

## Impuestos Determinacion Tributaria De Oficio Limites

### JURISPRUDENCIA

### Impuestos. Determinación tributaria de oficio. Límites

Se

confirma el pronunciamiento apelado que hace lugar a la acción promovida por la actora y que nula, en consecuencia, el acto administrativo tributario emitido por la demanda. Ello en virtud de que en el fallo apelado no se observan motivos de hecho o derecho que impongan su revocación.

En la ciudad de San Nicolás de los Arroyos, a los 9 días del mes de marzo de 2018 la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Nicolás, integrada por los Dres. Cristina Yolanda Valdez, Damián Nicolás Cebey y Marcelo José Schreginger, se reúne en Acuerdo Extraordinario para dictar sentencia definitiva en los autos "MASTELLONE HERMANOS SA C/ MUNICIPALIDAD DE CHACABUCO S/ PRETENSION ANULATORIA - OTROS JUICIOS", expediente n° 2512-2017. De acuerdo con el sorteo efectuado se estableció el siguiente orden de votación:

Dres. Damián Nicolás Cebey, Marcelo José Schreginger y Cristina Yolanda Valdez. ANTECEDENTES A. DE LA ACTORA

A fs. 81 obra la demanda promovida por Mastellone Hermanos S.A., por apoderado, contra la Municipalidad de Chacabuco, pretendiendo se declare la nulidad del Decreto n° 597 de fecha 12/04/2011 y, en consecuencia, se ordene el reintegro en efectivo de la suma de Pesos Noventa y Seis Mil Ciento Cuarenta y Uno con Seis Centavos (\$96.141,06) abonados por derechos de publicidad y propaganda. En subsidio, solicita la inconstitucionalidad de la normativa que la regula, por considerarla confiscatoria e irrazonable. Expone que con fecha 13/05/2010, Mastellone Hermanos S.A. recibió una cédula de notificación de la Municipalidad de Chacabuco anoticiándole sobre una supuesta deuda por Derechos de Publicidad y Propaganda surgida de un proceso de determinación de oficio; que tal proceso fue producto de un relevamiento de medios y/o elementos publicitarios tomados en el ejido de la Ciudad de Chacabuco, que arrojaron el siguiente detalle de medios: N° 42705 / 42872 / 43046 / 43217 / 43383 y 43545, ofreciéndosele la posibilidad de presentar descargo; haciéndolo en debido tiempo y forma, rechazando la pretensión municipal. Expresa que en la impugnación administrativa, el apoderado de la empresa alegó graves vicios en el procedimiento de los actos administrativos dictados por la Comuna de Chacabuco, al detectar en ellos ciertas irregularidades. Plantea también la nulidad de la Ordenanza Municipal, que da respaldo legal al Derecho de Publicidad y Propaganda, por cuanto no ha sido publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de Buenos Aires. Respecto del Decreto n° 597/11, sostiene que contiene un vicio en la motivación, por carecer de fundamentación, en tanto Mastellone Hermanos S.A. no es titular o responsable del tributo, no ha desplegado publicidad alguna, ni tampoco es titular de los comercios surgentes del detalle de medios. Se agravia respecto de la afirmación que formula el Municipio al considerar a la tasa como "un derecho", y al mismo tiempo, considera que no existen ni han existido los presupuestos de hecho -exigidos por la Ordenanza Fiscal que invoca la Comuna- que darían lugar a la configuración de la obligación de pago de los supuestos "derechos". La actora sostiene que el tributo que se reclama constituye claramente una "tasa" y en consecuencia, el Municipio de Chacabuco está obligado a prestar algún servicio que retribuya su cobro, supuesto que no se configura en la especie. Cita doctrina, jurisprudencia y normativa en respaldo. Ofrece pruebas. Y deja planteado el caso federal.

Solicita que se admita la demanda declarando la nulidad del Decreto n° 597/2011 y se ordene el reintegro de las sumas abonadas, con sus intereses desde el momento del abono hasta la fecha del efectivo pago. B. DE LA DEMANDADA A fs. 130 comparece el Dr. Roberto Yannibelli, por la Municipalidad de Chacabuco, y contesta la demanda instaurada. Realiza la negativa general y particular de los hechos alegados en la demanda, defiende su postura basándose en lo que dispone la Ordenanza Fiscal e Impositiva vigente en la materia -y aplicable a este caso en concreto- y manifiesta haber cumplido con todas las exigencias por ésta impuestas. Destaca sobre la constitucionalidad tanto de las Ordenanzas citadas como de la LOM, por ser una derivación de la Carta Magna Provincial. En lo que concierne a la delegación recaudatoria de tributos municipales, manifiesta que la empresa Publicon S.R.L. -adjudicataria de la Licitación Pública n° 17/09- sólo efectúa la constatación, relevamiento y verificación de la publicidad y propaganda, pero que la facultad recaudatoria permanece siempre en cabeza del Municipio. Cita doctrina y jurisprudencia en respaldo. Ofrece prueba. C. LA SENTENCIA

