

-TÍTULO: PROVINCIA DE SANTA FE. ASPECTOS CONTROVERTIDOS EN MATERIA DE TASAS Y DERECHOS MUNICIPALES

AUTOR/ES: Robledo, Natalia P.

PUBLICACIÓN: Práctica Integral Santa Fe (PSF)

TOMO/BOLETÍN: -

PÁGINA: -

MES: Mayo

AÑO: 2021

OTROS DATOS: -

---

NATALIA P. ROBLEDO<sup>(1)</sup>

## PROVINCIA DE SANTA FE. ASPECTOS CONTROVERTIDOS EN MATERIA DE TASAS Y DERECHOS MUNICIPALES

### POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL EN SINCRONISMO CON EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. PUBLICIDAD DE ORDENANZAS. ENFOQUE JURISPRUDENCIAL

#### I - PRELIMINARES

---

La Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Santa Fe en reiteradas oportunidades se ha expedido respecto de casos en los cuales se cuestionaba la falta de cumplimiento del principio de legalidad en reclamos formulados por diferentes municipios de la Provincia de Santa Fe inherentes a tributos amparados bajo su órbita recaudatoria.

Partiendo de la premisa que dicho principio goza de garantías constitucionales, es objeto de la presente colaboración el análisis minucioso de reciente jurisprudencia provincial donde la materia de litigiosidad se asoció -directa o indirectamente- a la arbitrariedad y la falta de sustento normativo respecto de deuda reclamada en el ámbito municipal.

#### II - CONTEXTUALIZACIONES

---

##### Principio de legalidad o de reserva de ley

El principio de legalidad o de reserva legal estipula que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca ("nullum tributum sine lege"), y se encuentra consagrado en la Constitución Nacional [en los arts. [4](#), [14](#), [17](#), [18](#), [19](#), [52](#) y [75](#) -incs. 1) y 2)-, entre otros].

Sostiene Villegas que dicho principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares.<sup>(2)</sup>

A los efectos de analizar la significación incumbente a dicho principio, consideramos oportuno remitirnos a los fundamentos vertidos por la Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 1 en el fallo "[Monthelado SA c/Municipalidad de Villa Ocampo s/recurso contencioso administrativo](#)"<sup>(3)</sup>, donde, en relación a dicho principio, el mencionado cuerpo -citando jurisprudencia nacional- señaló:

*"...el cintero Tribunal Nacional destacó en la causa 'Berkley' (Fallos: 323:3770), haciendo suyo el dictamen del procurador general -quien, a su vez, hizo propia la doctrina de Dino Jarach-, que **'el primer principio fundamental del derecho tributario constitucional, lo que podríamos llamar la 'partida de nacimiento' del derecho tributario, es el principio de legalidad, principio análogo al que rige en el derecho penal -si bien sus fundamentos son tal vez distintos- llamado también principio de reserva de ley'**.*

*Asimismo, en el precedente 'Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida SA' (Fallos: 338:313), la Corte Nacional expuso, en esencial coincidencia con lo que antes había dicho en la causa 'Selcro SA' (Fallos: 326:4251), que **el principio en cuestión constituye 'una garantía sustancial en este campo', tiene 'raigambre constitucional' y 'abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones** (Fallos: 329:1554 y 334:1437)'...".<sup>(4)</sup>*

Asimismo, dicha Cámara, en el caso de referencia, agregó -también referenciando jurisprudencia de la CSJN en relación al principio de legalidad-:

**'...en suma, 'ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones' (criterio este último reproducido en la causa 'Prevención Aseguradora de Riesgos del Trabajo SA', Fallos: 331:831)".**<sup>(5)</sup>

### **Potestad tributaria municipal**

En lo atinente a la potestad tributaria municipal<sup>(6)</sup>, y en consonancia con la autonomía conferida a los municipios por imperio de la Constitución Nacional<sup>(7)</sup>, la [ley provincial 2756](#) -LO de las Munic.- establece en su artículo 2:

**"Art. 2 - Las municipalidades son independientes de todo otro poder en el ejercicio de las funciones que les son propias; forman sus rentas, pudiendo establecer impuestos, tasas, derechos o contribuciones, sobre los ramos y materias que se determinen, administran libremente sus bienes y sus miembros solo responden ante los magistrados del Poder Judicial en los casos de malversación, extralimitación de sus atribuciones y demás actos reputados culpables.**

*El Poder Ejecutivo prestará asesoramiento en materia legal, técnica y administrativa a las municipalidades en los casos en que las autoridades de las mismas expresamente lo requieran".*<sup>(8)</sup>

En el mismo orden de ideas, el artículo 39 -inc. 67)- del referido plexo normativo instituye que son atribuciones y deberes de los Concejales Municipales:

*"Sancionar ordenanzas que reglamenten el cobro de impuestos, tasas, derechos, contribuciones y multas por la vía de apremio".*<sup>(9)</sup>

### **Publicidad de las ordenanzas municipales**

La referida ley orgánica de las municipalidades dispone preceptos asociados a la publicidad de las normas, en sintonía con el principio republicano de gobierno y el de juridicidad. En tal sentido, el artículo 8 de dicho cuerpo legal reza:

**"Art. 8 - Es obligatoria toda ordenanza municipal, diez días después de su publicación en la prensa local o por medio de carteles o folletos, a juicio del Departamento Ejecutivo Municipal".**<sup>(10)</sup>

El mencionado artículo encuentra su correlato en el artículo 99, inciso 3), de la Constitución Nacional, y en el artículo 60 de la Constitución Provincial.

## **III - RECIENTE JURISPRUDENCIA**

El [artículo 48 de la ley 2756](#) prevé las materias sobre las cuales los municipios pueden establecer impuestos, tasas, derechos o contribuciones, regulando:

**"Art. 48 - Se declaran impuestos, tasas, derechos, contribuciones y rentas municipales, las que se establezcan sobre corrales y abasto, matrículas de abastecedores y consignatarios de haciendas, alumbrado, arena, canto rodado y cascajo, limpieza pública, barrido, rodado en general, delineación de las casas en construcción, tapias y cercos, refacción del frente de los edificios, derecho de sisa, marcas de pan, empresas de tranvías y ómnibus, teléfonos y telégrafos, gas, diversiones de cualquier clase, espectáculos y baños públicos, rifas, aguas corrientes, lavaderos, pesas y medidas, arrendamientos de puestos y locales en los mercados de abasto y de consumo, carnicerías, introducción e inspección de carnes elaboradas o no al municipio, patentes de mercados particulares, mozos de cordel, letreros, avisos, motores y máquinas, perros, papel sellado y estampillas municipales, estacionamiento de vehículos, entierros, venta y refacción de sepulturas y terrenos en los cementerios municipales, explotación de basuras, hornos de ladrillos, afirmados y conservación de caminos, apertura de calles, numeración de edificios, nivelación de veredas, remoción de las calles y ocupación de las mismas por cables, cañerías, túneles, inspección de análisis de bebidas y artículos alimenticios, multas municipales, espectáculos de boxeo y fútbol profesional, contribución de mejoras al terreno baldío, a la ocupación del suelo y subsuelo de las calles y demás sitios del dominio municipal, y en general cualquiera otra renta no especialmente enumerada en la presente ley, pero que por su índole sea de carácter municipal. La clasificación contenida en este artículo, es de carácter enunciativo y no limita facultades a las municipalidades para crear recursos y nuevas rentas, a condición de que respondan a contribuciones y tasas de servicios y que sean compatibles con la Constitución Provincial y Nacional".**<sup>(11)</sup>

Ahora bien, en múltiples ocasiones, las pretensiones fiscales de los municipios han sido rebatidas por los contribuyentes, alegando extralimitación de la potestad tributaria municipal. Así las cosas, en lo que aquí nos ocupa, analizaremos diferentes fallos vinculados a tasas y derechos municipales, donde la esencia del litigio se circunscribió a la arbitrariedad, falta de sustento normativo y violación de principios constitucionales -en este último caso, con hincapié en el principio de legalidad- en la aplicación de las gabelas por parte de los fiscos municipales.

### **Municipalidad de Arroyo Seco. DReI**

En el fallo "[Municipalidad de Arroyo Seco c/Latín Bio SA - otros apremios fiscales - s/recurso de inconstitucionalidad](#)"<sup>(12)</sup>, la ejecutada de autos sostuvo que la ordenanza que sustentaba la deuda reclamada -DREI por los períodos 9/2013 a 3/2017- no había sido publicada. En otras palabras, alegó la inexistencia de la deuda por falta de sustento normativo.

Al respecto, la Corte Suprema local se expidió sobre el recaudo de la publicación oficial de las ordenanzas municipales haciendo referencia al criterio sostenido por la CSJN:

**"Se advierte que el caso resulta similar a otros dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación donde se sostuvo que 'la solución definitiva del caso solo requiere la simple constatación de la publicación oficial de la mencionada ordenanza, acto requerido para la satisfactoria divulgación y certeza sobre la autenticidad del texto de aquellas decisiones de contenido normativo general' (Fallos: 293:157; 327:4474) y que 'en la especie, la sencilla verificación de tal extremo no parece afectar el carácter ejecutivo de la acción promovida' (Fallos: 335:1459).**

