

TRABAJO FINAL DE GRADO

LA ANTIJURICIDAD DE LAS TASAS  
MUNICIPALES DE PUBLICIDAD INTERIOR Y  
LA COMPETENCIA FEDERAL

por

Hernán Caire

Este trabajo se prepara como parte de los requisitos de  
la materia Seminario Final de Abogacía

Carrera de Abogacía

Universidad Empresarial Siglo 21

Buenos Aires, 23 de noviembre de 2012



## Resumen

Desde los primeros años de este siglo, algunos municipios argentinos intentan gravar la publicidad que se exhibe en puntos de venta, tales como supermercados y almacenes. Además, reclaman este tributo solamente al titular de la marca, quien normalmente no reside en el municipio, y evitan cobrárselo al comerciante local quien es en realidad quien coloca los posters y avisos. Los empresarios nacionales consideran que estamos frente a una clara discriminación y una extensión ilegal de los cánones que se pagan por el uso del espacio público en los casos de publicidad en la vía pública. Sin embargo, los jueces provinciales declaran la validez de las tasas de publicidad interior. Los Tribunales Federales, vistos como más imparciales, no tendrían competencia si el caso se basara en una aplicación discriminatoria de la ley, debido a la doctrina “La Martona”, la garantía de igualdad ante la ley (art. 16 C.N.) sólo cubre las discriminaciones que surjan directamente de la letra de la norma y no las que deriven de su aplicación arbitraria. El propósito de este trabajo es analizar en detalle la naturaleza de los cargos municipales por publicidad interior, demostrar su antijuricidad y dar una solución desde el Derecho que garantice, a pesar de las restricciones, el acceso a la Justicia federal para que los declare inválidos. Los conceptos que se estudian como posibles soluciones incluyen a la red de tratados firmados por la República Argentina para evitar la doble imposición; la teoría de la presunción de inconstitucionalidad, que abarca las categorías sospechosas como así también los pagos por deuda ajena; el principio de razonabilidad de las leyes; y, por último la responsabilidad por daños que les cabe a los funcionarios públicos que cumplen sus funciones de una manera irregular con base en el art. 1112 del Código Civil.

Abstract: Illegality of the municipal charges for indoor- advertising and the jurisdiction of Argentine Federal Courts.

Since the beginning of this century, some Argentine municipalities try to apply charges for ads displayed inside points of sale, such as supermarkets and groceries. In addition, they claim the tax only to the trademark or brand proprietor, who usually does not reside in the municipality, and they avoid burdening local shopkeepers who actually put the posters and signs. Argentine businessmen consider this a clear discrimination and an illegal extension of the charges for using public spaces in outdoor-advertising. However, local provincial judges confirm the validity of the indoor-advertising tax. Federal Courts, perceived as more impartial, would not have jurisdiction if the case was based in a discriminatory application of the law because, as per “La Martona” doctrine, the equality before the law (Art. 16 National Constitution) only covers discriminations arising directly from the letter of the regulation and not because of its arbitrary application. The purpose of this paper is to analyze in detail the nature of the municipal charges for indoor-advertising, demonstrate their illegality and provide a jurisprudential solution that grants, despite the restrictions, access to Argentine Federal Courts to invalidate them. The concepts explored as possible solutions include the Argentine double-tax treaty network; the theory of the presumptively unconstitutional distinctions, embracing suspect classifications and payment of third-party debts; the principle of proportionality and reasonableness and; lastly, the civil liability for damages attributable to public agents that fulfill irregularly their duties, as per article 1112 of the Argentine Civil Code.

Palabras Clave: tasa de publicidad interior; doctrina de presunción de inconstitucionalidad; responsabilidad civil de los funcionarios públicos; tributos municipales; tasas y cargos municipales; competencia federal.

Key words: indoor-advertising tax; presumptively unconstitutional distinctions; civil liability of public agents; municipal taxation; municipal charges; Argentine federal jurisdiction.



"Dios, qué mundo éste en el que hay que defender lo obvio".

Friedrich Dürrenmatt



## Índice

1.- Introducción.....	8
2.- El problema: Cuestiones que plantea.....	10
3- La igualdad ante la ley en la jurisprudencia de la Corte: Su limitado alcance .....	11
a. Antecedentes doctrinarios, legislativos y jurisprudenciales.....	11
b. Consecuencias.....	15
4.- Las así llamadas tasas municipales de publicidad interior .....	17
a. Su naturaleza según la doctrina y la jurisprudencia.....	17
b. Nuestra opinión sobre su naturaleza .....	25
c. ¿Por qué representan un caso de aplicación desigualitaria de tributos? .....	30
d. La visión de los municipios .....	34
e. La visión empresaria .....	35
5.- Posibles soluciones .....	36
a. basadas en la red de convenios para evitar la doble imposición internacional .....	36
b. basadas en la doctrina de presunción de inconstitucionalidad.....	38
c. basadas en la violación del principio de razonabilidad de las leyes .....	43
d. basadas en la responsabilidad por daños basada en el artículo 1112 del Código Civil.....	46
e. ¿Otras soluciones? .....	57
6.- Conclusión .....	59
7.- Bibliografía.....	62
i) Doctrina: .....	62
ii) Jurisprudencia:.....	64
iii) Legislación: .....	66

# **La Antijuricidad de las Tasas Municipales de Publicidad Interior y la Competencia Federal**

## **1.- Introducción**

En nuestro país, las tasas municipales de publicidad interior son una novedad del siglo XXI. En su corta vida han ganado una notoriedad que trasciende los ámbitos especializados del derecho tributario según queda reflejado en la profusión de artículos periodísticos que se refieren a ellas<sup>1</sup>. El nivel de controversia a su alrededor es ya muy alto y sigue creciendo. Los empresarios las consideran una aberración que perjudica a toda empresa dueña o licenciataria de marcas, sea industrial o comercializadora, y que los únicos beneficiados son unos pocos estudios jurídicos que prestan los servicios de recaudación a los municipios que las implementaron ya que retienen una tajada que puede llegar al 40 % de lo que logren cobrar<sup>2</sup>. Creen además que los mencionados estudios jurídicos se comprometieron a exigir el tributo solamente a las empresas que no residan en el ejido municipal y que, en todo caso, les consta que las empresas locales no sufren los reclamos municipales por tasas de publicidad interior. Denuncian también que no logran una respuesta adecuada de los tribunales provinciales que, en general, terminan convalidando cobros que consideran anticonstitucionales. Distintas cámaras empresarias reclaman la anulación lisa y llana de las tasas de publicidad interior<sup>3</sup>. Aquéllas agrupan empresas de todos los quehaceres y tamaños como puede desprenderse de los nombres de las que citamos a continuación a modo de ejemplo: Cámara Argentina de Anunciantes, Cámara Argentina de la Industria de Bebidas sin Alcohol, Cámara Argentina de la Industria Cosmética y Perfumería, Confederación Argentina de la Mediana Empresa,

---

<sup>1</sup> Por ejemplo, véase: Diario La Nación, 18 de noviembre de 2010, <http://www.lanacion.com.ar/1325840-denuncian-una-mayor-voracidad-fiscal>.

<sup>2</sup> Revista Pymes, 9 de octubre de 2008 <http://www.empresas-pymes.com.ar/>.

<sup>3</sup> Véase i-profesional del 26 de agosto de 2005. <http://www.iprofesional.com/notas/18464-Empresarios-piden-una-ley-que-impida-las-tasas-de-abasto.html>.



Unión Industrial Argentina, etc. La prensa se refiere a estos tributos como “tasas abusivas de publicidad interior”<sup>4</sup>.

La intención de este trabajo es dar una respuesta a estas inquietudes desde del Derecho y para ello lo hemos dividido en cinco capítulos, además de esta introducción y del que contiene la bibliografía. Consideramos que habremos logrado ese objetivo si nuestra respuesta estuviese bien fundada desde el punto de vista teórico y, a su vez, fuese viable su implementación en la práctica. Para este último requisito creemos indispensable que las soluciones garanticen el acceso a los tribunales federales que son los que ofrecen el mayor grado de imparcialidad para temas de tributación local. Esto plantea un desafío adicional debido a que según nuestro ordenamiento la jurisdicción federal es excepcional y nuestro Máximo Tribunal tiene una postura muy exigente al respecto, por lo que este tema estará presente en todos los puntos de este trabajo. En el primer capítulo hemos planteado los problemas aquí presentados en forma de preguntas de manera que nos sirva de guía para el desarrollo de nuestra investigación. En el segundo capítulo estudiaremos la jurisprudencia de la Corte Suprema referida al alcance de la garantía de igualdad contenida en el artículo 16 de la Constitución Nacional. Dado que las inquietudes empresarias apuntadas en el párrafo anterior incluyen la aplicación desigual de tributos, es importante entender las restricciones que existen en la materia debido a la doctrina del fallo “La Martona” (C.S.J.N. 1945), de modo de encontrar alternativas que nos permitan superar estas limitaciones. En el tercer capítulo analizaremos en detalle todo lo concerniente a las tasas municipales de publicidad interior, su naturaleza jurídica y las distintas visiones, incluyendo la jurisprudencial, que existen alrededor de ellas. En el cuarto capítulo desarrollaremos las posibles soluciones a las inquietudes planteadas analizando la viabilidad de cada una de las cuatro que hemos identificado, a saber: convenios firmados por nuestro país para evitar la doble tributación internacional; doctrina de presunción de inconstitucionalidad, tanto en base a las categorías sospechosas como por tratarse de pagos por deuda ajena; principio de razonabilidad de las leyes; y, por último la responsabilidad por daños que les cabe a los funcionarios públicos con base en

---

<sup>4</sup> Por ejemplo, véase *Revista de la Cámara Argentina de Comercio N° 1456*, 27 de marzo de 2006.

el artículo 1112 del Código Civil. En el quinto, y último capítulo, presentaremos las conclusiones.

La temática y la metodología seguida en este Trabajo Final de Graduación son las que propusiéramos al presentar el Proyecto de Investigación Académica en diciembre de 2011. Sin embargo, debemos confesar que el enfoque es un poco distinto. En efecto, en diciembre del año pasado, antes de finalizar la investigación del tema, partíamos de la base, quizás por nuestra formación de aspirante a abogado a quienes nos enseñaron que las decisiones y actos estatales deben gozar de una presunción de legitimidad, que la tasa de publicidad interior en sí era válida y que sólo ciertos aspectos de cómo era llevada a la práctica, principalmente su aplicación desigual según se residiese o no en el municipio, iban a permitirnos cuestionarla. Luego de nuestra investigación, concluimos que las duras palabras que utilizan los empresarios y la prensa para referirse a las tasas de publicidad interior no son exageraciones para llamar la atención sino que representan deficiencias estructurales en el diseño del tributo y sus normas cuyo correlato en Derecho implica cuestionar, ni más ni menos, que su validez jurídica en la raíz. ¿Son éstas deficiencias subsanables o tienen una entidad tal que no dejan otra alternativa que declarar a este tributo como antijurídico? Por lo tanto, dar una respuesta a esta pregunta se convirtió en un objetivo adicional de este trabajo, como se refleja en su título.

## **2.- El problema: Cuestiones que plantea**

En lo concerniente a la juridicidad de las tasas de publicidad interior, los interrogantes a responder pueden plantearse de este modo: ¿Cuáles son los requisitos federales de validez de este tipo de tributos? ¿En qué normas o jurisprudencia se encuentran plasmados? ¿Cuál es el grado de conformidad de la tasa de publicidad interior con esos principios? ¿Cuáles son los requisitos para acceder a la justicia federal para tratar este caso?

En lo que respecta a la aplicación desigual de tributos y considerando la actual interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (1945) del alcance de la garantía contenida en el art. 16 de la CN (fallo “La Martona” y su progenie), las preguntas a responder son: ¿Qué tipos de comportamientos incentiva esa doctrina en los

funcionarios municipales y en los jueces provinciales? ¿Existe alguna norma del derecho federal argentino que impida la aplicación desigualitaria de normas tributarias en general y tributarias municipales en particular? ¿Existe alguna regla de interpretación judicial que pueda ser planteada en sede federal que tache de inconstitucional la aplicación desigualitaria de tributos? ¿En qué casos se puede aplicar unas y otras? ¿Pueden aplicarse a casos de tasas municipales de publicidad interior?

### **3- La igualdad ante la ley en la jurisprudencia de la Corte: Su limitado alcance**

#### *a. Antecedentes doctrinarios, legislativos y jurisprudenciales*

En “La Martona” (S.A. La Martona v. Municipalidad de La Ciudad de Buenos Aires, Fallos 202:130 -1945-), la Corte Suprema de Justicia sostuvo que si la desigualdad no está en la ley, sino en el hecho en que el poder administrador la aplica a unos y no a otros, habría arbitrariedad administrativa pero no se estaría violando la garantía de igualdad consagrada en el artículo 16 de la CN. Dado que en el caso se trataba de cierta tasa municipal que sólo había sido aplicada a dos contribuyentes (uno de los cuales era La Martona) y al haberse declarado que no había una cuestión constitucional, no era competente la justicia federal sino la local.

Uno de los problemas que enfrentan las empresas en la Argentina es la creciente tributación municipal abusiva que se aplica a quienes no residen en el ejido municipal mientras se libera a los contribuyentes locales de tales cargas. Esta desigualdad no siempre surge de la letra de la ley sino simplemente de cómo las normas en cuestión son aplicadas en la práctica. Como dijimos en la introducción, un ejemplo de ello son las llamadas tasas de “publicidad interior” por la cartelera colocada en los interiores de locales tales como supermercados o perfumerías y en los cuales los municipios pretenden hacer el cobro a la empresa titular de la marca o comercializadora a nivel nacional. El Estado de Derecho se ve comprometido en uno de sus mismos fundamentos, cual es la igualdad ante la ley. ¿Cómo pueden defenderse los afectados si quienes han sido dotados de la máxima autoridad para que esos principios prevalezcan se declaran incompetentes?

Garay (1997), nos recuerda que la jurisprudencia de la Corte es la fuente principal en que el Alto Tribunal funda sus decisiones y que si no se puede litigar en ninguna rama del derecho sin estar al tanto de la jurisprudencia vigente esto es todavía más verdadero en el campo del derecho constitucional, donde gravitan con alance decisivo los criterios de la Corte Suprema. Por lo tanto, dado que uno de nuestros objetivos es encontrar un camino que permita llevar este litigio a la justicia federal, a pesar de la doctrina “La Martona”, a continuación estudiaremos en detalle estos criterios cuando sean aplicables al caso.

Un ejemplo de la importancia de los antecedentes jurisprudenciales lo encontramos alrededor del art. 16 de la Constitución que dice que “*todos los habitantes son iguales ante la ley*”. Cuando profundizamos en el significado de esta frase, los manuales de derecho constitucional argentino nos dicen que la impugnación con base en el allanamiento de la garantía de la igualdad contenida en el art. 16 de la CN requiere que la desigualdad resulte del mismo texto de la norma y no de la interpretación y aplicación que de ella hacen los jueces o la autoridad encargada de su ejecución (Becerra Ferrer, Haro y Otros, 2001). A poco que se profundice el tema se llegará a la conclusión que tan importante principio, que impone a los ciudadanos una limitación a la hora de defenderse, es una construcción pretoriana de la Corte Suprema de Justicia y que no siempre nuestro máximo tribunal siguió esta tesis tal cual quedó plasmada en el importante fallo “La Martona”, citado ut supra. Como bien apunta Garay (1997), no sólo la Corte Suprema se apoya en sus propios precedentes para justificar sus sentencias sino que ante un caso dado, con mayor o menor frecuencia, el Tribunal decide apartarse de la jurisprudencia vigente hasta el momento y la interpretación del alcance de la garantía de igualdad contenida en el art. 16 de la CN es un fiel ejemplo de ello, como veremos a continuación.

Spisso (2009) nos recuerda que con anterioridad al año 1945 la Corte Suprema había admitido que la desigual aplicación de la ley por la autoridad administrativa constituía un supuesto de violación del principio de igualdad. En la causa “Ferré”, el accionante cuestionaba la desigual aplicación del impuesto provincial de patentes por el ejercicio del comercio, arte, industria o profesión, en razón de que la autoridad administrativa, al efectuar la clasificación de los comercios, discriminaba según que la actividad se desarrollara dentro o fuera del Mercado de Abasto de la ciudad de Tucumán y

el tribunal cimero, al admitir el agravio, expresó: *“Que la ley de patentes en su art. 28 no grava expresamente a los puestos fijos para la venta de verdura y frutos y que si bien éstos habrían podido clasificarse por analogía con otros ramos del comercio, atento lo dispuesto en el art. 1 de la ley, tal clasificación ha debido ser igual para todos los que se hallasen en las mismas circunstancias, como lo serían los puestos fijos dentro o fuera del mercado, evitando privilegios, que excluyan a unos de lo que se concede a otros creando distinciones arbitrarias, injustas u hostiles contra determinadas personas o categorías, conforme lo ha resuelto esta Corte en numerosos casos sometidos a su decisión”*

(C.S.J.N. “Antonio Ferré y Hnos. v. Provincia de Tucumán”, Fallos 196:337, 1943).

En resumen, podemos concluir que, si bien el texto de la ley no suscitaba reproche constitucional, la Administración, al clasificar de modo diverso situaciones que merecían idéntico tratamiento, había transgredido el principio consagrado en el art. 16 de la Constitución por lo que éste abarcaba los casos de aplicación desigualitaria de la ley, según la apreciación que entonces tenía del asunto nuestro máximo tribunal.

