

# **Derechos de publicidad y propaganda: jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia**

**Marcos, Laura M.**

**Alvarez Echagüe, Juan Manuel**

**Publicado en:** PET 2013 (abril-512), 3

## **I. Introducción**

Han sido objeto de vasto tratamiento doctrinario los conflictos originados por los derechos de publicidad y propaganda, aplicados por municipios de distintas provincias, principalmente en las de Córdoba, Buenos Aires y San Luis.

En consecuencia, el reclamo que distintos sujetos (1) recibieron por los fiscos municipales dio lugar a pronunciamientos de tribunales provinciales, e incluso intervino la Comisión Federal de Impuestos, por haberse argumentado la violación de la ley 23.548, coparticipación federal de impuestos, que ella intenta tutelar.

En el fallo "Papel Misionero S.A.I.F.C. c/ Provincia de Misiones", del 5 de mayo de 2009 (Fallos: 332-1007) el Alto Tribunal restableció la limitación para habilitar su competencia originaria en razón de la materia, y desde entonces los contribuyentes que entiendan que una norma tributaria local afecta la ley de coparticipación federal de impuestos, deben recurrir a la justicia provincial, y si existe cuestión federal, incoar el recurso extraordinario (2).

Así sucedió en el caso del "Recurso de hecho deducido por la demanda en la causa Municipalidad de Mercedes c/ Arcor S.A.I.C. s/ apremio", resuelto el 7 de agosto de 2012: es el primer fallo emitido por la Corte Suprema de Justicia en relación a los derechos (o tributos) de publicidad y propaganda. La decisión no contiene un análisis de su naturaleza jurídica, ni cuestiones vinculadas a su clasificación, legalidad o constitucionalidad; la causa es resuelta por remisión al dictamen de la Procuración General, que toma como base la falta de publicación de la norma comunal y se hace referencia a pronunciamientos anteriores en el mismo sentido.

Sin perjuicio de ello, haremos un repaso por la problemática generada por los controvertidos derechos de publicidad y propaganda, que no dudamos en calificar como tributos.

## **II. Derechos de publicidad y propaganda**

### **II. a. Aclaración preliminar.**

Estos tributos (mal llamados derechos) pueden ser clasificados, conforme la redacción casi uniforme realizada por las ordenanzas, que los refieren a elementos publicitarios existentes en la vía pública, los que se observan desde la vía pública, o los ubicados en lugares de acceso público.

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

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

En general, se admite la procedencia de este tributo cuando se trata de gravar la existencia de elementos publicitarios instalados en la vía pública o en el exterior de un local, sea con el concepto de precio público, o como tasa. En tanto tasa, el cobro de dicho tributo se justifica por la actividad municipal de policía de la publicidad, por estar facultados para controlar su contenido, en cuanto al decoro de la publicidad y a las buenas costumbres, como también respecto de la seguridad de los elementos publicitarios ubicados en el ejido municipal, que apunta a colocarlos en debida forma, para evitar caídas, como también impedir que obstaculicen las señales de tránsito.

No obstante, algunos autores sostienen —erradamente para nosotros— que 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.

Analizado este tipo de publicidad como modalidad de precio público, o como tasa, resulta poco discutida la legitimación de los municipios para gravar los elementos publicitarios instalados en el frente de los comercios (3) y en la vía pública en general; la jurisprudencia avaló su cobro.

El problema se inicia cuando, con fines recaudatorios, los municipios hacen reclamos en concepto de publicidad y propaganda respecto no sólo de los elementos publicitarios existentes en la vía pública, sino también sobre los que se vean desde la vía pública, o lugares de acceso público. Así se intenta hacer tributar por elementos publicitarios ubicados adentro del local.

Esta última pretensión municipal ha recibido gran cantidad de críticas por la doctrina y ha motivado fallos y resoluciones tendientes a limitar al uso de esta herramienta tributaria (4).

Los municipios son autónomos, ya no caben dudas. Tampoco las hay respecto de que dicha autonomía es de segundo grado, es decir, subordinada a los mandatos constitucionales de cada provincia. Los municipios pueden cobrar toda especie de tributos, con inclusión de impuestos, aunque con límites, que provienen de la Constitución nacional, así como de normas infraconstitucionales. La ley 23.548 contiene límites al accionar de las comunas: su art. 9º, inc. b), más allá de que puede declamarse la inconstitucionalidad

palmaria de esta norma, por diversos motivos. Pero, en tanto los municipios no denuncien dicha ley, y no solo ello, sino que, además, perciban fondos provenientes de su aplicación, están decididamente obligados por sus previsiones (5).

