

En la ciudad de Mar del Plata, **a los 10 días del mes de setiembre de dos mil quince**, reunida la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en dicha ciudad, en **Acuerdo Ordinario**, para pronunciar sentencia en la causa **C-5951-AZ1 "PIRELLI NEUMÁTICOS SAIC c. MUNICIPALIDAD DE BOLIVAR s. PRETENSION ANULATORIA"**, con arreglo al sorteo de ley cuyo orden de votación resulta: señores Jueces doctores **Riccitelli y Mora** y considerando los siguientes:

ANTECEDENTES

I. El titular del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 del Dpto. Judicial Azul hizo lugar a la pretensión anulatoria articulada por Pirelli Neumáticos SAIC declarando la nulidad del decreto municipal N° 1.629 de fecha 4-09-2012. Asimismo, ordenó a la accionada la devolución de la suma de pesos veintidós mil ciento sesenta y uno con sesenta centavos (\$ 22.161,60) -importe abonado por la actora en cumplimiento del **solve et repete**- dentro de los sesenta días de notificada la sentencia (art. 163 de la Constitución provincial) con más los intereses a computar desde el momento en que se efectuó el pago y hasta su efectiva restitución, que será calculado a la tasa que pague el Banco de la Provincia de Buenos Aires en sus operaciones de depósito a treinta días. Impuso las costas a la demandada (art. 51 inc. 1° del C.P.C.A. -texto según ley 14.437-). Difirió la regulación de honorarios para su oportunidad.

II. Declarada la admisibilidad formal del recurso de apelación interpuesto por la demandada a fs. 361/365 -replicado por la contraria a fs. 369/392- y puestos los Autos al Acuerdo para Sentencia [cfr. fs. 396 pto. 3] -providencia que se encuentra firme-, corresponde plantear la siguiente

CUESTIÓN

¿Es fundado el recurso de apelación interpuesto?

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Riccitelli dijo:

I.1. A la hora de decidir la cuestión llevada a sus estrados, el **a quo** precisó que en el **sub lite** la cuestión litigiosa se circunscribe a determinar la legitimidad del decreto municipal N° 1.629/2012 que determina -de oficio y sobre base presunta- la obligación de la firma actora de abonar los Derechos de Publicidad y Propaganda.

En tal tarea, previa transcripción de los arts. 226 inc. 8) del Decreto ley N° 6967/58 y del artículo 97 de la Ordenanza Fiscal -en su redacción correspondiente a los años 2005 a 2009 y a los años 2010 a 2011- expuso que las constancias obrantes en el expediente administrativo n° 4013-411/2012 atribuían a la firma actora la realización de publicidad interior. Tal es lo que surge -ahondó- de los "detalles de medios N° 45.583; 45.866; 46.153; 46.443; 46.760; 47.040 y 47.340" y de los que se desprende que la actividad endilgada a la accionante fue efectuada por medio de "logos"; "vidriera"; "exhibidor" y "afiches".

Precisado lo anterior, sostuvo que no surgía elemento de prueba que permitiera tener por cierto que la firma actora tuviera radicación, local o establecimiento propio dentro del Partido de Bolívar. Ninguna de las actas labradas por la Comuna brindan acabada certeza en cuanto a que la actividad publicitaria endilgada fuera efectuada en forma directa por Pirelli Neumáticos SAIC. Por el contrario -ahondó- el informe elaborado a fs. 285/286 por la Cámara Comercial e Industrial de Bolívar lleva necesariamente a concluir que el hecho imponible sería efectuado por terceros -comerciantes- quienes recepcionan y utilizan los mentados exhibidores, logos y afiches, extremo suficiente para postular la nulidad de la actuación estatal.

Por otro lado, se adentró a definir la naturaleza jurídica de la gabela cuyo cobro persigue en autos la Comuna.

