

UNIVERSIDAD  
SIGLO 21



*La constitucionalidad de la tasa de publicidad y propaganda  
en el Derecho Municipal*

Proyecto de Investigación Aplicada (PIA)

**Nombre:** Guillermo Luis Sopranzi

**Nº de legajo:** VABG22947

**Fecha de entrega:** 26/06/2018

**Nombre de la carrera:** Abogacía.

## **Resumen**

En el presente trabajo final de grado se analizará la constitucionalidad de la tasa de publicidad y propaganda en el interior de los locales comerciales.

Las municipalidades tienen derecho a diseñar su propio régimen tributario, mediante la creación de sus propias tasas y contribuciones pero siempre respetando el marco constitucional vigente, que posee ciertos principios como por ejemplo, los principios de igualdad, no confiscatoriedad, legalidad, razonabilidad.

Se propondrá una reforma al sistema imperante mediante las ordenanzas municipales para otorgarle validez a dichas tasas, y que de ese modo el municipio pueda continuar percibiéndolas, dado que como se encuentran reguladas en la actualidad, ya se ha determinado que se superponen con otros tributos coparticipables, como el impuesto a las ganancias.

Palabras claves: Tasa de publicidad y propaganda, principios constitucionales tributarios, coparticipación federal, ordenanza municipal, régimen tributario municipal.

## **Abstract**

In the present final work of degree will analyze the constitutionality of the rate of advertising and propaganda inside the commercial premises.

Municipalities have the right to design their own tax system, by creating their own rates and contributions but always respecting the current constitutional framework, which has certain principles such as, for example, the principles of equality, non-confiscation, legality, reasonableness.

A reform to the prevailing system will be proposed through the municipal ordinances to give validity to these rates, and that way the municipality can continue to receive them, given that as they are currently regulated, it has already been determined that they overlap with other co-participable taxes, like the income tax.

Keywords: Rate of advertising and propaganda, tax constitutional principles, federal co-participation, municipal ordinance, municipal tax regime.

## ÍNDICE

Resumen/ Abstract	2
Introducción	5
Capítulo 1: Principios constitucionales en relación a los tributos y el Estado Municipal	
1. Introducción	9
2. El Régimen Federal de Gobierno en Argentina	9
3. La Creación de los tributos en el Derecho Argentino.	
Principios constitucionales que lo rigen	10
4. Impuestos, Tasas y Contribuciones: su creación y alcance	14
5. Conclusión parcial	17
Capítulo 2: La Coparticipación federal	
1. Introducción	19
2. Coparticipación federal. Clases	19
3. Convenio multilateral de impuestos. Concepto	21
4. La Comisión Federal de Impuestos. Funciones. Resoluciones	22
5. Conclusión parcial	25
Capítulo 3: El poder impositivo de los gobiernos locales	
1. Introducción	28
2. La creación de tasas municipales. Requisitos de validez	28
3. El cobro de tasas. Mecanismo.	31
4. La tasa de publicidad y propaganda en el interior de locales comerciales.	
Caso Córdoba y Caso Laguna Larga.	32
5. Mecanismos recursivos para impugnar tasas municipales	34
6. Conclusión parcial	37
Capítulo 4: La jurisprudencia y el derecho comparado	
1. Introducción	39
2. Análisis de la jurisprudencia más relevante. Las principales consideraciones.	39
3. La tasa de publicidad y propaganda en el derecho comparado.	44
4. Crítica a la regulación actual y propuesta superadora.	46
5. Conclusión parcial	47
Conclusiones finales	49



## **INTRODUCCIÓN**

El sistema constitucional argentino ha consagrado el régimen federal, y en ese reconocimiento, es que se organizan tres órdenes de gobierno: Nación, Provincia y Municipios. También producto de esta división es que existen diversas funciones que son ejercidas por cada uno de ellos. Para lograr el cumplimiento de dichas funciones se deben recaudar fondos.

Es en esta circunstancia de recaudar fondos a nivel local que, el mismo régimen municipal consagrado en la Constitución Nacional argentina, le permite a las municipalidades generar sus tasas o impuestos.

Los Gobiernos Locales o Municipales reciben fondos por coparticipación, y a su vez generan recursos propios. Existen serias dificultades en la distribución de los fondos, ya sea por lentitud en el reparto o por cuestiones políticas que privilegian la entrega de los mismos hacia algunos municipios en desmedro de otros. Este defectuoso reparto de fondos se percibe, y quizás con mayor claridad, entre Nación y Provincias.

Una de las formas que han implementado los gobiernos locales para recaudar fondos y cumplir con sus funciones es la percepción de una tasa por publicidad y propaganda dentro de los comercios. Según informe de la Confederación Argentina de la mediana empresa (C.A.M.E) \$ 5.000 millones de pesos es la suma que han recaudado desde la creación de dicha tasa<sup>1</sup>.

Esta tasa ha generado y genera grandes discusiones doctrinarias y jurisprudenciales sobre su constitucionalidad. Es por eso que se ha planteado como problema de investigación cuáles son los requisitos que debe cumplir esta tasa para alcanzar la constitucionalidad.

Parte de la discusión sobre la validez de dicha tasa radica en que las empresas o comerciantes particulares entienden que se percibe sin contraprestación alguna, que es un requisito esencial de la misma.

---

<sup>1</sup> Recuperado de <http://www.lavoz.com.ar/negocios/municipios-cobraron-5000-millones-la-publicidad-dentro-del-comercio> en fecha 01 de febrero de 2018

Para abordar el problema de investigación se han elaborado distintos objetivos, uno general y varios específicos.

En cuanto al objetivo general se esbozó identificar si el cobro de la tasa de publicidad y propaganda en el interior de los locales comerciales por parte de los municipios reúne las exigencias de constitucionalidad. Y en relación a los específicos, se planteó: analizar el poder impositivo de los gobiernos locales en el marco del Estado federal, describir la legislación que regula el cobro de la tasa de publicidad y propaganda en el interior de locales comerciales, examinar la jurisprudencia más relevante en materia tributaria municipal, caracterizar el rol de la comisión federal de impuestos, describir y evaluar el convenio multilateral de impuesto.

El trabajo final de grado se estructurará en cuatro capítulos. En el primero se desarrollarán los principios constitucionales relacionados al sistema federal de gobierno y a los lineamientos de creación de tributos. En el segundo capítulo, se estudiará el régimen de coparticipación federal y sus consecuencias. En el tercer capítulo, se desmenuzará el poder impositivo municipal, haciendo especial hincapié en la tasa de publicidad y propaganda dentro de los locales comerciales, y en el último capítulo se analizará la jurisprudencia y el derecho comparado, para concluir con una propuesta superadora del estado actual de cosas.

En cuanto al marco metodológico, el tipo de estudio será descriptivo, en virtud de que se tomará un fenómeno de la realidad, y explicativo. La estrategia metodológica a utilizar en la investigación será cualitativa. La misma buscará explorar y descubrir para luego generar perspectivas teóricas recolectando datos e información sobre el fenómeno a abordar, posiciones sobre la temática, prácticas discursivas, considerando a los fines de determinar si es constitucional el tributo analizado.

La delimitación temporal se marcará desde el año 1994 en adelante. Es a partir de la reforma constitucional producida en ese año que se constitucionaliza el reconocimiento de la autonomía municipal y la manda constitucional establece el dictado de una ley de coparticipación federal de impuestos, que al día de la fecha no ha sido cumplido.

En cuanto a las fuentes de información a utilizar son: Fuentes primarias: aquellas en la que los autores informan directamente de los resultados de sus estudios.

Aquí se utilizará la Constitución Nacional, Constitución de la provincia de Córdoba, la Ley de Coparticipación Federal, Ley Convenio multilateral y Ordenanzas municipales; fuentes secundarias: son aquellas que comentan, sintetizan o analizan las fuentes primarias. Por ejemplo libros y comentarios a fallos relativos a la materia de investigación y fuentes terciarias o de referencias generales: serán consideradas fuentes terciarias, aquellas que se basan en las fuentes secundarias. En cuestiones jurídicas se pueden mencionar Abeledo Perrot, La Ley Online, Thomson Reuters.

**Capítulo 1:**  
**Principios constitucionales en relación a los**  
**tributos y el Estado Municipal**



## **1. Introducción**

En el primer capítulo se abordarán dos puntos fundamentales en relación a la cuestión tributaria en Argentina. Primeramente, se analizará el régimen federal de gobierno y su alcance, y luego, específicamente se estudiará la creación de los tributos en el derecho argentino.

En este capítulo se cumplirá con el objetivo específico que consiste en analizar el poder impositivo de los gobiernos locales en el marco del Estado federal.

El Sistema Federal elegido por la Constitución Nacional argentina es el que se encarga de distribuir funciones entre Nación, Provincias y Municipios, y también es el que ordena como deben percibirse o procurarse los ingresos para cumplir con dichas funciones.

## **2. El Régimen Federal de Gobierno en Argentina**

La Constitución Nacional Argentina (C.N.) ha optado para su forma de gobierno el sistema representativo, republicano y federal (art. 1 C.N.)

El sistema representativo implica que “el pueblo no delibera ni gobierna...” (art.22 C.N.), sino que mediante el ejercicio del voto elige a las autoridades que gobernarán, de acuerdo a la cantidad de años previsto para cada mandato, teniendo en cuenta la función a desempeñar.

El sistema republicano se caracteriza por la división de poderes (ejecutivo, legislativo y judicial), periodicidad en los mandatos, control del pueblo para con sus representantes, participación política abierta a la comunidad, entre otras<sup>2</sup>.

Ahora bien, en cuanto al sistema federal, reconoce la preexistencia de las provincias al Estado Nacional. Las provincias argentinas poseen todo el poder que no han delegado a la Nación (art. 121 C.N.). Es por eso que dictan sus propias constituciones provinciales y eligen sus autoridades (art. 122 C.N.).

---

<sup>2</sup>Recuperado de [www.regimenpolitico.com/tipos-regimen/regimen-republicano.php](http://www.regimenpolitico.com/tipos-regimen/regimen-republicano.php) en fecha 01 de febrero de 2018

Mediante la reforma constitucional de 1994 parece acentuarse el sistema federal, dado que se reconoce a los municipios su autonomía institucional, política, administrativa y económica financiera; se incorpora a la Ciudad de Buenos Aires como sujeto de las relaciones federales; se permite a las provincias crear regiones para el desarrollo económico y social; se reconoce a las provincias el dominio sobre sus recursos naturales; se prohíbe la delegación legislativa y los decretos de necesidad y urgencia para legislar en materia tributaria, entre otros (Dalla Via- Garat, s/f).

Específicamente vinculado con el tema de este trabajo final de grado, se expresa que las provincias argentinas no han delegado a la Nación todo el poder para crear tributos, sino que han conservado algunos.

### **3. La Creación de los tributos en el Derecho Argentino.**

La Constitución Nacional, en su artículo 4, realiza una descripción de ingresos que procurará el tesoro nacional para sostener el gobierno federal, por ejemplo derechos de importación y exportación, venta o locación de tierras de propiedad nacional, renta de correos y otras contribuciones.

Este artículo establece un límite al poder tributario provincial vedando la creación de derechos de importación y exportación.

Por otro lado, en cuanto a las atribuciones del Congreso Nacional, se establece la facultad concurrente entre provincias y Nación para crear contribuciones indirectas y la facultad exclusiva de imponer contribuciones directas por tiempo determinado (art. 75 inc. 2 C.N.). Estas contribuciones directas tienen como objetivo atender gastos de seguridad, defensa y bien general del Estado.