Asimismo, el máximo Tribunal de la Nación señaló que **'la ley -como expresión de la voluntad popular- requiere para ser obligatoria de su publicidad. Esta exigencia es una derivación del principio republicano de gobierno y del principio de juridicidad. Y, tal como lo reconoció esta Corte en otra oportunidad, principios de razonabilidad y justicia impiden que se puedan señalar incumplimientos legales frente a normas no publicadas'** (Fallos: 313:1049; 293:157; 325:1808). **'En otras palabras, la regular publicación de las leyes es el presupuesto constitucional para que estas se puedan reputar conocidas y, por tanto, exigibles'**, que **'el recaudo de la publicidad constituye una exigencia extensible a las ordenanzas municipales. Esta conclusión viene impuesta por el carácter materialmente legislativo que en su ámbito, asumen dichas normas en tanto emanan de un órgano de gobierno elegido por el sufragio popular; es, como la ley, una expresión 'soberana' de la**

*voluntad popular, de la voluntad comunitaria organizada' (Fallos: 312:1394) y que 'al no considerar adecuadamente la defensa relativa a la ausencia de publicación de la ordenanza fiscal, las instancias locales vulneraron el debido proceso legal y la defensa en juicio del demandado' (Fallos: 310:1819; 327:4185; 341:1246)...".*

En el caso de marras, el Juzgado de Primera Instancia de Distrito en lo Civil y Comercial N° 6 de la ciudad de Rosario, mediante sentencia 2385 de fecha 17/8/2018 había rechazado las excepciones de inhabilidad de título y falta de legitimación activa interpuestas por la accionada y mandó llevar adelante la ejecución en su contra.

Para así decidir, el sentenciante sostuvo que, en el caso, si bien la defensa fue fundada en la inexistencia de deuda por falta de publicación de la ordenanza, ello no surgía de manera palmaria de la causa y que, no obstante la dificultad de la acreditación de un hecho negativo, la carga probatoria le incumbía al excepcionante.

Contra este pronunciamiento la demandada interpuso el recurso de inconstitucionalidad previsto en la ley 7055 tachándolo de arbitrario y violatorio de normas constitucionales y de jurisprudencia de la CSJ Santa Fe y de la CSJN.

Así las cosas, en la instancia recursiva que motivó el dictado del fallo fechado el 29/9/2020, la CSJ Santa Fe refirió que, en el caso, el sentenciante si bien hizo alusión a una cuestión probatoria, no consideró los criterios sentados por la CSJN; y en dicho sentido, el Tribunal local tuvo a bien declarar procedente el recurso interpuesto y anular la sentencia impugnada.

Vale destacar que en la Provincia de Santa Fe está vigente la ley 5066 (de procedimiento para el cobro de créditos municipales) que, en su artículo 8, regula las excepciones oponibles al cobro judicial de los créditos fiscales de las municipalidades y comunas contra sus deudores y responsables, estableciendo:

**"Art. 8 - Solo podrán oponerse las siguientes excepciones:**

*a) incompetencia; b) litispendencia; c) cosa juzgada; d) inhabilidad del título por su forma extrínseca solamente; e) pago total de la deuda; f) exención; g) plazo concedido documentado; h) pendencia de recursos concedidos en efecto suspensivo; i) prescripción. En ningún caso los jueces admitirán en juicio, controversias sobre el origen del crédito ejecutado. El pago solo podrá probarse con los recibos otorgados por los funcionarios competentes o constancias en instrumento público o en actuaciones judiciales. Las excepciones solo podrán probarse por documento público o privado. En el caso que el actor sea una Comuna no podrá oponerse la excepción a que se refiere el inciso d) del artículo 8".*<sup>(13)</sup>

Ahora bien, no obstante de que la posibilidad de introducir defensas causales en el juicio ejecutivo resulta un tema controversial<sup>(14)</sup>, cabe citar los criterios sostenidos por la Corte local en autos caratulados "Municipalidad de San Cristóbal c/Beiersdorf SA -apremio- s/recurso de inconstitucionalidad"<sup>(15)</sup>, donde dicho Tribunal expresó:

*"...en torno a la excepción de inhabilidad asiste razón a la recurrente en sus reproches de apartamiento normativo y de las constancias de la causa al desestimar las alegaciones de su parte. En efecto, en fundamento de lo resuelto y aludiendo a la cuestión de los aspectos extrínsecos del título traído a la ejecución, el juez descartó los cuestionamientos aludiendo a que 'excedían el nivel de conocimiento de la vía intentada'.*

*Mas lo cierto es que en tal cometido prescindió de todo análisis de lo sustentado al excepcionar cuando señalara, concretamente, que el certificado de título no había sido precedido del procedimiento de determinación exigido por las leyes fiscales.*