Con apoyatura en citas del precedente de la CSJN de Fallos 332:1503 y de este Tribunal en la causa **C-3029-AZ1 "Frigorífico Paladini S.A."**, -sent. de fecha 4-IX-2012-, formó convicción en cuanto a que, por fuera del **nomen iuris** con que las Ordenanzas Fiscales identifican el "derecho" por publicidad y propaganda, lo cierto es que se trata de una Tasa retributiva de un servicio.

Siendo ello así, puso de resalto que no advertía cuál resultaba ser -en la especie- el "concreto, efectivo e individualizado" servicio que la Comuna prestaría al supuesto obligado al pago. Por ello, y sin desconocer las amplias facultades tributarias del Municipio -derivado de la Constitución provincial y de las leyes locales- concluyó que la ausencia de la contraprestación exigida a la Comuna autorizaba a predicar, también, la nulidad del decreto municipal N° 1629/2012 desde esa perspectiva.

2. Contra el citado pronunciamiento se alza la Comuna accionada.

Liminarmente, explica que el **a quo** efectúa una incorrecta valoración de las constancias obrantes en el expediente administrativo pues las actas de constatación y demás relevamientos efectuados por los funcionarios municipales permiten concluir que la actividad publicitaria efectuada por la accionante excede la publicidad interior o dentro del local, ya que las mentadas actas refieren la existencia de logos, exhibidores y afiches, todos ellos elementos publicitarios con entidad suficiente para proyectar hacia el exterior sus efectos en la vía pública. Con todo, concluye que mal pudo el inferior juzgar que el hecho imponible verificado por la Comuna solo se circunscribe a la "publicidad interior".

Precisado ello, seguidamente cuestiona la parcela del fallo en la que el inferior define la naturaleza jurídica de la gabela. Pone de resalto que el derecho de publicidad y

propaganda no encaja dentro de la categoría de "Tasa" y que desde tiempos inmemoriales se ha reconocido la atribución de los Municipios de percibir el "derecho" sin obligación de organizar servicio retributivo alguno.

Entiende que el derecho de publicidad y propaganda no es más que la contraprestación que recibe la Comuna por el hecho de conferir un permiso para que el interesado efectúe la actividad publicitaria, agregando que es una facultad del Municipio disponer -o no- el otorgamiento de la mentada autorización. En suma, concluye que se trata de un derecho y no de una tasa retributiva de servicio alguno.

A todo evento, argumenta que aún partiendo de la hipótesis de considerar a la gabela como una tasa, no puede soslayarse que el Municipio *"...presta de manera concreta, efectiva e individualizada un servicio direccionado a verificar las condiciones de las instalaciones que hace a la seguridad..."* tanto en el interior como en el exterior del local comercial. Tampoco puede perderse de vista que la Comuna -por fuera del servicio anteriormente citado- organiza y presta otra actividad que de manera concreta y efectiva retribuye al administrado y que consiste en evitar que la actividad publicitaria afecte la moralidad y el medio ambiente.

Finalmente, se agravia del alcance de la condena en costas dispuesta en el grado. Entiende que el principio que fluye del art. 51 del C.P.C.A. y que hace cargar al perdedor en el pleito con los gastos causídicos es solo una pauta orientadora para los magistrados. Y en la especie, considera que su conducta se ha ajustado a la legalidad, observando las Ordenanzas Fiscal e Impositiva por lo que entiende que deberían imponerse en el orden causado, máxime cuando la firma actora fue quien motivó, ante el incumplimiento de su obligación de presentar las declaraciones juradas, la puesta en marcha del procedimiento de determinación de la gabela.

3. A fs. 369/392 la parte accionada materializa su réplica y, avalando en lo sustancial lo resuelto en el grado, solicita el íntegro rechazo de los agravios vertidos por su contraria.

