

En Viedma, a los 5 días del mes de setiembre de dos mil dieciséis, se reúnen en Acuerdo los Señores Jueces de la Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y de Minería de la Primera Circunscripción Judicial de la Provincia de Río Negro, con asiento en esta ciudad, asistidos por la Secretaria del Tribunal, para resolver en los autos caratulados "COMPAÑÍA DE ALIMENTOS FARGO S.A. C/ MUNICIPALIDAD DE SAN ANTONIO OESTE S/ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO", Expte. N° 0019/2014 del Registro de este Tribunal, y previa discusión de la temática del fallo a dictar, se decide plantear y votar en el orden del sorteo practicado, la siguiente cuestión: ¿Corresponde hacer lugar a la demanda contencioso administrativa articulada por la Compañía de Alimentos Fargo S.A. contra la Municipalidad de San Antonio Oeste, por medio de apoderado, a fs. 35/41/vta de los presentes obrados?

La Dra. Sandra E. Filipuzzi de Vázquez dijo:

1) Que a fs. 35/41/vta, en fecha 18.06.2014, se presenta la Compañía de Alimentos Fargo S.A. (en adelante Fargo SA), por medio de apoderado designado al efecto (ver fs. 42 y 49) y procede a interponer demanda contencioso administrativa (pretensión anulatoria) contra la MUNICIPALIDAD DE SAN ANTONIO OESTE, persiguiendo la declaración de nulidad del Decreto N° 1790/13 y de su confirmatorio N° 451/14, por los cuales se determinó una supuesta deuda en concepto de Derechos de Publicidad y Propaganda correspondiente a los periodos fiscales 2011, 2012 y 2013, se liquidó su monto y exigió su pago por la suma de Pesos VEINTISEIS MIL SETECIENTOS VEINTIUNO CON NOVENTA CENTAVOS (\$ 26.721,90), habiéndose abonado la cantidad reclamada -con excepción de las sumas correspondientes a las multas aplicadas- por un monto total de Pesos CATORCE MIL SETECIENTOS OCHENTA Y SIETE CON NOVENTA Centavos (\$ 14.787,90); solicitando que se condene a la demandada a devolver dicha suma; acumulando asimismo a la presente acción la repetición de los montos -a su entender- indebidamente oblatos por el mismo tributo por los períodos 2007, 2008, 2009 y 2010 de Pesos VEINTITRES MIL OCHENTA CON CINCUENTA Y UN Centavos (\$ 23.080,51), ambas sumas con más sus respectivos intereses desde las fechas en que se realizaron los pagos en los períodos que detalla hasta su efectiva devolución.

2) Que para de ese modo demandar, fundando la competencia de este Tribunal y los requisitos formales de procedencia de la acción (ver punto XI), da cuenta de los antecedentes administrativos del caso (en el acápite III), que hacen, a su criterio, a la admisibilidad de la pretensión anulatoria con el alcance que peticiona. En suma,

sostiene que la exigencia de pago de los referidos derechos, correspondiente a todos los períodos antes mencionados, carece de causa constitucional legítima y, por lo tanto, corresponde que el Municipio devuelva todas las sumas de dinero que cobró ilegítimamente, con sus respectivos intereses, incluyendo a todos los accesorios que han sido pagados por dicha causa.

En tal sentido relata que el día 17 de agosto de 2011, su representada recibió en la planta industrial ubicada en la localidad de El Talar, Provincia de Buenos Aires, una cédula de notificación de un "Detalle de Medios Valorizado" identificado con el n° 63737, con el título "Procedimiento de determinación de oficio de tributos municipales (Notificación de Constataciones efectuadas)", reclamando el pago de \$ 3.690 en concepto de Derechos de Publicidad y Propaganda correspondientes al año 2011, el que incluía una planilla denominada "Detalles de medios liquidados", con un listado que aparentemente refiere la ubicación de "avisos" de la marca Fargo, indicando el "precio" unitario por aviso y su sumatoria por la cantidad mencionada. Posteriormente, el día 26 de junio de 2012, acogió otra notificación idéntica, identificada con el n° 6987 y referida al año 2012, reclamando el pago de la misma cantidad de \$ 3.690, refiriendo, que en ambos casos, la compañía actora presentó oportunamente sus descargos.

Sigue diciendo, que el día 19 de diciembre de 2013 su mandante recibió en la misma planta industrial una cédula de notificación del Decreto n° 1790/13, dictado el 15 de noviembre del 2013 por el Intendente Municipal, Dr. Javier Alejandro Lud, que rechaza las defensas formuladas por Fargo SA, y determina su obligación de pagar -por los Derechos de Publicidad y Propaganda correspondiente a los períodos 2011, 2012 y 2013- la suma de \$ 11.934,00 más intereses liquidados en la suma de \$ 2.853,90 (ello, en función de lo obrado en el expediente administrativo n° 058/2013 y en virtud de considerarla "beneficiaria y responsable del pago"). Manifiesta, además, que dicho Decreto Municipal estableció en su artículo 4° que la compañía debía abonar una multa por omisión a sus obligaciones fiscales (conf. Ordenanza Fiscal Art. 47) equivalente al importe omitido de pago, fijándola en la suma de \$ 11.934. Que contra el mismo interpuso Recurso de Reconsideración, el que fue rechazado mediante el dictado del Decreto n° 451/14. Este último acto administrativo confirmatorio fue impuesto por el Intendente el día 28 de marzo de 2014, y notificado mediante cédula diligenciada el día 7 de mayo de 2014 en la misma planta industrial de El Talar.

Explica también, que ante esta circunstancia con fecha 17 de junio del año 2014, la Compañía de Alimentos Fargo procedió a cancelar las sumas reclamadas por la

Municipalidad, pero sin incluir las sumas correspondientes a las multas aplicadas, por las razones que seguidamente reseña. Añade que ese pago se realizó bajo protesto, con la única finalidad de evitar el riesgo del rechazo de la acción por no cumplir con un recaudo de admisibilidad, y sin que por ello pueda derivarse que consintió la legitimidad constitucional de su exigencia.

Además, aduce que la presente demanda incluye, por la vía de la acumulación de acciones, la pretensión de devolución de las sumas que fueron pagadas el día 11 de mayo de 2012, para cancelar un reclamo idéntico relativo a los períodos 2007, 2008, 2009 y 2010. Refiere que en dicha oportunidad, su representada pagó la suma de \$ 23.080,51, mediante transferencia bancaria a la cuenta abierta por la Municipalidad en el Banco Patagonia.

Advierte que la cantidad pagada el 11 de mayo de 2012 proviene de actuaciones notificadas el día 30 de diciembre de 2010, que dieron lugar a la presentación de un descargo y la ulterior emisión del Decreto n° 114/12 firmado por el Intendente Municipal, que fijó el total adeudado por los períodos mencionados en la cantidad de \$ 11.520, añadiendo \$ 5.800,51 en concepto de intereses, y aplicando una multa de otros \$ 11.520 por omisión a sus obligaciones fiscales. Aclara que el pago fue realizado bajo protesto, como se hizo constar en la presentación efectuada en el expediente 440-P-2010.

Expuestos de tal manera los antecedentes administrativos, la accionante comienza a desarrollar los argumentos impugnatorios que sustentan y dan apoyo a la pretendida declamación judicial de nulidad de los actos administrativos referenciados, así como la condena a devolver la totalidad de los montos pagados, poniendo de relevancia, en primer lugar, el hecho de la ausencia de vinculación territorial de Fargo S.A. con el Municipio de San Antonio Oeste, en tanto aquélla no tiene un establecimiento fabril ni local en el territorio comunal, ni es vecina de la localidad ni de la Provincia de Río Negro, por lo que resulta claro -a su entender- que la Municipalidad está sometiendo a gravamen, en rigor, las ventas de productos elaborados por Fargo que se realizan en el territorio municipal, y las ganancias que obtiene la compañía como consecuencia de esas ventas. Esta exigencia, agrega, resulta violatoria del ordenamiento federal, y pone de manifiesto el deseo municipal de rebelarse contra su preeminencia jerárquica, reclamando un privilegio del que carece (ver punto IV).

Formulado este razonamiento, expresa los argumentos que considera válidos para revertir la imposición tributaria del Municipio demandado, entre los que, a modo

suscinto, se pueden mencionar:

a) Que la pretensión municipal afecta la aplicación de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, cuya preeminencia jerárquica -a su criterio- se encuentra fuera de toda discusión, pues inclusive tiene rango constitucional (artículo 75, inciso 2, de la Constitución Nacional), no pudiendo prescindirse de sus disposiciones, ni de las del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, como si no estuviese (el municipio) vinculado a sus imposiciones.

Examina, al respecto, el dictamen jurídico al que se remitió el Intendente Municipal en el decreto impugnado (motivando su acto in aliunde), afirmando que el municipio intentó escapar de este problema (definir), adoptando una conducta ambigua, en tanto la opinión legal citada determina que los Derechos de Publicidad y Propaganda (en adelante DPP) no son ni tasa ni impuesto, sino que: "El Derecho -en el caso- consiste en un permiso tasado, voluntario, que se aplica solamente a quien decide hacer uso de los medios definidos en el mismo, dentro de un ámbito jurisdiccionalmente autónomo del municipio".

Reseña que a pesar de esa definición, posteriormente y a lo largo de todo el dictamen, se refieren a los DPP como gravámenes o tributos. Deduce entonces, que la Municipalidad no opta por ninguna calificación de los DPP, cuestión que es imprescindible a los fines de lo establecido por la Ley de Coparticipación Federal. Cita Jurisprudencia.

Seguidamente, abunda en la cuestión de fondo, describiendo en el punto VI (bajo el título "La pretendida Justificación Municipal"), que el acto impugnado define y fundamenta a los derechos de publicidad y propaganda o DPP, como un permiso tasado, voluntario. Y que la normativa vigente dispone que quien quiera realizar propaganda o publicidad, deberá requerir y obtener la autorización previa de la municipalidad (ordenanza fiscal, artículos 145, 147 y cc.) y, de resultas de la misma, deberá ingresar los montos fijados por la Ordenanza Impositiva u ordenanza especial dictada a tal efecto. Lo que juzga contradictorio con lo establecido por las normas municipales vigentes de las que surge que el sujeto pasivo de la obligación de los derechos de publicidad y propaganda es quien se beneficia con dicha publicidad.

De tal modo infiere que ni la propia Municipalidad entiende en concepto de qué le reclama a su representada los DPP, ni puede fundamentar coherentemente su pretensión. Surgiendo así que lo único que se busca es gravar las ventas de Fargo, infringiendo, en consecuencia, la Ley de Coparticipación Federal.

Además, aduce, que no debe perderse de vista que si se considerase involucrado el

ejercicio del poder de policía, lo mínimo que tendría que haber identificado el Decreto cuestionado es la norma de rango legal que establece una limitación a las libertades constitucionales de la compañía actora (CN: 19, in fine), explicando de manera circunstanciada cuál podría ser la finalidad pública que justificaría dicha restricción.

Al referirse al aspecto subjetivo del hecho imponible alega que el dictamen indicó que sujeto pasivo es "quien se beneficia con dicha publicidad (y no con las ventas directas del comerciante, aunque también implica mayor venta para el propietario de la marca y/o fabricante [...]", dejando ello ver que los derechos fueron exigidos por la suposición de que la compañía realiza ventas en el ámbito territorial del municipio, de donde se sigue que el verdadero hecho imponible está dado por la venta de bienes muebles (los productos fabricados por la Compañía), sirviendo la referencia a los carteles como manifestación indirecta de su capacidad contributiva. Resulta evidente, entonces -dice- la superposición con un tributo federal coparticipable, como es el caso del I.V.A..

b) Que existen vicios en la causa y en los procedimientos (ver punto VII) que nulifican el decreto originario impugnado. En este orden afirma que los reclamos dinerarios carecen de causa en virtud de los vicios que le atribuye a las actividades de comprobación de los supuestos hechos imponibles, a saber: se mantienen en secreto las circunstancias de personas, tiempo y lugar en que habrían ocurrido las misteriosas constataciones que servirían de sostén material de las pretensiones; los actos impugnados se refieren de modo ambiguo a "relevamientos" y a "actas suscriptas por los titulares y/o responsables de los lugares donde se hallaban las publicidades", lo que no permite establecer con certeza cómo fue que ocurrió la supuesta comprobación; en ningún lado se han hecho constar los datos de las personas que habrían participado de tales procedimientos, ni en qué fecha se habrían efectuado; que no se le dio traslado de dichas actuaciones de constatación alegando que rige la confidencialidad o el secreto fiscal, sin establecer cuál sería la norma concreta que consagraría tal secreto en este caso, afectando así el derecho de defensa de su parte, en tanto no puede saber si esos "detalles de medios" están justificados, ni conocer sus circunstancias de personas, tiempo y lugar, y ni siquiera puede controlar si el proceso de reproducción de información se ejecutó de manera fiel; no se sabe quiénes son los "responsables de los lugares donde se hallaban las publicidades", ni de qué manera se los identificó como "responsables", y tampoco se entiende cuál sería la razón jurídica que permitiría sostener que la hipotética participación de esos desconocidos firmantes (si es que de verdad firmaron algo) podría producir efectos vinculantes con relación a su mandante;

que además dichas actas no son instrumentos públicos en tanto no están labradas por funcionarios, sino realizadas por una empresa denominada Publicanos S.A., contratada al efecto, lo que impide también el control por parte del estado de la finalidad pública atento que el único interés que estas empresas persiguen es el de facturar, pues generalmente cobran por porcentaje; tampoco los Detalles de Medios permiten distinguir la ubicación de los avisos en los comercios, lo que resulta esencial a los efectos de establecer si se trata de publicidad interior, en particular teniendo en cuenta que en su gran mayoría esos detalles se refieren a "avisos simple interior" o bien aluden a la presencia de "exhibidores", que son objetos que según la experiencia común se sabe que siempre están ubicados dentro de los locales.