Seguidamente, en el mismo inciso del artículo mencionado, se establece la sanción de la ley convenio que distribuirá de modo equitativo los ingresos nacionales que se consideren coparticipables, teniendo en cuenta las competencias, servicios y funciones que cada una, nación/ provincias, ejerzan.

Expresan Dalla Vía y Garat (s/f) que “la Nación y las provincias tienen facultades concurrentes en materia de impuestos indirectos; sin embargo en la práctica

el Estado federal legisla y recolecta los tributos de mayor potencial recaudatorio acentuándose un desequilibrio en la asignación de ingresos” (pág. 13).

Por otro lado, recalcan que existe un desequilibrio notorio entre la transferencia de recursos que se realiza y las funciones que poseen las provincias, sobre todo en materia social (Dalla Vía- Garat, s/f).

Ahora bien, los municipios también poseen facultades tributarias. Así lo manifiesta Abalos (2015) cuando expresa que:

El municipio ostenta poder tributario originario, inherente a su propia existencia como estado local, y dentro del ámbito de su competencia, reconocido expresamente por la Constitución Nacional, con los límites que surgen de la distribución de competencias contenida en la Carta Nacional, el derecho intrafederal, las leyes nacionales y los que les impongan las disposiciones provinciales respectivas. Las cuales no podrán privarlos de la potestad para crear los recursos económicos financieros indispensables para el cumplimiento de sus fines (pág. 3).

Este desequilibrio que existe entre la distribución de funciones y asignación de recursos entre Nación y Provincias, también se aplica entre Provincias y Municipios, y así lo entendió el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, en la causa “Laboratorios Raffo”, cuando aclaró que:

La complejidad y magnitud de los cometidos públicos locales que caracterizan al Municipio en la realidad social de nuestros días, ponen de manifiesto que la institución local muchas veces no cubre el presupuesto de gastos con los fondos que reciben de la coparticipación federal y provincial, lo que provoca la necesidad de cubrir sus erogaciones con recursos municipales originarios o genuinos para poder asumir competencias, funciones y servicios que exceden la reasignación de recursos provenientes exclusivamente de la percepción de tasas retributivas de servicios<sup>3</sup>

### **3. 1. Principios constitucionales que lo rigen.**

Ahora bien, la creación de tributos demarcada en la Constitución Nacional también debe regirse por algunos de los principios establecidos en ella.

---

<sup>3</sup> Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, autos "LABORATORIOS RAFFO S.A. C/ MUNICIPALIDAD DE CÓRDOBA - PLENA JURISDICCIÓN - RECURSO DE CASACIÓN" (Expte. Letra "L", N° 08), sentencia de fecha 1 de octubre de 2010

Los principios constitucionales que la rigen son: legalidad, igualdad, proporcionalidad, generalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

En cuanto al principio de legalidad:

Se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley material y formal, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa, conforme a los procedimientos establecidos en la Constitución para la sanción de las leyes. Debe tratarse, ergo, de una disposición general, abstracta, impersonal y dictada por el Poder Legislativo (Novelli, 2007, pág. 124)

Por lo tanto, ningún tributo puede ser creado válidamente por otro mecanismo que no sea una ley del Congreso Nacional o de las legislaturas provinciales, comenzando su vigencia a partir de los ocho días de su publicación en el boletín oficial o cuando la misma ley lo disponga, siendo exigible dentro del territorio argentino o provincial, a quienes cumplan con los requisitos establecidos en la ley.

El principio de igualdad está previsto en el artículo 16 de la Constitución Nacional y establece que la misma será la base del impuesto y de las cargas públicas. Esta igualdad excluye cualquier discriminación a persona o grupo de personas que posean la misma capacidad contributiva (Sabic, 2014).

Además, Sabic (2014) cita un fallo de renombre donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación explicita a que se refiere la igualdad.

La Corte Suprema en “Cafés La Virginia SA c/ DGI” del año 1997 (Fallos: 320:1166), declaró que el principio de igualdad no exige que deban gravarse por igual a todas las industrias, cualquiera sea su clase, pues la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas sólo se refiere a las cosas iguales y del mismo género (s/d).

Por tanto, se entiende que la igualdad que apunta la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es la igualdad real, no la formal. Es decir, tributan igual aquellos que se encuentren en las mismas condiciones, o ejercen la misma actividad productiva o comercial, como en el caso citado.

El principio de proporcionalidad surge del artículo cuarto de la Constitución Nacional y se relaciona con la adecuada y razonable capacidad contributiva del habitante con el tributo que se le exige abonar (Novelli, 2007).

La proporcionalidad es la contracara de la progresividad. Mientras que en la primera es una alícuota constante; en la segunda a medida que crece la base imponible, aumenta la alícuota (Sabic, 2014).

El principio de generalidad se vincula con la igualdad, y veda la posibilidad de aplicación de tributos discriminatorios. “el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto” (Flores Zavala, s/f, pág. 149 citado por Novelli, 2007, pág. 130).

La generalidad coincide con la característica de la ley que debe ser general y abstracta. Este principio no impide que se regulen hechos imposables que no sean alcanzados por todos los ciudadanos, por ejemplo el impuesto de rentas inmobiliario sólo lo abonaran quienes sean titulares registrales de un inmueble.

La capacidad contributiva “consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado” (Sabic, 2014, s/d). Se vincula con la equidad, la proporcionalidad y la razonabilidad.

Villegas (s/f) citado por Sabic (2014) explica las implicancias de la misma y sostiene que, en primer lugar, quienes tienen los medios económicos abonan un tributo u otro, exceptuando a aquellas personas que no alcanzan un mínimo ingreso que no abonan nada. Luego explica que el sistema tributario debe exigir más aporte a quienes posean una mayor capacidad económica. En tercer lugar, los hechos imposables deben ser idóneos, de manera abstracta, para reflejar capacidad contributiva. Es decir que, la capacidad contributiva que se toma en cuenta no es la del caso concreto. Por último, y con íntima relación con el último principio a analizar, la propiedad no puede verse afectada de manera irrazonable para calcular los aportes que cada contribuyente deba realizar al Estado, dado que de ese modo se convertiría en confiscatorio.

El principio de no confiscatoriedad surge del artículo 17 de la Constitución Nacional que protege la propiedad privada. Según Novelli (2007) cuando el tributo supera una parte sustancial de la renta o del capital gravado se considera confiscatorio.

Ahora bien, las discrepancias existen en cuanto a qué se entiende por parte sustancial, dado que en una operación y teniendo en cuenta la capacidad contributiva de las personas, para algunas puede ser confiscatorio y para otras no.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto, en el caso Syngge, del año 1956 que, para determinados supuestos, aplicar un tope de 33%. Si el tributo supera ese porcentaje, es confiscatorio (Novelli, 2007).

#### **4. Impuestos, Tasas y Contribuciones: su creación y alcance.**

##### **a. Impuestos**

El Estado nacional argentino, los estados provinciales y los municipios o comunas requieren fondos para su sostén y el cumplimiento de sus servicios, metas u objetivos.

Los impuestos, según la Real Academia Española, son tributos que se exigen en función de la capacidad económica de los obligados.

En Argentina, el poder de crear los impuestos recae tanto en la Nación, como en las provincias, y en las municipalidades o comunas.

En el caso del Estado Nacional tiene la facultad concurrente con las provincias de crear impuestos indirectos (art. 75 inc. 2 C.N.), que son aquellos que gravan el consumo o la utilización de algo, es decir que lo abona el consumidor o usuario (García, 2013). El ejemplo más típico en Argentina es el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Por otro lado, el Estado Nacional puede crear, de manera temporal, contribuciones directas (art. 75 inc. 2 C.N.), es decir las que son abonadas directamente por el contribuyente, sin posibilidad de trasladarlo, dado que el hecho imponible es una renta que posee o el patrimonio (García, 2013). El impuesto que grafica este caso es el Impuesto a las Ganancias.

La Constitución de la Provincia de Córdoba, en su artículo 71, establece como principios sobre los cuales se basa el sistema tributario provincial, a saber: legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza.

También expresa que la posibilidad de establecer alícuotas progresivas, exenciones y otras disposiciones, que tengan como objetivo el desarrollo económico y social de la comunidad.

En cuanto a la conformación del Tesoro Provincial, el primer inciso del artículo 72 es el que interesa, dado que establece que se conformará con tributos de contribución directa y los fondos coparticipables.

De este modo, surge con claridad que los impuestos directos son una facultad permanente de las provincias, a diferencia de la temporalidad para el Estado Nacional.

Algunos ejemplos de tributos directos provinciales son: ingresos brutos, impuesto inmobiliario, impuesto automotor. La función de creación de estos tributos se encuentra en manos de la Legislatura Provincial, previsto en el inciso 32 del artículo 104.

En cuanto a la capacidad de los municipios de crear tributos viene de la mano de la autonomía municipal, consagrada por la Constitución Nacional en sus artículos 5 y 123. Según Álvarez Echagüe (2005), la autonomía municipal implica cinco funciones: dictar su carta orgánica, elegir autoridades, generar y poseer recursos propios, gozar de garantías políticas y desarrollar facultades legislativas, ejecutivas y jurisdiccionales.

Por lo tanto, para procurar el cumplimiento de los fines que tiene a cargo el municipio, es que se habilita la posibilidad de crear impuestos municipales.

#### **b. Tasas**

La tasa, a diferencia del impuesto, es una contraprestación que abona el usuario de un servicio que presta el Estado.

Según Rodríguez (2004) citada por Pulvirenti (s/f), la tasa es:

Una contraprestación pecuniaria establecida de modo coactivo -no voluntario-, por un servicio brindado por la administración; su presupuesto de hecho consiste en una situación que determina, o se relaciona, necesariamente, con el desenvolvimiento de una cierta actividad de un ente público relativa, en forma individualizada a la persona obligada a su pago, el contribuyente (s/d).

A nivel provincial, en la ley impositiva anual, por ejemplo en el año 2017 el Capítulo IX se refería a tasas retributivas de servicios de la administración pública y del poder judicial, y allí se enumera cada prestación con el valor que se debe.

En el caso del poder judicial, el acceso a la justicia implica abonar una tasa, denominada tasa de justicia, que tiene relación con el tipo de juicio de que se trata, con excepción de aquellas personas que no poseen ingresos suficientes para abonarla y se les tramita un beneficio de litigar sin gastos.

El Tribunal Superior de Justicia cordobés, en la causa “Laboratorios Raffo” ha definido y caracterizado a las tasas municipales, haciendo lugar a la demanda planteada por la empresa que rechazaba el cobro de un impuesto por parte de la Municipalidad de Córdoba

...la pretensión fiscal municipal ha sido descalificada (cfr. fs. 704vta.) sobre la base de ser juzgada contraria a un requisito fundamental respecto de las "tasas" en el sentido que "...el cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente..."...<sup>4</sup>

En la esfera municipal, uno ejemplo típico es la tasa por alumbrado, barrido y limpieza, que consiste en la prestación por parte del municipio de un servicio de mantenimiento de la vía pública, y se calcula en proporción a la prestación (Pulvirenti, s/f).

La tasa de publicidad que es tema de este trabajo final de grado se ubica en este punto. Es una tasa que grava la publicidad expuesta en el interior de los locales de venta al público. Más adelante, a lo largo del trabajo final de grado, se desarrollará la temática específica.

### **c. Contribuciones**

Las contribuciones especiales se las define como “tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio o de un aumento de valor de los

---

<sup>4</sup> Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, autos "LABORATORIOS RAFFO S.A. C/ MUNICIPALIDAD DE CÓRDOBA - PLENA JURISDICCIÓN - RECURSO DE CASACIÓN" (Expte. Letra "L", N° 08), sentencia de fecha 1 de octubre de 2010



bienes de los particulares como consecuencia de la realización de obras públicas o de la ampliación de los servicios públicos”<sup>5</sup>.