En fecha 25/02/2015 se dicta sentencia en la causa, con los fundamentos y alcances que se reseñan. El iudex analiza, en primer término, las actuaciones administrativas, como normativa aplicable al caso. Y luego pondera que, en la especie, nos encontramos con una imposición retroactiva de la gabela, habida cuenta que se está determinando una obligación de neto corte tributario con base en los ejercicios fiscales correspondientes a los años 2005 a 2010. Señala que, tal como surge de autos, el órgano comunal ordenó (de acuerdo con la Ordenanza Fiscal e Impositiva del ejercicio 2010) un "relevamiento" de toda la Comuna a través de "personal verificador" a los fines de determinar el hecho imponible en lo que hace a los Derechos de publicidad y propaganda; y que de tal modo, tomó declaraciones juradas volcadas en "actas" suscriptas por los titulares y/o responsables de los lugares donde se hallaron medios y/o elementos publicitarios, y determinó como

hecho imponible los derechos de publicidad y propaganda a cargo de la firma Mastellone Hermanos S.A. Expone el a quo que la Comuna realizó, bajo tal procedimiento, una determinación "de oficio" toda vez que Mastellone Hermanos S.A. no habría presentado las correspondientes declaraciones juradas y que por ello es que la deuda se determinó sobre una base "presunta". Asimismo, y en el marco de estas actuaciones, tiene presente que la Comuna determina -sobre la base de declaraciones juradas efectuadas por comerciantes y testigos, y con sustento en la Ordenanza Fiscal y Anual Impositiva "vigente"- una obligación que excede, en mucho, el ámbito temporal de ese período fiscal, imponiendo al contribuyente gabelas por etapas anteriores y terminadas.

Juzga nulo el acto administrativo en pugna, entendiendo que adolece de un vicio que vulnera la Constitución, en cuanto manda a cobrar una gabela por períodos fiscales anteriores, con sustento en la Ordenanza Fiscal e Impositiva vigente, privando al contribuyente de derechos, al imponerle una obligación en virtud de un acto de determinación tributaria y no de una sentencia, con efectos retroactivos atacando derechos adquiridos consagrados constitucionalmente y de los principios que ella reconoce. Señala que la obligación en discusión encuadra derechamente en un acto de naturaleza tributaria, al margen que la Municipalidad trate de definirla como un "derecho", habida cuenta que ella tiene su génesis a partir de la Ordenanza Fiscal Municipal vigente. Acto seguido, indica que -tal como lo afirmara la actora- surgen irregularidades en las actuaciones administrativas: no es coincidente el contenido de ellas a la fecha en que la actora tomó vista (20/10/2010) debidamente constatado por el acta confeccionada por escribano público (cita las fs. 9/10), con las que se allegaron en autos en virtud de lo dispuesto por el artículo 30 del CPCA. Y sostiene que es sabido que los vicios en el procedimiento pueden generarse en el debido procedimiento previo, o bien en el debido proceso adjetivo (es decir, en el derecho de defensa del administrado a ser oído y a producir pruebas); todos encuadrados a su vez en los que hace a la "forma" del acto administrativo. Expone que se vislumbra "desprolijidad" por parte del Municipio al momento en que la actora quiso tomar vista del expediente, toda vez que [tal como surge del acta de fs. 10 -dice-] el apoderado municipal no pudo exhibir la totalidad de las actuaciones, refiriendo que "podrían haber expedientes relacionados con el principal, ubicados fuera de la Municipalidad" y solicitando a la actora que realice su petición por escrito. En definitiva, considera que la demanda debe prosperar, por lo cual hace lugar a la acción promovida por Mastellone Hermanos S.A. contra la Municipalidad de Chacabuco, disponiendo nulificar el acto administrativo tributario n° 597 de fecha 12/04/2011, y que la Comuna reintegre a la actora la suma de Pesos Noventa y Seis Mil Ciento Cuarenta y Uno con Seis Centavos (\$96.141,06), con más los intereses que pague el Banco de la Provincia de Buenos Aires en sus depósitos a treinta (30) días calculados desde la fecha que dicha suma hubiese ingresado a las arcas municipales hasta la fecha del efectivo pago (artículos 7 y 10, Ley n° 23928, texto según Ley n° 25561 -coincidentes en ambas redacciones en sus contenidos- y 622, Cód. Civil y 5, Ley n° 25561; artículos 4, 17 de la Constitución Nacional; artículos 15 y 45 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires; artículos 27 inciso 15, 228 inciso 8 y ccds. decreto ley n° 6769/58; artículos 57, 103, 111 y ccds. ordenanza general n° 267/80; artículos 12, 49, 50 y ccds. Ley n° 12008 t.o. Ley n° 13101). También impone las costas a la vencida (conf. Ley n° 14.437) y difiere la regulación de todos los emolumentos profesionales hasta tanto se practique y aprueba la liquidación pertinente (artículo 51, decreto ley n° 8904).

**D. AGRAVIOS** A fs. 289/301 la demandada apela y expone sus agravios. Sostiene la inexistencia de un reclamo retroactivo: Dice que se realizó ninguna aplicación retroactiva de la ley tributaria, y que en autos se debate la utilización de elementos probatorios en forma retroactiva, es decir, la cuantificación del derecho de publicidad y propaganda mediante la constatación de hechos en un solo día, que generaron efectos en la determinación del tributo por el término de cinco (5) años hacia atrás, pero no la aplicación temporal de la Ordenanza n° 1933/97, ni los posibles efectos retroactivos de la Ordenanza n° 5007/09. También dice que la potestad de fiscalización, en cabeza de quien dispone de ella, es un atributo propio de quien resulta ser la autoridad de aplicación de un tributo, en el caso, el Departamento Ejecutivo de la Municipalidad de Chacabuco. Resalta que la Comuna no aplicó retroactivamente la norma tributaria, no ha vulnerado derechos adquiridos constitucionalmente. Expone respecto de la tercerización en la recaudación tributaria: Entiende que el Municipio no ha delegado ni tercerizado la facultad recaudatoria de tributos a favor de una empresa privada (en el caso, Publicon SRL) pues constituye una facultad irrenunciable e indelegable de todo estado municipal; que esa empresa sólo remitió al Municipio una serie de informes, basados en actas, respecto de un relevamiento efectuado, donde se constató que la firma Mastellone Hermanos SA exponía cartelera de sus productos en la vía pública, a los fines de publicidad y propaganda a éstos. Sostiene que no existe la tercerización planteada del cobro de tributos municipales, sino simplemente que la firma Publicon SRL brinda informes elaborados con base en el relevamiento de la publicidad y propaganda existente en la vía pública o visible desde ésta; y que dichos informes fueron tenidos en cuenta a la hora de determinar el tributo, conforme lo autoriza la Ordenanza vigente (artículo 28 bis O.F.). Añade que tales informes de terceros se ven reflejados en las actas de constatación y verificación que fueron acompañadas oportunamente a estos obrados; y que la actividad desarrollada por la empresa referida ha sido acotada, ya que se limitó a brindar información a la Comuna, a los fines de corroborar la existencia del hecho generador del gravamen. Se expresa en cuanto a la publicidad "por la prensa" pretendida por el a quo: Destaca que en la actualidad, existen otros medios, incluso más idóneos que la