La Corte Suprema, en otros precedentes, siguió la misma doctrina, aunque por cuestiones procesales y de hecho no consideró probado que se hubiera lesionado el principio de igualdad. Son ejemplo de ello, los casos "Salzmann y Cía. v. La Nación", Fallos 181:392 (1938) y "Scherrer y Cía. v. Cía. Unión Telefónica del Río de la Plata", Fallos 197:518 (1943).

En 1945, según Baistrocchi (2007), se produce una verdadera “mutación constitucional” (tal es la terminología que acuña) que inscribe dentro del proceso de erosión del estado de derecho que sufre nuestro país desde 1930 y que atribuye a varios elementos; uno de los cuales es el gradual vaciamiento de garantías constitucionales centrales mediante jurisprudencia que progresivamente restringe el alcance de tales garantías. Si repasamos los hechos del caso “La Martona”, veremos que cierta tasa municipal había sido aplicada sólo a dos contribuyentes (uno de ellos era La Martona), a pesar que muchos más estaban comprendidos en sus presupuestos de hecho. Dado esto, La Martona inició un juicio de repetición de dicha tasa con fundamento en la aplicación desigualitaria que hacía la Ciudad de Buenos Aires de la norma en cuestión. La Corte Suprema, unánimemente, rechazó la pretensión de La Martona y apartándose de los precedentes vigentes hasta entonces, decidió que la aplicación desigualitaria de la ley no

viola el art. 16 de la CN. Entonces, según Baistrocchi (2007), La Corte Suprema de 1945 hizo una interpretación restrictiva de la palabra “ley” del art. 16 CN, y excluyó de su ámbito los tratamientos desiguales que surgen de fuentes diferentes del texto legal (tal como la aplicación desigualitaria de la ley por una arbitrariedad administrativa).

Tanto en “Ferré” como en “La Martona” estamos en presencia de una norma tributaria que no merece reproche constitucional. En “Ferré”, la Corte impugnó lo actuado por la Municipalidad de Tucumán, que pretendía cobrar el tributo sólo a quienes operaban fuera del Mercado de Abasto, por transgredir la garantía de igualdad pero en “La Martona”, ante una aplicación desigualitaria de la ley aún más flagrante, dice: *“si la norma es constitucional, aquel a quien se la aplica no puede oponerse a ello en razón de que en los hechos sólo a él le fue aplicada. El modo de hacer efectiva la responsabilidad del poder administrador que omite imponer a algunos el cumplimiento de una ley que los comprende no puede ser, evidentemente, liberar del debido cumplimiento a quienes les fue requerido”*. Notar que la Corte rechaza la pretensión del contribuyente por razones de puro derecho y que no entra a analizar si los hechos alegados por La Martona (el principal es que la tasa sólo había sido aplicado a ella y a otros contribuyentes en la misma situación) han quedado demostrados sino que simplemente concluye que el art. 16 CN no es pertinente para resolver la cuestión.

García Menéndez (2006) observa que con posterioridad al año 1945 nuestro máximo tribunal ha morigerado el alcance restrictivo de la garantía del art. 16 CN tal como había sido expresado en “La Martona”. En efecto, se consideró que se transgredía dicha garantía en los siguientes casos: i) cuando la interpretación del texto legal realizada por el acto administrativo es equivocada; ii) cuando, al compararse interpretaciones utilizadas en otros casos, el acto conduce a que personas situadas similarmente respecto de la interpretación que hace la Corte de la ley sean tratadas de modo diferente<sup>5</sup>; o iii) cuando, pese a estar adecuadamente fundado en derecho, el acto administrativo se aparta de las pautas de interpretación que de modo habitual y corriente emplea el mismo órgano administrativo para resolver situaciones similares<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> El precedente paradigmático para este supuesto es: C.S.J.N. “Bagley y Cía. Ltda. S.A.”, Fallos 290:407 (1974).

<sup>6</sup> El precedente paradigmático para este supuesto es: C.S.J.N. “Industrias Madereras Lanín S.R.L. v. Dirección General de Parques Nacionales”, Fallos 298:223 (1977).

El hecho que la Corte haya morigerado los alcances de la doctrina “La Martona” no significa que se haya restablecido el pleno alcance que tenía la garantía del art. 16 CN hasta 1945. Por ejemplo, como nos recuerda Spisso (2009), la doctrina judicial de la Corte, a la luz de lo resuelto en “La Martona”, tampoco ha admitido que exista violación al principio de igualdad ante decisiones judiciales contradictorias por la no consideración de precedentes en sentido opuesto al de la sentencia apelada<sup>7</sup> o por la denegatoria injustificada del recurso de inaplicabilidad de ley<sup>8</sup>. En suma, debido a la doctrina “La Martona”, hay un amplio campo de aplicación desigual de la ley que no está cubierto por la garantía del art. 16 CN la que ha quedado prácticamente vacía de contenido, según lo expresado por Baistrocchi (2007).

En nuestra opinión, la morigeración que la Corte hace en casos como “Bagley” o “Industrias Madereras Lanín” ha fortalecido el principio sentado en 1945 en “La Martona” ya que la regla que dice que la garantía del art. 16 CN no abarca casos de aplicación desigualitaria de la ley no sólo está claramente enunciada sino que además se han elaborado sofisticadas excepciones que no hacen más que confirmarla.

### *b. Consecuencias*

Recordemos que la jurisdicción federal es excepcional y que las causas de derecho de público local nacen, tramitan y fenecen en los tribunales provinciales y que vía el recurso extraordinario federal, la Corte Suprema Federal puede sólo intervenir en ellas cuando haya cuestiones federales trascendentes, como lo sería la violación de una garantía consagrada por la Constitución Nacional, y sólo una vez que se haya concluido el trámite por ante el máximo tribunal provincial. Por otra parte, como se desprende de los párrafos anteriores, la jurisprudencia de la Corte Suprema tiene establecido que los casos de aplicación desigual de la ley no están cubiertos por la garantía de igualdad del artículo 16 de la Constitución Nacional. En conclusión, quien sufra una aplicación desigual de una ley provincial o municipal, por ejemplo tributaria, y alegue la garantía del artículo 16 de la CN, en principio, verá su causa fenecer en la jurisdicción provincial ya que no habrá cuestión federal trascendente que habilite la instancia federal.

---

<sup>7</sup> Un ejemplo es: C.S.J.N. “Juan Da Silva v. F. Piccaluga y Cía S.R.L.”, Fallos 244:468 (1959).

<sup>8</sup> Un ejemplo es: C.S.J.N. “Coca - Cola S.A.C.I.F. s/ impugnación”, Fallos 311:505 (1988)

La mayoría de la doctrina se pronuncia en contra de la tesis fijada por la Corte en “La Martona” y analizan y critican la situación descrita en el párrafo anterior, por las graves consecuencias que acarrea.

Por ejemplo, Spisso (2009) refiere que Bidart Campos y Palacio consideran que los supuestos de jurisprudencia contradictoria transgreden el principio de igualdad ante la ley y el de unidad del derecho común. Bidart Campos afirma que, así como hay una igualdad ante la ley expresamente reconocida, hay una igualdad ante la Administración y una igualdad ante la jurisdicción. La triplicidad apuntada se unificaría afirmando que el Estado no puede tratar de modo desigual a quienes se hallan en situaciones similares, ni cuando legisla, ni cuando administra, ni cuando juzga. Por su parte, Baistrocchi (2007) pide abiertamente a la Corte que abandone la doctrina “La Martona” y agrega, parafraseando a un jurista norteamericano, que el método de interpretación realizado en ese precedente parece ignorar que la Constitución Nacional -como todo texto constitucional- es una estructura de incentivos que afecta el comportamiento humano y que tal doctrina tiene efectos negativos sobre el comportamiento de los agentes encargados de aplicar la ley<sup>9</sup>.

Un caso concreto de cómo funciona esta estructura de incentivos puede verse, en nuestra opinión, en las tasas de publicidad interior que, como ya hemos dicho en la introducción, se aplican en la práctica, aunque no en la letra de la ley, solamente a los agentes económicos no establecidos dentro de los ejidos municipales creando una verdadera discriminación. En este caso, los principales actores son los intendentes municipales y, sobre todo, los jueces ordinarios provinciales. Estos últimos tienen la delicada tarea de controlar y poner límites a los mismos poderes que los nombran y que les pagan los sueldos que se financian con los tributos provinciales y también, indirectamente, con los tributos municipales ya que todo lo que no recauden los municipios deberá ser financiado por el erario provincial el cual tendrá, por ejemplo, menos recursos para la administración de Justicia. Los constituyentes previeron sabiamente esta situación y sancionaron el art. 31 de la CN que establece la supremacía de

---

<sup>9</sup> El jurista norteamericano citado por Baistrocchi (2007) es Rober Cooter (2000) quien en su libro *The Strategic Constitution*, página 360, afirma que “la doctrina constitucional se focaliza demasiado en la Constitución como un acuerdo histórico y un repositorio de valores, y no se focaliza lo suficiente en concebir a la Constitución como una estructura de incentivos que afecta el comportamiento humano”.



la Constitución Nacional y el art. 116 CN, que juntamente con el artículo 14 de la ley 48 que en éste se basa directamente, prevé la jurisdicción extraordinaria de la Corte Suprema para garantizarla. Entonces, hasta el fallo La Martona, los jueces provinciales tenían un fuerte desincentivo a convalidar los actos de un municipio que configuraran una aplicación desigual de tributos ya que sabían que tales pronunciamientos iban a ser revertidos por la Corte Suprema, con el consiguiente costo reputacional, al considerarse violada la garantía del art. 16 CN. Dado esto, los intendentes municipales, entre otros funcionarios públicos, encontraban un obstáculo a cualquier aplicación desigual de las normas, con lo cual estas arbitrariedades eran la excepción y no la regla. Con el fallo “La Martona”, la situación se revirtió. Los jueces provinciales siguen teniendo las presiones de siempre de los otros poderes locales y saben que difícilmente la Corte Nacional abra su competencia en un caso de aplicación desigual de tributos municipales ya que éstos no se hallan más amparados por el artículo 16 CN y, en consecuencia terminan convalidando la discriminación y los municipios ven así removida la valla más importante a esta perniciosa práctica que, pasados casi setenta años de esta mutación constitucional, se ha hecho, lamentablemente, muy frecuente.

El asunto es novedoso ya que está relativamente inexplorado. Es frecuente encontrar un análisis de la temática de tributos abusivos municipales desde el fundamento del derecho público provincial, de la Ley de Coparticipación Federal, del Pacto Fiscal y otras normas de carácter local o intrafederal que no dan acceso a la justicia federal, con lo cual ofrecen soluciones que tienen las limitaciones ya apuntadas. Aquí, en cambio, nos proponemos analizar soluciones que den acceso a la jurisdicción federal a pesar de la vigencia de la doctrina “La Martona”.

Como vimos en el capítulo introductorio, la problemática de los tributos abusivos municipales es acuciante para muchas empresas y una solución desde el Derecho contribuiría sin duda a incrementar la confianza en las instituciones de nuestro país y al afianzamiento de su prosperidad.

#### **4.- Las así llamadas tasas municipales de publicidad interior**

##### *a. Su naturaleza según la doctrina y la jurisprudencia*

La denominada “tasa de publicidad y propaganda”, que también recibe los nombres de “contribución de publicidad y propaganda” o “derecho de publicidad y propaganda”, es una carga antiquísima que las municipalidades y comunas de nuestro país establecieron por el registro, habilitación y control de elementos publicitarios o de propaganda exhibidos en la vía o espacios públicos, en el ámbito de su territorio (Almada y Matich, 2008). Sin embargo, la aplicación de estos cargos a actividades realizadas en locales comerciales es reciente; nació como una extensión de la antigua tasa de publicidad y propaganda en espacios públicos y ha sido denominada por la doctrina “tasa de publicidad interior” ya que se hace dentro de locales pertenecientes a particulares y se opone a los cargos tradicionales por ocupación del espacio público (García Cozzi, 2004). Si bien el objetivo de este trabajo es entender los casos de publicidad interior, consideramos que es útil definir previamente la naturaleza jurídica de los cargos por publicidad y propaganda en los espacios públicos, que es su antecesor histórico inmediato.

Ni la doctrina ni la jurisprudencia son unánimes al pronunciarse sobre la naturaleza jurídica de los cargos por publicidad y propaganda en la vía y espacios públicos ya que se debate si tienen o no naturaleza tributaria.

Dentro de los que niegan la naturaleza tributaria de los cargos por publicidad y propaganda en la vía y espacios públicos se encuentra la consolidada doctrina de la Comisión Federal de Impuestos que los considera precios públicos o cánones. Al respecto es ilustrativa la opinión de Marienhoff (1992) quien, preguntándose respecto a la naturaleza jurídica de la prestación económica a cargo del usuario llamada “canon”, entiende que ha sido muy común considerarlo como un “impuesto” por parte de numerosas leyes y escritores y criticándolos explica: *“Pero esto importa un error. El canon no es un “impuesto” aunque así lo llamen ciertas leyes. La naturaleza de un tributo no depende del nombre que se le dé, sino de su estructura jurídica y del concepto financiero que se merezca. El canon es una obligación que pesa sobre los que obtienen una concesión para usar una dependencia del dominio público; en cambio, el impuesto, como obligación, es unilateral: el que lo paga no recibe beneficio alguno, inmediato y directo, proveniente de ese hecho. El canon y el impuesto son especies del género “contribuciones”, pero constituyen especies distintas. El canon no es, pues, un impuesto”*. Luqui (1989) mantiene el nombre de tasa para estas gabelas pero las

denomina “tasas permisoriaas” en oposici3n a las “tasas retributivas de servicios”. Sin embargo, m1s all1 de que usa un t1rmino proveniente del derecho tributario es evidente que las clasifica dentro del derecho administrativo ya que las acomuna con la concesi3n o el permiso de los tradicionales quioscos instalados en las esquinas de las calles, las mesas de caf1 en las veredas, etc. (Espeche, 2010). La Comisi3n Federal de Impuestos tom3 estas doctrinas tanto en el dictamen 27 del a1o 2007 y en las resoluciones 561 a 569 del a1o 2011 y consider3 que los cargos por publicidad y propaganda en la v1a p1blica son c1nonos o precios p1blicos, regulados por el derecho administrativo, y por lo tanto ajenos a su competencia que es s3lo de 1ndole tributaria.

Por su parte, la mayor1a de la doctrina se pronuncia por la naturaleza tributaria de los cargos por publicidad y propaganda en v1a y espacios p1blicos y los clasifica dentro de la especie tasa; es decir los tributos que requieren una prestaci3n particularizada a favor del contribuyente. D1az Ortiz (2005) resume esta postura de la siguiente manera: *“El tributo de “publicidad y propaganda” responde a la especie “tasa”, ya que ella habilita al ejercicio, por parte del Municipio del servicio, tendiente al control de la uniformidad, est1tica del espacio p1blico y a la preservaci3n de la salubridad visual y sonora por la instalaci3n o para evitar cualquier otro efecto pernicioso que pudiera derivarse de carteles, estructuras, publicidad m3vil; propaganda escrita o gr1fica, chapas, avisos, altavoces, sonidos, letreros, pasacalles, etc., lo que exige el cobro de la gabela para atender al costo de ese servicio a la comunidad”*. Almada y Matich (2008) se1alan que esta es la postura que parece surgir de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Naci3n que, en la causa Telef3nica de Argentina c. Municipalidad de Chascom1s (1997), declar3 la legitimidad de la tasa por publicidad y propaganda escrita en la v1a p1blica. Garc1a Cozzi (2004) tambi1n considera este gravamen como una tasa justificada en el poder de polic1a que ejercen las municipalidades y que tiene que ver con los tama1os, pesos, inclinaciones, soportes, ubicaci3n y visibilidad de carteles, p3sters, anuncios, etc., que las empresas pudieran colocar en los ejidos municipales, a fin de mantener la seguridad del p1blico que transita por las calles, evitar la contaminaci3n visual, etc.

En nuestra opini3n, los cargos por publicidad en la v1a y espacios p1blicos son un instituto del derecho administrativo que deber1a distinguirse netamente de las tasas

retributivas de servicios que tienen una clara naturaleza tributaria y, para ello, consideramos acertados tanto los términos “canon” (utilizado por Marienhoff) como “tasa permisionaria” (acuñado por Luqui) citados ut supra. En efecto, señala Espeche (2010) que nuestra legislación, con respecto a los bienes del Estado, los distingue en bienes públicos del Estado (art. 2339 C.Civil) y en bienes privados del Estado (art. 2342 C. Civil) y que el codificador establece también, en el artículo 2344 del C. Civil, que son bienes municipales los que el Estado o los estados provinciales coloquen bajo el dominio de las municipalidades. El artículo 2340 del C. Civil, al enumerar los bienes públicos del Estado, incluye a las calles, las plazas, caminos, canales, puentes y cualquier obra pública construida para utilidad o comodidad común. Asimismo, según el art. 2340, inc. 3 del Código Civil, sobre los bienes públicos del Estado, el pueblo puede hacer uso de ellos pero sujeto a las leyes que reglamentan su ejercicio; leyes que pueden ser las propias ordenanzas municipales. Agrega Espeche (2010) que los bienes públicos del Estado son de uso y goce común de la colectividad y cuando pertenecen a un municipio éste tiene un poder para establecer las referidas tasas permisionarias. Bielsa (1956) sostiene que el uso privativo o especial de los bienes dominiales, o sea de los bienes públicos del Estado, debe ser oneroso y que el canon que paga el usuario es la justa contrapartida por el beneficio patrimonial que se le otorga. En nuestra opinión, las llamadas tasas de publicidad y propaganda en vías y espacios públicos se pagan en compensación a un uso especial de los bienes dominiales del Estado municipal, como lo es la vía pública, y que no se requiere una actividad especial de éste para la justificación del cargo, sin perjuicio que existan actividades de contralor para resguardo de la seguridad de los transeúntes, la moral y las buenas costumbres, la salubridad visual y sonora y otras relacionadas con el poder de policía que tienen los municipios.