Es decir que las contribuciones especiales son exigibles siempre que el contribuyente reciba un beneficio, por ejemplo como la pavimentación de calles o el servicio de cloacas.

## **5. Conclusión parcial**

El Estado argentino ha elegido para su sistema de gobierno, el federal. Una de las implicancias que posee la elección de este sistema es la distribución de funciones entre el Estado Nacional y las Provincias que componen el país. A su vez, las provincias poseen en su interior a los municipios o comunas.

Una de esas funciones que se comparten es la creación de tributos, tasas y contribuciones. El poder tributario lo poseen las tres esferas: nación, provincia y municipios. Esta facultad tripartita es la que lleva a preguntarse sobre la existencia de superposición de tributos y la posibilidad de la afectación de ciertos principios constitucionales como el de no confiscatoriedad, la igualdad, la proporcionalidad, entre otros.

Cuando de las tasas se trata, ha quedado claro en la definición que si bien son obligatorias, se abonan como contraprestación por un servicio que el Estado les brinda a los ciudadanos. Y aquí se vislumbra la primera cuestión con la tasa que ocupa este trabajo final de grado. ¿Cuál es el servicio que el municipio ofrece a los comercios como contraprestación a la percepción de la tasa por publicidad dentro de los locales comerciales? De no prestar ningún servicio, ¿podría tratarse de un exceso en el poder tributario municipal?

Esos grandes cuestionamientos son los que se tratarán de dilucidar en este trabajo final de grado.

---

<sup>5</sup>Recuperado de [sites.google.com/site/elsistematributario/las-contribuciones-especiales-concepto](https://sites.google.com/site/elsistematributario/las-contribuciones-especiales-concepto) en fecha 02 de febrero de 2018

**Capítulo 2:**  
**La Coparticipación federal**

## **1. Introducción**

En este segundo capítulo, se indagará en profundidad la distribución de la recaudación nacional hacia las provincias. Es decir que se estudiará la denominada coparticipación federal.

Aquí se abordarán dos objetivos específicos que se plantearon en el proyecto de trabajo final de grado y ellos son: caracterizar el rol de la comisión federal de impuestos y describir y evaluar el convenio multilateral de impuestos.

El régimen de coparticipación es indispensable para distribuir recursos entre aquellas provincias y municipios que no recaudan en el mismo nivel que otros y, sin embargo, deben prestar los mismos servicios y atender el cumplimiento de los derechos de los ciudadanos.

El régimen de coparticipación tiende a lograr una equiparación de ingresos entre las provincias y municipios, pero siempre respetando los porcentajes de aportes que cada una de ellas realiza al Tesoro Nacional.

## **2. Coparticipación federal. Clases**

Garat (2008) define a la coparticipación federal como un “mecanismo de asignación de recursos públicos para la ejecución de las políticas de Estado...o la satisfacción de necesidades públicas explícitas o implícitas” (pág. 57).

Como ya se hizo referencia en el capítulo anterior en Argentina, tanto la nación, como las provincias y los municipios, tienen la facultad de crear tributos (impuestos, tasas y contribuciones). Púes bien, si los tres entes tienen la facultad de crear tributos, cabe preguntarse dónde se fundamenta la necesidad de la coparticipación.

La necesidad de la coparticipación de centra en que la Nación es quien recauda los tributos que mayor aporte hacen a las arcas del Estado (centralidad tributaria), y las provincias y municipios son quienes se encargan de brindar la mayor cantidad de servicios al pueblo. Esta diferencia entre el superávit nacional y el déficit provincial y

municipal, es lo que se denomina brecha fiscal y la que justifica la coparticipación (Balbo- Zacaría, s/f)<sup>6</sup>.

Entonces, se puede definir a la coparticipación federal como “distribución del producido a nivel nacional entre los distintos niveles de gobierno (de acuerdo a bases y alícuotas preestablecidas)” (Balbo- Zacaria, s/f, s/d)<sup>7</sup>.

La reforma constitucional de 1994, en el artículo 75 inciso 2, enumera cuáles son los tributos sujetos a coparticipación, a saber: tributos indirectos internos y los directos, con excepción de aquellos que se posean asignación específica. El mismo inciso 2 expresa que una ley- convenio regulará la coparticipación de fondos con remisión automática de los mismos.

Expresa Hernández (2013) que:

La incorporación del instituto de la ley-convenio a la Constitución es, para nosotros, una trascendental reforma destinada a afianzar el federalismo de concertación, en uno de los capítulos más conflictivos de la historia argentina: la relación financiera entre Nación y provincias (pág. 9)

Otro punto destacado radica en las características que debe poseer dicha ley convenio, dado que no se trata de una ley ordinaria que se aprueba por los procedimientos ordinarios.

1) El Senado es la Cámara de origen. 2) La sanción debe ser con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara. 3) No puede ser modificada unilateralmente. 4) Tampoco puede ser reglamentada. 5) Debe ser aprobada por las provincias. 6) La distribución entre la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, contemplando criterios objetivos de reparto. 7) Estos criterios deben ser: la equidad, la solidaridad y la prioridad para lograr un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional (Hernández, 2013, pág. 8).

Todos los requisitos enunciados deben cumplirse para otorgarle validez a la norma jurídica mencionada y son ellos, también, los que dificultan su sanción. Luego

---

<sup>6</sup> Recuperado de <http://espade.com.ar/copa-pugna/> en fecha 02 de febrero de 2018

<sup>7</sup> Ídem

de más de 20 años de la reforma constitucional aún no se ha logrado sancionar dicha legislación.

Entre todos los requisitos vale la pena destacar el último, es decir la prioridad en el grado de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades, dado que hace al criterio sobre el cual se debe repartir.

Es un objetivo constitucional el desarrollo equitativo y equilibrado de la Nación Argentina, por eso a la hora de distribuir el dinero debe tenerse presente que aquellas provincias que, quizás no recaudan ampliamente son las que requieren un mayor aporte para lograr calidad de vida en sus habitantes e igualdad de oportunidades.

Ahora, es importante mencionar los modelos de distribución de los fondos coparticipables. Ellos son cuatro: “1.-Sistemas tributarios propios (bases y alícuotas locales) 2.-Alicuotas adicionales a las establecidas por la Nación. 3.-Transferencias de libre disponibilidad 4.- Transferencias condicionadas en cuanto al monto y destino” (Palacio, 2005, pág. 2).

El sistema utilizado en Argentina es el de alícuotas establecidas por Nación mediante la sanción de la Ley 23548, que regula la distribución de los fondos, determinando un porcentaje por provincia.

A su vez, dicha legislación prevé la distribución automática y quincenal de fondos a los municipios, dado el status constitucional que los mismos poseen (Garat, 2008).

Es decir que, a partir de la reforma constitucional de 1994, y a pesar de carecer aún de la ley convenio, los municipios deben percibir los fondos coparticipables, y obligarse a armonizar su sistema tributario con el provincial y nacional, evitando de ese modo, la doble imposición tributaria.

### **3. Convenio multilateral de impuestos. Concepto**

El convenio multilateral de impuestos es un acuerdo interprovincial que determina la tributación que corresponde a varias jurisdicciones.

Más precisamente incluye:

Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquéllas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas... (art. 1 Convenio Multilateral de Impuestos).

Es decir que requiere un solo contribuyente que desarrolle sus actividades en varias jurisdicciones, pero el Convenio multilateral sólo se aplicará en el caso de una actividad dividida, por ejemplo industrialización en varias jurisdicciones y comercialización en otras, asiento principal en una jurisdicción y compras y ventas en otras (art. 1), no permitiendo que sean diversas o diferentes.

Teniendo en cuenta lo expresado, cabe aclarar que la tasa por publicidad y propaganda que se estudia en este trabajo final de grado no se encuentra incluida como gasto en el convenio multilateral de impuestos dado que expresamente el artículo 3 inciso d (los tributos nacionales, provinciales y municipales) la excluye, como también descarta el costo de la materia prima, el costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización, gastos de publicidad y propaganda, los intereses y los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial.

#### **4. La Comisión Federal de Impuestos. Funciones.**

El primero de enero de 1988 entra en vigencia la ley 23548 denominada Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la Nación y las provincias.

Esta ley determina como se compone la masa repartible o coparticipable entre la Nación y las provincias argentinas, aclarando que dicha masa se encuentra conformada por todos los impuestos existentes y de los que se creen, con excepción de:

- a. Derechos de importación y exportación...
- b. Aquellos cuya distribución, entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes

especiales de coparticipación; c. Los impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica a propósitos o destinos determinados, vigentes al momento de la promulgación de esta ley, con su actual estructura, plazo de vigencia y destino...d. Los impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades, que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la Nación y las provincias...(art. 2 ley 23548)

Este artículo, si bien anterior a la reforma constitucional de 1994, refleja como ha quedado la distribución de potestades para creación de tributos directos o indirectos y aquellos directos que tengan una asignación específica (art. 75 inc. 2 C.N.).

En los artículos 3 y 4 de la referida ley se establecen los porcentajes de distribución entre Nación y provincias, y luego el porcentaje que corresponde a cada provincia en sí.

La ley 23548 ratifica la Comisión Nacional de Impuestos, que se encuentra conformada “por un representante de Nación y uno por cada provincia adherida” (art. 10 ley 23548). Además, tendrá un Comité Ejecutivo formado por un representante de Nación y ocho por las provincias (art. 10 ley 23548).

La Comisión Nacional de Impuestos posee variadas funciones. En primer lugar, debe aprobar los porcentajes de distribución de fondos entre Nación y provincias. También debe controlar la liquidación de las participaciones y la actuación de cada fisco local, pudiendo recabar toda la información que considere necesaria y pertinente, quedando todo ellos obligados a suministrarla, inclusive el Instituto Nacional de Estadística y Censos, el Consejo Federal de Inversiones y las reparticiones técnicas nacionales respectivas (art. 11 ley 23548).

Otra función muy importante y que es relevante en este trabajo, es la potestad de decidir si los gravámenes locales o nacionales se oponen o no. Esta función puede cumplirla de oficio o a petición de parte (Ministerio de Economía de la Nación, de las provincias o municipalidades) (art. 11 ley 23548).

También debe dictar normas interpretativas de la ley 23548, asesorar a la Nación o a quien se lo requiera en temas de su especialidad (art. 11 ley 23548). A su vez, debe preparar los estudios y proyectos vinculados con los problemas que

emergen de las facultades impositivas concurrentes e intervenir con carácter consultivo en la elaboración de todo proyecto de legislación tributaria nacional (art. 11 ley 23548).

Ejerciendo una de sus funciones, la de dilucidar si los tributos locales atentan contra la ley de coparticipación federal, la Comisión Federal de Impuestos, comenzó a recibir diversos casos vinculados a la tasa de publicidad y propaganda en el interior de los locales comerciales.

En el año 2007 ingresan expedientes de los Municipios de Azul, Berisso, Luján y General Rodríguez (todos de provincia de Buenos Aires). El dictamen sostenía que es fundamental discernir entre publicidad exterior y publicidad interior visible para el público. En el caso del primero, su naturaleza jurídica corresponde al derecho administrativo, por lo tanto escapa de su esfera de control, pero el segundo es de naturaleza tributaria, por lo tanto si se haya dentro de su competencia. Resolvió la Comisión Federal de Impuestos que la tasa de publicidad interior tiene el mismo alcance que el impuesto a las ganancias, por lo tanto es violatoria de la ley de coparticipación federal (Villegas, 2012).

