 575-E-2007-60204 (fs. 54 y 254), descargo contra la res. DR 600/2006 (fs. 55/65), las liquidaciones n. 000659, 001364, 002045, 002691, 003266, y 003805 (fs. 71/253), res. DR 600/2006 y su notificación (fs. 255/258), dictamen legal, res. DR 310/2008 y su notificación (fs. 259/268), constancia de expediente 16677-E-2008-60204 y recurso administrativo contra la res. DR 310/2008 (fs. 267/284), dictamen 27/2007 de la Asesoría Letrada de la CFI (fs. 282/314), constancia presentación declaración jurada impuesto sobre los ingresos brutos-convenio multilateral período 2007 (fs. 315/319), otras constancias de fs. 54 a 77 del expediente administrativo 16677-

E-2008 como la res. HCD 338/2009 y su notificación (fs. 320/346), publicación oficial el 31/8/1977 de la ordenanza tarifaria anual y del Código Tributario de la Municipalidad de Guaymallén (fs. 348/370), del boletín oficial del 15/1/2001 en el cual se publicaron las ordenanzas 5517/2000, 5560/2000, 5562/2000 (tarifaria 2001, fs. 371/415), del boletín oficial del 18/6/2002 que contiene la Ordenanza 5961/2001 tarifaria 2002 (fs. 416/447), del boletín oficial del 15/1/2003 con la Ordenanza 6246/2002 tarifaria 2003 (fs. 448/479), del boletín oficial del 25/2/2004 que contiene a la Ordenanza 6510/2004 tarifaria 2004 (fs. 485/512), del boletín oficial del 7/2/2005 en el que se publicó la Ordenanza 6812/2005 tarifaria 2005 (fs. 513/543), del boletín oficial del 23/3/2006 en el que se publicó la Ordenanza 7102/2006 tarifaria 2006 (fs. 544/579), del boletín oficial del 4/10/2006 en el que se publicó la Ordenanza 7131/2006 (fs. 580/590), del boletín oficial del 16/11/2006 en el que se publicó la Ordenanza 7214/2006 (fs. 591/599), del boletín oficial del 22/11/2006 en el que se publicó la Ordenanza 7215/2006 (fs. 600/613), del dec. 1876/2006 (fs. 614), de la res. 406/2008 del Comité Ejecutivo del CFI (fs. 616/626). Como así también de los decs. 1784/2003 y 2300/2007 (fs. 674/675).

2) Exptes. administrativos: n. 575-E-07, caratulados: "Recurso de relevamiento de publicidad - Embotelladora del Atlántico", y su acumulado n. 16677-E-08; que se encuentran registrados en el Tribunal A.E.V. bajo el n. 77.543 C-17 (fs. 638). También se ha adjuntado Nota n. 1454-F-05-05179 (fs. 58/63).

3) 1704 actas de relevamiento de publicidad y propaganda, conteniendo las declaraciones juradas de los comercios relevados por la firma SEMCOR SA correspondientes a los productos publicitarios

de Coca Cola y toda la línea de la marca (fs. 732/735).

B) Pericial contable: del CPN Carlos M. Baudouin quien dictaminó que la actora lleva la contabilidad en legal forma; que es contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos en Mendoza, convenio multilateral, durante los ejercicios 2001 a 2006; que tanto los ingresos por ventas como los gastos que se imputan como publicidad para la comercialización de los productos que distribuye la actora en Mendoza integran los totales de los que surgen los coeficientes mediante los cuales se determina el monto del tributo por ingresos brutos, correspondiente a los períodos 2001-2006; e informe sobre las actividades por las cuales la actora tributa ingresos brutos (fs. 775/776).

C) Informes:

De la Dirección de Rentas de la Municipalidad de Guaymallén (fs. 785/791): en el cual se consigna que el relevamiento y contralor de la publicidad y propaganda le correspondía a la Dirección de Comercio del municipio hasta que se contrató a la empresa Semcor S.A.; que respecto de la recaudación la encargada es la Dirección de Rentas de la municipalidad; que no se creó una dependencia para atender el tema de publicidad ni se asignó ninguna partida presupuestaria para ello; que el relevamiento de publicidad se llevó a cabo en el 2006 y en esa oportunidad se generaron los cargos desde el año 2001 al 2006; por ello en el 2007 se presupuestaron \$ 3.500.000 en concepto de DPP y se recaudaron \$ 2.874.908,31.

De los comercios relevados: A fs. 1820 Roxana Ortiz, con domicilio en calle B° Jardín del Sol, M-32, Sección 2, Dúplex 4, informó que nunca trabajó con la actora ni exhibió cartelera de la misma. A fs. 1824 Lidia Ascensión Prada, propietaria del local ubicado Emilio M. Aguirre n. ... de Villa Nue-

va, informó que es posible que en el período 2001-2006 haya tenido afiches de los productos de la actora, pero sólo en el interior del mismo. Que la relación con la actora finalizó en agosto de 2003 por lo cual desde esa fecha no posee ningún cartel relativo a la mencionada empresa. Que sólo existen dos heladeras con el logo de Coca Cola, que fueron adquiridas entre los años 1985 y 1996, que se encuentran dentro del local y no son visibles desde el exterior. Adjunta copia del relevamiento efectuado por la municipalidad el 24/10/2006. A fs. 1826 José A. Pocognoni, encargado del local ubicado en calle Tomás Godoy Cruz n. ... de San José informó que no tiene constancia de objetos publicitarios correspondientes a productos que comercializa la embotelladora en el período 2001-2006. A fs. 2082 Jannett Álvarez en su calidad de ex propietaria del comercio ubicado en el B° 25 de setiembre, M-B, C-26, informó que el kiosco funcionó solamente un año durante el 2005. A fs. 2083 Josefa Giner en su calidad de titular del comercio ubicado en Pringles n. ... de San José informó que no existió en el local ningún objeto publicitario correspondiente a productos que comercializa la actora durante el período 2001-2006. A fs. 2084 Leonor Zacarías en su carácter de titular del comercio ubicado en Pedro Molina ... de Villa Nueva informó que no existió ningún objeto publicitario desde el 2001 hasta el 2006 de la firma actora. A fs. 2087 Rodolfo Brachman dueño de la despensa ubicada en Correa Saa n. ... informó que no existieron objetos publicitarios correspondientes a productos que comercializa EDASA. A fs. 2371 LIMAR SA propietaria del local ubicado en Tomás Godoy Cruz n. ... de San José informa que en el interior del local no se encuentran en la actualidad objetos publicitarios correspondientes a los productos comercializados por la actora, que para el 2006 la Municipalidad de Guaymallén labró acta por

carteles publicitarios colocados en el interior de la vidriera del negocio, visible desde el exterior, siendo retirados por la empresa. A fs. 2374 Fernando Bugarín, respecto del minimarket "El secreto" localizado en Adolfo Calle n. ... de Dorrego, informó que tomó posesión recién a partir de mayo del 2009. A fs. 2380 María Elena Robledo, dueña del local ubicado en El Chañar n. ... de San José informó que sí existieron objetos publicitarios correspondientes a los productos comercializados por la actora en el período 2004-2006 y que el local permanece cerrado desde noviembre de 2008. A fs. 2381 Ana María Martínez, propietaria del local ubicado en calle Ramón Ferrer n. ... de Rodeo de la Cruz informa que en el período 2001 a 2006 no había ningún negocio ni cartelería. A fs. 2385 Mirtha A. Suárez titular del comercio ubicado en calle Cobos n. ... de Dorrego informó que en dicha fecha no tenía ningún tipo de vinculación en el local comercial porque su contrato empezó en enero de 2008. A fs. 2387 Roberto Giamportone, propietario del local ubicado en Donado n. ... de Villa Nueva, informó que durante el período 2001-2006 existieron carteles publicitarios de los productos que comercializa la actora, que fueron entregados por el preventista y fueron colocados en la parte exterior y los otros dos dentro del local. A fs. 2589 Victoria de Molina informó que no tuvo propaganda en su local de la empresa Coca Cola. A fs. 2591 Juan Carlos Deliberto, propietario de la "Despensa Laurita", ubicada en Patricias Mendocinas n. ... de San José, informó que nunca hubo publicidad ni carteles luminosos en el exterior del local y que sí hubo afiches en el interior. A fs. 2594 Lon SRL, por intermedio de apoderado, informó que explota el local del Mendoza Plaza Shopping desde setiembre de 2008. A fs. 2681 María Consuelo Castillo, como propietaria del local ubicado en Godoy Cruz n. ... de San José, informó que en el período 2001-

2006 tuvo en comodato una heladera exhibidora vertical adentro del comercio no visible desde el exterior, y folletos que ubicaban en el exterior los preventistas. A fs. 2684 José Antonio Rosales, con domicilio en Las Araucarias n. ... de Villa Nueva, informó que no hubo un comercio en el período 2001-2006 ni tampoco publicidad. A fs. 2686 Carlos Esteban, titular del comercio ubicado en Vicente López n. ... de San José, informó que el negocio comenzó a operar en febrero de 2005 y que recién en el 2007 empezaron a vender gaseosas, por lo que no hubo posibilidad de alguna publicidad en el período requerido. A fs. 2684 Miguel A. Valencia, informó que en el local ubicado en Carril Nacional n. ... de Rodeo de la Cruz no existen ni existieron objetos publicitarios de productos comercializados por EDASA. A fs. 2692 Millán SA, por intermedio de apoderada, informó que no existen registros si la actora tenía instalados objetos publicitarios en la sucursal ubicada en calle Cervantes n. ... de Villa Nueva. A fs. 3027 Jorge Álvarez, titular del local ubicado en Godoy Cruz n. ... informa los carteles (y una heladera vertical) que tiene en el comercio con logos de las marcas comercializadas por EDASA. A fs. 3034 Claudia R. Páez, propietaria del local ubicado en Los Gladiolos n. ... informó que no se colocaron carteles publicitarios de los productos comercializados por EDASA en el período comprendido entre el 22/8/2002 y el 2006. A fs. 3037 Carlos Mariño, propietario del comercio ubicado en Cdad. de Río Cuarto n. ... de Dorego, informó que tiene publicidad impresa en una heladera ubicada dentro del local cuya visualización desde el exterior no es posible. A fs. 3162 Juana Vega de López, propietaria del comercio localizado en Víctor Hugo n. ... informó que lo único que posee es una heladera-exhibidor de los productos de Coca Cola, que se encuentra en el interior del local. A fs. 3243 Neumashop Narváez SA, por apoderado, informó que en