*En este punto, cabe distinguir -tal como lo explica Villegas- que las deficiencias formales afectan a la habilidad del título; pero 'previamente' debe quedar establecido que estamos ante un acto administrativo genuinamente legítimo del que resulta una deuda verdicadamente existente y exigible, lo cual no significa investigar la causa de la obligación ni sus aspectos sustanciales (cfr. Villegas, Héctor B.: 'Curso de finanzas, derecho financiero y tributario' - Astrea - Bs. As. - 2009 - pág. 495).*

*En tal sentido, es preciso mencionar que **si bien es cierto que en los apremios fiscales -en principio- no cabe discutirse la 'causa' de la obligación debiendo limitarse a la exterioridad del documento fundante de la ejecución, ello no implica que los formalismos se exageren 'hasta el extremo de admitir una condena sobre la base de una deuda inexistente, cuando tal circunstancia resulta manifiesta, o en caso de incumplimiento de los trámites exigidos por la ley para la expedición de una boleta de deuda'** (Fonrouge, Giuliani: 'Derecho financiero' - LL - Bs. As. - 2005 - T. II - pág. 716).*

*En tal marco, encontrándose vinculada una cuestión con directa incidencia en la acción interpuesta donde su ejecutabilidad supone la conclusión y la firmeza del acto previo de determinación, la verificación de los requisitos extrínsecos del título exigía acreditar el cumplimiento de los recaudos que preceden la resolución firme que habilite el apremio judicial".*

## **Municipalidad de Roldán. Habilitación e inspección de antenas**

Resulta de ineludible cita el fallo "Telecom Personal SA c/Municipalidad de Roldán -recurso contencioso administrativo- s/queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad (recurso extraordinario para ante la CSJN)"<sup>(16)</sup>, en el cual no prosperó la revisión de carácter excepcional que intentó obtener la actora.

En el caso, mediante resolución de fecha 23/6/2020, la CSJ Santa Fe resolvió rechazar la queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la actora contra la sentencia de la Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 2 -integrada-, a través de la cual, a su vez, se había declarado la improcedencia del recurso contencioso administrativo deducido en autos. Ante dicha sentencia, la recurrente interpuso recurso extraordinario ante la CSJN.

En tal sentido, objetando el pronunciamiento de la Corte Suprema local, la actora aseveró que el remedio federal resultaba procedente por cuanto se encontraba cuestionada la aplicación y alcance de principios, derechos y garantías constitucionales por estar en juego la forma republicana de gobierno, los principios de legalidad, de reserva de la ley, la garantía de seguridad jurídica, la publicidad de las normas, el derecho de propiedad y los principios de razonabilidad y juricidad.

La postura de la recurrente se centró en dos ejes fundamentales, cuestionando por una parte la falta de anociamiento de las ordenanzas municipales en cuestión; y por otra parte, la falta de acreditación de servicios efectivamente prestados por el organismo recaudador municipal respecto a la tasa de inspección reclamada. En atención a lo expuesto, la actora afirmó que en el trámite administrativo como en la causa judicial, siempre impugnó la pretensión municipal<sup>(17)</sup>, que exige el pago del tributo, en virtud de no haber existido publicación de la supuesta normativa que le daría sustento, contrariando, entre otros, los artículos 1, 9 y 99 -inc. 3)- de la Constitución Nacional; y por no haber mediado prestación efectiva de servicios que justifiquen la procedencia de la tasa pretendida, tal como lo exige el artículo 17 de la Constitución Nacional y la doctrina judicial de los precedentes del máximo Tribunal Nacional.

Cabe considerar que, mediante la Ord. 524/2007 de la Municipalidad de Roldán, se dispuso el procedimiento para la instalación, habilitación y control de las antenas instaladas o a instalarse en el ejido del citado Municipio. Por otra parte, la Ord. 528/2007 incorporó a la Ord. 226/1996, en el Capítulo II -Registro e inspección-, el subtítulo: "Habilitación e

inspección de antenas”, contemplando los servicios de inspección de antenas de telefonía tradicional y/o celular, y por los servicios de registro, habilitación e inspección relativos a demás antenas de comunicación y sus estructuras de soporte instaladas.

Ahora bien, de acuerdo a lo obrado en autos, en noviembre de 2007, la Municipalidad de Roldán le habría hecho saber a Telecom Personal que se encontraba vigente la ordenanza 524/2007, adjuntándole copia de la misma; no obstante, la recurrente aseguró que los hechos afirmados por la Cámara de lo Contencioso Administrativo y reiterados por la CSJ Santa Fe fueron expresamente controvertidos por su parte y su autenticidad no ha sido de manera alguna probada por la Municipalidad, por lo que mal pudo tenerse a los mismos como probados, y tildó de arbitrario que la sentencia haya sin más aseverado que la Municipalidad notificó a la empresa las ordenanzas municipales 524/2007 y 528/2007.