“...los derechos de publicidad y propaganda pretendidos por las Municipalidades revisten el carácter de impuesto, dado que el contribuyente no recibe por parte del Estado contraprestación alguna, y tampoco está haciendo uso del espacio público”<sup>8</sup>.

Si bien dicho dictamen devino abstracto porque la provincia de Buenos Aires adecuó su legislación para sus municipios, si fue aplicada para reclamos contra otras localidades, como 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) (Villegas, 2012).

Haciendo propio el entendimiento otrora expuesto en el referido Dictamen N° 27/2007, el Comité Ejecutivo declaró que los reclamos de los aludidos municipios sobre elementos colocados en espacios de jurisdicción privada (publicidad interior) se

---

<sup>8</sup>Dictamen N° 27/2007 de Asesoría Letrada de la Comisión Federal de Impuestos de fecha 21/08/2007



encuentran en pugna con la ley de coparticipación federal y, por ende, son ilegítimos (Villegas, 2012, pág. 5).

También, y en relación al municipio de Laguna Larga, la Comisión Federal de Impuestos, resolvió en los autos “Ondabel S.A. c/Municipalidad de Laguna Larga provincia de Córdoba/Derecho de Publicidad y Propaganda”<sup>9</sup>, declarar que la tasa de publicidad y propaganda en el interior de los comercios, prevista en la ordenanza general impositiva, es contraria al régimen de coparticipación federal.

Esta interpretación que reconoce en el tributo una relación analógica con los impuestos de creación nacional lleva a preguntarse si es factible encuadrarlo como tasa municipal, fundamentando cuál es la contraprestación que efectúa el municipio a los fines de cumplir con las exigencias de su naturaleza.

Al decir de García Cozzi (2007):

Está justificado el poder de policía en el espacio público en el ejercicio que las municipalidades hacen en relación al tamaño, peso, inclinación, soporte, ubicación y visibilidad de carteles, posters, anuncios etc. que las empresas pudieran colocar en los ejidos municipales, a fin de mantener la seguridad del público que transita por las calles, evitando la contaminación visual, etc. (pág. s/d).

Interpretando lo dicho por García Cozzi, los municipios no tienen poder de policía en los espacios privados en relación a la publicidad, dado que dentro de cada comercio, a diferencia del exterior, no habría motivo suficiente que justifique dicho control y evite peligro, dificultad o contaminación alguna.

## **5. Conclusión parcial**

En este capítulo segundo se ha estudiado la coparticipación federal, el convenio multilateral de impuestos y la Comisión Federal de impuestos con sus funciones y resoluciones.

Se advierte la importancia de determinar con claridad el alcance del poder tributario de cada nivel de organización del Estado, es decir Nación, Provincia y

---

<sup>9</sup> Comisión Federal de Impuestos en autos “Ondabel S.A. c/Municipalidad de Laguna Larga provincia de Córdoba/Derecho de Publicidad y Propaganda” exp. N° 707/09 Resolución N° 563

Municipio, para evitar la superposición de tributos que afecten derechos constitucionales.

La Comisión Federal de Impuestos posee un rol clave en el cuidado de la no afectación al régimen de coparticipación federal, dado que mantiene el equilibrio entre aquello que puede percibir los municipios y aquello que se encuentra vedado.

El dictamen de la Asesoría Letrada de dicha institución fue tajante cuando determinó que la tasa de publicidad y propaganda en el interior de los locales comerciales es un impuesto y que viola la coparticipación federal, por gravar un hecho imponible que ya se encuentra gravado por el impuesto a las ganancias.

Lo determina como impuesto dado que el municipio no ofrece ningún servicio a cambio de su pago. Es aquí donde los municipios deberán esforzarse y ser creativos para no perder esa fuente de ingreso, ofreciendo un servicio para los contribuyentes.

## **Capítulo 3:**

### **El poder impositivo de los gobiernos locales**

## **1. Introducción**

El capítulo tercero es central para el desarrollo de este trabajo final de grado. En él se encuentra el nudo de la cuestión que consiste en el poder tributario de los municipios.

Es por eso que, en este capítulo, se abordarán los siguientes objetivos específicos: analizar el poder impositivo de los gobiernos locales en el marco del Estado federal, describir la legislación que regula el cobro de la tasa de publicidad y propaganda en el interior de locales comerciales, identificar el mecanismo de gestión del cobro de las tasas por parte de los municipio y describir las diferentes impugnaciones a las ordenanzas que establecen la tasa presentadas por empresas y comercio.

El poder tributario municipal existe, se encuentra permitido y regulado y es la misma Constitución Nacional la que le reconoce autonomía a los municipios, y por lo tanto su capacidad para percibir tributos. Pero, a su vez, este poder tributario posee límites que son impuestos por los tributos que perciben la Nación y las Provincias, con la finalidad de evitar superposición en las cargas tributarias y una posible violación a los principios constitucionales que regulan la materia.

## **2. La creación de tasas municipales. Requisitos de validez**

La municipalización de la vida pública argentina es una consecuencia notable de la descentralización. El proceso concierne a lo institucional pero también a la cultura política (Frías, 2008)

Esta municipalización fue reconocida por el máximo Tribunal de la Nación con el fallo “Rivademar c/Municipalidad de Rosario”<sup>10</sup> en el año 1989 cambiando así el criterio que sentara otrora dicha Corte Suprema en los autos: “Castro, María F.B. de c/ Provincia de Buenos Aires”<sup>11</sup>, en el año 1992.

---

<sup>10</sup>Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Rivademar, Ángela y otro c/ Municipalidad de Rosario” sentencia de fecha 21 de marzo de 1989

<sup>11</sup> Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Castro, María F.B. c/ Provincia de Buenos Aires” Fallo del año 1992, Tomo 94, pág., 421

La autonomía municipal alcanza consagración normativa en la reforma de la Constitución Nacional en 1994, la cual establece en su artículo 5 “que las provincias deben asegurar su régimen municipal” y el artículo 123 “que reconoce la autonomía municipal en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.

A partir de este nuevo plexo normativo los gobiernos locales ven ampliada, en su interpretación, su competencia en materia de creación de tributo, esto es su potestad tributaria entendida como la facultad que tiene el Estado en el caso específico el municipal de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos (Villegas 2009).

Expresa Abalos (2016) que:

El municipio aparece como un verdadero gobierno que integra el trípode con el orden Nacional y las Provincias, cada uno en su esfera de competencia y con sus autoridades propias De ahí que, al fijar el "alcance y contenido" de la autonomía municipal ninguna provincia podrá extremar las limitaciones que puedan llegar a privar al municipio de un contenido mínimo en cada grado de autonomía ni extralimitarse de forma tal que se dificulte el ejercicio de potestades nacionales o provinciales. En el cumplimiento de lo expresado surge como necesaria una buena coordinación de potestades que permita el crecimiento municipal en beneficio de la provincia para el fortalecimiento nacional (pág. 3).

Y es en este orden de ideas que cabe recordar que el régimen municipal se encuentra integrado por varias autonomías: institucional, política y económica financiera (Abalos, 2016).

En cuanto a la autonomía institucional se la distingue por la capacidad que cada municipio tenga de dictarse o no su carta orgánica, y si esa carta orgánica debe ser aprobada o no por la legislatura provincial. En relación a la autonomía política, se vincula con la posibilidad de elección de las autoridades locales, en relación a la cantidad de población y la organización del territorio (Abalos, 2016); y por último, la autonomía económica financiera se:

ha reconocido a los municipios poder tributario propio dentro de los límites impuestos por el ordenamiento provincial al que pertenecen y en concordancia con la Nación. En efecto, los municipios como entes de gobierno están dotados de facultades tributarias originarias con respecto a las actividades, fines y funciones propias dentro de su ámbito

de actuación y en el marco de la normativa provincial y nacional (Abalos, 2016, pág. 6).

Es clara la autora cuando expresa que la creación de tributos a nivel municipal se encuentra restringida por las leyes nacionales y provinciales.

Coincide Garat (2008) con Abalos, en que el poder financiero municipal sólo puede ejercerse “en una estricta armonización con los regímenes provinciales y nacionales que resultan de jerarquía superior” (pág. 102).

La misma Constitución de la Provincia de Córdoba, en su artículo 188 inciso 1 establece “las municipalidades disponen de los siguientes recursos: impuestos municipales establecidos en la jurisdicción respectiva que respeten los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal”.

El Tribunal Superior de Justicia de Córdoba ha realizado algunas interesantes precisiones en cuanto a la potestad tributaria de los municipios.

El deber de armonización del ejercicio de la potestad tributaria del Municipio frente a análoga potestad de la Provincia y de la Nación debe interpretarse en el sentido que es menester procurar un equilibrio de modo tal que el predominio de una jurisdicción no comporte simultáneamente un obstáculo para el eficaz desarrollo de las competencias propias de los otros ámbitos que la propia Constitución establece. Sólo así, la autonomía tributaria municipal y el deber de armonización podrán transitar desde una formulación normativa general y abstracta, hacia una dimensión óptica realista, que haga de los Municipios un verdadero gobierno local<sup>12</sup>.

El lenguaje jurídico imperante, los diferentes órdenes de poderes, permiten un marco interpretativo laxo en relación al alcance y facultad en la creación tanto de impuestos como tasas, posibilitando el nacimiento de ordenanzas que establecen cobros a empresas o particulares con pretensión de validez y que resultan impugnadas con argumentos diversos. Es en este contexto que surge la tasa de publicidad y propaganda en el interior de los locales comerciales, como una extensión a la tasa de publicidad y propaganda en espacios públicos.

---

<sup>12</sup> Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, autos "LABORATORIOS RAFFO S.A. C/ MUNICIPALIDAD DE CÓRDOBA - PLENA JURISDICCIÓN - RECURSO DE CASACIÓN" (Expte. Letra "L", N° 08), sentencia de fecha 1 de octubre de 2010

Esta práctica ha merecido que diversas cámaras empresarias y comerciales, empresas y particulares, se han sentido agraviadas y han presentado sus reclamos de carácter administrativo, en la justicia y/o en la comisión federal de impuestos, dando origen a disimiles pronunciamientos.

Caire (2012) señala que la doctrina se puede resumir en cuatro posturas posibles sobre la naturaleza jurídica de los cargos de publicidad interior: “Son tasas retributivas de servicios, son impuestos que intentan grabar una capacidad contributiva, son derechos que no tienen naturaleza tributaria, son antijurídicos por violar el principio de razonabilidad de las leyes” (pág. 21).

Se entiende que son tasas retributivas de servicios. Se tratará, en el desarrollo de esta investigación, de reformular la noción clásica de prestación por salubridad y moralidad y el alcance otorgado al poder de policía del gobierno local, redefiniendo la noción de espacio público o privado con acceso al público.

### **3. El cobro de tasas. Mecanismo.**

Como ya se ha podido analizar a lo largo de este trabajo final de grado, las Municipalidades se encuentran habilitadas para perseguir el cobro de tasas, así como la Nación o las Provincias recaudan impuestos.

Es importante recordar un concepto de tasa para luego continuar con los puntos restantes.

Una contraprestación pecuniaria establecida de modo coactivo -no voluntario-, por un servicio brindado por la administración; su presupuesto de hecho consiste en una situación que determina, o se relaciona, necesariamente, con el desenvolvimiento de una cierta actividad de un ente público relativa, en forma individualizada a la persona obligada a su pago, el contribuyente (Rodríguez, 2004 pág. 103 citado por Pulvirenti, s/f, s/d).

Al tratarse de un mecanismo coactivo de cobro, el contribuyente no tiene la opción de abonar o no, independientemente de la conformidad que posea o no con el servicio ofrecido o prestado.