local comercial ubicado en Paso de Los Andes n. ... de San José no contó, ni dentro, ni fuera, con material publicitario relacionado con los productos comercializados por EDASA. A fs. 3307 José Mannino, propietario del local ubicado en Pedro Molina n. ... de San José informó que sí fueron colocados afiches en la vereda exterior en el año 2006, y en el período 2001-2006 hubo carteles en dos heladeras verticales con vitrina y en un cartel luminoso ubicados en el interior del local. A fs. 3309 Daniel H. Arias quien vive en Tupac Amará n. ... de Rodeo del Medio informó que no existió en su domicilio publicidad de los productos que comercializa la empresa actora. A fs. 3312 Marta Angélica Asís informó que nunca existió publicidad de la empresa actora en su domicilio ubicado en B° Capilla del Rosario II M-F, C-7. A fs. 3314 Jorge Catania, titular del comercio ubicado en Mitre n. ... de Pedro Molina, informó que nunca existió publicidad de EDASA en el período 2001-2006. A fs. 3315 Alejandro Rigordi en su carácter de titular del negocio ubicado en Paseo Libertad n. ... informó que en el período 2001-2006 sólo existía un cartel en la vía pública y 2 equipos de frío en el interior del local. A fs. 3316 Héctor R. Barrera, titular del negocio ubicado en Bandera de Los Andes n. ... de Villa Nueva informó que en el período 2001-2006 no existían carteles en la vía pública sino sólo una heladera en el interior del local. A fs. 3317 el propietario de la despensa ubicada en Correa Saá n. ... informó que no existieron objetos publicitarios correspondientes a los... productos que comercializa EDASA. A fs. 3318, Elena M. Cannizzo dueña del local sito en Pellegrini n. ..., informó que durante el período 2001-2006 no existieron elementos de publicidad de EDASA. A fs. 3319 Juana González propietaria del local ubicado en Roma n. ... de Bermejo informó que no existió publicidad de productos comercializados por EDASA por el período 2001-2006.

A fs. 3322 Adrián Rodríguez, propietario del local ubicado en Pasteur s/n informó que en el período 2001-2006 no existían elementos de publicidad exterior en su local. A fs. 3323 Raúl Grattarola informó que en su local ubicado en Olascoaga n. ... no existieron elementos publicitarios de la firma actora. A fs. 3324 Silvio Luis Soria informó que en el interior del local de su propiedad ubicado en Necochea n. ... hay dos heladeras verticales de la marca Coca Cola visibles desde el exterior. A fs. 3325 María Laura García informó que en su negocio ubicado en Av. Libertad n. ... hubo una heladera interior y que el cartel exterior fue colocado después del 2006. A fs. 3712 María del Carmen Echegaray informó que en el local de su propiedad ubicado en Navarro n. ... de Villa Nueva no existieron durante el período 2001-2006, ni existen, ningún objeto publicitario de la empresa EDASA (39 respuestas).

### III. Mi opinión:

#### 1. Antecedentes.

De la compulsua del procedimiento previo a la interposición de la presente acción, como así también de la prueba arriada a la causa y los hechos afirmados y no discutidos por las partes, se desprenden las siguientes circunstancias:

a. El CTM de la Municipalidad de Guaymallén aprobado por decreto del gobernador de facto 2085/1977 (B.O. 31/8/1977), prevé en su título VIII a los DPP. El ámbito de aplicación del derecho era, según la redacción que tenía el art. 164, “la publicidad y propaganda comercial, cualquiera fuere su característica, realizada en la vía pública, visible o audible desde ella, sitio con acceso al público, en el espacio aéreo o en el interior de cinematógrafos, campos de deportes y vehículos de transporte urbano de pasajeros...”.

Por el art. 171, inc. b, estaba exenta del pago del derecho “la publicidad y pro-

paganda de productos y servicios realizada en y hacia el interior del mismo local o establecimiento donde se expendan o presten”.

Al efecto de la percepción del derecho, el art. 170 preveía que las empresas publicitarias o anunciantes debían presentar periódicamente una declaración jurada sobre la cual el organismo fiscal practica el aforo (fs. 357, coincidente con lo publicado en el sitio web oficial: [www.guaymallen.mendoza.gov.ar/institucional/codtribu/codigo%20trib-ord77.pdf](http://www.guaymallen.mendoza.gov.ar/institucional/codtribu/codigo%20trib-ord77.pdf)).

b. Por expediente administrativo 513.992-DR-2006 tramitó el llamado a licitación para la contratación del servicio de verificación, determinación, liquidación y seguimiento de pago por derechos de publicidad y propaganda, con destino a la Dirección de Rentas de la Municipalidad de Guaymallén (lo que había sido autorizado por ordenanza 7131/2006 del 19/4/2006, publicada en el B.O. del 4/10/2006, fs. 586), contrato que fue adjudicado a la firma SEMCOR S.A. mediante dec. 1876/2006, dictado el 3/10/2006 (fs. 614).

c. Desde el día siguiente, el 4/10/2006 y por el lapso aproximado de un mes, hasta el 13/11/2006, a través de la empresa hacia la que había tercerizado el servicio de verificación, relevamiento, liquidación y seguimiento de pago de los contribuyentes responsables de los DPP, la Municipalidad de Guaymallén efectuó un relevamiento producto del cual se emitieron 1704 declaraciones juradas, suscritas por el verificador y la persona a cargo de local comercial, generalmente acompañado de la firma de un testigo (ver informe de fs. 785/791 y las actas obrantes en caja de seguridad del tribunal).

d. El 16/11/2006 fue publicada la Ordenanza 7214/2006 modificatoria del título VII del CTM (arts. 164 a 172). En lo que aquí nos interesa, se modificó el hecho imponible descrito en el art. 164 pasando a estar gravada:

“a) La publicidad, propaganda escrita o gráfica, hecha en la vía pública o visible desde ésta, con fines lucrativos o comerciales”;

“b) La publicidad y propaganda que se hace en el interior de locales destinados al público (cines, teatros, comercios, campos de deportes y demás sitios de acceso público)”;

“c) La publicidad o propaganda oral realizada en la vía pública o lugares públicos o que, por algún sistema o método de alcance a la población” (ver fs. 598/599).

Consecuencia de la reforma, mediante Ordenanza 7215/2006, publicada en el boletín oficial del 22/11/2006, la municipalidad también modificó el art. 64 de la OT 2006 (7102/2006) e incrementó las alícuotas de los DPP (ver fs. 612/613).

e. Sobre la base de las declaraciones juradas relevadas en relación con el CTM y la OT 2006 (reformados por las Ordenanzas 7214/2006 y 7215/2006, respectivamente), la Dirección de Rentas municipal en fecha 12/12/2006 emitió las liquidaciones de DPP a cargo de la actora n. 000659 (año 2006), n. 001364 (2005), n. 002045 (2004), n. 002691 (2003), n. 003266 (2002), y n. 003805 (2001), todo ello conforme surge de la notificación de fs. 201, los fundamentos de la res. DR 600/2006 de terminación de oficio del tributo y las liquidaciones obrantes a fs. 203/204 y fs. 18/200, respectivamente, del expediente 575-E-2007-60204.

Evacuada la vista de las liquidaciones, mediante res. DR 310 dictada el 27/8/2008 el municipio rechazó el criterio sustentado por la actora y procedió a la determinación de oficio de los DPP en la suma de \$ 1.449.613, con más sus intereses resarcitorios hasta la fecha de pago, lo que fue notificado por cédula del 27/8/2008.

Contra este último acto la actora opuso reclamo ante el Jury de Reclamos, el que fue resuelto y rechazado por res. 338 dictada el 7/10/2009 por el H. Concejo Deliberante, notificada por cédula del 17/12/2009.

## 2. Cuestiones a resolver.

Por razones de estricto orden lógico-jurídico, en primer lugar, corresponde atender el agravio relativo a la naturaleza de los DPP y, con ello, su presunta inconstitucionalidad por contravenir las disposiciones del régimen federal de coparticipación de impuestos.

Recién luego, corresponderá adentrarse en el análisis relativo al ajuste (o no) de la actividad administrativa impugnada al marco de legalidad aplicable.

## 3. Sobre la constitucionalidad de los DPP. Precedentes del Tribunal.

Entiendo que las ofensas expuestas por el actor no alcanzan a desvirtuar la constitucionalidad genérica de los DPP, tal como ha sido explicitado por esta Sala en autos “Compañía de Alimentos Fargo S.A.” (sentencia del 13/6/2012 registrada en LS 439-094), recientemente reiterado en “Metrópoli Publicidad Exterior SRL” (sentencia del 16/8/2012), y en “Chretien y Asoc. S.A.”.

En efecto, en esa oportunidad se dijo que las facultades tributarias municipales han sido reconocidas por este Tribunal en numerosos precedentes (LS 218-482; 315-113; 319-172; 352-60; 366-146, entre otros) y que, específicamente, en materia de publicidad y propaganda, esta Sala ha reconocido al gravamen como un recurso propio de las Comunas (LS 378-90; 388-112 y 416-25).

En lo que respecta al hecho imponible, en mi voto ampliatorio expuesto en la causa “Fargo” traída al caso, sostuve que la redacción del inc. 14) del art. 113, LOM, puede dar lugar a vacilaciones.

Ante ello no debe olvidarse que la declaración de inconstitucionalidad de una ley o de cualquiera de sus partes es un acto de suma gravedad institucional que sólo debe ser considerado como ultima ratio del orden jurídico (Fallos 249:51 y sus citas, 260:153, 264:364, 312:122), a la que solo cabe acudir cuando no existe otro modo de

salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución Nacional, pues las leyes, dictadas de acuerdo con los mecanismos previstos en la Carta Fundamental, gozan de una presunción de legitimidad que opera plenamente, y obliga a ejercer dicha atribución con sobriedad y prudencia (Fallos 242:73; 285:369; 300:241). Por lo cual, si la disposición atacada admite más de una interpretación, una que la torna inconstitucional y otra que la adecua al ordenamiento, el Tribunal debe pronunciarse a favor de esta última (LS 224-119; 276-20).

