

En Viedma, a los 29 días del mes de mayo de dos mil dieciocho, se reúnen en Acuerdo los Señores Jueces de la Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial, Familia 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: "MONDELEZ ARGENTINA S.A. C/ MUNICIPALIDAD DE SAN ANTONIO OESTE S/ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO", Expte. N° 0044/2012 CAV 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 Kraf Foods Argentina S.A. (actual Mondelez Argentina S.A.) contra la Municipalidad de San Antonio Oeste, por medio de gestor procesal, a fs. 88/122/vta. de los presentes obrados?

La Dra. Sandra E. Filipuzzi de Vázquez dijo:

1) Que a fs. 88/122/vta, en fecha 27.12.2012, se presenta Kraft Foods Argentina S.A. (actualmente Mondelez Argentina S.A., conf. fs. 179), por medio de gestor procesal (gestión ratificada por medio de apoderado designado al efecto, ver fs. 126/132), y procede a interponer demanda contencioso administrativa (pretensión anulatoria) contra la MUNICIPALIDAD DE SAN ANTONIO OESTE, persiguiendo la declaración de nulidad: 1) del Decreto N° 1609/2012 (que denomina "Decreto") y su dictamen legal; 2) de la Resolución N° 0501/2012 (que menciona como "Resolución") y su dictamen legal, por los cuales se determinó de oficio una supuesta deuda en concepto de Derechos de Publicidad y Propaganda correspondiente a los períodos fiscales 2005 a 2010, se liquidó su monto, con más intereses y multa por omisión, y se exigió su pago por la suma final de Pesos treinta y cuatro mil doscientos cincuenta y ocho con cincuenta centavos (\$ 34.258,50); 3) de los Detalles de Medios N° 63415 a 63420 correspondientes a los períodos 2005 a 2010 determinativos de los derechos reclamados y, finalmente, 4) del procedimiento administrativo llevado adelante a través del expediente N° 106/2011, así como de todo acto que guarde relación con el mismo.

Que para de ese modo demandar, fundando la competencia de este Tribunal y los requisitos formales de procedencia de la acción (pto. III), inicialmente da cuenta de los antecedentes administrativos del caso (pto. IV), que hacen, a su criterio, a la admisibilidad de la pretensión anulatoria con el alcance que peticiona (pto. V). Luego, sostiene además, y para el caso de que no se declarase la pretendida nulidad, la improcedencia de la reclamación municipal con fundamento en la inexistencia de poder

de imperio municipal de la demandada respecto de la actora, de la configuración del hecho imponible y de la inconstitucionalidad del gravamen impuesto y de la exigencia de pago de los referidos derechos correspondientes a todos los períodos que menciona. Asimismo, alega también la inaplicabilidad de las multas y, a todo evento, opone planteo de prescripción e impugnación de la liquidación (ptos. VI/VII).

En tal sentido relata que el día 30 de diciembre de 2010 recibió una cédula de notificación por parte del Municipio de San Antonio Oeste, que acompañaba los detalles de Medios N° 63415/16/17/18/19 y 20, correspondientes a los períodos fiscales 2005 a 2010, junto con liquidaciones por un total de \$ 13.140, consignando un listado con marcas, la dirección donde supuestamente se encontraban las publicidades en cuestión, y el precio a pagar por dicha publicidad en función de los metros de las mismas, mediante la cual se la intimaba a que en un plazo de 10 días procediera a presentar ante ese Municipio las declaraciones juradas de los últimos cinco años en cumplimiento de los deberes formales, bajo apercibimiento de lo dispuesto por la ordenanza fiscal vigente.

Sigue diciendo que presentó un escrito con fecha 2 de enero de 2011, objetando e impugnando los detalles de medios bajo los siguientes argumentos: nulidad del procedimiento por violación del derecho de defensa; inexistencia de poder de imperio municipal; inconstitucionalidad de los derechos de publicidad y propaganda; improcedencia de las liquidaciones retroactivas; y nulidad de las liquidaciones y del acto administrativo por falta de causa, motivación y finalidad (pto. IV.2). Que el día 9 de abril de 2012 fue notificado del Decreto n° 501/12, que resolvió rechazar las defensas formuladas y determinar su obligación de pagar -por los Derechos de Publicidad y Propaganda correspondiente a los períodos 2005 a 2010- la suma de \$ 13.140, más intereses liquidados en la suma de \$ 7.978,50, y una multa equivalente al 100% del importe omitido de pago. Que contra dicho acto administrativo la empresa interpuso Recurso de Reconsideración, el que fuera denegado por el Decreto n° 1609/12, mediante el cual se procedió a confirmar el "Decreto", y se la intimó al pago por la totalidad de la suma que también liquida, reclamando, de esta manera, un total de \$ 34.258,50.