Asimismo, afirmó que quedó demostrado en el expediente que el ente municipal no acreditó la prestación efectiva de ninguno de los servicios indicados en la supuesta normativa, sino solo la eventual exteriorización de una pretensión económica, y argumentó que -conforme escritura de constatación adjuntada por su parte- no existía en el Municipio un expediente en donde obraran las supuestas actas de inspección suscriptas por funcionarios municipales sobre la estructura.

La concesión del recurso extraordinario interpuesto para ante la CSJN fue denegada. Para así decidir, la Corte local destacó que dicho Cuerpo tuvo en cuenta la pormenorizada evaluación realizada por el a quo, que comenzó por aclarar que la materia litigiosa había quedado delimitada en torno a la legitimidad de la tasa por inspección de antenas respecto del período fiscal 2010 a 2014, puesto que la actora insistía en su recurso en intercalar con las cuestiones actuales otras cuestiones que fueron objeto de procesos anteriores ya firmes y consentidos.

Ello resultó especialmente relevante para la Corte, en lo atinente al agravio relativo a la falta de publicidad de la ordenanza delineado por la actora, puesto que dicho Tribunal consideró que resultaba razonable lo fallado por la Cámara al respecto, cuando juzgó que la recurrente no había logrado -con sus alegaciones genéricas y la jurisprudencia que invocó- conmovir la comprobada existencia de anoticiamiento cabal de la normativa en cuestión.

Finalmente, el Tribunal ponderó que respecto de la supuesta falta de prestación de servicios y atento al alcance dado al término “efectiva prestación del servicio” por la jurisprudencia de la Corte local (AyS - T. 278 - págs. 57/61; T. 133 - págs. 258/279), lucía suficientemente acreditada la prestación potencial del servicio por parte de la Municipalidad de Roldán para hacer nacer la obligación a cargo del contribuyente, no logrando la recurrente en este caso desmerecer las argumentaciones expuestas por la Cámara cuando sostuvo la exigibilidad del cobro de la tasa por haber acreditado el Fisco realizar actos de la administración, verificaciones y requerimientos propios de la tarea de inspección de estructuras soporte de antenas de la actora.

En definitiva, la Corte concluyó que los agravios formulados por la recurrente constituyeron una reiteración de sus ya expresados desacuerdos con la valoración de la prueba realizada en el caso, los cuales trasuntaban una mera disconformidad con lo decidido al resolverse el supuesto de autos.

#### **Municipalidad de San Cristobal. Derecho de publicidad y propaganda**

En el fallo “[Embotelladora del Atlántico SA c/Municipalidad de San Cristóbal s/recurso contencioso administrativo](#)”(18), la Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 1 se expidió sobre el principio de legalidad tributaria y la publicación de ordenanzas.

Adentrándonos en las particularidades del caso, vale mencionar que la firma “Embotelladora del Atlántico SA” promovió recurso contencioso administrativo contra la Municipalidad de San Cristóbal con el fin de que se deje sin efecto la resolución 13/2013, por la cual se rechazó el recurso de reconsideración deducido contra su similar 15/2011, por la que se había determinado de oficio el derecho de publicidad y propaganda por los períodos 2004 a 2009; y que, a consecuencia de ello, se ordene la devolución de la suma de \$ 169.560 abonada en cumplimiento del [artículo 8 de la ley 11330](#), con más intereses y con costas del proceso.

Bajo el título “Fundamentos del recurso”, la recurrente introduce como cuestión “previa y relevante” la nulidad de la determinación por ausencia de publicación de las ordenanzas tributarias -cita las Ords. 2210/1997, 2644/2002, 3036/2007, 3231/2009 y 3232/2009-, las cuales, afirma, no fueron publicadas en el Boletín Oficial de la Provincia de Santa Fe, ni tampoco el municipal, aunque aclara que la Municipalidad no cuenta con uno.

Dice que con ello se ha vulnerado una gran cantidad de normas de jerarquía superior a las municipales, citando el [artículo 19 de la Constitución Nacional](#), el [60 de la Constitución de Santa Fe](#) y el [8 de la ley 2756](#). Cita al efecto jurisprudencia de la CSJN que entiende aplicable al caso.

Agrega que, por lo demás, la determinación es ilegítima, pues se pretende aplicar retroactivamente la ordenanza tributaria, ya que se determinó la existencia de deuda tributaria por el período 2004 a 2008, con base en el artículo 78 de la ordenanza 3231/2009, por lo que la determinación no tiene sustento cualitativo ni cuantitativo, pues los elementos sustanciales -hecho imponible, base imponible, contribuyente, pago, alícuota, etc.- fueron modificados por la citada ordenanza. Alude al principio de legalidad en materia tributaria y a su consecuente el de irretroactividad de la ley.