Los municipios perciben determinadas tasas como por ejemplo de higiene y seguridad, que se percibe de los comercios, y puede calcularse teniendo en cuenta varios criterios, como metros lineales de frente, empleados o ingresos brutos (Pulvirenti, s/f). Esta tasa se vincula con el control de los establecimientos que realiza la municipalidad, mediante sus inspectores.

Otra tasa típica que percibe el municipio es la tasa por alumbrado, barrido y limpieza, que grava a los propietarios de un terreno urbano, la cual, según relata Pulvirenti (s/f) en principio no tenía discusión alguna, pero luego comenzó el conflicto cuando el valor abonado se convirtió en totalmente desproporcionado con el servicio ofrecido, incluso se percibe de aquellas personas que poseen una parcela donde todavía el servicio no llega.

La tasa de publicidad y propaganda tanto en el interior como en el exterior de los locales comerciales se analizará en el siguiente punto.

#### **4. La tasa de publicidad y propaganda en el interior de locales comerciales. Caso Córdoba y Caso Laguna Larga.**

La tasa de publicidad y propaganda en el interior de locales comerciales, tal como su nombre lo indica “grava la publicidad que se realiza en el interior de locales habilitados para venta al público” (Pulvirenti, s/f, s/d). Es sumamente discutible que a este tributo se le consigne el nombre de tasa, dado que por su pago no existe ningún servicio o contraprestación que brinde el municipio.

Para comprender acabadamente esta cuestión se analizará el supuesto de dos municipios, uno el de Laguna Larga, que ha creado este tributo y otro, el caso de la Ciudad de Córdoba, que sólo grava el uso de espacio público, no la publicidad dentro de los locales comerciales.

En primer lugar, cabe destacar y dada la gravedad del hecho, que la Municipalidad de Laguna Larga legisló la tasa sobre publicidad y propaganda con efecto retroactivo, incluyendo los períodos no prescriptos hasta el año 2012 (art. 70 Ordenanza Impositiva de Laguna Larga).



Continúa el artículo 70 expresando cuál es el hecho imponible y dice:

Por la publicidad en la vía pública, o interiores con acceso al público, o visible desde esta en los lugares donde se desarrollan actividades lucrativas o productivas, deberán tributar un importe mínimo anual por año o fracción según corresponda, de acuerdo a la siguiente escala:...

Entonces, el hecho imponible radica en la visibilidad de la publicidad en la calle o adentro del comercio, pero inclusive si se viera desde el exterior, siendo una publicidad interna.

Enumera una serie de elementos que consideran objetos publicitarios, como letreros, avisos, murales, calcos y sus diversos medios de difusión, encareciendo el valor abonado de acuerdo a la complejidad del medio utilizado.

La Ciudad de Córdoba ha regulado la publicidad exterior, mediante la ordenanza N° 10378, llamada regulación de la publicidad efectuada mediante anuncios publicitarios en la Ciudad de Córdoba.

El artículo 1 establece el ámbito de aplicación y expresa:

La presente ordenanza tiene por objeto regular la publicidad efectuada mediante anuncios publicitarios en espacios o lugares del Dominio Público Municipal o susceptibles de ser percibidos directamente desde los mismos, con el propósito de salvaguardar la seguridad y moralidad pública, como así también preservar y promover los valores culturales, estéticos, paisajísticos, urbanísticos e históricos dentro del ejido municipal.

De este artículo surgen claramente dos cuestiones, el ámbito de aplicación que se circunscribe sólo al dominio público, quedando excluidos los espacios privados y el objetivo de la tasa que es preservar determinados valores, con la finalidad que no se afecten con la publicidad.

El artículo 14 de dicha ordenanza establece cuáles son los requisitos que deben respetar las publicidades para ser permitidas. En primer lugar, deberán respetar las normas de higiene y seguridad. Aquellos que sean nocivos para la salud, tendrán que anunciar las consecuencias perjudiciales. Luego, describe cuáles son los requisitos para exhibir publicidades en espacios privados como edificios construidos o en

construcción, y en terrenos baldíos, como por ejemplo, el pago del impuesto municipal al día, que se desarrolle actividad comercial, industrial o de servicios.

Un requisito fundamental es la obligatoriedad de un seguro de acuerdo al tipo y tamaño del anuncio publicitario, con la finalidad de cubrir daños que pudiera causar a terceros.

Al comparar ambas regulaciones resulta comprensible, dada la labor de contralor que debe existir, la percepción de una tasa por publicidad y propaganda exterior, pero no resulta plausible el servicio que obtiene el local comercial, industrial o de servicios, por el cobro de la tasa de publicidad y propaganda interior.

## **5. Mecanismos recursivos para impugnar tasas municipales**

En los supuestos en que los contribuyentes afectados pretenden que dicha tasa municipal no le sea aplicable deberá recurrir a la vía contencioso administrativa, que en la provincia de Córdoba se encuentra regulada por la ley 7182.

El artículo 1 de la ley supra mencionada refiere que corresponde a la jurisdicción contencioso- administrativa, las causas que impugnen actos de los Poderes Legislativo, Ejecutivo o Judicial del Estado Provincial, del Tribunal de Cuentas de la Provincia, de las entidades descentralizadas autárquicas, de las Municipalidades y de cualquier otro órgano que tenga facultad para decidir en última instancia administrativa.

Luego enumera los requisitos para que proceda la acción, a saber: que se haya agostado la instancia administrativa, que sea a causa de la función administrativa y que afecte un derecho subjetivo de carácter administrativo, que haya sido concedido anteriormente, con relación al reclamante. Ese derecho debe haber sido otorgado por la Constitución, una ley, reglamento, ordenanza, u otro acto administrativo (art. 1 ley 7182).

En el caso de interposición de demanda contencioso administrativa, la misma no será admitida si se deben tributos vencidos por los cuales se reclama (art. 9 ley 7182).

Los fallos dictados por las Cámaras Contencioso- Administrativa pueden ser sometidos a recursos de reposición, apelación, casación, revisión e inconstitucionalidad.

El recurso de reposición se interpondrá contra providencias del Tribunal, dictadas sin sustanciación y se revocan por contrario imperio, es decir que el mismo Tribunal que la dictó la deja sin efecto (art. 42 ley 7182).

El recurso de apelación procede contra las resoluciones que no habiliten la instancia, la excepción de incompetencia, cuando se declare la perención de instancia o contra sentencias definitivas (art. 43 ley 7182).

El recurso de casación también se aplica contra sentencias definitivas pero con requisitos de procedencia más estrictos. Sólo procede ante la inobservancia o errónea aplicación de la ley o doctrina, y por defecto en las formas sustanciales del procedimiento, con excepción de los casos en los que se consintió dicha nulidad (art. 45 ley 7182).

El recurso de revisión es otro de los que procede contra sentencia firme, pero también exige supuestos de procedencia. En primer lugar, puede interponerse cuando se resolvió de acuerdo a pruebas que son falsas o que habían sido ignoradas al momento de dictar sentencia. También, en los supuestos de aparición de documentos que aparecen luego de dictada la sentencia y que eran desconocidos. Y, por último, si la sentencia se obtuvo por delitos de prevaricato o cohecho, o mediante dolo o violencia (art. 48 ley 7182).

Finalmente, el recurso de inconstitucionalidad provincial puede interponerse frente a sentencias o autos interlocutorios que ponen fin al proceso y que producen la afectación de un derecho consagrado en la Constitución Provincial, y se cuestione la validez de una ley, decreto o reglamento, precisamente por contrariarla (art. 49 ley 7182).

Tanto el recurso de apelación, como el de revisión y casación se presentan ante la Cámara Contenciosa Administrativa que dictó la resolución, pero es resuelto por el Tribunal Superior de Justicia. El recurso de inconstitucionalidad tiene la particularidad

que si es denegado por la Cámara, puede instarse el recurso de queja, directamente ante el Tribunal Superior de Justicia.

Una vez concluida la instancia provincial, existe una última alternativa, que es la posibilidad de recurrir a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, mediante el recurso extraordinario federal. Este recurso sólo procede ante supuestos muy puntuales que se encuentran regulados en el artículo 14 de la ley 48, y ellos son:

...1º Cuando en el pleito se haya puesto en cuestión la validez de un Tratado, de una ley del Congreso, o de una autoridad ejercida en nombre de la Nación y la decisión haya sido contra su validez.

2º Cuando la validez de una ley, decreto o autoridad de Provincia se haya puesto en cuestión bajo la pretensión de ser repugnante a la Constitución Nacional, a los Tratados o leyes del Congreso, y la decisión haya sido a favor de la validez de la ley o autoridad de provincia.

3º Cuando la inteligencia de alguna cláusula de la Constitución, o de un Tratado o ley del Congreso, o una comisión ejercida en nombre de la autoridad nacional haya sido cuestionada y la decisión sea contra la validez del título, derecho; privilegio o exención que se funda dicha cláusula y sea materia de litigio (art. 14 ley 48)

En el supuesto de las tasas municipales procedería la intervención de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en grado de apelación, por violar por ejemplo el derecho de propiedad consagrado en el artículo 17 de la Constitución Nacional, la igualdad (art. 16 C.N.) o la coparticipación federal. Los enumerados son algunos ejemplos.

Por último, y repasando lo dicho en cuanto a las funciones de la Comisión Federal de Impuestos, una de sus funciones es:

Decidir de oficio o a pedido del Ministerio de Economía de la Nación, de las provincias o de las municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a las disposiciones de la presente. En igual sentido, intervendrá a pedido de los contribuyentes o asociaciones reconocidas, sin perjuicio de las obligaciones de aquellos de cumplir las disposiciones fiscales pertinentes... (Art. 11 inc. d ley 23548).

Por lo tanto, es facultad del contribuyente afectado por una tasa municipal que entiende violatoria del régimen de coparticipación federal, solicitar la intervención de la Comisión Federal de Impuestos.

## **6. Conclusión parcial**

Ha quedado establecido y claro que los municipios poseen facultades para crear tasas, a cambio de la prestación de un servicio. La dificultad aparece cuando la tasa reclamada a los contribuyentes, aparenta ser injustificada.

Para evitar una ilegalidad en el cobro de las tasas, los contribuyentes poseen una serie de acciones y recursos que apuntan a dejarla sin efecto, al menos para el caso concreto y evitar la percepción de la misma o la restitución de lo pagado.

Luego de analizar la ordenanza de la localidad de Laguna Larga que prevé la tasa de publicidad y propaganda en el interior de locales comerciales y en el exterior, y la ordenanza de la Ciudad de Córdoba que la prevé sólo para el exterior de locales comerciales, el cobro de la primera parece no tener sentido alguno, con excepción de crearle un destino específico, como podría ser la educación y protección de los derechos de usuarios y consumidores.

## **Capítulo 4:**

### **La jurisprudencia y el derecho comparado**

## **1. Introducción**

En el cuarto y último capítulo se abordarán los siguientes objetivos específicos: examinar la jurisprudencia más relevante en materia tributaria municipal, reconocer si existen antecedentes de la creación de esta tasa en el derecho comparado y comparar las diferentes soluciones dadas por la jurisprudencia de los tribunales federales ante las impugnaciones.

Es importante analizar la jurisprudencia dado que, desde allí, pueden aparecer, además de las inconstitucionales o incoherencias legislativas, nuevas alternativas para solucionar el conflicto existente.

Es a los fines de identificar nuevas soluciones que se estudia el derecho comparado.

Se concluirá el capítulo con una crítica a la regulación actual y una propuesta superadora que valide la tasa de publicidad y propaganda dentro de los locales comerciales.