En ese punto resume los argumentos esgrimidos en la etapa administrativa contra el "Decreto", tales: la violación del derecho de defensa, la nulidad intrínseca del mismo, la inexistencia del poder de imperio municipal, la afectación de las leyes convenio, la improcedencia de la aplicación de la multa sin sumario previo, y la impertinencia de las liquidaciones retroactivas. En cuanto al Decreto n° 1609/12 y su dictamen legal, le

achaca al mismo arbitrariedad en la atención de los fundamentos antes expuestos que juzga no fueron atendidos, lo que a su criterio, acarrea la nulidad de este último acto.

Que expuestos de tal manera los antecedentes administrativos, seguidamente la accionante desarrolla los fundamentos impugnatorios que sustentan y dan apoyo a la pretendida declamación judicial de nulidad de los actos administrativos referenciados (pto. V), manifestándose puntualmente en lo tocante a la referida nulidad de los Detalles de Medios y del expediente Administrativo N° 106/12, como así también de la "Resolución" y el "Decreto" impugnado. En tal sentido, en lo principal, ataca el procedimiento de determinación de oficio llevado adelante por la Municipalidad a través de una empresa tercerizada (Publicanos S.A.) y de las Actas de Relevamiento (declaraciones juradas) suscriptas por los responsables de los lugares donde se habrían exhibido las marcas en las que esos detalles se asientan, señalando que su parte no participó en la elaboración de las declaraciones juradas ni fue notificada de las mismas y no se indicó la persona que las firmó y en qué carácter lo hizo. Afirma que dichas actas fueron realizadas por una empresa tercerizada que a su criterio no es competente para asumir funciones propias del Municipio y que como tal no pueden ser objeto de delegación; que los Detalles de los Medios no reúnen lo requisitos de un acto determinativo en tanto no contienen la transcripción de un acto administrativo previo que los ordene, no son acompañados por las actas de relevamiento que les dan origen y no brindan un detalle de las supuestas publicidades reclamadas; que la cédula por la cual se la notifica la sindicada "prima facie" beneficiaria y responsable del pago de los derechos de publicidad y propaganda (en adelante DPP) sin expresar en base a qué fundamentos se llegó a esa conclusión, ni tampoco se enumeran las pruebas que la harían sujeto pasivo del hecho imponible. Refiere que todo lo mencionado tiene como finalidad demostrar la afectación del derecho de defensa de su mandante.

Añade que recién con el Dictamen de la Asesoría Legal que acompañó el Decreto n° 1609/12, su parte tuvo conocimiento del Expte. Administrativo n° 106/11, concluyendo que el mismo se formó dos años después de haberse efectuado las supuestas constataciones. Deduce, entonces, en base a esos argumentos, que la determinación de oficio que se le opone es nula porque se ampara en declaraciones juradas nunca notificadas a su mandante, y que los relevamientos realizados por la empresa tercerizada también lo son en tanto ésta carece de competencia para realizarlos, por lo que los señalados defectos legales acarrearán la nulidad del expediente en donde tramitaron. Cita profusa y extensa doctrina y jurisprudencia en aval a su postura.

A continuación aborda la nulidad de la "Resolución" y el "Decreto", afirmando que como actos administrativos carecen de los siguientes elementos: fundamentación, motivación y causa, amén de haberse violentado el derecho de defensa de su representada en el procedimiento de determinación de los Derechos de Publicidad y Propaganda, que a la postre, culminaron en el dictado de esos mismos actos que impugna judicialmente. Básicamente discurre sobre los mismos ejes que viene desplegando, como son la afectación del debido proceso, en tanto no se le dio intervención previa -esto es en la etapa administrativa- para ejercer su defensa del gravamen que se pretende exigirle. Que tampoco se analizaron los fundamentos de la oposición que planteó oportunamente a la intimación y en el Recurso de Reconsideración, los que versaron sobre la falta de publicidad de las ordenanzas de aplicación, ausencia de notificación de las Actas, improcedencia del cobro de los DPP a su mandante -pues, como ya dijera, la empresa no participó en las supuestas publicidades que se le imputan-; violación de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos 23.548 -al quedar configurado dicho gravamen como un impuesto-; y falta de causa suficiente por carecer de antecedentes de hecho, resultando en definitiva violatorios de derechos consagrados en la Constitución Nacional y Provincial, como son los de debido proceso, propiedad, razonabilidad y legalidad.