propia prensa escrita, por los cuales pueden darse a conocer dichos actos de una manera mucho más amplia y sencilla. Dice: - "...esa pretendida 'amplia difusión' que plantea el a quo, es evidentemente inferior al alcance que puede tener una publicación por internet...". Advierte también que los actores habían tomado conocimiento oportuno de las Ordenanzas y no las habían atacado en sede administrativa. Plantea que las ordenanzas eran debidamente conocidas por la actora: Considera que, más allá de la publicación o no de esas normas, la actora conocía las ordenanzas vigentes, reflejando una vez más que lo resuelto por el a quo no tiene razón de ser, ya que si el objetivo de la publicación es dar a conocer la norma, esa finalidad ha quedado debidamente cumplida y acreditada. En definitiva, sostiene que -en los presentes autos- la publicidad de las ordenanzas tributarias quedó suficientemente resguardada. Dice respecto de los alegados vicios en el procedimiento: que en el expediente administrativo n° 4029-1021/10, no constan realmente las supuestas irregularidades vinculadas con el caso de autos. Y, en síntesis, que el referido expediente es una consecuencia de las actas, razón por la cual no corresponde su foliatura. Añade que no obsta a la validez de las actas labradas, el hecho que en ellas no conste la firma del particular, así, a título de ejemplo, cita las actas de tránsito que no son firmadas por el titular o conductor, y ello no impide la ejecución de la multa. Respecto de los vicios en la motivación: Dice que la Comuna nada debe notificar con carácter previo a la realización de los actos administrativos que dan origen a la determinación de oficio de tributo, pues esa obligación no surge del texto de la norma fiscal aplicable. Añade que el acto administrativo de determinación de deuda se encuentra debidamente motivado, toda vez que obedeció a los antecedentes de hecho y de derecho que le sirvieron de causa. Plantea el vacío legal y la crisis institucional: Dice que de la simple consulta que se haga en la web, claramente se puede tomar conocimiento que -en ella- están publicadas Ordenanzas que datan desde el año 1990 hasta la actualidad. Solicita se revoque la sentencia de grado, y se disponga el rechazo de la demanda, con imposición de costas a la actora. Hace reserva del caso federal o cuestión constitucional. E. SU CONTESTACIÓN A fs. 307/319 la actora contesta el traslado corrido. Comienza planteando la deserción del recurso por no constituir crítica razonada y concreta. Luego sostiene la inexistencia de un reclamo retroactivo. Evoca que el Municipio se agravio porque el a quo entendió que -en el caso- se determinó de oficio una obligación tributaria sobre la base de declaraciones juradas efectuadas por comerciantes y testigos, con sustento en el Ordenanza Fiscal y Anual Impositiva ?vigente?, una obligación que excede en mucho, el ámbito temporal de ese periodo fiscal, imponiendo al contribuyente gabelas por etapas anteriores y terminadas. Señala que, a su entender, la Comuna -al dictar el Decreto Municipal n° 597/2011- atacó derechos adquiridos, comprometiendo el principio de legalidad; y que es improcedente legislar hacia el pasado, pues contraría el principio de legalidad en materia tributaria, la seguridad jurídica y afecta gravemente el estado de derecho. Plantea que "...la pretensión municipal de aplicar retroactivamente la Ordenanza Impositiva vigente en el año 2010 y consecuentemente, a los efectos de establecer la cuantía de los Derechos de Publicidad y Propaganda en relación con los períodos 2005 a 2009 constituye una vulneración del principio de legalidad así como un indebido cercenamiento del derecho de propiedad de mi mandante. En estos términos, un imperativo de justicia determina que la sentencia deba ser confirmada, con costas.". Luego se manifiesta sobre la tercerización de la recaudación tributaria; señala que -del acta de constatación notarial glosada en autos- surge que a fs. 28 del expediente administrativo, consta una nota del Socio Gerente de Publicon S.R.L. al Director de Inspección y Seguridad Pública, en la cual el socio gerente de una empresa privada le solicita al Director de Inspección y Seguridad Pública de la Municipalidad que forme un expediente. Expresa que más allá de la limitación que se pretende dar al contrato suscripto entre la Municipalidad y Publicon S.R.L., ha quedado acreditado en autos que su alcance implicó una delegación en una entidad privada de funciones que hacen a la esencia misma del gobierno, como ser la verificación, constatación, determinación y liquidación los gravámenes por publicidad y propaganda. Sostiene que es improcedente el supuesto agravio relativo a la publicidad ?por la prensa?. Entiende que la pretensión de la Municipalidad es formal y materialmente improcedente ya que las normas en que encuentra sustento no han sido publicadas; y que tal circunstancia implica una violación del principio de publicidad de los actos de gobierno propio de la forma republicana de gobierno (cita los artículos 1, 33 y 99 inciso 1 de la Constitución Nacional, artículo 193 inciso 1 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires y artículo 108 inciso 2° del decreto ley n° 6769/1958). Resalta que la falta de publicación de las normas determina que carezcan de aptitud para obligar a la actora o a cualquier otro sujeto, con la consecuente violación del principio de reserva de ley y la improcedencia de la pretensión municipal por implicar un desconocimiento del derecho de propiedad de la actora (artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional, artículo 31 de la Constitución Provincial y artículo 21 del Pacto de San José de Costa Rica). Plantea que también es improcedente el agravio vinculado con que las Ordenanzas eran debidamente conocidas por la actora. Manifiesta que es insuficiente la inclusión de las normas en la página de internet de la Comuna (artículo 193 de la Constitución Provincial); y que, por lo demás, la carga de la prueba de la publicación por la prensa recae sobre la Municipalidad, conforme ha sido entendido por el a quo. También rechaza lo expuesto por la Comuna respecto de los vicios en el procedimiento y en la motivación del acto administrativo impugnado. Considera que las constancias de autos son contundentes en lo que atañe a la irregularidad del procedimiento seguido, motivo por el cual la posición de la Municipalidad resulta inatendible.