Agrega que la Municipalidad no cumplió con el deber republicano de indicar de manera concreta (no genérica, como se hizo al comunicar los detalles de medios) no solamente la individualización de las normas específicas aplicadas, sino además los datos de su publicación oficial, como resulta exigido por el ordenamiento.

c) Que no es sujeto pasivo del tributo que cuestiona, por ende -en relación a la base presunta de la liquidación del monto así como al reclamo de los intereses-, no incumplió en presentar declaración jurada alguna que de manera previa posibilitaría determinar una presunta deuda, razón por la que concluye que la pretensión municipal "falla por la base", en tanto para que la misma tenga sustento debería acreditarse que la compañía resulta contribuyente del tributo, para luego poder deducir que existirían deberes inherentes a dicha condición, afirmando que tales actos (liquidaciones) carecen de motivación y, por lo tanto, resultan nulos (ver punto VIII, fs. 40).

d) Que los actos administrativos cuya impugnación se pretende aplicaron una multa por omisión, lo que refleja la violación de mayor calibre perpetrada con relación a los derechos de su representada. Y, ello así, porque la administración municipal nunca dio aviso a Fargo SA de la existencia de un sumario en el que se pretendía juzgar su conducta, cumpliendo con el mandato constitucional expreso que lo ordena, de manera de permitir el previo ejercicio del derecho de defensa en juicio. Que eso conlleva una grosera violación que de ningún modo puede ser consentida, ni tampoco puede ser ulteriormente saneada por tratarse de una materia en la que ello no resulta jurídicamente admisible. Describe que respecto a dicha multa, el Municipio manifestó: "La aplicación de este tipo de multa no requiere la instrucción de ningún sumario administrativo sino que, ante la constatación de la omisión de pago del monto determinado e intimado formalmente en el Decreto impugnado, automáticamente resulta aplicable dicha

sanción”, poniendo de relieve, en su defensa, que la Corte Suprema de Justicia tiene establecido de modo uniforme y pacífico que: "en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, iluminado por los principios y reglas del Derecho penal", (CSJN, sentencia del 26 de junio del 2012, in re "Comisión Nacional de Valores v. Telefónica Holdings Argentina", Fallos: 331:1089, y sus citas), rige el principio de inocencia, el principio in dubio pro reo, así como también la garantía fijada por el artículo 8.2 de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos a la comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada y a la concesión al inculpado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa. Además señala que la aplicación de la sanción de multa sobre el monto de los intereses resulta inconstitucional, porque toma como base un acontecimiento que necesariamente resulta posterior al hecho que se reputa ilícito, además de resultar contingente. Si se considerase a los intereses como equivalentes a "recargos", se trataría de un doble castigo por el mismo hecho, lo que también agravia la garantía fijada por el art. 18 de la Constitución Nacional (ver punto IX, fs. 40 y vta.).

Finalmente, funda en derecho, ofrece prueba, formula reserva del caso federal y concreta petitorio en términos breves y concisos.

3) Que a fs. 53/63 comparece la Municipalidad de San Antonio Oeste, por medio de apoderada designada al efecto (ver fs. 65/67), a los fines de contestar la demanda, dentro del plazo del traslado oportunamente conferido a fs. 42/vta, y, en primer lugar, expone un informe detallado (ver punto III) sobre los antecedentes y fundamentos del accionar municipal en los procedimientos de determinación de oficio de los tributos municipales denominados Derechos de Publicidad y Propaganda con relación a la demandada.

Sostiene que la recaudación de los recursos municipales es un deber de la administración municipal por la cual ésta ha debido arbitrar los medios necesarios para llevarla adelante. Que en este sentido la saturación de los espacios públicos y de acceso público con todo tipo de publicidad y propaganda, debe tributar conforme lo dispuesto tanto por las Ordenanzas Fiscales Municipales, como por la propia ley que instituye el Régimen Municipal (Ley 2353) y la Carta Orgánica de San Antonio Oeste (art. 92 y cc). Explica la modalidad para llevar adelante la determinación de oficio de los DPP, en los casos en que las empresas no presentan las declaraciones juradas que, dice, son obligatorias. Así, relata que llevaron adelante un "Plan de Acción" que implicó encomendar un relevamiento en los comercios y en lugares donde existan medios o

elementos de publicidad conforme los hechos impositivos establecidos en la Ordenanza Fiscal e Impositiva. Como resultado de esa tarea se labraron "Actas de Relevamiento, Verificación y Constatación de Publicidad y Propaganda (Declaración Jurada)" suscriptas por los titulares y/o responsables de los comercios y/o lugares donde se hallaba y exhibía publicidad y propaganda y/o por funcionario municipal designado a tales efectos. Con ellas se conformaron los "Detalles de Medios" (los que define e indica que fueron controlados previamente y firmados por autoridad municipal competente), numerados por empresas a los efectos de notificarlas -como prima facie, responsables de la publicidad relevada- de que cuentan con un plazo de diez días para formular observaciones acompañando los documentos que las acrediten. De esta manera entiende garantizado el derecho de defensa con anterioridad al dictado de acto administrativo.

Encaminado al caso puntual detalla que como producto del procedimiento antes descripto se emitieron y notificaron a la Empresa "Fargo" los Detalles de Medios Números 63229, 63230, 63231, 63232, 63233 y 63234 correspondientes a los años 2005-2010. Dicho Detalle tramitó en Expediente Administrativo N° 440-P-2010, presentando la actora un descargo que generó el dictado del Decreto 114/12, el cual determinó la deuda en concepto de Derechos por Publicidad y Propaganda por los periodos 2007 a 2010.

Agrega que con posterioridad se concretó un procedimiento similar que tramitó bajo el Expediente 058/2013, en el cual se dictó el Decreto 1790/13 que determinó la deuda en dicho concepto para el periodo fiscal 2011 a 2013, ratificándose mediante el Decreto 451/14.

Seguidamente, niega -por imperativo procesal- todos y cada uno de los hechos sostenidos por la actora, y que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte, básicamente rechaza que haya vicios en el procedimiento administrativo determinativo; que los Derechos por Publicidad y Propaganda sean inconstitucionales y/o ilegales; que los Derechos por Publicidad y Propaganda vinculados a elementos publicitarios instalados en el interior de comercios destinados al público en general sean inconstitucionales; que los elementos publicitarios tengan un fin identificatorio; que la actora haya instrumentado pagos bajo protesto en relación al periodo fiscal 2011 a 2013, y que la Municipalidad resulte incompetente para perseguir el cobro de los Derechos por Publicidad y Propaganda legislados en sus Ordenanzas Fiscal e Impositiva.

Luego, y de manera previa a contestar la cuestión de fondo, argumenta sobre la

improcedencia del reclamo -el que tacha de extemporáneo, por aplicación de la teoría de los actos propios-, en la que se explaya, toda vez que -siempre a su criterio- la actora pretende impugnar el pago de una deuda tributaria determinada formalmente por la municipalidad, en uso de sus facultades legales y sin formular protesto sobre dicho pago. Aduce que la accionante no acredita en forma alguna el supuesto protesto, es decir, que -enfatisa- "Fargo SA" canceló una deuda tributaria y, ahora, solicita la "nulidad de los actos administrativos determinativos y la devolución del dinero pagado", lo que resulta inoportuno e improcedente.

A continuación expone respecto de la competencia municipal para determinar los DPP y perseguir su cobro, fundamento legal del tributo y de quién resulta sujeto pasivo según la norma vigente. Así hace referencia al art. 144 de la Ordenanza Municipal y añade que debe tenerse presente en lo relativo a la formación del Tesoro Municipal lo dispuesto por el art. 130 de la Carta Orgánica de San Antonio Oeste, el art. 71 de la Ley Orgánica de Municipios 2353 y los artículos 230 y 231 de la Constitución Provincial. En lo atinente al poder de imposición municipal expresa que el mismo se haya contemplado en la armonización de los Artículos 5 y 123, 126 de la Constitución Nacional, de los que surgen que los gravámenes municipales atienden aspectos que la dogmática constitucional ha invariablemente reconocido a los municipios en virtud del poder de policía que detentan. Cita doctrina vinculada al poder tributario, y el fallo de la CSJN (F. 320:610. "Telefónica de Argentina S.A. c/Municipalidad de Chascomús -1997-), referido a la competencia municipal para gravar la publicidad comercial en la vía pública.

En cuanto a la naturaleza jurídica de los DPP (ver punto VII) sostiene que conforme lo define la Ordenanza Fiscal se trata de un "permiso tasado, voluntario, que se aplica solamente a quien decide hacer uso de los medios definidos en el mismo, como consecuencia del poder de policía municipal y dentro de un ámbito jurisdiccionalmente autónomo del municipio". Apunta que funciona como contraprestación del servicio público de contralor (es una sub especie de una tasa municipal) sobre el tipo, forma y demás características que presentan los diversos tipos publicitarios, controlando que los mismos resulten conforme a las normativas reglamentarias vigentes en la materia (que respeten ciertas particularidades y superficies, limitaciones por zonas, que no resulten contrarios a la moral y las buenas costumbres, que no generen contaminación visual, etc). Destaca, en su defensa, el concepto de autonomía municipal, el poder tributario, el poder de policía, la jerarquía municipal en la constitución nacional como preexistente a

la Nación misma, citando al respecto el fallo de la CSJN "Rivademar", así como la jurisprudencia que determina que en materia de facultades impositivas locales "las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de imposición sobre estos establecimientos en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines, pues de otro modo, la ley nacional es inconstitucional (alega que en sentido concordante se manifestó el Superior Tribunal de Justicia de la Prov. de Río Negro en la causa caratulada "Entretenimientos Patagonia S.A. s/Acción de Inconstitucionalidad Resolución 198/07 de la Municipalidad de El Bolsón" (Expte. N° 22774/08 -STJ-). Asimismo, rechaza por improcedente el argumento defensivo de la actora en cuanto sustenta que la determinación de deuda impugnada resulta nula por falta de publicidad de las Ordenanzas Municipales Fiscales e Impositivas en debida forma, informando que las mismas se encuentran vigentes y han sido publicadas oportunamente en el Boletín Oficial N° 133 -AÑO 2013, y su modificatoria N° 3563 en el Boletín Oficial N° 129-AÑO 2010.

Posteriormente se explaya sobre la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, la Vinculación territorial y los Dictámenes y Resoluciones de la Comisión Federal de Impuestos, resistiendo los argumentos de la actora.

En relación a la doble imposición alegada por el contribuyente (violación del Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos -Ley 23.548-), enfatiza que el ejercicio de funciones fiscales por otra jurisdicción no releva a la Comuna de lo que constituye un deber y una facultad propios, emergentes de la Carta Magna. Arguye que para que exista superposición de gravámenes que importe violación constitucional, uno de ellos debe estar fuera de los límites de la potestad fiscal de la autoridad que lo estableció, no siendo el caso de los Derechos por Publicidad y Propaganda, ya que los mismos tienen suficiente base normativa, respetan el principio de legalidad y poseen receptividad jurisprudencial a nivel nacional.