Formuladas esas defensas, pasa luego a expresar los argumentos que considera válidos para fundamentar la demanda (pto. VI), entre los que, a modo sucinto, se pueden mencionar:

a) Inexistencia de poder de imperio municipal respecto de la actora, inoponibilidad de la Ordenanza Fiscal y Falta de Publicidad: el hecho de la ausencia de vinculación territorial de Mondelez Argentina S.A. con el Municipio de San Antonio Oeste -en tanto aquélla no posee ni sede, ni domicilio, ni local en el territorio comunal-, hace que resulte claro -a su entender- que la Municipalidad no tiene poder de imperio sobre la empresa en tanto ésta no resulta ser un administrado de aquél. En este punto, razona acerca de la supuesta solidaridad que se le adjudica con los comerciantes de los locales donde estarían publicadas las marcas, negando toda clase de vinculación económica con ellos, y advirtiendo que de esta manera la Municipalidad pretende legislar extraterritorialmente, excediendo su competencia, puesto que no tiene facultades para exigir obligaciones a quien, como en su caso, no es "vecina" del lugar. Alega que ello implica una violación al principio de legalidad contenido en los arts. 4 y 17 de la Constitución Nacional.

Denuncia además, que la Ordenanza Fiscal le es inoponible en tanto no tiene la publicidad suficiente como para que la conociera su representada en su domicilio legal, pues la misma no registra publicación, por ejemplo, en el Boletín Oficial de la Nación.

b) Inexistencia de configuración del Hecho Imponible de los DPP por falta de configuración del elemento subjetivo. Invoca que el "hecho imponible" técnicamente tipifica hechos jurídicos de contenido económico, siendo cuatro sus elementos constitutivos, a saber: el aspecto espacial, el temporal, el material u objetivo y el subjetivo -identificando, este último, y definiendo al destinatario legal del tributo-. Señala que si alguno de esos elementos falta, no se configura el hecho imponible y por lo tanto es inexistente la obligación tributaria. Así concluye -al analizar los elementos con la situación fáctica-, que su representada no es titular ni beneficiaria de la publicidad que demanda el Municipio de San Antonio Oeste, en tanto la empresa no despliega en forma directa, ni por interpósita persona, actividad publicitaria alguna en esa localidad, ni permite en forma expresa la exhibición de productos en su nombre, por ende, deduce, no resulta ser sujeto pasivo del tributo.

Seguidamente abunda en la inconstitucionalidad de los Derechos de Publicidad y Propaganda (pto. 3.1, 2, 3 y 4 del acápite VI). De tal manera, examina al respecto la caracterización de los DPP por parte del Municipio demandado como 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. Sostiene que dicha definición no la comparte, pues a su criterio la clasificación debería ser la de una tasa, pero como no se individualiza respecto de ella una concreta prestación de servicio al contribuyente, en los hechos es un impuesto y, en consecuencia, inconstitucional en tanto los municipios no resultan ser competentes para legislar en materia impositiva delegada. Entonces, la pretensión municipal afecta la aplicación de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (cita ampliamente jurisprudencia de la CSJN, y las Resoluciones de la Comisión Federal de Impuestos dictadas en el año 2011, relativas al carácter de impuesto de los DPP, aplicados por distintos municipios argentinos).

Finalmente, y a todo evento, opone la prescripción de los períodos 2005 a 2006, impugna la liquidación final, funda en derecho, ofrece prueba, formula reserva del caso federal y concreta petitorio en términos breves y concisos.

2) Que a fs. 141/153 comparece la Municipalidad de San Antonio Oeste, por medio de apoderada designada al efecto (ver fs. 138/140), a los fines de contestar la demanda, dentro del plazo del traslado oportunamente conferido a fs. 136, y, en primer lugar,

plantea la falta de agotamiento de la instancia administrativa y subsidiariamente extemporaneidad (pto. III). Luego procede a realizar la negativa procesal de rigor, y a continuación expone un informe detallado 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 (pto. V), para posteriormente, finalizar su responde argumentando acerca de la constitucionalidad de las ordenanzas fiscal e impositivas vigentes, de la publicidad de las normas locales, de la competencia municipal para determinar los DPP en cuestión, de la naturaleza jurídica de los mismos, de la denominada publicidad interior frente a la ley de coparticipación federal de impuestos y de los sujetos pasivos de esos derechos o contribuyentes. Menciona la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que entiende favorable a la postura de su representada (pto. VI).

Así, puntualmente, en el acápite IV) 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 la actora haya agotado la vía administrativa y que hubiera cumplido con el procedimiento administrativo; que los DPP sean inconstitucionales; que los DPP vinculados a elementos publicitarios instalados en el interior de comercios destinados al público en general sean inconstitucionales; que la Municipalidad resulte incompetente para perseguir el cobro de los DPP legislados en sus Ordenanzas Fiscal e Impositiva; que tales derechos resulten violatorios del Régimen Federal de Coparticipación de Impuestos; que las Ordenanzas Fiscal e Impositiva vigentes no hayan sido publicadas en debida forma; que los Decretos n° 501/12 y 1609/12 carezcan de "causa y motivación"; que se haya violado el derecho de defensa de la actora en el proceso administrativo; y que los DPP afecten el comercio interjurisdiccional.