## **2. Análisis de la jurisprudencia más relevante. Las principales consideraciones.**

### **1. Frigorífico Paladini S.A. c/ Municipalidad de Justo Daract**

Frigorífico Paladini impugna una liquidación de tributos por publicidad y propaganda dentro de un local comercial de la ciudad de Justo Daract, provincia de San Luis. Ante el rechazo de la impugnación por parte del Municipio, presenta recurso contencioso administrativo, que es resuelto por el Superior Tribunal de la Provincia.

El representante legal inicia demanda contra la Municipalidad con los siguientes argumentos que, según él, hacen que el impuesto que se pretende cobrar resulta inconstitucional:

...inconstitucionalidad de..."Derecho de Publicidad y Propaganda y Derechos por Ocupación o Utilización de Espacios de Dominio Público"; en tanto y en cuanto —asevera—, su aplicación por parte de la comuna demandada se encuentra en franca contradicción con normas de superior jerarquía y de carácter federal tales como la

Constitución Provincial, la Constitución Nacional, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento y la Ley de Coparticipación Federal<sup>13</sup>

Enumera, además, otros argumentos, como la carencia de potestad tributaria del Municipio en este tipo de tributo o la falta de radicación efectiva de la empresa en dicha localidad, también fallas en el procedimiento.

A su turno, la Municipalidad de Justo Daract niega todos y cada uno de los hechos y el derecho mencionado por Paladini, resultando victoriosa, dado que el Superior Tribunal de San Luis rechaza las pretensiones esbozadas por la empresa.

Los fundamentos utilizados para el rechazo de la acción radican en el régimen municipal que respeta tanto la Constitución Nacional como la Constitución de la Provincia de San Luis, donde específicamente se prevé la autonomía política, financiera y administrativa de los municipios y la facultad expresa de los concejos deliberante para crear tributos que la ley o la carta orgánica municipal les permitan, para conformar la renta municipal.

A su vez, se menciona específicamente la ley de Régimen Municipal que enumera al tributo por publicidad y propaganda de cualquier tipo y en lugares con acceso al público, como renta municipal.

Por tanto, y por los motivos expuestos, el Superior Tribunal de Justicia de San Luis entiende que la ordenanza municipal cuestionada goza de plena validez.

## **2. Toyota Argentina S.A. c. Municipalidad de la Carlota**

Toyota Argentina S.A. inicia demanda contra Municipalidad de la Carlota con la finalidad que se declaren nulos los actos administrativos que reclamaban pagos adeudados por tasas de publicidad y propaganda. Expresa Toyota que no han presentado declaraciones juradas ante el municipio referido por no estar obligado a ello, sino que dicha exigencia debe ser formulada a terceros, dado que no posee domicilio, no ejerce actividad ni posee sede ni local en dicho municipio. A su vez expresa que tampoco podría encuadrarse, la colocación de carteles de publicidad como impuesto, porque el mismo debe tener relación con la capacidad contributiva, y dicha acción no la posee. La Municipalidad de La Carlota, entre otros fundamentos de su

---

<sup>13</sup> Superior Tribunal de Justicia de San Luis en autos “Frigorífico Paladini S.A. c. Municipalidad de Justo Daract s/demanda contencioso administrativa” sentencia de fecha 03/11/2011



pretensión, expresa que la firma Toyota se beneficia con la publicidad mencionada, y es por eso que debe ser contribuyente del tributo mencionado.

La Cámara de Apelaciones de Río Cuarto ha dicho que:

...no obre constancia alguna por la cual se pueda siquiera inferir que la publicidad constatada en los comercios inspeccionados beneficie en forma directa o indirecta a la firma demandante, conduce a concluir que no se configura ninguno de los supuestos establecidos en el art. 187 de la O.G.I. que avale la calidad de contribuyente o responsable que la Administración municipal le atribuyó a la actora al determinar el tributo, pues —contrariamente a lo sostenido por la accionada— no puede presumirse la calidad de beneficiaria de la firma demandante con la publicidad que se hubiere realizado en el lugar individualizado, sino que esta circunstancia debe encontrarse acreditada a través de la comprobación de una vinculación idónea con quien sea el titular de la explotación que exhibe el nombre de aquella<sup>14</sup>.

Es decir que, la Cámara no declara la nulidad de la tasa de publicidad y propaganda, sino que entiende que Toyota no es contribuyente porque no se beneficia con la misma.

### **3. L'Oreal Argentina S.A. c. Municipalidad de Godoy Cruz**

L'Oreal Argentina formula demanda contra la Municipalidad de Godoy Cruz, Mendoza, con la finalidad que se deje sin efecto el cobro de la tasa de publicidad y propaganda dentro de los espacios de los comercios.

Expresa la empresa que el espacio público no es ocupada por la misma con publicidad, y que dentro de los espacios privados desconoce donde se ubican los anuncios, dado que ellos venden su mercadería a las distribuidoras y negocios, y no directamente al público.

También alega la empresa, que el municipio no ofrece ningún servicio a cambio del cobro de la tasa, que fundamente la percepción y refiere que la tasa que pretende percibir la municipalidad se encuentra en clara violación al régimen de Coparticipación Federal.

---

<sup>14</sup> Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y Contencioso administrativo de 1a Nominación de Río Cuarto “Toyota Argentina S.A. c. Municipalidad de la Carlota s/ demanda contencioso administrativa”, sentencia de fecha 24 de junio de 2013.

A la hora de contestar la demanda, la Municipalidad de Godoy Cruz expresa que la municipalidad, no sólo tiene facultad para fijar tasas y contribuciones, sino también impuestos, mientras no se superpongan con los impuestos nacionales o provinciales.

La Suprema Corte de Justicia de Mendoza, en primer lugar, destaca la facultad tributaria de los municipios, amparada por la Constitución Nacional, pero no es procedente dicha facultad en este tributo.

La Suprema Corte recuerda y concuerda con varias resoluciones de la Comisión Federal de Impuestos, que es el organismo de aplicación de la Ley de Coparticipación Federal, dónde se declaró la clara contradicción entre la tasa de publicidad y propaganda con dicho régimen.

La Suprema Corte mendocina hace lugar a la demanda básicamente por dos cuestiones: en primer lugar “...resulta improcedente la determinación del tributo por DPP más allá del ejercicio fiscal respecto del cual fueron realizadas las tareas de detección y relevamiento de los hechos susceptibles de ser gravados”<sup>15</sup>.

Y en segundo lugar:

...se advierte que en la determinación de oficio realizada por la demandada, se incluyen hechos originantes que dan cuenta de publicidad realizada en el interior de locales comerciales (v. determinación de fs. 249/250 en que se detalla repetidamente "Interior Aviso"), lo cual se encuentra en pugna con el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos...<sup>16</sup>.

Por lo tanto, el primero de los fundamentos se vincula con la irretroactividad de los tributos y el segundo con la confrontación con el régimen federal.

#### **4. Akapol S.A. c/ Municipalidad de Laguna Larga**

La firma Akapol S.A. inicia demanda contra la Municipalidad de Laguna Larga en virtud de un reclamo administrativo que le inicia el municipio por el cobro retroactivo del tributo de publicidad y propaganda.

---

<sup>15</sup>Suprema Corte de Justicia de Mendoza “L’Oreal Argentina S.A. c. Municipalidad de Godoy Cruz s/ acción procesal administrativa” sentencia de fecha 13/02/2015

<sup>16</sup>Ídem

Akapol S.A. expresa que dicho tributo no le alcanza por carecer de domicilio, sede o local comercial en la localidad mencionada, además de no haber sido publicada debidamente en el boletín oficial la ordenanza de creación y el choque que se produce con el Pacto Federal.

La Municipalidad de Laguna Larga expresa que posee facultades tributarias previstas constitucionalmente para imponer tributos dentro de su territorio.

Otro de los argumentos con el que se defiende la Municipalidad es que:

...destaca que no se trata de publicidad hecha dentro de la esfera privada de una propiedad sin acceso al público, sino que nos encontramos frente a exhibiciones efectuadas en un local comercial, cuya finalidad es la captación y concurrencia del público en general para la venta de los productos que comercializa, de allí que las inspecciones municipales no son violatorias del derecho de propiedad, toda vez que la Municipalidad debe controlar que se cumplan con las normas de seguridad, higiene y moralidad públicas<sup>17</sup>

La Cámara Contencioso Administrativa analiza, en primer lugar, el agravio que radica en la falta de publicación de la ordenanza municipal que crea el tributo. Ante esto expresa que “no es posible pretender el cobro de un tributo si no se ha publicado previamente la norma que lo impone, máxime cuando el sujeto pasivo no tiene domicilio en el ejido territorial del municipio, como es el caso de autos”<sup>18</sup>.

Resuelve que, debido a la carencia del requisito esencial de publicación, todos los actos subsiguientes son nulos.

Es decir que, en el fallo reseñado no se llegó a analizar la validez de la tasa de publicidad y propaganda, pero si se estudió el principio de legalidad, que es la base del derecho tributario.

## **5. Municipalidad de Chivilcoy c. Unilever Bestfoods de Argentina S.A.**

En los autos de referencia, la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Buenos Aires deja sin efecto la percepción de un tasa de publicidad y propaganda de la Municipalidad de Chivilcoy contra la firma Unilever, por carecer de la debida

---

<sup>17</sup> Cámara Contencioso Administrativa de 2a Nominación de Córdoba “Akapol S.A. c. Municipalidad de Laguna Larga s/ plena jurisdicción” sentencia de fecha 07/05/2015

<sup>18</sup> Ídem

publicidad del tributo por medios fehacientes. Es decir que, la creación de la tasa de publicidad y propaganda no fue publicada en el Boletín Oficial, ni comunicada por ningún otro medio a los futuros contribuyentes<sup>19</sup>.

### **3. La tasa de publicidad y propaganda en el derecho comparado.**

#### **1. Comuna de La Florida (Chile). Ordenanza 46/2009.**

La Comuna de La Florida sanciona una ordenanza reguladora del cobro de publicidad y propaganda, y define como ámbito de aplicación el espacio público o si es un espacio privado, que pueda ser vista u oída desde el exterior. Requiere permiso y abona derechos de publicidad y propaganda (art. 2).

El artículo 7 de la ordenanza reguladora define qué se entiende por publicidad y qué por propaganda. En cuanto a la primera expresa que se trata de una actividad para promover la adquisición de bienes o servicios, y en cuanto a la segunda, la promoción de ideas o acciones.

Distinguen publicidad o propaganda en la vía pública, es decir aquella que se coloca en el exterior, en un lugar diferente a dónde se vende el bien o se ofrece el servicio; y con respecto a la publicidad o propaganda privada si se colocan en frentes o fachadas de los edificios donde se promocionan y ofrecen los bienes y servicios (art. 8).

Esta ordenanza exime del pago de los derechos de publicidad y propaganda a los avisos que estén instalados dentro de los edificios privados, sin visión del exterior (art. 13 inc. B).

Del resumen realizado se puede comprender que el alcance de esta norma excluye la aplicación del pago del derecho de publicidad y propaganda en los supuestos de colocación en el interior de los locales comerciales pero que no se oigan o perciban del exterior. Además, la ordenanza prevé una serie de requisitos y permisos para la colocación de publicidades, en diversas modalidades, que justifica el cobro del derecho para sostener el área del municipio que ejerce el contralor de las mismas.

#### **2. Reglamento de anuncios de Pachuca (México)**

---

<sup>19</sup> Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires, “Municipalidad de Chivilcoy c. Unilever Bestfoods de Argentina S.A. s/ apremio”, sentencia de fecha 9 de marzo de 2016.