Afirma que al disponer el Artículo 9 de la Ley de Coparticipación N° 23.548, que no pueden aplicarse gravámenes locales análogos a los nacionales, con referencia a las materias impositivas sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ni a las materias primas utilizadas en la elaboración de los productos sujetos a los tributos a que se refiere dicha ley, no considera que el debatido gravamen denominado Derecho por Publicidad y Propaganda imponga los mismos que a nivel nacional, ni a las materias primas utilizadas en la elaboración, motivo por el cual, resulta claro y manifiesto que en el caso en estudio no se concreta la supuesta aplicación analógica de tributos y/o

impuestos. Además, sostiene que la mentada afectación del Régimen Federal de Coparticipación de Impuestos por doble imposición (analogía entre los Derechos por Publicidad y Propaganda correspondientes a elementos publicitarios instalados en el interior de comercios con acceso al público en general y el impuesto a las ganancias) no resulta tal, siendo que dichos derechos importan una tasa municipal que tiene por contraprestación el servicio municipal de contralor, en virtud del poder de Policía Municipal y en relación a los lugares comprendidos en su jurisdicción, todo esto en relación al control de estética publicitaria en su ejido, preservación de salubridad visual y sonora, como así también para evitar efectos perniciosos en los vecinos de la comunidad derivados de la instalación de elementos publicitarios que no estén sujetos a las normas regulatorias municipales en la materia.

Respecto a las Resoluciones de la Comisión Federal de Impuestos (C.F.I.) N° 561/569 de 2011, mediante las cuales se resolvió que la Publicidad realizada en el interior de comercios con acceso al público en general resultaba análoga al impuesto a las ganancias y, por lo tanto, contraria al Régimen Federal de Coparticipación de impuestos (considerando que los Derechos por Publicidad y Propaganda eran una suerte de canon que se debía tributar por la utilización solo del espacio público con fines publicitarios), señala que dichas Resoluciones fueron apeladas y, por consiguiente, no se encuentran firmes. Asimismo, asevera que dichas decisiones no resultan oponibles a la Municipalidad de San Antonio Oeste ya que la misma no forma parte integrante del referido organismo. Como resultado de tal apreciación cita, casi en su totalidad, el fallo "Banco de la Nación Argentina c/ Municipalidad de San Antonio Oeste s/ Nulidad de acto administrativo", Expte. N° 51000663/2011 dictado por el Juzgado Federal de Viedma, el que entiende recepta su postura.

Finalmente reitera quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria en análisis (pto. VIII, fs. 60vta.), retomando (pto. IX, fs. 61) la explicación dada respecto al procedimiento administrativo de determinación de oficio de los DPP, analizando dos aspectos de la demanda. El primero, referido a que la actora plantea la nulidad del procedimiento administrativo, insinuando que la Municipalidad ha delegado funciones inherentes a la administración pública en privados, citando a la firma PUBLICANOS S.A, manifestando al respecto que no es así dado que solo se contrataron con esa firma servicios de asesoramiento integral, colaboración y gestión de cobranza de créditos municipales, pero bajo ningún aspecto ha delegado facultades propias de los funcionarios públicos competentes en cada área, mucho menos ha encomendado en esa

firma la tramitación de los procedimientos administrativos determinativos, lo que surge de los expedientes adjuntados como prueba. Y, el segundo, en relación a las constataciones realizadas, advierte que las Actas de Relevamiento comprenden verificación de elementos publicitarios correspondientes a diversos contribuyentes (diferentes marcas y/o productos -ej, FARGO, COCA-COLA, PEPSI, ARCOR, NESTLE, etc), lo que a su entender implica que las mismas quedan comprendidas dentro del ámbito del secreto fiscal, regulado por el artículo 101 de la ley 11.683 (el que reseña).

No obstante ello, añade, las actas han sido incorporadas a un Expediente General N° 143, el cual se encuentra a disposición de todos los contribuyentes para que puedan tomar vista de las que correspondan a elementos publicitarios de sus marcas o productos.

Concluye ofreciendo la prueba que hace a su derecho, funda el derecho, hace reserva del caso federal y peticiona.

4) Que a fs. 72, existiendo hechos controvertidos que merecían ser objeto de comprobación, se decidió abrir la causa a prueba, obrando a fs. 81/82/vta. el acta que da cuenta de la celebración de la audiencia prevista en el art. 361 del CPCC en la cual ambas partes ratificaron sus pretensiones y las medidas probatorias oportunamente ofrecidas. Posteriormente, previa certificación de la Actuaría respecto de la prueba efectivamente colectada y el vencimiento del plazo, a fs. 189 vta. se procedió a clausurar el período probatorio, poniéndose el expediente a disposición de las partes a los fines de alegar, haciendo uso de tal derecho ambos litigantes a mérito de los alegatos obrantes a fs. 195/200 (actora) y fs. 201/202 (demandada).

Seguidamente, a fs. 203 se llamó Autos para Sentencia (art. 483 del CPCyC), providencia que a la fecha se encuentra firme y motiva la presente.

5) Que inicialmente, en atención a la temática debatida, se impone señalar que además de la competencia material y orgánica fijada a este Tribunal para entender en estos autos por los arts. 1 y 28 de la Ley 5106, ante la alegación de carencia de causa constitucional legítima del tributo cuestionado -bajo el argumento de que la normativa local vulnera disposiciones de carácter federal y viola la Constitución Nacional y la ley 23.548-, también cabe entenderla habilitada en orden a la doctrina de la CSJN que surge del fallo "Papel Misionero SAIFC c/ Provincia de Misiones", de fecha 5 de Mayo de 2009, en tanto el máximo órgano judicial de la Nación ha modificado, los precedentes "El Cóndor Empresa de Transporte SA" y "Unilever" precedente "Unilever SA. c/

Municipalidad de Río Cuarto", estableciendo de ahí en adelante, que los contribuyentes que entiendan que una norma tributaria local afecta la ley de coparticipación federal de impuestos, tendrán que recurrir a la justicia provincial y, en todo caso, si existe una cuestión federal, arribar a la CSJN por vía del recurso extraordinario (conf. Juan Manuel Álvarez Echagüe y Gabriel Esteban Ludueña en "La Corte ha otorgado certificado de defunción al derecho intrafederal en materia tributaria. Análisis de la competencia originaria de la CSN a partir de los fallos "Papel Misionero SAIFC c/ Prov. de Misiones" y "Cuyoplacas S.A. c/ Prov. de La Pampa s/Ordinario").

Por su parte, en relación al agotamiento de la instancia administrativa -cual requisito ineludible para el acceso a la jurisdicción contencioso administrativa-, preciso es remarcar que con el dictado del Decreto n° 451/14 que ratifica en todos sus términos la liquidación practicada por la Municipalidad de San Antonio de Oeste en el Decreto N° 1790/2013, se agotó en forma definitiva la referida instancia administrativa previa, quedando de tal forma habilitada la revisión judicial, habida cuenta que el Decreto referido fue notificado a Fargo el 07.05.14 y la presente acción se articula dentro del plazo legal estipulado por el artículo 98 de la ley A n° 2938, Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Río Negro y art. 6 del Anexo I de la Ley 5106 Código Procesal Administrativo, es decir, dentro de los 30 días hábiles (ver cargo fechador de Mesa de Entradas, 18/06/14, fs. 41vta.).

6) Que sentado ello, de acuerdo al modo en que quedara trabada la litis a partir del resumen fáctico-jurídico de la temática propuesta a debate en estos obrados que en lo principal se hiciera precedentemente, a mérito de las posturas asumidas por las partes en base a sus pretensiones y defensas, corresponde seguidamente ingresar a su análisis enmarcando la misma en determinar la naturaleza jurídica de los denominados Derechos de Publicidad y Propaganda que dieran origen a la obligación por la cual el Municipio de San Antonio Oeste pretendió su cobro, ello en relación a la empresa aquí accionante; dilucidar la procedencia o no de la planteada nulidad del Decreto N° 1790/13 y su confirmatorio 451/14 -en tanto estos tienen causa en la aplicación de la norma fiscal municipal cuya ilegitimidad se demanda-; la validez o invalidez del procedimiento de la determinación oficiosa del tributo por parte del estado local; y, en su caso, la pretensión -también objeto de la acción contenciosa-, tendiente a obtener la devolución de las sumas de dinero oblatas en concepto de esos derechos de publicidad y propaganda por los periodos 2011 a 2013 y la repetición de lo pagado por los periodos 2007 a 2010, según corresponda, en este proceso contencioso.

En ese camino, cabe tener presente que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada uno de las argumentaciones que pongan a consideración del Tribunal, ni a valorar la totalidad de la prueba aportada, sino considerar tan sólo aquellas invocaciones y probanzas que sean conducentes y relevantes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN Fallos 258:308; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; entre muchos otros). De modo tal que en cada caso que llega a un estrado judicial, el magistrado interviniente debe realizar una verdadera reconstrucción histórica con el objeto de determinar si los hechos propuestos por las partes son ciertos o no, y para ello, ha de examinar detenidamente las postulaciones y argumentos expuestos por los involucrados así como los medios probatorios rendidos, apreciarlos con criterio lógico jurídico y finalmente, asignarles su valor de acuerdo con las reglas de la sana crítica y las máximas de la experiencia, constituyendo tales circunstancias un límite especial a la fundamentación de sus argumentaciones.

7) Que, entonces, para resolver la cuestión en conflicto, debe tenerse presente que para la parte actora (tanto al demandar como al alegar) no hay causa constitucional legítima para reclamar el pago de los DPP por parte del Municipio accionado, cualquiera fuere su conceptualización, tanto en lo atinente a la publicidad exterior como a la interior, por agredir la ley nacional de coparticipación federal, y por ende, el sistema de reparto diseñado constitucionalmente. En ambos casos, además, por la afectación de su derecho de defensa en el procedimiento de la supuesta determinación de oficio y, en otros aspectos, como el de no resultar contribuyente obligado al pago al no estar alcanzado en el caso por el hecho imponible dada su falta de radicación en el municipio y en la provincia, no recibir ninguna prestación de servicios por parte del municipio. Y, específicamente, respecto de la publicidad interior por afectar la ley federal de coparticipación de impuestos y la ley federal de marcas, pretendiendo gravar doblemente sus ventas por las que ya tributa mediante el impuesto a las ganancias, agregando que solo se procura, en realidad, cargar la manifestación de capacidad económica que extrae de la presencia de carteles que se identifican con la marca "Fargo" atribuyéndole condición de sujeto pasivo por ser beneficiario de la publicidad de su propia marca, lo que a la postre afecta derechos constitucionales como la cláusula de comercio contenida en el artículo 75, inciso 13 de la CN, y el sistema federal de reparto conforme las facultades impositivas entre los distintos órdenes de organización nacional, provincial y municipal. A su vez requiere la devolución de todo lo abonado en tales conceptos, y la anulación de lo que se le reclama

por "multas por omisión", cuyo procedimiento de imputación acusa como violatorio de las garantías del proceso penal de orden constitucional y convencional. Además aclara, y pone de relieve, que la demanda no se endereza a cuestionar la autonomía municipal ni las potestades de éstos para imponer y recaudar tributos, como -a su criterio- lo plantea con fines teatrales y distractivos la demandada. Por el contrario, indica, se trata de defenderse de la actuación ilegítima del municipio, que contradice normas de jerarquía superior como la Constitución Nacional, fuente de su propia autonomía.

En cambio, para la accionada, debe rechazarse la demanda en su totalidad, en tanto el cobro de los DPP interior y exterior tiene su fundamento en la Ordenanza Fiscal e Impositiva del municipio a partir de la autonomía municipal reconocida legal y constitucionalmente, de la que deriva el poder de imposición y de policía dentro de su ejido (reconocida doctrinaria y jurisprudencialmente), y el Decreto N° 1790/13 y su confirmatorio N° 451/14 -cuya nulidad y por ende la devolución del dinero pagado en su sustento se pretende- han sido dictados de acuerdo a las normas fiscales municipales y respetando el procedimiento de determinación de oficio de los referidos tributos establecido para los casos en que el supuesto obligado al pago no ha cumplido con el deber de presentar las declaraciones juradas, habiendo la accionada ejercido en tiempo y forma su derecho de defensa.