Seguidamente, al inicio del desarrollo defensivo y respecto del proceso administrativo (pto. V), expresa que la actora apoya su acción en dos grandes planteos de nulidad, que serían, a su entender: i) la de la tramitación del proceso administrativo, comprensivo de la de los Detalles de Medios notificados y por ende del expediente n° 106/11, y ii) la de los actos administrativos en sí mismos, en referencia a los Decretos n° 501 /12 y 1609/12, dictados en dichas actuaciones. Señala que ambos planteos son improcedentes, por las razones que pasa a exponer.

En ese orden, relata 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. Aduce, en ese sentido, que 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 del Municipio de San Antonio Oeste (art. 92 y cc).

Así, refiere 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 imponibles 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. Sigue expresando que 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 contaban 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, esto es, en la etapa de determinación de oficio de los DPP, en los casos en que las empresas no presentaban las declaraciones juradas que, dice, son obligatorias.

Ya encaminado al caso puntual detalla que como producto del procedimiento antes descripto se emitieron y notificaron a la Empresa "KRAFT" los Detalles de Medios Números 63415, 63416, 63417, 63418, 63419 y 63420 correspondientes a los años 2005-2010. Dicho detalle tramitó en Expediente Administrativo N° 106/2011, presentando la actora un descargo (con fecha de imposición postal del 12.01.11), ejerciendo así -dice- su derecho de defensa, y que luego generó el dictado del Decreto n° 501/12, el cual determinó la deuda en concepto de DPP por los períodos citados.

Aclara que con relación a las Actas de Relevamiento -sobre cuyos datos se construyen los detalles de medios- no se da traslado, porque contienen el nombre de otras empresas obligadas al pago, con lo cual afectarían -siempre a su criterio- el denominado secreto fiscal regulado en el art. 101 de la ley 11.683 (el que transcribe), que ampara a estos otros contribuyentes. En suma, 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 reseñado, y que como de su contenido se elaboran los detalles de medios notificados no existe perjuicio alguno en la falta de traslado de las mismas dada esa identidad.

Continúa relatando que como resultado del descargo antes citado, se dictó el Decreto Municipal n° 501/12 -notificado personalmente a la actora en fecha 09.04.12, conjuntamente con el Dictamen Legal en que se asienta-, mediante el cual se procedió a determinar la deuda fiscal a cargo de KRAFT en la suma de \$ 34.258,50. Ello, impulsó la interposición por parte de la Empresa, el 13.04.12, de un Recurso de Reconsideración que motivara, a su vez, el dictado del Decreto n° 1609/12, notificado el 14.11.12, que -en suma- ratifica el antedicho Decreto n° 501/12, y ordena continuar con la ejecución de la deuda tributaria. Sintetiza el punto alegando -siempre en su línea discursiva- que queda totalmente acreditado que la Empresa demandante "ha ejercido su derecho de defensa en sede administrativa en forma amplia y en variadas oportunidades", y que los Decretos n° 501/12 y 1609/12 (actos administrativos), se encuentran debidamente fundados, con expresión de causa y motivación, otorgados por quien resulta competente, y respetando todos los requisitos formales y materiales exigidos por la Ordenanza n° 2924 de procedimiento administrativo, lo que "da por tierra" (tal su expresión) la sostenida violación del debido proceso administrativo y, por ende, de la supuesta nulidad de los actos administrativos resultantes de éste.

En lo atinente a la tacha de inconstitucionalidad de las ordenanzas fiscal e impositivas vigentes (pto. VI) -la que afirma planteada de manera confusa e infundada-, señala, en primer lugar, que en cuanto a la publicidad de las normas que resultan de aplicación a la cuestión, debe rechazarse por improcedente el argumento defensivo de la actora -en cuanto se sustenta que la determinación de deuda impugnada resulta nula por falta de publicidad de las Ordenanzas Municipales Fiscales e Impositivas en debida forma-, toda vez que las mismas han sido sancionadas por el órgano competente (Concejo Deliberante de San Antonio Oeste), promulgadas por el Poder Ejecutivo, y publicadas oportunamente, las que dice detallar en el acápite correspondiente a la prueba. Agrega que, por su parte, la Ordenanza n° 3563 se publicó en el Boletín Oficial n° 129-Año 2010, encontrándose, por consiguiente, vigente a la época de la determinación de los DPP, de igual manera que la propia Carta Orgánica Municipal y la Ordenanza de Procedimiento Administrativo n° 2924, publicada en el Boletín Oficial n° 104 de

Noviembre de 2008.