De consuno con lo anterior, adherí al criterio de la Asesoría Jurídica del CFI expuesto en el dictamen 27/2007, en cuanto a que los DPP constituyen un derecho o canon por el aprovechamiento particular del dominio.

Con este sentido, la norma y su reglamentación contenida en el art. 221, CTM, no aparecen como inconstitucionales dado que cumplen con el principio histórico y fundamental del derecho público cual es el denominado *no taxation without representation*, y no aparecen como contrarios al régimen federal de recursos fiscales, ya que no contienen ni una tasa retributiva de servicios ni un impuesto análogo a los que ya perciben la Nación o la Provincia.

Pero ello es así, sólo en cuanto a la publicidad y propaganda comercial, cualquiera fuera su característica, realizada en la vía pública, visible o audible desde ella, y demás establecimientos públicos.

4. Lo anterior, torna relevante la argumentación expuesta por la actora en cuanto al momento que debe tomarse como configurada una determinada relación tributaria, vinculado ello con el momento a partir del cual rigen las leyes tributarias, ya que la anterior redacción del CTM (de 1977) expresamente excluía del ámbito gravado a la “publicidad y propaganda... realizada en y hacia el interior del mismo

local o establecimiento donde se expendan o presten” (tal como lo expresaba el del art. 171, inc. b). Régimen este que prácticamente no genera conflicto frente a los límites constitucionales *supra* reseñados.

En cambio, como consecuencia de la reforma operada por la Ordenanza 7214/2006, pasó a estar gravada también la “publicidad y propaganda que se hace en el interior de locales destinados al público (cines, teatros, comercios, campos de deportes y demás sitios de acceso público)”, de acuerdo con la redacción impresa al nuevo art. 164, inc. b, CTM.

Y en autos, varios de los hechos imponibles que han dado lugar a las liquidaciones impugnadas (tal como consta en las mismas planillas, en las declaraciones juradas surgidas con el relevamiento, fue corroborado por las contestaciones a los oficios requeridos a los propietarios de los establecimientos relevados y ha sido reafirmado por el municipio al contestar la demanda), consisten, precisamente, en carteles de publicidad al interior de locales comerciales. Imposiciones éstas que, de acuerdo con la interpretación sistemática a la que he adherido, chocan abiertamente con el régimen de coparticipación federal de impuestos previsto en la ley 23548, sus complementarias y modificatorias, como ha sido dilucidado por la CFI. En efecto —como lo destaca la actora en su alegato— el 17/8/2008 el Comité Ejecutivo de la CFI dictó las res. 562 y 569 por las cuales se declaró al tributo previsto en el art. 164 y ss., CTM de Guaymallén, respecto de su aplicación en el interior de los locales comerciales, en pugna con el régimen de coparticipación federal de impuestos (ver las resoluciones en: [www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r\\_c\\_e\\_n\\_562\\_2011.pdf](http://www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r_c_e_n_562_2011.pdf), y en [www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r\\_c\\_e\\_n\\_569\\_2011.pdf](http://www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r_c_e_n_569_2011.pdf), respectivamente).

Del mismo modo, y en la misma fecha, mediante res. 564/2011 y 566/2011 se de-

claró en pugna con el precitado régimen a los arts. 213 y ss., CTM de la Municipalidad de Godoy Cruz (texto actualizado al 2008).

5. Sobre la vigencia de las leyes tributarias municipales. Precedentes del Tribunal.

En un nuevo precedente dictado por la Sala Segunda, también referido a la problemática de los derechos de publicidad y propaganda (causa “Direct TV”, sentencia del 27/6/2012, registrada en LS 440-14), empleando un criterio al que adhiero plenamente, el tribunal sostuvo que la ordenanza tarifaria rige para los contribuyentes a partir de su dictado como también rigen los montos fijados en la misma. Por lo cual se consideró que cualquier reclamo municipal fundado en la base imponible dispuesta en la nueva ordenanza tarifaria pero aplicada hacia períodos anteriores, resulta violatorio del principio de reserva de ley en materia tributaria porque tal ordenanza comienza a regir después de su publicación.

Antes, esta Sala Primera, en el precedente “Petrobras Energía SA” (LS 416-25), había declarado la inconstitucionalidad parcial de una resolución de la dirección de rentas municipal por la que se ratificaron las liquidaciones de DPP por el período 2002 a 2008, en aplicación de las reformas introducidas en el 2008 al CTM y la OT anual. En esa oportunidad se dijo que la actora no puede ser considerada como obligada al pago del tributo por cuanto ni el CTM ni las ordenanzas anuales vigentes en el período 2002-2007 preveían la responsabilidad solidaria de la actora con el contribuyente que se inserta recién a partir del año 2008.

6. Algunas otras reglas que hacen a la legitimidad de la determinación de oficio de los DPP.

Finalmente, estimo conveniente recordar algunas otras pautas que esta Suprema Corte ha fijado en orden a validar la legitimidad de la determinación de oficio

de los DPP sobre la base de relevamientos encargados a terceros —sujetos de carácter privado—, sin intervención de funcionarios municipales. En tal sentido, estimo como correctos los criterios aludidos por la Sala Segunda, en el antes referido precedente “Direct TV”, en cuanto a que, para servir de causa legítima al ejercicio en concreto de la potestad tributaria municipal, tales relevamientos:

— deben identificar en forma clara los objeto publicitarios, con discriminación de sus funciones;

— la identificación del hecho imponible debe condecirse con el establecido en el CTM y en la OT anual vigente;

— también deben consignarse con precisión los datos relativos a la ubicación, siendo incorrectas las referencias genéricas respecto del lugar, como p. ej.: la cita de intersecciones de calles en las que existen cuatro esquinas y no se precisa a cuál de ellas corresponde.

7. Aplicación de las reglas expuestas al caso.

Teniendo presente las reglas y criterios jurisprudenciales referidos, frente a los hechos y antecedentes de la causa antes relatados, entiendo que corresponde hacer lugar a la demanda en todas sus partes por cuanto:

a) El municipio demandado ha pretendido aplicar en forma retroactiva el régimen tributario relativo a la base imponible y alícuotas por los DPP vigente a partir de las reformas al CTM y a la OT 2006 operadas por las Ordenanzas 7214/2006 y 7215/2006, que fueron publicadas en el boletín oficial —respectivamente— el 16/11/2006 y el 22/11/2006, a los hechos constatados entre el 4/10 y el 13/11, del mismo año, esto es, mientras estaba vigente otro régimen;

b) El régimen anterior (durante cuya vigencia se realizaron los relevamientos y se presentaron las declaraciones juradas que

dieron lugar a la determinación del tributo cuestionado) era más benévolo para el actor en tanto eximía a la publicidad y propaganda efectuada en y hacia el interior de los comercios;

c) Es impropio la determinación del tributo por DPP hacia atrás en el tiempo, por períodos quinquenales, sobre la base del relevamiento de circunstancias existentes en el último año; más cuando el régimen tributario municipal vigente durante los años anteriores era más benigno para el pretendido contribuyente;

d) Como lo ha declarado la CFI, está en pugna con el régimen de coparticipación federal de impuestos la publicidad en el interior de los locales comerciales, y en la determinación de oficio cuestionada se han incluidos varios hechos así calificables.

e) Además, las liquidaciones adolecen de otros vicios tales como indicar la ubicación de un cartel publicitario sólo con la indicación de la intersección de dos calles, pero sin aclarar en cuál de las esquinas; ello sin contar que varios de los titulares de los domicilios y/o locales comerciales negaron la existencia de la publicidad y/o propaganda relevada.

8. En conclusión, y si mis distinguidos colegas de Sala adhieren a los fundamentos antes expresados, entiendo que corresponde hacer lugar a la demanda debiendo anular la res. DR 310/2008 por la que se determinaron de oficio los DPP que debía abonar el actor por los períodos 2001-2006, como así también su precedente res. DR 600/2006 que ratificó las pertinentes liquidaciones anuales y la resolución ratificatoria HCD 3387/2009, por adolecer de vicios graves en su objeto y en la voluntad en la emisión de tales actos, en mérito a las argumentaciones *supra* expuestas.

Así voto.

El Dr. *Nanclares*, en voto ampliatorio, dijo:

Que respecto de la cuestión referida a la constitucionalidad de DPP he tenido

oportunidad de pronunciarme en los precedentes “Millán S.A” (LS 378-90), “Telcel Comunicaciones S.A.” (LS 408-221), “Petrobras Energía S.A” (LS 416-25), y en “Compañía de Alimentos Fargo S.A” (LS 439-094) en los cuales me he referido a la naturaleza jurídica de tales tributos como “una tasa como contraprestación de un servicio de contralor que brinda la Comuna”, cuya constitucionalidad no merece cuestionamiento a tenor de la expresa facultad tributaria municipal sobre la materia, reconocida en la Constitución Provincial y en la ley Orgánica de Municipalidades.

Con salvedad de este criterio, adhiero a las conclusiones vertidas en el voto que antecede tanto respecto de la improcedencia de la aplicación retroactiva de las ordenanzas tarifarias municipales cuando el nuevo régimen es más gravoso para el contribuyente, como de los defectos e imprecisiones que adolecen la determinación de oficio impugnada en autos.

Así voto.

2ª cuestión.— El Dr. *Pérez Hualde* dijo:

Atento los fundamentos desarrollados en la primera cuestión, corresponde hacer lugar a la acción procesal administrativa deducida a fs. 1/32 vta. Embotelladora del Atlántico S.A. En su consecuencia, anular la res. DR 310/2008 y su antecedente res. DR 600/2006, como así también su ratificatoria res. HCD 3387/2009, todas de la Municipalidad de Guaymallén.

Respecto de la suma de \$ 366.214,75 depositada en autos el 26/3/2010 (ver fs. 644 y 647) en cumplimiento del requisito de admisión formal de la acción del art. 10, CPA, transferida a la Municipalidad de Guaymallén (ver fs. 656), incumbe ordenar a la Contaduría General y a la Tesorería General del municipio que se proceda a su devolución al actor dentro del plazo del art. 68, párr. 1, CPA, con más sus intereses legales computados desde el depósito hasta la fecha de su efectiva entrega.

Así voto.

El Dr. *Nanclares*, adhiere al voto que antecede.