Es evidente que cuando la tasa de publicidad y propaganda se percibe por actividades realizadas dentro de locales comerciales pertenecientes a particulares estamos ante un cargo de naturaleza totalmente distinta al que se cobra por la colocación de letreros publicitarios en la vía y espacios públicos y, por lo tanto, queda descartado de plano que pueda ser un canon o tasa permisionaria por un uso especial de bienes dominiales. En conclusión, para ser procedentes, estos cargos sólo pueden responder a la

naturaleza de tributos y quedar, por lo tanto, sometidos a los límites que en la materia fijan la Constitución Nacional y la Ley de Coparticipación Federal, entre otros. Sin embargo, parte de la doctrina, como veremos más adelante, insiste en que son cargos sin connotaciones tributarias.

Para dilucidar la naturaleza jurídica de los cargos de publicidad y propaganda interior no podemos recurrir a los códigos tributarios municipales ya que ninguno de ellos distingue entre la publicidad en la vía pública y la realizada en espacios pertenecientes a particulares y, como vimos, utilizan indistintamente los términos tasas, contribución, canon o derecho y, por lo tanto, no contribuyen en nada respecto de este tema. Esto contribuye de por sí a quienes cuestionan la legitimidad de estos cargos.

Si recurrimos a la doctrina y a la jurisprudencia tenemos las cuatro posturas posibles sobre la naturaleza jurídica de los cargos por publicidad interior: i) son tasas retributivas de servicios; ii) son impuestos que intentan gravar una capacidad contributiva; iii) son derechos que no tienen naturaleza tributaria y iv) son antijurídicos por violar el principio de razonabilidad de las leyes.

Es importante aclarar antes de estudiar la doctrina que, dado el nivel de controversia que existe alrededor de los cargos por publicidad y propaganda interior, que los análisis de las tres primeras posturas están fuertemente influidos por el interés en desarrollar argumentos a favor o en contra de su validez y que ninguno se limita a determinar su substancia ontológica. Sobre todo entre quienes discuten cuál es su naturaleza tributaria, es decir si son tasas retributivas o impuestos, la cuestión está presentada con argumentos principales y, en subsidio, tratando de demostrar que los cargos serían válidos, o inválidos, según el autor que se elija, sea que se los considere como tasas o como impuestos. Una de las razones de este proceder es que la Ley de Coparticipación Federal contempla requisitos distintos para cada uno de esos dos supuestos y a través de una comparación con ellos se argumenta la validez o no de los cargos. Si los cargos no tienen naturaleza tributaria están fuera del alcance de las limitaciones de esta ley. Si bien la Ley de Coparticipación Federal no está dentro de los objetivos de este trabajo, porque no habilita la competencia de los tribunales federales, nos referiremos a ella para entender estas posiciones. En consecuencia de todo lo anterior, vamos a analizar las tres primeras doctrinas citadas en forma conjunta,

agrupando por un lado en quienes se pronuncian por la invalidez de los cargos y, por el otro, en quienes lo hacen por su validez.

Dentro de quienes cuestionan la validez de los cargos de publicidad interior por encontrarse en pugna con la Ley de Coparticipación Federal se encuentran Lenardón (2011) y Luna Requena (2002). Consideran que en virtud de lo establecido en el artículo 9 de la Ley de Coparticipación federal es importante distinguir si estamos en presencia de una tasa retributiva de servicios o ante un impuesto<sup>10</sup>. En efecto, dicha disposición dice que las provincias y los municipios no pueden percibir tributos análogos a los federales coparticipables con la excepción de los impuestos establecidos por la propia ley y las tasas retributivas de servicios. En cuanto a la jurisprudencia, esta doctrina se halla reflejada en los pronunciamientos de la Comisión Federal de Impuestos tales como el dictamen 27, del año 2007 y las resoluciones 561 a 569 del año 2011. En síntesis, según esta tesitura, dado que el contribuyente no recibe por parte del Estado contraprestación alguna y tampoco está haciendo uso del espacio público, los derechos de publicidad interior no pueden ser ni cánones ni tasas y, por lo tanto, revestirían el carácter de impuestos. Además, como consideran que este impuesto es análogo a otros coparticipables (como Ganancias e IVA) y no hay establecida ninguna excepción que permita su cobro, es un impuesto repugnante a la Ley de Coparticipación Federal. Quedaron afectadas por el pronunciamiento del Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos las tasas de publicidad interior de los Municipios de Justo Daract (de la Provincia de San Luis); Guaymallén y Godoy Cruz (de la Provincia de Mendoza); Laguna Larga (de la Provincia de Córdoba); Nogoyá (de la Provincia de Entre Ríos); y San Javier (de la Provincia de Misiones). Cabe destacar que la Comisión Federal de Impuestos también ha considerado como publicidad interior y, por lo tanto, inválidos a los avisos colocados dentro de los locales con visibilidad o transcendencia hacia la vía pública.

Entre quienes clasifican los cargos por publicidad interior como tasas retributivas de servicios y las consideran inválidas se encuentra Vidal Quera (2007). El fundamento es que el municipio no presta un servicio individualizado en el contribuyente, requisito que considera esencial de toda tasa municipal.

---

<sup>10</sup> Véase también la entrevista entrevista de Dolores Olivera a Álvaro Luna Requena publicada en el diario El Cronista Comercial del 24 de marzo de 2009, <http://www.cronista.com/impresageneral/Podrian-limitar-el-cobro-de-la-tasa-municipal-a-la-publicidad--20090324-0077.html>

Los argumentos de los municipios para justificar la legalidad de las llamadas tasas de publicidad interior se pueden dividir en dos grandes grupos según señala García Cozzi (2007). Como veremos ambos siguen el mismo razonamiento que quienes cuestionan la tasa pero llegan a la conclusión contraria.

En un primer grupo, entre los que figuran los municipios de General Rodríguez y Berisso en la Provincia de Buenos Aires y La Carlota en Córdoba, encontramos a los que consideran que los cargos responden al concepto de “derechos de publicidad y propaganda” y, por lo tanto, no son tributos y entonces los municipios no están obligados a otorgar ninguna contraprestación ni servicio alguno al obligado y tampoco están alcanzados por la Ley de Coparticipación Federal.

En el segundo grupo encontramos a la mayoría de los municipios quienes sostienen que las tasas de publicidad interior son efectivamente tasas retributivas de servicios (y que no obsta a ello el nombre de derechos o contribuciones) y que el servicio consiste en el ejercicio del poder de policía para garantizar la salubridad y moralidad de los avisos y que por lo tanto son tasas expresamente permitidas por la Ley de Coparticipación Federal. Al respecto es ilustrativa la opinión de Dogliani y Boglione (2012) quienes sobre la validez de la tasa de publicidad interior de Rosario concluyen: *“No existe impedimento alguno para que un mismo servicio estatal cuente con más de una fuente de financiamiento. Si los servicios de registro, habilitación y control de los elementos publicitarios exhibidos en el territorio de la ciudad de Rosario son financiados: a) con lo que tributa el contribuyente del derecho de registro e inspección, como adicional de éste; y b) además, por lo que tributa quien habilita el elemento; no existe —en esta sola circunstancia— óbice alguno”*.

Cabe destacar que, excepto por los municipios ubicados en provincias que tienen normas de derecho público que les prohíben crear impuestos, como por ejemplo la Provincia de Mendoza, todos los municipios argumentan que estos cargos pueden también verse como impuestos que pueden legítimamente establecer, si es que alguien concluyera que no pudieran ser tasas. Niegan que haya analogía alguna con los impuestos federales coparticipables.

La doctrina que considera a los cargos de publicidad interior como ilegítimos, en general se refiere a ellos, en forma indistinta con los nombres de tasa, contribución o

derechos, tal cual lo hacen los municipios, sólo por poder designarlos de alguna manera. En realidad si son ilegítimos por naturaleza sería impertinente intentar clasificarlos dentro del mundo jurídico. Los descalifican como arbitrariedades y excesos antijurídicos por ser pretensiones totalmente irrazonables y el *nomem iuris* que reciban en nada afecta a esta situación. Dentro de esta postura encontramos a Almada y Matich (2008), García Cozzi (2007) y Vidal Quera (2007). García Cozzi (2007), no duda en usar términos muy enfáticos como burla, desmesura, irrazonabilidad y, por lo tanto, inconstitucionalidad al referirse a los cargos por publicidad interior. Los siguientes extractos de una presentación que hiciera ante empresarios de la UIA reflejan su posición: *“La aplicación del “derecho” en un ámbito privado, aún cuando sea de acceso público, no implica ningún privilegio ni concesión de derechos o ventajas. Es más, se agrega una gabela donde ya se pagan otros tributos por la explotación del mismo negocio o por la comercialización de los productos. Aplicarlo a las empresas ajenas al municipio, es recurrir a la obtención de recursos sin molestar a los que votan. Los esfuerzos retóricos por desdibujar la naturaleza de esta exacción son un peligro cierto a enfrentar”*. El co-director de la Revista de Legislación Argentina concluyó su disertación con un emotivo llamado a la defensa del Estado de Derecho: *“no podemos dejar que vuelva la anarquía pre-constitucional que se quiso prevenir en la Constitución Nacional siguiendo las enseñanzas de “Las Bases ...” de Juan Bautista Alberdi”*.

La doctrina explicada en el párrafo anterior ha sido receptada por la jurisprudencia in re Kodak Argentina SACI c/ Municipalidad de Magdalena (Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata, 12/08/2010) ya que allí se ha dicho que *“resulta inconstitucional la tasa impuesta con sustento en el art. 93 inc. a) de la Ordenanza de la Municipalidad de Magdalena, a fin de gravar la publicidad y propaganda realizada en el interior de los locales de comercio, sin irradiarse en el espacio público, en tanto la comuna pretende extender por analogía las disposiciones tributarias a una hipótesis de mero contacto por quienes ingresan a los espacios particulares”*. Según nuestra lectura de este párrafo, está claro que la extensión de los alcances del tributo que pretendía realizar el Municipio y que invalida la Cámara es contraria al principio de reserva de ley y dentro de éste, más específicamente al de la interdicción de la analogía cuando ésta se utiliza para ampliar la base tributaria. Sin



embargo, también queda subsumida en esta invalidación una extensión irrazonable a espacios privados de una contribución que funciona bien sólo cuando se usa el espacio público. Este vicio no puede ser subsanado con un agregado normativo que permita tal extensión, intentando así cumplir con el principio de reserva de ley, aunque lo apruebe el órgano legislativo municipal. Esto es así porque ningún poder tiene delegación para aprobar lo irrazonable y, a luz de los principios constitucionales, los generales del derecho y del sentido común esta gabela lo es. En efecto, no es razonable establecer un tributo por “mero contacto”, como dice la Cámara, sea este visual o táctil con el cartel de una marca exhibido en un local particular. No hace falta ser constitucionalista, y tanto menos tributarista, para llegar a esa conclusión cuya consecuencia inmediata es la inconstitucionalidad del proceder municipal. Es de destacar que este uno de los poquísimos pronunciamientos de un tribunal provincial que declaró inválidas las tasas de publicidad interior. Es la excepción que confirma la regla que los jueces locales no ofrecen garantías de imparcialidad cuando se cuestiona estos cargos. Baste para justificar esta afirmación leer el artículo de María José Villegas (2012) quien nos informa que la Suprema Corte de Buenos Aires, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de San Luis y el Superior Tribunal de la Provincia de Córdoba, entre otros, terminaron convalidando el cobro de estas gabelas, sea analizando la sustancia del caso o rechazando la demanda por razones procesales.

### *b. Nuestra opinión sobre su naturaleza*

Con respecto a la naturaleza de estos cargos, nuestra opinión es coincidente con la de García Cozzi (2007). Concluimos que la llamada tasa de publicidad interior (aclaramos que utilizamos este nombre para designarla de alguna manera), es una exacción claramente irrazonable y por lo tanto anticonstitucional y es impertinente intentar clasificarla dentro de las especies tributarias tasa o impuesto o, menos verosímelmente aún, como derecho o canon. El solo hecho que los municipios intenten dejar su naturaleza jurídica en un limbo la hace sospechosa de inconstitucionalidad.

En cuanto a la postura de la doctrina favorable a la validez de estos cargos, concordamos que los municipios están habilitados por la Constitución Nacional, aunque

no necesariamente por del derecho público local o la Ley de Coparticipación Federal, a crear nuevos impuestos. También estamos de acuerdo con Villegas (2005) quien expresa que los impuestos generan la obligación de tributar con prescindencia de toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores. Sin embargo, esto no significa que se pueda crear un impuesto de cualquier manera. Entre otros requisitos, debe definirse claramente el hecho imponible, quién es el contribuyente, cuál es la capacidad contributiva que se quiere gravar. Al respecto, de aceptarse que cualquier exhibición de marcas es una “publicidad y propaganda” que denota “capacidad contributiva” y que, por lo tanto, puede ser gravada con un tributo de cualquier naturaleza, no habría forma de hacer esto respetando la razonabilidad y la igualdad. Piénsese que exhibimos marcas al conducir un coche, al usar ropa o un reloj, entre otros objetos, y si bien todas estas situaciones pueden denotar capacidad contributiva sería impracticable gravar a todas las personas que incurriesen en tales “hechos imponibles” y tanto menos declarar que los productores y comercializadores de esos bienes serían responsables en forma solidaria. Esto lo ha expresado muy bien María F. Cañas (2009) al decir: *“resulta no sólo irrazonable sino además inconstitucional que se interprete que estoy haciendo “publicidad” a la editorial de los libros que ubican en la biblioteca de mi estudio jurídico y que se ven desde la vía pública. Igualmente, resulta ilógico pretender cobrar por la publicidad de todas las calcomanías colocadas por algún adolescente en la ventana de su casa y que dé a la vía pública”*. La violación a las garantías de igualdad y razonabilidad es tan grosera que, en nuestra opinión, nos releva de analizar si estamos frente a un tributo que cumple o no los límites establecidos en la Ley de Coparticipación Federal.

En cuanto los servicios que dicen prestar los municipios para justificar el cobro de la tasa por publicidad interior nos preguntamos cómo es posible prestarlos a un sujeto que no reside en el ejido municipal, que no colocó el cartel y que posiblemente jamás en su vida lo vea. García Cozzi (2007) lo expresa muy bien cuando dice: *“La justificación del cobro en la facultad de control y vigilancia de no autorizar publicidades inmorales y contrarias a las buenas costumbres sobre la base de mediciones de los anuncios o las meras marcas o etiquetas de elementos de venta es desmesurada, irrazonable y cabe preguntarse, qué inmoralidad puede haber en un cenicero, una heladera o un exhibidor”*.

Es cierto lo que dicen Dogliani y Boglione (2012) que el mismo servicio municipal puede cobrarse a dos contribuyentes distintos pero no es cierto que no haya óbice alguno. Se deben respetar ciertos límites. Por ejemplo, no se puede cobrar a un contribuyente el servicio de “registro e inspección” y a otro el servicio de “habilitación”. Tiene que haber una correspondencia entre el servicio que se presta y la tasa y ¿Qué diferencia sustancial hay entre “registrar” y “habilitar”? ¿Tiene sentido que se obligue a “registrar” y a “habilitar” el mismo cartel y encima a dos sujetos distintos y que a ambos se les cobre una gabela? ¿No es esto suficiente para demostrar que el único interés del Municipio es cobrar la gabela y que no presta ningún servicio? Al parecer estas son las preguntas que se hizo la mismísima Secretaría Técnica Jurídica de la Subsecretaría de Municipios y Comunas de la Provincia de Santa Fe en su dictamen 75/2007 quien fue contundente al expresar que *“sería improcedente ordenar esta tributación, en la que el hecho imponible aparentemente sería la exhibición de logotipos, o marcas de las empresas en heladeras, góndolas, ticketeras, etc., todos elementos colocados en locales privados”*.

Lamentablemente, según la legislación de Santa Fe, este dictamen es jurídicamente no vinculante y algunos municipios continúan cobrando la tasa (por ejemplo Sno nos consta que Rosario sea uno de éstos). A mayor abundamiento, recordamos que, al menos desde el año 1956, en el que se falló “Cándida de Gregorio”, nuestro Supremo Tribunal viene diciendo que, con sustento en el artículo 17 de la Constitución Nacional, *a las tasas retributivas de servicios debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente* (C.S.J.N. "De Gregorio Vda.de Cipriano, Cándida y otros Fallos 236:22 del 3 de octubre de 1956). Este requisito, expresado exactamente con las mismas palabras, ha sido reiterado en los fallos “Compañía Química” (1989) y “Laboratorios Raffo” (2009), entre muchísimos otros de nuestro Supremo Tribunal. En el caso de las tasas municipales de publicidad interior, cuando se cobra a un no residente en el municipio, hay una obvia ausencia de un servicio público municipal que viola la firme jurisprudencia de la Corte. Ésta tiene una vigencia de casi sesenta años y establece que tal servicio es un requisito federal de validez de las tasas municipales. En este sentido, de ninguna manera estamos diciendo que es técnicamente imposible que un municipio pueda prestar un servicio a un sujeto que no tenga presencia física, o local, dentro de su territorio

pero también debemos admitir que no es fácil que esto ocurra y que para cumplir con la exigencia es menester hacer algo más que redactar un párrafo muy laxo de supuestos servicios prestados. ¿Cuántos bienes o actos, susceptibles de recibir un servicio municipal, pueden tenerse o realizarse en un lugar en el cual no se está sino a través de las transacciones que se pacten a distancia con un cliente que sí está en ese lugar? A estos bienes o actos, y no a otra cosa, debe referirse el municipio cuando intenta justificar estas tasas y deben ser bienes o actos ciertos; no “habilitaciones” y “registros” ficticios que solo existen en los textos de las ordenanzas.