A continuación expone respecto de la competencia municipal para determinar los DPP y perseguir su cobro, de los fundamentos legales 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 n° 2353 y los artículos 230 y 231 de la Constitución Provincial. En lo tocante al poder de imposición municipal expresa que el mismo se haya contemplado en la armonización de los arts. 5 y 75 inc. 13, 14 y 16, y arts. 123 y 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.

En cuanto a la naturaleza jurídica de los DPP, 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". Destaca, en su defensa, el concepto de poder tributario con citas doctrinarias alusivas al poder impositivo municipal, al poder de policía, a la jerarquía municipal en la constitución nacional, a la autonomía municipal, mencionando al respecto el fallo "Rivademar" de la CSJN, 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".

Posteriormente se expone sobre la Publicidad Interior y la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, resistiendo los argumentos de la actora, con referencias jurisprudenciales y doctrinarias.

Más adelante, alega que el objeto de la demanda se circunscribe exclusivamente a repeler la imposición de los DPP surgentes de la denominada "publicidad interior". Así, elucida que no se trata de imponer lo que se realiza en propiedad privada a la que el contribuyente no tiene acceso, sino, por el contrario, se grava la publicidad hecha en el interior de negocios que si bien son propiedad privada, permiten el acceso al público en general y, en consecuencia, están sujetos a la jurisdicción de poder de policía municipal,

como una extensión no ya de la propiedad pública sino de la jurisdicción que se tiene sobre ella. Manifiesta, además, que no se está gravando a las marcas comerciales propias de los productos sino a la publicidad que se hace de ellas en las góndolas, dispensers, calcomanías, letreros, avisos, etc, que resultan ser claros elementos publicitarios con el fin de atraer a potenciales consumidores, con lo que en suma aclara que estos son los elementos publicitarios relevados en las actas en las que se fundan los detalles de medios. Por ello juzga que la Municipalidad es competente, con base normativa y legal, para pretender el cobro de la publicidad efectuada en el interior de los locales con acceso al público.

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 DPP, 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 art. 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 se refiere a que el debatido gravamen denominado DPP 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 el "hecho imponible" descrito (en referencia a los DPP), es totalmente diverso a los impuestos nacionales y provinciales. Que la configuración del hecho imponible está dada por la realización de publicidad y propaganda en lugares sometidos a jurisdicción municipal, ergo, quien resulte sujeto pasivo (beneficiario de las publicidades realizadas, esto es, quien produce los productos y es titular de las marcas publicitadas) debe abonar los derechos DPP que se encuentran fijados en las normativas aplicables, lo cual, de manera alguna interfiere y/o afecta el comercio interjurisdiccional.

Respecto a las Resoluciones de la Comisión Federal de Impuestos que invoca la actora, recuenta que las mismas se dictan en los casos de las Municipalidades de la Provincia

de Buenos Aires, donde está vigente la Ley 13.850, que regula, entre otros aspectos, la coparticipación entre esa provincia y los municipios de lo percibido por el cobro de los DPP, en el caso de aquellos que no apliquen este puntual gravamen. Refiere que dicho antecedente es interesante puesto que interpretado a contrario sensu da razón a su parte, en tanto en la Provincia de Río Negro no rige norma similar, deduciendo entonces, que la Municipalidad a través de la Ordenanza Fiscal Municipal está facultada para legislar sobre el hecho imponible.

Finalmente expone acerca de quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria en análisis (fs. 150/vta.), retomando la explicación dada respecto a las razones por la cuales la actora resulta obligada al pago en los términos del art. 150 de la Ordenanza Fiscal.

Concluye aludiendo doctrina vinculada al poder tributario y jurisprudencia en lo atinente. Ofrece la prueba que hace a su derecho, funda en derecho, hace reserva del caso federal y peticiona en concreto.

3) Que a fs. 179, existiendo hechos controvertidos que merecían ser objeto de comprobación, se decidió abrir la causa a prueba, obrando a fs. 193 el acta que da cuenta de la celebración de la audiencia prevista en el art. 361 del CPCC, en la cual por Presidencia del Tribunal se dispuso atender la defensa incoada a fs. 141/153 por la demandada Municipalidad de San Antonio Oeste al contestar la demanda entablada en su contra (por la entonces Kraft Foods Argentina S.A., actualmente Mondelez Argentina S.A., conf. fs. 179) de falta de agotamiento de la instancia administrativa y planteo subsidiario de extemporaneidad en la presentación de la acción, corriendo el correspondiente traslado a la actora y decidiendo la suspensión de dicho acto procesal, lo que sustanciado ello provocó el dictado de la Sentencia Interlocutoria N° 170, de fecha 27.12.13, por la que se resolvió no hacer lugar a la defensa interpuesta por la Municipalidad de San Antonio Oeste (ver fs. 203/208/vta), siguiendo los autos el trámite de rigor.