II. El recurso no merece estima.

1. El relevamiento precedentemente efectuado permite constatar que el **a quo** ha cimentado su razonar sobre dos pilares argumentales. Por el primero de ellos el inferior concluyó que la estructura de la relación jurídico - tributaria sobre la que el Municipio procura el cobro de los denominados derechos de publicidad y propaganda -determinados de oficio y sobre base presunta mediante el decreto municipal N° 1.629/2012- presentaba un grave defecto en su conformación. En concreto, el sentenciante de la instancia, luego de ponderar las constancias obrantes en el expediente administrativo n° 4013-411/2012 y, en particular el informe elaborado por la Cámara Comercial e Industrial de Bolívar - obrante a fs. 285/286-, hizo notar que la supuesta actividad publicitaria era efectuada por terceros ajenos a la firma accionante, circunstancia frente a la cual cabía concluir que el hecho imponible determinado por las autoridades municipales resultaba ajeno e inoponible a Pirelli Neumáticos SAIC.

Como segundo motivo para predicar la nulidad de la actuación estatal el inferior definió, con sustento en citas de precedentes de esta Alzada, la naturaleza jurídica de la gabela determinada por la Comuna y le asignó la condición de "Tasa" -en detrimento de la postura del Municipio quien la enmarca dentro de la categoría de "Derecho"-. Y partiendo de tal postura, luego de constatar la ausencia de un "servicio concreto, efectivo e individualizado", sostuvo que, a todo evento, y aún cuando se partiera de la premisa de tener por materializada la existencia de actividad publicitaria por parte de la firma actora, también cabía predicar -ante la

ausencia de contraprestación alguna- la nulidad del decreto municipal N° 1.629/2012.

2.1. Vale recordar que la fundamentación de la apelación constituye la cuña que busca desbaratar la **ratio decidendi** que sostiene la solución consagrada en el fallo recurrido, resultando insuficiente la mera disconformidad con lo decidido por el juez de grado, sin hacerse cargo de los fundamentos del pronunciamiento en crisis. La postulación recursiva requiere, pues, una articulación seria, fundada, concreta y objetiva de los errores de la sentencia, punto por punto, junto con la demostración de los motivos para considerar que ella es errónea, injusta o contraria a derecho (art. 56 inc. 3° del C.P.C.A.; cfr. doct. esta Cámara causas **C-4568-BB1 "Olivieri"**, sent. de 6-III-2014; **C-4657-BB0 "Transporte Automotor Plaza S.A.C.E.I."**, sent. de 15-V-2014; **C-5552-AZ1 "Riccio"**, sent. de 3-III-2015; **C-5873-MP2 "Muñoz"**, sent. del 25-VIII-2015).

Así, en la labor impugnativa el recurrente debe criticar todas las partes del fallo que le sirven de sustento, y si en dicha tarea deja incólumes o incuestionadas parcelas que -por sí- tienen entidad para sostenerlo, el pronunciamiento debe mantenerse (cfr. doct. C.S.J.N. Fallos 335:1368; 334:1302; 334:842; S.C.B.A. causas Ac. 92.995 "J., D.", sent. de 24-V-2006; C. 103.709 "Saracho", sent. del 16-IV-2014; esta Cámara causas **C-3967-BB1 "Rapezza"**, sent. de 4-VII-2013; **C-4337-BB0 "Transporte Automotor Plaza S.A.C.E.I."**, sent. del 10-XII-2013; **C-5403-AZ1 "Buscarini"**, sent. del 27-III-2015; **C-5788-NE1 "Roman"**, sent. del 14-VII-2015).

2.2. A la luz de dichas premisas, advierto que el memorial de agravios de fs. 361/365 no porta una crítica concreta y razonada encaminada a rebatir el primero de los pilares argumentales a tenor de los cuales el **a quo**, más allá de su acierto o sinrazón, postulara la nulidad del decreto

municipal que determina una deuda en concepto del denominado derecho de publicidad y propaganda.