Los comentarios siguientes no se proponen avasallar la autonomía municipal, sino exponer con claridad el ejercicio indebido que hacen algunas comunas de sus facultades de imposición.

## **II. b. Múltiples cuestionamientos.**

El primer obstáculo a la pretensión municipal de percibir el tributo referido a la publicidad hecha en el interior de los establecimientos, se presenta al confrontarlo con el derecho intrafederal.

Dicha ley 23.548, en su art. 9º, inc. b), prevé que las provincias adheridas se obligan "a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipalidades de su jurisdicción,...no apliquen gravámenes análogos a los nacionales distribuidos por esta ley"; esta limitación no alcanza "... a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados...". El mismo art. 9º, inc. e), refuerza esas limitaciones y dispone que cada provincia "...se obliga a derogar gravámenes provinciales y a promover la derogación de los municipales que resulten en pugna con el régimen de esta ley".

¿Cuál es el hecho imponible, según las ordenanzas fiscales de los municipios, para esta especie de tributo referido a la publicidad interior? "Está constituido por la publicidad o propaganda que.... se efectúe en el interior de locales destinados al público, cines, teatros, comercios, campos de deportes y demás sitios de acceso al público, realizada con fines lucrativos o comerciales..".

De la propia redacción de la norma no se puede advertir cuál sería el servicio que presta el municipio, como condición para exigir el tributo.

Si descartamos 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 nos quedaría la alternativa de que se trate de impuestos.

En el caso de que el tributo esté referido a la especie impuesto, debería igualmente evaluarse su legitimidad, ante el compromiso asumido por las provincias, en representación de sus municipios, de no establecer tributos análogos a los coparticipados.

Al existir impuestos nacionales que gravan la renta (impuesto a las ganancias), el patrimonio (bienes personales y ganancia mínima presunta), el consumo (IVA, impuestos internos), es evidente que no existen manifestaciones de capacidad contributiva que puedan resultar alcanzadas por un impuesto a la publicidad y propaganda, pues, indefectiblemente, su materia imponible colisionará con las de aquellos impuestos nacionales.

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.

El primer pronunciamiento sobre el tema es el de la resolución 406, del 18 de diciembre de 2008, dada por la Comisión Federal al promover de oficio el análisis de los llamados derechos de publicidad y propaganda, previstos en las ordenanzas de las municipalidades de Berisso, Luján y General Rodríguez, en la Provincia de Buenos Aires, a raíz del planteo judicial por empresas que cuestionaron la exigencia de esos tributos.

En dichas actuaciones la Asesoría Jurídica emite el dictamen 27: "En el caso de publicidad y propaganda por anuncios o anaqueles colocados en el interior de los locales comerciales, es un impuesto y, como tal, análogo al impuesto a las ganancias. En consecuencia, sugiero que la Comisión declare que se encuentra en pugna con el régimen de coparticipación federal de impuestos".

La Comisión no llega a pronunciarse sobre el fondo de la cuestión planteada, por cuanto a posteriori del dictamen, la Provincia de Buenos Aires comunica que por el art. 42 de ley 13.850 dispuso crear un "Fondo para el fortalecimiento de recursos municipales", con el objetivo de compensar e incrementar los recursos asignados a los municipios que no apliquen tributos retributivos de los siguientes servicios: a) tasa de abasto y b) publicidad y propaganda hecha en el interior de locales destinados al público (cines, teatros, comercios, supermercados, centro de compras, campos de deportes y similares).

Asimismo, mediante ley 13.863 se crea el "Fondo municipal de inclusión social", a distribuir entre las municipalidades que se adhieran al art. 42 de la ley 13.850.

A partir de estas normas, se produce la adhesión de los municipios, que intervienen en el procedimiento: modifican la redacción de sus ordenanzas, y derogan en ellas los artículos referidos a la publicidad interior, por ser contrarios a lo establecido en el art. 42 de la ley 13.850.

En razón de esta modificación en las ordenanzas, se resuelve que la cuestión planteada ante la Comisión deviene abstracta.

Esta decisión de la Provincia de Buenos Aires pareció dar solución al conflicto atinente a la publicidad interior, al menos en ese ámbito provincial Sin embargo, restaba tratar el tributo sobre la publicidad interior en municipios de las provincias de Córdoba, Mendoza, San Luis, entre otras.