Dice que, no existiendo servicio directo, concreto, efectivo y divisible prestado por el municipio a la empresa, resulta violatorio de su derecho de propiedad pretender cobrarle una contraprestación a título de tasa por servicios inexistentes.

Entre otras cuestiones, refiere a la multa aplicada, alegando acerca de su improcedencia, pues la deuda es inexistente y nada debe a la Municipalidad; alegando que, aun cuando así no fuera, la multa igual sería nula e improcedente, porque no se cita norma que la sustente lo que vulneraría su derecho de defensa, se habría vulnerado la exigencia de sumario prevista por el artículo 45 del CTM y, además, se habría dispuesto una de “excesivo rigor”, por su monto.

A su turno, comparece la Municipalidad de San Cristóbal y contesta la demanda. Entre sus alegatos dice que “utiliza” en su jurisdicción el CTM (modelo) de la ley 8173 y que la última ordenanza es la 3232/2009, pero que el tributo data del año 1997, agregando que “mal puede sostener la recurrente la supuesta retroactividad... cuando no demostró ni intenta hacerlo que la publicidad verificada fuera exclusivamente durante el período de vigencia de la citada ordenanza”.

Refiere, concretamente, como prestaciones a la registración, inspección, medición, verificación de ocupación de espacio público, prevención de contaminación visual ambiental, medidas, control de moralidad estética y ornato, etc., que -según sostiene- gravitan en beneficio del progreso de la ciudad.

Agrega que, aunque fuere verdad la no utilización o aprovechamiento de esos servicios en forma individual por la accionante, ello no afectaría la cuestión, pues su sola disponibilidad por el contribuyente basta para habilitar el cobro.

Respecto de las quejas vinculadas con la falta de publicación de las ordenanzas, sostiene que se trata de actos administrativos. Dice que ellos pueden ser generales o individuales, y que los primeros pueden ser legisferantes o normativos, o sea como ley desde el punto de vista material aunque desde el punto de vista formal no lo sea, distinción esta que tiene importancia -según lo afirma- porque las leyes formales son las que requieren publicación especial en el Boletín Oficial, mientras que para las

ordenanzas es suficiente con las publicaciones que hacen los municipios según su propio ordenamiento, siendo lo más difundido - según afirma- la publicación de las ordenanzas en los transparentes y pizarrones en el edificio municipal y en el Concejo Municipal, como se hace en su caso.

Admitido el recurso, la Cámara señaló:

"... el concepto 'publicidad y propaganda' más allá de la denominación que le ha asignado la Municipalidad de San Cristóbal, que lo denomina como 'derecho', puede afirmarse que es un recurso de origen tributario, susceptible de ser considerado como una tasa (esta Cámara: 'Giménez' - AyS - T. 29 - pág. 234 y 'Gitanes' - AyS - T. 66 - pág. 456 y en el mismo sentido la Suprema Corte de Justicia de Mendoza, Sala II, 'Embotelladora del Atlántico SA' - LS - 437-216, entre otros).

*Esa determinación de la naturaleza resulta importante para precisar, en primer lugar, si la municipalidad demandada poseía competencia para disponer la creación del tributo, imponiéndose la respuesta afirmativa..."*

Y en el mismo sentido agregó:

"...Tal dilucidación es importante, porque a partir de ella se sigue la aplicación de los principios propios de la materia tributaria, entre ellos, el de legalidad tributaria..."

Con cita de jurisprudencia nacional relativa al principio de legalidad en materia tributaria, la Cámara argumentó:

"...En el caso, la aplicación de ese principio sella la suerte favorable del recurso, debiendo señalarse que las cuestiones ahora consideradas son análogas a las resueltas por el Tribunal en la causa 'Gitanes' (sentencia citada)<sup>(19)</sup> y 'Monthelado SA' (AyS - T. 41 - pág. 142); es más, en el último caso, considerando incluso el mismo plexo normativo involucrado en el presente.

*Tal como se señaló en el primer precedente citado, es sabido que **la ley -como expresión de la voluntad popular- requiere para ser obligatoria de su publicidad**, siendo esta exigencia una derivación del principio republicano de gobierno y del principio de juridicidad.*

*En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación reconoció que **principios de razonabilidad y justicia impiden que se puedan señalar incumplimientos legales frente a normas no publicadas** (Fallos: 313:1049; 293:157; 341:1246 y 341:1251), criterio este al que refirió recientemente la Corte local ('Municipalidad de Arroyo Seco'<sup>(20)</sup> - AyS - T. 301 - pág. 24).*

*En otras palabras, **la regular publicación de las leyes es el presupuesto constitucional para que puedan ser reputadas conocidas y, por tanto, exigibles** [art. 99, inc. 3), CN; art. 60, Cprov. y art. 8, LO de Munic.]..."<sup>(21)</sup>*

El Tribunal concluyó que la ordenanza 3232/2009, al menos en lo concerniente a los hechos involucrados en el caso, carecía de eficacia, y, por ende, no era susceptible de ponerse en ejecución respecto a ellos, sin violentar el artículo 19 de la Constitución Nacional, lo cual conducía a la aceptación de los agravios de la actora en ese sentido y a la consiguiente procedencia del recurso.