3ª cuestión.— El Dr. *Pérez Hualde* dijo:

Atento como han sido resueltas las cuestiones anteriores, las costas del proceso se imponen a la parte demandada vencida (arts. 36, CPC y 76, CPA).

Así voto.

El Dr. *Nanclares*, adhiere al voto que antecede.

Con lo que terminó el acto, procediéndose a dictar la sentencia que a continuación se inserta:

Y Vistos:

Por el mérito que resulta del acuerdo precedente, la sala 1ª de la Suprema Corte de Justicia, fallando en definitiva, resuelve:

1) Hacer lugar a la acción procesal administrativa deducida a fs. 1/32 vta. Embotelladora del Atlántico SA y, en su consecuencia, anular la res. DR 310/2008 y su antecedente res. DR 600/2006, como así también su ratificatoria res. HCD 3387/2009, todas de la Municipalidad de Guaymallén.

2) Ordenar al contador general y al tesorero general de la Municipalidad de Guaymallén que dentro del plazo del art. 68, párr. 1, CPA, se devuelva al actor la suma de \$ 366.214,75, con más sus intereses legales computados desde la fecha de su depósito judicial hasta el momento de su efectiva entrega

3) Imponer las costas a la parte demandada vencida (art. 36, CPC y 76, CPA).

4) Regular los honorarios profesionales de la siguiente manera: al Dr. M. G. R., en la suma de \$ ... y al Dr. A. A. B. P., en la suma de \$ ..., conf. arts. 2 y concs., LA.

5) Dése intervención a la Dirección General de Rentas.

Constancia: Que la presente resolución es suscripta sólo por dos miembros del tribunal, en razón de encontrarse vacante una de las vocalías de la sala 1ª de la Suprema Corte de Justicia (art. 88, apart. III, CPC).

Regístrese, notifíquese y devuélvanse a origen las actuaciones administrativas acompañadas.— Alejandro Pérez Hualde.— Jorge H. Nanclares.— Fernando Romano.

## LIMITACIONES AL PODER MUNICIPAL ANTE LA LIBERTAD DE PUBLICIDAD INTERIOR

por ESTELA B. SACRISTÁN y FLORENCIA S. RATTI MENDAÑA

### I. PLANTEO

El presente caso versa sobre la denominada “publicidad interior” ante los avances del poder municipal, en el marco de una sentencia comprometida, aleccionado-

ra, emanada de una de las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza.

Los hechos del caso son los siguientes: algunos comercios, relevados en Guaymallén, mostraban “publicidad interior” de una empresa embotelladora. Por mediar responsabilidad solidaria, a la empresa embotelladora actora se le determinó, de oficio, una deuda *en concepto de* “derechos de publicidad y propaganda” por los años 2001 a 2006, por aplicación de una norma: i) publicada en el Boletín Oficial recién el 16/11/2006 y ii) en pugna con el Régimen de Coparticipación Federal.

Estos hechos agravaron constitucionalmente a la empresa actora en dos aspectos identificables así: por un lado, por haberse concretado una transgresión al reparto de competencias que la Constitución establece, tanto en el plano federal como provincial y municipal, cuestión que involucra el Régimen de Coparticipación Federal, así como el *prius* relativo a la naturaleza jurídica de los derechos de publicidad y propaganda; por el otro, por haber mediado aplicación retroactiva de la norma sancionada en 2006. Vale la pena apuntar que, en el plano práctico, los “derechos de publicidad y propaganda” que el municipio pretendía percibir alcanzaban casi \$ 1.500.000.

En lo que aquí interesa, el tribunal resolvió hacer lugar a la acción incoada por la embotelladora actora y anular las determinaciones de oficio de los derechos de publicidad y propaganda, que se le impusieran a ésta, con costas a la vencida.

Estas líneas están ordenadas en torno a esos dos agravios, y estarán enderezadas a poner de resalto la solidez constitucional de la solución adoptada por el tribunal, en una verdadera lección de tutela del debido proceso sustantivo de los particulares a la luz de nuestra Norma Fundamental.

## II. LOS DERECHOS DE PUBLICIDAD Y PROPAGANDA EN ESPACIOS PRIVADOS: ¿CÁNONES, TASAS O IMPUESTOS?

La primera de las dos cuestiones mencionadas es la relativa a la índole de los derechos de publicidad y propaganda. Por ello, corresponderá que realicemos un breve análisis de la su naturaleza jurídica. Esto, pues se han originado diversas posiciones doctrinarias y jurisprudenciales en torno al abordaje de los derechos de publicidad y propaganda realizadas en el interior de un espacio privado con acceso al público, en el carácter de impuestos, tasas o cánones. Precisamente, los magistrados que integran el tribunal interviniente en la sentencia han enriquecido el debate respecto de esta cuestión, tal como a continuación quedará expuesto.

### 1. Preliminar

A efectos de discernir en qué categoría jurídica encuadran los derechos de publicidad y propaganda en el interior de un espacio privado con acceso al público (en adelante, los DPP), preciso es distinguir primeramente los conceptos jurídicos de i) impuesto, ii) tasa, iii) precio o canon.

Es dable destacar que esta distinción ha sido exitosamente encarada por la Asesoría Jurídica de la Comisión Federal de Impuestos (en adelante, CFI) en el dictamen 27/2007, el cual, en forma conjunta con diversas resoluciones posteriores emitidas

por el Comité Ejecutivo de dicha Comisión<sup>1</sup>, ha servido de base sustancial a la sentencia que nos ocupa<sup>2</sup>.

## 2. Concepto de impuesto, tasa y cánon

Distinguida doctrina ha diferenciado estos tres conceptos, y a ella cabe acudir en forma liminar.

En primer lugar, podemos definir el recurso público tributario “impuesto” como “una prestación pecuniaria directa, obtenida de los particulares autoritariamente, a título definitivo, sin contrapartida y para la cobertura de las cargas públicas o para la intervención del Estado”<sup>3</sup>.

Por otro lado, si bien el recurso público tributario “tasa”, al igual que el impuesto, es una prestación obligatoria, establecida por ley, tendiente a la cobertura del gasto público<sup>4</sup>, se diferencia de aquél en cuanto “es la compensación especial que se paga al Estado por un servicio especial dispensado por él a quien se la abona”<sup>5</sup>.

Por último, un precio o canon consiste en “una obligación económica a favor del titular del dominio público (Nación, provincia o municipalidades) en concepto de retribución del uso especial permitido o concedido, que habitualmente consiste en el pago de una suma de dinero”<sup>6</sup>.

## 3. Los DPP como precios o cánones

Habiendo realizado esta distinción, nos encontramos en condiciones de afirmar que si bien los derechos de publicidad y propaganda *en espacios públicos* son, en general, reconocidos como precios o cánones<sup>7</sup> —cuanto menos, en nuestro ordenamien-

<sup>1</sup> Disponibles en internet (último acceso 31/1/2013): [www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r\\_c\\_e\\_n\\_561\\_2011.pdf](http://www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r_c_e_n_561_2011.pdf); [www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r\\_c\\_e\\_n\\_562\\_2011.pdf](http://www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r_c_e_n_562_2011.pdf); [www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r\\_c\\_e\\_n\\_563\\_2011.pdf](http://www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r_c_e_n_563_2011.pdf); [www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r\\_c\\_e\\_n\\_564\\_2011.pdf](http://www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r_c_e_n_564_2011.pdf); [www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r\\_c\\_e\\_n\\_565\\_2011.pdf](http://www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r_c_e_n_565_2011.pdf); [www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r\\_c\\_e\\_n\\_566\\_2011.pdf](http://www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r_c_e_n_566_2011.pdf); [www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r\\_c\\_e\\_n\\_567\\_2011.pdf](http://www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r_c_e_n_567_2011.pdf); [www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r\\_c\\_e\\_n\\_568\\_2011.pdf](http://www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r_c_e_n_568_2011.pdf); [www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r\\_c\\_e\\_n\\_569\\_2011.pdf](http://www.comfedim.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r_c_e_n_569_2011.pdf).

<sup>2</sup> Consid. III, pto. 4.

<sup>3</sup> Definición de Jèze, citada en GALLI, Guillermo P., “Recursos públicos”, en MORDEGLIA, Roberto - ALBACETE, Carlos E. - FERNÁNDEZ DE LA PUENTE, Elena - DAMARCO, Jorge H. - GALLI, Guillermo P. - NAVARRO, Patricio A. - TORRES, Agustín, *Manual de finanzas públicas*, 2ª ed., AZ, Buenos Aires, 1986, p. 204.

<sup>4</sup> SPISSO, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2009; AP 9216/000751.

<sup>5</sup> GALLI, Guillermo P., “Recursos públicos”, cit., esp. p. 203.

<sup>6</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “Las retribuciones que perciben los municipios bonaerenses por el uso del dominio público municipal no son tributos”, LLBA 2006-569 y ss., así como en *Impuestos 2006-5*, La Ley, Buenos Aires, 2006, ps. 685-690.

<sup>7</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “Las retribuciones...”, cit. Tal ha sido, asimismo, la postura asumida por la firma L’Oreal Argentina SA en el memorial presentado por ante la Comisión Fe-

to jurídico<sup>8</sup>— no puede predicarse lo mismo de aquellos derechos *en espacios privados con acceso al público*.

Ello así, por cuanto, conforme surge de la definición recién transcripta, nos encontraremos frente a un precio o canon cuando: i) el Estado otorgue a un particular, sobre un bien del dominio público, un uso distinto del que tienen los demás; ii) el particular abone una determinada suma de dinero como contraprestación por ese uso diferencial.