Plantea que en el hipotético supuesto que no se declare la deserción del recurso de apelación interpuesto por la Municipalidad, solicita su rechazo, con costas. Mantiene reserva del caso federal. TRATAMIENTO La Cámara estableció las siguientes: -

CUESTIONES 1° ¿Corresponde declarar desierta la apelación? 2° Caso negativo, ¿se ajusta a derecho la sentencia apelada?

VOTACIÓN A la primera cuestión, el Juez Cebey dijo: - De modo liminar cabe evocar que: - "La pieza de expresión de agravios debe constituir una crítica concreta, precisa y razonada de las partes del fallo que el apelante considere equivocadas. Deben precisarse punto por punto los errores u omisiones y esto debe ser verdadero; no reuniendo las objeciones genéricas y la simple disconformidad los requisitos mínimos indispensables para mantener la apelación." [CC0001 AZ 35424 RSD-89-94 S 31-5-1994, Juez Ojea (SD), "Mendía, Carlos Alejandro c/ Terryson Sociedad Anónima s/ Desalojo", Mag. votantes: Ojea - Céspedes]. La actora ha sostenido que se declare la deserción del recurso, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 56 inciso 3 CCA. He de señalar que el planteo no puede prosperar, por cuanto -del análisis de lo expuesto en la fundamentación de los agravios de la recurrente, y teniendo en cuenta la contestación de la que fue objeto en su responde- considero que dicho escrito recursivo reúne los requisitos legales exigidos por el artículo 260 del CPCC, al tratar de refutar y poner de manifiesto los errores que -a juicio del quejoso- contenga la sentencia, al pretender rebatir los fundamentos esenciales que le sirven de apoyo. Por lo que no encuentro, en el caso, la configuración de la alegada falta de crítica concreta y razonada al fallo en crisis. Es que "...se ha considerado en torno al cumplimiento de los recaudos de la expresión de agravios no debe ser tan rigurosa y estricta como para arribar a la deserción cuando exista un mínimo de ataque a la sentencia que sirva para justificar la efectiva salvaguarda del principio constitucional de defensa en juicio." [Cám. Civ. y Com. 2° La Plata, Sala 3°, 4/4/1995, autos "Pérsico, Alberto Oscar v. Fabbro, Luis A. s/ daños y perjuicios"; "Recanati, Hugo O. v. Provincia de Buenos Aires s/ daños y perjuicios", citado en "Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires. Anotado, comentado y concordado", Tomo I, Carlos Enrique Camps, Lexis Nexis Depalma, Buenos Aires, año 2004, página 478]. Postulo así el rechazo de dicho planteo actoral. El Juez Schreginger expresó: - Comparto los razonamientos y lo propuesto por el Juez Cebey. ASÍ VOTO. La Jueza Dra. Valdez dijo: - Por similares consideraciones que las expresadas por el Dr. Cebey, voto en igual sentido. En virtud del resultado que antecede, se prosigue con la restante cuestión. A la segunda cuestión, el Juez Cebey sostuvo: - a. Memoro que, en sentencia, el a quo expuso sus fundamentos, entendiendo que -en el caso- se verificaba una delegación de facultades o potestades de la Comuna, quien -por medio de su estructura organizativa y administrativa- procedería al cobro del tributo por derecho de publicidad y propaganda, dándose -así lo sostuvo el Juez de grado- una delegación de tales funciones, lo que vulnera reglas de raingambre constitucional, al verificarse que la Administración local terceriza -en algunas de sus etapas- la función recaudatoria de impuestos. b. En su intento apelatorio, la Comuna expone sus argumentos tendientes a revocar dicho fallo, aludiendo -entre varias cuestiones- que la empresa Publicon SRL sólo brinda los informes elaborados en base al relevamiento de la publicidad y propaganda existente en la vía pública o visible desde ésta; y que tal empresa no procede a la determinación del hecho imponible, ni de los sujetos obligados al pago, ni cuantifica el tributo, entre varias cuestiones. El a quo ha admitido la pretensión por considerar que resulta nulo el Decreto Municipal, con base -entre varias cuestiones- en el ejercicio (por terceros) de facultades indelegables [a lo que se opone la Comuna, que considera que la intervención del tercero no ha involucrado tal ejercicio], como también que se verifican vicios en el procedimiento y motivación del acto administrativo -Decreto n° 597 de fecha 12/04/2011- en cuestión. c. Debo señalar que la actora efectuó, en demanda, diversas consideraciones respecto del procedimiento llevado a cabo de modo previo al referido Decreto Municipal. La Comuna contestó la demanda y, resalto, es la propia demandada quien expone sobre la existencia de su vínculo con PUBLICON S.R.L., y las características en cuanto a su funcionamiento. Evoco que, en "Unilever" (expdte. n° 1938, RSD de fecha 26/03/2015), expusimos: - "Mediante la sentencia en análisis se decreta la nulidad del Decreto Municipal n° 286/2007, con base en dos cuestiones centrales: la aplicación retroactiva del tributo, y el ejercicio -por terceros- de facultades indelegables. Entiende el juzgador que, en el caso, se verificaba una delegación de facultades o potestades propias del Municipio que terceriza la función recaudatoria de impuestos vulnerando reglas de raingambre constitucional. La demandada se queja que la empresa a la que alude el Juez de la anterior instancia (Ephoros) no realiza procedimientos de determinación, ni tiene posibilidad o facultad decisoria en lo que refiere a cuestiones tributarias, en lo referente a los derechos de publicidad y propaganda. Pretende, mediante un contrato de locación de servicios suscripto con dicha empresa, demostrar que la misma realiza actividades sujetas al control y poder decisorio de los Funcionarios comunales, que no determina el hecho imponible, ni los sujetos obligados al pago, ni cuantifica el tributo (Ver fs. 432/433). Con relación a la liquidación de años no prescriptos, no hace sino iterar -incluso más livianamente- lo dicho en demanda, en el sentido que: - 'se ha tenido en cuenta la antigüedad asignada en dichas declaraciones juradas, la antigüedad de la habilitación comercial, que por los medios detallados resulta razonable su liquidación por el tiempo allí fijado, el hecho que recurrente no aportó elemento de prueba que haga presumir lo contrario y en especial que el recurrente no ha formulado la declaración jurada previa que impone el ordenamiento vigente para que la municipalidad liquide el tributo y ser autorizado a dar a