El Reglamento de anuncios de Pachuca, Estado de Hidalgo, México define como se ámbito de aplicación:

La fijación y colocación de anuncios que sean visibles desde la vía pública; la emisión, instalación, colocación de anuncios en los sitios o lugares a los que tenga acceso el público; el uso en los lugares públicos de los demás medios de publicidad que se especifican en este Reglamento y las obras de instalación, conservación, modificación, ampliación, reparación o retiros de anuncios... (art. 1)

El artículo 4 establece una norma de suma importancia, que es la protección del consumidor en cuanto a la publicidad engañosa, determinando que la información suministrada en los anuncios debe ser veraz. También, se prohíbe expresamente la colocación de placas de actividades reglamentadas, sin previa acreditación de la licencia habilitante (art. 7).

Existen otras cuestiones previstas en la norma, como los permisos o licencias, la zonificación, las funciones del órgano de aplicación, pero se entiende destacable lo expresado anteriormente en cuanto a prevenir del contenido engañoso y de la falta de matrícula, por considerar que es relevante proteger al usuario o consumidor de publicidad que pueda inducirlo a error en la contratación.

### **3. Ley Impositiva Municipal de Paraguay**

En el caso de Paraguay, a diferencia de los otros dos casos que se plantearon, la regulación del derecho de publicidad y propaganda se realiza por una ley nacional para todos los municipios.

El artículo 44 de dicha establece como ámbito de aplicación, los siguientes:

a) Los anuncios comerciales, industriales y profesionales, por la radio, revistas, diarios, periódicos y televisión, el medio por ciento (0,50%) sobre el importe del anuncio.

Parágrafo Único: Los anunciantes pagarán este impuesto presentando a la Municipalidad el contrato de publicidad o propaganda. Sin el pago del impuesto, los propietarios o responsables de los medios de difusión no realizarán ningún anuncio.

b) Letreros y proyecciones exteriores, interiores visibles desde el exterior y publicidad en locales de espectáculos públicos...

Nuevamente, se vislumbra aquí que, en lo que se refiere a espacio privado es sólo en los supuestos que pueda verse desde exterior, no aportan en los casos que eso no sucede.

#### **4. Crítica a la regulación actual y propuesta superadora.**

Luego de haber analizado legislación nacional y extranjera, doctrina y jurisprudencia, es notable que la percepción de los derechos de publicidad y propaganda en el interior de los locales comerciales ha traído más conflictos que soluciones, tanto para el Municipio como para el Contribuyente.

Y se habla de conflicto porque el hecho de tener que iniciar una demanda o contestarla, recurrir a las diversas instancias judiciales es costoso y riesgoso para todas las partes, por desconocer, a ciencia cierta, que resolverán los tribunales en sus distintas instancias.

Al parecer la resolución dictada por la Comisión Federal de Impuestos, donde establece que este tributo es contrario al Régimen de Coparticipación Federal, y por lo tanto, inconstitucional, marca un antes y un después, y en el caso que los municipios permanezcan en la voluntad de percibir estos tributos, deberán encontrarle un nuevo sentido.

Y ese nuevo sentido, según entiende el autor de este trabajo final de grado, tiene que ver con el rol de las municipalidades en la protección de los derechos de usuarios y consumidores dentro de su territorio.

El Derecho de Usuarios y Consumidores ha ingresado en la Constitución Nacional Argentina, con la reforma de 1994, con una fuerte impronta, pero que en la práctica aún padece deficiencias.

Es por eso que, este tributo que perciben los municipios por derechos de publicidad y propaganda, debería convertirse en una tasa, por la cual, tal como se sabe, el municipio debe ofrecer una contraprestación, y esa contraprestación podría ser la creación del área de Defensa del Consumidor local, para que los vecinos puedan recurrir a formular sus denuncias.

La publicidad engañosa es una de las variables que mayor cantidad de denuncias genera por los consumidores, junto con el incumplimiento del servicio contratado y problemas con las entregas<sup>20</sup>.

Muchas municipalidades no cuentan con este servicio para los vecinos de las mismas por carecer de fondos suficientes y las distancias a las grandes ciudades, donde si se encuentran las oficinas de defensa del consumidor, con tales que hacen que los usuarios y consumidores desistan de sus reclamos.

## **5. Conclusión parcial**

En este cuarto y último capítulo se analizaron tres fallos de distinta jurisdicción: San Luis, Mendoza y Córdoba.

El caso de la provincia de San Luis, donde se determina la legalidad del tributo, es anterior a la Resolución de la Comisión Federal de Impuestos que expresamente declara que las tasas de publicidad y propaganda tal como están previstas en diversos municipios son abiertamente inconstitucionales por violar el régimen de coparticipación federal.

En cambio, el caso de la provincia de Mendoza, es posterior y así ha quedado reflejado con un cambio de criterio de dicho Tribunal Superior, donde en el caso analizado hace lugar al pedido de L´Oreal dejando sin efecto el tributo.

Y, por último, en el caso cordobés, ni siquiera se analizó la procedencia o no del tributo, por haberse violado el principio de legalidad tributaria, dado que no se habían cumplido los procedimientos previstos por la norma para la comunicación de la tasa.

Luego, de la legislación comparada que se analizó, se obtiene como conclusión general que, siempre que se obligue a tributar por una publicidad o propaganda dentro de un local comercial, es porque se oye o ve desde el exterior y es posible la atracción del público. Aquellas que son cien por cien privadas se encuentran exentas.

---

<sup>20</sup>Recuperado de [www.lanacion.com.ar/2089760-ranking-de-reclamos-de-que-se-quejan-los-argentinos-en-defensa-del-consumidor](http://www.lanacion.com.ar/2089760-ranking-de-reclamos-de-que-se-quejan-los-argentinos-en-defensa-del-consumidor) en fecha 25 de marzo de 2018

Por último, se realizó una crítica al sistema que rige en algunos municipios de Argentina, dado que pareciera ser meramente recaudatorio y sin otra finalidad a la vista.

Es por eso que se formuló una conversión de ese tributo en una tasa que se encuentre destinada a la protección de los derechos de usuarios y consumidores, por gravar las publicidades y propagandas, que son una de las temáticas más denunciadas por engaños o diferencias en las contrataciones.



## **Conclusiones finales**

El tema debatido en este trabajo final grado surge por una inquietud personal del autor, en el momento en que ejercía una función pública en un Municipio de la Provincia de Córdoba. En ese momento, se comenzó a observar los inconvenientes judiciales que, la percepción de este tributo le generaba a dicha Municipalidad, con los costos que implica para la misma, y para los ciudadanos en general.

Advirtiendo, sin entrar en detalles en ese momento, en la posible existencia de una inconstitucionalidad, es que surge como pregunta de investigación cuáles son los requisitos que debe cumplir esta tasa para alcanzar la constitucionalidad.

En primer lugar, antes de entrar en ese análisis, hay que recordar que Argentina ha elegido un sistema federal, en el que se reconocen diversas funciones a Nación, Provincias y Municipios. En algunas de ellas, como la creación de tributos, las funciones pueden ser exclusivas o compartidas, pero lo cierto es que los tres niveles de poderes ejecutivos tienen la facultad de creación.

En esta superposición de funciones, es que surge un primer conflicto, que se trata de la posible afectación al principio de no confiscatoriedad de los tributos.

Se dice posible porque si el tributo se percibe en un porcentaje no abusivo o se gravan cuestiones diversas, no resultaría confiscatorio. Pero, en el caso de las tasas o impuestos de publicidad o propaganda dentro de los espacios privados pareciera que grava una cuestión igual que otros tributos, como por ejemplo el impuesto a las ganancias.

Se hace la distinción de tasa o impuesto, dado que el concepto de uno u otro es diverso, y existen autores que entienden que los municipios no pueden crear impuestos, sino sólo tasas, que aunque son de característica coactiva, igual que el impuesto, se abonan por una contraprestación. Y aquí surge el segundo conflicto, ¿qué servicio ofrece el municipio a cambio del pago de la tasa de publicidad y propaganda en espacios privados? Al parecer ninguno, por lo tanto no debería denominarse tasa sino impuesto.

En el segundo capítulo, se abordó el régimen de coparticipación federal y la Comisión Federal de Impuestos.

Estos dos puntos son claves para determinar la constitucionalidad o no de la tasa de publicidad y propaganda dentro de los locales comerciales, y especialmente un Dictamen, el 27 del año 2007, emitido por la Comisión Federal de Impuestos, dónde aclara que el poder de policía municipal alcanza para percibir y controlar los tributos de publicidad y propaganda en los espacios públicos, mas no en los espacios privados. La percepción de tributos de publicidad en espacios privados se superpone con el impuesto a las ganancias, y por lo tanto es incompatible con el régimen de coparticipación federal.

Esta incompatibilidad surge por ser, el impuesto a las ganancias, uno de los impuestos que percibe Nación, pero que se distribuye a las provincias, para que las mismas cumplan con las funciones que le fueron encomendadas. De nuevo aparece un conflicto para los Municipios, con este antecedente del órgano de aplicación del Régimen de Coparticipación Federal.

En el capítulo tercero se trató el régimen municipal. No cabe duda alguna que los municipios poseen grandes y variadas facultades, dado que se encuentra consagrado, tanto por la Constitución Nacional, como por la Constitución de la Provincia de Córdoba.

Tanto es así, que el artículo 188 inciso 1 de la Constitución cordobesa prevé la posibilidad que los municipios creen tributos pero siempre que "...respeten los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal".

Y en este respeto por los principios constitucionales, no sólo se hace referencia a la legalidad o igualdad como base de las cargas públicas, sino también a la razonabilidad y no confiscatoriedad.

Un tributo será razonable cuando su percepción tenga una razón de ser, un para qué, y no sólo una demostración del poder recaudatorio municipal. La no confiscatoriedad ya ha sido abordada supra.

Abusar de esos principios o no respetarlos es un costo alto para las municipalidades, no sólo por costo económico- jurídico, sino también por el político. El costo económico por el valor que representa iniciar o ser parte de un proceso judicial; costo jurídico por el valor negativo de una sentencia contradictoria y el costo

político porque, a más cargas impositivas, es menor la voluntad de las empresas de asentarse o afincarse en determinados municipios.

Por último, en el capítulo cuatro pudo verse como la jurisprudencia ha sufrido un antes y un después, de la resolución de la Comisión Federal de Impuestos. La sentencia más antigua analizada, que fue la de la provincia de San Luis, dio razón al Municipio y su facultad de percibir dicho tributo, pero la sentencia del Tribunal Superior mendocino, post resolución, hace lugar a la demanda y declara la inconstitucionalidad del tributo.

Todo lo antedicho más el estudio que se ha realizado de la legislación comparada, hacen ver la imperiosa necesidad de modificar la regulación de este impuesto y convertirlo efectivamente en una tasa. Por lo tanto, la hipótesis que se ha planteado en el proyecto de trabajo final de grado que pretendía mantener la validez de las mismas, hasta tanto se dicte una nueva ley de coparticipación federal, no es posible, dado que la violación a principios constitucionales de Derecho tributario es notoria y las resoluciones ante diversos casos no son favorables a la validez.

Por ello, es que se elaborará una alternativa que si permita mantener la vigencia de la tasa de publicidad y propaganda dentro de los locales comerciales y que evite su declaración de inconstitucionalidad. En primer lugar, y como propuesta superadora, se establece la necesidad de incorporar el espacio privado pero sólo tributarán cuando, con la publicidad realizada desde adentro se logre atracción del público y como corolario y contraprestación, con el tributo percibido, es decir, tasa, desarrollar el servicio de defensa de los derechos de usuarios y consumidores.