Por ende, no es dable sostener —tal como lo hiciera la parte demandada en la sentencia que comentamos— que el Estado tiene derecho a cobrar un precio por la publicidad o propaganda realizada en un espacio privado; sencillamente, en razón de que

---

deral de Impuestos, en el que ha sostenido que “...los derechos no son tributos, sino que son precios o cánones por la utilización u ocupación de espacios públicos. Se trata de contraprestaciones legalmente estipuladas como retribución por el uso u ocupación diferencial del espacio público por parte de un particular, uso u ocupación que en el caso del derecho en cuestión es realizado mediante publicidad o propaganda. Lo que se retribuye con derechos, su razón de ser, su fundamento legitimante, lo que autoriza su cobro al municipio, es la ocupación diferencial del espacio público, como ocurre con los denominados derechos de venta ambulante, derechos de feria, derechos de ocupación o uso de espacios públicos y los aquí controvertidos derechos de publicidad y propaganda” (dictamen 25/2007, p. 13). Una posición en contrario fue sostenida por Almada y Matich, quienes han entendido que la naturaleza jurídica de este derecho es la de una tasa “por retribuir la prestación, por parte del municipio, del servicio de control de la uniformidad y estética del espacio público y la preservación de la salubridad visual y sonora, por la instalación de elementos publicitarios, o para evitar cualquier otro efecto pernicioso que pudiera derivarse de carteles, estructuras, publicidad móvil, propaganda escrita o gráfica”, conf. ALMADA, Lorena - MATICH, Cecilia, “Análisis de los últimos precedentes en materia de ‘derechos de publicidad y propaganda’”, Impuestos 2010-5, La Ley, Buenos Aires, 2010, p. 26. Por último, en la sentencia que nos ocupa, el ministro Nanclares, en voto ampliatorio, también adhirió a esta última concepción: “Que respecto de la cuestión referida a la constitucionalidad de DPP he tenido oportunidad de pronunciarme en los precedentes ‘Millán S.A’ (LS 378-90), ‘Teletel Comunicaciones S.A’ (LS 408-221), ‘Petrobras Energía S.A’ (LS 416-25), y en ‘Compañía de Alimentos Fargo S.A’ (LS 439-094) en los cuales me he referido a la naturaleza jurídica de tales tributos como ‘una tasa como contraprestación de un servicio de contralor que brinda la Comuna’, cuya constitucionalidad no merece cuestionamiento a tenor de la expresa facultad tributaria municipal sobre la materia, reconocida en la Constitución provincial y en la Ley Orgánica de Municipalidades”.

<sup>8</sup> Contrariamente, la Ley General Tributaria de España, en su art. 26, nro. 1, dispone que son tasas aquellos tributos “cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público...”. En similar postura, Marienhoff entendía que “...algo distinto ocurre cuando se trata de la concesión de un bien público creado por el hombre, es decir, una dependencia perteneciente al llamado dominio público artificial. Así, en la concesión de uso especial de una calle urbana, o de un puerto, por ejemplo, el pago que efectúe el concesionario no sólo se refiere al uso en sí, sino que además, tiende a remunerar el servicio público de construcción, y más aún de conservación de la calle o del puerto; hay aquí la retribución de un servicio del Estado. En estos casos estimo que la referida prestación económica tiene efectivamente caracteres o sustancia de tasa y que como tal debe considerársela” (MARIENHOFF, Miguel S., *Tratado de derecho administrativo*, t. V, 4ª ed., AbeledoPerrot, Buenos Aires, 1998, ps. 469/70, cit. en GARCÍA BELSUNCE, Horacio, “Las retribuciones...”, cit.).

falta uno de los requisitos esenciales que configuran el uso especial: la existencia de un dominio público cuyo uso diferenciado pueda otorgarse.

Ya lo había dicho la firma L'Oreal Argentina SA en el memorial citado en el dictamen de la CFI<sup>9</sup>: “Si no se utiliza el espacio público, el derecho de publicidad y propaganda no puede ser exigido, puesto que no hay razón que justifique una pretensión en tal sentido”. En otras palabras, mal podría el Estado pretender otorgar un uso especial sobre un espacio que no le pertenece.

De este modo, no cabe sino admitir la naturaleza tributaria de los derechos de publicidad y propaganda en espacios privados, ya sea como tasa o bien como impuesto. Veamos.

#### 4. Los DPP como tasas

Aquellos que consideran que los derechos de publicidad y propaganda en espacios privados se insertan en la figura tributaria de la tasa, entienden que el servicio prestado por el Estado consiste en el otorgamiento de un permiso a la publicidad o propaganda. En estos términos, la municipalidad de Guaymallén sostuvo que “la municipalidad no grava la venta de mercaderías, no grava la rentabilidad o capacidad contributiva, ni grava las ventas que tenga por objeto la publicidad. *Lo único que hace es cobrar por el otorgamiento de un permiso para efectuar publicidad o propaganda en la vía pública o en el interior de los locales comerciales con acceso al público*”<sup>10</sup>. Por su parte, la Municipalidad de General Alvear ha afirmado que “el servicio que presta su parte, consiste en controlar, mediante agentes inspectores municipales que los comercios que exhiben la publicidad y propaganda de la empresa actora cumplan las normas municipales vigentes en cuanto a seguridad, moralidad, higiene y salubridad. Que el control municipal de la cartelería publicitaria se traduce en un beneficio concreto para todos los habitantes del Departamento”<sup>11</sup>.

Desde esta atalaya sería válido afirmar que no resultaría exigible el pago de la tasa si el servicio no se hubiera prestado o si no existiera conexión territorial con éste de parte del sujeto pasivo<sup>12</sup> —aunque correspondería al particular la probanza de estas cuestiones<sup>13</sup>—.

Por otro lado, quienes niegan que los DPP constituyan tasas, esgrimen principalmente el siguiente argumento: la inexistencia de prestación de un servicio divisible a

<sup>9</sup> Ps. 12 y ss.

<sup>10</sup> El destacado nos pertenece. Postura esgrimida en los autos “Ondabel S.A v. Municipalidad de Guaymallén - Provincia de Mendoza s/derecho de publicidad y propaganda”, expte. 693/2008, dictamen CFI 562/2011, p. 3.

<sup>11</sup> Sent. del 17/4/2012, “Embotelladora del Atlántico S.A v. Municipalidad de General Alvear s/acción procesal administrativa”, expte. 95.943, consid. 2.

<sup>12</sup> En este sentido, la firma Ondabel SA sostuvo, en los autos premencionados, que “la Municipalidad de Guaymallén pretende gravar a mi representada por un servicio de imposible prestación, pues ella carece de presencia física en el ejido municipal y tampoco desarrolla actividad alguna en él”.

<sup>13</sup> Como pretendió en el caso que nos ocupa el fiscal de Estado de la provincia de Buenos Aires, quien sostuvo que “si el servicio no se presenta, no se ha aportado ningún elemento de juicio ni ofrecido prueba para demostrar tal extremo de discusión”.

cargo del Estado. Como hemos adelantado, una de las características propias de las tasas, que constituye la diferencia esencial respecto de los impuestos, es que originan, de parte del Estado, la prestación de un determinado servicio divisible<sup>14</sup>. Es por ello que en doctrina se ha sostenido que no se advierte qué servicio municipal podría existir con relación a calcos, afiches o cualquier otro elemento de publicidad y propaganda ubicado en el interior de un local comercial<sup>15</sup>, y tal enfoque ha sido aceptado por el dictamen de la CFI.

En efecto, la Comisión ha entendido que no existe servicio alguno a cargo del Estado en estos casos, y es por ello que debe rechazarse la categorización de estos derechos como tasas, reconociendo pues su naturaleza jurídica tributaria, impositiva<sup>16</sup>.

## 5. Los DPP como impuestos

La consideración de tales derechos como impuestos nos lleva a plantear su posible contradicción con nuestro Régimen Federal de Coparticipación, planteo que desarrollaremos en el siguiente acápite<sup>17</sup>.

### III. ACERCA DE LA (IN)COMPATIBILIDAD DE LOS DPP CON LA LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS

Los razonamientos hasta aquí efectuados nos han conducido a analizar su hipotética naturaleza de impuestos, cuestión que puede ser apreciada tanto desde el punto de vista de la CFI como desde la del tribunal que resolviera la sentencia aquí anotada. Veamos.

#### 1. Preliminar

En líneas generales debe recordarse que, de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos, salvo los poderes implícitos del Congreso (art. 75, inc. 32)<sup>18</sup>. Dentro de este contexto, las prerrogativas municipales derivan de las correspondientes a las

<sup>14</sup> GALLI, Guillermo P., "Recursos públicos", cit., ps. 210 y ss.

<sup>15</sup> ALMADA, Lorena - MATICH, Cecilia, "Análisis de los últimos precedentes...", cit.

<sup>16</sup> Ha afirmado: "Los derechos de publicidad y propaganda pretendidos por las municipalidades revisten el carácter de impuesto, dado que el contribuyente no recibe por parte del Estado contraprestación alguna, y tampoco está haciendo uso del espacio público".

<sup>17</sup> No sucedería lo mismo si se tratara de una tasa, toda vez que, tal como prevé el art. 9º, ley 23.548, la prohibición de establecer tributos análogos "no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados".

<sup>18</sup> "Provincia de Buenos Aires v. ENTel (Empresa Nacional de Telecomunicaciones) s/ repetición", Fallos 304:1186 (1982), entre muchos otros. Sobre los poderes implícitos del gobierno federal, ver Bianchi, Alberto B., "Algunas notas sobre los poderes implícitos del gobierno", EDC 2000/2001, ps. 398/414.

provincias a las que pertenecen (arts. 5º y 123), entre las que se encuentran la de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña<sup>19</sup>.

Ahora bien, la circunstancia de que nuestro régimen fiscal sea politributista<sup>20</sup> conlleva el riesgo de oscuridad en la delimitación de las competencias tributarias nacionales, provinciales y municipales, y la consecuente posibilidad de que exista una superposición de gravámenes<sup>21</sup>.

Esta superposición o doble imposición, sin ser inconstitucional en sí misma<sup>22</sup>, puede resultar en determinadas circunstancias, a raíz de una puntual característica del Régimen de Coparticipación Federal vigente en nuestro país: la prohibición de impuestos análogos. En estos términos, el art. 9º, ley 23.548, establece: “La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: ...b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley”.

## 2. El dictamen de la CFI

En rigor de verdad, el sistema de coparticipación de impuestos estaría destinado a evitar este fenómeno de superposición tributaria<sup>23</sup>. Así pues, la pretensión comunal de gravar los DPP ha sido reiteradamente cuestionada por su presunta contradicción con la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, y ello fue lo que motivó, en primer lugar, la intervención de la CFI en el asunto, en razón de lo normado por el art. 11, inc. d), ley 23.548<sup>24</sup>.