Luego, a fs. 212, se fija nuevamente la audiencia prevista por el art. 361 del CPCyC, obrando a fs. 218 vta. el acta que da cuenta de su celebración, y en la cual ambas partes ratificaron sus pretensiones y las medidas probatorias oportunamente ofrecidas, disponiéndose, además, con expresa conformidad de los involucrados, correr traslado, en esa oportunidad, a la actora respecto a la oposición formulada por la demandada al contestar la demanda en cuanto a la producción de las pruebas de inspección ocular y testimonial con sustento (entre otros argumentos) en que las mismas eran improcedentes y meramente dilatorias (ver fs. 151 vta. pto. VII. Oposición). Que contestadas dichas

objeciones e insistiendo la accionante en la producción de los medios probatorios impugnados dando sus razones para ello (ver fs. 219), se dicta la Sentencia Interlocutoria N° 141 de fecha 31.12.14 (fs. 225/227), por la que conforme fundamentos allí dados se resuelve rechazar la oposición efectuada por la accionada, proveer la prueba ofrecida por ambas partes, y fijar el plazo para su producción.

Posteriormente, previa certificación de la Actuaría respecto de la prueba efectivamente colectada y el vencimiento del plazo señalado, a fs. 344 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 solamente la actora a mérito de la presentación obrante a fs. 347/359.

Seguidamente, a fs. 360 se llamó Autos para Sentencia (art. 19 CPCRN y art. 483 del CPCyC), providencia que a la fecha se encuentra firme y motiva la presente.

4) 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 como quedó determinado en la Sentencia Interlocutoria N° 170 del Año 2013 citada (fs. 203/208 vta.), con el dictado del Decreto n° 1609/12 que ratifica en todos sus términos la liquidación practicada por la Municipalidad de San Antonio de

Oeste en el Decreto N° 501/12, 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 la actora el 14.11.12, 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, 27/12/12, fs. 122 vta.).

5) 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 extensas 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 (DPP) 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° 501/12 y su confirmatorio n° 1609/12 -en tanto estos tienen causa en la aplicación de la norma fiscal municipal cuya ilegitimidad se demanda-; y la validez o invalidez del procedimiento de la determinación oficiosa del tributo por parte del estado local.

En ese camino, cabe tener presente que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada uno de las argumentaciones que pongan a consideración del Tribunal, ni a valorar la totalidad de la prueba aportada, sino considerar tan sólo aquéllas invocaciones y probanzas que sean conducentes y relevantes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN Fallos 258:308; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; entre muchos otros). 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.\n 6) 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 no recibir ninguna prestación de servicios por parte del municipio. Y también, específicamente, respecto de la publicidad interior, por afectar la ley federal de coparticipación de impuestos.

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° 501/12 y su confirmatorio n° 1609/12 -cuya nulidad se pretende- han sido dictados de acuerdo a las normas fiscales municipales y respetando el procedimiento de determinación de oficio de los referidos tributos establecidos 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.

7) Que en este preciso y complejo contexto en debate, cabe indicar que este Tribunal ya se expidió respecto de esta temática en la Sentencia N° 49/2016 (05/09/16) dictada en los autos caratulados: "COMPAÑÍA DE ALIMENTOS FARGO S.A. C/ MUNICIPALIDAD DE SAN ANTONIO OESTE S/CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO", Expte. N° 0019/2014, actuaciones en las cuales tramitara una demanda con similar objeto dirigida también contra la hoy accionada Municipalidad de San Antonio Oeste, resolución que, por cierto, se encuentra firme y confirmada por el STJRN (Expte. N° 28976/16-STJ-, se n° 37 del 14/06/17), siendo por demás ilustrativo, por lo enriquecedor en el tema, las premisas y conceptos que surgen del dictamen n° 02/17 emitido por la Sra. Procuradora General de la Provincia en el caso.

En aquella oportunidad, como en esta, las cuestiones a resolver por razones de estricto orden lógico jurídico, dada su concatenación, son dos: 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, enlazados 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 -tal como lo sostuve en aquella oportunidad-, 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 del expediente administrativo, 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 la posición que sostuviera en el precedente reseñado como en el presente, y de la 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 expesos (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 logos 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."