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 (6), se dictan 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, el reclamo se funda en la colocación de productos en exhibidores o pretendiendo enmarcar a la publicidad realizada en el interior de los comercios dentro de los supuestos susceptibles de tributar los derechos de publicidad y propaganda.

"En este supuesto, (...) los derechos de publicidad y propaganda pretendidos por las municipalidades revisten el carácter de impuesto, dado que el contribuyente no recibe por parte del Estado contraprestación alguna, y tampoco está haciendo uso del espacio público".

"En tal supuesto consideramos 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 señala que se identifica más con el impuesto a las ganancias que con el IVA: en cuanto a la identificación del sujeto pasivo (la firma que publicita sus productos) y a la imposible traslación a los precios, como podría ocurrir con el IVA. Por tanto, se encuentra en pugna con la ley 23.548: así lo declara el Comité Ejecutivo.

También existen fallos judiciales (7) que han hecho lugar al planteo de los contribuyentes, con fundamento en la señalada violación de la ley 23.548 en lo atinente a los derechos de publicidad y propaganda en el interior de los locales.

Igualmente (8), una serie de fallos hicieron lugar a los planteos de los contribuyentes, tanto en lo que hace a publicidad interior como a la realizada en la vía pública, o visible desde ésta, en función de otros aspectos cuestionables de estos tributos.

Así, por ejemplo, una irregularidad frecuente en el accionar de los municipios consiste en intimar el pago de tributos a la publicidad y propaganda mediante actas de constatación en las que se incluyen no sólo los elementos publicitarios observados al momento de labrarlas, sino que también pretenden extender la existencia de éstos al cobro del tributo retroactivamente, por cinco años.

De tal modo, se efectúa una supuesta constatación para atrás, lo cual transforma todo este procedimiento en un absurdo jurídico, conforme lo señalan distintos fallos judiciales (9).

Son numerosas las irregularidades en que incurrir 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.

Del mismo modo, cuando las actas sean acompañadas, normalmente de éstas surgen muy pocos datos: sólo contienen, en cuanto a poder conocer la posible configuración de los hechos imposables que resultarían alcanzados por tributos, lo siguiente: período, tipo — por ejemplo, puede tratarse de "calcos", ubicación — limitándose en general a la enumeración de dos intersecciones e importe en pesos.

Estos pocos datos permitirían concluir que se pretendería el pago de un tributo por la supuesta publicidad consistente en la exhibición de "calcos". Pero esto no resulta suficiente. ¿Dónde resultan exhibidos y por parte de quién? ¿Se trata de una exhibición en comercios? Si es así, ¿por qué motivo no se los identifica?

Todos estos interrogantes ponen en jaque el ejercicio del derecho de defensa por parte del sujeto intimado, al momento de efectuar su descargo.

Otro problema surge con las notificaciones. Para sujetos que, en su inmensa mayoría, no tienen domicilio legal, fiscal o comercial en el ejido municipal, a los fines de las notificaciones deberá estarse al domicilio social de las empresas requeridas, y no a ningún domicilio alternativo. Pero no sólo ello, por ser común que las notificaciones que pretenden tener fecha cierta, con la finalidad de que la parte pueda ejercer temporáneamente su defensa en juicio, son efectuadas mediante cartas simples o, en el mejor de los casos, con avisos de retorno.

Todos estos vicios en el procedimiento de determinación del tributo han sido objeto de pronunciamientos judiciales (10).

También ha sido cuestionada la legitimación municipal de perseguir el tributo, dada la falta de publicación de la ordenanza que lo impone, como ha sucedido en el caso objeto de comentario.

### **III. Publicidad de las normas**

La publicación de las leyes hace posible que el derecho se presuma conocido por todos: por ende, la ignorancia de las leyes no sirve de excusa. Se trata de una presunción legal, *iuris et de iure*, sin la cual sería imposible reglar la vida en sociedad; esta ficción se aplica a las leyes, y a los decretos, resoluciones u ordenanzas. Aun cuando se trate de una ficción, sería arbitraria si no existiera una previa publicación de tales normas, para hacerlas accesibles a su conocimiento, lo cual igualmente pone en juego el importante principio de seguridad jurídica.

La plena publicidad de las leyes en sentido material es exigida por nuestra Constitución nacional, al consagrar en su art. 19 el principio de legalidad: "Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de lo que ella no prohíbe".