Si bien coincidimos con la conclusión que las tasas de publicidad son inválidas y que los pronunciamientos de la Comisión Federal de Impuestos tienen muchos elementos positivos, no estamos de acuerdo con el razonamiento que se siguió para declararlas inválidas en base a la analogía con impuestos federales coparticipables. Si aceptásemos la premisa que estos tributos son análogos al IVA o a Ganancias, la argumentación sería incuestionable ya que quedó demostrado que no son tasas retributivas de servicios y como no se hallan dentro de las excepciones a la interdicción de analogía, estarían en pugna con la ley de Coparticipación Federal. Sin embargo, ¿Puede considerarse a la tasa de publicidad interior como un impuesto análogo al IVA o al Impuesto a las Ganancias o a cualquier otro federal coparticipable? Como bien explica Balbo (2011), la Comisión Federal de Impuestos, hace una definición muy amplia del término analogía previsto en la Ley de Coparticipación Federal ya que no la circunscribe a la coincidencia entre hecho imponible, base imponible y sujeto pasivo entre dos tributos sino que va más allá, incluyendo la función económica que está llamada a cumplir el tributo impugnado y así concluye que la tasa de publicidad interior termina afectando la ganancia o el precio de venta y entonces lo considera análogo al Impuestos a las Ganancias o al IVA. Nos parece que la definición de analogía que hace la Comisión Federal de Impuestos es demasiado amplia y deja vacía de contenido la autonomía financiera municipal e incluso la provincial: todos los tributos serían análogos al IVA o al Impuesto a las Ganancias y por, lo tanto, los municipios y provincias sólo podrían percibir los impuestos explícitamente previstos en la Ley de Coparticipación Federal que están exentos de tal control de analogía, a saber: impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos,

transmisión gratuita de bienes y las tasas retributivas de servicios. Dado que el IVA y el Impuesto a las Ganancias ya existían al momento de la sanción de la Ley de Coparticipación Federal, nos preguntamos cuál sería el sentido de establecer un control por analogía cuando sólo algunos de los tributos ya excluidos de tal exigencia por la misma ley pasarían, quizás y a duras penas, ese examen si se siguiera el razonamiento de la Comisión Federal de Impuestos. Coincidimos con Balbo (2011) que el principio de no analogía contenido en la Ley de Coparticipación Federal es demasiado difuso y que es uno de los puntos que merecen ser revisados en una nueva ley sobre la materia que el Congreso de la Nación nos debe a todos los argentinos. Nos damos cuenta que, dado que la Comisión Federal de Impuestos sólo tiene competencia para interpretar la Ley de Coparticipación Federal, el razonamiento que siguió era el único que le otorgaba la competencia para declarar su ilegitimidad pero así como no se puede cobrar tributos de cualquier forma tampoco pensamos que ayude declararlos inválidos con argumentos débiles. Rescatamos de los pronunciamientos de la Comisión Federal de Impuestos que hayan dado por acreditado que no se presta servicio alguno, que no se trata de un canon y que no corresponde hacer distinciones si un cartel colocado dentro de un local tiene o no transcendencia a la vía pública.

En cuanto a los esfuerzos de la doctrina por encuadrar estos cargos dentro de alguna categoría para aplicarles las exigencias de la Ley de Coparticipación Federal, nos parece que ya ha rendido los frutos que se podían esperar de ella que fue el pronunciamiento de la Comisión Federal de Impuestos que los consideró como impuestos inválidos a la luz de la mencionada normativa. Si bien, como ya dijimos, no concordamos con el razonamiento, nos parece un precedente importante y los municipios no pueden ignorar su existencia. En efecto, siendo la Comisión Federal de Impuestos el órgano que estableció la Ley de Coparticipación Federal para controlar su cumplimiento es una autoridad que obliga a las Provincias y a los municipios. Existe una vía recursiva que permite llegar hasta la Corte Suprema de Justicia, vía el recurso extraordinario federal.

Nos parece muy importante la jurisprudencia de la Cámara de La Plata en “Kodak”. Según nuestra lectura de este fallo (remitimos al párrafo que transcribimos ut supra), está claro que la extensión de los alcances del tributo que pretendía realizar el Municipio y que invalida la Cámara es contraria al principio de reserva de ley y dentro de éste, más

específicamente al de la interdicción de la analogía cuando ésta se utiliza para ampliar la base tributaria. Sin embargo, también queda subsumida en esta invalidación una extensión irrazonable a espacios privados de una contribución que funciona bien sólo cuando se refiere al uso del espacio público. Este vicio no puede ser subsanado con un agregado normativo que permita tal extensión, salvando así la violación del principio de reserva de ley, aunque lo apruebe el órgano legislativo municipal. Esto es así porque ningún poder tiene delegación para aprobar lo irrazonable y, a luz de los principios constitucionales, los generales del derecho y del sentido común esta gabela lo es. En efecto, no es razonable establecer un tributo por “mero contacto”, como dice la Cámara, sea este visual o táctil, con el cartel de una marca exhibido en un local particular. No hace falta ser constitucionalista, y tanto menos tributaristas, para llegar a esa conclusión cuya consecuencia inmediata es la inconstitucionalidad del proceder municipal. Es de destacar que este uno de los poquísimos pronunciamientos de un tribunal provincial que declaró inválidas a las tasas de publicidad interior. Es la excepción que confirma la regla que los jueces locales no ofrecen garantías de imparcialidad cuando se cuestiona estos cargos. Baste para justificar esta afirmación leer el artículo de María J. Villegas (2012) quien nos informa que la Suprema Corte de Buenos Aires, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de San Luis y el Superior Tribunal de la Provincia de Córdoba, entre otros, terminaron convalidando el cobro de estas gabelas, sea analizando la sustancia del caso o rechazando la demanda por razones procesales.

Sintetizando nuestra opinión decimos que las llamadas tasas de publicidad interior son cargos anticonstitucionales al violar palmariamente las garantías de razonabilidad e igualdad, entre otras.

*c. ¿Por qué representan un caso de aplicación desigualitaria de tributos?*

Como hemos analizado al estudiar la naturaleza de las llamadas tasas de publicidad interior, de aceptarse su validez como lamentablemente hacen los municipios y alguna

jurisprudencia, no existe forma práctica de recaudarlas respetando el principio de igualdad. Si estudiamos las ordenanzas tributarias y el accionar municipal para intentar percibir las nos daremos cuenta que las regulaciones que se pretenden aplicar son exactamente las mismas que las que amparan las tasas de publicidad y propaganda en la vía y espacios públicos y que coadyuva a este proceder la deficiente redacción de la normativa que no distingue un canon de una tasa retributiva o de un impuesto. Todo esto es de por sí hartamente objetable pero, sólo para facilitar el análisis, vamos a enfocarnos en el tema de la igualdad dejando de lado las otras cuestiones. ¿Dónde colocamos el límite a este tributo? ¿Cuándo se configura el hecho imponible y cuándo estamos fuera del alcance de la norma? ¿Por qué la norma se tiene que limitar a gravar a las marcas exhibidas en locales comerciales? ¿No será conveniente incluir otros casos también? Para no ser reiterativos remitimos al lector a los comentarios de Cañas (2009) que reprodujéramos al analizar la naturaleza de estos cargos. Da la impresión que la mayoría de los municipios quieren gravar la publicidad interior que se hace en los mismos locales en los cuales se venden los productos publicitados y eximir los otros casos de “publicidad interior” e inclusive exterior, excepto carteles en espacios públicos, pero no siempre han tenido la prolijidad de escribir eso su normativa. Ahora bien, con esa simple mejora en la redacción de las ordenanzas, ¿Transformamos un cargo inválido en un tributo constitucional? Claro que no. A poco que analicemos la situación que se produciría luego de este hipotético cambio, nos daremos cuenta que se generarían más problemas. Por ejemplo, si una joven entrase a un supermercado exhibiendo una remera Lacoste con un vistoso cocodrilo en su pecho izquierdo no se generaría inconveniente alguno ya que no se venden esos productos en un supermercado. Si en cambio entrase a un shopping que tiene un local de esa marca ¿Que pasaría? ¿No será mejor entonces eximir cualquier exhibición de marcas que se haga con la ropa que usan los transeúntes? Entonces, ¿También eximimos a la promotora que tiene la remera de Coca Cola que está en el supermercado haciendo probar el producto? No. No sería justo ya que debemos gravar el cartel de Pepsi colgado en el mismo local y existiría el riesgo que todos los carteles de “publicidad interior” de todas las marcas muten rápidamente en promotores y promotoras con remeras, perjudicando así a las arcas municipales. ¿Y qué hacemos con el muchacho que entra al supermercado que lleva puesta una remera de Coca Cola que compró en una

feria sin ningún conocimiento de la dueña de la marca? ¿Cómo hacemos para distinguir estos casos? Una vez que logremos esto ¿Tiene sentido que el quantum de la obligación tributaria se calcule en base al tamaño de los carteles? Si lo se quiere gravar es el “beneficio” que potencialmente genere el cartel ¿Está bien que un poster grande pague más que una cenefa tridimensional con luz pero más pequeña? Si logrando resolver todas estas cuestiones, se implementa un sistema de “registro”, “habilitación” de los carteles publicitarios dentro de los locales, con su relativa “tasa” o “derecho” ¿Cómo hacemos luego para verificar que los carteles existentes en el local son los que fueron “registrados” y “habilitados”? ¿Habría que hacer un mapa tridimensional de los locales comerciales e identificar en qué “célula” se colocarán los carteles? ¿Es lógico que la empresa dueña de la marca, sin presencia en el municipio tenga que hacer todo esto? En definitiva, cuánto más refinemos esta norma, más absurdos serán los resultados y en forma más patente se configura la desigualdad y la inconstitucionalidad. Ergo, la desigualdad es tan evidente que no sólo afecta la garantía del artículo 16 de la CN, cuyo alcance ha quedado reducido por la doctrina “La Martona”, sino el principio de razonabilidad de las leyes que todavía goza de su plenitud constitucional en sede federal. Se ilustra con la desigualdad la violación de la razonabilidad exigida por el artículo 28 de la CN. El razonamiento que seguimos es el mismo de la Cámara que se pronunció en “Kodak”, allí se ilustró con el principio de reserva de ley la irrazonabilidad del actuar municipal que pretendía usar para la publicidad interior en locales particulares los mismos principios que rigen los cánones por publicidad en espacios públicos. Esto no es razonable aunque se escriba en una norma que así lo establezca. Por ejemplo, el artículo 1º de la Ordenanza N° 4630-2005 de la Municipalidad de Luján de Cuyo, establece que *“Deberá tributar un Importe Mínimo Anual por año o fracción según corresponda, por los conceptos que a continuación se enuncian: a ) La Publicidad, Propaganda Escrita o Gráfica, hecha en la Vía Pública o Interiores con Acceso a Público, o visible desde ésta”*. ¿Hay alguna diferencia sustancial entre lo que hace Luján de Cuyo y lo que hacía el Municipio de Magdalena que la Cámara de La Plata declaró inválido en “Kodak”? A nuestro entender no.

Sin perjuicio de todo lo anterior, las tasas de publicidad interior también son un claro ejemplo de aplicación desigual de la ley y vamos a demostrarlo analizando las normas y la



aplicación que de ella hacen las municipalidades. Por ejemplo, el artículo 181 del Código Tributario Municipal de San Rafael establece que son contribuyentes del derecho de publicidad y propaganda (así llama a estos cargos el mencionado municipio mendocino) “*los beneficiarios de la publicidad*” y agrega que son responsables del pago del derecho, solidariamente con el contribuyente, los anunciantes, los agentes publicitarios, los industriales, publicitarios o instaladores y/o los propietarios de bienes donde la publicidad se exhiba, propague o realice. En primer lugar, no está definido qué entiende la norma por el “beneficiario” de la publicidad y propaganda pero el municipio siempre termina haciendo el reclamo solamente a la empresa que comercializa los bienes o servicios a nivel nacional que sería el dueño o franquiciante de la marca (de ahora en más nos referiremos a estos sujetos como el dueño de la marca). No hay duda que hay muchísimos casos en los cuales la publicidad en punto de venta beneficia a ese tipo de empresas. Por ejemplo, esto ocurre cuando la promoción apoya un nuevo lanzamiento nacional destinado a captar mercado en manos de la competencia. ¿Sin embargo, responden todas las publicidades en punto de venta a esta situación? ¿Y tales promociones sólo benefician al dueño de la marca y nada aportan al local en el cual se exhibe la publicidad? Es evidente que las respuestas a ambas preguntas son negativas. La mayoría de los productos objeto de publicidad en puntos de ventas como almacenes y supermercados son productos de primera necesidad, tales como comestibles, productos de limpieza, pañales, etc. y en general apoyan una campaña que hace el comercio expendedor, por medios de folletos para atraer público a su local. En esos casos, si la promoción consigue el efecto para la cual fue diseñada, el consumidor no decidirá comprar el producto inducido por la publicidad sino que, necesitando hacer esa compra, la hará en el local que ofrece la promoción atraído por la ventaja por ella comunicada. Si la promoción no tiene el efecto deseado es altamente probable que el consumidor igual compre el mismo producto en un local de la competencia, con lo cual podemos pensar que hay muchas situaciones en las cuales la publicidad no beneficia en nada al dueño de la marca. En muchos casos, estas promociones y las respectivas publicidades abarcan a todas las marcas de una misma categoría y allí es todavía más evidente que buscan que esos productos sean comprados en ese local y no en otro que compite con él. ¿Tiene sentido en estos casos decir que la publicidad sólo beneficia al dueño de la marca y que en

nada afecta al local que exhibe la publicidad? ¿No parece más verosímil sostener que la publicidad siempre beneficia al local que la exhibe y en muchos casos, pero no necesariamente en todos, también a la marca publicitada en el punto de venta? ¿Hace falta hacer todo este análisis fáctico cuando nuestra legislación establece en el art. 218 inc. 5 del Código de Comercio que los actos de los comerciantes nunca se presumen gratuitos? Es evidente que si un comerciante no sólo permite sino que además colabora activamente en el diseño y colocación de tales publicidades en su local es porque espera beneficiarse de alguna forma de ello. Sin embargo, para el Municipio de San Rafael, y para casi todos los que aplican estos tributos distorsivos, el único beneficiario es siempre la dueña de la marca que no tenga presencia física en el ejido municipal y a ella se le solicitará el pago de la “tasa” como contribuyente única y exclusiva. A mayor abundamiento, aun aceptando que el local no sea “beneficiario” y por lo tanto, no sería contribuyente, la norma analizada contiene una previsión de responsables solidarios que incluye a los comercios que realizan la publicidad y que con una redacción poco feliz denomina “propietarios de bienes donde la publicidad se exhiba, propague o realice”. Como veremos al analizar la visión empresaria, difícilmente los municipios hacen caer tal responsabilidad a los comercios afincados en su ejido municipal y siempre persiguen el cobro de la tasa solamente contra la dueña de la marca y sin importar que ésta se resista y que logre demorar por varios años el pago del título ejecutivo “boleta de deuda” que emite el fisco municipal. En definitiva, ante un tributo absurdo, los municipios no hacen valer las cláusulas de responsables solidarios cuando esto pueda traerles algún costo político. ¿No es esto una flagrante desigualdad con lo que esos mismos fiscos hacen en otros casos? ¿No es más común que ante el primer intento infructuoso de percibir un tributo del contribuyente se recurra a la normativa de los responsables solidarios? Estos claros casos de aplicación desigual de la ley. Es cierto que esta afectación de derechos no se encuentran amparados por la garantía de igualdad establecida en el art. 16 CN, según la doctrina La Martona pero como en los ejemplos anteriores es también otra ilustración más de la irrazonabilidad de estas normas.

#### *d. La visión de los municipios*

Los municipios consideran que, dadas las importantes incumbencias que tienen en materia social, están obligados a buscar permanentemente nuevas fuentes de financiación. Las materias que abarca el quehacer municipal son cada vez más amplias y hace tiempo que incluyen áreas tan delicadas como la salud y la seguridad ciudadana que requieren ingentes recursos. En ese sentido, entienden que la tasa de publicidad interior es una forma legítima de acercar fondos, sobre todo en un contexto en el cual “la plata no alcanza”, según reporta un informe del IARAF (2011)<sup>11</sup>. Nos parecen legítimas estas apreciaciones políticas de los municipios pero volvemos a señalar que estas necesidades no justifican cobros quieren hacer a cualquier costo y tanto menos que se exima a los locales mientras se grava a quienes no votan.