Repárese que el Municipio no se hace cargo, siquiera tangencialmente, de las razones cardinales sentadas en el fallo y que se direccionan a patentizar la defectuosa conformación de la relación jurídica tributaria en su faz pasiva. Por el contrario, la pieza en estudio, reflejando una técnica expositiva impropia, imprecisa y desconectada del sentido que emana del pronunciamiento de grado, porta argumentaciones que además de carecer de entidad para patentizar yerro alguno en la construcción lógica que apuntala el fallo de fs. 346/356, trasuntan la condición de inoportunas por cuanto se desentienden del hilo argumental desarrollado por el **a quo**.

Remarco que valorando las constancias que surgen del expediente administrativo n° 4013-411/2012 (en particular los detalles de medios N° 45.583; 45.866; 46.153; 46.443; 46.760; 47.040 y 47.340), el inferior postuló que las actuaciones efectuadas por las autoridades municipales, y en sustento de las cuales se tuvo por acreditado el hecho imponible que se le endilga a la Pirelli Neumáticos SAIC, habrían sido efectuadas en locales comerciales pertenecientes a terceros ajenos a la firma accionante. A lo anterior, el sentenciante agregó que el informe elaborado por la Cámara Comercial e Industrial de Bolívar -obranste a fs. 285/286, respecto del cual la Comuna había guardado absoluto silencio- permitía postular que Pirelli Neumáticos SAIC no contaba con locales o establecimientos comerciales propios dentro del Partido de Bolívar, circunstancia que formaba su convicción en cuanto a la imposibilidad de atribuirle a la firma actora la calidad de sujeto pasivo obligado al pago de la gabela.

En definitiva, el **a quo** concluyó que el hecho imponible resultaría -en la especie- materializado por terceros quienes, si bien con los exhibidores, logos y afiches

gratuitamente proveídos por la accionante, materializaban en sus locales comerciales el acto publicitario que impropriamente la Comuna procura endilgar a la actora.

Frente a tales basilares segmentos del pronunciamiento absoluto silencio guardó el apelante. No existe a lo largo de la pieza recursiva siquiera un referencia dirigida a turbar la construcción lógica pergeñada por el **a quo** y de la que, en definitiva, se desprende que el hecho imponible determinado por la Comuna no fue materializado por Pirelli Neumáticos SAIC. Tampoco nada dice el apelante de la valoración que el inferior efectúa del informe obrante en autos del que se extrae que la firma actora no cuenta con locales ni establecimientos propios en el Partido de Bolívar.

En el contexto reseñado, la conducta procesal del recurrente, huérfana de precisión y desprovista de una adecuada y prolija técnica recursiva, ha soslayado las exigencias rituales establecidas en el art. 56 inc. 3° del C.P.C.A., circunstancia que impide la apertura de la jurisdicción revisora de este Tribunal **ad quem** (cfr. doct. esta Cámara causas **C-3548-DO1 "Ponce de León"**, sent. del 28-XI-2012; **C- 3999-MP2 "Miori"**, sent. del 3-IX-2013; **C-4391-MP2 "Verdi"**, sent. del 6-II-2014; **C-5650-MP1 "Frenkirnz"**, sent. del 14-IV-2015, entre otras). Así cabe darle la razón a la accionante cuando en su réplica de fs. 369/392 denuncia la improcedencia por insuficiente del recurso impetrado por su contraria.

3.1. Y si bien las razones precedentes son suficientes para mantener en todos sus términos el fallo de grado, para satisfacción del recurrente, he de hacer notar que tampoco acierta cuando, poniendo en crisis el restante fundamento del pronunciamiento, predica que la gabela ostenta la naturaleza de un "derecho" y que, como tal, releva a la Comuna de materializar contraprestación alguna.