Además, surge claramente de la Constitución nacional el principio de reserva de ley en materia tributaria (art. 17), extensivo al orden provincial y municipal, no sólo por imperio de su art. 5º, sino porque deviene de los orígenes del constitucionalismo (no taxation without representation, de la Carta Magna inglesa de 1215.)

A modo de ejemplo, en la Constitución española el art. 9.3 señala: "La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables, o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos".

El Tribunal Constitucional español, el 23 de abril de 2003, en su sentencia 27/1981, explicó que la seguridad jurídica es la "...suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad..."(11)

Alberto Biglieri afirma que, identificado claramente el hecho imponible, único e indubitable, amparada la recaudación en los principios legislados sobre la realidad económica, la norma sólo puede ser cumplida si es conocida por todos (12). Cada una de las tres estructuras estatales pueden tener su órgano de difusión, pero es inadmisibles que se pretenda imponer el cumplimiento de una obligación tributaria que no se conoce, y por lo tanto al no calcularse, por desconocimiento, no conforma parte del sistema de costos comerciales, industriales o empresariales.

En función de tales premisas cobran relevancia distintos fallos judiciales que concluyen en la necesaria exigencia de publicación de las ordenanzas tributarias y fiscales de orden municipal.

### **III.a. Pronunciamientos judiciales. Fallo previo del Alto Tribunal.**

Existe desde hace tiempo un claro pronunciamiento del Alto Tribunal que requiere la publicidad de la norma, como condición ineludible para que el fisco pueda reclamar el pago del tributo contemplado en ella. Fue similar al de nuestro comentario —aunque no estaba referido a los derechos de publicidad y propaganda— el de la causa "Municipalidad de Santiago de Liniers c/ Irizar, José Manuel", del 19 de octubre de 2004 (Fallos: 327-4474): el Alto Tribunal receptó la defensa de inhabilidad de título por inexistencia de deuda planteada por la accionada en un apremio municipal, dada la falta de publicación de la ordenanza municipal que daba sustento al crédito ejecutado en dichas actuaciones.

En este pleito, desde su primera presentación, la accionada opuso inhabilidad de título por inexistencia de deuda, en razón de no haber sido publicada en el Boletín Oficial de la Provincia la ordenanza que establecía el tributo. El municipio, al momento de contestar el planteo, sólo hizo una negativa genérica de la cuestión, pero no acompañó copia de la publicación, ni mencionó el día o número de Boletín en que se habría hecho tal publicación. Tanto en primera como en segunda instancia, es rechazado el planteo de la accionada, con el argumento de que escapaba al estrecho marco cognoscitivo del apremio. Llegado el asunto a entendimiento del Alto Tribunal, el Procurador entendió que la solución del caso sólo requería la constatación de la publicación oficial de la ordenanza, lo que no afectaba el carácter ejecutivo de la acción.

A partir de este precedente, se establece el criterio que si bien no necesariamente las ordenanzas municipales se deben publicar en el Boletín Oficial municipal, o en el de la Provincia, sin duda alguna debe existir una publicación oficial.

En lo relativo a estos derechos de publicidad y propaganda, se sucedieron una serie de fallos donde, con cita del precedente "Irizar", se hace lugar al planteo de inhabilidad de título por inexistencia de la deuda, pues los municipios de la Provincia de Buenos Aires no logran acreditar la publicación de las ordenanzas en un medio escrito de difusión masiva, como para sustentar el crédito reclamado, según el requisito de publicidad en la prensa que exige la Constitución de la Provincia.

La única modificación que se puede plantear es la respuesta de la Municipalidad al requerimiento del demandado o del tribunal: acreditar la publicación efectiva de la norma. Así, hubo casos en que tal respuesta se limitó a una mera negación, en el sentido que no cabe exigir esa publicación en el Boletín Oficial de la Provincia, y sin explicar el medio de difusión utilizado (13), o supuestos en los cuales el municipio sólo afirmó la utilización de métodos de difusión, pero sin acreditar tal circunstancia (14); en otros casos, el medio utilizado y acreditado no cumplía la exigencia constitucional.