8) De ahí que atento lo complejo del planteo efectuado, preciso es delimitar claramente el objeto de esta litis. Así, de acuerdo a las constancias del expediente judicial como de las actuaciones administrativas acompañadas por la demandada, surge que respecto de las sumas de dinero reclamadas a la actora por los periodos 2007, 2008, 2009 y 2010 (ver a fs. 1/14 los Detalles de Medios en copias certificadas del expediente administrativo N° 440-P-2010), se formuló descargo (fs. 15/32), lo que generó el dictado del Decreto sin número (en tanto no queda claro si es el n° 114/2012, ver fs. 65/83), notificado el 07.05.12 (fs. 63/64), que rechazó el recurso y determinó una deuda que fuera pagada, bajo protesto, por la actora, según ella misma lo reconoce a fs. 84/85. Ahora bien, contra ese Decreto que agotó la instancia administrativa, no se inició en tiempo hábil demanda contenciosa alguna, quedando en consecuencia dicho acto firme, cerrando, en consecuencia, procesalmente, el ingreso al debate por esos periodos en esta pretensión anulatoria. Y, con ello, también la competencia material de este Tribunal para entender en la acción de repetición por cobro de pesos (conf. "Transportadora de Gas del Sur S.A. c/ Provincia de Río Negro (Dirección General de Rentas) s/ Contencioso Administrativo s/ Apelacion" (Expte. N° 26039/12- STJ-), lo que

de tal modo decido y propicio al Acuerdo.

9) Que entonces, y en este preciso marco, cabe indicar que las cuestiones a resolver por razones de estricto orden lógico jurídico, son dos -tal como se adelantara-: una, atender la queja relativa a la naturaleza de los DPP y, con ello, su presunta inconstitucionalidad por contravenir las disposiciones del régimen federal de coparticipación de impuestos, y, otra, adentrarse en el análisis concerniente al ajuste o no, de los decretos cuestionados al marco de legalidad aplicable al procedimiento utilizado en el caso.

Ambos debates se sintetizan en los siguientes interrogantes, concatenados unos con otros: ¿Está constitucionalmente facultado el Municipio de San Antonio Oeste para cobrar derechos de publicidad y propaganda (interior y exterior)?; de ser así, estos tributos, ¿Qué naturaleza jurídica tienen, son tasas o impuestos, derechos, o permisos tasados?, ¿qué efecto jurídico tiene esta distinción?; en tal caso, de ser considerados tasas o similares en cuanto a que el cobro implica una contraprestación de servicios, ¿Las empresas sin radicación en el ejido pueden ser sujeto pasivo de las obligaciones?, y si así fuere, ¿Cuál es el hecho imponible y cómo se determina y aplica al sujeto pasivo? Y cuál es la contraprestación debida? Y definido ello, ¿son nulos los decretos impugnados cuyo objeto es la aplicación de un derecho que se asienta en una norma que se pretende sea declarada inconstitucional en el caso?, y/o ¿son nulos o anulables por vicios en algunos de sus otros elementos que afectan derechos de base constitucional?

Sentados dichos interrogantes ante lo entroncado de las líneas de debate señaladas, adelanto mi opinión, en un primer esbozo y en términos generales. Y así, entiendo que el Municipio de San Antonio Oeste está plenamente facultado, en principio, a imponer en el ejercicio de sus poderes tributarios el cobro de los derechos de publicidad y propaganda, siempre y cuando ello se dé dentro del marco y límites constitucionales y legales imperantes.

Ahora, debe también tenerse presente, siguiendo la jurisprudencia de la CSJN y parte de la doctrina, que la calificación jurídica de los DPP es la de una tasa, la que consiste en un tributo que se entrega, dá, hace, a cambio de una contraprestación del Estado. Pero, esa contraprestación del Estado, no ha quedado demostrada en el caso de la publicidad o propaganda colocada directamente en el interior de los locales comerciales aunque sea con vista a la vía pública o con acceso al público, por lo que pretender gravar tal hecho adquiere naturaleza de impuesto, y por ende, resulta incompatible con el régimen federal de coparticipación. Ello, con independencia de que la demandada la conceptualice como un "derecho tasado", porque tal denominación no la exime de la

debida contraprestación.

A ello adiciono, además, a modo de reflejar inicialmente mi postura, que de las constancias fácticas de los expedientes administrativos se desprende que la actora no ha podido ejercer plenamente su derecho de defensa en tanto no le es válidamente oponible el instituto del secreto fiscal para los relevamientos de los que luego surgen determinaciones de su carácter de sujeto obligado al pago, máxime en materia tributaria donde se aplican los principios de legalidad, irretroactividad, igualdad, propiedad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, etc, de lo que se extrae la nulidad absoluta de los decretos impugnados por vicios en los elementos esenciales objeto, causa y motivación, no siendo posible adecuar lo presuntamente constatado al hecho imponible tipificado por la ordenanza municipal en ninguno de los casos, ni por publicidad exterior ni por avisos interiores.

Y para arribar a tal conclusión, dar razones de mi posición y resolución que en definitiva propondré al Acuerdo, aprecio adecuado reseñar el marco normativo que he considerado aplicable al caso, como así también las premisas tenidas en cuenta para ese fin.

De tal modo, liminarmente cabe recordar que el Superior Tribunal de Justicia de Río Negro tiene sentado con relación a las autonomías municipales que "los poderes de las Provincias son originarios e indefinidos (art. 121 de la Constitución Nacional), mientras que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75); y resultando de ello que las prerrogativas de los Municipios derivan de las correspondientes a las Provincias a las que pertenecen" (cf. arts. 5 y 123 Constitución Nacional). Por ello "Así como el Estado Provincial no puede inmiscuirse en la organización municipal, el Municipio no puede exorbitar las potestades que constitucionalmente le son reconocidas, arrogándose atribuciones de otros poderes; en el caso, del Poder Legislativo provincial." (STJRN S4, Se. 135/13).

En ese camino, explica la CSJN debe repararse en que "no es objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, y en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el art. 108 de la CN (Fallos, 7:373), siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, sin que los tribunales puedan declararlos ineficaces a título de ser opresivos, injustos o inconvenientes, si no son contrarios a la Constitución (Fallos, 105:273, consid. 11, p. 292), porque entre los derechos que constituyen la autonomía de las

provincias, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña (Fallos, 51:349; 114:282; 137:212, entre otros)". Empero, sostiene la Corte, que la razonabilidad y coherencia del sistema tributario a nivel nacional, exige la complementariedad y homogeneidad en el modo y alcance de la percepción de los impuestos, tasas y contribuciones evitando recargar el cómputo de la base imponible, so pretexto de encontrarse amparado en una competencia municipal que desconocía la inclusión de ese ente territorial en el ámbito de otro superior, es decir, un Estado Provincial.

Por su parte, en ese sentido la Constitución de la Provincia de Río Negro decreta en el art. 231 que "La facultad de los municipios de crear y recaudar impuestos es complementaria de la que tiene la Nación sobre las materias que le son propias y las que las leyes establecen para el orden provincial."

Y, en lo atinente a la declaración de inconstitucionalidad de una ley o de cualquiera de sus partes, debe tenerse presente la pacífica jurisprudencia de la CSJN que ha dicho que tal resolución "es un acto de suma gravedad institucional que sólo debe ser considerado como última 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" (Sup. Corte de Mendoza, Sala 1, 18/10/2012, "Embotelladora del Atlántico S.A. v. Municipalidad de Guaymallén).

De manera tal que con cimiento en el alcance de las autonomías municipales establecido en la Constitución Nacional y Provincial (art. 123 Reforma de la CN de 1994 y 225 de la CP que textualmente reza "Esta Constitución reconoce la existencia del Municipio como una comunidad natural, célula originaria y fundamental de la organización política e institucional de la sociedad fundada en la convivencia. Asegura el régimen municipal basado en su autonomía política, administrativa y económica. Aquellos que dictan su propia Carta Orgánica municipal gozan además de autonomía institucional), debe resaltarse lo dispuesto por el art. 230 de la citada Carta Fundamental rionegrina con relación a que "El tesoro municipal está compuesto por: 1. Los recursos

permanentes o transitorios. 2. Los impuestos y demás tributos necesarios para el cumplimiento de los fines y actividades propias"...6. Los ingresos percibidos en concepto de coparticipación"; como así también lo autorizado por el art. 130 de la Carta Orgánica de San Antonio Oeste, a partir del cual el Concejo Deliberante de esta localidad sancionó la Ordenanza Fiscal, que en su parte pertinente y en lo que aquí se controvierte dispone: "Hecho Imponible: Artículo 144º: Por la publicidad y propaganda cualquiera fuera su característica, realizada en la Vía Pública, visible o audible desde ella, sitio con acceso al público, en espacio aéreo o en el interior de cinematógrafos, campos de deportes, comercios y/o vehículos de transporte urbano de pasajeros, etc., se pagarán los importes fijos que establezca la Ordenanza Impositiva Anual. Se entenderá como elemento publicitario todo letrero o aviso que contenga logotipos y/o símbolos y/o colores identificatorios y/o cualquier tipo de caracteres que sean públicamente identificados con una marca y/o producto." Y, el artículo 150 de la Ordenanza Fiscal que determina el sujeto pasivo: "Son contribuyentes del derecho legislado en el presente título, los beneficiarios de la publicidad. Son responsables del pago del derecho, solidariamente con el contribuyente, los anunciantes, los agentes publicitarios, los industriales, publicitarios o instaladores y/o propietarios de bienes donde la publicidad se exhiba, propague o realice. En los casos de anuncios combinados, será contribuyente el beneficiario del aviso y responsable solidario, el beneficiario de la leyenda denominativa, sin perjuicio de lo establecido precedentemente para los demás responsables."

10) Que reseñado, entonces, el marco jurídico y pautas consideradas, debe determinarse si efectivamente se encuentra configurado o no el hecho imponible establecido en la norma fiscal municipal, en tanto fija tales derechos sobre la publicidad y/o propaganda que se hace ya sea en el exterior o interior de sitios con acceso al público, entre los que se encuentran los comercios.

En esa tarea, tengo en cuenta que lo que se ataca es la validez de los Decretos N° 1790/2013 y su confirmatorio N° 451/2014 emitidos por la máxima autoridad municipal, por los cuales se determinó una deuda en cabeza de la actora en concepto de Derechos de Publicidad y Propaganda -los que se impugnan- en determinados periodos fiscales.

Por lo cual, procederá definir -por cierto en base al análisis de los temas debatidos reseñados- si corresponde la declaración de la pretendida nulidad de los actos administrativos atacados, recordando que los mismos deben fundarse en los

antecedentes de hecho y derecho que le sirvieron de causa, con expresión concreta de las razones que han inducido a su emisión (conf. Marienhoff, "Tratado de Derecho Administrativo", T° II, pág 497, Ed. Abeledo Perrot, Bs. As. 1981; Fiorini, B., "Derecho Administrativo", T° I, pág. 497; Gordillo, A., "Tratado de Derecho Administrativo", T° III, págs.IX-32/33).

Y, con ese norte a seguir, advierto que el principio de legitimidad del acto administrativo no implica que el sustento fáctico de la determinación oficiosa de la deuda (ya sea sobre una base cierta o presunta) no se encuentre a cargo de la Administración. Por el contrario, considero que es precisamente ella quien debe, en tiempo y etapa procesal oportunos, reunir los medios probatorios suficientes para avalar la apropiada motivación y causa de su actuar, y garantizar el debido ejercicio del derecho de defensa del administrado, debiendo acreditarse las pruebas en el trámite administrativo con carácter previo al dictado del acto.

Así, del examen de la prueba producida por las partes en aval de las respectivas posturas esgrimidas, se advierte que la misma radica, sustancialmente, en documental (actuaciones administrativas), a saber:

a) Documental: constancias administrativas (prueba parte demandada e instrumental prueba común, reservada en Secretaría bajo orden C-7/14CAV), (fs. 1/185) consistentes en copias certificadas y foliadas de piezas de los expedientes 440-P-2010 y 058-2013 acumulados por la demandada -que asumo auténticas en tanto se hayan certificadas y no han sido impugnadas-, y que se refieren a los trámites administrativos que dieran origen al presente reclamo (aclarando que me ceñiré al análisis de las correspondientes al Expte. 058/2013, en tanto contienen el objeto determinado en esta litis (conforme lo dicho en el considerando 8)). Igualmente, se agregan copias certificadas sin foliar y sin un orden lógico aparente de distintas actas de constatación y relevamientos de los DPP fechadas en los años 2010 y 2011 y autorizaciones del Secretario de Hacienda Municipal para efectuar relevamientos de elementos publicitarios a diversas personas, no explicitándose en qué carácter.

Puntualmente, obran los instrumentos que detallan la imputación de publicidad -interior como exterior-, presuntamente constatadas por el municipio y que delimitan la cuestión en análisis:

Detalles de Medios Nros. 63737 (año 2011, fs. 34/36); 69870 (año 2012, fs. 87/89) y 74147 (año 2013, fs. 115/117), resultantes del procedimiento de determinación de oficio de tributos municipales y sus correspondientes descargos (a fs. 37/53, 90/106 y 118/129,

respectivamente); el Decreto N° 1790/13 (fs. 138/148), recurso de reconsideración (fs. 150/156) y el Decreto confirmatorio N° 451/14 (fs. 165/172).