Asimismo, aseveró que, por lo demás, igualmente el recurso resultaría procedente, pues a través de la determinación realizada por la demandada se pretendería la aplicación de la citada normativa a períodos anteriores a su vigencia, vulnerando el principio de legalidad en materia tributaria.<sup>(22)</sup>

#### **Comuna de las Bandurrias. Tasa anual por hectárea y hospitalaria**

A nivel comunal merece especial consideración el fallo "[Comuna de las Bandurrias c/Bulacio, Eduardo Nilamon y otros s/apremio](#)". En el caso, la recurrente dedujo recursos de apelación y de nulidad contra la sentencia pronunciada en fecha 30/5/2019 por el señor juez de Primera Instancia del Distrito N° 11 en lo Civil, Comercial y Laboral de la ciudad de San Jorge, que rechazó la demanda de apremio fiscal interpuesta por la Comuna de Bandurrias por "la tasa anual por hectárea y hospitalaria", acogiendo al recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente.

La Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial (Sala III) declaró desierto el recurso de nulidad y rechazó el de apelación pues los agravios no reunieron la suficiencia técnica que exige el artículo 365 del CPCC, sosteniendo que no dejó de advertirse, por parte de la recurrente, una mera disconformidad con lo decidido en la instancia de origen.

Cabe destacar que al momento de debatir si era justa la sentencia, la Cámara remarcó lo señalado por el juez a quo que rechazó la demanda de apremio fiscal:

"...En cuanto a la inhabilidad de título, señaló que la verificación de los requisitos extrínsecos del título exige acreditar el cumplimiento de los recaudos que preceden la resolución firme que habilite el apremio judicial...; que el título alude a varias ordenanzas sin indicar fecha de vigencia, ni publicación correspondiente, tampoco cita artículos donde acoger la normativa y los valores de la liquidación que se expresa y reclama, lo cual resultaba decisivo para la evaluación de la ejecutoriedad del título...; que no solo hay que limitarse a efectuar un análisis parcial y fragmentario de las constancias de autos, de los hechos de la causa y del derecho aplicable, sino también si se observó el procedimiento exigido para su existencia. **Que la demandante no acreditó haber cumplido con la publicación de la ordenanza por la cual se instituyó el tributo requerido, base de la presunción de conocimiento atribuida a los ciudadanos, careciendo de eficacia para el caso en particular...; que el accionado logró controvertir los efectos del documento y franquear el vallado legal, resultando fundamental la simple constatación de la publicación de las ordenanzas que estableció un tributo, por lo que la ausencia de dicha publicación de la norma convierte a la tasa pretendida en inexigible..."**

En ese orden de ideas, la Cámara refirió a que el juez a quo había sostenido que la actora no acreditó haber sancionado y, muy especialmente, publicado las ordenanzas de conformidad al procedimiento previsto en la ley 2439, resultando así inhábil el título fundado en ellas, y opinó que, ante ello, ningún embate contiene lo agravios que solo se limitan a sostener la autosuficiencia del título y que el mismo respondía a las ordenanzas.

## **IV - REFLEXIONES FINALES**

En orden a lo abordado en la presente colaboración, podemos concluir que la potestad tributaria municipal encuentra su límite en las garantías constitucionales. En tal sentido, dentro de las restricciones en particular, el principio de legalidad constituye, en opinión de Villegas, un límite formal a la coacción. Dicho autor además señala que, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.<sup>(23)</sup>

Como corolario remitimos a criterios recientemente esbozados por la CSJN, cuerpo que señaló:

"No se puede pasar por alto que la publicidad de las normas no solo apunta a que la ley sea conocida por los habitantes; en este recaudo descansa, asimismo, otro derecho constitucional de singular trascendencia, que excede lo estrictamente individual

y se proyecta en el plano social, como es el acceso a la información pública, pilar fundamental del sistema republicano de gobierno y, con ello, de la transparencia y control de la gestión pública por parte de la sociedad civil".<sup>(24)</sup>

Lo expresado adquiere relevancia en nuestra provincia, donde la deficitaria publicación de las ordenanzas se observa tanto en ámbitos municipales como comunales, no pudiéndose soslayar que la efectiva transparencia pública a nivel municipal, se alinearía a los esfuerzos del Gobierno Provincial por garantizar el efectivo derecho de todos los ciudadanos al acceso a la información pública y transparencia de la gestión.