conocer sus productos en el ejido de nuestro partido.' En el presente caso, como en los precedentes antes citados, entiendo que la queja de la demandada no puede entenderse como una expresión de agravio, conforme los términos de ley. Para llegar a tal conclusión, repasaré que la presente demanda se encuentra dirigida -centralmente- a cuestionar la constitucionalidad de las normas locales que daban sustento al Decreto del Titular del Departamento Ejecutivo, y que acompañadas las actuaciones, el a quo dispuso correr traslado de las mismas, contestando la actora a fs. 280/282, donde impugna por cuestiones de hecho el procedimiento llevado a cabo por la Administración, y alude a la indebida intervención de una empresa privada en la preparación del acto administrativo cuya nulidad se pretende. Critica la delegación de facultades en materia tributaria y la falta de intervención de funcionarios públicos dependientes de la Municipalidad demandada en la confección de las actas y/o planillas de detalle de medios declarados. Resalta especialmente que su mandante jamás presentó declaración jurada alguna, ni debió hacerlo. Achaca que dichas actas y/o planillas fueron labradas por terceros ajenos a la Comuna (la firma 'Ephoros'), privando así de todo control de su actuación y haciendo gala de un accionar inadmisibles en un Estado de Derecho. A la hora de contestar demanda, la Comuna no formula expresiones vinculadas con lo antes reseñado, que integrara la pretensión actoral en virtud del artículo 32 del CCA. El Municipio no niega ni se expide respecto de tales planteos actorales, tendientes a lograr la nulidad del Decreto por el procedimiento seguido; tampoco ofrece pruebas tendientes a acreditar que parte de la documental agregada a las actuaciones administrativas acompañadas fueran efectuadas por empleados o funcionarios públicos; ni intenta distinguir los actos que resultan atribuibles a la Comuna, y aquellos de la adjudicataria de la licitación privada, máxime cuando lo expuesto por Ephoros -en las aludidas actuaciones- parece superponerse con lo que la Administración Municipal se atribuye. Tal actitud procesal de la Comuna, al contestar la demanda, impide el análisis de su remedio recursivo, en tanto sus argumentos no integraron su responde inicial, apareciendo recién tras el dictado de la sentencia de grado. «La contestación de la demanda importa primordialmente el ejercicio del derecho de defensa (art. 18, CN), dando al accionado la posibilidad de alegar los hechos que le permitan obtener el rechazo de la pretensión actora (art. 354, incs. 2° y 3°, CPCC) (CCCom. de Dolores, 24-2-2000, BA, B950519). CARLI, La demanda civil, p. 244; AREAL y FENOCHIETTO, Manual, II, p. 192; FENOCHIETTO, Curso, p. 89; FASSI, Código, I. p.635, etc.» (cita al pié por Arazi et al, «Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires - anotado y comentado», Ed. Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires-Santa Fe, 2009, Tomo I, páginas 745/746). Y añadido: - «La contestación de la demanda produce los siguientes efectos: 1°) queda trabada la litis (...); 4°) establece en forma definitiva el marco del debate (...)» (Arazi et al, opus citado, página 753). Con relación al agravio vinculado con la imposición de costas a la vencida, debo señalar que no encuentro motivos para apartarme de la regla general en la materia, en función del resultado al que se arriba y la conducta procesal de la demandada descripta precedentemente a lo largo del proceso, lo que -en definitiva- impidiera el tratamiento del recurso. Por todo ello, no queda más que rechazar el remedio intentado por la Comuna y confirmar la sentencia de grado, imponiendo las costas de esta Alzada a la vencida, conforme el artículo 51 inciso 1° del CCA." d. Por otro lado, abordando los argumentos expuestos en la demanda, tenemos que se impugna el acto administrativo determinativo por el cual la Comuna demandada reclama crédito fiscal en concepto de Derechos de Publicidad y Propaganda. Destaca y alega inexistencia de publicidad y propaganda y niega que su mandante sea un sujeto obligado al pago del tributo. Invoca la tutela del derecho a la información consagrado en el artículo 42 de la Constitución Nacional y en el artículo 4 de la Ley n° 24240. Expuesto ello, podemos apreciar de los antecedentes, y más allá de la denominación que se les diera a los supuestos vicios denunciados por la parte actora, que la discusión no se focaliza en supuestos vicios del procedimiento o, concretamente, respecto de ?irregularidades? en las actas de constatación, sino en la medida en que resultan prueba insuficiente para realizar el ajuste pretendido. Por ello, corresponde abordar los planteos en función de la legitimidad de los actos respecto del tributo reclamado, y no en función del procedimiento de determinación en sí mismo, sin perjuicio que las limitaciones en la tramitación administrativa o la forma en que se confeccionaran las actas resulten coadyuvantes de los argumentos esgrimidos para sustentar la vulneración de los derechos enunciados o para defender la legitimidad del acto determinativo. Retroactividad: Debo decir que no estamos en presencia ni de un supuesto de retroactividad de la ley, ni tampoco de retroactividad del acto administrativo determinativo. Recordemos que, cuando las leyes determinan un ámbito temporal de validez anterior a la fecha de su puesta en vigencia, estamos frente a leyes retroactivas (cf. Martín Gustavo Vallespinos, PET 2012-julio-495-4, ?Las normas tributarias sustanciales con efectos retroactivos?); y que, cuando un nuevo acto administrativo regula los efectos jurídicos de un acto administrativo que se generara antes de la vigencia del acto posterior, actúa retroactivamente (Cf. Juan Carlos Cassagne, ?Derecho Administrativo?, Ed. Abeledo Perrot, 9° edición, Bs. As., 2010, tomo II., página 348), dicha decisión también será retroactiva cuando afecte un derecho adquirido con anterioridad a éste. La situación planteada en autos no corresponde a ninguno de tales supuestos. Aquí no se ha cuestionado la aplicación temporal de la Ordenanza n° 1933/97, ni los posibles efectos retroactivos de la Ordenanza n° 5007/09, sino que se cuestiona la utilización de elementos probatorios en forma retroactiva. Cabe decir que, en principio, ello no resulta incorrecto, ya que la potestad de fiscalización -en cabeza de quien