#### *e. La visión empresaria*

Como hemos dicho en la Introducción, los empresarios rechazan en forma unánime la procedencia de las tasas de publicidad interior y reclaman lisa y llanamente su anulación. En una convención de empresarios reunidos en Buenos Aires en setiembre de 2012, varios de ellos se refirieron a esta problemática. Por ejemplo, el presidente de la Cámara Argentina de Anunciantes, Leonardo Barbieri, afirmó que el accionar municipal es un exceso que no se justifica en ninguna norma ni principio de tributación, por cuanto los municipios no se encuentran facultados para cobrar suma alguna por la publicidad realizada en el interior de los comercios sin ocupar espacio de dominio público. Agregó que en el caso de las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) las liquidaciones de los derechos de publicidad y propaganda interior las puede llevar a su extinción, dado que no poseen el capital de trabajo necesario para poder afrontar dichas obligaciones. Opinó que son justamente esas empresas, las que en general utilizan, por una cuestión presupuestaria, la publicidad en punto de venta, frente a la inversión en medios como la gráfica, la TV o la vía pública, a la que se inclinan las grandes empresas. Por su parte Daniel Calzetta, en representación de la Cámara Argentina de Comercio, expresó que la gabela es claramente ilegal y constituye una indebida intromisión en el ámbito privado del comercio o empresa. Hernán Fernández Bulgheroni, titular de empresa Atlas Group brindó otro ejemplo de

---

<sup>11</sup> Ver artículo periodístico: Municipios argentinos: la plata no alcanza. Publicado en *Actualidad Local*. Véase versión electrónica en <http://actualidadlocal.blogspot.com.ar/2012/04/municipios-argentinos-la-plata-no.html>

arbitrariedad y aplicación desigual de tributos ya que los municipios delegaron sus facultades recaudatorias en ciertos estudios o empresas las que inclusive se encargaron de la confección, anulación y reformulación de actas y deciden a cuáles contribuyentes y en qué momento dirigir sus acciones legales. Nosotros opinamos que tales empresas, persiguiendo su afán de lucro, van a elegir a los destinatarios de los reclamos con claros criterios comerciales y no jurídicos, ya que están más interesadas en perseguir las que sean más fáciles de cobrar, dejando para una segunda instancia aquellos casos que ofrezcan más resistencia. Todo este panorama coadyuva al caso de irrazonabilidad de las tasas de publicidad interior.

## **5.- Posibles soluciones**

### *a. basadas en la red de convenios para evitar la doble imposición internacional*

Los países y diversas organizaciones, entre las que se destacan la OCDE, se han preocupado por remover los obstáculos que traban el intercambio mercantil y la inversión internacional. Entre los instrumentos que se han propiciado para estos fines se encuentran los convenios para evitar la doble imposición internacional. Sobre ellos dice Villegas (2005) que son convenciones que intentan conciliar los intereses fiscales de los signatarios, para lo cual deben imponer restricciones a sus respectivos poderes fiscales. Según Baistrocchi (2007), la Argentina fue el primer país de América Latina en formar parte de la red de convenios para evitar la doble imposición internacional al firmar el convenio con Alemania en 1966. Actualmente nuestro país tiene firmados y en vigencia con los siguientes países: Australia, Bélgica, Bolivia, Brasil, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Italia, Holanda, Suecia, Gran Bretaña y Noruega.

Si bien el propósito principal de estos convenios es armonizar los criterios para la imposición de las rentas, que en nuestro país se realiza vía el impuesto a las ganancias, en varios de los tratados que firmó nuestro país se incluyó una cláusula de no discriminación en las que quedan abarcados todos los tributos, independientemente del nivel de gobierno que los recaude, sea éste federal, provincial o municipal. Los convenios que contienen

esa previsión son los firmados con Australia, Bélgica, Bolivia, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Italia, Holanda, Suecia y Noruega. Por ejemplo, en el Convenio entre Argentina y Bélgica esta previsión se encuentra en la cláusula 24 cuyo encabezado dice: *“Los nacionales de un Estado Contratante no estarán sujetos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más onerosos que aquellos a los que estén o puedan estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias”*. Otra particularidad de esta cláusula, es que contiene un inciso que, a diferencia del resto de las previsiones de los convenios, beneficia a las empresas constituidas en nuestro país pero cuyos accionistas o socios sean sujetos del otro estado contratante. Por ejemplo, en el Convenio con Bélgica dicho cláusula es la número 24 inciso inc. 6 que dice así: *“Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no estarán sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o pueden estar sometidas otras empresas similares del primer Estado”*. Previsiones similares existen en las mismas convenciones citadas para los establecimientos permanentes o sucursales en nuestro país de empresas residentes en el país contratante.

Dice Baistrocchi (2007) que estas cláusulas de no discriminación tienen un texto tan amplio que parece incluir las dos dimensiones de la garantía de igualdad ante la ley. Esto es, la injustificada desigualdad que surge del texto mismo de la ley, como la derivada de su aplicación desigualitaria.

Coincidimos con el mencionado autor y que este asunto sería de la competencia de la justicia federal. En efecto, dado que un tratado con una nación extranjera es ley federal, es competente la justicia federal de primera instancia. El agravio por discriminación no se fundará en el artículo 16 de la Constitución Nacional, sino en el respectivo tratado para evitar la doble imposición internacional, cuyas previsiones comprenden el trato desigual que no surge del texto de la ley, y por lo tanto no serán aplicables al caso las restricciones de la doctrina “La Martona”. Sin embargo, consideramos que esta solución tiene al menos dos limitaciones. La primera es que está disponible solamente para las empresas cuyos capitales pertenezcan a alguno de los once países citados ut supra. La segunda es

que, en el caso de las tasas de publicidad interior, la solución dependerá de quien sea el sujeto de comparación. En efecto, si al cuestionarse la tasa de publicidad interior del Municipio Y, comparamos la empresa de capitales extranjeros cuya sede social se ubica en el Municipio X, y que es considerada contribuyente de la tasa, con la empresa residente del Municipio Y, que no es considerada contribuyente de la tasa, se concluirá que quedó configurada una discriminación contra la empresa de capitales extranjeros. Pero si comparamos a la empresa de capitales extranjeros con otra empresa nacional ubicada en el Municipio X, u otra del Municipio Z, también contribuyentes del impuesto, la conclusión será que no hay discriminación alguna. En nuestra opinión, esta última es la solución correcta del caso ya que la discriminación se basa en la distinta sede, dentro del país, que tienen las empresas. Dado que no es una discriminación basada en el origen del capital, no se encuentra vedada por los tratados de doble tributación. Por lo tanto, la red de tratados para evitar la doble tributación puede ser útil para otros casos de aplicación desigual de tributos, basados en el origen de los capitales, pero no ofrecen una solución al caso de las tasas municipales de publicidad interior.

### *b. basadas en la doctrina de presunción de inconstitucionalidad*

La concepción tradicional del derecho constitucional argentino ha implicado desde los comienzos que se presume la constitucionalidad de las decisiones estatales. En el caso “La Martona”, en forma implícita, la Corte Suprema parte de esa presunción que se traduce en que el contribuyente debe pagar el tributo que le reclama la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires a menos que demuestre la arbitrariedad administrativa en los tribunales comunes que sean competentes. La finalidad de esa presunción de constitucionalidad, cuando es utilizada dentro de los límites de la razonabilidad, no es otra que apuntalar la seguridad jurídica. Sin embargo, Alfonso Buteler (2011) nos señala que existen casos en los que la presunción se revierte y que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ofrece un numeroso catálogo de sentencias en donde el Alto Tribunal ha entendido que se presume la inconstitucionalidad de las normas, entre los que se destacan los siguientes casos: i) Distinciones normativas basadas en categorías

sospechosas; ii) Normas que violentan la libertad de expresión; iii) Disposiciones que imponen el pago de una deuda ajena.

A continuación trataremos de demostrar que la doctrina de presunción de inconstitucionalidad podría ser una solución en el terreno de las llamadas tasas de publicidad interior. Está claro que, siendo un asunto tributario, no estamos frente a normas que violenten la libertad de expresión sino que consideramos que estos casos se vincularán con distinciones basadas en categorías sospechosas y también con disposiciones que imponen el pago de una deuda ajena. En definitiva, la doctrina de presunción de inconstitucionalidad sería aplicable no sólo por uno sino por dos de los tres supuestos que ella desarrolló hasta el momento.

En primer término, analizaremos la aplicación del concepto de categorías sospechosas diciendo que es una regla de interpretación judicial que tiene su génesis en el derecho comparado a partir de lo resuelto por la Suprema Corte de los Estados Unidos en la causa “Korematsu v. United States” en 1944. Nos dice Buteler (2011) que, en nuestro país, sin perjuicio de los numerosos precedentes anteriores en los cuales se discutió la violación del derecho a la igualdad por motivos de nacionalidad, en 1993, el Alto Tribunal introdujo por primera vez esta terminología en nuestra jurisprudencia al sentenciar “Repetto”(C.S.J.N. 1993).

La definición de qué personas se encuentran amparadas por el concepto de categorías sospechosas, es decir, personas que merecen el acceso a un remedio legal excepcional que busca protegerlas de la discriminación de las que son objeto, varía según las circunstancias de tiempo y lugar. Por ejemplo, en los Estados Unidos se consideran categorías sospechosas a las minorías étnicas. En nuestro país, nos recuerda Buteler (2011), la Corte Suprema, a partir de bagaje histórico y cultural que presenta el art. 20 de la CN, ha entendido que el patrón de nacionalidad como criterio normativo de distinción es considerado como merecedor de desconfianza y por tal motivo, está sujeto a un escrutinio judicial más estricto que el que se aplica a otras categorías. Como bien dice María Angélica Gelli existen elementos tales como la raza, el sexo, la nacionalidad, la edad, que poseen una fuerte presunción de discriminación arbitraria y que, por ello, deben ser consideradas sospechosas (Buteler 2011).

Ya hemos referido en los capítulos anteriores que en las tasas de publicidad interior se busca, a veces, en la redacción de la norma o meramente por los hechos, alcanzar solamente a empresas que no residan en ejido municipal. Lamentablemente, esto no es caso aislado sino que se ha extendido en nuestro país una práctica municipal de cobrar todo tipo de tributos buscando alcanzar principalmente los a sujetos que no tienen presencia dentro del ejido municipal y así evitar el costo político que tendría cobrar los mismos dineros a los residentes. Esta práctica no sería tan perniciosa, y merecería menos objeciones, si los tributos en cuestión tuvieran un sustento técnico y amparo jurídico pero lamentablemente en la mayoría de los casos su sólo justificativo es que “la plata no alcanza” para financiar los servicios que debe prestar el municipio a toda la comunidad. El resultado son tributos sin ninguna lógica, como las llamadas tasas de publicidad interior y un amplio abanico de gabelas como, por ejemplo, las tasas de seguridad e higiene, vigentes en casi todos los municipios del país, y las contribuciones a la industria y el comercio en la Provincia de Córdoba. Esta última es llamada con sorna por la prensa como “impuesto a la valija”<sup>12</sup> ya que se pretende aplicar un gravamen, calculado como porcentaje de las ventas, a toda empresa cuyos productos lleguen al público dentro del ejido municipal, aunque la única conexión del sujeto pasivo con esa localidad sea una venta a un comercio minorista concertada a través de un viajante de comercio que sólo lleva su “valija” al municipio. Tal tasa ha sido declarada inconstitucional en el caso “Laboratorios Raffo” (C.S.J.N. 2009).

En las tasas de publicidad interior, al igual que en el “impuesto a la valija”, se sobrepasan los límites constitucionales que deben informar los tributos pero además hay una discriminación evidente ya, que según la normativa y también en los hechos, en la primera citada, sólo se cobran a quien no resida en el municipio. Una discriminación manifiesta es considerar que el único beneficiario de la publicidad es la empresa dueña de la marca que, en general, no está ubicada en el municipio y que, siguiendo una curiosa lógica, se transforma en el contribuyente, sujeto pasivo del tributo. No importa que sea evidente que el propietario del local que exhibe la publicidad sea también beneficiario; para el municipio nunca será contribuyente y ni siquiera ejercerá contra él las acciones

---

<sup>12</sup> Véase el diario La Voz Negocios, Córdoba, del 30 de mayo de 2011, versión electrónica <http://www.lavoz.com.ar/analisis/otro-reves-para-el-impuesto-la-valija-en-la-provincia-de-cordoba>.



que derivan de la responsabilidad solidaria que establecen las mismas normas municipales, lo cual configura otra patente discriminación ya que no es el proceder normal de los fiscos cuando persiguen el cobro de un tributo.

Si alguna duda quedaba respecto de la inclusión de los casos de tasas de publicidad interior dentro de la presunción de inconstitucionalidad vía las categorías sospechosas, éstas se disipan totalmente cuando concluimos que estamos ante un verdadero pago por deuda ajena. En efecto, las objeciones ya realizadas a la definición de contribuyente y la práctica municipal de perseguir el cobro sólo a quien no reside en el municipio sirven también para colocar estas tasas como un caso de disposiciones que imponen el pago de una deuda ajena, lo cual no hace más que incrementar la sospecha de inconstitucionalidad.

Nos recuerda Buteler (2011) que tanto en "Rodríguez"(C.S.J.N. 1993) como en "Escudero", (C.S.J.N. 2000) el Alto Tribunal sostuvo que toda norma o interpretación que obligue al pago de una deuda en principio ajena, adolece de una fuerte presunción de inconstitucionalidad por agraviar la intangibilidad del patrimonio con base en el art. 17 de la Constitución Nacional. Ambos precedentes citados se refieren a casos de solidaridad laboral en los cuales se pretendía extender al franquiciante y al condeciente del empleador demandado la responsabilidad por deudas a favor del trabajador afectado. La Corte, al rechazar tales pretensiones dijo: *"Y es que la asignación de responsabilidad no ha sido establecida por la ley sin más requisito que la noción de que algunas actividades resulten coadyuvantes o necesarias para el desenvolvimiento empresario, puesto que si tamaña amplitud fuera admitida mediante la interpretación judicial, caería en letra muerta no sólo el texto legal sino la posibilidad cierta de que más empresas asuman los riesgos propios del desarrollo económico; aspecto cuya consideración no puede omitirse, pues no cabe prescindir de las consecuencias que en modo natural derivan de un fallo toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma"*. Nótese que si bien la materia tributaria es totalmente disímil a la laboral, las palabras de la Corte pueden aplicarse sin ninguna modificación al caso de las llamadas tasas de publicidad interior. En efecto, tanto en los casos del derecho laboral ya citados como en el caso de la publicidad interior estamos frente a ejemplos de colaboración empresaria. En la

publicidad interior, la dueña, comercializadora o franquiciante de la marca a nivel nacional junto con el titular del comercio ubicado en el ejido municipal colaboran para hacer campañas exitosas que acerquen más clientes al local y que éstos lleven los productos promocionados. Sin embargo, la publicidad se hace en el local y es su titular quien se encarga de colocarla. Si admitiéramos la validez de un tributo sobre esta publicidad interior, ¿No debería ser el titular del local ubicado dentro del ejido municipal el responsable directo, o sea, el contribuyente de este tributo? ¿Quién otro puede incurrir en un “hecho imponible” que dispare un tributo municipal? Si la colaboración empresarial no es suficiente, por sí sola, para generar una responsabilidad solidaria en el delicado campo del derecho laboral, ¿Cómo podemos aceptar que se genere una responsabilidad directa de la dueña de la marca a nivel nacional por un acto del comerciante ubicado en el municipio que pretende cobrar el tributo? No olvidemos que él es quien coloca el cartel, quien sabe el tamaño que éste tiene y cuánto tiempo está exhibido que son algunos de los factores que determinan el quantum de esta gabela municipal. Es claro que la pretensión de cobrar tal tributo a la dueña de la marca nos coloca frente a un pago por deuda ajena lo que de por sí la tacha de inconstitucional.

En suma, creemos que existen suficientes elementos en el contexto actual de nuestro país para incluir dentro de la presunción de inconstitucionalidad a los reclamos municipales por publicidad interior dirigidos a las personas, físicas o jurídicas, que no residan o no tengan presencia física dentro del ejido del municipio reclamante. Esta presunción de inconstitucionalidad se basa en que los municipios, tanto en la redacción de sus normas como en su aplicación, discriminan en contra de quienes no residen en él y que la misma definición de contribuyente establecida en las normas de las tasas de publicidad interior implica un verdadero pago por deuda ajena.

La presunción de inconstitucionalidad no implica que los fiscos locales deban aportar una catarata de pruebas fácticas ante un juez cada vez que quieran cobrar un tributo a un “no residente”. Por el contrario, ante el caso concreto de un sujeto no residente objetando la constitucionalidad de las tasas de publicidad interior, la aplicación de la presunción de inconstitucionalidad le daría al municipio la posibilidad de enmendar los posibles errores que tuvieran estas normas y de explicar los argumentos de derecho por los cuales la tasa sería legítima. En ese sentido, coincidimos cuando se dice que, *en la mayoría de los*

*supuestos en donde se enjuicien disposiciones que contengan categorías sospechosas, estaremos en presencia de asuntos de puro derecho en donde no debe desplegarse material probatorio alguno y que lo que se traslada a la autoridad pública es la responsabilidad de justificar constitucionalmente la normativa bajo análisis* (Buteler, 2011). Lo mismo creemos que ocurre con los pagos por deuda ajena. Es decir, en ambos casos, se trasladaría al Estado municipal la “carga argumentativa” pero no la carga de la prueba (Buteler 2011). Si el Estado municipal, lograra superar este test argumentativo, se restablecería la presunción de legitimidad del acto municipal que reclama la tasa y será el contribuyente quien deba defenderse ante la sede que corresponda y quien correrá con la carga de la prueba. La gran ventaja que tendría la aplicación del concepto de presunción de inconstitucionalidad en ciertos asuntos de tributos municipales es que los tribunales federales serían competentes ya que en el caso solamente se analizaría si el tributo es o no repugnante a la Constitución Nacional, en los términos estudiados en este capítulo.

### *c. basadas en la violación del principio de razonabilidad de las leyes*

El principio de razonabilidad de las leyes se basa en el artículo 28 de la Constitución Nacional y la Corte Suprema lo ha entendido como la adecuación de las normas a los fines que requirieron su establecimiento y a la ausencia de iniquidad manifiesta (C.S.J.N. “Banco Central de la República Argentina”, Fallos 256:241, 1963).

Ampliando el pensamiento de nuestro máximo tribunal, el principio de razonabilidad presenta al menos dos aspectos, a saber: i) el principio de necesidad, que exige que existiendo varios medios posibles para lograr un fin perseguido, sea utilizado el que conlleve menores consecuencias desfavorables; y ii) el principio de proporcionalidad, el cual establece que debe existir una adecuación entre la utilización de un determinado medio y el fin con que aquél pretende alcanzarse.