8) 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° 501/2012 y su confirmatorio n° 1609/2012 emitidos por la máxima autoridad municipal, por los cuales se determinó una deuda en cabeza de la actora en concepto de DPP -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 K-2/13 CAV), consistentes en original y copia del expediente 106/2011, y que se refieren a los trámites administrativos que dieran origen al presente reclamo. Igualmente, se agregan copias certificadas de distintas actas de constatación y relevamientos de los DPP fechadas en los años 2005 a 2010 y autorizaciones del Secretario de Hacienda Municipal para efectuar relevamientos de elementos publicitarios a diversas personas. Documental de la parte actora acompañada a fs. 1/87, y en poder de la demandada agregada a fs. 290/303. 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. 63415 a 63420 correspondientes a los periodos 2005 a 2010, resultantes del procedimiento de determinación de oficio de tributos municipales, la impugnación a la intimación que se cursara a la actora, el Decreto n° 501/12, el recurso de reconsideración, y el Decreto confirmatorio n° 1609/12.

b) Informativa (prueba parte actora): a fs. 240/241 obra informe del Municipio de San Antonio Oeste, en el que se da un listado de comercios habilitados y de sus titulares en los cuales se procedió a determinar de oficio el derecho de publicidad y propaganda, siendo el contribuyente Mondelez Argentina S.A., aclarado que dicha empresa (entonces Kraft Foods S.A.) no posee local habilitado en el Municipio.

c) Con relación a prueba de Inspección Ocular (solicitada por la actora), delegada en su realización al Juez de Paz de la Localidad de San Antonio Oeste, obran distintas actuaciones de ese funcionario (fs. 245/270 y 275/286) que individualizan los comercios inspeccionados y la publicidad en ellos hallada.

d) Informativa (prueba parte demandada): a fs. 290/303, obra el Contrato de Locación

de Servicios firmado entre el Municipio de San Antonio Oeste y la Empresa Publicanos S.A., y sus antecedentes legales, acompañado por el Asesor del citado Municipio (fs. 304), para que ésta realice el procedimiento de verificación, determinación, liquidación y seguimiento de los responsables del gravamen municipal por Derechos de Publicidad y propaganda.

Del referido plexo probatorio, más allá de la prueba desistida por la actora y de la declarada negligente es su producción ofrecida por parte de la demandada (ver certificación actuarial de fs. 343 vta.), 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, sus características, la ubicación y los montos.

También, del contenido o texto de las respectivas notificaciones de los Detalles de Medios (fs. 27/41 de estos autos) 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 la actora "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 n° 1609/12 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, no habiendo tenido oportunidad de acceder a dicha información en etapa oportuna, lo que

le hubiera permitido evaluar acabadamente el reclamo efectuado por el Municipio y ejercer su derecho de defensa de manera amplia (más allá de los descargos y presentaciones recursivas que hiciera con posterioridad en sede administrativa).

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 demandada, 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".

9) 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, y tal como lo hiciera en el precedente de esta Cámara señalado- 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. 146/vta.). 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 Anuladora", tanto la sentencia de primera instancia como su apelación de fecha 04.09.12; "Pirelli Neumáticos SAIC c Municipalidad de Bolivar s. Pretensión Anuladora"; 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 Anuladora", del 02.08.2010; "Kodak Argentina SACI c/Municipalidad de General Villegas s/Pretensión Anuladora", Trenque Lauquen, 8/05/12; "Bimbo de Argentina SA c/Municipalidad de Carlos Casares s/Pretensión Anuladora", 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 Anuladora").

Por tanto 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".

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 y de informes) 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, es más así lo reconoce el propio Municipio al contestar el Oficio 133/14 (fs. 241). No aparece claro, entonces, 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, amén que ello no se verifica de la prueba de inspección ocular diligenciada por el Juez de Paz de San Antonio Oeste (ver fs. 275/285). Nótese, que la demandada no aportó otros medios de prueba más que la documental contenida en las actuaciones administrativas y copia de normativa que entiende aplicable (adviértase que a fs. 341 se declaró la negligencia de la prueba informativa que ofreciera), 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 traída por la Municipalidad, quien sostiene en sustento de la facultad de cobro de la publicidad en cuestión, el poder de

policía que detenta en cuanto a controlar que la actividad publicitaria en los locales comerciales no resulte obscena e inmoral (ver escrito de contestación fs. 148 y vta.), 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.

10) 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 imposables 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.

Debido a lo cual, 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.

11) Que en cuanto a los conceptos descriptos como "aviso simple exterior", 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 expuesto, 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 no tiene su domicilio social en San Antonio Oeste. 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 la Compañía Mondelez Argentina 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 2005 a 2010, 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 Mondelez Argentina S.A. al momento de su procedimiento en tanto se efectuaron inaudita parte no habiendo tenido participación la actora en los actuados administrativos de manera previa al descargo.

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).