dispone de ella- es un atributo propio de quien resulta ser la autoridad de aplicación de un tributo, en el caso, el Departamento Ejecutivo (en autos no se ha discutido la legitimidad de los sujetos que realizaran las constataciones) y es necesaria para que dicha autoridad pueda verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y -en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso o irregular de declaraciones que deban ser realizadas por el contribuyente para cuantificar un tributo (como el regulado en la Ordenanza n° 1933/97 y sus modificatorias)- obtener los elementos necesarios para poder realizar una determinación de oficio, ya sea sobre base cierta o presunta. Dicha operación de cuantificación de la obligación tributaria puede llevarse adelante sobre un determinado lapso de tiempo, con el solo límite de la prescripción; ello para nada tiene que ver con la retroactividad y es lógico que los procedimientos de auditoría llevados adelante por el Fisco recaben elementos para precisar dichas obligaciones, ya sea sobre base cierta (por disponer de todos los elementos necesarios previstos por la norma para cuantificar el presupuesto de hecho) o sobre base presunta (es decir, con fundamento en indicios y presunciones, tal como manifestara ha realizado el Fisco Municipal). Ahora bien, corresponde verificar si, en el caso de autos, el Fisco -tal como denuncia el contribuyente- ha realizado dicha presunción correctamente, en forma retroactiva; y aquí, considero que corresponde la razón al actor. Determinación sobre base presunta: - Una presunción consiste en suponer un hecho que se desconoce, partiendo de otro perfectamente conocido (Cf. Alberto M. Gorosito, ?Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario?, fuente página web: [www.aaf.org.ar](http://www.aaf.org.ar)) y el indicio es el hecho cierto conocido del que se infiere la presunción (cf. Catalina García Vizcaíno, ?Derecho Tributario", tomo II., Abeledo Perrot, Ed. 2010, fuente: página web: [www.lexisnexis.com.ar](http://www.lexisnexis.com.ar)). En el caso de autos, las planillas denominadas ?Detalles de medios? no constituyen indicios; tampoco las actas que acompañara el Municipio, y que, por lo menos procesalmente, el contribuyente recién pudo tomar conocimiento cuando el juez las pusiera a confronte. Podemos apreciar que lo que se notificara en las actuaciones administrativas al contribuyente eran planillas de ?Detalles de Medios? con una descripción de direcciones, con supuesta publicidad de ?La Serenisima? o "Actimel" en vidrieras, sin mayores precisiones. Si confrontamos la documentación reservada en Secretaría veremos que no pueden hacerse mayores correlaciones sobre las actas, tampoco manifestación alguna respecto de la colocación de la supuesta publicidad. Evidentemente no estamos en presencia de testimonios de terceras personas; tampoco el relevamiento; por lo que no existe indicio para aplicar válidamente una presunción retroactiva discutida. Recordemos que ?la autoridad de aplicación no puede proceder discrecionalmente en la apreciación de los indicios, ni tampoco limitarse a su mención sin explicaciones, ya que debe justificar el procedimiento observado para llegar a la determinación y ajustarse a indicios razonables.? (Cf. Carlos M. Giuliani Fonrouge, ?Derecho Financiero", Ed. Depalma, tomo I., 3° edición, 1977, página 469). En autos, no hay dada explicación (en el acto administrativo emitido por la Comuna) que permita inferir -de elemento acompañado al expediente administrativo- deuda retroactiva en concepto de Derecho de Publicidad y Propaganda; más aún, tal como ya dijéramos, tampoco de las copias de ?actas? acompañadas a este proceso. En virtud de lo expuesto, dicha falta de motivación afecta el principio general que, con carácter general, sentara el artículo 108 de la ordenanza general n° 267/80 y que, en su caso, debe respetar también la citada Ordenanza del Municipio de Chacabuco de Procedimiento Administrativo Municipal y, particularmente, la que regula el procedimiento determinativo y sumarial (Ordenanza n° 1933/97 y sus modificatorias). Por ello, considero ilegítima la exigibilidad retroactiva del tributo determinado y, consecuentemente, de la sanción que se le aplicara respecto de dicho presunto crédito fiscal. Razonabilidad de la determinación: - Así también corresponde ponderar cuando el contribuyente plantea la falta de determinación del presupuesto de hecho, ya que -de las planillas de ?detalles de medios?- no es posible identificar los comercios relevados, no consignando nombre o razón social y respecto de los domicilios; en muchos casos -como se describiera precedentemente- eran registros coincidentes, en otros sin numeral o en cruce de calles. Cabe destacar que el artículo 127 de la Ordenanza n° 1933/97 disponía: - ?Por la Publicidad y propaganda escrita o gráfica, con fines comerciales, y/o lucrativos, hecha en la vía pública y/o en el interior de locales o espacios con accesos al público, se abonarán los derechos que determinen la Ordenanza Impositiva Anual en relación con la naturaleza, importancia, forma de propaganda y publicidad y con la superficie y ubicación del anuncio, aviso y objeto que la contenga.? Luego el artículo 134 estipulaba: - ?La medición de la publicidad no genérica a los fines tributarios se realizará de acuerdo a las siguientes normas: - En el caso de tratarse de una superficie irregular se trazarán tangentes en los puntos externos a fin de lograr un polígono regular, sobre el cual se calculará la superficie..- - En las vidrieras se tomará el ancho total del vidrio en cuanto a la altura, se tomarán los puntos más salientes de la base y del extremo superior. - Los letreros que avancen sobre la vía pública, serán medidos desde la línea de edificación hasta la parte más saliente, y en cuanto a la altura se tomarán las partes más salientes de la base y el extremo superior..- - La publicidad que se exponga en los muebles e instalaciones de puesto de vendedores con parcela fija, se determinará conforme a la superficie total de cada lado en que se coloque.- -Las demás que determine el Departamento Ejecutivo por vía reglamentaria.? Podemos ver, por ejemplo, la Ordenanza Impositiva anual n° 4301/07 que prevé (artículo 15): - ?Los derechos de publicidad y propaganda a que se refiere el Libro Segundo, Título Quinto, se abonará de acuerdo con los valores mínimos que se detallan: Inciso a) Por cada letrero, cartel o similares aunque pertenezcan a un