Igualmente, a fs. 100/181 de estos obrados (documental en poder de la demandada, prueba actora), corren agregadas copias certificadas de la documental reseñada en el primer párrafo.

b) Informativa (prueba parte actora): a fs. 91 obra informe por parte del Banco Santander Río por el que se confirma que el día 18/06/14 la Compañía de Alimentos Fargo S.A. realizó desde su cuenta corriente (000-192033) una transferencia por la suma de \$ 14.787,90 a la Municipalidad de San Antonio; y a fs. 93 corre información del Banco Patagonia S.A. adjuntando cuadro que refleja detalle de la transferencia efectuada en fecha 18/06/14 por un importe de \$ 14.787,90, desde una cuenta de la actora (000-192033) a una cuenta a nombre de la demandada.

Además, a fs. 182/186 obra informe del Municipio de San Antonio Oeste, en el que se da un listado de las empresas o establecimientos industriales que aún sin poseer radicación en la localidad, ni poseer comercio de venta al público abonan el derecho de publicidad y propaganda.

Del referido plexo probatorio se extrae -principalmente, en lo que aquí interesa de las constancias administrativas-, que los mencionados instrumentos (detalles de medios) describen conjuntamente tanto la imputación de publicidad interior como exterior (es decir, patentizan un origen mixto), presuntamente constatadas por el municipio, advirtiéndose en su confección los siguientes conceptos: aviso simple interior, aviso simple exterior, vidriera y exhibidor; sus características, la ubicación y los montos.

También, del contenido o texto de las respectivas notificaciones (fs. 34, 87 y 115) surge que aquéllos habrían sido confeccionados a través de las "Actas de Relevamientos, Constatación y Verificación" suscriptas por los responsables de los lugares en que los mismos se exhiben (a las que se les da el carácter de declaración jurada) y/o de las "Constancias Labradas" (no indica por quién), de las que resulta ser FARGO SA "prima facie" beneficiario de los medios de publicidad y por ello responsable del pago, todo de acuerdo a las Ordenanza Fiscal e Impositiva vigentes, y Ley 2353, las que se cita.

Asimismo, en dicha intimación se le otorga a la actora un plazo de 10 días para efectuar su descargo, acompañando con la notificación el detalle de medios de la deuda que se le imputa. De su relato no surge que se acompañen las actas de relevamiento, ni que se den vista de las actuaciones donde las mismas se habrían tramitado, circunstancia que se verifica en las constancias administrativas, y es el núcleo central de la queja de la actora

en cuanto a la violación del ejercicio del derecho de defensa que denuncia. Es más, así también lo reconoce la demandada al contestar la acción y, puntualmente, en el Decreto 1790/13 cuya nulidad se persigue, al oponerle el "Secreto Fiscal" (establecido por la Ley Nacional 11.683).

Con lo expuesto queda demostrado que efectivamente la actora no pudo conocer las circunstancias de personas, tiempo y lugar en los que se habrían producido los relevamientos, y que conforman los antecedentes de la determinación de la deuda.

Es que, en lo atinente a la determinación de oficio de obligaciones tributarias, el debido proceso comprende una etapa previa de defensa del supuesto obligado al pago, expresamente establecida por la ley nacional 11.683, no siendo oponible el denominado "Secreto Fiscal" en los términos en que pretende aplicarlo la actora, tanto en el acto cuestionado como en la contestación de la demanda, lo que surge de la sola lectura del art. 101 de la norma nacional que reza "Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la AFIP, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos. Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la AFIP, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aún a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos. Los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones incurrirán en la pena prevista por el artículo 157 del C.P., para quienes divulguen actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos".

Tan es así, que en su defensa, la accionada concluye indicando que, a todo evento, FARGO SA hubiere tenido acceso a las actas pues las mismas se encontraban incorporadas en un expediente general N° 143, el que manifiesta que se haya a disposición de todos los contribuyentes. (ver fs. 61vta.). De lo que se deduce -a contrario sensu- que reconoce que efectivamente no dio vista de las actas en el tiempo y forma del descargo, pudiendo hacerlo.

11) Ahora bien, en atención a que la determinación de las liquidaciones componentes del tributo que se reclama contiene precisiones diferentes, asumo necesario -con el objeto de dilucidar con claridad la presente controversia- analizar jurídicamente la naturaleza del "derecho de publicidad y propaganda", distinguiendo el campo de la "publicidad exterior" del ámbito de la "publicidad interior", consignados en los detalles de medios.

De tal manera, como destacan Laura Marcos y Juan Manuel Álvarez Echagüe ("Derechos de publicidad y propaganda: jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia", publicado en: PET 2013, abril-512), los problemas ocasionados por los denominados Derechos de Publicidad y Propaganda, aplicados en distintos municipios principalmente de las provincias de Córdoba, Buenos Aires y San Luis, han generado un extenso abordaje doctrinario y jurisprudencial, atento los reclamos incoados por los sujetos pasivos (empresas generalmente sin radicación en los ejidos) contra las pretensiones de los citados fiscos locales (lo que motivó la intervención de la Comisión Federal de Impuestos al argumentarse la violación de la ley 23.548, de coparticipación federal, cuyos dictámenes señalaré más adelante cuando aborde puntualmente esta cuestión).

Sintéticamente, estos autores, expresan que los "Derechos de publicidad y propaganda", cuya naturaleza jurídica no es pacífica ni en la doctrina ni en la jurisprudencia, están generalmente clasificados en las ordenanzas respectivas como elementos publicitarios existentes en la vía pública (los que se observan desde la vía pública, o los ubicados en lugares de acceso público), compuestos principalmente por carteles, luminosos o no, anuncios, etc., colocados en los lugares habilitados a tales efectos (comercios, terrazas, paradas de colectivos, junto a las rutas, etc.) y, en general, la realización de hechos o actos publicitarios de una actividad económica que se realice por medios sonoros, gráficos o visuales en la vía pública. Enseñan que, mayoritariamente, no se discute la facultad constitucional y legal de los municipios para gravar la existencia de elementos publicitarios instalados en la vía pública o en el exterior de un local, ya sea con el concepto de precio público, canon, tasa, o derecho.

Mas, esa distinción no es inocua desde que como tasa el cobro de dicho tributo se justifica por la actividad municipal de policía de la publicidad, por estar facultados para controlar su contenido, en cuanto al decoro, respecto de la seguridad de los elementos publicitarios ubicados en el ejido municipal, como también impedir que obstaculicen las señales de tránsito. Y, como precio o canon, estos derechos de publicidad y propaganda son recursos no tributarios, consistentes en precios que los particulares deben pagar al municipio como contraprestación por el uso del espacio público con elementos de publicidad o propaganda (así lo afirmó el dictamen 27/2007 de la Asesoría Jurídica de la Comisión Federal de Impuestos, advirtiendo que por esta circunstancia no se expide respecto de la publicidad exterior).

Muy distinto es el caso, cuando con fines recaudatorios, los municipios hacen reclamos

en concepto de publicidad y propaganda respecto de los elementos publicitarios que se vean desde la vía pública, o lugares de acceso público. En suma, cuando se intenta hacer tributar a los elementos publicitarios ubicados dentro del local.

Para los que sostienen, que los derechos por la publicidad y propaganda ubicada en el interior de los comercios son tasas, ante el hecho de que no existe prestación alguna de servicio público individualizable ni actividad de la administración que justifique cobrarlas, sólo quedaría la alternativa de que se trate de impuestos.

Se preguntan también, si el hecho imponible es la sola colocación de publicidad interior, cuál sería el servicio que presta el municipio, como condición para exigir el tributo?. Y es, justamente, esta pretensión municipal la que ha recibido las mayores críticas doctrinarias y ha motivado fallos y resoluciones tendientes a limitar su uso, con fundamento en lo prescripto por el art. 9º, inc. b) de la Ley 23.548, en tanto los municipios -sin que ello importe una discusión acerca del alcance de su autonomía- perciban fondos provenientes de su aplicación estando, en consecuencia, obligados por sus previsiones.

En tal sentido, la Comisión Federal de Impuestos ha declarado la invalidez de los derechos de publicidad y propaganda en el interior de los establecimientos comerciales. De tal modo, en el año 2011, ante los planteos de empresas productoras de bienes y servicios (Ondabel S.A. y Laboratorios Cuenca S.A.), contra varios municipios de otras provincias, se dictaron las resoluciones 562 a 569 de la Comisión Federal de Impuestos. En todas ellas el Comité Ejecutivo analiza las ordenanzas que aplican el tributo, y señala que la publicidad y propaganda colocada en el interior de los locales comerciales, aunque sea con vista a la vía pública o acceso al público, 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. En esos supuestos consideran que la pretendida exacción por parte de la municipalidad es análoga al impuesto a las ganancias, que siendo coparticipable, resulta en pugna con el régimen de coparticipación de impuestos. Así lo han entendido los tribunales en muchos casos (entre otros, "Danone Argentina S.A. c/ Municipalidad de Merlo s/Ordinario", en el que la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, sala II, 14/12/10, concluyó que por no estar probados los servicios municipales efectivamente prestados, de la colocación de publicidad interior, corresponde deducir que se trata de impuestos, y como tales opuestos al derecho fiscal federal y público provincial señalados, porque las materias imponibles por actividades industriales y comerciales están sujetas a impuestos

nacionales distribuidos entre la Nación y las provincias en los términos de la mencionada ley 23.548, con jerarquía constitucional, con porcentajes asignados a la municipalidad por esa participación provincial en los impuestos nacionales; en similar sentido, causa "Kodak Argentina S.A.I.C. c/ Municipalidad de Villega s/ Pretensión Anulatoria", Juzg. de Primera Inst. en lo Contencioso-Administrativo 1 de Trenque Lauquen, 8/05/12).

Además, refieren los doctrinarios señalados que son numerosas las irregularidades en que incurren los municipios en actuaciones mediante las cuales persiguen el cobro de este tributo, que llevan a provocar manifiestas nulidades. Así, es común que los fiscos remitan cédulas que se refieren a la existencia de actas labradas en oportunidad de llevar a cabo procedimientos de determinación de oficio y, no obstante ello, omitan acompañarlas, lo que hace imposible conocer cuál es el tributo reclamado, el período y su monto. Agregan que todos estos interrogantes ponen en jaque el ejercicio del derecho de defensa por parte del sujeto intimado, al momento de efectuar su descargo.

Igualmente relatan que todos estos vicios en el procedimiento de fijación del tributo han sido objeto de pronunciamientos judiciales que anularon los instrumentos de determinación de las deudas (entre otros, "Rayovac Argentina SRL c/ Municipalidad de Berazategui s/ Pretensión de Restablecimiento o Reconocimiento de Derechos", Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata, 12/8/10; "Rayovac Argentina SRL c/ Municipalidad de Moreno s/ Pretensión Anulatoria", Juzgado en lo Contencioso Administrativo de Mercedes, 7/2/11; "Frigorífico Paladini c/ Municipalidad de Merlo s/ Pretensión Anulatoria, Juzgado Contencioso Administrativo N° 1 de Morón, 28/2/11" y más recientemente "'L\Oreal Argentina S.A. c/ Municipalidad de Moreno s/ Pretensión Anulatoria", Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Martín, 24/05/12).

Por su parte la demandada predica que los DPP son un "derecho" que consiste en un "permiso tasado", cuya definición jurídica no expresa, pero indica que, como tal, se aplica a quien decide hacer uso de los medios definidos en el mismo, como consecuencia del poder de policía comunal en el marco de su autonomía. A su vez aclara que funciona como contraprestación del servicio público de contralor, por lo que es una "sub especie" de la tasa municipal (ver escrito de contestación de la demanda a fs. 56vta.). De lo que se puede interpretar que el municipio considera que la contraprestación la otorga por el sólo ejercicio de la actividad de control.