12) 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 aúno, a mayor abundamiento, en relación a la nulidad del Decreto n° 501/12 y, en consecuencia, de su confirmatorio n° 1609/12, 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 los Decretos n° 501/12 y n° 1609/12 fueron dictados 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 no 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 descripto 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 aplicadas (conf. constancias del expediente administrativo) 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 (más allá del descargo efectuado) 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 a la demanda incoada por la Empresa Mondelez Argentina (anterior Kraft Foods Argentina S.A.), decretando la nulidad del Decreto Municipal n° 501/12 y su confirmatorio Decreto Municipal n° 1609/12 como así también sus antecedentes administrativos que le dieran origen (dictámenes legales, detalles de Medios n° 63415 a 63420 correspondientes a los períodos 2005 a 2010) y procedimiento administrativo que

tramitara bajo el n° 106/2012 y, en su mérito, determinar inoficioso, en el caso, el tratamiento de la pretendida inconstitucionalidad de la ordenanza fiscal municipal cuestionada; imponer las costas a la demandada por vigencia del principio general de la derrota (art. 68 CPCyC), y propiciar que 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 (conf. pautas valorativas del art. 6 de la Ley G 2212) -toda vez que de aplicarse el coeficiente de la escala autorizada por el art. 8 L.A. adoptando como base regulatoria el monto total reclamado y determinado en la suma de \$ 34.258,50 mencionado en la demanda de conformidad a lo dispuesto en el art. 20 LA, no se superaría el mínimo legal dispuesto en el art. 9 LA-, se fijen los honorarios del profesional que asistiera en el doble carácter de apoderado letrado a la parte actora, Dr. Martín Lejarraga, en la suma equivalente a 15 jus (3 etapas cumplidas) con más el 40% (por operatividad del art. 10 de la citada ley arancelaria); y para los profesionales que asistieran en el doble carácter de apoderados letrados a la demandada, Dra. Giannina E. Olivieri, en la suma equivalente a 6 jus (1ra. etapa + 50% de la 2da. etapa) y los del Dr. Néstor I. Torres en la suma equivalente a 4 jus (50% de la 2da. etapa) (toda vez que no se han presentado alegatos, 3ra. etapa), con más el 40% para cada uno (art. 10 de la L.A.); todos emolumentos comprensivos de las respectivas tareas que dieran origen a las resoluciones de fs. 203/208 vta. y fs. 225/227.

MI VOTO.

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

Adhiero a los fundamentos y solución propuesta por la Sra. Juez que me precede en orden de votación, 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 a la demanda incoada por la Empresa Mondelez Argentina (anterior Kraft Foods Argentina S.A.), decretando la nulidad del Decreto Municipal n° 501/12 y su confirmatorio Decreto Municipal n° 1609/12, como así también sus antecedentes administrativos que le dieran origen (dictámenes legales, detalles de Medios n° 63415 a 63420 correspondientes a los períodos 2005 a 2010) y procedimiento administrativo que tramitara bajo el n° 106/2012.

-.II. Determinar inoficioso, en el caso, el tratamiento de la pretendida

inconstitucionalidad de la ordenanza fiscal municipal cuestionada.

-III. Imponer las costas a la demandada por vigencia del principio general de la derrota (art. 68 CPCyC), y regular los honorarios profesionales, 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 (conf. pautas valorativas del art. 6 de la Ley G 2212) -toda vez que de aplicarse el coeficiente de la escala autorizada por el art. 8 L.A. adoptando como base regulatoria el monto total reclamado y determinado en la suma de \$ 34.258,50 mencionado en la demanda de conformidad a lo dispuesto en el art. 20 LA, no se superaría el mínimo legal dispuesto en el art. 9 LA-, para el profesional que asistiera en el doble carácter de apoderado letrado a la parte actora, Dr. Martín Lejarraga, en la suma equivalente a 15 jus (3 etapas cumplidas) con más el 40% (por operatividad del art. 10 de la citada ley arancelaria); y para los profesionales que asistieran en el doble carácter de apoderados letrados a la demandada, Dra. Giannina E. Olivieri, en la suma equivalente a 6 jus (1ra. etapa + 50% de la 2da. etapa) y los del Dr. Néstor I. Torres en la suma equivalente a 4 jus (50% de la 2da. etapa) (toda vez que no se han presentado alegatos, 3ra. etapa), con más el 40% para cada uno (art. 10 de la L.A.); todos emolumentos comprensivos de las respectivas tareas que dieran origen a las resoluciones de fs. 203/208 vta. y fs. 225/227; (arts. 6, 7, 9, 10, 11, 38, 39, 48 y 50 LA). Regístrese, protocolícese y notifíquese. MARIA LUJAN IGNAZI-PRESIDENTE, ARIEL GALLINGER-JUEZ, SANDRA E. FILIPUZZI DE VAZQUEZ-JUEZ. ANTE MI: ANA VICTORIA ROWE-SECRETARIA