Esto último sucedió en dos causas tramitadas ante la sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Mercedes, con fallo del 17 de septiembre de 2009, "Municipalidad de Alberti c/ Unilever y c/ L' Oreal Argentina S.A.": luego de verificar que en la página web de Alberti no estaban registradas las ordenanzas municipales, ni se indicaba el medio de publicación de éstas, se dicta una medida para mejor proveer por la cual se intima a la actora señale el medio donde habían sido publicadas las ordenanzas en las que se basaban los certificados de deuda ejecutados y se acompañe copia de su publicación. La actora contestó que en el Partido de Alberti las ordenanzas se publican en la cartelera municipal y se exhiben en las oficinas respectivas, que están a la vista del público y acompaña una certificación firmada por el intendente; además, da cuenta que la ordenanza había sido publicada en la cartelera municipal durante un mes, y que fue puesta a disposición del público en la oficina de Rentas. La Cámara consideró insuficiente la publicación de las normas en la cartelera municipal, y concluyó que, de tal modo, no se cumplió con la exigencia de publicación por la prensa, prevista por el art. 193 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires; por esos motivos, hizo lugar a la excepción y rechazó la ejecución.

De esta serie de fallos se infiere que no es posible pretender el cobro de un tributo si no se ha publicado la norma que lo impone. La norma tributaria exige una amplia difusión, máxime cuando el sujeto pasivo no tiene domicilio en el ejido territorial del municipio.

El meollo radica en cómo se satisface el requisito de publicidad: dado que nuestro país es federal y las provincias conservan todo el poder no delegado a la Nación, debemos remitirnos a la organización institucional de cada provincia para saber cómo se ha previsto la publicación de las ordenanzas de alcance general.

### **III.b. El fallo "Municipalidad de Mercedes c/ Arcor SAIC s/apremio": planteo de la ejecutada.**

La Municipalidad de Mercedes inicia juicio de apremio contra la demandada —en procura del cobro de una suma por derechos de publicidad y propaganda, períodos 2000 a 2006, con más intereses, multas y recargos, desde la fecha de expedición del título de deuda hasta su pago—, ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial 4 de Mercedes, Provincia de Buenos Aires. La demandada negó la deuda y opuso excepciones de falta de legitimación pasiva, inhabilidad de título y prescripción.

Respecto de la primera de las excepciones, señaló que el municipio carecía de poder de imperio para reclamarle dichas obligaciones, por cuanto no desarrollaba actividad, ni poseía local o establecimiento en el Partido de Mercedes, y no revestía, entonces, la calidad de contribuyente del municipio. Agregó que las obligaciones reclamadas le eran inexigibles por falta de publicación de la ordenanza fiscal e impositiva municipal: este argumento resulta dirimente al ser resuelta la causa.

En punto a la inhabilidad de título sostuvo que la boleta de deuda contenía vicios extrínsecos, pues no permitía identificar los conceptos gravados por los derechos de publicidad y propaganda que se pretendían ejecutar, como también que dichos derechos no podían ser reclamados por vía del juicio de apremio en tanto carecían de naturaleza tributaria, y que el decreto del ejecutivo

municipal sobre el que se basaba el título ejecutado, no había determinado la obligación tributaria a su respecto, sino en cabeza de Visa S.A. Puntualizó también que la deuda por el año 2000 estaba prescripta.

### **III.b.1. La postura de los tribunales inferiores**

El Juzgado de Primera Instancia de Mercedes rechazó las excepciones de falta de legitimación de la actora e inhabilidad de título, e hizo lugar a la de prescripción. En consecuencia, mandó llevar adelante la ejecución por derechos de publicidad y propaganda por los períodos 2001 a 2006, con más intereses y multa. En relación a la falta de publicación de la ordenanza fiscal a la que aludía la demandada, el art. 226, inc. 8º, de la ley orgánica municipal de la Provincia de Buenos Aires, por su literalidad y claridad, lo eximían de mayores comentarios, máxime cuando la carga de la prueba pesaba sobre la parte que alega el hecho negativo, que no ha sido probado, por lo que el planteo debía ser desestimado.

Interpuesto recurso por la demandada, la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Mercedes confirmó el fallo de primera instancia; para ello alegó que las defensas debían ser desechadas en razón del carácter autónomo del título ejecutivo y del limitadísimo marco de conocimiento de dicho proceso.

Disconforme, la demandada interpone recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley: consideró que el fallo encuadraba en la categoría de arbitrario o absurdo, y contravenía el art. 168 de la Constitución provincial, al haber omitido analizar cuestiones propias del juicio de apremio y se habían soslayado argumentos decisivos planteados al oponer excepciones.

La empresa resaltó que el fallo se fundaba en norma que le era inaplicable, al no ser vecina del Partido de Mercedes y, fundamentalmente, que el municipio no sólo no había acreditado la publicación de la ordenanza, sino que ni siquiera había manifestado que ella se hubiera realizado.