En otra aproximación a su significado constitucional, razonabilidad es la antítesis de la arbitrariedad, entendida esta última como el acto o proceder contrario a la justicia, la razón o las leyes, dictado sólo por la voluntad o el capricho.

Desde que lo razonable es, según el Diccionario de la Real Academia Española, lo “*arreglado, justo, conforme a razón*” y razón es, por su parte, “*justicia, rectitud en las*

*operaciones, o derecho para ejecutarlas*”, una marcada corriente doctrinaria tiende a aproximar el concepto de razonabilidad al de justicia, y hasta identificarlo con él. Así, para García Belsunce un acto sólo tendrá fundamento de razonabilidad cuando es justo (Egüez y Simesen de Bielke, 2005).

La razonabilidad es una garantía constitucional de la tributación, y, expandiendo el concepto de justicia de García Belsunce, funciona en forma independiente, como garantía innominada, y como complemento o elemento de integración o valoración de cada una de las garantías explícitas: legalidad, igualdad, equidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad (Egüez y Simesen de Bielke, 2005).

Por su parte, para Bidart Campos (1975) todo acto legislativo irrazonable o arbitrario deviene en defectuoso y es inconstitucional.

Como ejemplo de la razonabilidad, entendida como una de las garantías que pone limitaciones al poder tributario, dentro del derecho comparado se destaca la ley 1/1998 de España, conocida como estatuto del contribuyente, cuyo art. 2.2 establece: *"La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones formales."*

Desde las ciencias económicas y financieras también se han analizado los sistemas tributarios y la necesidad de que sean racionales. Así, dando otro enfoque al principio de razonabilidad, John F. Due (1969) dice que unos de los requisitos esenciales de todo sistema impositivo es que los costos de recaudación y cumplimiento sean mínimos y compatibles con un control eficiente de la observancia de las obligaciones fiscales. Conforme con esta regla, los tributos deben ser establecidos de forma tal que los costos efectivos de recaudación lleguen a un mínimo. Villegas (2005) expresa la misma idea de esta forma: es menester que el sistema tributario sea lo más simple posible, proporcionando certeza en el modo de pago, lugar y fecha, etc.; que el pago resulte cómodo en cuanto a la época en que el contribuyente esté en mejores condiciones económicas, y que el Fisco recaude sus tributos con el menor costo posible (García Vizcaíno, 2009).

Es evidente que, tanto desde la perspectiva económica como desde la jurídica, se llega a la conclusión de que no cumple con el principio de razonabilidad de las normas un

tributo cuya recaudación y control sean complicados y costosos e interfieran más de lo necesario en las operaciones de los agentes económicos. Pues este es el caso de las llamadas tasas de publicidad interior cuya recaudación, entre otras implicaciones, involucra medir el tamaño de las calcomanías, carteles, cenefas y similares instrumentos de exhibición de marcas y productos colocados dentro de locales comerciales, como así también llevar un registro del tiempo en que estos permanecieron a la vista del público y en qué exacto lugar del local estuvieron. En realidad, el registro debería ser doble, por parte del contribuyente y del fisco municipal para poder efectuar los debidos controles y ofrecer las correspondientes defensas. También, si se tiene la intención de aplicar semejante gabela con un mínimo de equidad, sería menester, en cada caso, dilucidar quién incurre en el hecho imposible, si es el local, la empresa comercializadora a nivel nacional u otros agentes, quién es el contribuyente y si es conveniente establecer responsables solidarios. También hay municipios que están estudiando cobrar un monto fijo anual, sin necesidad de mayores trámites. En esos casos ¿Dónde queda la supuesta intención de ejercer el poder de policía y el supuesto servicio que brindan al contribuyente?

En caso que todo lo anterior no alcanzara para clasificar este tributo como irrazonable, tanto a la luz de los principios económicos como del art. 28 de la Constitución Nacional, baste agregar que, si bien los montos involucrados pueden dañar gravemente la economía de una PYME, representan un recurso casi insignificante para las arcas fiscales municipales, aún las más pobres, que se financian en porcentajes abrumadores con la coparticipación provincial, luego con recursos no tributarios (multas, etc.) y en menor medida con tributos como alumbrado barrido y limpieza y los que se calculan en función de las ventas, siendo totalmente despreciable la relevancia de este tipo de tributos en sus finanzas. Según el IARAF, en el año 2010, todos los ingresos tributarios propios de los municipios representaron menos del 4 % del total de los recursos del país y dentro de esta relativamente reducida torta las tasas de publicidad interior son un porcentaje despreciable<sup>13</sup>. ¿No es esto una clara desproporción entre los medios y los fines a la luz del artículo 28 de la CN? Además, nos parece que estos datos no hacen más que confirmar las sospechas de los empresarios que los únicos que se

---

<sup>13</sup> Fuente: IARAF (Instituto Argentino de Análisis Fiscal), publicado en <http://actualidadlocal.blogspot.com.ar/2012/04/municipios-argentinos-la-plata-no.html>

benefician con estas normas son unos pocos estudios jurídicos que representan a todos los municipios que cobran estas gabelas en el país.

La irracionalidad de las tasas de publicidad interior es tan patente que hasta existe una norma del derecho positivo provincial que así lo declara implícitamente. En efecto, en el año 2008, la Legislatura de la Provincia de Buenos Aires sancionó el artículo 42 de la Ley 13.850 que, con el anunciado y reclamado propósito de eliminar los impuestos “distorsivos” (léase irrazonables) en el ámbito de su territorio, estableció un fondo que se distribuye entre los municipios que no apliquen gravámenes de publicidad y propaganda hecha en el interior de locales destinados al público (cines, teatros, comercios, supermercados, centros de compras, campos de deportes y similares). A pesar de esta norma, que fue aceptada formalmente por todos los municipios bonaerenses, y de que reciben los fondos comprometidos, en muchas localidades de esa provincia se siguen percibiendo estas llamadas tasas de publicidad interior, sin que se vislumbre una sanción a los municipios o a las autoridades municipales comprometidas en tales actos antijurídicos. Lamentablemente, este comportamiento contrario a derecho de los poderes públicos no es aislado. Por ejemplo, los municipios de la Provincia de Córdoba, continúan intentando percibir la contribución de comercio e industria a empresas que no reciben ningún servicio municipal y que no están presentes el ejido municipal, a pesar de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia en “Compañía Química” (1989) y “Laboratorios Raffo” (2009). Tal es el grado de irracionalidad y de deterioro del Estado de Derecho que sufre nuestro país.

*d. basadas en la responsabilidad por daños basada en el artículo 1112 del Código Civil*

En nuestra opinión, cuando se persigue el cobro de tasas claramente antijurídicas, como lo son las así llamadas tasas de publicidad interior, si se causa un daño, se configura la responsabilidad civil directa del intendente municipal quien estaría ejerciendo las funciones propias de un funcionario o agente público de una manera irregular. Siendo una causa civil, cuando el damnificado es vecino de una provincia diferente a la del

intendente municipal, el reclamo de resarcimiento abre la competencia de la justicia federal como explicaremos en este capítulo.

Es sabido que para habilitar la competencia federal en razón de la distinta vecindad es necesario que estemos en presencia de una causa civil por imperio del art. 2 inc. 2 de la Ley 48. Por lo tanto, debemos analizar por qué una acción por daños contra un intendente municipal sería una causa civil y para ello conviene repasar lo atinente a la responsabilidad de los funcionarios públicos. Está claro que cuando la doctrina clasifica a las acciones por daños contra funcionarios públicos no necesariamente lo hace con el restringido alcance de habilitar la jurisdicción federal que establecen las normas procesales argentinas. Sin embargo, no vemos motivos para que ambas definiciones difieran y, por el contrario, intentaremos demostrar que la jurisprudencia de la Corte y la doctrina tienen una posición mayormente coincidente sobre qué debe entenderse por casusa civil en esta materia.

Así, Marienhoff (1997) sostiene que la responsabilidad de los agentes públicos puede ser política, penal o civil y corresponder al derecho público o al derecho privado, lo cual depende de la índole de la infracción cometida. La responsabilidad “civil” de los agentes públicos (funcionarios y empleados) se produce cuando cierta actividad de los mismos ocasiona un daño, sea a los administrados, a otros funcionarios e incluso al propio Estado y que se trata de un particular o específico supuesto de responsabilidad que el Código Civil prevé en el artículo 1112: *“Los hechos y las omisiones de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, por no cumplir sino de una manera irregular las obligaciones legales que les están impuestas, son comprendidos en las disposiciones de este Título”*. El mencionado maestro del derecho público argentino, citando a Aguiar (1950), agrega que la responsabilidad civil de los funcionarios no constituye en realidad, más que un caso de responsabilidad individual, referido a una cierta clase de personas y a un modo particular de proceder de las mismas con relación a determinadas actividades suyas (Ivanega 2007).

Continuando con el análisis de la naturaleza de la acción, Marienhoff considera que la responsabilidad “civil” es de derecho privado, cuando se trate de una demanda promovida por particulares o administrados, sea contra el Estado o contra el funcionario responsable; pero es de derecho público cuando la acción la promueve el Estado contra el funcionario

como consecuencia de la relación de empleo. El gran jurista español Entrena Cuesta también sostiene que los procedimientos y los tribunales competentes se diferencian según el daño que ocasione el funcionario sea sobre bienes y derechos del Estado o de los particulares. En el primer caso serán los procedimientos y tribunales de derecho público y en el otro serán los civiles (Ivanega 2007).

Cassagne (2007), apartándose de las enseñanzas de su maestro Marienhoff, sostiene que siempre se estará ante una causa de derecho público cuando se quiera hacer responsable al Estado por daños causados por el irregular cumplimiento de sus funciones. Sin embargo, en lo a nosotros nos interesa, que es la demanda por daños contra el funcionario público, no hemos encontrado ni doctrina ni jurisprudencia que contradigan que son causas de derecho civil y todos, inclusive Cassagne, parecen coincidir con esto.

Ivanega (2007) y Fiorini (1968) coinciden con Marienhoff (1997) en que, en virtud del artículo 1112 del Código Civil, el damnificado puede accionar directamente contra el funcionario, sin necesidad de hacer también responsable al Estado, que en el caso de las tasas de publicidad interior sería un municipio de provincia. En efecto, del juego armónico de los artículos 1112, 1109 y 1113 del Código Civil se desprende que el damnificado puede accionar contra el Estado municipal, sin estar obligado por ello a llevar a juicio a los autores del hecho dañoso. Sin perjuicio de lo anterior, también existe la opción de hacer valer la responsabilidad directa de los funcionarios públicos y esto no implica que deba hacerse siempre responsable al principal, o sea, al Estado municipal en el caso que nos ocupa. Tal es la postura de nuestro de Máximo Tribunal quien tiene dicho que la no intervención en el proceso del magistrado que habría cometido el hecho dañoso o la imposibilidad de traerlo a juicio en tanto no fuera separado de su cargo, no obsta a la responsabilidad estatal por los hechos ilícitos de sus funcionarios, ya que no existe prescripción legal alguna que establezca que en las demandas de resarcimiento contra uno de los responsables sea menester deducir también la pretensión contra quien lo es de manera concurrente (C.S.J.N., *Hotelera Río de la Plata v. Provincia de Buenos Aires*, Fallos: 307:821, 1985).

Volviendo al tema de la naturaleza de la demanda por daños contra el funcionario público, Marienhoff (1997) vuelve a remarcar su carácter civil cuando trata sobre el deslinde de responsabilidades entre Nación y Provincias para la regulación de la



responsabilidad por daño de los funcionarios públicos. Dice al respecto: *“la regulación de la responsabilidad civil de toda la actividad de los funcionarios públicos hacia terceros, es decir hacia los particulares o administrados, le compete exclusivamente a la Nación, porque ello importa reglar conductas o comportamientos “interindividuales”, materia propia de la legislación civil sustantiva. Es por esto que el artículo 1112 del Código Civil es constitucionalmente correcto: regular relaciones interindividuales entre la persona funcionario y los terceros, considerados éstos en el sentido amplio a que me he referido: la Administración Pública, técnicamente, no está en juego”*. Como ya dijimos, según este autor, la responsabilidad “civil” será de derecho público en la mayoría de los casos en los que esté afectado el Estado pero la responsabilidad del funcionario público hacia terceros siempre será civil. Ésta podrá basarse en el artículo 1109 del Código Civil, por hechos o conductas ajenos a sus funciones públicas, o en el 1112 C.C. La responsabilidad civil basada en art. 1112 C.C. requiere: i) que el acto perjudicial se realice en ejercicio de la respectiva función; ii) que el daño se ocasione por el cumplimiento irregular de las obligaciones legales inherentes al cargo.

Entre los ejemplos que Marienhoff (1997) cita como representativos de un ejercicio irregular de los deberes legales del funcionario público, que genera la responsabilidad del art. 1112 del Código Civil incluye: *“Los actos de un funcionario —un Intendente municipal, por ejemplo— que exige derechos que no resultan de las normas vigentes”*.

El caso es de naturaleza civil porque además el Intendente municipal no podría escudarse en norma local alguna para justificar un proceder inconstitucional. Es la máxima autoridad del Poder Ejecutivo de un ente cuya autonomía dimana de la misma Constitución Nacional. No hay obediencia debida a ninguna otra autoridad o norma que pueda justificarlo ante un proceder contrario a la Carta Magna.

Decimos que probada la inconstitucionalidad de las tasa de publicidad interior queda configurada la actuación irregular. Según Marienhoff (1997), *la actuación “irregular” del funcionario apareja la presunción de su culpabilidad; para eximirse de responsabilidad el agente público debe probar que no hubo culpa de parte suya. Es él quien debe probar esta circunstancia. La obligación de indemnizar —se ha dicho— surge de la prueba del desempeño irregular de la función y del daño como su efecto, sin necesidad de la prueba de la culpa del funcionario, y con mayor razón si ésta se probare.*

Para nosotros, por el rango que tiene dentro de la estructura institucional que prevé la Constitución Nacional, el Intendente municipal no podría escudarse en que la tasa de publicidad interior está prevista en una ordenanza municipal y él sólo puede limitarse a cobrarla. Esto no es así y los argumentos de este tipo deben rechazarse. La mayoría de los cobros de estas tasas de publicidad interior derivan de extensiones irrazonables de los presupuestos de las ordenanzas fiscales, que hacen los mismos funcionarios que dependen directamente del Intendente municipal. Por ejemplo, en el caso del Municipio de San Rafael, basta una interpretación más razonable del término “beneficiario” para dejar fuera de esta gabela a empresas que no lo son o lo son en conjuntos con otro. Cuando no basta una interpretación más racional de la norma municipal para hacerla más razonable, el Intendente municipal, como todo funcionario público, debe aplicar el principio según el cual la norma de rango inferior no puede ir contra la Constitución Nacional. En definitiva, la única alternativa que tiene para salvarse de esta responsabilidad patrimonial por daños es demostrar que la tasa de publicidad interior es constitucional. Y como dice Marienhoff (1997) esto lo tiene que demostrar él.

El gran administrativista argentino lamenta que entre nosotros no sea frecuente que el administrado demande judicialmente al funcionario por daños y perjuicios y que se prefiera accionar contra el Estado y piensa que esto se debe al poco conocimiento de este aspecto del derecho y a que generalmente el funcionario no es solvente desde el punto de vista material (aclaramos nosotros que esto a lo mejor era cierto mientras él vivía pero que hoy en día la insuficiencia del patrimonio de los intendentes municipales no es un problema en la mayoría de los casos). Marienhoff (1997) alienta a quienes se sientan afectados diciendo: *“las acciones contra los funcionarios que actúan irregularmente deberían ser más frecuentes, pues ellas tienden a hacer efectivas las garantías hacia los administrados y porque posiblemente contribuyan a que los funcionarios no actúen desaprensivamente basándose en su impunidad”*. Por su parte, Bidart Campos se expresa así: *“El llamado Estado de derecho, - y mejor, Estado de justicia- haría burla del derecho y de la justicia si se eximiera de responsabilidad a quienes obran por él”* (Ivanegas, 2007). Nosotros coincidimos con estos llamados y pensamos que podría ser una oportunidad para hacer una inflexión en el deterioro institucional que padece nuestro país.

En cuanto a la jurisprudencia de la Corte Suprema, si bien el interés de este trabajo se centra en los casos de demandas dirigidas solamente contra funcionarios públicos, para entenderla correctamente es conveniente entender también los casos de responsabilidad civil del Estado para luego dividir su análisis en función de si la demanda por daños es contra el Estado o contra los funcionarios públicos.

Con respecto a las demandas por daños contra los Estados provinciales, la posición del Supremo Tribunal sobre si éstas habilitan la jurisdicción originaria fue variando, sin por ello dudarse de que se trata de causas civiles. En efecto, antes del precedente “Barreto” (C.S.J.N. 2006) todas ellas eran aptas para abrir la competencia originaria de la Corte pero, a partir de aquél, se entiende que, aunque las compensaciones o indemnizaciones reclamadas sean de carácter civil, si se requiere para su solución la aplicación de normas de derecho público provincial o el examen de actos administrativos, legislativos o judiciales de las provincias, no estaremos ante una causa que habilite la jurisdicción originaria de la Corte. Notar que la Corte no está diciendo que tales causas no sean civiles sino que, al ser necesario también analizar el derecho público local para resolverlas, no son aptas para abrir la jurisdicción originaria de la Corte y, siendo demandada una provincia, deberán ventilarse en los tribunales competentes provinciales ya que en ningún caso una provincia puede comparecer ante los tribunales inferiores federales. La Corte no está enunciando ni las reglas sustanciales ni las procesales que deben regir estos reclamos sino simplemente interpreta cómo debe ser la distribución de competencias dentro de un país federal para ese tipo de casos. Notar, por otra parte, que la misma Corte restringe todo lo dicho en “Barreto” a la habilitación de la jurisdicción originaria por lo que nosotros consideramos que la doctrina anterior a “Barreto”, que habilitaba siempre la jurisdicción federal, sería todavía aplicable cuando el caso de responsabilidad del Estado se debatiera ante los jueces federales de sección, como por ejemplo si fuera demandado un municipio de provincia. No nos extenderemos sobre este asunto ya que nuestro interés se centra en las demandas contra un Intendente municipal exclusivamente, sin involucrar al Estado. Sin embargo, nos permitimos afirmar que la postura de Cassagne (2007), quien considera que estas las causas contra el Estado son siempre de derecho público, no puede sustentarse en lo resuelto en el caso “Barreto”, sino

que, por el contrario, este precedente reafirma la naturaleza civil de los reclamos de los particulares por servicios prestados irregularmente por el Estado.