Que habiendo realizado un cabal repaso de la doctrina y jurisprudencia vinculada al

análisis de la naturaleza jurídica de los Derechos de Publicidad y Propaganda ("Derechos de publicidad y propaganda: jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia" Marcos, Laura M. Alvarez Echagüe, Juan Manuel, Publicado en: PET 2013 (abril-5129), ya citado; "Tasas municipales: una muestra de la crisis de nuestro federalismo fiscal", Juan Manuel Álvarez Echagüe; "La potestad tributaria a partir del concepto constitucional de autonomía", Juan Manuel Álvarez Echagüe, Abril de 2005. La Ley, S.A.E. e I. Id SAIJ: DACF050057; "Dictamen N° 27/2007. Asesoría Jurídica de la Comisión Federal de Impuestos Asunto: Expediente N° 635/06: "Derechos por publicidad y propaganda Su análisis"; Comisión Federal de Impuestos Resoluciones 561 a 569 del año 2011; Fallos: C-3029-AZ1 "Frigorífico Paladini SA c/ Municipalidad de Benito Juárez s/Pretensión Anulatoria", tanto la sentencia de primera instancia como su apelación de fecha 04.09.12; "Pirelli Neumáticos SAIC c Municipalidad de Bolivar s. Pretensión Anulatoria"; Suprema Corte de Mendoza, sala 1ª, 18/10/2012 - "Embotelladora del Atlántico SA v. Municipalidad de Guaymallén" y su nota: Limitaciones al Poder Municipal ante la libertad de Publicidad Interior, por Estela Sacristán y Florencia Ratti Mendaña; "Quilpe S.A. Inconstitucionalidad SCJN 09.10.12"; "L'Oreal Argentina S.A. c/Municipalidad de Justo Daract - Acción Contencioso Administrativa", CSJN 16.12.2014; "Causa N 816 CCALP Kodak Argentina SACI c/Municipalidad de Magdalena s/Pretensión Anulatoria", del 02.08.2010; "Kodak Argentina SACI c/Municipalidad de General Villegas s/Pretensión Anulatoria", Trenque Lauquen, 8/05/12; "Bimbo de Argentina SA c/Municipalidad de Carlos Casares s/Pretensión Anulatoria", Trenque Lauquen, 29/08/14; entre muchos otros), me enrolo en la postura de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que sostuvo que el gravamen por Publicidad y Propaganda, sin importar el "nomen iuris" que se le endilgue, encuadra dentro de la especie tributaria identificada como "Tasa" (cfr. doct. C.S.J.N. in re P.1644.XLII "Petrobras Argentina c. Municipalidad de General Belgrano s. Acción declarativa de certeza", sent. de 3-V-2007), mayoritariamente seguida por los organismos jurisdiccionales provinciales en numerosas causas, similares a la de autos (entre otros, C-3029-AZ1 "Frigorífico Paladini S.A." -sent. de fecha 4-IX-2012; C-5951-AZ1 "Pirelli Neumáticos SAIC c. Municipalidad de Bolívar s. Pretensión Anulatoria").

De manera que viene al caso referir que "la tasa es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien tiene una estructura jurídica análoga a la del impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley que

consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general" (Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503; entre otros). Por tanto, "al cobro de una tasa -en la especie, por publicidad y propaganda- debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente" (Q. 20. XLVII "Quilpe S.A.", sent. del 9-X-2012, Fallos 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792; in re L. 1303 L. XLII. "Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba", sent. de 23-VI-2009 - del dictamen de la Procuradora de la Corte Suprema de Justicia de la Nación-; S.C.B.A. causa B. 56.600 "Loimar S.A.", sent. de 1-VI-2011; entre muchos otros).

En el orden de ideas que vengo sosteniendo, ninguno de los elementos obrantes en la causa permiten constatar ese efectivo, concreto e individualizado servicio exigible como condición para validar el ejercicio de la prerrogativa tributaria, dentro del ítem rotulado en los detalles de medios como "aviso simple interior" y "exhibidor".

La autoridad municipal necesariamente debe brindar, con relación al sujeto obligado al pago, el servicio por el cual grava la actividad que constituye el hecho imponible descrito en la norma, no resultando suficiente una actuación meramente declamativa de la Administración, sin ninguna constancia que acredite la efectiva prestación respecto del contribuyente hoy reclamante.

Es más, de las pruebas producidas (en especial constancias administrativas) no surgen (previo al dictado del acto administrativo) elementos que demuestren que la empresa actora tenga radicación dentro de la jurisdicción municipal o establecimientos o locales u oficinas de su propiedad, o realice alguna actividad dentro del ejido de San Antonio Oeste, o mantenga relación de carácter comercial que la vincule con otras empresas de la zona, todas circunstancias que habilitarían a presumir que existió vinculación con el supuesto de hecho que da origen y resulta condicionante de la obligación tributaria exigida. No aparece claro cuál es el servicio que presta la Municipalidad de San Antonio Oeste como requisito configurativo del tributo en cuestión.

Como tampoco surge del plexo probatorio un grado de certeza que permita relacionar, sin lugar a dudas, los datos mencionados en los detalles de medios liquidados respecto de las mencionadas publicidades con la firma hoy actora. Nótese, que la demandada no aportó otros medios probatorios más que la documental contenida en las actuaciones

administrativas y copia de normativa que entiende aplicable, lo que podría haber hecho variar el rumbo adverso que se avizora para el municipio de conformidad al razonamiento y desarrollo fáctico probatorio efectuado.

No cambia la precedente conclusión la afirmación final traída por la Municipalidad, quien sostiene que existiría un concreto servicio direccionado a controlar que la actividad publicitaria en los locales comerciales no resulte obscena, contraria a las buenas costumbres de la comunidad (ver escrito de contestación fs. 59), habida cuenta que "bajo ningún aspecto cabría confundir el despliegue de los poderes de policía que detenta el Municipio con la particularidad del servicio que debe organizarse para retribuir la tasa cuyo cobro se persigue, ya que garantizar el respeto a la moralidad y el medio ambiente es una obligación que le viene impuesta por fuera de cualquier previsión tributaria local" (conf. S.C.B.A. causas B. 50.333 "Nida", sent. del 2-III-1999; causa C-2437-AZ1 "Nueva Card S.A.", sent. del 13-12-2011).

Entonces, cabe preguntarse en qué radica o se configura el servicio invocado? Quizás en el permiso para fijar un cartel, afiche, calcomanía o similar, que implique realizar publicidad o propaganda en la vía pública o visible desde ella, o en el interior de los locales? Considero, que más allá de las amplias facultades tributarias que posee el Municipio (poder tributario, por cierto, derivado de las Constituciones y leyes provinciales), en el caso, no encuentro configurado uno de los elementos tipificantes de la tasa retributiva de servicios, por lo que asiste razón a la parte actora en cuanto a que no existe contraprestación alguna por el tributo que se pretende imponer.

12) Sin perjuicio de la solución a la que se arriba, párrafo aparte merece referirse a la publicidad "interior", como hecho imponible, frente a la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuesto, cuestión también controvertida entre las partes. Al respecto apunto que ya he referido que el art. 144 de la Ordenanza Fiscal grava como hecho imponible la publicidad en el interior de los locales -y el argumento de la Municipalidad de San Antonio Oeste en cuanto a que la obligación de pagar determinadas sumas en concepto de derechos por publicidad y propaganda, de acuerdo a lo prescripto por una ordenanza y/o un decreto municipal, como consecuencia de la exhibición de logotipos identificatorios de una empresa, en locales que comercializan sus productos- se justifica en razón de que la divulgación efectuada en los mismos se realiza con el fin de atraer clientes que, por ese medio, son inducidos a contratar con la firma o a obtener sus productos, y que la contraprestación está dada por el ejercicio de la actividad de contralor del estado.

Y, tratándose en este caso que la mayoría de las publicidades que dan origen a los Detalles de Medios se asientan en la publicidad interior, es menester analizar su legitimidad bajo la normativa hoy vigente.

En tal sentido resalto que la provincia y por ende sus municipios, al adherirse sin limitaciones al sistema de coparticipación federal de impuestos, ley 23.548, - coordinaron sus facultades impositivas, y en relación a los tributos municipales, se comprometieron, entre otras obligaciones, a: i) no aplicar impuestos análogos a los nacionales distribuidos en la ley; y ii) aceptar las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos (art. 9, apart. b, inc. 1 anteúltimo párr., arts. 12 y 14, sobre la jerarquía de la ley citada ver CSJN, desde el precedente Fallos 242:280 al Fallos 324:4226; sobre la aplicación de dichas normas por parte de justicia local ver Fallos 332:1007).

Las limitaciones que la Legislatura de la provincia, ha impuesto a los municipios mediante acuerdos de coordinación de las potestades tributarias con otras provincias y con la Nación -federalismo de concertación- no pueden considerarse violatorias del régimen municipal provincial, ni de su autonomía, en tanto no impliquen su desnaturalización (conf., CSJN Fallos 320:619; 325:1249; 328:175). Adviértase, que los municipios reciben recursos por los tributos coparticipables que recauda la Nación, en compensación a las limitaciones de su potestad tributaria (conf. Spisso R., "Potestad Tributaria de los distintos niveles de gobierno, en Tasas Municipales", tomo I, pág. 258 y ss, dirc. Bulit Goñi, lexisnexis, 2007).

El art. 9, apartado b, primer párr., ley 23.548, en lo sustancial indica que la adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas, y 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.

La Provincia de Río Negro adhiere mediante la ley I 2226 a las disposiciones de la Ley Nacional N° 23.548 en las condiciones establecidas en su Artículo 9° y asumiendo las obligaciones fijadas en el mismo. En cumplimiento de esta obligación, también prescribe que no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imposables sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta Ley.

Luego, conforme destacada doctrina "la analogía" implica una relación o semejanza entre dos tributos expresados en distintas leyes. Dicha semejanza puede estar dada, por:

i) definiciones similares de la hipótesis de incidencia o configuración del hecho imponible -dentro de lo cual se incluye, la identidad de la materia imponible gravada (i.e., que se aplique sobre la misma manifestación económica)-; y/o ii) la adopción de bases imponibles similares (ver precedentes de la CSJN Fallos 310:1961, "Insua"; Fallos 310:1747, "Noblex chaco c/ DGI").

De ahí que, como ya he dicho, el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos, mediante las resoluciones 561 a 569 del 17.8.11 -referidas a municipios ajenos a la Pcia. de Bs. As. que sustentaron anteriores Dictámenes, muchas veces citados en la jurisprudencia-, estableció que los tributos a la publicidad y propaganda por anuncios colocados en el interior de los locales comerciales son contrarios a las obligaciones asumidas en la ley 23.548, al ser un impuesto análogo a un impuesto nacional coparticipable. Y, en ese punto, me interesa resaltar que en aras de fundar esa incompatibilidad explican que "en espacios privados, como son los locales comerciales, cuyo titular ya tuvo oportunidad de solicitar de la comuna la debida autorización para funcionar y, además, resulta contribuyente por la denominada tasa de inspección de seguridad o higiene, cuya base imponible, en la mayoría de los casos, resulta ser la suma de los ingresos brutos de la actividad. La circunstancia de que se pueda acceder a un espacio privado no lo convierte en público, siendo improcedente pretender aplicar el derecho en cuestión a la publicidad realizada en el interior de los locales. (...)", por lo que concluye que tal analogía queda palmariamente evidenciada.

De manera que, compartiendo el criterio expuesto por la doctrina largamente especificada y en orden a lo interpretado por el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos, (particularmente sus resoluciones 561/569 del año 2011, ya referidas), y estando a las constancias del caso, considero que las determinaciones realizadas por el municipio sobre publicidades realizadas en el interior de un comercio, contrarían el régimen de la ley 23.548 (conf., CFCA San Martín, "Dadone Argentina", expte. 7.712, del 14.12.10, voto del Dr. Rudi; sobre otros argumentos en relación a la improcedencia del tributo ver CCAMdP, "Nueva Card SA" del 13.12.11, voto del Dr. Riccitelli; CCALP, "Kodak Argentina SACI", expte. 2262, del 12.8.10 y "Rayovac Argentina SRL" expte. 3730, del 12.8.10, voto del Dr. Spacarotel). Ha sostenido la Corte Suprema "toda normativa de jerarquía inferior, y/o interpretación de la ley, reñida con la ley 23.548, que dispone que los municipios no pueden gravar con impuestos la misma materia imponible alcanzada por los impuestos nacionales coparticipables, será inválida" (art. 31 CN, conf., CSJN, Fallos 324:4226; 327:1051; 327:1083; 327:1108;

331:718), debiendo, los municipios pertenecientes a las provincias adherentes al régimen de la ley 23.548, aplicar los criterios interpretativos emanados de la Comisión Federal de Impuestos -conf., art. 12-, en tanto no ha sido cuestionada por parte de estos su constitucionalidad.