## LISTADO DE BIBLIOGRAFIA

### 1.- Doctrina

- ABALOS, MARIA GABRIELA “Cuentas pendientes de la autonomía municipal en la Argentina” Publicado en: LA LEY 30/01/2017, 30/01/2017, 1 - LA LEY2017-A, 881 - LA LEY 31/01/2017, 31/01/2017, 1 - IMP2017-3, 97. Cita Online: AR/DOC/4002/2016
- ABALOS, MARIA GABRIELA “Facultades impositivas municipales en el contexto federal” Publicado en: LA LEY 03/11/2015, 03/11/2015, 5 - LA LEY2015-F, 606. Cita Online: AR/DOC/3747/2015.
- ABALOS, MARÍA GABRIELA. L.L. “Potestades tributarias municipales y derechos de publicidad y propaganda: aportes del Superior Tribunal de Justicia de Mendoza” .Gran Cuyo 2016 (febrero), Cita Online: AR/DOC/127/2016
- ALMADA, LORENA. y MATICH, CECILIA. “El actual diseño de los Derechos de Publicidad y Propaganda: Motivos de su ilegitimidad”. Revista Impuestos. Buenos Aires: Editorial La Ley. Febrero 2008.
- ÁLVAREZ ECHAGÜE, JUAN MANUEL (2005) “La potestad tributaria a partir del concepto constitucional de autonomía” Recuperado de [http://www.saij.gob.ar/doctrina/dacf050057-alvarez\\_echague-potestad\\_tributaria\\_partir\\_concepto.htm](http://www.saij.gob.ar/doctrina/dacf050057-alvarez_echague-potestad_tributaria_partir_concepto.htm)
- BALBO, GABRIEL. ZACARIA, HÉCTOR. “Un poco de teoría. Que es la Coparticipación de Impuestos? Relaciones financieras entre la Nación y las Provincias en un país federal”. Recuperado de [www.espade.com.ar](http://www.espade.com.ar)
- BAUMAN, ZYGMUNT. (2008). “Vida de Consumo”. Editorial Fondo de Cultura Económica. Buenos Aires, Argentina
- BIDART CAMPOS, GERMÁN. J. (2016). “Compendio De Derecho Constitucional”. Editorial Ediar. Buenos Aires, Argentina.
- BRUGGE, JUAN FERNANDO. y MOONEY, ALFREDO EDUARDO. (1998). “Derecho Municipal Argentino. Aspectos teóricos y prácticos”. Editorial Francisco Ferreyra. Córdoba. Argentina.
- BUTELER, ALFONSO. “Presunción de inconstitucionalidad y derecho administrativo” Publicado en La ley 05/05/2011. Buenos Aires, Argentina.

- CAIRE, HERNÁN. “Trabajo final de grado: La antijuridicidad de las tasas municipales de publicidad interior y la competencia federal” Buenos Aires, 23 de Noviembre de 2012. Recuperado de [https://repositorio.uesiglo21.edu.ar/bitstream/handle/ues21/11387/Hernan\\_Caire-Trabajo\\_Final\\_version\\_23denoviembre.pdf?sequence=1](https://repositorio.uesiglo21.edu.ar/bitstream/handle/ues21/11387/Hernan_Caire-Trabajo_Final_version_23denoviembre.pdf?sequence=1)
- DALLA VÍA, ALBERTO R. – GARAT, PABLO M. “La situación de las provincias, descentralización fiscal y coparticipación federal” Publicado por el Instituto Nacional de la Administración Pública.
- DROMI, JOSÉ ROBERTO (1994). “Derecho Administrativo”. Editorial Ciudad. Buenos Aires, Argentina
- FARRANDO, ISMAEL (h.) y MARTÍNEZ, PATRICIA. R. y Otros (2000). Manual de Derecho Administrativo. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina.
- GARAT, PABLO MARÍA “El sistema de coparticipación federal en la organización constitucional argentina”. Publicado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. [www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx)
- GARCIA, J. “Diferencia entre impuestos directos e indirectos” Publicado en *Ámbito Financiero*. Fecha 7 de agosto de 2013. Recuperado de <http://ambito-financiero.com/diferencia-impuestos-directos-indirectos/>
- GARCIA COZZI, JOSE MARÍA (2007). “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)”. Publicado en *La Ley*. PET N° 315, diciembre 2004. Buenos Aires, Argentina.
- GARGARELLA, ROBERTO (2011). “La Constitución en 2020. 48 propuestas para una sociedad igualitaria”. Editorial XXI siglo veintiuno editores. Buenos Aires, Argentina.
- GUESTRIN, SERGIO. G. (2004). “Fundamentos para un nuevo análisis económico del derecho. De las fallas del mercado al sistema jurídico”. Editorial Abaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires, Argentina.
- HERNÁNDEZ, ANTONIO MARÍA (Coordinador). FRÍAS, PEDRO J.- ZARZA MENSAQUE, ALBERTO R. - BARRERA BUTELER, GUILLERMO E. - CORDEIRO PINTO, LUIS – ITURREZ, ARTURO H. –

- MAYOR, ARMANDO – VERGARA, RICARDO A. (2008). “Derecho Público Provincial”. Editorial LexisNexis. Buenos Aires, Argentina.
- HERNÁNDEZ, ANTONIO MARÍA (2013) “La coparticipación impositiva federal” Recuperado de [http://www.anceargentina.org/site/trabajos/Hernandez\\_Federalismo\\_Fiscal\\_CopImpFed\\_2013.pdf](http://www.anceargentina.org/site/trabajos/Hernandez_Federalismo_Fiscal_CopImpFed_2013.pdf)
  - HOLMES, STEPHEN. y SUNSTEIN, CASS R. “El costo de los derechos. Porque la libertad depende de los impuestos”. Traducción de Stella Mastrangelo. Editorial XXI Siglo veintiuno editores. Buenos Aires, Argentina.
  - KENNEDY, DUNCAN. (2010). “Izquierda y derecho. Ensayo de teoría jurídica crítica”. Editorial XXI siglo veintiuno editores. Buenos Aires, Argentina.
  - LARIGUET, GUILLERMO. (2016) “Metodología de la Investigación Jurídica. Propuestas contemporáneas”. Editorial Brujas. Córdoba, Argentina.
  - MAIRAL, HECTOR. A. (1994). “Control judicial de la Administración Pública” Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina.
  - MOONEY, ALFREDO. E. (2001). “Derecho Público Provincial” Editorial Advocatus. Córdoba, Argentina.
  - PULVIRENTI, ORLANDO. D. “Tasa: una categoría en vías de extinción” Cita Online: 0003/70064391-1. Recuperado de <https://www.thomsonreuters.com.ar/es.html>
  - NOVELLI, MARIANO. H. “Los principios generales de la tributación en la Constitución Argentina” Publicado en Crónica Tributaria. N° 122/ 2007. Pág. 121/135
  - PALACIO, SUSANA.B. “La nueva ley de coparticipación federal” Publicado en Revista de la Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia de la Nación - Número 37/38 - Julio/Diciembre 2005. Recuperado de <http://www.ijeditores.com.ar/articulos.php?idarticulo=40401&print=1>
  - SABIC, M. ALEJANDRA. “Principios constitucionales aplicables a la materia tributaria” Publicado en Tu Espacio Jurídico, en fecha 29 de agosto de 2014. Recuperado de

<http://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/08/29/principios-constitucionales-aplicables-a-la-materia-tributaria/>

- SPISSO, RODOLFO. R. (2009). “Derecho constitucional tributario”. Editorial LexisNexis – Abeledo Perrot. Buenos Aires, Argentina
- VIDAL QUERA, GASTÓN. “Derechos por publicidad y propaganda cobrados por municipios: su análisis desde la perspectiva jurisprudencial”. PET 2007. Publicado en La ley.2007
- VILLEGAS, HÉCTOR. B. (2009). “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. Editorial Astrea. Buenos Aires, Argentina.
- VILLEGAS, MARÍA .JOSÉ “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” Publicado en: IMP2012-1, 53 - LLC2012 (febrero), 28 Cita Online: AR/DOC/6205/2011
- ZARINI, HELIO. J. (1992). “Derecho constitucional”. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma S.R.L. Buenos Aires, Argentina.

## **2. Legislación**

### **Nacional:**

1. Constitución Nacional Argentina.
2. Ley de Coparticipación Federal 23548.
3. Ley Nacional N° 48
4. Comisión Federal de Impuestos. Dictamen 27/2007.
5. Comisión Federal de Impuestos. Resoluciones 561 a 569 del año 2011.
6. Resolución N° 563 de la Comisión Federal de Impuestos en el exp. N° 707/09

### **Provincial**

1. Constitución de la Provincia de Córdoba.
2. Ley 7182

### **Municipal**

1. Municipalidad de Nogoya. Ordenanza N° 1063

2. Municipalidad de Córdoba, Código Tributario Municipal (Ordenanza 12482/15)
3. Municipalidad de Laguna Larga. Ordenanza General Impositiva N° 1311/08.

### **Derecho comparado**

- a. Ley Impositiva Municipal de Paraguay
- b. Comuna de La Florida (Chile). Ordenanza 46/2009.
- c. Ley Impositiva Municipal de Paraguay

### **3. Jurisprudencia**

1. C.S.J.N. “Rivademar c/Municipalidad de Rosario (1989).
2. Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Castro, María F.B. c/ Provincia de Buenos Aires” Fallo del año 1992, Tomo 94, pág., 421
3. C.S.J.N. “L’Oreal Argentina S.A. c/municipalidad de Justo Daract acción contencioso administrativa de fecha 16/12/2014
4. Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires, “Municipalidad de Chivilcoy c. Unilever Bestfoods de Argentina S.A. s/ apremio”, sentencia de fecha 9 de marzo de 2016.
5. S.C.J. de la Provincia de Mendoza. Sala I. L’Oreal Argentina S.A, c. Municipalidad de Godoy Cruz s/ acción procesal administrativa 13/02/2015.
6. Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de San Luis. “L’Oreal Argentina S.A. c/ Municipalidad de Justo Daract s/Demanda contencioso administrativa”.
7. Superior Tribunal de Justicia de San Luis en autos “Frigorífico Paladini S.A. c. Municipalidad de Justo Daract s/demanda contencioso administrativa” sentencia de fecha 03/11/2011.
8. Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, autos "LABORATORIOS RAFFO S.A. C/ MUNICIPALIDAD DE CÓRDOBA - PLENA JURISDICCIÓN - RECURSO DE CASACIÓN" (Expte. Letra "L", N° 08), sentencia de fecha 1 de octubre de 2010
9. Cámara Contencioso Administrativa de 2a Nominación de Córdoba “Akapol S.A. c. Municipalidad de Laguna Larga s/ plena jurisdicción” sentencia de fecha 07/05/2015



10. Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y Contencioso administrativo de 1a Nominación de Río Cuarto “Toyota Argentina S.A. c. Municipalidad de la Carlota s/ demanda contencioso administrativa”, sentencia de fecha 24 de junio de 2013
11. Comisión Federal de Impuestos “Ondabel S.A. c/Municipalidad de Laguna Larga provincia de Córdoba/Derecho de Publicidad y Propaganda” . Resolución Nª 563.

#### **6. Otras fuentes**

- a. [www.regimenpolitico.com/tipos-regimen/regimen-republicano.php](http://www.regimenpolitico.com/tipos-regimen/regimen-republicano.php)
- b. [sites.google.com/site/elsistematributario/las-contribuciones-especiales-concepto](http://sites.google.com/site/elsistematributario/las-contribuciones-especiales-concepto)
- c. [www.lanacion.com.ar/2089760-ranking-de-reclamos-de-que-se-quejan-los-argentinos-en-defensa-del-consumidor](http://www.lanacion.com.ar/2089760-ranking-de-reclamos-de-que-se-quejan-los-argentinos-en-defensa-del-consumidor)
- d. <http://www.lavoz.com.ar/negocios/municipios-cobraron-5000-millones-la-publicidad-dentro-del-comercio>