mismo responsable, colocados en la vía pública o de manera que sobresalgan de la línea de edificación por m2. o fracción y por año o fracción ... \$30.- Inciso b) Si los letreros, carteles, o similares están pintados de ambos lados o son luminosos, se duplicará el metraje a los valores que corresponda. Inciso c) Por cada pizarra, artefacto, telón, etc. estable o desplazado a pie, por rodados, por la vía pública, por día ... \$ 1.- Inciso d): Por cada cartelera instalada en vereda para la fijación de afiches publicitarios por mes o fracción ... \$ 6.-? La Ordenanza Impositiva anual n° 4538/08 (en su artículo 15) estipula: - ¿Los derechos de publicidad y propaganda a que se refiere el Libro Segundo, Título Quinto, se abonará de acuerdo con los valores mínimos que se detallan: - Inciso a) Por cada letrero, cartel o similares aunque pertenezcan a un mismo responsable, visible desde la vía pública, colocado o no en la misma o de manera que sobresalgan de la línea de edificación por m2. o fracción y por año o fracción ... \$58.50.- Inciso b) Si los letreros, carteles, o similares están pintados de ambos lados o son luminosos, se duplicará el metraje a los valores que corresponda. Inciso c) Por cada pizarra, artefacto, telón, etc. estable o desplazado a pie, por rodados, por la vía pública, por día ... \$ 2.00.- Inciso d): Por cada cartelera instalada en vereda para la fijación de afiches publicitarios por mes o fracción ... \$12.00 .-? La Ordenanza n° 5005/09 (en su artículo 15) regula: - ¿Los derechos de publicidad o propaganda a que se refiere el Libro Segundo, Título Quinto, se abonaran; por año; por metro cuadrado y fracción los importes que al efecto se establecen: Letrero simples (carteles, toldos, paredes, heladeras, exhibidores, azoteas, marquesinas, kioscos, vidrieras, etc) ... \$ 180,00 Avisos simples (carteles, toldos, paredes, heladeras, exhibidores, azoteas, marquesinas, kioscos, vidrieras, etc.) ... \$ 180,00 Letreros salientes, por faz ... \$ 180,00 Avisos salientes, por faz ... \$ 180,00 Avisos en salas espectáculos ... \$ 180,00 Avisos sobre rutas, caminos, terminales de medios de transporte, baldío ... \$ 180,00 Avisos en columnas o módulos ... \$ 180,00 Aviso realizado en vehículos de reparto, carga o similares ... \$ 180,00 Avisos en sillas, mesas, sombrillas o parasoles, etc. Por metro cuadrado o fracción. ... \$ 180,00 Murales, por cada 10 unidades ... \$ 180,00 Avisos proyectados, por unidad ... \$ 372.50 Banderas, estandartes, gallardetes, etc., por metro cuadrado ... \$ 180,00 Avisos de remates u operaciones inmobiliarias, por cada 50 unidades ... \$ 315.00 Publicidad móvil, por mes o fracción ... \$ 315.00 Publicidad móvil, por año ... \$ 587.50 Avisos en folletos de cine, teatros, etc. Por cada 500 unidades ... \$ 180,00. Publicidad oral, por unidad y por día ... \$ 180,00 Campañas publicitarias, por día y stand de promoción ... \$ 200,00 Volantes, cada 500 o fracción ... \$ 180,00 Por cada publicidad o propaganda no contemplada en los incisos anteriores, por unidad o metro cuadrado o fracción ... \$ 300,00 Casillas o Cabinas por unidad y por año ... \$ 450.00 En igual sentido que esta última se encuentra regulado dicho valor, en el artículo 15 de la Ordenanza n° 5007/09 para el año 2010. Podemos apreciar que mutó la identificación de los supuestos en las distintas Ordenanzas, pero -no obstante ello- la equiparación del supuesto por el que se pretende gravar con el derecho de publicidad y propaganda a la actora sobre una base de un metro cuadrado resulta irrazonable por desproporcionado, en violación del límite previsto por el artículo 28 de la Constitución Nacional y en contraposición con los parámetros para efectuar una determinación sobre base presunta sentados por el artículo 28 bis de la Ordenanza n° 1933/97 del Municipio de Chacabuco incorporado por la Ordenanza n° 5007/09, sin que -en el caso- se hubiese puesto en duda su aplicación temporal por parte del actor. Por ende, cabe admitir el planteo expuesto por el demandante. Límites respecto del derecho de publicidad y propaganda y alcance de la litis: - Cabe notar que el Municipio de Chacabuco ha adherido a la Ley n° 13650 (a través de la Ordenanza n° 4659/08 y que motivara la readecuación del hecho imponible del Derecho de Publicidad y Propaganda a través de la Ordenanza n° 5007/09), haciendo mención expresa en el artículo 127 a la adhesión a la Ley n° 13650. Recordemos que el artículo 42 de dicha Ley establece: - ¿Crear el Fondo para el Fortalecimiento de Recursos Municipales que tendrá como objetivos lograr la simplificación tributaria, la compensación y el incremento de los recursos asignados a los Municipios que no apliquen gravámenes retributivos por los servicios y/o conceptos que se indican a continuación, sin perjuicio de que continúen y/o implementen su prestación: a) Faenamamiento, inspección veterinaria y bromatológica, visado de certificados u otro tipo equivalente de tasa de abasto o derecho. b) Publicidad y propaganda hecha en el interior de locales destinados al público (cines, teatros, comercios, supermercados, centros de compras, campos de deportes y similares).? Dicha adhesión supuso un compromiso y una limitación por parte del Municipio, sin perjuicio que -en el presente caso- no resulte necesario su tratamiento y ponderación, en virtud del modo en que he propuesto resolvamos las cuestiones precedentes. Por ello tampoco resulta necesario determinar: a- la condición del actor como contribuyente o responsable solidario del derecho, b- la ausencia en el procedimiento administrativo del titular de cada comercio, c- la naturaleza del tributo, d- sus límites frente a los compromisos asumidos por la Provincia de Buenos Aires (adhesión por Ley n° 10650) en función de la Ley n° 23548 [fundamentalmente su artículo 9 inciso b) y el criterio que sentara el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos en Resolución n°406/08 y, recientemente, en Resoluciones 562 a 569/2011 respecto de los límites del ¿derecho de publicidad y propaganda?], e- la extensión de dicho tributo respecto de publicidad o propaganda en el interior de los locales visualizable desde la vía pública, f- el concepto de ¿trascendencia? a la vía pública, g- el cambio de circunstancias a ponderar respecto del tributo respecto de las consideraciones que realizara la SCBA en la temática (Vg. sentencia del 14/06/1996, causa B. 51.394, "Favacard S.A.C.I. y F.