<sup>19</sup> “Chiodi, Pío y otros v. Bruniard, Pascual”, Fallos 51:349 (1893); “Ferrocarril del Sud v. Municipalidad de la Plata P. Cesari y Cía. v. La Empresa del Ferrocarril Central Argentino”, Fallos 114:282 (1911); “Vila, Luis y Justo y otros v. Provincia de Córdoba”, Fallos 178:308 (1937), entre muchos otros.

<sup>20</sup> Acerca del esquema constitucional de asignación de competencia tributaria, ver SPINOSO, Rodolfo R., *Derecho constitucional...*, cit.

<sup>21</sup> Al decir de Fonrouge, “existe doble imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario”, GIULIANI FONROUGE, Carlos M. (Navarrine, Susana C. - Asorey, Rubén O., actuals.), *Derecho financiero*, t. I, 7ª ed., Depalma, Buenos Aires, 2001, p. 380.

<sup>22</sup> “Bodegas y Viñedos San Carlos S.A v. Provincia de San Juan”, Fallos 185:209 (1939); “Banco Río de La Plata v. Provincia de Buenos Aires”, Fallos 210:500 (1948); “Varsavsky, León v. Provincia de Bs. As.”, Fallos 220:119 (1951), entre muchos otros.

<sup>23</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M. - NAVARRINE, Susana C. - ASOREY, Rubén O. (actuals.), *Derecho financiero*, cit., t. I, p. 383.

<sup>24</sup> BO del 26/1/1988. “Cap. III. De la Comisión Federal de Impuestos. Art. 11. Tendrá las siguientes funciones: ...d) Decidir de oficio o a pedido del Ministerio de Nación, de las provincias o de las municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a las disposiciones de la presente. En igual sentido, intervendrá a pedido de los contribuyentes o asociaciones reconocidas...”. Un cuidadoso estudio acerca de esta disposición puede verse en la publicación de la tesis de maestría de Lagarde, Fernando M., “Mecanismo de solución de contro-

En tal estado de situación, la CFI dictaminó que efectivamente los antes mencionados derechos vulnerarían el régimen de coparticipación vigente en nuestro país. Para así entender, sostuvo que “el criterio para la definición de impuestos análogos no está establecido en la ley, y ha quedado confiado a la interpretación de la Comisión Federal de Impuestos. En nuestra opinión, la naturaleza análoga de los gravámenes debe ser establecida de acuerdo con la función que cumplen los impuestos en el conjunto de los respectivos sistemas tributarios. Tesis ésta que fue sostenida por el Tribunal Constitucional Federal de Alemania, a partir de la Constitución de 1949, al interpretar el art. 105.2.a), en tanto prohíbe a los Estados Federados establecer impuestos sobre el consumo y gasto suntuario local que sean iguales a otros regulados por la Federación... Bien lo decía Dino Jarach en su Anteproyecto para el Consejo Federal de Inversiones de 1967: ‘El problema a resolver consiste en definir cuáles son los impuestos o gravámenes provinciales o municipales que pueden infringir el régimen de unificación. La reunión de los regímenes vigentes en uno solo aconseja la adopción de un concepto general. Se ha divisado en el concepto ya utilizado por la ley 14.788, y que a su vez deriva de la ley 12.956 —con alguna modificación tendiente a hacerlo más flexible— o sea, la prohibición de impuestos análogos a los nacionales unificados’. ...Así fue como en el Anteproyecto, art. 10, inc. b), párr. 2º, Dino Jarach propuso la siguiente redacción: ‘Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición’. Nos inclinamos por sostener que se acerca más a identificarse con el Impuesto a las Ganancias que con el IVA: es evidente en cuanto a la identificación del sujeto pasivo (la firma que publicita sus productos) y a la imposible traslación a los precios, como podría ocurrir con el último de los tributos. Por consiguiente, consideramos que en el supuesto de hecho que se nos presenta para dictaminar, se encuentra en pugna con el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos”<sup>25</sup>.

De tal modo, al divisar en los derechos en cuestión un impuesto a las ganancias, los consideró en pugna con el Régimen de Coparticipación Federal.

### 3. El presente caso

En el caso que nos ocupa, la actora había planteado oportunamente que los derechos de publicidad y propaganda cuestionados, al no estar ligados a una prestación efectiva de un servicio público, constituían un impuesto encubierto, violando así el

---

versias en el ámbito de la coparticipación federal de impuestos: análisis de la función jurisdiccional de la Comisión Federal de Impuestos”, RAP nro. 315, Buenos Aires, 2005, ps. 7/89.

<sup>25</sup> Dictamen 25/2007.

artículo precitado de la Ley de Coparticipación, ya que solamente se encuentra excluido de la prohibición de crear impuestos análogos al IVA y al impuesto a las ganancias el impuesto provincial a los ingresos brutos, y tal beneficio no resulta extensible a los tributos municipales análogos. De este modo, en criterio de la actora, los derechos impugnados constituían un impuesto cuyo hecho imponible era análogo al del impuesto a los ingresos brutos, cuya definición del hecho y base imponible comprende a los del impuesto a las ganancias y a los del impuesto al valor agregado<sup>26</sup>.

No obstante, sólo el ministro Pérez Hualde coincidió con la interpretación de la CFI, aseverando que los derechos de publicidad y propaganda realizados en espacios privados están en pugna con el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos<sup>27</sup>, lo cual presupone que asigna, a los DPP, naturaleza de impuesto.

Por el contrario, el ministro Nanclares sostuvo que “respecto de la cuestión referida a la constitucionalidad de DPP he tenido oportunidad de pronunciarme en los precedentes (*omissis*) en los cuales me he referido a la naturaleza jurídica de tales tributos como ‘una tasa como contraprestación de un servicio de contralor que brinda la Comuna’, cuya constitucionalidad no merece cuestionamiento a tenor de la expresa facultad tributaria municipal sobre la materia, reconocida en la Constitución Provincial y en la Ley Orgánica de Municipalidades”, asignándoles, de tal modo, naturaleza de tasa.

A todo evento, ambos le asignan, al DPP, naturaleza de recurso público tributario, pues son recursos públicos tributarios<sup>28</sup> tanto los impuestos (voto del ministro Pérez Hualde) como las tasas (voto del ministro Nanclares). Y ambos advierten, en el respectivo acto de aplicación, tachas que lo fulminan con la nulidad.

Por último, debe ponerse de resalto que, en el derecho comparado, se verifica una solución similar, fundada en el rechazo a los tributos a la publicidad en general: en Estados Unidos, la *American Advertising Federation*<sup>29</sup> apunta que, desde que el Estado de Florida derogó, en 1987, un impuesto a la publicidad, más de la mitad de los 50 Estados norteamericanos han rechazado tal clase de impuestos; a título de ejemplo, en Pennsylvania<sup>30</sup>. Sí se detectan gravámenes sobre la publicidad —sin diferenciar si ésta es interior o no, o si se da en lugares públicos o privados— en India<sup>31</sup>.

#### IV. EL PROBLEMA DE LA RETROACTIVIDAD

Como adelantáramos, esta sentencia analiza y resuelve sanamente dos cuestiones de elevado interés: la relativa a la naturaleza de los DPP, que conduce a su validez constitucional, y la relativa a la aplicación “retroactiva” de la norma en cuestión. Veamos esta segunda cuestión, campo en el cual —al igual que en la sección precedente

<sup>26</sup> Consid. I.A.d).

<sup>27</sup> Consid. 7.d).

<sup>28</sup> Ver GALLI, Guillermo P., “Recursos públicos”, cit.

<sup>29</sup> [www.aaf.org](http://www.aaf.org), botón Position Statements, al pie de <http://www.aaf.org/default.asp?id=366>, en materia de State Advertising Taxes o impuestos estatales sobre la publicidad.

<sup>30</sup> Senate Bill 854.

<sup>31</sup> Ver [www.cdma.gov.in/CDMA/Services/Taxes/Advertisement-Tax.html](http://www.cdma.gov.in/CDMA/Services/Taxes/Advertisement-Tax.html) (31/1/2013).

de estas líneas— el derecho comparado también resulta un conveniente elemento de comparación y eventual contraste.

## 1. Preliminar

En el presente caso, el municipio demandado pretendió aplicar, en forma retroactiva, el régimen tributario relativo a la base imponible y alícuotas por los derechos de publicidad y propaganda vigente a partir de las reformas instrumentadas en 2006, publicadas en el Boletín Oficial local en noviembre de 2006, a hechos constatados antes, en octubre y principios de noviembre del mismo año. En pocas palabras, se lo quiso aplicar retroactivamente, cuando, en la realidad, estaba vigente otro régimen.

Pensar en retroactividad nos hace recordar sus diferencias con el término retrospección. Y ambas cuestiones, en el plano del hilado fino que pueda hacerse, ofrecen sus matices. Veamos las diversas opiniones sobre todo ello.

### a) *Concepto*

Un vistazo al concepto de retroactividad nos remite al uso del término, así como a su etimología. En lenguaje natural, retroacción implica actuar para atrás, al tiempo que retrospección conlleva mirar para atrás<sup>32</sup>. La esencia de la noción de retroactividad, entonces, haría a “actuar en el pasado”, noción que depara, precisamente, actividad, hacer o accionar, mas no en el presente o futuro, sino en la esfera de lo pasado o pretérito. Etimológicamente, en latín, *retroactum* es forma nominal del verbo indoeuropeo *retroagere*, que es “hacer retroceder”.

Todo ello se refleja en la definición que brinda la Academia de la Lengua Española<sup>33</sup>: retroactivo es aquello que obra o tiene fuerza sobre lo pasado; retroacción es acción hacia atrás; retroactividad es cualidad de retroactivo.

### b) *Relación con los derechos adquiridos*

De lo dicho hasta aquí no surge, derechamente, una vinculación con las libertades, o con los derechos que surgen de afectar libertades, o con los derechos que se puedan haber adquirido.

Respecto de las libertades, entendemos que es claro que la libertad que se tenga hoy —o el derecho que surge de la afectación de esa libertad— no parecería pasible de retroacciones: la libertad de hoy parecería puro devenir, y difícilmente podría decirse que ésta pueda ser objeto de los efectos de una acción futura que opera sobre el pasado. Diferente parecería ser el supuesto de un derecho, emergente de la afectación

<sup>32</sup> Puede ampliarse en BOBBETT, Catherine S., “Retroactive or Retrospective? A Note on Terminology”, *British Tax Review*, nro. 1, 2006, ps. 15/18, esp. p. 15; SALEMBIER, Jean Paul, “Understanding Retroactivity: When the Past Just Ain’t What it Used to Be”, *Hong Kong Law Journal*, vol. 33, 2003, p. 99, también publicado en [papers.ssrn.com/sol3/DisplayAbstractSearch.cfm](http://papers.ssrn.com/sol3/DisplayAbstractSearch.cfm).