La Cámara desestimó por inadmisibles el recurso de inaplicabilidad de ley: consideró que la resolución recurrida no revestía el carácter de definitiva, exigido por los arts. 278 y 296 del CPCC provincial. Contra esta decisión denegatoria, la ejecutada interpuso recurso de queja ante la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires.

### **III.b.2. Postura de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires.**

La Suprema Corte de Justicia provincial declaró inadmisibles el recurso, al reiterar lo sostenido por la Cámara en el sentido de que el fallo recurrido carecía de la condición de definitivo, en tanto había sido dictado en el marco de un juicio de apremio, y que las cuestiones planteadas podrían ser nuevamente tratadas en un juicio ordinario posterior.

La ejecutada calificó dicho fallo provincial como arbitrario, pues al apartarse de pacífica jurisprudencia del Tribunal, omitió pronunciarse sobre la vigencia de la ordenanza municipal, como base del reclamo; consideró esencial este aspecto, pues de verificarse la falta de publicación de la norma, se mandaría llevar adelante el cobro de una deuda tributaria sin sustento legal, que lo hace inexigible e inexistente, con afectación del principio de reserva de ley propio de la materia tributaria.

Pese a haber sido dictado en un juicio de apremio, dijo la firma que el fallo resultaba definitivo, o asimilable a tal, dado que en él se habían definido aspectos sobre los que no podía reeditarse la discusión en una instancia ulterior.

La Suprema Corte de Justicia de la Provincia rechazó el recurso por entender que sólo traducía la disconformidad de la demandada con lo decidido, sin sustentarse en adecuada impugnación de las razones brindadas por el fallo, ni contar con argumentos prima facie suficientes para que pudiera considerárselo arbitrario, y por tratarse de cuestiones de derecho público local y procesal, las que resultaban privativas de los tribunales locales.

Frente a ello, la ejecutada fue en queja ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

### **III.b.3. Postura de la Procuración General de la Nación y decisión del Alto Tribunal.**

La Procuración entiende que el remedio federal intentado por la demandada fue mal denegado, pues si bien, en principio, las decisiones recaídas en los juicios ejecutivos no reúnen el carácter de definitivas, a los fines del recurso previsto en el art. 14 de la ley 48, debido a la posibilidad que asiste a las partes de plantear nuevamente sus derechos —sea por el fisco al librar nueva boleta de deuda, o por el ejecutado, mediante la vía de la repetición—, en la presente causa, se rechazaron las excepciones de falta de legitimación activa y de inhabilidad de título por manifiesta inexistencia de deuda, con sustento en lo dispuesto por el art. 226, inc. 8º, de la ley orgánica municipal, de suerte que lo allí resuelto no podría volver a ser planteado posteriormente.

En cuanto a la competencia del Alto Tribunal, la Procuración entiende que los agravios del recurrente suscitan cuestión federal bastante para su examen, sin que obste a ello que las cuestiones debatidas sean de hecho, prueba y derecho público local y, como regla, ajenas al recurso del art. 14 de la ley 48, toda vez que lo decidido sobre temas de esa índole admiten revisión en supuestos excepcionales cuando, como en el caso de autos, se omiten ponderar argumentos conducentes para la correcta solución del pleito, que importan la aplicación mecánica de un precepto legal.

Asimismo, destaca que el fallo ha sido dictado por el superior tribunal que establece el ordenamiento local, conforme a los arts. 160 y 161 de la Constitución provincial, y art. 292 y siguientes del CPCCP.

Recuerda también que, en juicios de apremio, el Alto Tribunal admitió, en forma excepcional, la procedencia de la vía extraordinaria cuando resultaba manifiesta la inexistencia de deuda exigible, pues lo contario implicaba privilegiar un excesivo rigor formal con grave menoscabo de garantías constitucionales (Fallos: 278-346; 298-626; 302-861, entre otros).

Señala que, desde su primera presentación, Arcor opuso la defensa de inexistencia de deuda, y que la ordenanza que establece el tributo no había sido publicada.

Al contestar las excepciones, analiza que el municipio sólo realizó una negativa genérica sobre la cuestión, sin acompañar copia de la publicación ni individualizar sus datos, como también que se opuso expresamente a la producción de pruebas ofrecidas por la demandada.