c/ Municipalidad de General Pueyrredón. Demanda contencioso administrativa" -confirmada en el punto por la CSJN en sentencia del 30/06/2008 en causa F. 1224. XXXII. RECURSO DE HECHO Favacard S.A.C.I. y F. c/ Municipalidad de General Pueyrredón-; resolución del 12/07/2006 en causa I-68328 "Fric-Rot Sociedad Anónima Industrial y Comercial c/ Municipalidad de Zárate s/ Inconstitucionalidad arts. 126 y 127 Ord. Fiscal n° 2812"), h- los alcances de la ordenanza general n° 197 frente a la regulación municipal específica sin una derogación expresa, i- la ponderación de la naturaleza de la actividad de la actora frente al presupuesto de hecho previsto en la norma; o j- las características y finalidad de las comunicaciones o avisos colocados en los comercios poniendo en conocimiento la adhesión de éste al servicio que presta la actora. Por ello, en virtud de lo expuesto, propongo se rechace el recurso de apelación y se confirme el fallo apelado, e imponiendo las costas a la demandada, vencida (artículo 51 apartado 1 CCA) [cfr. "Visa", expdte. n° 1437, RSD de fecha 01/02/2013 - expdte A-72514 en RSD de la SCBA de fecha 21/12/2016; "L'oreal", expdte. n° 1959, en RSD de fecha 23/06/2015; entre otros]. ASÍ VOTO. El Juez Schreginger expresó: - Comparto los razonamientos y lo propuesto por el Juez Cebey. ASÍ VOTO. La Jueza Dra. Valdez dijo: - Por similares consideraciones que las expresadas por el Dr. Cebey, voto en igual sentido. En virtud del resultado que instruye el Acuerdo que antecede, esta Cámara RESUELVE: 1° Confirmar el pronunciamiento apelado; - 2° Tener presente el caso federal planteado por la apelante; - 3° Imponer las costas de esta instancia a la demandada, vencida (artículo 51 CCA); - 4° Diferir la regulación de honorarios para su oportunidad procesal (artículo 51 decreto ley n° 8904). Regístrese y notifíquese por Secretaría.

033480E