---

#### Nota:

(1) Contadora pública nacional (Universidad Nacional del Litoral). Investigadora del CECYT (FACPCE), área Responsabilidad Social y Balance Social. Autora y expositora de trabajos presentados en congresos nacionales de profesionales en ciencias económicas. Asesora de empresas

(2) Ver Villegas, Héctor B.: "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario" - 7a. ed. actual. y ampl. - Ed. Depalma - Bs. As. - 2001 - pág. 191

(3) "[Monthelado SA c/Municipalidad de Villa Ocampo s/recurso contencioso administrativo](#)" - Cám. Cont. Adm. Nº 1 - Santa Fe - 28/7/2016 - Cita digital EOLJU180203A

(4) Dichos precedentes fueron adoptados por la Cám. Cont. Adm. Nº 1 también en el reciente fallo "[Embotelladora del Atlántico SA c/Municipalidad de San Cristóbal s/recurso contencioso administrativo](#)" - Cita digital EOLJU193506A, que analizaremos in extenso en la presente colaboración

(5) Ídem anterior

(6) Para ampliar al respecto, recomendamos leer: Bonacina, Milton: "La potestad tributaria municipal" - 1a. ed. - ERREPAR - Bs. As. - 2006

(7) **Art. 123, CN:** "Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero"

(8) [Art. 2, Lprov. 2756](#)

(9) [Art. 39](#), inc. 67), Lprov. 2756

(10) [Art. 8, Lprov. 2756](#)

(11) [Art. 48, Lprov. 2756](#)

(12) "[Municipalidad Arroyo Seco c/Latín Bio SA -otros apremios fiscales- s/recurso de inconstitucionalidad](#)" - CSJ Santa Fe - 29/9/2020 - Cita digital EOLJU192944A

(13) Art. 8, Lprov. 5066

(14) Disponible en: [http://www.saij.gov.ar/doctrina/dacf110038-di\\_chiazza-defensa\\_causal\\_juicio\\_ejecutivo.htm](http://www.saij.gov.ar/doctrina/dacf110038-di_chiazza-defensa_causal_juicio_ejecutivo.htm)

(15) "Municipalidad de San Cristóbal c/Beiersdorf SA -apremio- s/recurso de inconstitucionalidad" - CSJ Santa Fe - 25/10/2016

(16) "Telecom Personal SA c/Municipalidad de Roldán -recurso contencioso administrativo- s/queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad (recurso extraordinario para ante la CSJN)" - CSJ Santa Fe - 17/11/2020

(17) La pretensión fiscal materia de litigio se basó en el reclamo, por parte de la Municipalidad de Roldán, de la tasa de inspección de estructura soporte de antenas correspondiente a los períodos fiscales 2010 a 2014, con más intereses y costas

(18) "[Embotelladora del Atlántico SA c/Municipalidad de San Cristóbal s/recurso contencioso administrativo](#)" - Cám. Cont. Adm. Nº 1 - Santa Fe - 30/12/2020 - Cita digital EOLJU193506A

(19) "[Gitanes SRL c/Municipalidad de Laguna Paiva s/recurso contencioso administrativo](#)" - Cám. Cont. Adm. Nº 1 - Santa Fe - 5/8/2020 - Cita digital EOLJU192733A. Para ampliar, remitimos a nuestro trabajo "[Provincia de Santa Fe. Potestad tributaria municipal en relación a los tributos por publicidad y propaganda](#)" - ERREPAR - PSF - enero/2021 - Cita digital EOLDC102986A

(20) "[Municipalidad de Arroyo Seco c/Latín Bio SA -otros apremios fiscales- s/recurso de inconstitucionalidad](#)" - Cita digital EOLJU192944A. Fallo tratado en la presente colaboración

(21) Tal como lo aclara el fallo, advierta el lector que el criterio adoptado por la Cámara es el mismo que el sostenido en el fallo "[Municipalidad de Arroyo Seco c/Latín Bio SA -otros apremios fiscales- s/recurso de inconstitucionalidad](#)" - Cita digital EOLJU192944A, tratado en la presente colaboración

(22) Estimamos que en dicho caso también se debería considerarse el principio de irretroactividad de la ley

(23) Ver Villegas, Héctor B.: "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario" - 7a. ed. actual. y ampl. - Ed. Depalma - Bs. As. - 2001 - pág. 67 y ss.

(24) "[Municipalidad de Junín c/Akapol SA s/apremio](#)" - CSJN - 22/12/2020 - Cita digital EOLJU192608A, con cita a criterio adoptado en caso "Savoia, Claudio Martín" (Fallos: 342:208)