13) Que en cuanto a los conceptos descriptos como "aviso simple exterior" y "vidriera", cuyo nombre da idea de publicidad que trasciende a la vía pública, y en forma complementaria a lo ya dicho respecto a la publicidad interior, he de mencionar que el art. 144 de la Ordenanza Fiscal Municipal efectúa una descripción (enunciativa y no taxativa) de distintas publicidades y propagandas realizadas o visibles en la vía pública que sean identificadas públicamente con una marca o producto que constituirían hechos imponibles de posible tributo. Dentro de ese marco legal, la obligación de pagar determinada suma de dinero en concepto de derecho de publicidad y propaganda como consecuencia de la exhibición de logotipos que identifican una determinada marca o empresa en locales que comercializan sus productos, tiene justificativo en razón de que la divulgación que se efectúa de los mismos tiene una finalidad que es atraer clientes que por tal vía son introducidos a contratar con la firma u obtener sus productos. Ahora bien, más allá de lo dicho, cierto es que no se advierte imputable la configuración del hecho imponible a la empresa actora. Y ello así, en base a las circunstancias de hecho que surgen del plexo probatorio, en tanto no se ha demostrado una acción de su autoría, la que bien pudo ser concretada por un tercero sin su conformidad o consentimiento (recordando que la determinación del tributo ha sido de oficio con las falencias en el procedimiento ya señaladas), dado que la firma accionante tiene su domicilio social en Capital Federal (ver escritura de poder judicial de fs. 43/46) y su planta industrial en la localidad de El Talar, Pcia. de Bs.As. (conforme se mencionara en el escrito de inicio y donde se produjeran las notificaciones que cursara el municipio en el ámbito administrativo). A lo que agrego, que no existe prueba certera que en las fachadas de los comercios en cuestión hubieren existido carteles que identificaran a la empresa actora, ni que los titulares de los comercios solicitaran autorización a la misma para realizar publicidad, ni tampoco que Compañía de Alimentos Fargo S.A. resulte ser el beneficiario que realice la publicidad en forma directa, ni acción de la misma relativa a la referida publicidad, ni elemento que la vincule a ella, ni que los comercios tuvieran vinculación comercial, ni que la firma se encuentre comprendida en el universo de la normativa en juego, ni su responsabilidad solidaria en relación a los negocios involucrados.

Es que, sin dudas, es objetable el sistema presuncional utilizado por la Municipalidad de San Antonio Oeste, para la determinación de oficio de los DPP al confeccionar los detalles de medios por los períodos 2011 a 2013, para estas puntuales actuaciones. Puesto que posible es afirmar que en la determinación de oficio de una obligación fiscal, la administración debe expresar la magnitud de la obligación que la ley ha querido establecer, mediante la emisión de un acto administrativo que cumpla con los requisitos establecidos por la legislación vigente (cfme., Valdés Costa, Curso de Derecho Tributario, pág. 357, 1996; Jarach, Determinación impositiva, naturaleza, formas y efectos, en Estudios de Derecho Tributario, pág. 215 y ss; ed. Cima, 1998) y que, de tal manera, permita al contribuyente conocer los elementos mínimos e indispensables para ejercer su derecho de defensa.

En tal sentido se ha entendido que la determinación sobre base presunta de la obligación fiscal reviste un carácter subsidiario y de excepción, solo procede cuando se carece de los elementos necesarios para determinarla sobre base cierta, por ejemplo la declaración jurada del supuesto obligado al pago, o en tal caso, un efectivo ejercicio del derecho de defensa verificado en el expediente. El procedimiento de determinación sobre base presunta "se constituye a partir hechos probados (indicios) para a través de un razonamiento lógico (presunciones del hombre o bien legales -jures et de iure o iuris tantum-) tener por demostrado un hecho no probado" (cfme., T.F.N., "Sadac Repuestos S.R.L.", D.T., tomo IV, págs. 111-112).

A su vez, para que tal determinación de base presunta pueda adquirir legitimidad debe constituirse sobre indicios reales y probados, graves, precisos y concordantes que logren producir una convicción de conformidad con las reglas de la sana crítica (cfme., Bio D., La determinación de oficio sobre base presunta y la reforma de la ley 24.073, D.T., Tomo XII, págs. 858-861; Navarrine S. y Asorey R., Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, pág. 71).

En el caso de las determinaciones sobre base presunta, los indicios que adopte la autoridad de aplicación deben estar debidamente vinculados en sus aspectos materiales y temporales a la obligación fiscal que se pretende determinar. De manera tal que "la determinación de oficio sobre base presunta se sustente en una suma de hechos concretos debidamente probados, que llevan a crear una presunción, en este caso "hominis", que debe ser una derivación razonable tanto jurídica como lógica en sus aspectos material y temporal- de los antecedentes de hecho acreditados" (ver Budassi Iván, "El Control de Razonabilidad en la Doctrina de la Corte Suprema de Justicia",

RDA, nro. 21/23, págs. 211 y ss).

En el supuesto de autos, los denominados "Detalles de Medios" no son más que un antecedente necesario para el dictado del acto administrativo que se presume legítimo. De ahí la importancia de que el sujeto presuntamente obligado al pago conozca los elementos con los que dichos medios se confeccionaron y que le dan origen, en tanto, de ser nulos o anulables, por la circunstancia que fuere -error de hecho, de derecho, de la persona, tiempo o lugar, e incluso falta de autenticidad del documento y/o no ser labrado por quien la ley inviste para hacerlo, por ejemplo, inspectores- acarrea la anulabilidad de los mismos y, por ende, deja sin causa el acto de que a la postre pretende ser antecedente, tal el decreto de determinación de oficio de una deuda de base presunta. Y ello, opino se verifica en autos, porque las actas de constatación no pudieron ser objetadas por la actora FARGO SA. Muy distinto hubiere sido el caso de permitirse el acceso a las mismas. Se suma a tal circunstancia el hecho de que la mayoría de los ítems se refieren a la publicidad interior, lo que dificulta aún más, al no haber existido el debate previo, la dilucidación sobre la certeza de lo que se dice relevado o verificado. En definitiva, de lo que carece el Decreto de determinación de oficio sobre base presunta cuestionado es de un debido sustento probatorio.

En base a lo dicho, considero que no se comprueba, entonces, que la empresa responda a algunos de los sujetos mencionados en la norma como responsable del pago del tributo en cuestión, advirtiendo que la pretensión municipal implica una vulneración al ámbito de su jurisdicción territorial, por lo que el reclamo a su respecto también debe prosperar. Es que la pretensión de gravar a un sujeto ajeno a la jurisdicción municipal, tal el caso de la actora, por la presunta acción de un tercero (radicado en el ámbito territorial), con quien no se ha probado ningún vínculo comercial, implica el ejercicio de una potestad tributaria que, considero, no tiene el municipio, dado que no existe un vínculo jurisdiccional o territorial con dicho sujeto (conf. CSJN, Fallos 280:199; 280:184; 283:118; García Vizcaíno, "Los tributos frente al federalismo", pág. 142).

14) Que todo lo hasta aquí formulado, me llevan a la conclusión, como adelantara, de propiciar una decisión favorable a la pretensión de la firma actora, habida cuenta, por un lado, que no encuentro suficientemente acreditados los elementos que configurarían la tasa retributiva de servicios (de acuerdo a la calificación que se efectuara), especialmente en lo tocante al servicio efectivamente prestado por el Municipio reclamante -hoy demandado-, a partir del cual se pretende su cobro a la actora de

derechos de "publicidad interior" con el objeto de ser ingresado al erario comunal, y, por otro, en lo que se refiere a la "publicidad exterior" en atención a la revelada ausencia de vínculo alguno entre la accionante y el presupuesto de hecho que genera la obligación tributaria.

Y ello así, pues ante la inexistencia de un elemento tipificante del tributo en debate, no cabe sino entender que los decretos impugnados y cuya nulidad se pretende han quebrantado, a mi modo de ver, el bloque de legalidad y, en consecuencia, desvirtuando la presunción de legitimidad de la que gozan todos los actor administrativos emitidos por el poder administrador, habida cuenta que "los actos administrativos, por serlo, tienen a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de la autoridad administrativa y, por consiguiente, toda invocación de nulidad contra ellos debe ser necesariamente alegada y probada en juicio; así sucede cuando se han desconocido o vulnerado principios de derecho Público o garantías individuales" (conf. CSJN, 19/2/76, ED, 68-417).

Lo expuesto, en consonancia con uno de los principios base del sistema constitucional, a la sazón, que la Administración (como cualquier actividad estatal) se halla sometida al principio de legalidad, a partir del cual si bien el Estado impone la observancia de determinadas reglas, a su vez se somete a ellas, asegurando de esa manera el equilibrio entre las prerrogativas del Poder y los derechos de los administrados. De tal modo, todos los actos de la Administración Pública están sujetos al control judicial, en tanto un Estado que niegue las vías de impugnación y rectificación a los afectados, reniega del *genus* que define a todo Estado de Derecho como el Estado Justicia (conf. Fiorini, Bartolomé, "Derecho Administrativo", t. I, 2da. ed., 1976, pág. 63).

A la postura que se anticipara auno, a mayor abundamiento, en relación a la nulidad del Decreto N° 1790/13 y, en consecuencia, de su confirmatorio 451/14, que -tal como sobre el tópico desarrollara en autos in re "Toledo Castro Fabián Ramiro c/ Provincia de Río Negro (Consejo Provincial de Salud Pública) s/ Contencioso Administrativo", Expte. N° 0021/2008, se del 3/02/16), la Ley A 2938 acuerda el mismo sistema de nulidades que la ley nacional de procedimientos administrativos.

El sistema de invalidez del acto administrativo en la Ley A 2938 recoge la distinción entre actos nulos y anulables, como correlativa de la nulidad absoluta y relativa, respectivamente. La nulidad entendida como una sanción legal que priva de sus efectos propios al acto viciado (CNCapFed, caso "Galindez"). La nulidad absoluta y relativa, distinguida con fundamento en que, la primera, afecta el interés público mientras que, la

segunda, afecta el interés particular de los afectados y que, por ende, ha de ser solicitada por estos últimos (conf. CSJN Fallo 310:1589).

Así, los artículos 19 a 21 prescriben: "El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: a) Cuando la voluntad de la administración resultare excluida por error esencial; dolo; en cuanto se tengan por existentes hechos o antecedentes inexistentes o falsos; violencia física o moral, ejercida sobre el agente o por simulación absoluta. b) Cuando fuere emitido mediante incompetencia, en razón de la materia, del territorio o del tiempo; o del grado, salvo en este último supuesto, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado. (art. 19); "Si se hubiere incurrido en una irregularidad, omisión o vicio, que no llegare a impedir la existencia de alguno de sus elementos esenciales, el acto será anulable en sede judicial. En caso de duda, sobre la intensidad del vicio que adolezca un acto administrativo, se interpretará que el mismo es anulable y no nulo. La invalidez de una cláusula accidental o accesorio de un acto administrativo, no importará la anulabilidad de éste, siempre que fuese separable y no afectara la esencia del acto emisor." (art. 20) y "El acto administrativo de nulidad absoluta, se considera irregular y debe ser revocado o sustituido por razones de ilegitimidad, aún en sede administrativa. No obstante, si el acto estuviera firme y consentido y hubiere generado derechos subjetivos que se estén cumpliendo, sólo se podrá impedir su subsistencia y la de los efectos aún pendientes, mediante declaración judicial de nulidad." (art. 21).

De su análisis se desprende que el criterio que informa la clasificación de la ley deriva de la gravedad del vicio que afecta los elementos esenciales. Por ello -al decir de Julio Rodolfo Comadira en su obra "El acto administrativo en la ley de procedimiento administrativo" -Cap. 5. El sistema de nulidades del Acto Administrativo- el sistema relaciona los requisitos esenciales con la invalidez o validez del acto, al imponer para que el acto sea válido la presencia de todos sus requisitos esenciales, los que ausentes o viciados acarrearán la invalidez del acto. O sea, de su estudio surgirá si el acto es nulo o anulable, según el caso. (CNCAF Sala III 23/12/99 "Pesquera Puerto San Julián S.A."). De esta manera el régimen de invalidez de los actos administrativos surge de las consecuencias jurídicas que el ordenamiento atribuye a los distintos vicios que pueden afectar los elementos del acto (conf. Garrido Falla, Tratado... Vol. I, p. 408).

Determinadas de tal modo las nulidades y sus alcances, y toda vez que el trámite en

instancia administrativa tiende a proteger al recurrente en cumplimiento de la norma jurídica objetiva, en aras de mantener el imperio de la legalidad y debido proceso, es que reafirmo que el Decreto N° 1790/13 fue dictado sin que la administración pudiera conformar los elementos "causa", "objeto" y "motivación", presupuesto que hacen a la existencia y validez del acto. Ello así, en tanto esos componentes esenciales resultaron excluidos en su constitución por afectación al accionante del ejercicio del derecho de defensa, por varias razones: porque la demandada la privó -sin razón legal suficiente- de acceder a las constancias de los relevamientos realizados para la determinación de oficio de los derechos de publicidad y propaganda exterior e interior con lo que se confeccionaron los Detalles de Medios; por los defectos y las imprecisiones de los que adolece la determinación de oficio impugnada, en donde se debería haber tenido una mayor precisión -máxime cuando los relevamientos son encargados a terceros-; y por estar constatado respecto de la actora el hecho generador de la obligación tributaria, siendo entonces un acto nulo de nulidad absoluta en los términos del art. 19 inc. b), lo que así debe ser declarado.