Con respecto a las causas por reclamos de daños dirigidas directamente contra los funcionarios públicos, la postura inveterada de la Corte ha sido tratarlas como causa civil que abre la competencia federal, aunque no la originaria a menos que sea procedente su acumulación con una pretensión contra una provincia. En este punto, cabe destacar que luego del fallo “Mendoza” (C.S.J.N. 2006) se ha hecho más estricto el criterio para acumular pretensiones cuando se quiera habilitar la jurisdicción originaria de la Corte. Sin embargo, si bien este tema es sumamente interesante, un análisis detallado de los supuestos de jurisdicción originaria de la Corte excede los propósitos de este trabajo que se limita a tratar de entender si un funcionario municipal puede ser llevado ante los tribunales federales de sección por un caso de responsabilidad civil debida al cumplimiento ilícito o defectuoso de sus funciones. Los tribunales federales dan una garantía de imparcialidad mayor que los locales para juzgar la responsabilidad civil que le cabe a un intendente por perseguir el cobro de un tributo claramente inconstitucional, como lo es la tasa de publicidad interior, y con todo lo dicho creemos que ha quedado demostrado que puede accederse a ellos para resolver casos de esa índole.

El comportamiento jurisprudencial descrito en los párrafos anteriores puede extraerse de la lectura de los casos “De Gandia” (C.S.J.N., mayo 1995), “Barreto” (C.S.J.N., marzo 2006) y “Tortorelli” (C.S.J.N., mayo 2006). En el primer caso, “De Gandia”, era demandada solamente la Provincia de Buenos Aires por los daños causados a la actora por mantenerse el pedido de secuestro de un vehículo cuando ya habían desaparecido las causales que justificaban tal medida. La Corte trató la causa como civil, que habilita su jurisdicción originaria al ser demanda una provincia. En el segundo caso, “Barreto”, resultaban demandados por daños la Provincia de Buenos Aires y el suboficial Talavera, en su carácter de miembro de la Policía Bonaerense, por la muerte de Giselle Barreto quien fuera baleada mientras Talavera perseguía a dos delincuentes. Dado que, para atribuir a la Provincia de Buenos Aires la falta de servicio que se le imputaba, era necesario analizar normas de derecho público local, y esto es una diferencia importante con respecto a “De Gandia”, la Corte rechazó que fuera apta para habilitar su jurisdicción originaria. Todo lo cual hizo innecesario el análisis de la situación del suboficial Talavera

ya que en ningún caso una demanda dirigida solamente contra un funcionario provincial, sin que esté involucrada una provincia, puede habilitar la jurisdicción originaria de la Corte. En el tercer y último caso citado, “Tortorelli”, estaban demandados la Provincia de Buenos Aires, la Nación, funcionarios públicos nacionales y provinciales y particulares debido a una quiebra, inhibición de bienes e interdicción a salir del país decretados por error por un juez de la Provincia de Buenos Aires, quien era uno de los funcionarios demandados. La jurisdicción de la Corte en este caso no se basó en la distinta vecindad y en el requisito de causa civil sino que se fundó en el hecho que tanto la Nación como una provincia se encontraban demandados. Sin embargo, a la luz del fallo “Mendoza” y para todo lo concerniente a la indemnización del daño es evidente que la Corte trató el caso como causa civil. En efecto, si para determinar la responsabilidad de la Provincia de Buenos Aires hubiese sido necesario analizar en detalle normas de derecho público local, lo más probable es que la Corte habría ordenado la separación de las pretensiones y con ello determinado su incompetencia, como hizo pocos días después con algunas de las pretensiones del caso “Mendoza”, popularmente conocida como la “causa Riachuelo”. Es también de destacar que este caso involucró el estudio numerosos antecedentes fácticos, entre los cuales se encontraban los juicios de la quiebra incorrectamente decretada y que todo ello no fue obstáculo para mantener su competencia. Por el contrario, esto era imprescindible para determinar el accionar ilícito o la negligencia que ocasionó el daño. El caso concluye con cita del precedente “Hotelera Río de la Plata” (C.S.J.N., 1985) en el cual se había afirmado que quien contrae la obligación de prestar un servicio lo debe realizar en condiciones adecuadas para llenar el fin para el que ha sido establecido, siendo responsable de los perjuicios que causa su incumplimiento o su irregular ejercicio. Ergo, se consideró que el juez provincial, que decretó incorrectamente la quiebra de Mario Nicolás Tortorelli, incurrió en un cumplimiento defectuoso que comprometía, por una parte, la responsabilidad personal de los órganos actuantes (art. 1112 del Código Civil) y, por otra parte, la responsabilidad por su actuación de la Provincia de Buenos Aires.

Todo lo anterior acredita que un juez federal de sección sería competente en una demanda contra un intendente municipal por daños causados por el cumplimiento deficiente de sus funciones cuando ésta sea incoada por un vecino de otra provincia y con

base en el artículo 1112 del Código Civil. Trataremos a continuación de demostrar que cuando dicha acción verse sobre tasas municipales de publicidad interior no podría concluir sino que en una condena al funcionario municipal quien habría incurrido en una conducta ilícita que lo hace civilmente responsable.

En primer lugar, cabe destacar que una demanda de responsabilidad civil contra un intendente municipal implica un juicio de conocimiento sin limitaciones, en principio, en cuanto a los hechos y derechos que las partes quieran alegar y demostrar. Inclusive, de adoptarse la postura, que no compartimos, que las restricciones expresadas en el caso Barreto para abrir la jurisdicción originaria también son aplicables a las causas civiles que lleguen a los jueces federales inferiores, no existirá inconveniente alguno ya que como veremos a continuación no es necesario traer a colación normas de derecho público local para calificar como hechos ilícitos, que implican las responsabilidades civiles del derecho de daños, los cobros de tasas de publicidad interior. La justicia federal no puede declararse incompetente en este caso.

En segundo lugar, todo lo dicho en este trabajo en los capítulos en los que analizamos la doctrina de presunción de inconstitucionalidad y el principio de razonabilidad de las leyes, claramente violado en el caso de las tasas de publicidad interior, puede ventilarse en este proceso en sede federal. En efecto, estamos debatiendo si la norma local y la interpretación que de ella hace un intendente municipal prevalecen sobre la Constitución Nacional. No hay involucradas otras normas de derecho local que la ordenanza fiscal cuestionada.

En tercer lugar, si las tasas de publicidad interior cobradas a contribuyentes que no residen en el ejido municipal quedasen tachadas con la presunción de inconstitucionalidad tendríamos, por lo menos, dos importantes consecuencias. La primera es que se revertiría la carga argumentativa y esto sería verdad tanto cuando estuviésemos frente a una categoría sospechosa como ante a un pago por deuda ajena. Ergo, sería el intendente municipal quien debería justificar la legitimidad de la tasa. La segunda importante consecuencia es que no se aplicaría al caso la restrictiva doctrina “La Martona” y la garantía de igualdad del artículo 16 de la Constitución Nacional se restablecería con la misma plenitud que le infundieran los constituyentes, aunque no basándonos directamente

en la Constitución sino indirectamente a través de la presunción de inconstitucionalidad y de la jurisprudencia que ya la siguió.

En cuarto, por si no bastara el sustento que ya dimos citando a Marienhoff, en el derecho de daños tiene plena vigencia el principio del *alterum non laedere* y que el derecho civil, a diferencia de la ley penal, no requiere un catálogo cerrado de prohibiciones tipificadas. Por el contrario, existe un gran principio vector en la materia, que es genérico y flexible, y que es el que prohíbe causar daños a otros en su persona o en sus cosas. Rossi (2009) señala que toda conducta que objetivamente no sea conforme a la prescripción legal es en sí misma ilícita, independientemente de la culpa. Pizarro (2011) explica que no es menester que la transgresión del deber jurídico sea abierta, absoluta, total; basta para ello con una mera actuación irregular, con un incumplimiento relativo, defectuoso, parcial o demorado. Pizarro (2011) y Marienhoff (2007) coinciden en que probada la actuación irregular del funcionario público se presume *iuris tantum* su culpa (para nosotros es suficiente que se presuma su responsabilidad), debiendo éste acreditar las eximentes idóneas para desvirtuarla. La aplicación de estos principios al caso que nos ocupa sería de la siguiente forma: i) Las tasas de publicidad interior cuando se cobran a un sujeto no residente son sospechadas de inconstitucionalidad y el Intendente corre con la carga argumentativa de demostrar su legitimidad; ii) Nuestra previsión es que el Intendente municipal no podrá superar el test de constitucionalidad y razonabilidad de la tasa de publicidad interior ni el de su comportamiento frente a ella. Por ejemplo, si argumentase que es una tasa retributiva de servicios, deberá demostrar no sólo que éstos efectivamente se habían prestado sino que también que tenían relación con un bien o acto concreto del contribuyente. Esto no es solamente por la aplicación de una doctrina novedosa, como la presunción de inconstitucionalidad, sino porque la jurisprudencia que exige que sea el Estado demandado quien acredite la efectiva prestación de los servicios es ya añeja y, como ejemplo, podemos citar el caso “Llobet de Delfino” (C.S.J.N, Maria T., contra Provincia de Córdoba, Fallos 275: 407, 28 de noviembre de 1969); iii) Demostrada la ilicitud de la tasa de publicidad interior, se configura la conducta ilícita del intendente ya que el cobro de la tasa sólo puede ser perseguido con su consentimiento expreso o tácito. Por lo tanto, el intendente ha violado su deber de respetar y hacer respetar las leyes, configurándose un comportamiento antijurídico que por sí solo es un

factor de atribución objetivo de la responsabilidad civil de este funcionario público por los daños que cause.

En quinto lugar, como se desprende de todo lo anterior, el caso de antijuricidad de las tasas de publicidad interior, y por lo tanto la configuración de la conducta ilícita generadora de responsabilidad civil de quien persiga su cobro, se ve enormemente facilitado por la inveterada doctrina de la Corte Suprema sobre los requisitos constitucionales que informan a las tasas y si así quieren llamar los municipios a estos cobros deben entonces, al menos, respetar sus requisitos constitucionales. En efecto, como hemos estudiado al revisar la naturaleza de estos cargos, existe una constante, estable, reiterada y clara jurisprudencia de la Corte que desde hace más de sesenta años dice que a las tasas retributivas de servicios “*debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente*”. Remitimos al lector a lo tratado en la naturaleza de las tasas de publicidad interior para evitar reiteraciones. Esta jurisprudencia se ha constituido ya en una norma de derecho con el mismo valor que una transcripta en un código legal. La violación de esta regla es un acto antijurídico sin necesidad de más prolegómenos. Sin embargo, nos permitiremos desarrollar algunas consideraciones adicionales por las cuales en nuestro país los precedentes de la Corte Suprema de Justicia, al menos los que reúnan los requisitos de claridad y permanencia que tienen los citados, son obligatorios para todos los funcionarios públicos, incluyendo los intendentes municipales y que, en el caso de las tasas de publicidad interior, su incumplimiento implica no sólo violación directa del derecho de propiedad sino también de otro derecho fundamental cual es el acceso a un recurso rápido, simple y efectivo. Esta garantía está establecido por el artículo 25.1 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, que en nuestro país tiene jerarquía constitucional (art. 75 inc. 22 CN), en favor de cualquier persona que sienta que se afectan sus derechos constitucionales. No se cumpliría con lo allí dispuesto si un contribuyente, al sentirse afectado por la tasa de publicidad interior, intentase hacer valer la jurisprudencia de la Corte Suprema en sede administrativa municipal y allí no se respetaran estos precedentes y se lo obligara a entablar una serie de procesos judiciales que para sólo luego de diez años la Corte Suprema diga lo mismo que viene diciendo desde hace más de sesenta años (setenta años



en nuestro hipotético caso, ya que habrían transcurrido otros diez). En la mayoría de los casos, existirán expedientes administrativos con las defensas que haya opuesto el contribuyente y que fueron ignoradas o respondidas en forma dogmática. Esto por sí sólo es violatorio de la Convención Americana de Derechos Humanos y podrá ser traído a este juicio para demostrar que el Intendente municipal ha cumplido con sus funciones de una manera irregular.

Por último, ha quedado demostrada: la competencia federal; la ilicitud del cobro de las tasas de publicidad interior y del trato contrario a la Convención Americana de Derechos del Hombre que recibiera el contribuyente en sede municipal por violarse su derecho a un recurso rápido y efectivo; y la atribución del daño al intendente municipal debido al cumplimiento irregular de sus funciones, el cual no puede tener causa de justificación alguna. Sólo restará comprobar y cuantificar el daño, para lo cual el demandante tendrá a disposición todos los medios de prueba ya que estamos ante un juicio de conocimiento. El daño es evidente y como mínimo incluye todos los gastos y esfuerzos implicados en la defensa del contribuyente, pero obviamente no está limitado a éstos.

#### *e. ¿Otras soluciones?*

Existe alguna jurisprudencia favorable al contribuyente sobre la base de diferenciar la publicidad y propaganda de la información que se brinda al público. En caso que los carteles que exhiben marcas también informen u orienten, no entrarían en el objeto de la gabela por publicidad y propaganda. Por ejemplo, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo de Mar del Plata (2011) sostuvo que las calcomanías que las empresas de tarjetas de crédito hacen fijar en las puertas o vidriera de los comercios son informativas y que cumplimentan con el mandato legal de orden público que, en resguardo de la transparencia del sistema de tarjetas de crédito y defensa de los derechos de los consumidores y usuarios, imponen las leyes 25.065 y 24.240 (Cámara de Apelaciones en lo Contencioso -administrativo de Mar del Plata, "Nueva Card S.A. c/ Municipalidad de Benito Juárez s/ Pretensión Anulatoria", del 13 de diciembre de 2011).

No nos extenderemos sobre este tipo de doctrina porque nos permitimos opinar que todo este razonamiento representa otra demostración de la irrazonabilidad de las tasas

de publicidad interior. Desde el punto de vista del derecho tributario, no tiene ningún sentido distinguir entre un cartel que exhibe una marca y “publicita” de otro que hace lo mismo pero “informa”, de manera tal de gravar el primero para dejar fuera de su alcance al segundo. No importa que estos argumentos se hayan desarrollado con el sano objetivo de invalidar la tasa de publicidad interior. Además si las normas que permiten el cobro de esta tasa de publicidad interior son las mismas que las que sustentan los cánones por publicidad en la vía pública, ¿No debería quedar exento el cartel luminoso de 25 m de largo y 10 de ancho colocado a la vera de una autopista que “informe”? Esta jurisprudencia y la absurda disquisición que plantea es un argumento adicional para atacar a estas tasas como contrarias al artículo 28 de la CN. Por otra parte, estas soluciones sólo serían accesibles para las empresas que se encuentren obligadas a exhibir tal información, según el criterio jurisprudencial apuntado.

Nos parece más acertado el criterio del Juez de Paz de San Fernando en un caso similar al anterior ya que también involucra una calcomanía de una tarjeta de crédito pegada en la vidriera de un local. Para entender lo atinado de su razonamiento hay que tener en cuenta que el artículo 135 de la ordenanza fiscal cuestionada define al hecho imponible de la siguiente manera: *“Está constituido por la publicidad o propaganda que se realice en la vía pública, o que trascienda a ésta, así como la que se efectúe en interior de locales”*. Al respecto, el Juez de Paz dijo: *“que la exhibición en los vidrios de los locales comerciales de las calcomanías de las tarjetas de crédito, no configura el presupuesto del hecho determinado en el art. 135 de la ordenanza fiscal pretendiendo exigirle el pago a la demandada por un hecho impositivo inexistente, lo que vulnera la seguridad jurídica, reclamándosele una conducta que no venía predeterminada en la norma. Las normas jurídicas deben ser claras, completas y precisas de modo de permitir al particular, prever en grado razonable las consecuencias que puedan derivarse. Por ello, la interpretación que realiza el Municipio vulnera aquellos postulados”*. Nos parece que esta interpretación se acerca más a nuestras conclusiones cuales son que la tasa de publicidad interior es contraria al principio de razonabilidad de las leyes y, como lo refleja la frase transcripta, no hace falta hacer distinción alguna entre publicidad e información para llegar a tal resultado (aclaramos que dicha disquisición había sido planteada por el contribuyente en este caso). Como ya hemos dicho, la inclusión explícita de los

conceptos “publicidad interior” o “que trascienda a la vía pública” en la definición del hecho imponible, aunque sea una norma aprobada por un cuerpo legislativo, en nada subsana la invalidez jurídica intrínseca que tiene la tasa de publicidad interior y nos alegra que un juez de paz lo haya dicho aunque sea implícitamente.