<sup>33</sup> Ver [www.rae.es](http://www.rae.es).

de una libertad: el derecho nace a raíz de la afectación de una libertad<sup>34</sup>, y parecería crear un estatus, siquiera transitorio, con entidad suficiente para ser objeto pasible de una hipotética actividad que, originada en el futuro, actúa hacia atrás, esto es, como para ser objeto de retroactividad. Lo mismo podría —en el plano teórico— colegirse de otras situaciones subjetivas contempladas por el derecho, tales las descritas por Hohfeld, que comprenden no sólo el derecho en el sentido apuntado, es decir, como *claim right* o derecho subjetivo, sino también un beneficio del que se goce, entre otras figuras<sup>35</sup>. Mas ello, en la medida en que a ese beneficio se le asigne cualidad de derecho subjetivo.

Pues bien: la mentada retroactividad es rechazada por la doctrina<sup>36</sup>. En efecto, es a Savigny, en el octavo tomo de su *Sistema de derecho romano moderno*<sup>37</sup> (37), a quien le debemos la vinculación entre la noción de retroactividad, por un lado, y la de derechos adquiridos, por el otro, amén de lo que podríamos denominar una teoría acerca de los límites de la retroactividad.

### c) Irretroactividad. Indemnidad

Para presentar la vinculación entre retroactividad y derechos adquiridos, explica el citado jurista que existe un principio que comprende dos fórmulas. La primera fórmula es la de la irretroactividad, y establece que a ninguna ley nueva se le podrán atribuir efectos retroactivos. La segunda fórmula es la de la indemnidad, y establece que las leyes nuevas dejan siempre indemnes los derechos adquiridos. Precisamente es en torno a esta segunda fórmula que Savigny expresa: “Las relaciones jurídicas deberían ser preservadas en su naturaleza y eficacia originales”<sup>38</sup>.

Pero interesa destacar que Savigny no declamó la existencia de dos fórmulas distintas, independientes, sino que puso de relieve la interrelación entre ellas, destacan-

<sup>34</sup> Tal temperamento —derecho emergente de la afectación de una libertad— es adoptado por la doctrina argentina, en especial en materia de libertades y derechos comprendidos en la Constitución económica. Así lo enseña BADENI, Gregorio, *Tratado de derecho constitucional*, t. I, 2ª ed. actual. y ampl., La Ley, Buenos Aires, 2006, p. 862.

<sup>35</sup> HOHFELD, Wesley N., *Conceptos jurídicos fundamentales*, 3ª ed., trad. Genaro Carrió, Fontamara, México, 1995, esp. cap. IV.

<sup>36</sup> Al respecto, Cassagne sostiene que los reglamentos están sujetos a los mismos principios que la ley en cuanto a que están alcanzados por el principio de la irretroactividad. Ampliar en CASSAGNE, Juan Carlos, *Derecho administrativo*, t. I, 6ª ed., AbeledoPerrot, Buenos Aires, 1998, p. 138. Ello, por cierto, en la medida en que se considere que las ordenanzas municipales —como las del presente caso— son reglamentos. La Corte Suprema se ha pronunciado por su carácter no reglamentario y, por ende, por su posibilidad de derogación singular, inteligencia que fuera pasible de la crítica de BIANCHI, Alberto B., “El caso ‘Promenade’ y la llamada inderogabilidad singular de reglamentos en un controvertido fallo”, *ReDA*, nros. 1-2, Depalma, Buenos Aires, 1989, ps. 377/409.

<sup>37</sup> von SAVIGNY, Friedrich K., “Private International Law and the Retrospective Operation of Statutes: A Treatise on the Conflict of Laws and the Limits of their Operation in Respect of Place and Time”, 2ª rev. ed. de 1880, trad. William Guthrie, The Lawbook Exchange, Clark, 2003, ps. 334/335.

<sup>38</sup> VON SAVIGNY, Friedrich K., “Private International Law...”, cit., p. 341.

do una “íntima vinculación” entre las fórmulas<sup>39</sup>: “De hecho, hay, en ambas fórmulas, sólo uno y el mismo principio previsto y descrito desde puntos de vista distintos”<sup>40</sup>. De esta manera, irretroactividad y respeto al derecho adquirido aparecen como dos fases o caras de una misma moneda: dos entidades que se nutren mutuamente, que se dan, en forma recíproca, una razón de ser.

#### d) *Retrospección*

Como decíamos antes, pensar en retroactividad depara diferenciarla de retrospección. La voz “retrospectivo” proviene del latín, *retrospicere*, esto es, mirar hacia atrás, con lo que, en lenguaje cotidiano, significaría simplemente mirar en dirección al pasado. Según la Academia<sup>41</sup>, retrospectivo significa “que se considera en su desarrollo anterior” y retrospección es “mirada o examen retrospectivo”.

En sentido concordante, en otro lugar dijimos que retrospección es “la consideración de hechos jurídicos o económicos pasados”<sup>42</sup>, y que un supuesto típico de retrospección es mirar hacia el pasado para ver qué variaciones de precios hubo en cierto período, a fines de la fijación de un índice de variaciones de precios, a aplicar en el futuro, o apreciar costos incurridos en el pasado a los fines de determinar una tarifa que regirá en el futuro<sup>43</sup>.

Por cierto, este concepto de retrospección nos recuerda la concepción de Waldron sobre el tema. Waldron, en un célebre artículo<sup>44</sup>, afirma que legislación retrospectiva es aquella que otorga ciertas consecuencias jurídicas ahora y para el futuro, a un hecho o transacción que ocurrió en el pasado<sup>45</sup>; desde esta atalaya, considerando que la norma que aprueba una tarifa es legislación en sentido amplio y considerando que incurrir en un costo es un hecho, la norma que aprueba una tarifa que recoge costos incurridos en el pasado sería retrospectiva. De otra parte, en opinión del citado jurista, la idea de una legislación retroactiva implica un concepto “más radical”: una ley será retroactiva cuando opere sobre hechos pasados *como si* estuviera vigente cuando los hechos pasados ocurrieron<sup>46</sup>.

39 VON SAVIGNY, Friedrich K., “Private International Law...”, cit., p. 339.

40 VON SAVIGNY, Friedrich K., “Private International Law...”, cit., p. 341.

41 Ver [www.rae.es](http://www.rae.es).

42 SACRISTÁN, Estela B., *Régimen de las tarifas de los servicios públicos*, Ábaco, Buenos Aires, 2007, p. 204.

43 SACRISTÁN, Estela B., *Régimen de las tarifas...*, cit., p. 295; y en su “Defensa del valor de la moneda versus derechos de propiedad (a propósito de la indexación)”, en LL 2011-E-1079 a 1090.

44 WALDRON, Jeremy, “Retroactive Law: How Dodgy was Duynhoven?”, *Otago Law Review*, vol. 10, nro. 4, 2004, ps. 629/654, esp. p. 632.

45 WALDRON, Jeremy, “Retroactive Law...”, cit., p. 632.

46 WALDRON, Jeremy, “Retroactive Law...”, cit., p. 632.

## 2. Derecho tributario

En el campo del derecho tributario es dable destacar la opinión de Fuller, que contribuye a poner al desnudo la cualidad moralmente desdeñable de la retroactividad.

Fuller<sup>47</sup> atribuye, a la retroactividad de las normas, la habilidad para erigirse en una de las causas del fracaso de los sistemas jurídicos. El citado iusfilósofo se explica sobre el “abuso de la legislación retroactiva, la cual en sí misma no sólo no puede guiar la acción, sino que mina la integridad de las reglas de efecto prospectivo en tanto las coloca bajo la amenaza de cambio retrospectivo”<sup>48</sup>.

En materia de tributos, diferenció dos situaciones afirmando que, así como no se puede, en lo penal, obligar a alguien a hacer algo ayer, tampoco se puede sancionar una ley que obligue a haber pagado un impuesto ayer, pero esa situación debía ser diferenciada de la ley impositiva de hoy que determina el impuesto sobre la base de eventos ocurridos en el pasado<sup>49</sup>. En cierto modo, esta situación se asemejaría a la de la tarifa reajustada según costos pasados, como se expone al final de la secc. 1, *supra*.

¿Era esa última la situación de la embotelladora actora en la sentencia anotada?  
¿Resiste la sentencia anotada las reflexiones de Fuller?

## 3. La sentencia anotada

La sentencia que motiva estas líneas refleja, con matices, las ideas volcadas precedentemente, tanto en relación con la publicación de las normas impugnadas, como respecto de la apreciación de los hechos determinantes de la hipotética consecuencia jurídica. En efecto, en aquella se lee: “5. Sobre la vigencia de las leyes tributarias municipales. Precedentes del Tribunal: En un nuevo precedente... el Tribunal sostuvo que la ordenanza tarifaria rige para los contribuyentes a partir de su dictado como también rigen los montos fijados en la misma. Por lo cual se consideró que cualquier reclamo municipal fundado en la base imponible dispuesta en la nueva ordenanza tarifaria pero aplicada hacia períodos anteriores, resulta violatorio del principio de reserva de ley en materia tributaria porque tal ordenanza comienza a regir después de su publicación...”.

Se advierte, en este desarrollo, la plena adopción del criterio que veda la aplicación, hacia el pasado, de la norma en una materia gobernada por el principio de reserva de ley tributaria. En el pasaje transcrito, “regir a partir de su dictado” o “comenzar a regir desde la publicación” desplaza toda posibilidad de aplicación “hacia períodos anteriores”, es decir, toda posibilidad de retroacción. La alusión al principio de reserva de ley tributaria se vincula, por cierto, con el recaudo de ley tributaria previo a la aplicación y, en los hechos, resulta equiparable a la aplicación de la fórmula que veda la retroactividad cuando hay un derecho adquirido.