Este Tribunal en la causa **C-3029-AZ1 "Frigorífico**

Paladini S.A." -sent. de fecha 4-IX-2012- ha adoptado un posicionamiento preciso en cuanto a la naturaleza jurídica del gravamen que en el **sub iudice** determinara la Comuna mediante el decreto municipal N° 1.629/2012. En aquel precedente, siguiendo la postura fijada por la Corte Federal, se concluyó que el gravamen por Publicidad y Propaganda, sin importar el **nomen iuris** que se le endilgue, encuadra dentro de la especie tributaria identificada como "Tasa" [cfr. doct. C.S.J.N. **in re** P.1644.XLII "Petrobras Argentina c. Municipalidad de General Belgrano s. Acción declarativa de certeza", sent. de 3-V-2007].

Siendo ello así, descarto que resulte impropia la caracterización que a los efectos de su clasificación tributaria realiza el **a quo** en cuanto atribuye a la imposición tributaria en cuestión la naturaleza jurídica de "Tasa".

3.2. Validada entonces la naturaleza que en el grado se le asigna a la gabela, tampoco es dable predicar yerro del inferior cuando, luego de verificar la ausencia de un servicio concreto organizado por la Comuna, postula la existencia de otra causal con entidad para nulificar el decreto municipal N° 1.629/12.

Viene al caso refrescar que la tasa es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien tiene una estructura jurídica análoga a la del impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general [Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503; entre otros]. Así, al cobro de una tasa -en la especie, por publicidad y

propaganda- debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente [Fallos: 236:2; 251:222; 259:413; 312:1575; 329:792, Q. 20. XLVII "Quilpe S.A.", sent. del 9-X-2012, entre muchos otros; doct. esta Cámara causa **C-4299-BB1 "Capaccioni"**, sent. de 13-V-2014].

Y ninguno de los elementos obrantes en la causa permiten constatar ese efectivo, concreto e individualizado servicio exigible como condición para validar el ejercicio de la prerrogativa tributaria. La autoridad municipal necesariamente debe brindar, con relación al sujeto obligado al pago, el servicio por el cual grava la actividad que constituye el hecho imponible descripto en la norma, no resultando suficiente una actuación meramente declamativa de la Administración, sin ninguna constancia que acredite la efectiva prestación respecto del contribuyente reclamante.

No cambia la precedente conclusión la afirmación final traída por la Municipalidad, quien sostiene que -a todo evento- existiría un concreto servicio direccionado a controlar que la actividad publicitaria en los locales comerciales no resulte contraria a la moral, seguridad ni lesione el medio ambiente [v. escrito de apelación, fs. 363 vta. último párrafo y 364]. Bajo ningún aspecto cabría confundir el despliegue de los poderes de policía que detenta el Municipio con la particularidad del servicio que debe organizarse para retribuir la gabela cuyo cobro se persigue, ya que garantizar el respeto a la moralidad y el medio ambiente es una obligación que le viene impuesta por fuera de cualquier previsión tributaria local (arg. doct. S.C.B.A. causas B. 50.333 "Nida", sent. del 2-III-1999; B. 63.983 "Servipark S.A.", sent. del 9-XII-2009; doct. esta Cámara, causa **C-2437-AZ1 "Nueva Card S.A."**, sent. del 13-12-2011).

4. 1. Por último, resta abordar el agravio relativo a la imposición de costas, adelantando que el planteo de la apelante tampoco ha de ser receptado.

Es sabido que la ley 14.437 -B.O. N° 27.006 del 8-2-2013- alteró sustancialmente el régimen de costas en el orden causado establecido como regla en el ordenamiento procesal contencioso administrativo hasta entonces vigente, instaurando así, un nuevo principio general mediante el que dispuso que *"el pago de las costas estará a cargo de la parte vencida en el proceso..."* (art. 51, inc. 1°, primera parte del C.P.C.A. en su actual redacción). No obstante ello, la misma norma contempló dos excepciones a ese principio teniendo en cuenta -de un lado- razones de índole subjetiva, al admitir que *"... sin embargo, el juez podrá eximir total o parcialmente del pago de las costas al vencido siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento, bajo pena de nulidad"* (art. 51, inc. 1°, segunda parte del C.P.C.A.) y del otro, motivos que se vinculan con la naturaleza del reclamo. Así, en el inc. 2 del citado art. 51, distribuye las costas en el orden causado *"cuando la parte vencida en el proceso fuere un agente público o quien hubiera reclamado un derecho previsional, en causas en materia de empleo público o previsional"* (cfr. doct. esta Cámara causas **C-4011-MP2 "Martín"**, sent. del 18-III-2014; **C-5098-AZ1 "Molina"**, sent. de 30-IX-2014).