Para agregar más elementos al escándalo que son las tasas de publicidad interior en nuestro país, los dos fallos citados precedentemente contradicen lo dicho por la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires en varios otros que, más que análogos, son prácticamente idénticos. Uno de ellos es Banco de Galicia y Buenos Aires S.A. c. Municipalidad de General Pueyrredón" del 15/02/1994. Ese tribunal provincial consideró que la calcomanía pegada en un vidrio debe pagar los “derechos de publicidad y propaganda”. Curiosamente, trece años antes, en un caso idéntico (ya que hasta coincide el actor) dijo exactamente lo contrario (Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, “Banco Galicia”, sentencia del 28 de julio de 1981). ¿Es posible que un Juez de Paz tenga un criterio jurídico más sensato que una Cámara y que ésta tenga pronunciamientos más justos que la Corte Suprema de la Provincia? ¿No será hora de que las jerarquías del Poder Judicial de la Provincia de Buenos Aires vuelvan a las bases y a la sobriedad del Derecho y abandonen criterios que por ser tan complicados como absurdos no pueden mantenerse en el tiempo?

## **6.- Conclusión**

Las así llamadas tasas municipales de publicidad interior, cuando son cobradas a empresas que no residen dentro del ejido municipal, son exacciones antijurídicas que violan el principio de razonabilidad de las leyes (art. 28 CN), el derecho de propiedad (art. 17 de la CN) y la garantía de igualdad ante la ley (art. 16 CN). No cumplen con una condición esencial de validez federal cual es que a las tasas retributivas de servicios debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente. Esta es una inveterada doctrina, que tiene base en el derecho de propiedad, y que nuestro Máximo Tribunal viene enunciando desde hace más de sesenta años en casos análogos como Cándida de Gregorio (1956), Compañía Química (1989) y Laboratorios Raffo (2009),

entre otros. Los vicios que afectan a estos tributos no pueden subsanarse ya que afectan la misma raíz de cómo se concibió el tributo que viola el principio de razonabilidad de las leyes.

En el caso que el afectado, además de no residir en el ejido municipal, sea un vecino de otra provincia, consideramos que la vía más idónea para acceder a la justicia federal sea una demanda por daños, basada en el artículo 1112 del Código Civil, dirigida contra el Intendente municipal bajo cuyo mandato se haya ordenado perseguir el cobro de la tasa de publicidad interior. La mencionada disposición hace responsable a los funcionarios públicos, con su patrimonio personal, por el cumplimiento irregular o ilícito de sus funciones. Dado que se reúnen los requisitos de causa civil y distinta vecindad es competente la justicia federal. Además de todo lo comentado en el párrafo anterior, la demostración de la ilicitud se ve facilitada, por la presunción de inconstitucionalidad que afecta a estas tasas municipales. A esta protección se puede acceder por dos vías. La primera es considerando que los sujetos no residentes son, en las actuales circunstancias históricas de nuestro país, categorías sospechosas que sufren un tratamiento fiscal discriminatorio y arbitrario por parte de los municipios. Esto se manifiesta, por ejemplo, en las nulas posibilidades de defensa del contribuyente en sede municipal, en violación del derecho a un recurso rápido y efectivo previsto por la Convención Americana de Derechos Humanos. La segunda es que las normas cuestionadas, y la práctica municipal, significan verdaderos pagos por deuda ajena. La doctrina de presunción de inconstitucionalidad ha sido estudiada en nuestro país por el jurista cordobés Alfonso Buteler y tiene reflejo en varios fallos de la Corte Suprema de la Nación como, por ejemplo, “Repetto” (1988), “Rodríguez” (1993) y “Escudero”(2000). Su aplicación al caso en estudio tiene la ventaja de: i) revertir la carga argumentativa (será el Intendente municipal quien deba justificar la razonabilidad del tributo) y ii) restablecer plenamente la garantía de igualdad, que se libera de las restricciones del precedente “La Martona”.

Es innecesario para la resolución del caso traer a colación normas de derecho público local o intrafederal, como la Ley de Coparticipación Federal y, si el demandante lo hiciera, esto podría implicar la incompetencia de los tribunales federales. El Intendente municipal no podría escudarse en norma local alguna para justificar un proceder inconstitucional. Es la máxima autoridad del Poder Ejecutivo de un ente cuya autonomía

dimana de la misma Constitución Nacional. No hay obediencia debida a ninguna otra autoridad o norma que pueda justificarlo ante un proceder contrario a la Carta Magna.

Creemos que siempre que sea posible (o sea cuando se da el requisito de distinta vecindad) la demanda debe dirigirse directa y exclusivamente contra el Intendente municipal, sin oponer reclamo alguno al Municipio. Esto no es por razones procesales, ya que la justicia federal también sería competente para entender en una demanda contra el Estado municipal, sino por razones éticas. ¿Por qué cargar las espaldas de otros conciudadanos si podemos ir contra el responsable directo del daño? Como dice Marienhoff (1992): *“las acciones contra los funcionarios que actúan irregularmente deberían ser más frecuentes, pues ellas tienden a hacer efectivas las garantías hacia los administrados y porque posiblemente contribuyan a que los funcionarios no actúen desaprensivamente basándose en su impunidad”*.

Hemos comenzado este trabajo con una cita de un escritor suizo que alguien quizás podría interpretar como un mensaje pesimista ya que implica que vivimos en una época en la que debemos defender lo obvio y esto significa que está en jaque el Estado de Derecho. No es este el espíritu de nuestro escrito. Por el contrario, esperamos haber demostrado que las herramientas para defendernos existen. La cuestión es: ¿Nos animamos a usarlas? ¡Animémosnos!

Hernán Caire

## **7.- Bibliografía**

### i) Doctrina:

- 1.- ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia (2008). El actual diseño de los Derechos de Publicidad y Propaganda: Motivos de su ilegitimidad. *Revista Impuestos*. Buenos Aires: Editorial La Ley. Febrero 2008.
- 2.- AGUIAR, Henoch (1950). *Hechos y actos jurídicos en la doctrina y en la ley, Volumen I*. Buenos Aires: Editora Argentina.
- 3.- BAISTROCCHI, EDUARDO (2007). Aplicación desigualitaria de tributos: Una solución fundada en el derecho internacional. *Revista Derecho Fiscal*. Buenos Aires: Lexis Nexis.
- 4.- BALBO, Elvira (2011). Las "otras obligaciones" emergentes de la coparticipación: un abordaje de su ineludible revisión. *PET septiembre 2011-47*. Buenos Aires: La Ley.
- 5.- BECERRA FERRER GUILLERMO, HARO RICARDO y Otros (2001). *Manual de Derecho Constitucional, Tomo I*. Córdoba: Advocatus, p. 283.
- 6.- BIDART CAMOS, Germán (1975). *Manual de Derecho Constitucional Argentino*. Ediar: Buenos Aires.
- 7.- BIELSA (1956), Rafael. *Derecho Administrativo, Tomo III, (5º edición)*. Buenos Aires: Roque Depalma.
- 8.- BUTELER, Alfonso (2011), Presunción de inconstitucionalidad y derecho administrativo. *La Ley 05/05/2011*. Buenos Aires.
- 9.- CAÑAS, María F. (2009). ¿Tasas por publicidad? Un exceso inconstitucional de los municipios. *Diario Mendoza On Line. 18 de Marzo de 2009*. Versión electrónica: <http://www.mdzol.com/mdz/nota/111918>.
- 10.- CASSAGNE, Juan Carlos (2007). Nuevos criterios en la jurisprudencia de la Corte sobre cuestiones de derecho administrativo, *JCC, Doctrina, La ley 2007-B, 1293*. Buenos Aires: La Ley.
- 11.- COOTER, Robert (2000), *The Strategic Constitution*. Princeton (NJ), Estados Unidos de América: Princeton University Press.

- 12.- DIAZ ORTIZ, José A. (2005). Exacciones ilegítimas: los llamados derechos de “Publicidad y Propaganda”, *Práctica Profesional 2005-12*. Buenos Aires: La Ley.
- 13.- DOGLIANI, Juan F. y BOGLIONE, Gisela. Derechos de publicidad y propaganda *PET 2012 (septiembre-498)*, pág. 9. Buenos Aires: La Ley.
- 14.- DUE, John F (1969). *Análisis Económico*. Buenos Aires: Eudeba.
- 15.- EGÜEZ, Hermosinda y SIMENSEN DE BIELKE, Sergio A. El principio de razonabilidad en la ley tributaria y en sus reglamentos. *PET 2005, 411*. Buenos Aires: La Ley.
- 16.- ESPECHE, Sebastián (2010). Tasa por ocupación o utilización diferenciada del espacio público. *Revista Microjuris Argentina Marzo – 2010*. Buenos Aires: Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas. Versión electrónica: [http://www.especheabogados.com.ar/Articulo-Tasa\\_de\\_Especio\\_Publico.html](http://www.especheabogados.com.ar/Articulo-Tasa_de_Especio_Publico.html).
- 17.- FIORINI, Bartolomé A. (1968). *Manual de Derecho Administrativo, Segunda Parte, Libro Octavo*. Buenos Aires: La Ley S.A.
- 18.- GARAY, Alberto F. (1997). El precedente judicial en la Corte Suprema. *Revista Jurídica de la Universidad de Palermo*. Buenos Aires: Universidad de Palermo.
- 19.- GARCIA COZZI, José María (2004). La tributación municipal hace necesario un nuevo régimen de coparticipación que sea cumplido (A propósito de recaudar como se pueda y de donde se pueda). *PET N° 315, diciembre 2004*. Buenos Aires: La Ley.
- 20.- GARCÍA COZZI, José María (2007). Disertación oral ante empresarios de la Unión Industrial Argentina. Buenos Aires.
- 21.- GARCÍA MENÉNDEZ (2006), Sujeción del Poder Ejecutivo y la Administración Pública al Derecho de la Competencia. La vía de hecho. *JA 2006-IV-1056 - SJA 13/12/2006*. Buenos Aires: Biblioteca Jurídica Argentina.
- 22.- GARCÍA VIZCAÍNO, (2009). *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas* (Edición 2009). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- 23.- IVANEGA, Miriam Mabel (2007). Las responsabilidades de los funcionarios públicos. *Biblioteca Jurídica Virtual*. Ciudad de México: UNAM.
- 24.- LENARDÓN (2001), Fernando. Derecho de publicidad y propaganda. Un análisis crítico. *Revista Impuestos 2001-2*, p. 49. Buenos Aires: La Ley.

- 25.- LUNA REQUENA, Álvaro (2002); ¿Tasas o impuestos sobre los ingresos brutos municipales? A propósito del fallo “Fleischmann Argentina Incorporated” del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba; en: BULIT GOÑI, Enrique G., coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal, 1ra. edición*,. Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc.
- 26.- LUQUI, Juan Carlos (1989). *La Obligación Tributaria*. Buenos Aires: Depalma.
- 27.- MARIENHOFF, Miguel S. (1992). *Tratado de Derecho Administrativo, Tomo V*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- 28.- MARIENHOFF, Miguel S. (1997). *Tratado de Derecho Administrativo, Tomo III-B*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- 29.- PIZARRO, Ramón (2011). Cuando lo que se dice no concuerda con lo que hace. *Revista Jurídica de Daños 16-11-2011 Cita: IJ-L-748*. Buenos Aires: IJ Editores.
- 30.- ROSSI, Jorge Oscar (2009). *Responsabilidad Civil y Daños (2ª edición)*. Buenos Aires: D&D.
- 31.- SPISSO, Rodolfo R. (2009). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Lexis Nexis-Abeledo Perrot.
- 32.- VIDAL QUERA, Gastón (2007). Derechos por publicidad y propaganda cobrados por municipios: su análisis desde la perspectiva jurisprudencial. *PET 2007 (diciembre-385)*, p. 6. Buenos Aires: La Ley.
- 33.- VILLEGAS, Héctor Belisario (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 9º ed. actualizada y ampliada*. Buenos Aires: Astrea.
- 34.- VILLEGAS, María José (2012). La Comisión Federal de Impuestos declaró la ilegitimidad de los derechos municipales de publicidad y propaganda cobrados sobre publicidad efectuada en espacios privados. Realidad de los municipios cordobeses. *Revista Impuestos IMP 2012-1, 53-LLC 2012 (febrero)*, p. 28. Buenos Aires: La Ley.

ii) Jurisprudencia:

*De la Corte Suprema de Justicia de la Nación:*

- 1.- C.S.J.N. “Salzmann y Cía. v. La Nación”, Fallos 181:392 (1938).
- 2.- C.S.J.N. “Antonio Ferré y Hnos. v. Provincia de Tucumán”, Fallos 196:337 (1943).



- 3.- C.S.J. N “Scherrer y Cía. v. Cía. Unión Telefónica del Río de la Plata”, Fallos 197:518 (1943).
- 4.- C.S.J.N. “La Martona S.A v. Municipalidad de Buenos Aires”, Fallos 202:130 (1945).
- 5.- C.S.J.N. “De Gregorio Vda.de Cipriano, Cándida y otros”, Fallos 236:22 (3 de octubre de 1956).
- 6.- C.S.J.N. “Juan Da Silva v. F. Piccaluga y Cía S.R.L.”, Fallos 244:468 (1959).
- 7.- C.S.J.N. “Banco Central de la República Argentina”, Fallos 256:241 (1963).
- 8.- C.S.J.N. “Llobet de Delfino contra Provincia de Córdoba”, Fallos 275: 407 (1969).
- 9.- C.S.J.N. “Bagley y Cía. Ltda. S.A.”, Fallos 290:407 (1974).
- 10.- C.S.J.N. “Industrias Madereras Lanín S.R.L. v. Dirección General de Parques Nacionales”, Fallos 298:223 (1977).
- 11.- C.S.J.N. “Hotelera Río de la Plata v. Provincia de Buenos Aires”, Fallos 307:821 (1985)
- 12.- C.S.J.N. “Coca - Cola S.A.C.I.F. s/ impugnación”, Fallos 311:505 (1988)
- 13.- C.S.J.N. “Repetto, Inés v. Provincia de Buenos Aires”, Fallos 311:2272 (1988).
- 14.- C.S.J.N. “Compañía Química vs. Municipalidad de Tucumán, Fallos 312:1575 (1989).
- 15.- C.S.J.N. “Rodríguez c. Cia Embotelladora Argentina”, Fallos, 316:713 (1993).
- 16.- C.S.J.N. “De Gandia, Beatriz Isabel c/ Buenos Aires, Provincia de s/ indemnización por daño moral”, Fallos 318:845 (4 de mayo de 1995).
- 17.- C.S.J.N. “Telefónica de Argentina c. Municipalidad de Chascomús”, Fallos: 320:619 (1997).
- 18.- C.S.J.N. “Escudero, Segundo C/Nueve A. S.A.”, Fallos, 323, 2552 (2000).
- 19.- C.S.J.N. “Tortorelli v. Provincia de Buenos Aires, Sentencia T.632.XXXII (23 de mayo de 2006).
- 20.- C.S.J.N. “ Mendoza, Beatriz S. y otros v. Estado Nacional y otros” (causa “Riachuelo), Fallos: 329:2316 (sentencia del 20 de junio de 2006).
- 21.- C.S.J.N. “Barreto, Alberto Damián y otra c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ daños y perjuicios”, Causa B.2303.XI (2006).
- 22.- C.S.J.N. “Laboratorios Raffo c. Municipalidad de Córdoba”, Sentencia nº L. 1303. XLII , Fallos 332:1503 (23 de junio de 2009).

*Otra jurisprudencia judicial y administrativa:*

- 23.- Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos de América, “Korematsu vs. United States”, 323 U. S. 214 (1944)
- 24.- Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, “Banco Galicia”, sentencia del 28 de julio de 1981.
- 25.- Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, “Banco de Galicia y Buenos Aires S.A. c. Municipalidad de General Pueyrredón”, sentencia del 15 de febrero de 1994.
- 26.- Juzgado de Paz Letrado de San Fernando, “Municipalidad de San Fernando c/Argencard S.A. s/apremio” sentencia del 25 de abril de 2006.
- 27.- Secretaría Técnica Jurídica de la Subsecretaría de Municipios y Comunas de la Provincia de Santa Fe, Dictamen 75/2007.
- 28.- Comisión Federal de Impuestos. Dictamen 27/ 2007.
- 29.- Comisión Federal de Impuestos. Resoluciones 561 a 569 del año 2011.
- 30.- Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata, “Kodak Argentina SACI c/ Municipalidad de Magdalena”, sentencia del 12 de agosto de 2010.
- 31.- Cámara de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo de Mar del Plata, “Nueva Card S.A. c/ Municipalidad de Benito Juárez s/ Pretensión Anulatoria”, sentencia del 13 de diciembre de 2011.

iii) Legislación:

*Nacional:*

- 1.- Constitución Nacional Argentina. En particular los artículos: 16, 17, 28, 31, 75 inc. 22 y 116.
- 2.- Convención Interamericana de Derechos Humanos, Ley 24043
- 3.- Ley 48
- 4.- Ley de Coparticipación Federal N° 23548
- 5.- Convenio entre la República Argentina y el Reino de Bélgica para evitar la Doble Imposición, aprobado por Ley N° 24850.
- 6.- Código Civil de la República Argentina, en particular los artículos 1112, 1109, 1113, 2339, 2340, 2342 y 2344.
- 7.- Código de Comercio de la República Argentina, Art. 218 inc. 5.

*Provincial:*

8.- artículo 42 de la Ley 13.850 de la Provincia de Buenos Aires

*Municipal:*

9.- Código Tributario de la Municipalidad de San Rafael, Mendoza, en particular en su artículo 181.

10.- Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de San Fernando, Provincia de Buenos Aires, art. 135.

11.- Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Magdalena, Provincia de Buenos Aires, en particular Art. 93 inc. a

12.- Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Luján de Cuyo, Provincia de Mendoza.