Añado a ello que la Ley A 2938, al igual que su par nacional 19.549 prescribe en forma expresa que el procedimiento (debido proceso) es un requisito esencial de todo acto administrativo. En efecto, tanto en el art. 2 inc. d) como en el art. 12 particularmente el inciso e), se recoge el principio que señala que antes de la emisión de un acto administrativo deben cumplirse con los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. El debido procedimiento previo a todo acto y, por ende, el respeto a las formas establecidas, implica no sólo una garantía frente al Administrado, sino también persigue garantizar la juridicidad del obrar administrativo y, de esta manera, alcanzar el interés público comprometido.

Este concepto, propio de un Estado de Derecho, abarca también al principio del "debido proceso adjetivo", que constituye una manifestación especial de aquél, e importa una expresión de la garantía de derecho de defensa consagrada en el artículo 18 de nuestra Constitución Nacional, y de la tutela judicial efectiva reconocida en el artículo 8 de la Convención Americana sobre derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), en los artículos 2, inc. 3, y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y en el artículo 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, todos con jerarquía constitucional conforme lo establece expresamente nuestra propia carta fundamental (artículo 75, inciso 22).

El principio del debido proceso adjetivo, enunciado y descrito en el artículo 2 de la ley A 2938 comprende el derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas, y sobre todo el derecho a obtener una decisión fundada.

Ahora bien, el debido procedimiento previo a todo acto administrativo es más genérico y apunta directamente a la legalidad y razonabilidad de la función administrativa. Como destaca Fiorini: "el debido procedimiento administrativo es toda la actividad administrativa y el debido proceso adjetivo que menciona la ley es una sección del mismo; el primero tiende a la justicia de muchos otros bienes en especial, mientras el segundo se refiere a derechos particulares" (conf. FIORINI, Bartolomé, *Derecho Administrativo*, 2ª ed actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1976, p. 457).

La decisión fundada no es propiedad exclusiva del principio del debido proceso adjetivo, en el que participa el administrado, ni tampoco se vincula exclusivamente con la motivación que deben tener los actos administrativos. En rigor, las decisiones fundadas son el resultado de toda conducta legítima de la Administración.

En este entendimiento, es necesario el debido procedimiento previo a la formación de la voluntad estatal, a los fines de garantizar o, por lo menos, incentivar esa conducta ajustada a derecho que, por cierto, deberá ser explicada a la ciudadanía por medio de la expresión clara de los antecedentes de hecho y de derecho que sirvieron de causa a ese acto, permitiendo de este modo conocer la finalidad buscada. (conf. CASSAGNE, Juan Carlos, "Ley Nacional de Procedimientos Administrativos", *La Ley*, Buenos Aires, 2009, p. 250; Ver HUTCHINSON, Tomás, "Régimen de Procedimientos Administrativos", *Astrea*, 7ª ed. act., Buenos Aires, 2003, p. 89).

Como aclara el autor Coviello, Pedro ("El Debido Procedimiento Adjetivo y el Procedimiento Administrativo", en AA.VV., "Cuestiones de Procedimiento Administrativo", *RAP*, Buenos Aires, 2006, p. 608), cuando se hace referencia al derecho a una decisión fundada "con ello no es que sólo nos estamos refiriendo a la motivación del acto administrativo como elemento esencial de él. Antes bien, ello apunta a algo más elevado: la forma republicana de gobierno o sana democracia significa que los poderes públicos -todos- deben dar razón de sus decisiones".

En el presente supuesto, las situaciones mencionadas se torna particularmente gravosas debido a que no han permitido la correcta individualización de la publicidad que origina el hecho imponible, las normas aplicables y la infracción aplicada, afectando el debido proceso adjetivo y el derecho de defensa (art. 18 CN).

Y ello así lo asumo, porque "La obligación de motivar el acto administrativo, como

modo de reconstrucción del iter lógico seguido por la autoridad para justificar una decisión de alcance particular que afecta situaciones subjetivas, a más de comportar una exigencia inherente a la racionalidad de su decisión, así como a la legalidad de su actuar es postulada prácticamente con alcance universal por el moderno derecho público" (C.S.J.N., "Fallos", 315:2771, 2930; 319:1379; 320:1956, 2590; 321:174; 322:3066; 324:1860).

Por su parte la inviolabilidad del derecho de defensa y del debido proceso adjetivo exige que el contribuyente sea oído en la etapa procesal oportuna y se le dé la oportunidad de hacer valer sus medios de defensa, situación que requiere que la autoridad de aplicación manifieste las normas aplicables y la forma y modo de cálculo de los importes que determina de oficio y reclama al ciudadano (cfme., CSJN Fallos: 147: 45; 180: 148; 180: 148; 185:242; 239:54, art. 18 CN).

Es que el Estado en su actividad recaudatoria debe cumplir con los recaudos formales y materiales de los actos administrativos -motivación, causa, publicidad-, actuando conforme al principio de juridicidad y ejemplaridad que deben presidir sus actos (CSJN Fallos 308:2153), principios que se vulneran cuando un ciudadano desconoce la forma, modo y fundamento normativo de cálculo de la obligación tributaria determinada de oficio.

Por todo lo expuesto, amplios argumentos desarrollados y demás consideraciones efectuadas, considerando la postura que asumo en cuanto a la naturaleza jurídica de los Derechos de Publicidad y Propaganda, que los actos administrativos cuestionados carecen de los debidos antecedentes de hecho que fundamenten su causa y la correcta motivación en lo atinente a la aplicación de las ordenanzas impositivas y fiscales ajustables a cada período fiscal documentados en los respectivos expedientes administrativos citados lo que trae aparejado vicios en sus elementos esenciales: objeto, causa y motivación, y que la actora no ha podido ejercer plenamente su derecho de defensa en tanto no le es válidamente oponible el instituto del secreto fiscal para los relevamientos de los que luego surgen determinaciones de su carácter de sujeto obligado al pago, máxime en materia tributaria donde se aplican los principios de legalidad, irretroactividad, igualdad, propiedad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, etc., no importando la decisión a la que arribo contradicción con lo que he dicho en autos "Municipalidad de San Antonio Oeste c/ Nestlé Argentina S.A. s/ Ejecucion Fiscal (copias previstas por el art. 250 CPCC)", (Expte. N° 8040/2016-CAV, se del 17/08/16) en atención a la naturaleza de dicha acción y objeto allí discutido, propongo

al Acuerdo, hacer lugar parcialmente a la demanda incoada por la Compañía Alimentaria Fargo S.A., decretando la nulidad de los Decretos Municipales Decreto N° 1790/13 y su confirmatorio N° 451/14; ordenando, consecuentemente a la Municipalidad de San Antonio Oeste a restituir a la actora en el término de treinta (30) días hábiles la suma efectivamente abonada de Pesos catorce mil setecientos ochenta y siete con noventa Centavos (\$ 14.787,90), a la que deberá adicionarse los intereses que se calcularán desde la fecha en que fuera depositada a favor de la Municipalidad de San Antonio Oeste (18/06/14, fs. 91) hasta su efectivo pago de acuerdo con la doctrina y pautas determinadas en el precedente in re "Guichaqueo, Eduardo Ariel c/Provincia de Río Negro (Policía de Río Negro) s/Accidente de trabajo s/Inaplicabilidad de ley" (Expte. n° 27.980/15-STJRN, se. del 18/08/16); en su mérito determinar inoficioso, en el caso, el tratamiento de la pretendida inconstitucionalidad de la ordenanza fiscal municipal cuestionada; no hacer lugar, en este trámite, a la acción de repetición pretendida por la actora de las sumas pagadas en similar concepto por los periodos 2007, 2008, 2009 y 2010 (\$ 23.080,51), por los argumentos dados en el considerando 8°; imponer las costas por su orden atento el resultado parcial obtenido (art. 68 2do. párrafo CPCyC), y propiciar que se adopte como base regulatoria en los presentes el monto reclamado en la demanda de conformidad a lo dispuesto en el art. 20 LA, y que resultará de la liquidación que deberá practicar la parte actora en base a los parámetros aquí fijados (monto cuya devolución se reclama y prospera \$ 14.787,90 con más intereses, más el monto de \$ 23.080,51 rechazado), fijando en atención a la complejidad de la cuestión debatida, su trascendencia jurídica, al mérito de la labor desplegada apreciada por la calidad, eficacia, extensión, etapas del proceso cumplidas y resultado obtenido (art. 6 de la Ley G 2212), los honorarios del profesional que asistiera en el doble carácter de apoderado letrado a la parte actora, Dr. Rafael Risso en el 18% (de la escala autorizada por el art. 8 L.A.) con más el 40% (por operatividad del art. 10 de la citada ley arancelaria); y para los profesionales que asistieran a la demandada, Dra. Giannina E. Olivieri 1/3 (1ra. etapa) y los del Dr. Néstor I. Torres 2/3 (2da. y 3ra. etapa) del 18% de la aludida escala, con más el 40% (art. 10 de la L.A.). MI VOTO.

A igual interrogante, el Dr. Ariel Gallinger, dijo:

Adhiero al criterio propuesto por la Sra. Juez preopinante, sufragando en igual sentido.

A igual interrogante, la Dra. María Luján Ignazi, dijo:

Atento la coincidencia de criterio de los Sres. Jueces que me preceden en orden de votación, me abstengo de sufragar.

Por ello y en mérito al Acuerdo que antecede, el TRIBUNAL RESUELVE:

-I. Hacer lugar parcialmente a la demanda incoada por la Compañía Alimentaria Fargo S.A., decretando la nulidad de los Decretos Municipales N° 1790/13 y su confirmatorio N° 451/14.

-II. Ordenar, en su mérito, a la Municipalidad de San Antonio Oeste a restituir a la actora en el término de treinta (30) días hábiles la suma efectivamente abonada de Pesos catorce mil setecientos ochenta y siete con noventa Centavos (\$ 14.787,90), a la que deberá adicionarse los intereses que se calcularán desde la fecha en que fuera depositada a favor de la Municipalidad de San Antonio Oeste (18/06/14, fs. 91) hasta su efectivo pago de acuerdo con la doctrina y pautas determinadas en el precedente in re "Guichaqueo, Eduardo Ariel c/ Provincia de Río Negro (Policía de Río Negro) s/ Accidente de trabajo s/ Inaplicabilidad de ley" (Expte. n° 27.980/15-STJRN, Se. del 18/08/16).

-.III. Determinar inoficioso, en el caso, el tratamiento de la pretendida inconstitucionalidad de la ordenanza fiscal municipal cuestionada.

-.IV. No hacer lugar, en este trámite, a la acción de repetición pretendida por la actora de las sumas pagadas en similar concepto por los periodos 2007, 2008, 2009 y 2010 (\$ 23.080,51), por los argumentos dados en el considerando 8°.

-.V. Imponer las costas por su orden atento el resultado parcial obtenido (art. 68 2do. párrafo CPCyC), y propiciar que se adopte como base regulatoria en los presentes el monto reclamado en la demanda de conformidad a lo dispuesto en el art. 20 LA, y que resultará de la liquidación que deberá practicar la parte actora en base a los parámetros aquí fijados (monto cuya devolución se reclama y prospera \$ 14.787,90 con más intereses, más el monto de \$ 23.080,51 rechazado), determinando en atención a la complejidad de la cuestión debatida, su trascendencia jurídica, al mérito de la labor desplegada apreciada por la calidad, eficacia, extensión, etapas del proceso cumplidas y resultado obtenido (art. 6 de la Ley G 2212), los honorarios del profesional que asistiera en el doble carácter de apoderado letrado a la parte actora, Dr. Rafael Risso en el 18% (de la escala autorizada por el art. 8 L.A.) con más el 40% (por operatividad del art. 10 de la citada ley arancelaria); y para los profesionales que asistieran a la demandada, Dra. Giannina E. Olivieri 1/3 (1ra. etapa) y los del Dr. Néstor I. Torres 2/3 (2da. y 3ra. etapa) del 18% de la aludida escala, con más el 40% (art. 10 de la L.A.).

Regístrese, protocolícese y notifíquese. ARIEL GALLINGER-PRESIDENTE, SANDRA E. FILIPUZZI de VAZQUEZ - JUEZ, MARIA LUJAN IGNAZI-JUEZ.

ANTE MI, ANA VICTORIA ROWE - SECRETARIA