4.2. Repasando, entonces, las previsiones emergentes del precepto advierto que el juez de la instancia no se ha apartado de la normativa vigente a la hora de distribuir los gastos del proceso.

Habiendo prosperado la pretensión articulada por la parte actora en los términos del art. 12 inc. 1) del C.P.C.A., es la Comuna accionada quien reviste la calidad de vencida en el pleito, correspondiéndole -atento no existir razón alguna de las previstas en la norma para eximirla-

cargar con los gastos causídicos del presente proceso (argto. esta Cámara causa **C-4603-MP1 "Tolosa"**, sent. de 8-IV-2014).

No soslayo que el Municipio denuncia la existencia de circunstancias que ameritarían soslayar el principio general de costas al vencido empero, mal puede sostener el apelante que su conducta se ha mantenido dentro de la legalidad exigible pues, a falta de una, son dos las razones identificadas para fulminar por ilegítimo el decreto municipal N° 1.629/2012 -esto es, la atribución a la firma actora de la condición de sujeto obligado al pago por un hecho imponible supuestamente ejecutado por terceros y; la ausencia de contraprestación o servicio municipal concreto que justifique el ejercicio de la potestad tributaria-.

Menos aún puede postular la demandada que Pirelli Neumáticos SAIC -al omitir presentar las declaraciones juradas- hubiera brindado motivos suficientes para que la Administración pusiera en marcha el procedimiento administrativo determinativo del tributo. Semejante parecer no se sostiene; ha sido la Comuna la que impropiamente -en tanto carecer de razones para ello- disparó la actuación oficiosa que culminara con el dictado del ilegítimo decreto municipal N° 1.629/12.

En suma, ante la ausencia de razón que justifique el apartamiento del principio general que en el proceso contencioso administrativo regula la materia, mal podría eximirse a la Municipalidad de Bolívar -vencida en el pleito- de la obligación de cargar con las costas del pleito.

III. Si lo expuesto es compartido, habré de proponer al Acuerdo desestimar el recurso de apelación deducido por la Municipalidad de Bolívar a fs. 361/365, confirmando el pronunciamiento de fs. 346/356 en cuanto ha sido materia de agravio. Las costas de esta alzada deberían imponerse a la Comuna apelante por su objetiva condición de vencida (cfr. art. 51 inc. 1° del C.P.C.A. -t. según ley 14.437-).

A la cuestión planteada, doy mi voto por la **negativa**.

El **señor Juez doctor Mora**, con igual alcance y por idénticos fundamentos a los brindados por el señor Juez doctor Riccitelli, vota la cuestión planteada también por la **negativa**.

De conformidad a los votos precedentes, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, dicta la siguiente

SENTENCIA

1. Rechazar el recurso de apelación deducido por la Municipalidad de Bolivar a fs. 361/365, confirmando el pronunciamiento de fs. 346/356 en cuanto ha sido materia de agravio. Las costas de esta alzada se imponen a la Comuna apelante por su objetiva condición de vencida (cfr. art. 51 inc. 1° del C.P.C.A. -t. según ley 14.437-).

2. Diferir la regulación de honorarios para su oportunidad (art. 31 y 51 del Dto. ley 8904/77).

Regístrese, notifíquese y, fecho, devuélvanse las actuaciones al Juzgado de origen por Secretaría. Fdo: Dres. Elio Horacio Riccitelli - Roberto Daniel Mora - María Gabriela Ruffa, Secretaria.