No se verifica aquí la hipótesis que Fuller denomina “sancionar una ley de impuestos hoy, determinando el monto a pagar sobre la base de hechos ocurridos en el pasa-

47 FULLER, Lon L., “The Morality of Law”, ed. rev., *Yale University Press*, New Haven, 1969, p. 59.

48 FULLER, Lon L., “The Morality...”, cit., p. 39.

49 FULLER, Lon L., “The Morality...”, cit.

do” pues, objetivamente, no se halla en juego la apreciación de hechos pasados sino la vigencia de una norma en relación con su publicación.

Agrega la sentencia, refiriéndose a un precedente, en derredor de los hechos pasados: “[L]a actora no puede ser considerada como obligada al pago del tributo por cuanto ni el Código Tributario Municipal ni las ordenanzas anuales vigentes en el período 2002-2007 preveían la responsabilidad solidaria de la actora con el contribuyente que se inserta recién a partir del año 2008...” y, de tal modo, se ejemplifica, de forma diáfana, la forma en que se quería hacer “retroaccionar” la norma hasta incluso seis años antes de que ésta comenzara a regir. Ello corrobora la diferenciación con la situación descrita por Fuller, pues durante esos seis años estaba vigente otro ordenamiento<sup>50</sup>.

Finalmente, concluye la sentencia:

7. Aplicación de las reglas expuestas al caso: “[C]orresponde hacer lugar a la demanda en todas sus partes por cuanto:

“a) el... demandado ha pretendido aplicar en forma retroactiva el régimen tributario, relativo a la base imponible y alícuotas por los DPP, vigente a partir de las reformas... publicadas en el Boletín Oficial... el 16/11/2006 y el 22/11/2006, a los hechos constatados entre el 4/10/[2006] y el 13/11/[2006], ...esto es, mientras estaba vigente otro régimen;

“b) el régimen anterior... era más benévolo...;

“c) es improcedente la determinación del tributo... hacia atrás en el tiempo, por períodos quinquenales, sobre la base del relevamiento de circunstancias existentes en el último año...”.

De ello se pueden colegir dos temperamentos distintos, que sustraen el caso de las reflexiones específicas de Fuller en materia tributaria y que lo acercan a los valores destacados por Savigny: por un lado, el que desplaza la posibilidad de retroactividad por estarse ante un supuesto de vigencia de la norma en relación con su publicación y, por el otro, el que destaca la incompatibilidad de ordenamientos, por ser imposible aplicar, a un hecho pasado, al mismo tiempo, el ordenamiento pasado (más benigno) y el nuevo ordenamiento (menos benigno).

#### 4. El criterio de la evitabilidad

Incluso si se pretendiera hallar una cuota de conveniencia o de bondad a fines de la convalidación de la doble retroactividad de que da cuenta la sentencia anotada, creemos que hay un camino —o criterio— que, nuevamente, conduce a desdeñarla. Se trata de un criterio que puede tildarse de utilitarista, pero que resulta caro a la seguridad jurídica y, en general, a la seguridad en la toma de decisión. Ello, sin perjuicio de que realza la dignidad humana de los particulares, decisores.

<sup>50</sup> En “The Morality...”, cit., Fuller propone la no retroactividad de la ley de 1960, que impone un impuesto a las ganancias realizadas en ese año, supuesto bien distinto del que nos ocupa pues, en el supuesto que dicho autor propone, en 1960 no había ley alguna que estableciera ese impuesto. En cambio, en el caso que anotamos, antes de noviembre de 2006 había otra normativa vigente, que posee la cualidad de neutralizar toda retroactividad, pues un mismo hecho no puede ser simultáneamente gobernado por dos ordenamientos incompatibles entre sí.

Ese camino —que consideramos superador de las categorizaciones que distinguen derechos subjetivos y otras situaciones jurídicas diferentes— emerge de distinguir normas o reglas que fijan hechos determinantes —de consecuencias jurídicas— evitables y hechos determinantes —de consecuencias jurídicas— inevitables. Ello, según se hallen dentro de la esfera de control del sujeto. Un ejemplo de los primeros sería el impuesto al consumo de cierta clase de bebidas pues, para evitarlo, podemos decidir consumirlas o no; mas ello presupone la aplicación de la respectiva ley hacia el futuro, contemplando consumos voluntarios futuros. Un ejemplo de los segundos sería el cambio en el índice de precios al consumidor pues, para evitar sus efectos, nada puedo hacer. De tal modo, un módulo para detectar la presencia de retroactividad podría ser la presencia de inevitabilidad, y el principio de irretroactividad aseguraría, en el primer ejemplo, la evitabilidad y, por ende, la mayor seguridad en el devenir de las transacciones, sin necesidad de recurrir al principio de los derechos adquiridos, pero logrando la indemnidad antes apuntada.

En otras palabras, por fuera del reino de lo fortuito y dentro del margen de la expectativa y de la evitabilidad, si la norma impugnada no hubiera sido retroactiva, la actora —o los restantes comercios con ella solidarios— deberían haber tenido la oportunidad de libre y dignamente elegir enfrentar el gravamen y actuar en consecuencia o, derechamente, evitar el hecho condicionante de la consecuencia jurídica y soslayar, así, dicha consecuencia.

## V. SÍNTESIS. REFLEXIONES FINALES

La sentencia que anotamos enriquece el debate constitucional de los poderes locales de cara a la separación vertical de poderes y de cara a la regla —de derecho común, por regla— de la irretroactividad de las normas.

En punto a lo primero, cabe colegir que el meollo de la legitimidad o ilegitimidad de los DPP en espacios privados con acceso al público reside en dilucidar si su naturaleza jurídica es la de impuesto o tasa. En el primer caso, debería admitirse que éstos son ilegítimos por hallarse en pugna con la Ley de Coparticipación Federal. En el segundo, toda vez que la prohibición de analogía no alcanza las tasas a cobrar por los servicios verdaderamente prestados, la legítima exigibilidad de los derechos en cuestión dependerá: i) en primer lugar, de la existencia de un servicio legítimo respecto de elementos publicitarios colocados en espacios privados y ii) en segundo lugar, de la efectiva prestación del servicio en cuestión.

Sin perjuicio de lo expuesto, es imperioso admitir que esta disputa conceptual ha devenido abstracta, toda vez que el organismo especializado a los efectos se ha expedido respecto de la naturaleza jurídica impositiva y consecuente ilegitimidad de los derechos bajo análisis, por lo que corresponderá que tanto los magistrados como los municipios se allanen al criterio expuesto por la CFI<sup>51</sup>. Máxime, si se tiene en cuenta

<sup>51</sup> VILLEGAS, María José, “La Comisión Federal de Impuestos declaró la ilegitimidad de los derechos municipales de publicidad y propaganda cobrados sobre publicidad efectuada en espacios privados. Realidad de los municipios cordobeses”, Impuestos 2012-1, La Ley, Buenos Aires, 2012, p. 53.

que la opinión vertida por este organismo es vinculante para las partes intervinientes en el caso (art. 13, ley 23.548).

Por último, y en punto a la tacha de retroactividad de las normas impugnadas en el presente caso, es dable puntualizar la doble retroacción detectada y la sólida respuesta brindada por el Máximo Tribunal mendocino a favor del principio de irretroactividad. Ello cobra relevancia a poco que se advierten, en el derecho comparado anglosajón, soluciones concordantes.

Así, en un caso precedente de Ceilán, “Wijesurya v. Amit”, se impugnaba una ordenanza municipal que establecía que se la consideraría obligatoria a partir de una fecha anterior a aquella en que entraría en vigencia<sup>52</sup>. La sentencia del más Alto Tribunal de Ceilán fue apelada. El decisorio del *Privy Council*<sup>53</sup> británico señaló que “admitimos que la Legislatura posee tanto facultades para imponer gravámenes retrospectivamente, y para, retrospectivamente, determinar que la omisión de pago es una falta punible. La cuestión es si eso es lo que, efectivamente, ha hecho la ordenanza”. El *Privy Council* aplicó el principio contrario a la retroactividad y, en el caso, resolvió que a la ordenanza no se le daría efecto retroactivo.

Hay un fundamento de certeza y libertad en la máxima de irretroactividad, pero también uno de evitabilidad, que se engarza con las expectativas y la previsibilidad, en un marco de seguridad. Como enseña la Corte Suprema argentina, “es de la esencia del principio de legalidad fiscal o de reserva, la previsibilidad de las reglas en materia impositiva”<sup>54</sup>. Y la evitabilidad bien puede vincularse al “ajuste de conductas” por parte de los particulares, ajuste al que se ha referido la jurisprudencia de ese tribunal al interpretar las leyes tributarias<sup>55</sup>.

<sup>52</sup> Reforma de la Ley de Gravamen a Vehículos Automotores a Combustibles Pesados de 1961 de Ceilán, s2–2–, citada en la tesis doctoral de JURATOVICH, Ben, “Retroactivity and the Common Law”, *Oxford University Press*, Oxford - Portland, 2008, p. 74.

<sup>53</sup> [1966] *Privy Council*, decisiones de otras jurisdicciones 372, 378.

<sup>54</sup> “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones v. Provincia del Neuquén s/acción declarativa”, Fallos 329:1568 (2006).

<sup>55</sup> “San Cristóbal Sociedad Mutual de Seguros Generales (TF 18.500-I) v. Dirección General Impositiva”, Fallos 330:3994 (2007); “Fundación Médica de Bahía Blanca v. Fisco Nacional (Dirección General Impositiva) s/impugnación acto administrativo”, Fallos 327:3660 (2004); “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A v. Provincia del Neuquén s/acción de inconstitucionalidad”, Fallos 327:1051 (2004); “Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A v. Provincia de Tierra del Fuego s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos 327:1108 (2004); “Da Dalt Hnos. S.R.L (TF 15615-I) v. Dirección General Impositiva”, Fallos 324:415 (2001); “Autolatina Argentina S.A (TF 12463-I) v. Dirección General Impositiva”, Fallos 319:3208 (1996); “Estado Nacional –Ministerio de Economía - Secretaría de Industria– v. Sevel Argentina S.A (Fiat) s/ cobro de pesos”, Fallos 319:2185 (1996); “Multicambio S.A s/recurso de apelación”, Fallos 316:1115 (1993); “Fleischmann Argentina inc./recurso por retardo impuestos internos”, Fallos 312:912 (1989); “Hisisa Argentina S.A”, Fallos 255:360 (1963).