Frente a ello hace notar que el juez de primera instancia —luego confirmado por las instancias posteriores— sostuvo que el planteo sobre la falta de publicación debía ser desestimado en función del art. 226, inc. 8º), de la ya citada ley orgánica, en precepto que lo eximía de mayores comentarios sobre la falta de publicación de la ordenanza; por ser éste un hecho negativo, quien lo alegaba debía probarlo, lo que no se había logrado en este caso.

Por el contrario, el dictamen de la Procuración observa que el citado art. 226, inc. 8º, se limita a incluir dentro de los impuestos, tasas, derechos, licencias, contribuciones, retribuciones de servicios y rentas que constituyen recursos municipales, la "colocación de avisos en el interior y exterior de tranvías, vehículos en general, estaciones de ferrocarril, teatros, cafés, cinematógrafos, y demás establecimientos públicos, colocación, inscripción o circulación de avisos, letreros, chapas, banderas de remates, escudos, volantes y toda otra publicidad o propaganda escrita u oral hecha o visible en la vía pública con fines "lucrativos y comerciales". Este aspecto —acota el dictamen— es ajeno a la debida publicación de la ordenanza, que es lo controvertido en la litis.

Por tal motivo, considera que el fallo provincial contiene un fundamento aparente, que lo priva de ser un acto judicial válido; por esa razón, sostiene que cabe atender a la arbitrariedad que la ejecutada imputa a lo resuelto.

El dictamen concluye que, a la luz de la doctrina sentada en "Irizar" (Fallos: 327-3374), "...no puede dejar de señalarse que contrariamente a lo sostenido por el juez de grado, la solución definitiva del caso sólo requiere la simple constatación de la publicación oficial de la mencionada ordenanza, acto requerido para la satisfactoria divulgación y certeza sobre la autenticidad del texto de aquellas decisiones de contenido normativo general (Fallos: 293-157. Considerando 6º) y que, en la especie, la sencilla verificación de tal extremo no parece afectar el carácter ejecutivo de la acción promovida".

Por tanto considera que corresponde hacer lugar a la queja, revocar el fallo que rechaza el recurso de inaplicabilidad de ley, y ordenar que se dicte nuevo fallo conforme a derecho.

El Alto Tribunal, por decisión unánime, se remite a las consideraciones del dictamen de la procuradora fiscal, y resuelve hacer lugar a la queja, declarar admisible el recurso extraordinario y revocar el fallo apelado, con costas, como también dispone que los autos vuelvan al tribunal de origen a fin de ser dictado nuevo pronunciamiento con arreglo a lo decidido por ésta.

Así, luego del tedioso derrotero por los tribunales provinciales, la accionada accede al Alto Tribunal de la República, y obtiene fallo favorable, pero que no concluye el asunto en forma definitiva, pues se debe dictar nuevo pronunciamiento. El tiempo se ha perdido de manera por completo inútil, cuando se estaba frente a un pleito cuya solución era sumamente sencilla si se aplicaba, tanto por el juzgado como por la alzada, la clara doctrina del fallo "Irizar".

Es sabido que la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene efectos, tanto en los temas federales como en los que no lo son, de vinculación hacia los tribunales inferiores. En el primer caso, por tratarse del intérprete último y más genuino de nuestra Constitución nacional; en el segundo, vincula moralmente sobre la base de los principios de celeridad y economía procesal (15).

Ello parece tener poco de público y notorio, para algunos jueces provinciales, quienes pretenden justificar lo injustificable, lo ilegítimo, pese a existir jurisprudencia reiterada sobre temas como el comentado en este trabajo.

La voluntad del Alto Tribunal, vinculada a dilucidar las cuestiones de índole local en sede de la justicia provincial, parece ser razonable y adecuada a nuestro ordenamiento jurídico. Pero para que en nuestro sistema exista tutela judicial efectiva, se deben establecer acciones concretas a fin de que los jueces locales emitan fallos conformes a derecho, ajustados a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y que sea impermeable a las presiones políticas de intendentes y/o gobernadores. Si ello no se logra, la conclusión es que los pleitos demorarán muchos años en ser resueltos, en algún momento se abarrotará de causas el Alto Tribunal y, en especial, solamente podrán acceder a fallos que hagan justicia los justiciables con sobrada capacidad económica para poder soportar las consecuencias de procesos judiciales interminables, solve et repete de por medio en muchos casos, con lo cual se ve desvirtuado el derecho igualitario de acceso a la justicia.

Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

(1) Usamos el termino sujetos, y no contribuyentes, dado el tenor de distintos reclamos donde se ha llegado incluso a plantear la falta de legitimación pasiva del sujeto -normalmente empresa productora y/o comercializadora de bienes y servicios a nivel nacional—, por la falta de vinculación jurídica de esta última en relación al municipio.

(2) Alvarez Echagüe, Juan Manuel y Ludueña, Gabriel E., "La Corte ha otorgado certificado de defunción al derecho intrafederal en materia tributaria", en La Ley Práctica Profesional 2009-96, 43.

(3) Sobre este punto existe dispar jurisprudencia, que abarca desde los precedentes de la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires en los autos B. 52.054, "Banco de Galicia y Buenos Aires"; B.51.394 "Favacard S.A.C.I. e I.; 68.328, "Fric — Rot", hasta el más reciente, de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, en "Nueva Card S.A. c/ Municipalidad de Benito Juarez s/ Pretensión Anulatoria", del 13 de diciembre de 2011.

(4) Para mayor desarrollo del tema nos remitimos a la obra "Tributos por publicidad y propaganda ", de Fernando Alcón y Laura M. Marcos, ed. Ad Hoc, Buenos Aires, 2007.

(5) Juan Manuel Álvarez Echagüe, "Los municipios, su status jurídico y sus potestades financieras y tributarias en el marco de la Constitución reformada", revista Impuestos: LVII-B, pág. 2436; y "La potestad tributaria a partir del concepto constitucional de autonomía", Periódico Económico Tributario del año 2005, pág. 208.

(6) Las actuaciones se inician contra municipios de la Provincia de: Mendoza (Guaymallen y Godoy Cruz); Córdoba (Laguna Larga); Entre Ríos (Nogoyá); Misiones (San Javier); y San Luis (Justo Daract).

(7) En los autos "Danone Argentina S.A. c/ Municipalidad de Merlo s/ordinario", la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, sala II, del 14 de diciembre de 2010 concluyó que por no estar probados los servicios municipales efectivamente prestados por el HI 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 impositivas 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 y, en consecuencia, hace lugar a la acción de certeza intentada por la actora y declara la ilegitimidad de la ordenanza municipal. En el mismo sentido, el 8 de mayo de 2012, el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso-administrativo 1 de Trenque Lauquen, en la causa "Kodak Argentina S.A.I.C. c/ Municipalidad de Villega s/ Pretensión Anulatoria" concluye —previa cita de las referidas resoluciones de la Comisión Federal de Impuestos—, que las determinaciones realizadas por el municipio sobre publicidades realizadas en el interior de un comercio, contrarían el régimen de la ley 23.548.

(8) Para ampliar ver artículo "Derechos de publicidad y propaganda", tomo II del "Tratado de tributación local provincial y municipal", ed. Ad Hoc, Buenos Aires, 2010, pág. 395 y siguientes.

(9) "Petrobras Energía SA c/ Municipalidad de Godoy Cruz s/ Acción de Inconstitucionalidad", Suprema Corte de Justicia de Mendoza, 3/8/10; "Municipalidad de Benito Juárez c/ Gillette Argentina s/ Ejecución Fiscal", Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Azul, 11/9/09; "Fiat Argentina S.A. c/ Municipalidad de La Carlota s/ Demanda Contencioso Administrativa", Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y Administrativo de Río Cuarto, Córdoba, 12/ 4/ 2010.

(10) "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 Nº 1 de Morón, 28/2/11" y mas recientemente ""L'Oreal Argentina S.A. c/ Municipalidad de Moreno s/ Pretensión Anulatoria", Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Martín, 24/5/2012.

(11) Damarco, Jorge H.; "El principio de seguridad jurídica y el derecho tributario", Periódico Económico Tributario 500, octubre de 2012, pág. 9.

(12) Biglieri, Alberto, "La publicidad de las normas (con especial observación sobre las ordenanzas fiscales)", Periódico Económico Tributario 462, marzo de 2011, pág. 1.

(13) "Municipalidad de Benito Juárez c/ Gillette Argentina s/ Apremio", Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Azul, sala I, 11/9/09.

(14) "Municipalidad de Chivilcoy c/ Gillette Argentina s/apremio fiscal", Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial de Mercedes, Provincia de Buenos Aires, sala I, 3/5/11.

(15) Causas: C.96.804, del 15-VII-2009; C.85.246, del 3-III-2010; C.104.727, del 17-III-2010, entre muchas otras.